



جامعة وهران 2
كلية الحقوق و العلوم السياسية

أطروحة

للحصول على شهادة دكتوراه في العلوم
القانون العام

إرجاء الدفع في المواد الجبائية
دراسة مقارنة

مقدمة ومناقشة علنا من طرف

السيدة(ة): واضح إلياس

أهـام لـجنة المناقشة

العربي شـجـط عبد القادر	أستاذ التعليم العالي	جامعة وهران 2	رئيسا
يلس شـاوش بشير	أستاذ التعليم العالي	جامعة وهران 2	مقرر
بـدران مـراد	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	مناقشا
كحلولة محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	مناقشا
بن قيش عثمان	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم	مناقشا
فاصلة عبد اللطيف	أستاذ التعليم العالي	جامعة وهران 2	مناقشا

السنة: 2015/2014

« Sursis de paiement en matière fiscale, étude comparative »

Résumé :

L'impôt, représentation de la souveraineté de l'Etat, ressource indispensable au financement des dépenses publiques et à l'équilibre du budget. Tels sont les rôles dévolus à cette ressource et qui dénotent l'importance grandissante de cette dernière. Conscient de l'importance de l'impôt et œuvrant afin d'établir l'égalité et la justice fiscale, le législateur ne s'est pas seulement évertué dans le code des procédures fiscales à déterminer les bases imposables, mais a aussi doté la phase de recouvrement d'un soin particulier.

Cette phase à travers laquelle l'administration use de tous les moyens juridiques pour percevoir la dette fiscale envers le contribuable, peut engendrer une multitude de litiges du fait que ce dernier peut refuser de s'acquitter de l'impôt et d'en contester le bien-fondé. Réussira-t'il pour autant à perturber ou affecter le processus de recouvrement ?

Les privilèges du préalable et de l'exécution d'office, qui caractérisent l'ensemble des décisions administratives et l'impôt en particulier, étant eux aussi un acte administratif unilatéral.

De ce fait, le recours contre la décision de l'impôt n'est pas suspensif et ne produit aucun effet quant au déroulement du recouvrement. Tel est le principe législatif posé. Mais ce dernier n'est pas pour autant absolu, étant donné qu'il souffre d'une exception permettant de différer le paiement de l'impôt si le contribuable le demande expressément, à la suite de sa contestation du bien-fondé des impositions à sa charge. L'œuvre législative tendant au rééquilibrage des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable, et faisant bénéficier ce dernier d'une possibilité de sursoir au paiement de l'impôt, constituera l'objet de notre présente étude.

Mots clés : Administration fiscale - Contribuable - Impôt - Paiement - Recouvrement de l'impôt - Différer le paiement - Réclamation - Garanties - Exécution forcée - Décision administrative - Suspension - Référé fiscal - l'urgence administrative - juge administratif.

« Suspension of payments in tax matters, comparative study »

Abstract:

The tax, representing the sovereignty of the state, indispensable resource in the financing of public spending and balance the budget. These are the roles that resource and indicate the growing importance of the latter. Recognizing the importance of taxes and working to establish equality and fair taxation, the legislator has not only strived in the code of tax procedures to determine the taxable bases, but also with phase collection of special care.

This phase through which the administration uses all legal means to collect the tax debt to the taxpayer, can cause a multitude of disputes the fact that the latter can refuse to pay tax and to challenge the merits. Succeed you it provided to disrupt or affect the recovery process?

The privileges of the prior execution of the office, which characterize all administrative decisions and in particular tax is also a unilateral administrative act.

Accordingly, the appeal against the decision of the tax is not suspensive and no effect as to the progress of the recovery. This is the legal principle established. But it does not mean absolute, since he suffers from an exception to defer the payment of tax if the taxpayer specifically requires it, following its challenge to the merits of the charges his load. The legislative work leading to the rebalancing of the relationship between the tax authorities and the taxpayer, and making it benefit from a possibility of defer the payment of tax, will be the object of our study.

Key words: Tax Administration - Taxpayer - Taxation - Payment- Recovery of tax - Defer payment - Complaint - Guarantees - Enforcement - Administrative decision - Suspension - Tax Interim measures - emergency administrative - administrative judge.

« إرجاء الدفع في المواد الجبائية، دراسة مقارنة »

الملخص:

تعتبر الضريبة مظهر من مظاهر سيادة الدولة، فهي تعتمد عليها لتمويل نفقاتها العمومية وضمان توازنها المالي، وفي ذلك يتمثل دورها الأساسي، ولأجل ذلك تسعى الدولة إلى جعل الضريبة أكثر ديمقراطية من خلال تبني مبادئ تحكمها وتخضع لها كمبدئي المساواة والشخصية، لتحقيق العدالة الضريبية.

وعلى أساس ذلك فإن المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية لم يكتفي فقط بتنظيم القواعد الخاصة بتحديد أسس الضريبة، بل أيضا عملية تحصيلها، خلال هذه المرحلة تستخدم الإدارة جميع الوسائل القانونية لتحصيل الضريبة من المكلفين بها، ولكن يمكن أن تسبب العديد من النزاعات لأنه يجوز للمكلف بالضريبة رفض دفع الضرائب، ومنزعة أسسها لسبب مشروع. وهنا نتساءل هل يمكنه أن يعطل عملية التحصيل؟

من المتعارف عليه قانونا فإن امتياز الأولوية والتنفيذ المباشر يميز مجموع القرارات الإدارية والضريبة على الخصوص، باعتبارها قرار إداري منفرد، وفقا لذلك، فإن الطعن ضد القرار الضريبي ليس له أثر موقف وليس له تأثير بالنسبة لسير عملية التحصيل، هذا هو المبدأ القانوني المعمول به.

ولكن هذا المبدأ ليس مطلقا، لأنه يرد عليه استثناء بحيث يمكن تأجيل دفع الضريبة إذا طلب المكلف بالضريبة صراحة ضمن الشكاية التي يتقدم بها ضمن الشروط المحددة قانونا، وأن هذا الاستثناء يعتبر بمثابة محاولة لوضع التوازن للعلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة في مجال عملية التحصيل، من خلال منح المكلف بالضريبة الحق في طلب إرجاء دفع الضريبة المفروضة عليه ولكن دون التأثير سلبا على حقوق الخزينة العمومية، لذلك نتساءل عن كيفية تنظيم القانون الجزائري لهذا الموضوع؟ ذلك ما سوف يكون محور دراستنا.

كلمات مفتاحية:

الإدارة الجبائية - المكلف بالضريبة - الضريبة - دفع الضريبة - تحصيل الضريبة - إرجاء الدفع - الشكاية - الضمانات - التنفيذ الجبري - القرار الإداري - وقف التنفيذ - الاستعجال الجبائي - الاستعجال الإداري - القاضي الإداري.

إهداء

إلى والدي الكريمين، إخوتي وأخواتي.

إلى زوجتي وأولادي

إليك جزيل الشكر أستاذي الفاضل بلس شاوش بشير لإشرافك على هذا العمل،
ولك عبارات التقدير على كل ملاحظتك وتوجيهاتك القيمة لإتمامه.

إلى روح الفقيه العلمي المرحوم قدار محمد وكل طاقم مدرسة رويس رايح للبنين.

واضع إلياس

.
ÔÔÔÔ
**ABREVIATIONS EN LANGUE
FRANCAISE**

A.J.D.A : Actualité juridique de droit administratif

Al. : alinéa

art. article

A.T.D : avis à tiers détenteur

B.O.D.G.I : Bulletin officiel de la direction générale des impôts

Bull. civ : Bulletin des arrêts de la Cour de cassation

C.A.A : Cour administrative d'appel

C.C : Code civil

C.E : Conseil d'Etat

C.G.I : Code général des impôts

Coll. : collection

Compt. Publ. : Direction de la comptabilité Publique

D. : Dalloz recueil

D.F : Droit fiscal

D.G.I : Direction Générale des Impôts

Déc. : Décret

Doc : Document

Ed: édition

G.P : Gazette du Palais

Instr. : Instruction

J.O : Journal officiel

J.C.P : Jurisclasseur périodique

L. : Loi

Ord. : Ordonnance

P.A : Petite Affiches

R.J.F : Revue de jurisprudence fiscale

s-s : sous-section

s. : suivant

S.A.R.L : société à responsabilité limitée

T.conf. : Tribunal des conflits

T.A : Tribunal administratif

T.G.I : Tribunal de grande instance

C.E.D.H : Convention européenne des droits de l'homme

خطة البحث

المقدمة

الباب الأول: الإطار القانوني لإرجاء دفع الضريبة

الفصل الأول: إرجاء الدفع الإداري

المبحث الأول: إرجاء الدفع في المرحلة الإدارية

المبحث الثاني: الآثار المترتبة عن إرجاء الدفع في المرحلة الإدارية

الفصل الثاني: إرجاء الدفع القضائي

المبحث الأول: شروط وإجراءات الفصل في طلب إرجاء الدفع القضائي

المبحث الثاني: الحلول القانونية لإرجاء الدفع

الباب الثاني: وقف التنفيذ كوسيلة لإرجاء دفع الضريبة

الفصل الأول: إمكانية تبني إجراءات وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية

المبحث الأول: مفهوم وقف التنفيذ وعلاقته بإرجاء الدفع

المبحث الثاني: أسباب تبني وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية

الفصل الثاني: إجراءات تطبيق وقف التنفيذ للقرارات الإدارية والإحكام القضائية

المبحث الأول: وقف تنفيذ القرارات الإدارية

المبحث الثاني: وقف تنفيذ الأحكام القضائية

الخاتمة

المقدمة

تعتبر الضريبة مظهر من مظاهر سيادة الدولة، وهي من أهم الموارد التي تعتمد عليها من أجل ضمان توازنها ليس المالي فقط، وإنما أيضا التوازنات الأخرى التي تحافظ على وجودها واستمراريتها¹، لذلك يتعين عليها توفير موارد مالية تدخل خزيتها العمومية بصفة دورية ومستمرة لتغطية نفقاتها. وتتجسد أهمية الضريبة ليس فقط بوجود قانون المالية يتضمنها وينظمها في الجزء الأول خلال كل سنة مالية بموجب الميزانية العامة للدولة بل أيضا وجود قوانين مختلفة مستقلة تنظم كل ضريبة على حد².

ولقد عرف الفقه الضريبة على أساس أنها اقتطاع مالي إجباري من المكلفين بها تحدد بحسب مقدرتهم المالية ويتم ذلك بواسطة السلطة العامة بصفة نهائية ومن دون مقابل من أجل تحقيق الأهداف العامة³.

ومن خلال التعريف السابق يمكن الإشارة إلى عنصر جد مهم وهو أطراف الضريبة وهم الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، يجد هذا الأخير نفسه مجبرا على دفع مبالغ مالية لم يتدين بها، وإنما فرضها عليه المشرع للأسباب السالفة الذكر⁴. وكما هو معلوم ضمن قواعد القانون فإن الضريبة تتخذ شكل القرار الإداري الذي يجسد بطبيعة الحال امتياز السلطة العامة وأن الطعن ضد القرار لا يوقف التنفيذ، ومن ثم فهي واجبة الأداء والتحصيل، وضمن قانون الإجراءات الجبائية خول المشرع للإدارة الجبائية سلطات وصلاحيات واسعة سواء في عملية تحديد أسس الضريبة من خلال إمكانية القيام بالرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة والتحقيق في محاسبتهم ومعاقبة كل شخص يخل بالالتزامات المفروضة عليه قانونا من خلال اتخاذ الإجراءات الأحادية في فرض الضريبة عن طريق إعادة التقويم التلقائي لأسس

¹ - تتعلق هذه التوازنات أساسا بالجانب الاقتصادي والاجتماعي التي تقوم عليها أهداف الدولة الحديثة لما لها من تأثير على حالة الأفراد.

² - تتمثل هذه القوانين في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون الطابع، وقانون التسجيل.

³ - يلس شاولش بشير، قانون المالية العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، دار النشر ديوان المطبوعات الجامعية، السنة 2013

⁴ - لحد الساعة نجد اختلاف فقهي حول مسألة إيجاد المبرر القانوني الذي على أساسه تفرض الضريبة، وهذا من أجل الحد من سلوكات بعض المكلفين بالضريبة الذين يتهربون من دفعها.

الضريبة¹، أو من حيث عملية التحصيل من خلال إقرار امتياز الأولوية للإدارة الجبائية في تحصيل ديونها، ومنحها ضمانات قانونية تتمثل في الرهون العينية والشخصية مثل حق الرهن على ممتلكات المدين بالضريبة بقوة القانون. ذلك أن الخزينة العمومية تتمتع برهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة وهي معفاة من تسجيل هذا الرهن لدى المحافظة العقارية، وذلك بالنسبة للضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية المسند تحصيلها لمصلحة الضرائب، ويأخذ هذا الرهن رتبة تلقائياً اعتباراً من تاريخ إعداد الجدول من قبل مصالح تأسيس وعاء الضرائب²، بل أيضاً يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى التنفيذ الجبري ضد المكلف بالضريبة الذي يتمتع عن تنفيذ الدين الضريبي، هذا التنفيذ يمكن أن يصل إلى غاية الحجز على ممتلكاته والبيع في المزاد العلني بغض النظر عن المتابعات القضائية الجزائية التي يمكن أن يواجهها المعني بالأمر³.

ولكن يمكن للإدارة أن تخطأ في تنفيذ القانون كما يمكن أن تتعسف في استعمال سلطتها وهذا سيؤثر سلباً على الذمة المالية للمكلف بالضريبة، ومن ثم سنكون أمام مساس بحقوق المكلف بالضريبة خاصة حق الملكية الذي يعتبر حقا أساسيا محميا دستوريا⁴. وعليه فإن تنفيذ الإدارة لقرارها والمتضمن الضريبة قد يؤدي إلى أضرار جسيمة تصيب المكلف بالضريبة والتي يصعب عليه إصلاحها في المستقبل، ومن هذا المنطلق كان لابد من إيجاد حل قانوني من شأنه أن يكفل حقوق المكلف بالضريبة ويضمنها مع الأخذ بعين الاعتبار مصلحة الخزينة العمومية في عدم ضياع الأموال المترتبة عن الجباية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العمومية.

¹ - Procédures de taxation d'office des bases imposables.

² - المادة 388 من قنون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ - أنظر إلى المواد من 143 إلى 152 من قانون الإجراءات الجبائية، والمواد من 303 إلى 308 من قانون الضرائب المباشرة.

⁴ - نصت المادة 52 من دستور 1996 على أن الملكية الخاصة مضمونة، والمادة 20 من نفس الدستور نصت على أنه لا يتم نزع الملكية إلا في إطار القانون.

لدينا مصلحتين مختلفتين الأولى هي مصلحة الدولة من خلال ضمان تمويل الخزينة العمومية عن طريق مختلف الموارد الجبائية، والثانية هي مصلحة المكلف بالضريبة المتمثلة في حماية ذمته المالية، وهذا يعني تعارض المصلحة العامة مع المصلحة الخاصة، وهنا التساؤل الذي نطرحه هو كيف عالج المشرع الجزائري هذه المسألة؟

كما هو معلوم للإدارة الجبائية سلطة تحديد أسس الضريبة وإعادة النظر فيها، وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن في صحتها والتمسك بعدم مشروعيتها عن طريق ما يسمى بالطعن الإداري أي الشكاية التي يتقدم بها أمام الإدارة الجبائية المختصة، لكن لا يترتب عن هذا الطعن تعليق الدفع بل يجب على المعني بالأمر دفع ما عليه من دين جبائي، ونفس الشيء بالنسبة للطعن ضد قرار الإدارة المتضمن رفض الشكاية فإنه لا يؤدي إلى وقف تنفيذ سند التحصيل سواء تم تقديم هذا الطعن أمام اللجنة المختصة (لجان الطعن) أو أمام القضاء (المحكمة الإدارية)، ومن ثم يتعين على المكلف بالضريبة تسديد المبلغ الرئيسي للحقوق المحتج بها¹.

ولكن هذا الحل ليس مطلقا بل أن المشرع الجزائري حينما وضع قانون الإجراءات الجبائية تبنى استثناء لهذه المسألة من خلال ما يسمى بإرجاء الدفع²، الذي يعتبر حلا مؤقتا، وهو يشبه من حيث آثاره وهدفه الإجراءات الخاصة بوقف التنفيذ للقرارات الإدارية باعتبار أنه مستمد مما هو مطبق في المنازعات الإدارية، التي تجد مصدرها في القضاء الفرنسي³، ولكن إرجاء الدفع له خصوصيات تتماشى مع طبيعة النزاع الذي يتمحور حول دفع الضريبة المنازع

¹ - وهذا ما نصت عليه المواد 80 الفقرة الثانية. وأيضا المادة 82 الفقرة الرابعة من نفس القانون.

² - هذا ما جاءت به المواد 74 و158 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - M.-J. Redor, « Quand le conseil d'Etat s'interpose entre l'administration et le simple citoyen pour régler leur conflit de la même façon que les tribunaux judiciaires interviennent entre particuliers pour juger leurs différends l'administré peut alors avoir l'illusion de traiter égal avec la puissance publique ; le rapport de pouvoir prend ainsi l'apparence d'un rapport d'égalité sous couvert de rapport juridique », De l'Etat légal à l'Etat de droit. L'évolution des conceptions de la doctrine publiciste française, 1879-1914, Economica, 12 édition, p. 269.

فيها، فهو لا يتصف بالطابع القضائي وإنما له طابعا إداريا لأن المعني بالأمر وكمبدأ عام لا يقدمه أمام القاضي الإداري لأول مرة بل أمام الإدارة الجبائية المختصة¹.

وعليه يمكن للمكلف بالضريبة الاستفادة من إرجاء الدفع لمبلغ الضريبة الواجبة الأداء بمناسبة تقديمه للشكاية، لأن إرجاء الدفع يكون لاحقا للشكاية وهو مرتبط بوجودها.

المشرع الجزائري ومحاولة منه وضع التوازن في المنازعات الجبائية نجده أقر حقا مهما للمكلف بالضريبة المتمثل في إرجاء الدفع للحصص المطالب بدفعها أي وقف تنفيذها، وبعبارة أخرى فإن المكلف بالضريبة يوقف امتياز السلطة العامة للإدارة أي تعطيل نفاذ قراراتها مباشرة إلى غاية الفصل في موضوع النزاع²، تعتبر هذه التدابير استثناء على قاعدة عدم إيقاف الطعن الإداري أو القضائي للطابع التنفيذي للقرار الإداري.

هناك تعريفات أخرى لإرجاء الدفع³، فإنه على العموم يمكن تعريف إرجاء الدفع بأنه " مجموعة الإجراءات التي تسمح للمكلف بالضريبة بإرجاء دفع الضريبة التي ينازع أسسها"، ومن جانب موضوعه فإنه يخص منازعات الوعاء وليس التحصيل، ومن هنا يظهر بأن الإجراءات الخاصة بإرجاء الدفع تخص مسألة جوهرية وهي أن المكلف بالضريبة الذي ينازع الأسس أو الحصص المطالب بدفعها يستطيع المطالبة بتأجيل دفعها إلى حين الفصل في الشكاية التي قدمها في موضوع النزاع.

وبالتالي فإن إرجاء الدفع يتعلق خصوصا بدفع الضريبة أي يجب أن نكون أمام ضريبة واجبة الأداء⁴، لأن رفض المكلف بالضريبة دفع ما عليه من دين ضريبي سيحتم على الإدارة الجبائية المختصة اتخاذ قرار يلزمه بدفعها، فترسل إليه إما جدول التحصيل بالنسبة للضرائب

¹- عكس وقف تنفيذ القرارات الإدارية فهي تتصف بالطابع القضائي أي أننا نكون أمام المحكمة الإدارية فالقاضي الإداري هو الذي يأمر بذلك وفقا للشروط المحددة قانونا.

²P.M. Gaudmet et Joël Molinier , Finances publiques, T. 2 , 5^{ème} édition, Montchrestien, 1992, n° 1015.

³D'après Michel Douay « Le sursis de paiement est la faculté offerte légalement au contribuable à qui un complément d'imposition est réclamé, de différer le paiement jusqu'à ce que l'Administration ou le Juge fiscal ait statué sur sa réclamation ». Le Recouvrement de l'impôt, L.G.D.J. 2005, p.161.

⁴- نكون هنا أمام المرحلة التي تنتقل فيها الأموال من الذمة المالية للمكلف بالضريبة إلى الذمة المالية للدولة لتدخل الخزينة العمومية.

المباشرة والرسوم المماثلة أو سند التحصيل بالنسبة للضرائب غير المباشرة¹، ومن ثم لا يمكننا أن نتصور تطبيق الإجراءات المتعلقة بإرجاء الدفع من دون أن نكون أمام دفع المبلغ المالي. وتجدر الإشارة إلى أن هناك أنواع مختلفة تتعلق بالمنازعات الجبائية، هذه المنازعات ما هي إلا انعكاس للمراحل التي تمر بها عملية فرض الضريبة وتحديد أسسها، وتحصيلها والمتمثلة في تحديد الوعاء ثم التصفية وأخيرا التحصيل، فعملية تحديد أسس الضريبة الواجبة الأداء يمكن أن ينشأ عنها خلاف بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة في إحدى المراحل السالفة الذكر، وأن هذا الخلاف في حالة استمراره يمكن أن يتحول إلى نزاع، ويتخذ شكلا معيناً من المنازعة التي يمكن أن تحال إلى القضاء في حال استمرارها.

وتبعاً لذلك نجد أولاً المنازعات المتعلقة بالوعاء الجبائي (le contentieux de l'assiette) أي كل ما يخص تحديد أسس وحصص الضريبة المطالب بها²، والثانية تتعلق بالمنازعات المترتبة عن عملية الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية (le contentieux du contrôle³، وأخيراً المنازعات الخاصة بمشروعية تحصيل الضريبة الواجبة الأداء⁴ (le contentieux du recouvrement).

وإذا كانت المنازعة الثالثة تخص فقط الطعن في مدى مشروعية عملية تحصيل الضريبة، فإن المنازعتين المتعلقتين بالوعاء والرقابة مرتبطة أساساً بمسألة تحديد أسس الضريبة، لكن التساؤل الذي يمكن طرحه هو هل يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب إرجاء دفع الضريبة في المنازعات الثلاثة بغض النظر عن طبيعتها؟

¹ - يتم تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عن طريق إصدار جدول التحصيل Rôle الذي يدخله وزير المالية أو المفوض عنه حيز التنفيذ. أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن تحصيلها يتم عن طريق ما يسمى بسند التحصيل Titre de perception إذا لم يقم المكلف بالضريبة بدفعها.

² - أشار إليها المشرع في الجزء الثالث تحت عنوان إجراءات المنازعة ضمن قانون الإجراءات الجبائية المواد 70 وما بعدها.

³ - المواد من 18 إلى 69.

⁴ - وهي تخص ما يسمى بالاعتراض على سند إجراء المتابعات في صحته من حيث الشكل، أما بخصوص النزاع على وجود الالتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به فإنه يشكل اعتراضاً على عملية التحصيل الجبري، وهو يخص المتابعة من حيث موضوع الدين الجبائي مثل تقادمه بسبب مرور أجل التحصيل.

إن طلب إرجاء الدفع يمكن تقديمه من قبل المكلف بالضريبة الذي يقوم بإيداع شكايته لدى الإدارة الجبائية المختصة عندما ينازع أسس الضريبة سواء من حيث مضمونها أو طريقة حسابها، وبالتالي هو يخص أساسا منازعات الوعاء وليس التحصيل.

من جهة أخرى نجد اختلافا شاسعا بين الإجراءات المتعلقة بإرجاء الدفع والإجراءات الخاصة بطلب آجال للدفع المشار إليها ضمن المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث يمكن للإدارة الجبائية عن طريق القابض المكلف بعملية التحصيل أن يمنح للمكلف بالضريبة الذي يقدم الطلب ما يسمى بآجال استحقاقات الدفع¹، ومعناه أن المكلف بالضريبة سوف يستفيد من مدة زمنية تسمى بآجال الاستحقاق يلتزم من خلالها بدفع ما عليه من دين ضريبي في شكل أقساط، ولكن يجوز للقابض أن يطلب من المكلف بالضريبة الذي يريد الاستفادة من هذا الإجراء تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب. وبمعنى آخر فإن المكلف بالضريبة قد تعثره ظروف تجعله غير قادر على دفع مبلغ الضريبة المفروضة عليه، وأن هذا سيؤدي حتما إلى إتباع إجراءات التنفيذ الجبري ضده بغض النظر عن الغرامات والزيادات المالية التي ستفرض عليه بسبب عدم قدرته على دفع الضريبة في الآجال المحددة قانونا.

ومن هذا المنطلق وضع المشرع نص المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية كحل قانوني من خلاله يمكن المكلف بالضريبة أن يطلب دفع ما عليه من دين ضريبي في شكل أقساط أو الاستفادة مما يسمى بآجال الاستحقاق ضمن الشروط الواردة في النص السالف الذكر²، تتمثل هذه الشروط أساسا في أن يكون المكلف بالضريبة حسن النية التي يتم

¹ - Echéancier de paiement.

² - حسب التطبيقات القانونية، فإنه يمكن لقابض الضرائب في مجال التحصيل منح كل مدين يطلب ذلك، آجال لاستحقاقات الدفع لجميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية، على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانات المالية لصاحب الطلب. وتطبيقا لذلك، يجوز الاشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن تمنح من أجلها آجالا للدفع. وفي غياب هذه الضمانات يمكن إجراء حجز التحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع.

استقراءها من خلال دفعه لكل الضرائب السابقة في المواعيد القانونية، وأن يلتزم بالمقابل بالتعهدات التي تكون محل اتفاق بينه وبين الإدارة الجبائية الممثلة بواسطة قابض الضرائب أي المحاسب العمومي، وهذا بالإضافة إلى مسألة الضمانات التي يتعين عليه تقديمها إذا تطلب الأمر ذلك مثل الكفالة أو الرهن.

وأهم ما يمكن قوله حول الإجراءات الخاصة بآجال الاستحقاق أو جدول الاستحقاق إن صح التعبير هو أن المكلف بالضريبة لا ينازع في قيمة الضريبة المفروضة عليه (من حيث أسسها أو مشروعيتها) بل على العكس من ذلك يرى بأن هذه الضريبة صحيحة يتعين عليه دفعها ولكن لا يستطيع ذلك لأسباب معينة، ومن ثم يبرم اتفاقا مع الإدارة الجبائية بغرض دفعها بصفة متقطعة وفي مواعيد محددة¹.

ويبدو أن هذا الحل هو بمثابة تنازل الإدارة الجبائية عن حقها في تحصيل الدين الضريبي دفعة واحدة، لكن هذا التنازل ليس نهائي لأنه يجوز للإدارة الجبائية وبواسطة القابض أن تطلب من المكلف بالضريبة الذي أخل بالاتفاق المتعلق بآجال الاستحقاق أن يدفع ما عليه من دين فورا، ولها أن تتخذ كل إجراء قانوني مناسب من أجل ضمان حقوقها لا سيما مصادرة مبلغ الكفالة أو تنفيذ الرهن².

أما بالنسبة لإجراءات إرجاء الدفع فهي مغايرة تماما ذلك أن المكلف بالضريبة الذي ينازع في أسس الضريبة أو في الحصة المطالب بدفعها من خلال تقديمه للشكاية يرى بأن الضريبة المفروضة عليه مبالغاً فيها، وبالمقابل فإنه يطلب إرجاء دفع الدين المنازع فيه إلى غاية الفصل في موضوع الشكاية، وهذا يعني أن كلا الإجراءين يختلفان تماما عن بعضهما سواء من حيث الشكل أو من حيث المضمون.

كذلك نص المشرع إلى إجراء آخر سماه بالطعن بالإعفاء ضمن أحكام المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية³، وهي عندما يكون المكلف بالضريبة في حالة عوز أي أنه لا

¹ - Michel Douay., ouvrage précité, page 159, édition 2005.

² - وهذا ما أشار إليه المشرع بموجب المادة 157 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - Le recours gracieux .

يستطيع دفع الضريبة بسبب عدم قدرته المالية¹، فإنه يلتمس من الإدارة الجبائية إعفاءه من دفع الدين الضريبي، ويبقى للإدارة السلطة التقديرية في منحه أو عدم منحه الإعفاء، وهذا الإجراء بدوره يختلف عن الإجراءات المتعلقة بإرجاء الدفع مثلما تبين شرحه آنفاً².

وعليه فإن دراستنا ستتمحور حول إرجاء دفع الضريبة المنازع فيها من قبل المكلف بالضريبة، والذي اعتبره المشرع الجزائري حق جوهري يستفيد منه المكلف بالضريبة. ولكن موضوع إرجاء الدفع لا يخلو من العديد من النقائص والفراغات التي ترتب عنها العديد من السلبات، ذلك أن إرجاء الدفع يستفاد منه حينما يكون النزاع في المرحلة الإدارية، ولكن يمكن للمكلف بالضريبة أن لا يستفيد منه لأنه لا تتوفر فيه الشروط القانونية المنصوص عليها بموجب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، أو لسبب آخر مشروع، كما أن إرجاء الدفع لا يقتصر على النزاع في مرحلته الإدارية (الشكاية) بل نجد أيضا إرجاء الدفع القضائي الذي تبناه المشرع الجزائري بموجب قانون المالية لسنة 2011 ضمن المادة 47 التي عدلت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية والتي نصت على إمكانية استفادة كل المكلفين بالضريبة من إرجاء الدفع أمام المحكمة الإدارية بتوفر شرط واحد فقط، وهو أن يقدم ضمانات حقيقية تغطي قيمة كل الدين الضريبي المنازع فيه، وإنما لا نخفي منذ البداية للقول بانعدام الانسجام فيما بين النصوص التي نظمت إرجاء الدفع الإداري مع إرجاء الدفع القضائي كما سنبينه لاحقا، بالرغم من أن الهدف لكل منهما واحد وهو تأجيل عملية الدفع.

يظهر جليا بأن موضوع إرجاء الدفع وإعماله ليس سهلا بل على العكس من ذلك تعثره العديد من الصعوبات التي لم نجد لها حولا ضمن النصوص القانونية ولا الاجتهادات القضائية الوطنية، هذه الصعوبات عقدت من إرجاء الدفع في تطبيقه نظرا لعدم تناغم

¹ - بالرجوع إلى أحكام المادة 153 قانون الإجراءات الجبائية فإنه للجهة المختصة قانونا واعتمادا على الصلاحيات المخولة لها بموجب القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل، بالفصل في الطلبات التي يتضمن مضمونها الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيض من عبئها، وذلك في حالة عوز أو ضيق تضع المكلف بالضريبة في حالة عجز على إبراء ذمته إزاء الخزينة.

² - سنتعرض إلى شرح الاختلاف بين الطعن بالإعفاء وطلب تأجيل الدفع بمناسبة ذكر شروط طلب تأجيل الدفع.

النصوص القانونية وتوحيدها ضمن منهج معين يضع حدا للبس الذي يكتنفها، والدليل على ذلك أن هذا الموضوع مسته العديد من التعديلات والتغييرات كان آخرها في سنة 2012.

إن هذه الصعوبات والنقائص التي سنتعرض لها بالتفصيل خلال دراستنا هي التي أعطت لهذا الموضوع نوعا من الخصوصية من خلال محاولة الوصول إلى الحل القانوني والقضائية لإرجاء الدفع التي يجب أن تتماشى مع القواعد التي تحكم المنازعات الجبائية ومن جهة أخرى تراعي حقوق الأطراف، وأن البحث عن هذه الحلول يستدعينا دراسة ما هو مطبق في القانون الفرنسي باعتبار أن التشريع الجزائري تأثر به.

إن المسائل التي تخص إرجاء الدفع في القانون الجزائري سبق وأن عرضت على القضاء الفرنسي الذي تبني مواقف متعددة ومختلفة. في البداية لم تكن في صالح المكلفين بالضريبة بل أنها كانت تحمي أكثر مصلحة الخزينة العمومية ، ولكن مع زيادة حجم المنازعات المتعلقة بإرجاء الدفع، ونظرا لتعسف الإدارة الجبائية في عملية التحصيل للدين الجبائي، وصدور العديد من التوصيات عن الهيئات الأوربية التي كرست مبدأ المساواة بين الأفراد والإدارة، وبصفة عامة فإن القضاء الفرنسي غير من موقفه بحيث أصبح يأخذ بالحلول التي هي مكرسة ضمن المنازعات الإدارية العامة ونعني بالخصوص موضوع وقف التنفيذ للقرارات الإدارية والأحكام القضائية، والتي كان آخرها تبني ما يسمى باستعجال التعليق *référé suspension* المنصوص عليها في قانون العدالة الإدارية ضمن المنازعات الجبائية¹، ذلك أن فرض الضريبة تتخذ شكل قرار إداري ومن ثم فهي تخضع للنظام القانوني الذي يحكم القرارات الإدارية، وبمعنى آخر فإن المكلف بالضريبة الذي لا يطلب إرجاء الدفع لسبب معين فإنه يجوز له التمسك بالإجراءات الخاصة بوقف تنفيذ القرارات الإدارية، كما له

¹ - ذلك أن القرار الإداري الصادر عن الإدارة الجبائية والمتضمن الضريبة الواجبة الأداء يتعين تنفيذه مباشرة من قبل المخاطبين به (المكلف بالضريبة)، وهو يتصف بالطابع التنفيذي أي التنفيذ المباشر على أساس أن القرارات الإدارية يفترض بأنها مشروعة لأنها تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة، وهذا ما يجعل من الطعن ضد القرارات الإدارية غير موقف للتنفيذ إلا في الحالات الاستثنائية.

الحق في أن يطالب بوقف تنفيذ الأحكام القضائية الفاصلة في مسألة وقف تنفيذ القرار الإداري، وهذا حينما تتوفر فيه الشروط المطلوبة.

فإجراءات وقف تنفيذ القرارات الإدارية ضمن المنازعات الإدارية قديمة، وأن اعتمادها جاء بناء على عوامل جوهرية تمثلت أساساً مثلما سبق ذكره في أن الإدارة تتمتع بسلطة وضع القواعد القانونية وتغيير النظام القانوني بإرادتها المنفردة¹، وبمعنى آخر أن الإدارة ستقوم ببسط سلطتها على الغير ومن دون الموافقة المسبقة لهؤلاء، وهذا الأمر يعتبر غريباً في نظر قواعد القانون الخاص التي يحكمها مبدأ المساواة هذا من جهة²، ومن جهة أخرى فإن الإدارة يمكن أن تخطأ وتتصرف خرقاً للقانون، وأن تنفيذ هذا القرار غير المشروع الصادر عنها قد يحدث أضراراً جسيمة بمصلحة الشخص المنفذ عليه يصعب إصلاحها وتداركها في المستقبل³، وهنا كان لا بد من إرجاع التوازن في العلاقة التي تحكم الإدارة بالأفراد وهذا تحت رقابة القاضي الإداري.

وإذا كانت هذه هي الحلول المتبناة ضمن القانون الفرنسي فإننا نتساءل عن موقف القضاء الجزائري حول هذه المسألة لما لها من أهمية، وفي هذا الإطار فإن الواقع العملي بين بأن المنازعات الجبائية في الكثير من الأحيان تطول، وتستغرق مدة زمنية لن تكون في صالح الطاعن⁴، باعتبار أن الطعن القضائي لا يوقف تنفيذ القرار الإداري بل يبقى مستمراً مما قد يضر بمصلحة المكلف بالضريبة كما سبق بيانه⁵، وبالتالي كان لا بد من وضع تدابير من شأنها معالجة مسألة الوقت والمتمثلة في الإجراءات الاستعجالية الخاصة بوقف التنفيذ⁶، و هذا

¹ - Jean- Marc FEVRIER, Recherche sur le contentieux administratif du sursis à exécution, édition l'Harmattan 2000, page 42.

² - حتى بالنسبة للقانون الإداري نجد العقود الإدارية التي تنشأ بموجب اتفاق بين الإدارة والطرف الآخر، فالشخص له كامل الحرية في إبرام العقد أو عدم إبرامه، عكس القرار الإداري الذي تصدره الإدارة بإرادتها المنفردة.

³ - ومن هنا يظهر بأن وقف التنفيذ يعتبر قيد على امتياز السلطة العامة باعتبار أنه يعطل تنفيذ القرار الإداري.

⁴ - Jean-Marc FEVRIER, ouvrage précité, p. 18.

⁵ - لا يوجد ضمن التنظيم القضائي الجزائري محكمة استئناف إدارية بل أن الطعن بالاستئناف ضد أحكام المحكمة الإدارية توجه أمام مجلس الدولة، وأن هذا الأخير سيطيل من أمد المنازعة الأمر الذي يضر بمصلحة المكلف بالضريبة.

⁶ - O. Dugrip. L'urgence contentieuse devant les juridictions administratives, P.U.F., 1991, p. 13.

عكس حقوق الإدارة التي تبقى دائما مكفولة، بحيث يجوز لها أن تطلب وقف تنفيذ الأمر القضائي الصادر عن المحكمة الإدارية (المتضمن وقف تنفيذ القرار الإداري) إذا كان من شأن تنفيذه الإضرار بمصلحة الخزينة العمومية لاسيما في الجانب المالي¹.

وباعتبار أن المحاكم الإدارية هي صاحبة الولاية للنظر في المنازعات ذات الطابع الإداري بما في ذلك المنازعات الجبائية طبقا للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فهل هذا يعني بأنه يمكن للقاضي الإداري تطبيق القواعد الخاصة بالمنازعات الإدارية على المنازعات الجبائية؟ إذا كانت المنازعات الجبائية تخضع لاختصاص القاضي الإداري للنظر فيها، فإنه بالنسبة للإجراءات التي تحكمها فهي تعتبر مستقلة عن تلك المطبقة ضمن المنازعات الإدارية، ولقد أكد المشرع الجزائري هذا الاختلاف في سنة 2001 عندما أصدر قانون الإجراءات الجبائية²، إلا أن هذا لا يمنع القاضي الإداري من تطبيق القواعد المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية في حالة وجود نص صريح أو في حالة غياب النص ضمن قانون الإجراءات الجبائية باعتبار أنها تشكل النصوص العامة³.

وإذا كان من حق المكلف بالضريبة الاستفادة من إرجاء الدفع طبقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، فإن السؤال الذي يطرح نفسه هو هل يجوز له التمسك بإجراءات وقف التنفيذ للقرارات الإدارية المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية؟ وهل هذا يمس بقاعدة غياب الطعن الموازي؟ وما هو موقف القاضي الجزائري من هذه المسألة مقارنة بنظيره الفرنسي؟

¹ - هذا ما أشار إليه المشرع الجزائري ضمن المادة 911 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " يجوز لمجلس الدولة الذي أخطر بعريضة وقف التنفيذ المأمور به من طرف المحكمة الإدارية، أن يقرر رفعه حالا، إذا كان من شأنه الإضرار بمصلحة عامة أو بحقوق المستأنف، وذلك إلى غاية الفصل في موضوع الاستئناف".

² - قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 2001/12/23.

³ - مثال ذلك ما نص عليه المشرع ضمن أحكام المادة 51 من قانون المالية لسنة 2011 التي جاء فيها ما يلي " تنشأ المادة 153 مكرر 1 ضمن قانون الإجراءات الجبائية وتحرر كما يأتي: المادة 153 مكرر 1: بيت مدير كبريات المؤسسات.... ويمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفقا للشروط وتبعا للإجراءات المنصوص عليها في القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا توقف هذه الطعون عمليات الدفع".

إن البحث في هذا الموضوع يثير تساؤلات عديدة يستوجب معالجتها، وهي تتعلق أساساً بالإطار التشريعي لحق إرجاء الدفع الممنوح للمكلف بالضريبة وبيان مجال تطبيقه وشروطه، مع البحث عن النقائص والصعوبات التي تعترضه، وكذلك دراسة المنازعات التي يمكن أن تنشأ حوله بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، هذه الدراسة ستكون موضوع الباب الأول من هذا البحث تحت عنوان **الإطار القانوني لإرجاء دفع الضريبة**.

أما الباب الثاني فسوف نخصصه لدراسة الحلول القانونية التي يمكن أن تغطي النقص الذي يشوب إرجاء الدفع، ونخص بالذكر هنا إمكانية تبني الإجراءات المتعلقة بوقف تنفيذ القرارات الإدارية على أساس أن الضريبة تشكل قراراً إدارياً إضافة إلى دراسة موضوع وقف تنفيذ الأحكام القضائية سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، بالمقارنة ما هو معمول به ضمن القانون الفرنسي نظراً لتشابه النصوص القانونية، وسيكون ذلك تحت عنوان **وقف التنفيذ كوسيلة لإرجاء دفع الضريبة**.

الباب الأول:

الإطار القانوني لإرجاء دفع الضريبة

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد بأن المشرع الجزائري نص على الحالات التي يجوز فيها للمكلف بالضريبة طلب إرجاء دفع الضريبة المفروضة عليه ضمن نصوص مختلفة وخاضعة لإجراءات قانونية مختلفة¹، وهذا عكس ما اعتمده المشرع الفرنسي ضمن كتاب الإجراءات الجبائية الذي وحد الإجراءات الخاصة بإرجاء الدفع ضمن فصل واحد². ففي التشريع الجزائري نجد ما يسمى بإرجاء الدفع بقوة القانون بحيث يستفيد منه المكلف بالضريبة عند تقديمه للشكاية والإعلان عن رغبته في الاستفادة منه³، وأن هذا يعتبر بمثابة حق مقرر للمكلف بالضريبة، وبالمقابل يعتبر التزام قانوني في مواجهة الإدارة الجبائية بتوقيف عملية تحصيل الضريبة إلى حين البث في الشكاية بعد مراقبة مدى صحة ومشروعية تقديم طلبه⁴، وهذه تعتبر الحالة الأولى.

ولكن قبل ذلك سنتعرض إلى إرجاء الدفع لمبلغ الضريبة الواجبة الأداء الذي كان منصوص عليه ضمن أحكام المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية⁵، وهي الحالة التي يقدم فيها المكلف بالضريبة إعتراضه على عملية التحصيل بعد تلقيه لسند التحصيل *le titre exécutoire* بحيث يتقدم بطلب إرجاء الدفع أمام الإدارة الجبائية المختصة بمناسبة تقديمه

¹ - المواد 72، 74 والمادة 47 من قانون المالية لسنة 2011 المعدلة للمادة 82، وكذلك المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - L'article L277 du Livre des procédures fiscales.

³ - وهذا ما جاء به المشرع ضمن أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث يجوز للمكلف الذي ينازع من خلال شكوى ... أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ ساوي 20% من هذه الضرائب، لدى القابض المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه.

⁴ - ولكن استثناءا المشرع الجزائري منع المكلف بالضريبة الذي ثبت ضده ارتكاب ما يسمى بالتلبس الجبائي عن طريق ضبطه وتحرير محضر ضده فإنه لا يستفيد من أحكام إرجاء الدفع. انظر المادة 20 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 158 "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في حصّة المبالغ المطالب بها، أن يقدم اعتراضا... غير أنه، يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المتنازع فيه، إذا طلب ذلك في اعتراضه مع تحديد مبلغ التخفيض الذي يطالب به أو بيان أساس ذلك".

للشكاية في هذا المجال، وكما سبق الإشارة إليه هذه الحالة تم إلغاؤها بموجب قانون المالية لسنة 2012 ونظرا لأهميتها وما دار حولها من جدال قضائي ارتأينا دراستها لفهم الموضوع أكثر باعتبار أن مضمونها له علاقة بالحالة الثانية.

الحالة الثانية لإرجاء الدفع فهي لا تتعلق بالمرحلة الإدارية وإنما بالمرحلة القضائية أي لا يتم تقديم الطلب والاستفادة منه أمام الإدارة الجبائية بل أمام القضاء أي المحكمة الإدارية وهذا بمناسبة تقديم الطعن القضائي ضد قرار الإدارة الجبائية المتضمن رفض الشكاية التي تقدم بها المكلف بالضريبة، وهنا نتساءل بطبيعة الحال عن مدى إمكانية تطبيق هذه الإجراءات أمام لجان الطعن باعتبارها هيئة تفصل في المنازعات الجبائية أم تطبق فقط أمام المحاكم الإدارية، لأن المشرع لم يخص بالذكر لجان الطعن بالرغم من أن لها صلاحيات الفصل في النزاع¹.

ومن هذا المنطلق سنقسم هذا الباب إلى فصلين، الأول نتناول فيه إرجاء الدفع الإداري والفصل الثاني نتعرض إلى إرجاء الدفع القضائي مع مقارنة ذلك بما هو مطبق في القانون المقارن لا سيما القانون الفرنسي.

¹ - المادة 82 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول

إرجاء الدفع الإداري

ضمن هذا الفصل سنقوم بدراسة مسألة إرجاء الدفع الإداري، الذي يعتبر الأساس والمبدأ، هذا الأخير نظمه المشرع الجزائري بموجب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية مستأنسا في ذلك بما هو معمول به في القانون الفرنسي ولكن بشروط وآثار مختلفة تماما¹.

وكملاحظة أولية يمكننا الإشارة إليها فيما يخص المادة 74 السالفة الذكر هي أن المشرع الجزائري لم يوفق وإلى حد بعيد في تنظيم هذه المسألة بالمقارنة مع ما كان معمول به في السابق أي قبل التعديل كما سيتجلى لنا لاحقا، ذلك أن أصل المادة 74 هو نص المواد 399 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 489 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمواد 356 و 357 من قانون التسجيل هذه المواد التي نظمت مسألة إرجاء الدفع بدورها تجد مصدرها في المادة 97 من القانون رقم 1472/59 المؤرخ في 1959/12/28 المتضمن الإصلاح الجبائي² التي كانت مطبقة إلى غاية 1977 تاريخ صدور مختلف قوانين الضرائب³.

¹ - L'article L277 du LPF "Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge est autorisé, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes. L'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent. Lorsque la réclamation mentionnée au premier alinéa porte sur un montant de droits supérieur à celui fixé par décret, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés".

² - Loi n° 59- 1472 du 28 Décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux. Art. 97.

³ - الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والأمر رقم 76-104 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

إذن إرجاء الدفع الإداري هو قديم التنظيم وإن لم يكن بنفس المضمون والتطبيق في الوقت الراهن، لذلك سنقوم بدراسة إرجاء الدفع الإداري من خلال المراحل التي مر بها حتى تتضح لنا الصورة الحالية في كيفية إعماله وتطبيقه مع مقارنة ذلك بما هو معمول به في القانون الفرنسي.

على أساس ذلك سنقوم بدراسة موضوع إرجاء الدفع الإداري مع تقديم الضمانات ضمن المبحث الأول، وفي المبحث الثاني سنتعرض إلى إرجاء الدفع الإداري القانوني أي ذلك الذي يستفيد منه المكلف بالضريبة بقوة القانون، وهو المطبق حاليا على كل أنواع الضرائب.

المبحث الأول: إرجاء الدفع في المرحلة الإدارية

كما ذكرنا سابقا فإنه بعد وضع القوانين الجبائية في سنة 1976 والتي دخلت حيز التنفيذ في السنة التالية لها، المشرع في هذه المرحلة لم يغفل حق المكلف بالضريبة الذي ينازع أسس الضريبة المفروضة للاستفادة من إرجاء الدفع الإداري بمناسبة تقديمه للشكاية، وهذا يعد امتدادا لما كان مطبق في السابق بموجب المادة 97 من القانون رقم 1472/59 السالفة الذكر¹، وبعدها المادة 446 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 ، وبعد الإصلاح الجبائي لسنة 1992 تم تعديل نص المادة 446 بموجب المادة 399 التي تضمن نفس النص مع بعض التعديلات الطفيفة تمس المصلحات دون الإجراءات الواجبة الاتباع للاستفادة من هذا الحق.

¹ - القانون 157/62 المؤرخ في 1962/12/31 المتضمن الاستمرار بتطبيق القوانين الفرنسية ماعدا تلك المخالفة للسيادة الوطنية.

بعد ذلك تدخل المشرع الجزائري وألغى أحكام المادة 399 من قانون الضرائب المباشرة وعضها بالمادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية التي نضمت هذا الموضوع بغرض تقادي التناقض في التطبيق وحسنا فعل¹.

ولكن هذا لا ينفى التناقض التشريعي الذي وقع فيه المشرع الذي يظهر في المادة 489 من قانون الضرائب غير المباشرة الملغاة سنة 2002 التي أشارت إلى الإجراءات الخاصة بإرجاء الدفع، وتحويلها إلى نص المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية، التي ألغيت مؤخرا بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2012.

وهذا يعني بأنه كان لدينا إزدواج فيما يتعلق بإرجاء الدفع فمن جهة نجد المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية التي تخص الضرائب المباشرة، والمادة 158 من نفس القانون التي تتعلق بالضرائب غير المباشرة، وبمعنى آخر أن حق إرجاء الدفع يختلف بحسب نوع الضريبة المفروضة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، وهذا ما راح يفسره مجلس الدولة الجزائري في قراره القضائي، ولقد استمر الأمر كذلك إلى غاية سنة 2012 بصدر قانون المالية الذي ألغى المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية، وأصبح حاليا موضوع إرجاء الدفع موحدا ويخضع فقط لأحكام المادة 74 و المادة 82 من القانون السالف الذكر.

تبعا لذلك وضمن هذا المبحث سنتولى دراسة إرجاء الدفع الإداري مع تقديم الضمانات في المطلب الأول، والمطلب الثاني نخصه لدراسة إرجاء الدفع القانوني حين يكون المكلف بالضريبة ملزما بتقديم ضمان مالي فقط دون الضمانات العينية، مع الإشارة إلى أننا سميناه بإرجاء الدفع القانوني لأن المكلف بالضريبة يستفيد منه بقوة القانون.

¹ - نص المادة 399 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ألغى بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة

2002 المتضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية، وتم تعويضها بالمادة 74 الحالية من القانون السالف

الذكر.

المطلب الأول: إرجاء الدفع مع تقديم الضمانات

إن إرجاء الدفع مع تقديم الضمانات يسري على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما أن هذا الحق يطبق على الضرائب غير المباشرة، وإرتئينا دراسة هذا النوع من إرجاء الدفع حتى نتضح لنا الصورة بالنسبة لإرجاء الدفع القانوني المطبق حالياً، ولكي نقف على التطبيقات الفرنسية في هذا المجال.

أولاً: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

بالنسبة للضرائب المباشرة فإن إرجاء الدفع الإداري مر عبر مرحلتين قبل ما هو متعارف عليه في الوقت الحالي، المرحلة الأولى من سنة 1962 إلى غاية 1977 ثم من سنة 1977 إلى غاية 2002 مع بعض التعديلات خلال هذه المرحلة الثانية¹.

- المرحلة الأولى: من 1962 إلى غاية 1976

بعد استقلال الجزائر صدر القانون الشهير رقم 157/62 المؤرخ في 1962/12/31 المتضمن الاستمرار بتطبيق القوانين الفرنسية ماعدا تلك المخالفة للسيادة الوطنية إلى حين صدور القوانين الجزائرية، ومن بين ما تم الاستمرار العمل به بطبيعة الحال القوانين الجبائية على مختلف أنواعها ومن ذلك نجد القانون رقم 1472/59 المؤرخ في 1959/12/28 المتضمن إصلاح المنازعات الجبائية² حيث أشار في المادة 97 منه إلى إرجاء الدفع Sursis de paiement والتي استمر تطبيقها إلى غاية 1977.

أول ملاحظة يمكن تسجيلها هي التغييرات الجذرية التي أتى بها هذا القانون من خلال الإصلاح الجبائي المعتمد³، بحيث أسهم في وضع حقوق جديدة للمكلف بالضريبة الذي ينازع

¹ - المرحلة الأخيرة وهي توحيد الإجراءات الخاصة بطلب إرجاء الدفع، والتي ستكون موضوع دراستنا ضمن المبحث الثاني.

² - J.O. 29 Décembre 1959, p. 12460 ; D, 1960.III.19.

³ - L'article 98 de la loi n° 59- 1472 du 28 Décembre 1959. « Il est créé dans chaque tribunal administratif une ou plusieurs sections fiscales composées de conseillers de tribunal administratif. Les sections fiscales sont présidées par le président du tribunal administratif ou par le vice-président du tribunal administratif ou éventuellement par un président de section nommé par décret sur proposition du ministre de l'intérieur et contresigné par le garde des sceaux, ministre de la justice ».

أسس الضريبة المفروضة عليه¹، المتمثلة أساسا في سرعة الإجراءات المتعلقة بإرجاء الدفع، وأيضا بوضعه لأول مرة ما يسمى بالاستعجال الجبائي *Référé fiscal* على مستوى القاضي الإداري بالإضافة إلى طلب إرجاء الدفع الإداري أي ذلك الذي يقدمه المكلف بالضريبة أمام الإدارة الجبائية، لنلاحظ للوهلة الأولى وكما سبق ذكره بان قانون 59-1472 مكن المكلف بالضريبة من تفادي دفع الضريبة خاصة بالتنفيذ الجبري بتسريع الإجراءات للحصول على إرجاء الدفع.

المشرع الفرنسي آنذاك وضع تصورا شاملا لضمان حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة تعسف الإدارة الجبائية (المحاسب العمومي) في تنفيذ الدين الضريبي لا سيما منازعة الضمانات المقدمة أمام القاضي الإداري وعلى وجه الاستعجال، ومن جهة أخرى حماية حقوق الخزينة العمومية بإلزام المكلف بالضريبة بتقديم الضمانات تفر حصول الضريبة أو الرسم لاحقا.

وعليه المكلف بالضريبة وبموجب المادة 97 وعند تقديمه للشكاية التي ينازع من خلالها أسس أو حصص الضريبة (الضرائب المباشرة والرسم على النشاط المهني) المفروضة عليه له الحق في أن يطلب إرجاء دفع المبلغ الضريبي ضمن عريضة افتتاح دعواه مع تحديده المبلغ المطالب إلغاؤه أو تخفيضه².

في هذا الشأن نلاحظ بأن طلب إرجاء الدفع الذي يكون مرفقا بالشكاية لا يوجه إلى مدير الضرائب المختص وإنما يوجه إلى المحاسب المكلف بعملية التحصيل، وهذا يجسد التفرقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي فالأول له صلاحية الفصل في الشكاية أي موضوع الشكاية المتعلق بالضريبة المنازع فيها، أما الثاني وهو المحاسب المكلف بعملية التحصيل فدوره يتمثل في مراقبة ما إذا كانت الضمانات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة كافية أو غير كافية وتحتوي الشروط المنصوص عليها قانونا.

¹ - خص هذا القانون المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال.

² - Art. 97/1 " Le contribuable qui, par une réclamation contentieuse introduite dans les conditions fixées par le Code général des impôts, conteste le bien-fondé ou la quotité des impositions aux impôts directs ou aux taxes sur le chiffre d'affaires mises à sa charge, peut surseoir au paiement de la partie contestée desdites impositions s'il en fait la demande dans sa réclamation introductive d'instance, et fixe le montant ou précise les bases du dégrèvement auquel il prétend".

وهنا المحاسب المكلف بعملية التحصيل يطلب من المعني بالأمر بموجب رسالة مسجلة تقديم الضمانات، وفي حالة رفض المعني بالأمر فإنه يجوز للمحاسب اتخاذ التدابير التحفظية في حدود الضريبة المنازع فيها ولا تتم عملية البيع إلا بعد صدور قرار نهائي من الجهة المختصة¹، واللافت للانتباه هو أن المادة 97 أشارت إلى نوع الضمانات التي يمكن للمكلف بالضريبة تقديمها².

وبالمقابل فإن المحاسب عند تقديره بأن الضمانات التي تقدم بها المكلف بالضريبة أنها لا تجيب على الشروط التي وضعها المشرع (نوع الضمانات) فإنه يبلغ رفضه بموجب رسالة مسجلة إلى المكلف بالضريبة أي المعني بالأمر.

وهنا يجوز للمكلف بالضريبة وفي أجل أقصاه 08 أيام يبدأ حسابها من تاريخ توصله بقرار الرفض الصادر عن المحاسب بأن يطعن في ذلك القرار عن طريق عريضة أما القاضي الإداري الفاصل في المواد الاستعجالية³، ولكن بشرط هو أن يقوم بإيداع مبلغ كفالة لدى المحاسب المكلف بعملية التحصيل بقيمة ربع 4/1 مبلغ الضريبة المنازع فيها تودع في حساب مؤقت، وإن اعتبر هذا مكلف جدا للمعني بالأمر الذي قد لا يكون بحوزته تلك الأموال.

وتبعاً لذلك يتعين على القاضي الاستعجالي الفصل بوجه السرعة بحيث له أجل شهر واحد يحسب من تاريخ قيد الدعوى، وهو يقرر ما إذا كانت قيمة الضمانات التي تقدم بها المكلف بالضريبة كافية أو غير كافية لتغطية مبلغ الضريبة المنازع فيه، وفي حالة عدم الفصل في الطلب خلال هذا الأجل يعتبر بمثابة رفض لطلب المكلف بالضريبة.

¹ - Art. 97/3 "A défaut de constitution de garanties, le comptable chargé du recouvrement peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés, la vente ne pouvant être effectuée jusqu'à ce qu'une décision ait été prise sur la réclamation contentieuse susvisée soit par le directeur départemental, s'il est compétent, soit par le tribunal administratif. Le comptable chargé du recouvrement invite par lettre recommandée le contribuable à constituer des garanties".

² - Art. 97/2 "Le contribuable doit constituer des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés. Ces garanties peuvent être constituées par une consignation à un compte d'attente au Trésor, des créances sur le Trésor, des obligations dûment cautionnées, des valeurs mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'Etat et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, des affectations hypothécaires, des nantissements de fonds de commerce".

³ - Le juge du référé administratif est un membre du tribunal administratif désigné par le président du tribunal administratif.

دائما وفي نفس الإطار فإن المنازعة الاستعجالية لا تنتهي عند هذا الحد بل يجوز الطعن ضد الأمر الصادر عن القاضي الاستعجالي أمام المحكمة الإدارية وفي أجل 08 أيام يبدأ حسابها من تاريخ صدور الأمر أو من تاريخ انتهاء أجل شهر المحدد للقاضي الاستعجالي للفصل في الطلب، والمحكمة الإدارية أيضا مقيدة للفصل في الطعن بالاستئناف في أجل أقصاه شهر واحد، وهنا يتعين عليه الفصل بقرار صريح.

ومعنى هذا أن الاستعجال الجبائي المتعلق بالضمانات أحيط بأجال سريعة محددة بشهرين ونصف، وهذا ينظر إليه بالإيجاب لما فيه من ضمانات لحقوق الخزينة العمومية في تحصيل ضرائبها أو على الأقل وجود ضمانات كفيلة بذلك إلى حين الفصل في الشكاية من الجهة المختصة، ومن جهة أخرى تجسيد لحقوق المكلف بالضريبة بخلق هذا النوع من المنازعة التي تخضع لرقابة القاضي الإداري على درجتين دون أن يمس بأصل الحق المتمثل في الضريبة الواجبة الأداء فهو حماية للمكلف بالضريبة من التعسفات التي قد تصدر عن المحاسب المكلف بعملية التحصيل خاصة للمكلف بالضريبة حسن النية¹.

- المرحلة الثانية: من 1977 إلى غاية 2002

كما سبق الإشارة إليه أصدر المشرع الجزائري قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 وتم إلغاء القوانين السابقة أي قانون الضرائب المباشرة الفرنسي، وكان التساؤل المطروح آنذاك هو القواعد التي اعتمدها المشرع في هذا الشأن، خاصة فيما يتعلق بالحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في مجال تحصيل الضريبة.

أولا نشير إلى التوجه السياسي للجزائر آنذاك من خلال اعتمادها على النظام الاشتراكي، والاقتصاد الموجه أي نقص المبادرة الفردية والنشاط الخاص والاعتماد بالدرجة

¹ - Le référé fiscal est entré en vigueur le 15 septembre 1960. Codifié sous l'alinéa 2 de l'article 1952 du C.G.I., puis devenu l'article L 277 du livre des procédures fiscales adopté en 1981 entré en vigueur le 1^{er} janvier 1982.

الأولى على الجباية البترولية. هذه العوامل السالفة الذكر أثرت على تطور القانون الجبائي بصفة عامة.

وبالرجوع إلى موضوعنا فيما يتعلق بمسألة إرجاء الدفع فإنه لم يعد وجودا للمادة 97 من القانون رقم 97-1472 المؤرخ في 28/12/1959 وعوضته المادة 446 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976¹، هذه الأخيرة جاءت مجحفة لحقوق المكلف بالضريبة الذي ينازع أسس الضريبة المفروضة عليه وبالموازاة مع ذلك يطلب إرجاء دفع تلك المبالغ.

إن قراءة المادة 446 السالفة الذكر تعتبر كذر للرماد على كل من يريد البحث عن مسألة إرجاء الدفع، فللوهلة الأولى للقارئ القول بأن المشرع تبنى هذا الموضوع وكرس حق المكلف بالضريبة في ذلك لكن بالمقابل السؤال المطروح كيف يمكن تطبيق ذلك بعد التعديل المجحف لما كان مطبقا مسبقا؟ وأنه لا يخفى القول بأن المشرع رجع إلى مرحلة ما قبل 1958 أي بالعودة للوراء وليس التقدم والتطور.

ويظهر ذلك جليا من خلال الاستغناء تماما عما كان يعرف بالاستعجال الجبائي، ذلك أن نص المادة 446 أشار إلى إمكانية إرجاء الدفع الضريبة من قبل المكلف بالضريبة الذي ينازع بموجب الشكاية التي يتقدم بها بعدم مشروعية أسس أو حصص الضريبة المطالب بدفعها بشرط أن يقدم الضمانات. ولكن إلى من يقدم الضمانات هل لمدير الضرائب المختص الذي يفصل في الشكاية أو إلى القابض (المحاسب)؟ وما هي نوع هذه الضمانات المقدمة؟ ومن له الحق في تقدير ما إذا كانت تلك الضمانات كافية أو غير كافية؟ وكيف يمكن الطعن ضد القرار المتضمن رفض الضمانات؟ ومن له الاختصاص لتقرير ما إذا كانت تلك الضمانات كافية أو غير كافية، هل هو المدير الضرائب؟ أم القابض؟

¹ - أصبح بإمكان المكلف بالضريبة الذي ينازع بواسطة شكاية في صحة الضرائب أو حصتها الموضوعية على عاتقه، طلب إرجاء دفع القسم المنازع فيه للضرائب المذكورة إذا طالب في عريضته افتتاح الدعوى الاستفاد من هذه التدابير، مع تحديده للمبلغ المنازع فيه أو توضيح أسس التخفيض التي يطالب به وذلك شريطة أن يقدم ضمانات صالحة تكفل تحصيل الضريبة.

كل هذه الأسئلة لا جواب لها لذلك نؤكد بأن المشرع الجزائري خلال هذه المرحلة أهدر حقوق المكلف بالضريبة، وكرس حقوق الإدارة الجبائية في تحصيل الدين الجبائي. ولكن بالمقابل كان للمكلف بالضريبة الذي لا يقدم الضمانات أو أنه يقدم ضمانات غير كافية منتفسا من خلال تجميد عملية التحصيل إلى حين البث في الشكاية، ويظهر ذلك جليا من خلال قراءة الفقرة الثانية من نص المادة 446 التي نصت على أنه لا يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى إجراءات البيع للممتلكات المكلف بالضريبة وإنما تتخذ فقط التدابير التحفظية إلى حين البث في الشكاية نهائيا من قبل الإدارة الجبائية¹.

وبعد الإصلاح الجبائي لسنة 1992 الذي عكفت على وضعه اللجنة الوطنية لإصلاح النظام الضريبي سنة 1987، تم تعديل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب قانون المالية لسنة 1991 لمواكبة التطورات والتغيرات التي شهدتها الجزائر آنذاك، وقد رافق ذلك الإصلاح إعادة هيكلة الإدارة الجبائية لتتماشى مع تلك الإصلاحات والتطورات². أما ما تعلق بموضوع إرجاء الدفع فإنه لم يتغير شيء عن سابقه وإنما فقط تغيير في المصطلحات والعبارات بحيث أبقى المشرع على مضمون المادة 449 القديمة وحولها إلى نص المادة 399 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³.

¹ - وهوما يختلف تماما عما هو مطبق حاليا بحيث في السابق عند عدم قديم المكلف بالضريبة ل ضمانات كافية فإنه لا يمكن متابعته عن طريق البيع بالنسبة للقسم المتنازع فيه من الضريبة إلا إذا اتخذ قرار إداري نهائي من قبل نائب مدير الضرائب للولاية، ولكن بالمقابل يمكن للإدارة أن تتخذ جميع التدابير التحفظية الصالحة لضمان حقوقها.

² - تمت إعادة هيكلة وتنظيم الإدارة الجبائية بموجب المرسوم رقم 90-120 المؤرخ في 27/06/1990 والمرسوم 91-06 المؤرخ في 23/02/1991، وبموجب مراسيم لاحقة.

³ - نصت المادة 399 من ق.ض.م.ر.م. على ما يلي "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكاية تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 301 إلى 303 حقانية أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طالب في عريضة افتتاح دعواه، بالاستفادة من الأحكام الواردة في هذه المادة، وحدد المبلغ أو بين أسس التخفيض الذي يأمله، وشريطة أن يكون ضمانات كفيلا بضمان تحصيل الضريبة.

الإشكالية التي طرحت أكثر خلال المرحلة الثانية هي طبيعة الضمانات التي يمكن أن يتقدم بها المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية؟ وما هي التدابير التحفظية التي يمكن أن تتخذها الإدارة الجبائية للحفاظ على حقوقها بعملية تحصيل الضريبة؟

لا وجود لأي إجابة قانونية في هذا المجال، وأصبح هذا النص مجرد من أي مفهوم في كيفية تطبيقه وإعماله، وخلق مسألة الضمانات التي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها للحصول على إرجاء الدفع إشكالية ليس له فقط وإنما أيضا للإدارة الجبائية، وفي هذا الخصوص نشير إلى قرار مجلس الدولة المؤرخ في 27/07/1998 الذي تصدى لمثل هذه الحالة، حيث جاء فيه بأن طلب إرجاء التنفيذ لا ينتج له أي أثر إلا إذا قدم المكلف بالضريبة جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة الجبائية¹.

كما قرر مجلس الدولة بأن الضمانات التي يقدمها المكلف بالضريبة يجب أن يتم تحويلها إلى الإدارة الجبائية ولا ينبغي أن تبقى بحوزة المكلف بالضريبة وإلا فإنها لا تشكل ولا تعتبر بمثابة ضمان².

أما فيما يتعلق بطبيعة الضمانات التي يجب تقديمها فإنه ارتئينا دراستها ضمن إرجاء الدفع الخاص بالضرائب غير المباشرة حتى نتفادى التكرار على أساس أن إرجاء الدفع بالنسبة للضرائب غير المباشرة استمر تطبيقه إلى غاية سنة 2012 تاريخ إلغائه.

وإذا لم يتم تكوين الضمانات، لا يجوز متابعة المكلف الذي طالب بالاستفادة من أحكام هذه المادة، عن طريق البيع فيما يخص الجزء المتنازع فيه من الضريبة، إلا إذا تم اتخاذ قرار نهائي، من قبل المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية. غير أنه يجوز للإدارة، اتخاذ جميع التدابير التحفظية الكفيلة بضمان حقوقها.

¹ - مجلس الدولة قرار رقم 116162 المؤرخ في 27/07/1998، مجلة مجلس الدولة لسنة 2002 العدد 01، الصفحة 79.

² - مجلس الدولة، قرار رقم 04039 المؤرخ في 28/01/2002. قضية (ز.ح) ضد مديرية الضرائب لولاية وهران - شرق، مجلة مجلس الدولة لسنة 2003 العدد 03. "إن السلع المقدمة من قبل المستأنفة المتمثلة في بضائع مخزونة قد تم التصرف فيها من طرف المكلف بالضريبة، وعليه فإن الضمانات يجب أن تقدم للإدارة للمحافظة على أموال الخزينة العمومية، وأنها ما دامت في حوزة المستأنف لا يمكن أن تشكل ضمانا كافيا".

وللتذكير فإن المادة 399 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي نظمت إرجاء الدفع تم إلغاؤها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2001 الذي تضمن قانون الإجراءات الجبائية، وتم اعتماد موضوع إرجاء الدفع الإداري بموجب المادة 74 من القانون السالف الذكر والذي يعني بداية المرحلة الحالية التي ستكون موضوع دراستنا لاحقا.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

لقد اختلفت الإجراءات الخاصة بطلب إرجاء الدفع إضافة إلى تطبيقها على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تم تطبيقها أيضا على الضرائب غير المباشرة، والذي نصت عليه المادة 489 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 398 من قانون التسجيل.

هذه المواد لم يعد لها وجود منذ صدور قانون الإجراءات الجبائية¹، الذي وضع نفس أحكام تلك المواد ضمن المادة 158 التي جاءت في القسم الثاني تحت عنوان "إرجاء الدفع"، بعد إلغاء المواد السالفة الذكر².

والسؤال الذي يمكن طرحه في هذا الشأن يتمثل في السبب أو الأسباب التي دعت المشرع إلى إلغاء إرجاء الدفع الإداري مع تقديم الضمانات. قبل الإجابة عن هذا التساؤل سنتطرق إلى كيفية تطبيق هذه الحالة في نظر القانون والقضاء.

الفرع الأول: شروط الحصول على إرجاء الدفع الإداري مع الضمانات

لقد وضع المشرع الجزائري شروطا يجب توافرها من أجل قبول طلب إرجاء الدفع مع تقديم الضمانات يتعين على المكلف بالضريبة احترامها، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي.

¹ - الجريدة الرسمية المؤرخة في 2001/12/23 العدد 79، المواد من 41 إلى 200.

² - المادة 200 " تلغى الأحكام المتعلقة بالإجراءات الجبائية في المواد ... 489، 490، 493، 494، 494 مكرر من قانون الضرائب غير المباشرة، والمواد 359، 360، 361، 362، 364، 365، 365 مكرر من قانون التسجيل...".

1- الشروط الشكلية:

يختلف طلب إرجاء الدفع المنصوص عليه ضمن أحكام المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية عن إرجاء الدفع القانوني الذي هو منصوص عليه في المادة 74 من نفس القانون والذي سنتطرق له لاحقاً، هذه الشروط حصرها المشرع في اثنتان: الأولى يتعلق بضرورة تقديم الاعتراض والثاني يخص مضمون الاعتراض¹.

أ- شرط تقديم الاعتراض

ب- نصت المادة 158 على ما يلي " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في حصة المبالغ المطالب بها، أن يقدم اعتراضاً خلال أربعة (4) أشهر من استلام تبليغ إشعار بالدفع... " وجاء النص باللغة الفرنسية على النحو التالي

" *Le redevable qui conteste le bien fondé par une réclamation de la quotité des sommes réclamées...* ".

هل هذا يعني بأنه يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم الشكاية المسبقة لدى إدارة الضرائب المختصة؟ الجواب هو لا إذا ما رجعنا إلى أصل النص، بل أن المكلف بالضريبة الذي ينازع سند التحصيل على أساس أن حصة الضريبة المطالب بها مبالغ فيه فإنه لا يقدم الشكاية أمام الإدارة الجبائية المختصة وإنما يقدم ما يسمى بالاعتراض *opposition* عكس ما تضمنته المادة 72 التي نظمت الشكاية *réclamation*².

ويجب على المكلف بالضريبة أن يقدم اعتراضه في شكل عريضة افتتاحية يقوم بإيداعها لدى المحكمة الإدارية المختصة للنظر في المنازعة التي تربطه بالإدارة الجبائية³. على أن يذكر في اعتراضه بأنه يطلب إرجاء دفع المبلغ الرئيسي المنازع فيه مع تقديم الضمانات.

¹ - المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في حصة المبالغ المطالب بها، أن يقدم اعتراضاً خلال أربعة (4) أشهر من استلام تبليغ إشعار بالدفع " .

² - المبدأ العام هو أن الشكاية يتم قبولها إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاية.

³ - انظر إلى المادة من قانون الإجراءات الجبائية 158 القديمة.

ب- شرط احترام المواعيد:

نصت المادة 158 قبل إلغاؤها على ضرورة احترام موعد أو أجل تقديم الاعتراض إذ يتعين على المكلف بالضريبة بأن يتقدم باعتراضه خلال أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغ سند التحصيل.

ويتمثل سند التحصيل في السند التنفيذي "Le titre exécutoire" الذي يتضمن الضريبة أو الرسم الواجب الأداء فوراً من قبل الجهة المخولة قانوناً بعملية التحصيل سواء بالنسبة لقانون التسجيل¹، أو قانون الضرائب غير المباشرة².

وهنا نلاحظ بأن أجل تقديم الاعتراض لا يسري عليه القواعد العامة المشار إليها في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، وإنما يجب تقديمه خلال أجل لا يتعدى أربعة (04) أشهر يبدأ حسابها من تاريخ تبليغ سند التحصيل³. وهو ما يتعارض مع التعليمات الوزارية رقم 1208 المؤرخة في 2005/07/12 والتي جاء في مضمونها أن كل المنازعات بما في ذلك المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة تخضع للطعن الإداري المسبق أي الشكاية تفسيرا لنص المادة 72 الفقرة الثالثة (03)⁴، وهذا يعني بأن هذه التعليمات مخالفة لأحكام المادة 158. هذا يعني وجود تناقض بين آجال الشكاية الوارد في المادة 72 والآجال المحددة بنص المادة 158، لدى فإن إلغاء نص المادة 158 بموجب قانون المالية لسنة 2012 كان نهاية للتناقض الحاصل وتوحيد الإجراءات الخاصة بإرجاء الدفع.

¹ - المادة 358 من قانون التسجيل "إن الديون المشار إليها في المادة 354 اعلاه، تكون عند عدم دفعها، موضوع سند تحصيل فردي أو جماعي يعده مفتش إدارة التسجيل وينفذه مدير إدارة الضرائب بالولاية".

² - المادة 486 من قانون الضرائب غير المباشرة "إن الحقوق والرسوم والأتاوي وبصفة عامة الضرائب والمبالغ من أين كانت والتي يتوجب تحصيلها عادة على إدارة الضرائب تكون، في حالة عدم الدفع، موضوع سند تحصيل فردي أو جماعي يعده موظفو هذه الإدارة ويعلن عن تنفيذه من قبل مدير الضرائب للولاية لهذه الإدارة نفسه".

³ - ويبدأ أجل تقديم الاعتراض حسب الحالتين الآتيتين:

- عندما يتم التبليغ عن طريق البريد، في اليوم الذي يلي يوم استلام هذا التبليغ وهو اليوم المبين في الإشعار المعد من قبل إدارة البريد لإثبات تسليم الرسالة الموصى عليها إلى صاحبها أو وكيله المفوض. - عندما يتم التبليغ عن طريق عون الضرائب، في اليوم الذي يلي يوم التبليغ.

⁴ - التعليمات رقم 1208 المؤرخة في 2005/05/12 التي تعالج موضوع المنازعات الخاصة بحقوق التسجيل وتوجه المعنيين بتقديم تظلم مسبق قبل رفعهم للدعوى.

هذا التغيير سبقه اجتهاد مجلس الدولة في تفسير المادة 158 من قراره المؤرخ في 2007/07/11 رقم 033940 الذي أقر بأن المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية تتعلق بالمنازعات الخاصة بالضرائب غير المباشرة ورسوم التسجيل، ولا علاقة لها بنص المادة 72 من نفس القانون باعتبار أن هذه الأخيرة نصت على مواعيد تقديم الشكاية¹.

ولكن الصعوبات التي وضعها نص المادة 158 لم تنته هنا، فمن خلال قراءتها يظهر جليا بأن أجل 04 أشهر الممنوح للمكلف بالضريبة لا يمكن تطبيقه إذا ما علمنا بأن إدارة الضرائب ستباشر عملية التحصيل بعد مرور خمسة عشر يوما (15) من تاريخ تبليغ السند إذا لم يقدم المكلف بالضريبة اعتراضه خلال هذا الأجل.

بحيث جاء ضمن الفقرة الأخيرة من المادة السالفة الذكر ما يلي "وعند عدم الدفع أو عدم وجود اعتراض مع تقديم ضمانات ضمن الشروط المنصوص عليها أعلاه يمكن إجراء المتابعات بعد مرور 15 يوما من تاريخ تبليغ السند التنفيذي".

لقد أثار النص مشكلة جوهرية في مواعيد الطعن، ذلك أن الإدارة الجبائية يمكنها القيام بالمتابعات ضد المكلف بالضريبة من أجل تحصيل ديونها بعد مرور خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تبليغ سند التحصيل، الأمر الذي يتناقض مع ما جاء في الفقرة الأولى من نفس المادة التي أعطت للمكلف بالضريبة أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغ سند التحصيل لتقديم اعتراضه.

هذا يعني تقليص مواعيد تقديم الاعتراض من أربعة (04) أشهر إلى خمسة عشر (15) يوما، بحيث يكون المكلف بالضريبة مجبر على تقديم اعتراضه خلال الأجل القصير وهو 15 يوما من أجل أن يتفادى المتابعات المحتملة من قبل الإدارة الجبائية، وإلا لن يجد لنفسه أي مبرر في وقف تنفيذ عملية التحصيل.

تبعا لذلك نلاحظ بأن نص المادة 158 أثار كثيرا على حقوق المكلف بالضريبة بل إنه غير دستوري لخرقه صراحة حقوق الدفاع من جهة، ومن جهة أخرى يمس بمبدأ المساواة بين

¹ - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية الصادر بتاريخ 2007/07/11 رقم 033940 بين (ع) ومديرية الضرائب لولاية باتنة. مجلة مجلس الدولة لسنة 2009، العدد 09، صفحة 67.

المكلفين بالضريبة من حيث نوع الضريبة المفروضة عليهم فيما يتعلق بتنظيم الإجراءات المتعلقة بالمنازعات التي تحكم الضرائب المباشرة وتلك التي تحكم الضرائب غير المباشرة. لذلك كان من الواجب إلغاء نص المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية وتوحيد الإجراءات التي تحكم المنازعات على كل الضرائب بغض النظر عن نوعها.

2- الشروط الموضوعية:

تتمثل الشروط الموضوعية في ضرورة تقديم المكلف بالضريبة للضمانات من أجل الاستفادة من إرجاء الدفع، وأول ما يمكن ملاحظته هو أن المشرع لم يبين طبيعة الضمانات التي يجب تقديمها وترك هذه المسألة للسلطة التقديرية للإدارة الجبائية. ولكن قبل ذلك نشير إلى التناقض الصريح الذي وقع فيه المشرع باعتبار أن هذه المنازعة سيتم النظر فيها على مستويين وهما:

المستوى الأول: في هذا المستوى النزاع يتعلق أساسا بصلب الموضوع بحيث ينازع المكلف بالضريبة أسس الضريبة الواجبة الأداء أمام المحكمة الإدارية على أن يقوم باستدعاء الإدارة الجبائية أمام المحكمة، باعتبار أن الاعتراض الذي يقدم في شكل عريضة افتتاحية لا يقدم أمام الإدارة الجبائية وإنما أمام المحكمة الإدارية¹.

المستوى الثاني: أنه كما سبق ذكره فإن الاعتراض على سند التحصيل لا يؤدي إلى تعليق عملية التحصيل فقط بالنسبة للغرامات والعقوبات والزيادات المالية إلى أن يصدر قرار العدالة، ولكن يجوز للمكلف بالضريبة الذي قدم اعتراضه أن يطلب إرجاء الدفع بشرط أن يتوجه للإدارة الجبائية بطلب يتضمن ذلك مع تقديمه لضمانات كفيلة بتغطية قيمة الحصص المطالب بدفعها².

¹ - وهذا النص كان يتناقض أيضا مع أحكام المادة 355 من قانون التسجيل.

² - المادة 158 الفقرة الثانية "غير أنه، يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المتنازع فيه، إذا طلب ذلك في اعتراضه مع تحديد مبلغ التخفيض الذي يطالب به أو بيان أساس ذلك".

وتبعاً لذلك يمكن أن ينشأ خلاف بين الطرفين حول قيمة الضمانات من حيث كفايتها أو عدم كفايتها لتغطية الدين الضريبي المطالب به¹، وهنا نكون أمام منازعة تتعلق بالضمانات المعروضة على الإدارة الجبائية في حين أن النزاع الأساسي هو ذلك المتعلق بأسس الضريبة الذي تنظر فيه المحكمة الإدارية.

في حالة ما إذا رفضت الإدارة الجبائية الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة هل له الحق في منازعة قرار الرفض؟ وبمعنى آخر هل هناك منازعة إدارية تخص الضمانات؟ بالرجوع إلى أحكام المادة 158 قبل إلغائها فإن المشرع ألزم المكلف بالضريبة بتقديم ضمانات كافية لتغطية ما عليه من ضريبة إلى حين فصل المحكمة الإدارية في النزاع، وأن هذه الضمانات يتم تقديرها من طرف الإدارة الجبائية، لكن لا يوجد أي نص قاتوني يمنح للمكلف بالضريبة منازعة قرار رفض الضمانات، وهذا يعتبر إجحافاً في حق المكلف بالضريبة ذلك أنه مقارنة بالقانون الفرنسي فإن المكلف بالضريبة له الحق في منازعة قرار رفض الضمانات أو تكملتها في إطار ما يسمى باستعجال الضمانات والذي كان مطبقاً في الجزائر تشريعياً إلى غاية 1977 كما ذكرنا سابقاً.

أما فيما يتعلق بطبيعة ونوع الضمانات التي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها فإننا سنتطرق إليها ضمن الفصل الثاني عند دراسة إرجاء الدفع القضائي مع تقديم الضمانات الذي تبناه المشرع ضمن أحكام قانون المالية لسنة 2011 الذي عدل أحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية وهذا من أجل سد النقص الذي يخص موضوع إرجاء الدفع المنصوص عليه ضمن المادة 74 من نفس القانون².

¹ - يتم تقدير الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة الذي يطلب إرجاء تنفيذ السند التنفيذي من جانب الإدارة الجبائية فيما إذا كان من شأنها ضمان تحصيل المبلغ المتنازع فيه. و يمكن للإدارة الجبائية في أي وقت، إذا رأت ذلك لازماً، أن تطلب تكملة للضمان، و تستأنف المتابعات إذا لم يستجب المدين بالضريبة خلال أجل شهر واحد، للطلب الذي قدم له لهذا الغرض.

² - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011.

الفرع الثاني: إلغاء إرجاء الدفع مع تقديم الضمانات (توحيد الإجراءات)

إن إلغاء المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية كان أكثر من ضروري، ليس فقط أنه يمس بحقوق المكلف بالضريبة ويناقض مبدأ المساواة بل أنه أخلط مفهوم إرجاء الدفع وألبسه ثوب الغموض ذلك أنه في سنة 2011 أصبح لدينا ثلاث مواد قانونية تنظم إرجاء الدفع وهي المواد 74، 82، و158 من القانون السالف الذكر.

وعلى هذا الأساس تدخل المشرع من جديد وقام بإلغائها بموجب قانون المالية لسنة 2012، أي بعد سنة من تعديله لنص المادة 82، ومن ثم لم يعد هناك إلا نوعين من إرجاء الدفع، الأول إداري المنصوص عليه بموجب أحكام المادة 74 الذي سبق التطرق إليه، والثاني قضائي المنصوص عليه في المادة 82 الفقرة الثالثة الذي سنتعرض له لاحقاً¹.

إرجاء الدفع الإداري مع تقديم الضمانات خلق صعوبات قانونية الأمر الذي استدعى تدخل وزارة المالية من خلال تفسير المادة 158، ولكن هذا التفسير لم يأخذ به مجلس الدولة الذي استبعده تماماً في قراره المؤرخ في 2007/07/11².

ولفهم هذه الصعوبات والتعقيدات نرجع قليلاً إلى الوراء أي قبل اعتماد قانون الإجراءات الجبائية، ففي الماضي أي قبل سنة 2002 نصت المواد 489 و 490 من قانون الضرائب غير المباشرة قبل إلغاءهما والتي كانتا تحت عنوان "التحصيل والمنازعات" على نفس النص الذي تضمنته المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية³، ونفس الشيء ينطبق على المواد

¹ - المادة 46 من قانون المالية لسنة 2012 المؤرخ في 2011/12/28 " تلغى أحكام المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية". الجريدة الرسمية المؤرخة في 2011/12/29 العدد 72.

² - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية الصادر بتاريخ 2007/07/11 رقم 033940 بين (ع) ومديرية الضرائب لولاية باتنة. مجلة مجلس الدولة لسنة 2009، العدد 09، صفحة 67.

³ - المادة 489 من قانون الضرائب غير المباشرة قبل إلغائها" إن المكلف بالضريبة الذي ينازع في صحة المطالبة أو حصة المبالغ المطالب بها، يمكنه أن يقدم اعتراضاً خلال الشهرين من استلام سند التبليغ.

ويكون الاعتراض معللاً مع التكاليف بالحضور أمام الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي المختص للبحث في موضوع الحق المحدد في المادة 498 أذناه.

وإن الاعتراض لا يقطع تنفيذ السند الرئيسي للتنفيذ، ويحتفظ بالغرامات والعقوبات والحقوق الزائدة وجميع الملحقات إلى أن يصدر قرار العدالة.

المواد 359، 360، 361، 362 من قانون التسجيل التي تم إلغاؤها، والتي كانت تحت عنوان "تحصيل الرسوم"، بحيث تتطابق تماما مع نص المادة 158 السالفة الذكر والتي يرجع أصله إلى الفقرتين الرابعة والخامسة من نص المادة 272 من القانون العام للضرائب الفرنسي القديم¹.

وهذا يعني بأن نص المادة 158 تعلق أساسا بالضرائب غير المباشرة وكذلك حقوق التسجيل، إلا أن المشرع ومثلما سبق ذكره فإنه حينما تبنى أحكام المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه وضعها تحت عنوان إرجاء الدفع "Sursis de paiement" دون أن يشير إلى أن إرجاء الدفع هذا ينطبق على المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة والتسجيل بل سكت عن ذلك الأمر الذي أوحى بأنه ينطبق على كل أنواع المنازعات الجبائية وهذا ما خلق ارتباك في تطبيق النص.

والأمر الذي يقودنا إلى تبني ذلك هو ما جاء في المواد 72، 73، 74 من نفس القانون التي نصت على الأحكام المنظمة للشكاية المسبقة، من خلال توحيدها على كل

غير أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المتنازع فيه إذا طلب ذلك في اعتراضه مع تحديد مبلغ التخفيض الذي يطالب به أو بيان أسس ذلك.

وفي عدم وجود ضمانات، فإنه يمكن ملاحقة المكلف بالضريبة الذي طالب الاستقالة من هذا التدبير، حتى ولو أدى ذلك إلى الحجز الضمني للقسم الامتياز فيه بالدرجة الأولى من دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة.

وتقدر إدارة الضرائب فيما إذا كانت الضمانات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة من أجل إرجاء تنفيذ السند التنفيذي قادرة على ضمان تحصيل المبالغ المتنازع فيها.

ويمكن لإدارة الضرائب في أي وقت إذا رأت ذلك لازما، أن تطلب تكملة للضمان وتستأنف الملاحقات إذا لم يستجب المكلف بالضريبة خلال أجل شهر، للطلب الذي قدم له لهذا الغرض بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام".

¹ - L'article 272/2 de l'ancien code général des impôts « L'opposition n'interrompt pas l'exécution du titre de perception. Toutefois, le redevable peut surseoir au paiement de la somme contestée s'il demande dans son opposition en fixant le montant du dégrèvement auquel il prétend ou en précisant les bases à condition de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de la somme contestée.

A défaut de garanties, le redevable qui a réclaté le bénéfice de la présente disposition peut être poursuivi jusqu'à la saisie inclusivement pour la partie contestée, sans qu'il y'ait lieu d'attendre la décision de la juridiction compétente ».

المنازعات الجبائية، بحيث أصبح يتعين على المكلف بالضريبة تقديم الشكاية المسبقة قبل اللجوء أمام لجان الطعن أو المحاكم الإدارية¹.

ولكن كما سبق ذكره، مجلس الدولة كان له رأي مخالف حول هذه النقطة في قراره السالف الذكر المؤرخ في قرار المؤرخ في 11/07/2007 رقم 033940 الذي جاء فيه ما يلي " حيث أن مديرية الضرائب تدفع بالمواد 72، 73 و 74 من قانون الإجراءات الجبائية بحجة أنها تطبق على جميع المنازعات مهما كان نوعها عملا بالتعليمة رقم 1208 المؤرخة في 12/05/2005 التي تعالج موضوع المنازعات الخاصة بحقوق التسجيل وتوجه المعنيين بتقديم تظلم مسبق قبل رفعهم للدعوى.

حيث ولكن بالرجوع إلى مقتضيات قانون الإجراءات الجبائية يتضح أن نص المادة 158 منه وإن ورد في أحكام وقف التنفيذ (أي المادة 198 من قانون المالية لسنة 2002) هو الذي حل محل المادة 359 من قانون التسجيل الملغاة، ذلك أن المنازعات المنصبة على سند التحصيل لا تتطلب تقديم تظلم مسبق بل تباشر الدعوى التي تخصصها خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ تبليغ المعني بسند التحصيل.

حيث أنه لا مجال إذن لتطبيق المواد 72، 73 و 74 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمنازعات الوعاء المنصبة على الضرائب المباشرة، الرسم على رقم الأعمال، وحقوق الطابع مما يتعين معه القول أن القرار المستأنف بتصريحه بقبول الدعوى الأصلية لرفعها في الأجل القانوني بعد استبعاده للتعليمات الوزارية المحتج بها من طرف مديرية الضرائب والتي لا تلزمه وبعد اعتبار أن الطعن الإداري المسبق غير وجوبي في منازعات حقوق التسجيل يكون قد أصاب في تطبيق القانون وفي تفسير المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية الواجبة التطبيق على إجراءات رفع الدعوى الخاصة بحقوق التسجيل والتي يبيثها القاضي تلقائيا كون الآجال من النظام العام عكس ما جاء في دفوع المستأنفة".

¹ - المادة 34 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدلة بموجب "تسوى النزاعات التي يمكن رفعها فيما يخص مضمون الحقوق وفقا للأحكام المنصوص عليها في المواد من 70 إلى 79 ومن 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية".

وقائع النزاع التي عرضت على هيئة مجلس الدولة تمثلت في قيام مديرية الضرائب لولاية باتنة بتاريخ 2006/04/26 بالطعن بالاستئناف ضد القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء باتنة بتاريخ 2005/12/21.

بعد قيام مصلحة الضرائب لولاية باتنة بإعادة تقييم رسوم التسجيل للعقارات التي اكتسبها السيد (ع) عن طريق الشراء، هذا الأخير مباشرة بعد تبليغه سند التحصيل (السند التنفيذي) الناتج عن عملية إعادة التقييم، رفع دعوى قضائية أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء باتنة الذي قضى بتعيين خبير طبقاً لأحكام المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية لتحديد القيمة الحقيقية للعقار.

على إثر ذلك وكما سبق ذكره تقدمت مديرية الضرائب لولاية باتنة باستئناف القرار أمام مجلس الدولة.

لكن النزاع وإن كان يتعلق بإعادة تقييم حقوق التسجيل إلا أنه أثار مسألة جوهرية في الإجراءات المتعلقة أساساً بالطعن الإداري أي التظلم المسبق، والسؤال الذي طرح على مجلس الدولة تمثل فيما يلي: هل المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل (السند التنفيذي) تخضع للطعن الإداري المسبق؟ أم يتم الطعن فيها مباشرة بالإلغاء (الاعتراض) أمام القضاء بمجرد تبليغ السند التنفيذي كما كان متبعاً في السابق؟

إجابة مجلس الدولة كانت صريحة وهو أن الآجال من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه، ولا يمكن خرقها! وتسببه كان جريئاً من خلال اعتماده على تفسير النصوص القانونية لا سيما نص المواد 72،73 و74 من قانون الإجراءات الجبائية ومقارنتها بنص المادة 158 من نفس القانون.

فحسب مجلس الدولة أن الشكاية المنظمة بموجب المواد 72،73 و74 لا تخص كل المنازعات الجبائية وإنما يستثنى منها المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بما في ذلك حقوق التسجيل، ذلك أن هذا النوع من الضرائب يختلف عن الضرائب المباشرة بحيث يصعب

التمييز فيها بين مرحلتي الوعاء والتحصيل¹، وإن كان المشرع ضمن نص المادة 72 الفقرة الثالثة (03) من قانون الإجراءات الجبائية نص على أن بداية المواعيد لتقديم الشكاية تحتسب من تاريخ دفع الضريبة²، ويندرج في الفقرة الثالثة السالفة الذكر الضرائب غير المباشرة، وحقوق التسجيل باعتبار أنها تحصل من دون الحاجة إلى جدول التحصيل (le rôle) بل عن طريق ما يسمى بالسند التنفيذي³.

وعليه اعتبر مجلس الدولة بأن قانون الإجراءات الجبائية المحدث بقانون المالية لسنة 2002 الذي وردت ضمن أحكامه المادة 158، هي نفسها التي كانت تنظم الطعون أو ما يسمى بالإعتراضات في رسوم التسجيل بموجب المادة 359 الملغاة بالمادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، ونفس الشيء بالنسبة للمادة 489 من قانون الضرائب غير المباشرة (هذا إذا قمنا بمقارنة نصية لتلك الأحكام).

¹ - Julien Laferrière et Marcel Waline. « "L'impôt indirect se définit a contrario de l'impôt direct: celui, quel qu'en soit l'objet, dont la perception a lieu sans rôle nominatif, à l'occasion de faits ou de circonstances que l'administration constate au fur et à mesure qu'ils se produisent: enregistrement d'un acte, déclaration de succession, fabrication ou transport d'alcool.... C'est à l'occasion de chacun de ces actes ou faits, successivement, que l'administration procède aux opérations qui déterminent le contribuable non identifié à l'avance, assoient et liquident l'impôt, et procède à sa perception ». Traité élémentaire de science et de législations financières, L.G.D.J. édition 1952, page, 260.

² - المادة 72 الفقرة 3 " - عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى:
■ إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر بإعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.
■ إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى".

³ - عرف المشرع الفرنسي الضرائب غير المباشرة بموجب قرار 1789/12/22 بأنها تلك المفروضة على الإنتاج، البيع، والنقل، والوسائل المتعلقة بالتجارة والاستهلاك، بحيث يتم فرضها على المنتج والتاجر وصاحب النقل والذين بدورهم يعكسونها على الأسعار وبالتالي الضريبة غير المباشرة تدفع بطريقة غير مباشرة من قبل المستهلك.
فهي تخص التصرفات أو الوقائع المرتبطة بالاستهلاك، وهي أيضا تتضمن الوقائع القانونية المتعلقة بنقل الملكية. (سواء تعلقت بحقوق التسجيل، أو التصرفات الوقائع المتعلقة بالاستهلاك أي الرسم على رقم الأعمال).

والمثير للانتباه هو أن ضمن القرار الصادر عن مجلس الدولة استندت مديرية الضرائب لولاية باتنة التعليمية الوزارية رقم 1208 المؤرخة في 2005/07/12 والتي جاء في مضمونها أن كل المنازعات بما في ذلك المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة تخضع للطعن الإداري المسبق أي التظلم وهذا تفسيرا لنص المادة 72 الفقرة الثالثة (03) من قانون الإجراءات الجبائية.

والتعليمة السالفة الذكر أشارت إلى موضوع مهم وهو توحيد إجراءات دفع الضريبة سواء عن طريق جدول التحصيل المرفق بالإنداز¹ أو عن طريق سند التحصيل أو ما يسمى بالسند التنفيذي²، والذي تشرف عليه الإدارة الجبائية سواء المدير الولائي للضرائب أو مدير الضرائب المؤسسات الكبرى، وهذا عكس القانون الفرنسي الذي تنقسم فيه عملية التحصيل بين مديرية المحاسبة العمومية عن طريق الإشعار بالضريبة Avis d'imposition³، أو عن طريق المديرية العامة للضرائب بواسطة ما يسمى بالإشعار بعملية التحصيل A.M.R.⁴

وللإشارة فقط إن توحيد إجراءات التحصيل التي اعتمدها المشرع الجزائري كانت تأثرا بنظيره الفرنسي الذي أحدث هذا التغيير بغرض وضع الانسجام في الإجراءات وما يترتب عنها من منازعات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بموجب المرسوم المؤرخ في 1948/12/09 المتضمن الإصلاح الجبائي⁵، الذي يعتبر هو الأساس حول هذه المسألة باعتبار أن الهدف من هذا المرسوم كان توحيد إجراءات التحصيل لمختلف الضرائب، هذا المرسوم دخل حيز التنفيذ بتاريخ 1949/4/01⁶، وكانت الفكرة هي تطبيق إجراءات تحصيل

¹ - المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المواد 486 و 487 من قانون الضرائب غير المباشرة والمواد 356 و 357 من قانون التسجيل.

³ - Selon l'article 143 du LPF, l'avis d'imposition est l'extrait du rôle qui avise le contribuable du montant de sa dette vis-à-vis du trésor public, il doit mentionner le total par nature, les conditions d'exigibilité, la date de mise en recouvrement, la date limite de paiement des sommes à acquitter par l'intéressé.

⁴ - L'article 1724 du CGI, l'avis de mis en recouvrement, constitue le dernier acte de la procédure d'assiette, c'est un titre exécutoire par lequel le comptable de la DGI authentifie la créance fiscale non acquittée ou acquittée partiellement ou payé en moyen de cheque impayé dans la limite temporelle du droit de reprise.

⁵ - Décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948, J.O. 1^{er} janvier 1949 ; J.C.P. 1949.III.13897.

⁶ - Décret n°49-406 du 23 mars 1949 fixant la date est les conditions de mise en application de l'article 272 du décret du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale. Article 1. J.O 24 mars 1949 ; J.C.P. 1949.III.14.171.

الضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة أي الرسم على رقم الأعمال، وحقوق التسجيل والطابع¹.

وقد تم تأكيد ذلك بموجب قانون 63-1316 المؤرخ في 27/12/1963² المتضمن توحيد وانسجام الإجراءات، فيما يتعلق بالمواعيد والعقوبات في المواد الجبائية³. أما القانون الجزائري بالنسبة للضرائب غير المباشرة فلدينا ما يسمى بسند التحصيل هذا الأخير يشكل في نفس الوقت السند الذي يثبت وجود الدين الجبائي والسند التنفيذي⁴.

بالرجوع إلى القرار السالف الذكر فإن مجلس الدولة أصر على أن المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بما في ذلك الخاصة بقانون التسجيل لا تنطبق عليها منازعات الوعاء، وأنه غير قابلة لأن تكون تحت شرط تقديم التظلم بل أن المعني بالأمر يقوم برفع الدعوى القضائية مباشرة أمام الجهة القضائية المختصة عن طريق ما يسمى بالاعتراض، ولا حاجة له في تقديم الشكاية المسبقة على أساس أن الآجال من النظام العام لا يمكن مخالفتها، هذا من

¹ - وحسب Maxime chrétien فإنه يرى بأن عملية تحصيل الضرائب المباشرة تتركز أساسا على جدول التحصيل، وبالتالي التفرقة بين الوعاء الضريبي المعهود للإدارة وهذه الأخيرة تقوم بتحرير جدول التحصيل ومن ثم تحصيل مبلغ الضريبة عن طريق محاسبي الخزينة العمومية. ونعلم بأنه بالنسبة للضرائب غير المباشرة فلا يوجد جدول التحصيل أو تصرف مشابه له، وهذا ما يجعل من المستحيل التفرقة بين الوعاء و جدول التحصيل، ونتيجة لذلك فإن الضرائب المباشرة ينشأ عنها نوعين من المنازعات الأولى تتعلق بالوعاء والثانية تخص التحصيل.

Maxime Chrétien. « Il existe deux sortes de réclamations contentieuses : d'une part, celles concernant l'existence de la créance fiscale (contentieux de l'assiette), d'autre part, soit la validité formelle des actes de poursuite tels le commandement ou la saisie, soit la validité matérielle desdits actes, c'est-à-dire la non exigibilité de la créance fiscale (contentieux de recouvrement) ». Réforme fiscale. Juris-classeur éditeur, Paris 1949, page 349.

² - J.O. 1963, p.11827 ; J.C.P. 1964.III.29792.

³ - G.H. George, Unification et harmonisation des délais et procédures en matières fiscale loi n° 63-1316 du 27/12/1963, J.C.P.1964. I.1834.

⁴ - فسند التحصيل له نفس مضمون جدول التحصيل المرفق بالانذار والذي يترتب عنه نفس الآثار، والهدف من سند التحصيل هو معاينة دين الخزينة العمومية الذي هو في ذمة المكلف بالنسبة للحقوق غير المدفوعة، ويتم تحريره من طرف أعوان المصلحة المختصة ويجب أن يتضمن كل العناصر والمعلومات: يجب أن يكون مؤشر عليه ومشمول بالنفاذ من طرف المدير الولائي للضرائب، ويتم تبليغه إلى المدين بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام والذي يتضمن إلزاما بدفع الدين الضريبي من دون تأخير.

جهة ومن جهة أخرى حسب رأينا فإن موقف مجلس الدولة صحيح ومبرر، ويرجع ذلك إلى قراءة الشروط الواجب توافرها واحترامها لتطبيق نص المادة 158.

المطلب الثاني: إرجاء الدفع القانوني

حاليا إرجاء الدفع الإداري نصت عليه المواد 74 و 80 من قانون الإجراءات الجبائية، ولم يعد هناك إرجاء الدفع مع تقديم الضمانات.

وقبل الغوص في كيفية إعمال إرجاء الدفع القانوني تجدر الإشارة إلى أن قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي نص على أن إرجاء الدفع يكون في المرحلة الإدارية فقط، وفي هذا الإطار فإن الشروط الشكلية والإجرائية وكذا الموضوعية التي أقرها من أجل الحصول على إرجاء الدفع تختلف تماما عن ما هو معمول به في القانون الجزائري¹.

و بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد بأن المشرع الجزائري أقر بإرجاء الدفع الإداري، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجىء دفع ما عليه من دين ضريبي بمجرد أن يقدم الشكاية مع تقديمه لضمان يساوي 20% من قيمة الضريبة المنازع فيها، وهذا تطبيقا لنص المادة 74 من القانون السالف الذكر².

وبقراءة هذا النص يظهر جليا بأن إرجاء الدفع الذي يطلبه المكلف بالضريبة ليس مجرد حق يتوقف على حرية الإدارة في قبوله أو عدم قبوله، وبمعنى آخر فإن سلطة الإدارة الجبائية مقيدة ذلك أنها تتحقق فقط من توافر الشروط القانونية المعلن عنها، وأنه بمجرد توافرها

¹ - L'article 277 du livre des procédures fiscales « Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, être autorisé à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes. Le sursis de paiement ne peut être refusé au contribuable que s'il n'a pas constitué auprès du comptable les garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du trésor... ».

² - يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه ، أن يرجىء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب ، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الإستفادة من ذلك في شكواه.

في المكلف بالضريبة الذي يطلب إرجاء الدفع فإنه يستفيد منه إلى حين البث في الشكاية التي تقدم بها أمام الإدارة الجبائية¹.

وعلى هذا الأساس سنقسم دراسة هذا المبحث إلى مطالب نتناول من خلالها شروط الحصول على إرجاء الدفع التي تنقسم إلى نوعين الأولى شروط شكلية والثانية موضوعية كما سنقوم بدراسة الآثار القانونية المترتبة عن طلب إرجاء الدفع.

الفرع الأول: الشروط الشكلية

الشروط الشكلية لطلب إرجاء الدفع إثنين وهما ضرورة تقديم الشكاية المسبقة والثاني هو تقديم طلب صريح يتضمن الاستفادة من إرجاء دفع الضريبة المنازع فيها.

1: تقديم الشكاية المسبقة

أ- مفهوم الشكاية المسبقة:

أوجب المشرع على المكلف بالضريبة الذي يطالب بإرجاء الدفع أن يقدم الشكاية حول أساس أو قيمة الضريبة الملزم بسدادها، ويعتبر هذا الشرط جوهرية ذلك أن طلب إرجاء الدفع لا يمكن قبوله إلا إذا كان مرفقا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بالشكاية المسبقة الموجهة إلى المصالح الجبائية المختصة.

وعليه فإن منازعة المكلف بالضريبة لأسس الضريبة الواجبة الأداء يجب صياغته في شكل شكاية مسبقة مكتوبة تقدم أمام الجهة المختصة² والمتمثلة أساسا في مدير الضرائب بالولاية أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة أو مدير المؤسسات الكبرى³، وينعقد الاختصاص لكل من المصالح الأربعة السالفة

¹ - المادة 74 الفقرة الثانية " ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية".

² - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 172 الفقرة الأولى "يجب على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى إيداع لدى هذه الهيئة، جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها والتي تختص بها".

الذكر بحسب قيمة الضريبة المنازع فيها¹، وأنه يتعين على الإدارة الجبائية التي قدمت أمامها الشكاية أن تفصل فيها خلال الأجل المحدد قانونا².

وتجدر الإشارة إلى أن الشكاية المسبقة لا تتصف بالطابع القضائي بل لها طابع إداري حتى وإن كانت تعتبر إجراء أولي وجوهري من أجل تقديم الطعن أمام المحكمة الإدارية أو لجان الطعن المختصة، هذه الشكاية نظمها المشرع الجزائري من المواد 70 إلى 79 وكذلك المواد 172 و 173 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ - حسب المواد 76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية " بيتّ المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب و كذا رئيس المركز الجوازي للضرائب في الشكاوى بما في ذلك من الحقوق و الغرامات المتعلقة باختصاص كل منهم:

- بالنسبة لرئيس مركز الضرائب عندما لا يتجاوز المبلغ الإجمالي خمسين مليون دينار (50.000.000 دج).

- بالنسبة لرئيس المركز الجوازي للضرائب عندما لا يتجاوز المبلغ الإجمالي أقصاه عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) .

- بالنسبة لمدير الضرائب للولاية عندما يتجاوز المبلغ الإجمالي مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج)، وإذا تجاوز المبلغ السالف الذكر يجب عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.

- حسب المادة 172 الفقرة الخامسة منحت الاختصاص لمدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى عندما تتعلق الشكاوى بعمليات لا تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون دينار (300.000.000 دج)، وإذا تجاوز مبلغ الشكاية هذا الرقم فإنه يتعين على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب). في كل الشكاوى المقدمة إليه من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، في أجل ستة (06) أشهر، ابتداء من تاريخ تقديمها. ،و في هذه الحالة، يحدد أجل البت بثمانية (08) أشهر.

² - بيتّ مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوازي للضرائب في الشكاوى المتعلقة باختصاص كل منهم في أجل ستة (06) أشهر، اعتبارا من تاريخ تقديمها. كما يمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.

- كما يمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.

وقبل التعرض إلى شروط الشكاية يجب التذكير إلى أنها تختلف عن الطعن بالإعفاء¹، لأن الهدف من الطعن بالإعفاء يكمن في الإعفاء أو تخفيض الضريبة في حالة العوز أو الفقر أو طلب التخفيض أو الإعفاء من الغرامات².

وتبعاً لذلك فإن إدارة الضرائب تتخذ قرارها بصفة منفردة ولها السلطة التقديرية في ذلك إما قبول طلب المكلف بالضريبة وبالتالي اتخاذ قرار بالتخفيض أو الإعفاء وإما اتخاذ قرار الرفض³، والجهة التي تفصل في طلب المكلف بالضريبة المتضمن الطعن بالإعفاء تختلف بحسب القيمة المالية تطبيقاً لنص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية⁴.

¹ C.E. 29 juin 1959, req. 30.023.

² - ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية في الباب الثاني تحت عنوان الطعن بالإعفاء *Le recours Gracieux* المادة 92 التي جاء فيها ما يلي " تختص السلطة الإدارية طبقاً للقوانين والتنظيمات الجاري بها العمل بالنظر في الطلبات التي تلتزم من حضرتها الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيض من عيئها، في حالة عوز أو ضيق تضع المدين بالضرائب في حالة عجز على إبراء ذمته إزاء الخزينة.... أو الحصول على تأجيل الدفع (à l'obtention de sursis de versement) أو إبراء من المسؤولية، وكذا شكاوى المكلفين بالضريبة الملتزم بها الإعفاء من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية أو التخفيف من قيمتها".

³ - Le recours ou la réclamation gracieuse vise uniquement : les impôts directs régulièrement établis, les pénalités d'assiette, les pénalités de recouvrement, les amendes fiscales, bien que les amendes judiciaires ne peuvent pas faire l'objet d'un recours gracieux.

⁴ - المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية " يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة. ويمكنهم أيضاً، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية. يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة و إرفاقها بالإنذار. وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة، يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى.

ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها، عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات. تخول سلطة البت في شكاوى المكلفين بالضرائب:

- لمدير الجهوي المختص إقليمياً، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما تفوق الحصة الضريبية أو الغرامة مبلغ 500.000 دج.

وفي القانون المدني الفرنسي نجد حالة تتمثل في الاتفاق الذي يمكن إبرامه بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة ضمن المادة 2044 التي جاء فيها " الطلبات التي تهدف إلى التخفيض أو الاتفاق الهدف من ورائها الحصول على امتياز مالي من الإدارة، امتياز لا تستطيع الإدارة منحه إلا لأسباب إنسانية¹.

وتبعاً لذلك فإن هناك اختلاف كبير بين الطعن بالإعفاء وطلب تأجيل الدفع، هذا الاختلاف يمكن في سبب رئيسي إلى النص القانوني، ذلك أن المكلف بالضريبة الذي يطلب الحصول على امتياز من الإدارة الجبائية لا ينازع أساساً أو مبلغ الضريبة المفروض عليه أو الغرامات المالية، أما طلب إرجاء الدفع فإنه لا يمكن طلبه ولا الحصول عليه إلا بشرط وجود منازعة في الموضوع كما أقرته المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية².

وضمن قانون الإجراءات الجبائية نجد أيضاً إجراء آخر يمكن للمكلف بالضريبة أن

يتمسك به يسمى بطلب آجال للدفع **Le sursis de versement ou l'échéancier de paiement** المنصوص عليه ضمن أحكام المادة 156 من القانون السالف الذكر، بحيث من خلاله المعني بالأمر لا ينازع أسس الضريبة المفروضة عليه وإنما يطلب آجال استحقاقية لدفعها بصفة منفصلة ومتقطعة، وأن هذا الطلب لا يقدمه إلى مدير الضرائب للولاية وإنما أمام القابض المختص، وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يشترط المشرع لقبول الطلب أن لا يكون المكلف بالضريبة قد أحل بإحدى التزاماته القانونية ولا أن تكون الضريبة المفروضة عليه ناتجة عن الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة أي عملية التقييم التلقائي، وبالمقابل فإنه لحماية حقوق

- لمدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما تقل الحصة الضريبية أو الغرامة عن مبلغ 500.000 دج أو تساويه.

- ويمكن كذلك للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى تقديم طعون ولائية بناء على أحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية".

¹ - L'instruction ministérielle du 26 Prairial an VIII, relatif aux réclamations en matières de contribution dispose « la décharge et la réduction sont de justice rigoureuse ; quand elles sont dues, elles ne peuvent être refusées, la remise et la modération tournent plus à l'humanité et à la bienfaisance qu'à la justice distributive ».

² - L'administration qui, dans cette hypothèse ne peut accorder le sursis de paiement, est toutefois habilitée à faire preuve de bienveillance : elle peut soit suspendre les poursuites lorsque la demande gracieuse est reconnue fondée par le service de l'assiette, soit prendre des mesures conservatoires en acceptant de surseoir aux mesures d'exécution.

الخزينة العمومية في تحصيل الدين الجبائي فإنه يمكن للقابض أن يطلب من المعني بالأمر تقديم ضمانات كفيلة بتغطية قيمة الدين الجبائي من أجل منح آجال للدفع، وأنه إذا تعذر تقديم الضمانات فإنه يمكن أن يلجأ القابض إلى إجراءات الحجز التحفظي على الوسائل المالية للمكلف بالضريبة الذي يبقى محتفظا بحق الانتفاع بها.

بعد أن بينا الاختلاف بين كل من الشكاية المسبقة والطعن بالإعفاء وكذا طلب آجال الدفع فإننا سنتعرض بالتفصيل إلى الشروط المتعلقة بالشكاية والتي يتعين على المكلف بالضريبة احترامها.

ب- الشروط الخاصة بالشكاية المسبقة

لقد اشترط المشرع الجزائري لقبول الشكاية توفر شروط شكلية وموضوعية يؤدي الإخلال بها إلى عدم قبولها من قبل الإدارة الجبائية المختصة، هذه الشروط المعلن عنها هي نفسها المطبقة في القانون الفرنسي مع بعض الاختلاف البسيط¹، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:

- بالنسبة لآجال تقديم الشكاية فإنه يجب توجيه الشكاية إلى الإدارة الجبائية المختصة طبقا لنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ضمن أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج جدول تحصيل الضريبة، أو تبليغ الإنذار، أو من تاريخ دفع الضريبة أو اقتطاعها².

¹ - G. Noel. La réclamation préalable devant le service des impôts, L.G.D.J, 1985.

² - Guide des contribuables relevant des CDI, les réclamations sont recevables jusqu'au 31 Décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle ou de la réalisation des événements qui motivent ces réclamations. Le délai de réclamation expire :

- le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a reçu de nouveaux avertissements, dans le cas où à la suite d'erreur d'expédition, de tels avertissements lui ont été adressés par le service des impôts dont il relève ;

- le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de l'existence d'impositions indûment réclamées par suite de faux ou double emploi.

Lorsque l'impôt ne donne pas lieu à l'établissement d'un rôle, les réclamations sont présentées :

- s'il s'agit de contestations relatives à l'application des retenues effectuées à la source jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle ces retenues ont été opérées ; dans les autres cas, jusqu'au 31 Décembre de la deuxième année suivant celle au titre de laquelle l'impôt est versé.

- Si la réclamation n'a pas été présentée dans les délais prévus par la loi, ou si elle ne répond pas aux règles de forme fixées par la législation, celle-ci est jugée irrecevable éd 2011, Ministère des finances, direction générale des impôts :

- يجب أن تحرر الشكاية في ورق أبيض،
- يجب أن تحمل توقيع المعني بالأمر أي من قبل المكلف بالضريبة أو من قبل الشخص الموكل لذلك،
- يجب أن تكون فردية إلا في الحالات التي يسمح فيها المشرع بتقديم الشكاية الجماعية،
- بالنسبة للموضوع ومضمون الشكاية فإنه يجب الإشارة إلى نوع الضريبة المنازع فيها،
- يجب توضيح مضمون الطلب أي الإلغاء أوالتخفيض الكلي أو الجزئي وهذا بصفة واضحة،
- يجب أن تتضمن عرض موجز للوسائل والخلاصة،

2-تقديم طلب صريح بإرجاء الدفع

من أجل الاستفادة من طلب إرجاء الدفع فإنه يتعين على المكلف بالضريبة أن يعلن عن رغبته في ذلك كتابيا لدى الإدارة الجبائية المختصة، لأنه كما سبق ذكره فإن الطعن عن طريق تقديم الشكاية لا يوقف تنفيذ عملية التحصيل.

والسؤال الذي يمكن طرحه هو هل المكلف بالضريبة وحده المخول قانونا لتقديم طلب إرجاء الدفع أم يجوز للغير تقديم هذا الطلب ومن دون تقديم الشكاية المسبقة؟ أو بمعنى آخر في حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة الشكاية ولم يقدم طلب إرجاء الدفع فهل يجوز للغير تقديم طلب إرجاء الدفع نيابة عنه؟

والتساؤل الثاني يكمن في الآجال المقررة لتقديم طلب إرجاء الدفع، ذلك أنه إذا افترضنا بأن المكلف بالضريبة تقدم بالشكاية دون أن تكون مصحوبة بطلب إرجاء الدفع فهل يجوز له لاحقا تقديم الطلب؟

سنحاول الإجابة عن هذين التساؤلين من خلال العنصرين التاليين:

أ- صفة الشخص الذي يقدم طلب إرجاء الدفع:

إن حق تقديم طلب إرجاء الدفع يخضع للشروط المحددة قانونا للشكاية المسبقة، هذا الحق يخص الشخص الذي له الصفة في تقديم الشكاية، أي المكلف بالضريبة، وهذا لسبب بسيط أن كل ضريبة تخص شخصا معينا أي مبدأ شخصية الضريبة، ومن ثم فإن المبدأ يتمثل

في أن تقديم طلب إرجاء الدفع لا يتم إلا من قبل المعني بالأمر أي الشخص الذي يتعين عليه دفع الضريبة قانونا، وعلى هذا الأساس نطبق القواعد العامة الخاصة بصفة التقاضي، ولكن هذا لا يمنع من أن يقوم المكلف بالضريبة المعني بالأمر بتفويض أو توكيل شخص آخر للقيام بذلك حسب قراءة نص المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ولكن هناك حالات أخرى أجاز فيها المشرع للغير تقديم طلب إرجاء الدفع، وهذه الحالات محصورة والمتمثلة أساسا في المدينين بدفع الضريبة بالتضامن مع المكلف بالضريبة ومثال ذلك المدين بالتضامن في الضريبة مثل شركات الأشخاص فإنه يجوز له تقديم طلب إرجاء الدفع نيابة عن المدين الأصلي²، في الحالة التي تتابع الإدارة الجبائية الغير على أساس التضامن من أجل تحصيل ديونها.

وهذا ما نلاحظه أيضا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالنسبة للزوجين فإن للزوج أن يقدم الشكاية نيابة عن زوجه باعتبار أنهما متضامنين في دفع الضريبة، وأن للزوج الثاني أن يقدم طلب إرجاء الدفع دون الحاجة إلى تقديم الشكاية باعتبار أنه تم تقديمها سابقا، ولكن في الحالات السالفة الذكر فإنه يجب مراعاة شرط الأجل.

وبالرجوع إلى القانون الفرنسي فإن مجلس الدولة الفرنسي كرس هذه الحالة باعتبار أن المدين المتضامن في دفع الضريبة يخضع لنفس الالتزامات ويتمتع بنفس الحقوق المخولة للمدين الأصلي³، وعليه من أجل الحصول على إرجاء الدفع ليس له الحق فقط في تقديم الطلب بل أيضا له أن يقدم شخصا الضمانات الضرورية.

¹ - حسب المادة 75 فإنه يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل... غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على أعضاء المؤسسة المعنية والأمر كذلك إذا كان الموقع قد أعذر شخصا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكاية.

² - Le rôle régulièrement mis en recouvrement est exécutoire à l'égard du contribuable qui est inscrit, ainsi qu'à l'encontre de ses représentants ou ayants cause et de toute personne ayant bénéficié d'un mandat ou d'une procuration permettant l'exercice d'un ou de plusieurs actes de commerce. Article 372 du CIDTA modifié par l'article 8 de la loi de finance complémentaire pour 2011.

³ - C.E. 24/10/1984 Tahar Ben Abbas, Rec. T, p. 658, R.J.F. 12/80 n°1017.

ب- آجال تقديم طلب تأجيل الدفع:

إن قراءة نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية تفيد صراحة بأن المكلف بالضريبة يتعين عليه تقديم طلب إرجاء الدفع للضريبة المنازع فيها بصراحة ضمن الشكاية التي يتقدم بها، وهذا من خلال دفع ما نسبته 20% من قيمة الدين المنازع فيه إلى القابض المكلف بعملية التحصيل.

وبمعنى آخر فإن طلب إرجاء الدفع يتم تقديمه بصراحة ضمن الشكاية التي يقدمها المكلف بالضريبة وضمن الآجال القانونية المحددة قانوناً، ولكن في بعض الأحيان قد يغفل المكلف بالضريبة عن تقديم هذا الطلب ضمن الشكاية فهل هذا الإغفال يسمح له بتقديم طلب آخر إلى الإدارة الجبائية من أجل إرجاء الدفع أم يتعين عليه صياغة شكاية أخرى.

إذا وقفنا حرفياً عند نص المادة 74 السالفة الذكر فإنه لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم طلب الاستفادة من حق إرجاء الدفع بعد تقديم شكايته، ولكن بالرجوع إلى القانون المقارن لا سيما اجتهاد القضاء الفرنسي فإن مجلس الدولة قرر عكس ذلك بحيث يمكن تقديم طلب إرجاء الدفع مستقلاً عن الشكاية لكن ضمن الآجال القانونية باعتبار أن هذه الآجال تدخل ضمن مبدأ حقوق الدفاع وضرورة احترامه، ومن ثم لا يمكن حرمان المكلف بالضريبة من هذه الآجال وتقصيرها بمجرد أن يقدم شكايته¹.

فضمن قرار لمجلس الدولة، قام المكلف بالضريبة السيد Santoire بإيداع شكايته دون أن تكون مرفقة بطلب إرجاء الدفع إلى المدير المختص، هذا الأخير رفضها، وبعد مدة زمنية قصيرة قام نفس المكلف بالضريبة بتقديم شكاية أخرى، ولكن هذه المرة مرفقة بطلب إرجاء الدفع، فقرر مجلس الدولة بأن طلب إرجاء الدفع صحيح وقانوني باعتبار أنه تم تقديمه ضمن الآجال القانونية².

نفس الموقف تم تأكيده لاحقاً حيث قرر أيضاً مجلس الدولة بأنه يمكن تقديم طلب إرجاء الدفع مادام أن الآجال المتعلقة بتقديم الشكاية لم تنقض، ومن هنا فإن المكلف بالضريبة

¹ - Article R.196-1 du L.P.F.

² - C.E. 24/02/1960. Ministre des Finances c/ Santoire, Rec. P. 143 ; D.F.1960, com. 138 ; GAZ. Pal.1960.2.65.

الذي تقدم بالشكاية وأغفل طلب إرجاء الدفع يجوز له أن يقدم طلبا مستقلا بإرجاء الدفع بشرط عدم انقضاء المواعيد المحددة قانونا¹.

هذا الاجتهاد الواسع يفسر على أساس أن الآجال التي وضعها المشرع هي محددة بنص قانوني ومن ثم فهي لا تنقضي بمجرد تقديم المكلف بالضريبة لشكايته بل تبقى مفتوحة إلى غاية حلول التاريخ المحدد قانونا لانقضاء آجال الشكاية، ومن ثم فإن الشكاية يمكن أن تتم أو تعدل بل يمكن تغييرها بموجب شكاية أخرى في حالة الرفض من قبل المدير²، ومن جهة أخرى فإن طلب إرجاء الدفع الذي يرفق بالشكاية يخضع لنفس القواعد الخاصة بها، وهذا يعني بأن طلب إرجاء الدفع يعتبر مجرد ملحق بالشكاية وبالتالي يمكن تقديمه حتى بعد تقديم الشكاية وبصفة مستقلة إذا لم يتم تقديمه بصراحة ضمن الشكاية الأساسية.

أما في القانون الجزائري فإنه في ظل غياب أي اجتهاد قضائي في هذا المجال فإنه يمكننا القول بأن المكلف بالضريبة الذي يقدم طلبه المتضمن إرجاء الدفع ضمن الشكاية المسبقة يجوز له أن يقدم طلبه كملحق وبصفة مستقلة ولكن بشرط هو عدم انقضاء آجال الشكاية التي سبق وأن تم الإشارة إليها.

هناك مسألة قانونية أخرى يمكن إثارتها وهي أن عدم تقديم طلب إرجاء الدفع ضمن الشكاية المقدمة مسبقا يبقى معلقا على شرط أن لا يتم الرد على شكايته ضمن الآجال المقررة قانونا³، لأنه في نظرنا في حالة رد الإدارة الجبائية المختصة على شكاية المكلف بالضريبة فإن الأجل سينقضي قانونا وتفتح آجال أخرى تخص الطعن أمام لجان الطعن أو أمام المحكمة الإدارية حسب الحالة.

¹ - C.E. 26/07/1982, Bisseuil, Rec. P. 291 ; R.J.F. 10/82, n° 1025.

² - C.E. 12/07/1974, Req. P. 424, R.J.F. 1/75 n° 253.

³ - هذه الآجال، يبدأ حسابها اعتبارا من تاريخ تقديم الشكاية والمحددة كالتالي:

- بالنسبة للمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجواربي للضرائب في حدود إختصاص كل منهم يتمتعون بأجل ستة (06) أشهر للرد، ويمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.
- بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة هذا الأجل يقلص إلى شهرين (02) للنظر في شكاياتهم.

وعليه لا يقبل طلب إرجاء الدفع اللاحق للشكاية في حالة ما إذا قامت الإدارة الجبائية بالرد على شكاية المكلف بالضريبة، اللهم إلا قدم هذا الأخير شكاية أخرى لا تحتوي على نفس المضمون للشكاية السابقة.

ج- الجهة المختصة:

إن الغرض من الشكاية هو منازعة أساس أو مبلغ الضريبة المطالب به، والشكاية هي أول إجراء يقوم به المكلف بالضريبة، ولذلك يتعين عليه تقديمها إلى مدير المصالح الجبائية المختص.

ولكن يمكن للمكلف بالضريبة أن يخطأ على أساس أنه يرغب في إرجاء الدفع فيقدم طلبه إلى المصالح المكلفة بالتحصيل، أي إلى المحاسب أو القابض، عوضا في أن يقدمه إلى مصلحة الوعاء أي المدير المختص قانونا.

في هذه الحالة يتعين على مصلحة الضرائب التي تلقت الشكاية مرفقة بطلب إرجاء الدفع أن تحيلها على المصلحة المختصة وأن آجال الرد على الشكاية يتم حسابه من تاريخ استلام الشكاية وليس من تاريخ إحالتها إلى المصلحة المختصة ولقد تبني المشرع الفرنسي هذا الحل حفاظا على مصلحة المكلف بالضريبة¹، لكن هذا الحل المطبق في القانون الفرنسي لا يمكن تأكيده في ظل القانون الجزائري.

وأحيانا المكلف بالضريبة لا يقدم طلب إرجاء الدفع أمام المدير المختص وتنقضي الآجال القانونية المتعلقة بالشكاية أو الحالة التي يتلقى رد سلبي عن شكايته غير المرفقة بطلب إرجاء الدفع من عند المدير ويقدم طعنه أمام لجنة الطعن أو المحكمة الإدارية فإن السؤال الذي يطرح هو هل يجوز للمكلف بالضريبة الذي يطعن في قرار المدير الذي رفض شكايته أمام لجنة الطعن أو المحكمة الإدارية أن يقدم طلب إرجاء الدفع لأول مرة؟

قبل الإجابة عن هذا التساؤل في القانون الجزائري يجدر بنا التنكير حول الجدل الفقهي والقانوني حول هذه المسألة في القانون الفرنسي.

¹ - Article R.190-2du LPF est issu de l'article 5 de la loi n°78-753 du 17/0/1978. Voir C.E. 29/10/1984, Jost, Rec.T.p.558.

فبالنسبة للمشرع الفرنسي لم يتخذ أي موقف حول هذه المسألة بل أنه نص صراحة على أن طلب إرجاء الدفع يجب تقديمه لأول مرة أمام المصلحة الجبائية المختصة وأن يكون مرفقا بالشكاية، ومن ثم لا يجوز تقديمه لأول مرة أمام المحكمة الإدارية باعتبار أن هذه المسألة تقنية ذلك أن إرجاء الدفع يقتضي تقديم ضمانات وأن هذه الضمانات يفصل فيها المحاسب العمومي أي القابض ومن ثم لا يمكن للقاضي الإداري الذي قدم له طلب إرجاء الدفع لأول مرة أن يعيد الملف إلى إدارة الضرائب حتى يقوم المحاسب بتقدير الضمانات الممنوحة من طرف المكلف بالضريبة المعني بالأمر.

أما من الناحية القضائية فلقد أكد مجلس الدولة الفرنسي في العديد من المناسبات ما نظمته النصوص القانونية بأنه لا يمكن للمكلف بالضريبة تقديم طلب الاستفادة من إرجاء الدفع لأول مرة أمام القاضي الجبائي، إذا لم يقدم طلبه إلى مدير المصالح الجبائية، والاجتهاد القضائي ذكر بأن طلب إرجاء الدفع لا يمكن تقديمه لأول مرة أمام المحكمة الإدارية يتعين التصريح بعدم قبوله أو رفض التطرق له والإجابة عنه من قبل القاضي¹.

وبالنسبة لنفس الطلبات المقدمة لأول مرة أمام مجلس الدولة فتم استبعادها لأسباب وهي أنها تخرج عن الإجراءات المحددة قانونا والمتعلقة بتقدير الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة إلى المحاسب، فلا يمكن للقاضي الجبائي قبول أي طلب يتعلق بإرجاء الدفع المطروح عليه لأول مرة².

كذلك لا الطعن بالاستئناف ولا الطعن بالنقض يترتب عنهما توقيف عملية تحصيل الضرائب المنازع فيها من قبل المدعي الذي قدم طلبه بإرجاء الدفع أمام محكمة أول درجة، ولا يمكن للعارض الحصول على إرجاء الدفع للضرائب السالف ذكرها إلا إذا تمسك بالإجراءات الخاصة بوقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه....³.

أما موقف الفقه حول هذه المسألة فإنه يختلف عما سبق ذكره فقد فسر رفض طلب إرجاء الدفع المقدم لأول مرة أمام القاضي الفاصل في المواد الجبائية على أساس أن

¹ - C.E. 07/01/1985, Req. 310194, R.J.F. 1985, n°427.

² - C.E. 26/04/1972, Req. 83.792, Dupont 1972, p. 256.

³ - C.E. 15/10/1969, Req. 74.411, D.F. 1969, com.1390 ; Dupont 1970, p.36.

إرجاء الدفع يزول أثره بعد أن تفصل محكمة أول درجة أي صدور الحكم عن المحكمة، ولا يمكن تقديم هذا الطلب لأول مرة أمام محكمة الإدارية للاستئناف ولا أمام مجلس الدولة.

وحسب M.Fabre محافظ الحكومة أن هذه القاعدة وإن كانت غير منصوص عليها قانوناً، فإنه يمكن استخلاصها من خلال المادة L277 du LPF ، والتي جاء فيها بأن المكلف بالضريبة الذي لم يقدم الضمانات أو أن الضمانات التي قدمها غير كافية ورفضت المحكمة طلبه المتضمن إرجاء الدفع، فإنه من الناحية القانونية لا يمكن للإدارة الجبائية القيام ببيع أملاكه بل تتخذ فقط التدابير التحفظية وذلك إلى غاية صدور قرار نهائي حول شكايته إما من قبل الإدارة أو من قبل المحكمة المختصة¹.

إن هذا التفسير يبدو منطقي أو على الأقل مرضي باعتبار أن القاضي سيفصل في موضوع الدعوى بعد انتهاء آجال تقديم الشكاية، ومن جهة أخرى فإنه لا يمكن للمحاسب (القابض) أن يقوم بعملية التنفيذ الجبري على ممتلكات المكلف بالضريبة إلا بعد الفصل نهائياً في الشكاية التي تقدم بها المعني بالأمر.

هذا الحل تبناه مجلس الدولة ضمن قرار Gaudissart والذي اعتبر من خلاله بأن الأحكام الخاصة بإرجاء الدفع لا يمكن إثارتها من قبل المكلف بالضريبة بعد أن يفصل نهائياً القاضي الجبائي في الضرائب المنازع فيها².

لكن هذا الموقف لا ينطبق مع الحالة التي يقوم فيها المكلف بالضريبة بتقديم طلب إرجاء الدفع للمرة أولى أمام القاضي الجبائي قبل أن ينقضي آجال تقديم الشكاية.

هذه الفرضية معقولة باعتبار أن آجال تقديم الشكاية هي آجال طويلة، والتي يمكن أن تستمر حتى بعد أن يرفع النزاع أمام القاضي المختص، وحسب رأي محافظ الحكومة M.Fabre فإن المكلف بالضريبة الذي قدم طلب إرجاء الدفع لأول مرة ضمن العريضة

¹ - Article L277 alinéa 3 « A défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés ».

² - Dans l'affaire Gaudissart, le Conseil d'Etat avait déjà statué sur le fond en rejetant, par une décision du 30 janvier 1970, les prétentions du contribuable qui sollicité la décharge de la contribution foncière des propriétés bâties à laquelle il avait été assujéti à raison d'un immeuble sis à Marseille. C'est à l'occasion du litige portant sur des garanties jugées insuffisantes par le comptable que le conseil d'Etat ; alors juge de cassation a adopté cette solution.

الافتتاحية المودعة أمام المحكمة الإدارية **ولكن في الآجال القانونية للشكائية**، فإن هذا الطلب قانوني حتى وإن كان بصفة غير مباشرة، أي أنه لم يتم تقديمه أمام الهيئة المؤهلة لقبوله وهي إدارة الضرائب¹.

ولكن من جهة أخرى يصطدم بمسألة قانونية سبق الإشارة إليها أعلاه وهو أن إرجاء الدفع يخضع للسلطة التقديرية للمحاسب باعتبار أن المكلف بالضريبة يقدم ضمانات عينية أو مالية وأن تقدير فيما إذا كانت كافية أو غير كافية تخضع لسلطة المحاسب، ومن ثم فإن تقديم الطلب لأول مرة أمام المحكمة الإدارية حتى ولو لم تنقض مجال الشكائية سيؤدي إلى قلب النصوص القانونية وتجاوزها، وأن هذا بطبيعة الحال يعتبر تجاوز للاختصاص من قبل القاضي الإداري.

ومن جهة أخرى فإن الاختصاص المعهود للقاضي الإداري في مجال إرجاء الدفع فإنه محدد لا يمكن للقاضي تجاوزه باعتبار أن صلاحيته تتمثل في تقدير قيمة الضمانات حول مدى كفايتها لتغطية الدين الجبائي المتنازع فيه، وبمعنى آخر أن طلب إرجاء الدفع يجب تقديمه دائما أمام الإدارة الجبائية بمناسبة تقديم الشكائية.

ولكن حسب ما جاء في مقال محافظ الدولة M.Fabre فإن مجلس الدولة حتى لم يفصل في هذه النقطة، بالرغم من أن المواعيد التي حددها المشرع هي طويلة فإنه يمكن التفاوض لأنه ربما سيأتي اليوم يأخذ به القاضي بهذا الحل².

أما في ظل القانون الجزائري فإنه يجب التمييز بين الطعن المقام أمام لجنة الطعن الإدارية طبقا لأحكام المادة 80 و 81 من قانون الإجراءات الجبائية، والطعن المقدم أمام المحكمة الإدارية طبقا للمادة 82 من نفس القانون.

بالنسبة للطعن ضد القرار الصادر عن الإدارة الجبائية المختصة أمام إحدى لجان الطعن فإن الفقرة الثانية من نص المادة 80 نصت على أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يستفيد

¹ - C.E. 17 décembre 1976 req. 1692, D.F.1977, com.1274, Conclusion Fabre.

² - Voir le sursis de paiement de l'impôt, Jacques Bouisson. Bibliothèque de science financière tome 3, page 62. 1996.

من الأحكام الخاصة بإرجاء الدفع من خلال دفع من جديد نسبة 20% من قيمة الضريبة والغرامات المتبقية¹.

إن قراءة النص السالف الذكر يوحي للوهلة الأولى بأنه لا يمكن للمكلف بالضريبة الاستفادة من أحكام إرجاء الدفع للضريبة المنازع فيها إذا لم يستفد مسبقاً من ذلك، فالمشرع ألزمه بتقديم نسبة 20% عند تقديمه للطعن الموجه ضد قرار الجهة المختصة بالرفض الضمني أو الصريح أمام اللجنة المختصة إضافة إلى النسبة المماثلة التي سبق وأن قدمها في مرحلة الطعن الإداري (الشكاية).

وفي نفس الإطار حسب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية فإن المشرع منع على المكلف بالضريبة الذي ينازع أسس الضريبة في أن يقدم ضمانات عينية تخضع للسلطة التقديرية للقابض أي تقدير فيما إذا كانت كافية أو غير كافية لتغطية الدين الضريبي المنازع فيه وإنما ألزمه بتقديم ضمانات في شكل مبلغ مالي مقدر ب 20% من قيمة الضريبة، ومن ثم يمكننا القول بأن المكلف بالضريبة الذي لم يقدم طلب إرجاء الدفع أمام الإدارة الجبائية المختصة بمناسبة تقديم الشكاية فإنه يمكن أن يقدم هذا الطلب لأول مرة أمام لجنة الطعن المختصة ولكن بشرط أن يدفع ما نسبته 40% من الدين الجبائي.

والسبب الثاني في تبني هذا الموقف يمكن قراءته من خلال الفقرة الأخيرة من نص المادة 74 السالفة الذكر، ذلك أن الاستفادة من إرجاء الدفع هو مؤقت وأن المشرع منح له آثار قانونية تنتهي إلى حين صدور قرار من الإدارة الجبائية المختصة بالنظر في الشكاية أو إنقضاء الأجل المقرر قانوناً للبت في الشكاية، ولكن بالمقابل مدد من عمر إرجاء الدفع في المادة 80 الفقرة الثانية المشار إليها أعلاه إلى حين صدور قرار من لجنة الطعن.

أما السبب الأخير فإن حقوق الإدارة الجبائية تبقى محفوظة باعتبار أن المكلف بالضريبة سيدفع نسبة 40%، إضافة إلى الضمانات الأخرى الممنوحة للإدارة الجبائية المكرسة قانوناً لا سيما حق الرهن القانوني على أملاك المكلف بالضريبة.

¹ - الطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع.

ولكن هذا يبقى مجرد رأي يحتاج إلى الفصل من قبل المشرع أو الإدارة الجبائية على النحو الذي يخدم مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة المكلف بالضريبة.

أما بالنسبة للطعن القضائي، أي أن المكلف بالضريبة يقدم فقط الشكاية لدى مصالح الإدارة الجبائية المختصة دون أن يطلب إرجاء الدفع، فهل يجوز له تقديم هذا الطلب لأول مرة أمام المحكمة الإدارية بمناسبة تقديمه للطعن القضائي؟

القضاء ليس له موقف حول هذه النقطة ولكن المشرع الجزائري تدخل بموجب قانون المالية لسنة 2011 وعدل نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية والتي ستأتي دراستها فيما بعد حيث نص على إمكانية أن يطلب المكلف بالضريبة إرجاء الدفع لأول مرة أمام القاضي الإداري وهذا يعتبر في نظرنا تكريسا وضمانا لحقوق المكلف بالضريبة¹.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية

المشرع الجزائري مثلما وضع الشروط الشكلية قام بوضع الشروط الموضوعية من أجل الاستفادة من أحكام إرجاء الدفع، وهي إثنين تتمثل الأولى في قيمة الضمانات الواجبة الأداء، والثانية غريبة وغير مبررة تتمثل في أن المشرع حصر طلب إرجاء الدفع في حالات معينة، وسنتعرض لهذين الشرطين بالتفصيل.

1- تقديم ضمان قدره 20%

قبل التطرق إلى هذه النقطة نشير فقط إلى أن المشرع الجزائري عدل المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية في العديد من المرات كان آخرها بموجب قانون المالية لسنة 2010 ، ذلك أنه عند صدور قانون الإجراءات الجبائية ضمن قانون المالية لسنة 2002 نظم المشرع إرجاء الدفع بموجب المادة 114 التي هي حاليا المادة 74 بحيث لم يكن ينص على نسبة

¹ - لا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج بها. وعلى العكس من ذلك، يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي. غير أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب إرجاء الدفع للمبلغ المحتج به شريطة أن يقدم ضمانات كافية تغطي مقدار الضريبة المنازع فيها. نص المادة 82 الفقرة الثالثة عدل بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011.

20% من قيمة الضريبة والغرامات المنازع فيها، بل كان يلزم المكلف بالضريبة بضرورة تقديم ضمانات كفيلة بتحصيل الضريبة¹.

ثم تدخل وعدل من نص المادة 74 التي كان آخرها بموجب قانون المالية لسنة 2010².

ومن دون الغوص في تحليل موضوع الضمانات المرتبطة بإرجاء الدفع قبل التعديل باعتبار أن هذه النقطة سنتعرض لها لاحقا عند دراسة إرجاء الدفع المنصوص عليه ضمن أحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية نكتفي فقط بتحليل مسألة الضمان الذي يقدمه المكلف بالضريبة من أجل الحصول على إرجاء الدفع القانوني والمقدر بنسبة 20% من الحقوق المنازع فيها إلى الإدارة الجبائية.

ولعل أهم إشكال يثار حول هذه المسألة فإنه يتعلق بعملية التقدير هذه النسبة باعتبار أن المادة 74 السالفة الذكر لم يبين من خلالها المشرع إن كانت تشمل مبلغ الضريبة الواجبة الأداء أم تتضمن أيضا الزيادات والغرامات المالية الناتجة عن تلك الضريبة. إن التطبيقات العملية للإدارة الجبائية أكدت أن نسبة 20% المحددة كضمان يدفعه المكلف بالضريبة عند طلبه إرجاء الدفع تتضمن كل من المبلغ الرئيس للضريبة المطالب بها إضافة إلى الحقوق أو الزيادات المالية المترتبة عن عدم الدفع أو التأخير.

ويعتبر هذا تكريسا لإرادة المشرع قياسا على ما جاء ضمن أحكام المادة 80 الفقرة الثانية التي سبق الإشارة إليها من نفس القانون المتعلقة بلجان الطعن، ذلك أن المكلف

¹ - المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى... في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع المقدار المتنازع فيه من الضرائب... شريطة أن يقدم ضمانات كفيلة بتحصيل الضريبة.

وإذا لم يتم تقديم الضمانات، لا يجوز متابعة المكلف بالضريبة الذي طالب بالاستفادة من أحكام هذه المادة، عن طريق البيع فيما يخص الجزء المتنازع فيه من الضريبة، إلا إذا تم إتخاذ قرار إداري نهائي من قبل مدير الضرائب بالولاية. غير أنه يجوز للإدارة اتخاذ جميع التدابير التحفظية الكفيلة بضمان حقوقها".

² - المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية تم تعديلها وتتميمها بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2005، والمادة 45 من قانون المالية لسنة 2004، والمادة 40 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة 25 من قانون المالية لسنة 2010.

بالضريبة الذي يتقدم بالطعن ضد القرار الصادر عن الإدارة الجبائية بخصوص الشكاية التي أودعها، وعلى أساس أن الطعن أمام اللجان لا يوقف التنفيذ فإنه يمكن للمكلف بالضريبة (الطاعن) أن يستفيد من وقف التنفيذ أي إرجاء الدفع في حالة ما إذا قام من جديد بدفع نسبة 20% من الحقوق والغرامات المتنازع فيها إضافة إلى نسبة 20% التي دفعها حين تقديمه للشكاية¹، وهذا يعني بأن المشرع حتى وإن لم يفسر هذه النسبة ضمن أحكام المادة 74 فإنه كان صريحا ضمن المادة 80 الفقرة الثانية مما يعني بأن التطبيقات العملية للإدارة الجبائية في حساب كل من المبلغ الرئيسي للضريبة مع الزيادات والغرامات المالية جاءت تكريسا لإرادة المشرع.

ولكن في نظرنا هذا يعتبر إضرار بمصلحة المكلف بالضريبة وتناقض مع ما جاء به المشرع ضمن المادة 82 الفقرة الرابعة المتعلقة بالطعن القضائي التي نصت على ما يلي " لا يعلق الطعن تسديد المبلغ الرئيس للحقوق المحتج بها، وعلى العكس من ذلك فإن تحصيل الغرامات المستحقة يبقى معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي".

وهذا يعني بأن الطعن القضائي ضد القرار المتضمن بالضريبة أمام المحكمة الإدارية يوقف تنفيذ الغرامات والزيادات المالية المفروضة على المكلف بالضريبة إلى حين صدور حكم قضائي نهائي.

وعليه نشير إلى التناقض الصريح الذي وقع فيه المشرع، فالمكلف بالضريبة الذي رفضت شكايته من قبل الإدارة الجبائية المختصة يكون ملزما بدفع ما عليه من حقوق اتجاه الخزينة العمومية أي مبلغ الرئيسي للضريبة إضافة إلى الغرامات والزيادات المالية، ولكن عند تقديمه للطعن القضائي فإن القابض يكتفي فقط بتحصيل أصل الدين المطالب به أي الضريبة الواجبة الأداء من دون أن يقوم بتحصيل الغرامات والزيادات المالية باعتبار أن الطعن القضائي يترتب عنه وقف تنفيذ الغرامات والزيادات المالية إلى حين صدور قرار من المحكمة الإدارية المختصة.

¹ - انظر إلى المادة 80 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

ومن ثم كان على المشرع أن ينسق في حل هذه المسألة من خلال القول بأن تقديم الشكاية يترتب عنه وقف عملية تحصيل الغرامات والزيادات المالية إلى حين البث في الشكاية أو صدور قرار نهائي عن الجهة القضائية المختصة في حالة رفع النزاع أمام القضاء، هذا من جهة.

والغريب في الأمر أن فقه الإدارة الجبائية المتمثل في دليل المكلف بالضريبة يشير بصراحة إلى أن المكلف بالضريبة يمكنه الاستفادة من إرجاء الدفع القانوني في حالة دفعه للمحاسب مبلغ 20% من قيمة الدين الجبائي المنازع فيه من دون احتساب الزيادات والغرامات المالية المرتبطة بالوعاء، وهذا يدعو للحيرة باعتبار أن المحاسب العمومي أي القابض لا يلتزم بذلك ويطلب من المكلف بالضريبة دفع قيمة 20% باحتساب مبلغ الضريبة والغرامات المرتبطة بها والمفروضة عليه¹.

بالنسبة للقانون الفرنسي فإن المكلف بالضريبة الذي يقدم شكايته مرفقة بطلب إرجاء الدفع فإنه يتعين عليه تقديم ضمانات في حدود مبلغ الضريبة إضافة إلى الزيادات المالية المرتبطة الناتجة عن التأخير في إيداع التصريح أو التأخير في الدفع، أي الزيادات المالية ذات الطابع الجبائي وليس الغرامات والزيادات ذات الطابع الإداري كتسليط غرامة عليه بسبب عدم دفعه الضريبة عن طريق الشيك.

وعليه يتعين على الإدارة الجبائية احترام القانون من أجل تخفيف العبء عن المكلف بالضريبة من خلال عدم احتساب الغرامات والزيادات المالية وتجسيد ما تبناه ضمن الطعن القضائي أي منح للشكاية المسبق أثر موقف بقوة القانون لتحصيل الغرامات المالية، واعتماد فقط المبلغ الرئيس المطالب به من الضريبة في تقدير نسبة 20%، خاصة أن الأمر لا يتعلق بتقديم ضمانات عينية وإنما مبالغ مالية يمكن أن يعجز المكلف بالضريبة المعني بالأمر في توفيرها لا سيما إذا كانت الحقوق المطالب بها كبيرة.

¹ - Guide pratique du contribuable, « Le sursis légal de paiement vous permet de surseoir au paiement des droits et pénalités d'assiette contestés, jusqu'à l'intervention de la décision de l'Administration Fiscale, relative à votre réclamation contentieuse, en vous acquittant d'une partie du montant de l'imposition contestée auprès de la Recette des Impôts compétente, correspondant à 20% du montant total contesté ». Ministère des finances. DGI. Page 74, édition, 2012.

ولكن بالمقابل فإن نسبة 20% هي إجحاف للإدارة الجبائية وبمعنى آخر فإن تعليق الدفع سيثمل نسبة 80%، ونعلم بأن المكلف بالضريبة في حالة استفادته من هذا الإجراء لا يعني بأن الشكاية التي تقدم مؤسسة قانونا وستؤدي إلى إلغاء الضريبة أو تخفيضها، لأنه في حالة عدم قبول شكايته يكون ملزما بدفع ما تبقى من دين جبائي أو اللجوء إلى إرجاء الدفع القضائي أو حتى التمسك بالإجراءات المتعلقة بوقف تنفيذ القرارات الإدارية.

وعليه فإنه في حالة رفض شكايته صراحة أو ضمنا فإنه لا يوجد أي نص قانوني يضمن للإدارة الجبائية تحصيل ديونها المتبقية، وبمعنى آخر لا يمكن للإدارة الجبائية اتخاذ التدابير التحفظية لأنها ستؤدي حتما إلى الإضرار بنشاط المكلف بالضريبة مثل الحجز التحفظي على ممتلكاته العقارية والمنقولة، وأنه الحل الأمثل في نظرنا هو اعتماد ما جاء به المشرع ضمن نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية أي إرجاء الدفع القضائي لأنه ضمن هذه الحالة المكلف بالضريبة يقدم ضمانات مالية أو عينية من شأنها تغطية كل الدين الجبائي وليس جزء منه المقدر بـ 20%، هذا ما أخذ به المشرع الفرنسي لأن هذا سيضمن حقوق الخزينة العمومية في حالة رفض الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

وبالموازاة مع ذلك و في حالة قبول شكاية المكلف بالضريبة أي إلغاء الضريبة الواجبة الأداء أو تخفيضها تقوم الإدارة الجبائية بإرجاع تلك الضمانات مع فوائد مالية عن التأخير مثلما هو مطبق في القانون الفرنسي¹، لأن حجز اموال المكلف بالضريبة لمدة معينة سيضر به وأن هذه الفوائد تعتبر بمثابة تعويضات عن التأخير².

¹ - C.E. Arrêt du 6 mai 1983, n°28850 et 30971 " Considérant que les dispositions précitées de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales ne visent que les remboursements effectués au profit d'un contribuable en conséquence d'un dégrèvement prononcé par le juge de l'impôt ou par l'administration chargée d'établir l'impôt et consécutif à la présentation, par ce contribuable, d'une réclamation contentieuse entrant dans les prévisions de l'article L. 190 précité...". Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts. DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES. Date de fin de publication : 12/08/2013.DGFIP. Contentieux de l'assiette de l'impôt- Dispositions communes – Liquidation, contestation et régime fiscal des intérêts moratoires. <http://bofip.impots.gouv.fr>.

² - Article L208 du LPF " Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts. Les intérêts courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés. Lorsque les sommes consignées à titre de garanties en

وفي الأخير نشير نقطة جد مهمة لم نجد لها وجودا بالرغم من أهميتها والسؤال الذي نطرحه على المشرع والإدارة الجبائية، هو أن المكلف بالضريبة الذي يقدم شكايته ويطلب إضافة إلى ذلك إرجاء الدفع، هل يتقدم بمبلغ 20% المحدد كضمان من تلقاء نفسه؟ أم أنه ينتظر رد المحاسب أي القابض المكلف بعملية التحصيل المتضمن استدعاءه لتقديم الضمانات؟

إن هذا التساؤل لم نجد له جواب ضمن الأحكام المنظمة لمسألة إرجاء الدفع، وهذا يعني وجود فراغ قانوني يتعين تداركه خاصة إذا ما علمنا بوجود عنصرين مهمين هما:

- العنصر الأول: أن المكلف بالضريبة يتعين عليه تقديم الشكاية لدى مصلحة الوعاء أي الإدارة الجبائية المختصة والتي حددها المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية السالفة الذكر أعلاه، في حين أن الضمان يقدم أمام القابض، هذا ما خلق لنا صعوبة في كيفية تطبيق هذا الإجراء.

بحسب رأينا فإن المسؤولية تقع على عاتق الإدارة الجبائية بحيث أن المكلف بالضريبة يقدم الشكاية مع طلب إرجاء الدفع أمام مصلحة الوعاء وأن هذه الأخيرة في حالة قبول طلبه توجه له طلبا كتابيا يبلغ إليه بموجب إشعار مع العلم بالوصول من أجل إيداع مبلغ الضمان أمام صندوق القابض أي المحاسب المكلف بعملية التحصيل.

العنصر الثاني: هذا العنصر نفند من خلاله بأن إرجاء الدفع يطبق بقوة القانون ضمن الحالات الواردة ضمن أحكام المادة 74 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية ذلك أن المشرع بموجب تعديله الأخير لنص المادة 20 مكرر 3 من القانون السالف الذكر نص على

application des articles L. 277 et L. 279 doivent être restituées, en totalité ou en partie, la somme à rembourser est augmentée des intérêts prévus au premier alinéa. Si le contribuable a constitué des garanties autres qu'un versement en espèces, les frais qu'il a exposés lui sont remboursés dans les limites et conditions fixées par décret". DGFIP. Contentieux de l'assiette de l'impôt- Dispositions communes - Liquidation, contestation et régime fiscal des intérêts moratoires. <http://bofip.impots.gouv.fr>.

أن المكلفين بالضريبة الذين يثبت ضدهم التلبس الجبائي لا يتمتعون بحق طلب إرجاء الدفع المقدر بـ 20%¹.

وهذا يعني بأن قبول أو رفض طلب إرجاء الدفع يبقى تحت سلطة الإدارة الجبائية، وهنا نطرح سؤال آخر وهو في حالة رفض الإدارة الجبائية طلب المكلف بالضريبة المتضمن تقديم الضمانات بالرغم من استعداده في ذلك، هل يجوز الطعن ضد هذه القرار أمام القاضي الإداري؟

دائما حسب رأينا وبالنظر للأضرار المترتبة عن رفض الاستفادة من حق إرجاء الدفع سيترتب عنه آثار سلبية ويمكن أن تكون كارثية على المكلف بالضريبة باعتبار أنه ستواصل عملية التحصيل، ومن منطلق ان هذا القرار يمس بأحد الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة المتعلق بدمته المالية ويمكن أن يمس بحقه في الملكية فإنه يتعين على الإدارة الجبائية تسبيب قرارها المتضمن رفض الاستفادة من إرجاء الدفع وأنه يجوز للمكلف بالضريبة المعني بالأمر أن يطعن ضده على أساس دعوى الإلغاء أمام المحكمة الإدارية.

وهنا نشير إلى مسألة جد مهمة وهي أن الإدارة الجبائية يجب أن يلزمها المشرع بإصدار قرار كتابي يتضمن رفض الاستفادة من إرجاء الدفع حتى يتمكن القاضي الإداري من مراقبة مدى مشروعيته، وبمعنى آخر أنه يتعين على المشرع وضع أجل قانوني مخصص لرد الإدارة على طلب المكلف بالضريبة المتضمن إرجاء الدفع، وأن سكوتها بعد مرور هذا الأجل يعتبر بمثابة قبول ومن ثم يتقدم المكلف بالضريبة اتجاه القابض من أجل دفع قيمة الضمان المقدر بـ 20%.

ومن جهة أخرى لم يحدد المشرع موقفه من مسألة استفادة المكلفين بالضريبة الذين كانوا محل إعادة تقييم تلقائي أي باتباع الإجراءات الأحادية في فرض الضريبة، وأنا هنا نترك

¹ - يترتب على التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإحضاع الجبائي، وإجراءات الرقابة، وحق الاسترداد، لا سيما استثناء حق الاستفادة من تأجيل الدفع القانوني المقدر بـ 20% وجدول الدفع بالتقسيط. المادة 12 من قانون المالية لسنة 2013 المعدلة لاحكام المادة 20 مكر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

الجواب للمشرع لعله يتدخل لاحقاً وبيبين موقفه حول هذه المسألة أو تدخل من القاضي الإداري في هذا الشأن.

2- حصر إرجاء الدفع على حالات معينة

من خلال قراءة الفقرة الثالثة من نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية نجد بأن المشرع وضع شروطاً موضوعية من أجل قبول إرجاء الدفع والتي حصرها في المنازعة الناتجة عن عملية الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية¹.

وعليه فإنه من أجل تطبيق نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية لا يكفي فقط أن يدفع المكلف بالضريبة ما نسبته 20% من قيمة الضريبة المنازعة فيها بل يجب أن ترتبط المنازعة التي تجمعها بالإدارة الجبائية بإحدى الحالات المشار إليها ضمن المواد 18، 19، 20، 20 مكرر و 21 من القانون السالف الذكر، وهذه الحالات تتعلق أساساً بإجراءات الرقابة الجبائية التي تسمح للإدارة من التأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة.

ويعني آخر فإن الإجراءات الخاصة بطلب تأجيل الدفع تأتي بعد عملية الرقابة الجبائية وأن هذه الأخيرة ينتج عنها عملية إعادة تقويم أسس الضريبة باتباع الإجراءات الوجيهة، ومن ثم يمكن القول بأنه من أجل الاستفادة من تأجيل الدفع بحسب المادة 74 فإنه يتعين أن نكون أمام مكلف بالضريبة حسن النية أي تقيده بالالتزامات المفروضة عليه قانوناً لا سيما إيداع تصريحه الجبائي والتقيد بالواجبات الأخرى.

ومن هذا المنطلق سنتعرض ولو باختصار إلى تعريف إجراءات الرقابة التي جاء بها المشرع ضمن أحكام المادة 74 السالفة الذكر.

لقد حدد المشرع بموجب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية الإطار العام لعملية الرقابة التي يمكن أن تمارسها الإدارة الجبائية، فهي تتعلق بكل ضريبة أو رسم أو إتوة تدفع للخزينة العمومية، ونفس المادة حددت الأشخاص الخاضعين للرقابة الجبائية وهم المكلفين

¹ - المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية" و يخص تطبيق هذا التدبير، فقط، المنازعات المترتبة عن الاحتجاجات الناجمة عن المراقبة المذكورة في المواد 18 و 19 و 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية".

بالضريبة والأشخاص المعنوية حتى وإن لم تكن تتمتع بصفة التاجر بشرط أن تدفع مرتبات أو أجور أو أتعاب للغير مهما كانت طبيعتها.

وتشمل عملية الرقابة من حيث مضمونها على كل الوثائق الممسوكة من قبل الشخص محل الرقابة سواء كانت دفاتر تجارية¹ أو وثائق محاسبية أما بالنسبة لمكان إجراء الرقابة فإنها أصلاً تتم بعين المكان أي على مستوى محل ومقر الشخص المعني، وذلك خلال الساعات المقررة للجمهور لساعات ممارسة نشاطها، لكن استثناءاً يمكن أن تتم عملية الرقابة لدى الإدارة الجبائية وهذا بناءً على طلب صريح من المهني بالأمر الخاضع لعملية الرقابة². وعليه فإن المشرع حصر عملية الرقابة الجبائية على التصريحات في ثلاثة أشكال: وهي عن طريق طلب التوضيح والتبرير، الرقابة على المحاسبة، والرقابة على مجمل الوضعية الجبائية للشخص.

أ - الرقابة عن طريق طلب التوضيحات والتبريرات:

يجوز للإدارة الجبائية عن طريق المفتش المختص أن تلجأ إلى طلبات التبرير والتوضيح وهذا طبقاً لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، من أجل الحصول على تفسيرات وشروح حول العناصر والمعلومات التي يشوبها غموض أو تناقض هذا بالنسبة لطلب التوضيح.

كذلك يمكن للمفتش أن يطلب أي تبرير حول نقطة معينة مثل تبرير مداخل أو نفقات غير مصرح بها، وله في هذا الإطار دراسة الوثائق المحاسبية المرتبطة بعملية الرقابة³. وبالنسبة لإعمال الرقابة عن طريق طلب التبرير والتوضيح فإنها تخضع لثلاثة شروط أساسية وهي:

¹ - نص المشرع بأنه يجب مسك الدفاتر التجارية لمدة 10 سنوات إلزامياً طبقاً للمادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 18 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

³ - المادة 19 من نفس القانون "يراقب المفتش التصريحات. وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة".

- أن يكون الطلب كتابيا، وانه في حالة ما إذا قدم الطلب شفويا ورفض المكلف بالضريبة الإجابة فإنه يتعين على المفتش إعادة صياغته كتابيا من أجل تقديمه كدليل في حالة القيام بعملية إعادة التقويم أو عند المنازعة القضائية.

- يجب أن يبين المفتش بوضوح النقاط والعناصر التي تحتاج إلى التوضيح أو التبرير ضمن الطلب الذي يوجهه إلى المكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة.

- أما الشرط الثالث فإنه يتمثل في ضرورة إتباع الإجراءات الوجيهة من خلال تمكين المكلف بالضريبة بأجل 30 يوما للجواب على طلبات التوضيح والتبرير التي يطلبها المفتش على أن يبدأ حساب ميعاد 30 يوما من تاريخ توصل المعني بالأمر بالرسالة المسجلة تسليم الطلب يدويا.

في الحالة التي لا يفتتح فيها المفتش برد المكلف بالضريبة فإنه سيلجأ إلى عملية تصحيح المعلومات والعناصر الواردة في التصريح، لكن لا يتم اعتماد أسس جديدة للضريبة التي كانت محل مراقبة إلا باتباع الإجراءات الوجيهة تحت طائلة البطلان، ثم يتعين على المفتش دعوة المكلف بالضريبة إلى تقديم ملاحظته حول عملية إعادة تصحيح أسس الضريبة خلال أجل أقصاه (30) ثلاثون يوما والتي يتم إرسالها عن طريق البريد بموجب رسالة مسجلة مع الإشعار بالاستلام.

ويجب أن يبين في الإشعار المتضمن عملية التصحيح العناصر المعتمدة في هذه العملية بصراحة الأسباب التي دعت إلى ذلك والنصوص القانونية المطبقة، وأسس الضريبة المعاد تقويمها وبيان كيفية حساب نتائج إعادة التقويم حتى يتمكن من تقديم ملاحظاته.

وفي حالة رفض المكلف بالضريبة لنتائج عملية تصحيح التصريح طبقا للإجراءات السالفة الذكر فإنه يمكن أن ينشأ نزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة فإنه يمكن أن يطلب تأجيل الدفع طبقا لأحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب- الرقابة على التصريح من خلال التحقيق في المحاسبة:

ترد عملية التدقيق في المحاسبة من قبل الإدارة الجبائية على الأشخاص المكلفين بالضريبة الذين يتوجب عليهم مسك المحاسبة، والغاية من التحقيق في المحاسبة تكمن في إجراء كل التحريات لمراقبة وعاء الضريبة وتحديد أسسها¹.

ولقد أحاط المشرع عملية التحقيق في المحاسبة التي تمارسها الإدارة الجبائية بشروط شكلية وموضوعية يجب احترامها، إذ تعتبر بمثابة ضمانات يستفيد منها المكلف بالضريبة الخاضع لمثل هذا النوع من الرقابة، والتي نوجزها فيما يلي:

- يجب أن تتم عملية التحقيق في المحاسبة في عين المكان لكن إستثناءا يمكن أن تتم العملية خارج ذلك وهذا بناء على طلب صريح كتابي من المكلف بالضريبة وقبول المصلحة، أو في حالة القوة القاهرة التي يتم إقرارها قانونا من قبل المصلحة.

- أن تتم عملية التحقيق في المحاسبة من قبل أعوان لهم رتبة مفتش على الأقل.

- أن يرسل للمكلف بالضريبة الإشعار بعملية الرقابة بموجب رسالة مسجلة أو يسلم له الإشعار ضمن أجل لا يقل عن 10 أيام بغرض تحضير نفسه.

- أن يبين في الإشعار بالتحقيق أسماء وألقاب المحققين.

- أن يرسل أو يسلم للمكلف بالضريبة ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

- أن يحدد تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق.

- بيان الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع

عليها.

- الإشارة في الإشعار إلى أن للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من

اختياره.

¹ - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية" يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة".

- يجب ألا تتعدى مدة التحقيق في جميع الأحوال سنة واحدة وإلا اعتبر التحقيق باطلاً، ولكن استثناءاً يمكن أن تمتد هذه المدة في حالة استعمال المكلف بالضريبة لمناورات تدليسية مثبته قانوناً، أو إذا قدم معلومات غير كاملة وغير صحيحة أثناء التحقيق أو الحالة التي يرد فيها على طلبات التبرير والتوضيح المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

في حالة إذا رأت الإدارة الجبائية إعادة تقويم أسس الضريبة بعد إجراء عملية التحقيق فإنه يتعين عليها احترام مبدأ وجاهية الإجراءات من خلال احترام حقوق الدفاع وهذا يتمكن المكلف بالضريبة من تقديم جوابه على الإشعار بإعادة التقويم من خلال إحترام الشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها ضمن أحكام المادة 20 من القانون السالف الذكر مثل حق الاستعانة بمستشار من إختياره و منحه أجل لا يقل عن 40 يوماً يبدأ حسابه من تاريخ تبليغه رسمياً¹.

ولكن لا يمكن للإدارة الجبائية عن طريق المفتش المكلف بعملية التحقيق أن يلجأ إلى الإجراءات الأحادية في عملية إعادة تأسيس الضريبة طبقاً لأحكام المادة 44 نظراً لغياب المحاسبة إلا بعد تحرير محضر رسمي يوقعه المكلف بالضريبة والمبلغ إليه، وأنه بعد منحه أجل 08 أيام ويرفض تقديم المحاسبة فإنه يتم فرض الضريبة تلقائياً ولا يستفيد من الأحكام المتعلقة بتأجيل الدفع.

ج- التحقيق المصوب في المحاسبة:

أحدث المشرع الجزائري المادة 20 مكرر ضمن قانون الإجراءات الجبائية التي تخص موضوع التحقيق المصوب في المحاسبة، الذي من خلاله يمكن للإدارة الجبائية إجراء مراقبة على الوثائق المحاسبية والوثائق الثبوتية على غرار الفواتير ووصولات الطلب والتسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوة المتعلقة بعملية التحقيق.

¹ - المادة 20 الفقرات 5-6-7-8 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويهدف التحقيق المصوب في المحاسبة إلى إجراء رقابة على نوع أو عدة أنواع من الضرائب دون أن يتعدى ذلك إلى تحقيق معمق في المحاسبة التي يمكها المكلف بالضريبة، وهذا من أجل تحديد أسس الضريبة وإعادة تقويمها إذا اقتضى الأمر ذلك.

ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة إلى نفس الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة على أن الأمر يختلف في المواعيد ذلك أن الإدارة الجبائية قبل شروعها في هذا التحقيق تلتزم بمنح المكلف بالضريبة أجل عشرة أيام من أجل تحضير نفسه على أن تبدأ هذه الآجال من تاريخ تسليم الإشعار بالتحقيق أو إرساله بموجب رسالة مسجلة. كذلك بالنسبة لمدة التحقيق التي تجري في عين المكان فإن المشرع حصرها بشهرين، وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى الجزاء الذي يمكن أن يترتب عن رفض المكلف بالضريبة الخاضع لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة في حالة رفضه التعامل مع الإدارة الجبائية من خلال عدم تقديم الوثائق أو كانت ناقصة وغير كافية لتبرير الأرقام الواردة في المحاسبة، وإنه من أجل الرد عن هذا الاستفسار فإنه يتعين علينا الرجوع إلى أحكام الفقرة الأخيرة من نص المادة 20 مكرر السالفة الذكر فمن خلالها يجوز للإدارة الجبائية التي لجأت إلى استعمال هذا الإجراء أن تقوم بإجراء التحقيق المعمق في المحاسبة، وإذا ما تبين لها بأن المحاسبة غير قانونية ومرفوضة فإنها تلجأ إلى فرض الضريبة تلقائياً¹.

د- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي:

إذا كان التحقيق في المحاسبة ينصب على الأشخاص الملزمين بمسك المحاسبة، فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للشخص يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتعلق أساساً فقط بالأشخاص الطبيعيين.

¹ - يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها في حالة عدم مسك المحاسبة بطريقة قانونية. المرجع المادة 44 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

ويهدف التحقيق المعمق إلى مراقبة مدى الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والنمط المعيشي للمكلف بالضريبة وأفراد عائلته من جهة أخرى¹.

أيضا ليس الأشخاص المقيمين في الجزائر هم وحدهم الذين يخضعون لهذا التحقيق بل أيضا الأشخاص الذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر، كذلك المشرع ومن أجل مكافحة أعمال الغش الضريبي منح للإدارة الجبائية سلطة أعمال هذا التحقيق ضد الأشخاص الذين لم يقدموا تصريحاتهم أي الأشخاص غير المحصيين جبائيا، وهذا في حالة ما إذا كان نمط معيشتهم يوحي بأن لديهم مداخل غير مصرح بها إطلاقا.

ومثل سابقه فقد أحاط المشرع هذه العملية بضمانات يستفيد منها الشخص محل التحقيق على أنه يتعين على الإدارة احترامها تحت طائلة بطلان الإجراءات، وتتمثل هذه الشروط والعناصر فيما يلي:

- يجب إعلام المكلف بالضريبة المعني بالأمر مسبقا عن طريق إشعاره برسالة مسجلة أو تسليمه ذلك الإشعار.

- أن يتم إجراء التحقيق من قبل أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

- أن يسلم للمكلف بالضريبة ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.
- أن يمنح للمكلف بالضريبة أجل لا يقل عن 15 يوما من أجل تحضير نفسه.
- أن يذكر في الإشعار بالتحقيق صراحة وتحت طائلة البطلان بان للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره.

- أن يبين في الإشعار الفترة الممتدة للتحقيق دون إمكانية تجاوز مدة التحقيق فترة سنة يبدأ حسابها من تاريخ استلام الإشعار.

- في حالة ما إذا أقدمت الإدارة الجبائية على عملية إعادة التقويم للضريبة فإنه يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك مع منحه أجل 40 يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله، على أن يكون الإشعار بإعادة التقويم إثر التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للشخص معللا

¹ - المواد 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ومفصلا بقدر كاف والإشارة إلى المواد القانونية الخاصة بكل ضريبة حتى يتمكن المكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس الضريبة وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن القبول بها.

إذن من خلال ما سبق دراسته يمكن القول بأن تأجيل الدفع القانوني المنصوص عليه ضمن أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يخضع له فقط الأشخاص الذين كانوا محلا للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، وهذا يعني أنه باستثناء الرقابة الجبائية المتعلقة بالتصريحات سواء عن طريق طلبات التبرير والتوضيح أو التحقيق المعمق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للشخص فإن الأشخاص الآخرين لا يمكنهم الاستفادة من تأجيل الدفع القانوني.

إضافة إلى ذلك فإن المشرع ضمن أحكام قانون المالية لسنة 2013 أدخل تعديل على أحكام المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث أن الأشخاص الذين كانوا محلا للتحقيق فيما يتعلق بالتلبس الجبائي لا يستفيدون من أحكام المادة 74 المتعلقة بتأجيل الدفع، كذلك بالنسبة للشركات الأجنبية التي لم يبق من عقودها عملها سوى مدة سنة على الانتهاء.

وتبعا لما سبق ذكره يظهر جليا بأن إرجاء الدفع يؤدي إلى توقف عملية تحصيل الضريبي، ولكن هذا التوقف هو مؤقت وسينتهي لاحقا بعد الفصل في الشكاية التي تقدم بها المكلف بالضريبة أو صدور حكم عن المحكمة الإدارية في دعوى الموضوع، وأن هذا ليس الأثر الوحيد المترتب عن إرجاء الدفع بل هناك آثار أخرى تتعلق أساسا بإجراءات المتابعة الصادرة عن القابض لا سيما تلك التي اتخذت من قبل الحصول على إرجاء الدفع، وعلى هذا الأساس سنخصص دراسة آثار إرجاء الدفع ضمن الفصل الثاني من هذا الباب.

المبحث الثاني: الآثار المترتبة عن إرجاء الدفع في المرحلة الإدارية

كل من قانون الإجراءات الجبائية ومختلف القوانين الجبائية منحت للإدارة الجبائية بعد تحديد أسس الضريبة سلطة إعداد جدول التحصيل بحيث تقوم بإرسال الإنذار أو سند التحصيل إلى المعني بالأمر من أجل دفع ما عليه من دين ضريبي سواء بالنسبة للضرائب المباشرة¹، وأيضاً غير المباشرة².

حتى وإن أقدم المكلف بالضريبة على منازعة أسس تلك الضريبة عن طريق تقديم شكايته، فإن هذه الأخيرة لا توقف تنفيذ عملية التحصيل بل الذي يتوقف هو تحصيل الزيادات والغرامات المالية إلى حين البث في الشكاية. وأنه بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية فإن المدير الولائي للضرائب يبت في الشكاية خلال أجل أقصاه ستة (06) أشهر الذي قد يصل إلى ثمانية (08) أشهر إذا استلزم الأمر الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية³.

نفس الشيء بالنسبة لمدير الضرائب لكبريات المؤسسات فإن أجل الرد المخصص له محدد بستة (06) أشهر على أن يصل إلى ثمانية (08) أشهر إذا اقتضى الأمر الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية⁴.

إن الصعوبة التي تواجه المكلف بالضريبة تتجلى في إمكانية مصادرة أمواله بسبب عدم دفع الضريبة تبقى قائمة ما بين تاريخ تقديم الشكاية وتاريخ الفصل فيها، لأن القابض

¹ - المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية "يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذاراً إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب. و يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها و شروط الإستحقاق، و كذا تاريخ الشروع في التحصيل".

² - المواد 486 و 487 من قانون الضرائب غير المباشرة والمواد 356 و 357 من قانون التسجيل.

³ - المادة 76 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 172 الفقرة الخامسة من القانون السالف الذكر.

سيلاً إلى عملية التحصيل حفاظاً على مصالح الخزينة العمومية وتجنباً لأي مسؤولية قد يتحملها نتيجة عدم قيامه بذلك¹.

إذن يبقى إرجاء الدفع الوسيلة القانونية المثلى للمكلف بالضريبة من أجل تفادي عملية التحصيل إلى حين البث في الشكاية، ولكن مثلما سبق بيانه أعلاه فإن النصوص القانونية المنظمة لعملية إرجاء الدفع القانوني خلقت صعوبات ليس من حيث تطبيقها فقط بل أيضاً من حيث آثارها.

ذلك أن المكلف بالضريبة حين يعتمد على نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية أي إرجاء الدفع بقوة القانون وبإبلي كل الشروط المطلوبة فإنه حتماً سيتقيد من تأجيل عملية التحصيل إلى حين البث في الشكاية، بل أكثر من ذلك أنه حتى في حالة رفض شكايته من طرف الإدارة الجبائية المختصة فإنه يمكن أن يعطل عملية التحصيل من خلال تقديم طعنه أمام إحدى لجان الطعن وتقديم ضمانات إضافية بقيمة 20% المضافة إلى الضمان الأول الذي قدمه والمقدر بـ 20% من قيمة الدين الجبائي المنازع فيه².

وفي الحالة التي يتم فيها قبول طلب إرجاء الدفع فإنه يترتب آثار جد مهمة تتمثل أساساً في تعليق عملية التحصيل، إضافة إلى قطع التقادم لإجراءات المتابعة.

وإذا كانت مسألة قطع التقادم لا تثير أي إشكالية وهي حماية مقررة لفائدة القابض المكلف بعملية التحصيل فإن وقف وتعليق عملية التحصيل تطرح تساؤلات مثيرة تتمثل أساساً في مصير الإجراءات التي اتخذها القابض أي قبل إيداع الشكاية المرفقة بطلب إرجاء الدفع.

فهل هذه الإجراءات تبقى صحيحة ويواصل العمل بها بعد الفصل في الشكاية ورفض طلب إرجاء الدفع؟ أم أن طلب إرجاء الدفع يؤدي إلى بطلانها ومن ثم يتعين على القابض اتخاذ إجراءات جديدة لعملية التحصيل؟

¹ - المادة 406 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " القابضون هم المسؤولون عن الضرائب والرسوم المباشرة التي يتكفلوا بجدولها ويتعين عليهم تقديم البرهان على تمام تحقيقها ضمن الشروط المحددة في التشريع الجاري به العمل في مجال التحصيل".

² - ضمن القانون الفرنسي فإن إرجاء الدفع يترتب آثاره إلى غاية صدور القرار النهائي عن المحكمة الإدارية، عكس في الجزائر الذي ينتهي آثاره على مستوى الإدارة الجبائية أو لجان الطعن حسب الحالة.

للأسف لم نجد أي تنظيم لهذه المسألة ضمن القانون الجزائري، ومن ثم لا يمكننا القول بأن إجراءات التحصيل المتخذة من قبل القابض قبل قبول طلب إرجاء الدفع بأنها باطلة ولا يمكن استئنافها بعد صدور القرار المتضمن الشكاية، ولكن من جهة أخرى فإن استئناف تلك الإجراءات وإضفاء عليها المشروعية أمر عسير من الناحية القانونية لأن قبول طلب إرجاء الدفع سيؤدي حتما إلى بطلان كل إجراءات التحصيل¹ ليس فقط على تلك التي تلتته وإنما أيضا تلك التي سبقته، ومثال ذلك أن القابض يتخذ إجراءات الحجز التحفظي على أموال المكلف بالضريبة وبعد ذلك يقدم هذا الأخير طلب إرجاء الدفع ويقدم الضمانات المتمثلة في قيمة 20% من الدين المنازع فيه، ويتم قبول الطلب فإن هذا القبول يعني إرجاء دفع الدين إلى غاية البث في الشكاية من قبل الإدارة الجبائية ويترتب عنه حتما بطلان إجراءات الحجز التحفظي وليس تجميدها فقط.

وعليه في حالة صدور قرار سلبي اتجاه المكلف بالضريبة فيما يتعلق بشكايته فإنه لا تواصل إجراءات الحجز التحفظي السابقة بل تعتبر باطلة وهنا يتعين على القابض اتخاذ إجراءات أخرى من أجل تحصيل الضريبة.

وهذا ما أقره المشرع الفرنسي الذي اعتبر الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب المتعلقة بتحصيل الضريبة تعتبر باطلة بقوة القانون، ذلك أن الضرائب المنازع فيها أصبح من غير الإمكان تحصيلها من تاريخ تقديم طلب إرجاء الدفع إلى مدير المصالح الجبائية، وبالتالي فإن الأعمال اللاحقة والمتخذة من قبل المحاسب تعتبر غير مشروعة².

لكن هذا الإلغاء أو البطلان الذي يزول بأثر مستقبلي يبقى محافظا على آثاره من حيث الماضي، ذلك أن الإلزام بالدفع الموجه من طرف المحاسب قبل إيداع الشكاية يعتبر صحيح وأنه يتعين على المكلف بالضريبة تحمل تكاليف ومصاريف ذلك، أما المتابعات الصادرة بعد

¹ - ماعدا الإشعار للغير الحائز المتخذ قبل ذلك كما سنرى فيما بعد.

² - C.E. 27 juillet 1984, Mme Sender-Trouette, Le régime du sursis de paiement prévu à l'article L. 277 du LPF prive le comptable du recours à des mesures d'exécution, car l'exigibilité de l'impôt cesse du seul fait de la présentation régulière d'une demande de sursis par le contribuable et ce jusqu'à la notification du jugement du tribunal administratif. R.J.F. 1984 p. 552. www.etudes-fiscales-internationales.com

تقديم طلب إرجاء الدفع فتعتبر ملغاة باعتبار أن المكلف بالضريبة استفاد من إرجاء الدفع بعد تقديمه للضمانات المقبولة صراحة أو ضمنا من طرف المحاسب.

ومن ثم فإن القضاء لم يأخذ بالمتابعات الصادرة بعد تقديم طلب إرجاء الدفع ضمن الشكاية تجسيدا لإرادة المشرع.

وبالرجوع إلى القانون الجزائري فإن هناك عدة حالات تثير كثيرا من الصعوبات فيما يتعلق بتحصيل الضريبة، هذه الحالات جعلتنا نشك في أهمية مسألة إرجاء الدفع في ضمان حقوق المكلف بالضريبة، وتتمثل هذه الحالات فيما يلي:

الحالة الأولى: وهي أن المكلف بالضريبة يتقدم بالشكاية مع طلب إرجاء الدفع وبعد استيفاءه الشروط القانونية يتم قبول طلبه المتضمن إرجاء الدفع، ولكن بعد ذلك تتخذ الإدارة الجبائية قرارها المتضمن رفض الشكاية ضمنا أو صراحة، في هذه الحالة خول له المشرع إمكانية تمديد إرجاء الدفع من خلال تقديم الطعن أمام إحدى لجان الطعن المحددة قانونا ، ولكن كما هو معلوم فإن لجان الطعن لها أجل للفصل وهو محدد بأربعة (04) أشهر يبدأ حسابها من تاريخ إيداع الطعن وأن سكوتها بعد فوات هذه المدة يعتبر بمثابة رفض ضمني للطعن المقدم من طرف المكلف بالضريبة¹، وهنا تنتهي آثار إرجاء الدفع و يبدأ القابض في إعادة الإجراءات المتعلقة بعملية التحصيل، ذلك أن المكلف بالضريبة حتى وإن تقدم بالطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية ضد قرار لجنة الطعن فإن هذا الطعن لا يوقف التنفيذ.

وبالمقارنة مع القانون الفرنسي ضمن الحالة الأولى فإن الفصل النهائي في النزاع الذي يجمع الإدارة الجبائية بالمكلف بالضريبة يكون بصدور حكم من المحكمة الإدارية وليس فقط صدور القرار عن إدارة الضرائب، وهذا يعني بأن مدة إرجاء الدفع في القانون الفرنسي هي أطول بالمقارنة مع ما هو معمول به في القانون الجزائري.

¹ - Les Commissions de Recours doivent se prononcer expressément, par le rejet, ou l'acceptation, sur le recours dont elles sont saisies dans un délai de quatre (04) mois à compter de la date de présentation au président de la commission. Si la commission ne s'est pas prononcée dans le délai susmentionné, ce silence vaut rejet implicite du recours. Dans ce cas, le contribuable peut saisir le Tribunal Administratif dans un délai de quatre (04) mois à compter de l'expiration du délai prévu à la commission pour se prononcer. Guide pratique du contribuable. Ministère des Finances. DGI. Page 77, Edition, 2012.

الحالة الثانية: وهي تتضمن وجهين

أ - المكف بالضريبة لا يقدم ضمانات عند تقديمه للشكاية وفي هذه الحالة يواصل القابض عملية التحصيل ولكن تبقى الغرامات والزيادات المالية معلقة إلى حين صدور قرار بخصوص الشكاية المودعة، وتظهر هذه الحالة خاصة عندما لا تتوفر لديه السيولة المالية المقدرة بـ 20% من قيمة الدين الجبائي لتقديمها كضمان، والقول هنا أنه بالرغم من إعلان المكف بالضريبة عن رغبته الصريحة في إرجاء الدفع إلى أن المشرع لم يول له أي اهتمام عكس المشرع الفرنسي الذي نص صراحة على أن المكف بالضريبة الذي يتقدم بطلب إرجاء الدفع ولا يقدم الضمانات فإنه يستفيد من تجميد عملية التحصيل وأن المحاسب يتخذ ضده فقط التدابير التحفظية إلى غاية صدور قرار نهائي من إدارة الضرائب أو المحكمة الإدارية كما سيتجلى لنا لاحقاً.

ب - المكف بالضريبة يتقدم بالشكاية إلى أنه لا يطلب إطلاقاً إرجاء الدفع وأن هذه الحالة يترتب عنها نفس آثار الحالة الأولى أي تتواصل عملية تحصيل الضريبة ولكن تبقى الغرامات والزيادات المالية معلقة إلى حين صدور قرار من الإدارة الجبائية، ذلك أن امتناع المكف بالضريبة عن دفع الضريبة بعد مرور الأجل المحدد قانوناً من تاريخ الانذار أو تبليغ سند التحصيل المقدر بخمسة عشر (15) يوماً ليس له ما يبرره حتى وإن تقدم بالشكاية، والقابض بيده كل الوسائل القانونية التي تمكنه من تحصيل تلك المبالغ، ولا يوجد أي نص يمنعه من ذلك¹.

الحالة الثالثة: وهي الأكثر خطورة المتمثلة في إقصاء المكلفين بالضريبة الذين لا تنطبق عليهم أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية أي الذين لا يكونون محلاً للرقابة طبقاً للمواد 19، 20، 20 مكرر، و 21 من نفس القانون، ونذكر بأن القانون الفرنسي لم يضع هذا التمييز بل أن كل المكلفين بالضريبة وبغض النظر عن نوع الضريبة الخاضعين لها يجوز

¹ - المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " ينفذ الجدول المدرج قانوناً في التحصيل وجوباً في حق المكف المقيد فيه، وكذلك في حق ممثليه أو من شاركه في المصلحة، وفي حق كل شخص مستفيد من وكالة أو إنابة تسمح له بممارسة عمل أو عدة أعمال تجارية".

لهم أن يطلبوا إرجاء الدفع باعتبار أنه حق مكرس قانوناً، وهذا يدفعنا للقول بأن المشرع الجزائري خرق مبدأ دستوري وهو مساواة الأفراد أمام الأعباء العامة، ذلك أن كل المكلفين بالضريبة يشتركون في هذه الأعباء فما هو المبرر القانوني الذي استند عليه المشرع في عملية الإقصاء والتمييز.

إذن هؤلاء المكلفين بالضريبة يجدون أنفسهم أمام عملية التحصيل التي يباشرها القابض بعد تبليغه السند التنفيذ أي نسخة من جدول التحصيل أو الإنذار ومن ثم فإن تقديمهم للشكاية لا يفيدهم في إرجاء الدفع باعتبار أن المادة 74 السالفة الذكر لا تنطبق عليهم.

بل الذي يمكنهم القيام به هو إرجاء الدفع القضائي طبقاً للمادة 82 الفقرة الأخيرة ولكن هذا الأخير ليس بحق كما هو بالنسبة لإرجاء الدفع الإداري وإنما مجرد طلب يخضع للسلطة التقديرية للقاضي الإداري قد يستفيد منه وقد لا يستفيد، وهنا يظهر الفرق لنا نحن كقانونيين بين الحق ومجرد الطلب.

وعلى هذا الأساس فإننا سنتطرق إلى الصعوبات المتعلقة بإرجاء الدفع الإداري أو بعبارة أخرى النقائص التي تشوبه في تحقيق الهدف من وجوده واعتماده.

وتبعاً لذلك فإن المكلف بالضريبة حتى وإن تقدم بالشكاية فإنه يجب عليه دفع ما عليهم دين جبائي تحت طائلة وسائل التنفيذ الجبري التي هي مهمة، ذلك أن ديون الخزينة العمومية تتمتع بامتياز الأولوية، فالإدارة الجبائية صاحبة امتياز السلطة العامة ليست بحاجة للجوء أمام القضاء لاستيفاء ديونها وإنما تتمتع بامتيازات تخول لها صلاحية اتخاذ المتابعات الجبرية بإرادتها.

ومن المقرر قانوناً أن للخزينة العمومية امتياز في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية لعملية التحصيل التحصيل، التي تحتسب اعتباراً من إدراج الجدول في التحصيل، ويسري هذا الامتياز على المنقولات والأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدت. كذلك يمكن ممارسة هذا الامتياز عندما لا توجد رهون اتفاقية

على جميع العتاد المسخر لاستغلال مؤسسة تجارية حتى لو اعتبر هذا العتاد عقارًا حسب أحكام المادة 683 من القانون المدني¹.

كما تتمتع الخزينة العمومية برهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمكلفين بالضريبة أو المدينين بهادون أن تكون ملزمة بتسجيل هذا الرهن لدى المحافظة العقارية، ويسري هذا الامتياز فيما يتعلق بتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية. هذا الرهن يأخذ رتبته تلقائيًا إعتبارًا من تاريخ إرسال الجداول وسندات التحصيل وكشوف الحواصل إلى القابضين المكلفين بالتحصيل من قبل مصالح تأسيس وعاء الضرائب².

في هذه الحالة فإن الشخص الذي تكون أمواله محل التنفيذ له الحق في أن يرفع طلب أمام القاضي الإداري من أجل مراقبة مدى مشروعية تلك الإجراءات المتعلقة بالتحصيل الجبري طبقًا لما يسمى بالاعتراض على المتابعة سواء من حيث الشكل والموضوع (منازعات التحصيل).

إضافة إلى ذلك فإن المتابعات لا تشمل فقط المكلف بالضريبة وإنما أيضا الغير الذين أشار إليهم المشرع وهذا يجسد أيضا ضمان لحقوق الخزينة العمومية³، ومرد ذلك هو خوف الخزينة العمومية من ضياع أموالها عن طريق قيام المكلف بالضريبة بتهديب أمواله ومن ثم تجنب دفع ما عليه من دين ضريبي، وهذا من الأسباب التي دفعت باعتبار كل شخص اشترك معه مسؤول عن دفع الدين الجبائي.

وعلى سبيل المثال فإن للخزينة العمومية عن طريق القابض سلطة تحميل الشخص المتنازل له عن محل تجاري خاضع للضريبة، المسؤولية بالتضامن مع المتنازل أو مع ذوي حقوقه، وينطبق نفس الشيء بالنسبة لوارث مكلف بالضريبة.

ويتحمل مالك المحل التجاري، المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال هذا المحل التجاري، كذلك بالنسبة للمؤسسات والأجهزة العمومية وغيرها من الهيئات العمومية المسند لها امتياز من أملاك الدولة، فإنها تتحمل

¹ - المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² - المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ - المادة 373 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المسؤولية بالتضامن مع المستغلين أو الشاغلين للمحلات أو المساحات الواقعة في ملك الدولة المسند لها، عن الضرائب المباشرة المترتبة على الاستغلال الصناعي أو التجاري أو المهني لهذه المحلات أو المساحات¹.

إضافة إلى ذلك فإن المسؤولية بالتضامن تقع على كلا الزوجين إن تعاشرا في البيت الواحد وكذا أولادهما القصر على أساس الأموال والمدخيل التي تؤول لأحدهم بعد الزواج، وتكون هذه المدخيل مرتبطة بالضرائب على المؤسسة تحت عنوان الضريبة على الدخل الإجمالي²، ومن أجل تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم المؤسسة باسم أحد الزوجين، يجوز ممارسة المتابعات بما فيها أعمال الحجز والبيع على الأموال المكتسبة عن طريق الشراء من قبل الزوج الآخر منذ حصول الزواج. ذلك لأنه يفترض أن هذه الأموال تم تملكها بأموال الزوج أو أموال الزوجة المدينة بالضريبة الا إذا بادر الزوج المقدم بما يثبت عكس ذلك تطبق أحكام الفقرة السابقة³.

ومن أهم الامتيازات المخولة للقابض والتي نظمها المشرع ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة، وبغض النظر عن الامتيازات الأخرى المقررة قانونا، نجد ما يسمى بالإشعار للغير الحائز ATD الذي سنتطرق له في المطلب الأول، والبيع في المزاد العلني الذي سيكون موضوع دراستنا في المطلب الثاني، وفي هذا الشأن سنتطرق إلى كيفية تنظيم القانون الفرنسي لإجراءات التنفيذ وتحصيل الضريبة بالموازاة مع تقديم طلب إرجاء الدفع.

المطلب الأول: الإشعار للغير الحائز

حسب تعريف الأستاذ يلس للإشعار للغير الحائز " فإنه عبارة عن إجراء سريع، بسيط ومرن وغير مكلف اتجاه المكلف بالضريبة، وهو يختلف عن الإجراءات المتعارف عليها ضمن أحكام القانون الخاص، والإشعار للغير الحائز يقوم من خلاله القابض بأمر وإلزام الشخص

¹ - انظر المادة 374 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² - انظر المادة 376 و 377 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ - وإن استوجب الأمر يمكن مباشرة إجراءات التحصيل على الأملاك المكتسبة بالشراء من قبل الأولاد القصر للزوجين، ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 376 و 377.

وهو الغير الحائز لأموال المكلف بالضريبة أو المدين اتجاهه بدفع تلك الأموال التي بحوزته في حدود قيمة الدين الضريبي إلى القابض"¹.

هذا الإجراء يخص فقط القانون الجبائي، ولا نجد له شبيهه ضمن أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فهو يتميز بالبساطة والفعالية، ومن خلاله يلتزم الغير الحائز أو المدين بأموال المكلف بالضريبة من أجل دفع الضريبة عوضا عنه لفائدة الخزينة العمومية على أن يتولى هذا الإجراء القابض الذي يشرف على عملية التحصيل².

وعلى هذا الأساس يتجنب القابض الإجراءات المتعلقة بالتنفيذ الجبري المنصوص عليها ضمن أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وما يترتب عنها من شكليات وإجراءات معقدة يتعين احترامها، وهنا المشرع الجزائري منح امتياز للإدارة الجبائية في عملية التحصيل. وبالرجوع إلى النصوص القانونية نجد هذا الإجراء ضمن أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المواد 384 و 401، وهنا نستغرب لعدم تنظيمه بموجب قانون الإجراءات الجبائية الذي وحد مجموع الإجراءات المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم³.

الفرع الأول: مجال تطبيق الإشعار للغير الحائز:

- بالنسبة للضرائب التي يشملها الإجراء الخاص بالإشعار للغير الحائز: هنا المشرع أشار صراحة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة طبقا لأحكام المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما بالنسبة للضرائب الأخرى فإن المشرع لم يحدد موقفه منها لا سيما قانون الرسم على رقم الأعمال وقانون التسجيل وقانون الضرائب غير المباشرة بل

¹ - Selon YELLES Chaouche Bachir. ATD est une procédure simple et souple, elle est dérogatoire aux règles de droit commun avec laquelle le receveur des impôts oblige un tiers à verser entre ses mains, les fonds dont il est détenteur ou débiteur à l'égard du redevable, à concurrence des impôts dues par celui-ci". Voir l'article intitulé, la pratique de l'avis à tiers détenteur. Revue de l'entreprise et commerce. N°01-2005, p.97.

² - تجدر الإشارة إلى أن الأموال لا خص فقط المبلغ الرئيس للضريبة الواجبة الأداء بل أيضا الغرامات والزيادات المالية إن وجدت.

³ - المادة 401 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 384 من قانون الضرائب غير المباشرة " ينتج الاعتراض على الأموال الصادرة من كسب المدين، في مجال الضرائب الإمتيائية، من الطلب المنصوص عليه في المادة 384، الذي يكتسي مبدئيا شكل إشعار أو إنذار للغير الحائز".

اكتفى فقط بالنص على أن للإدارة الجبائية امتياز الأولوية في تحصيل ديونها ومن ثم اعتبارها ديون ممتازة.

ومن ثم هل يمكن للقابض اللجوء إلى استعمال إجراءات الإشعار للغير الحائز بالنسبة لهذه الضرائب والرسوم؟

حسب الأستاذ يلس فإن هناك مسألة جد مهمة نجد تطبيقها من الناحية العملية والتقنية ذلك أن الإدارة الجبائية في كثير من الأحيان عندما تقوم بإنذار المكلف بالضريبة لدفع ما عليه من دين جبائي فإنها لا تنذره بكل ضريبة أو رسم على حدي وإنما يتضمنها إنذار واحد الأمر الذي يدفع القابض إلى القيام بالإشعار للغير الحائز بغض النظر عن تلك الضرائب التي لم تشملها أحكام المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة، وهذا يعتبر خرقاً لأحكام القانون لأن الإدارة قامت بتفسيره على النحو الذي يخدم مصلحتها.

أما القانون الفرنسي فإن الإشعار للغير الحائز المنصوص عليه ضمن أحكام المادة L262 من كتاب الإجراءات الجبائية يخص مختلف الضرائب والرسوم التي يشملها امتياز الأولوية للخرينة العمومية **le privilège du trésor public**¹ المنصوص عليها ضمن المواد 1920، 1926، 1929 من القانون العام للضرائب².

- بالنسبة للأشخاص الذين يشملهم الإشعار للغير الحائز: وهم الغير الذين يحوزون أموال المكلف بالضريبة أو الذين سيحصلون عليها في المستقبل أو المدينون له فإن المشرع لم يضع قائمة لهؤلاء الأشخاص ولم يحصرهم بل أشار إلى كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تتوفر فيهم الشروط، والمتمثلة أساساً في أن يكون لهم صفة الغير، والشرط الثاني أن

¹ - Le privilège du trésor est préféré à tous les privilèges mobiliers du Code civil à l'exception du super privilège des salariés, de celui du créancier d'aliments et des frais de justice.

L'ordre des privilèges fiscaux est le suivant : 1) impôts directs et T.C.A. ; 2) impôts directs locaux ; 3) droits d'enregistrement ; 4) contributions indirectes.

Le privilège du trésor est efficace sans autre limite de temps que la prescription de l'impôt (article 1920 du C.G.I), et cela depuis le 1^{er} janvier 1985.

L'article 103.1 de la loi de finances n° 84-1208 du 29 décembre 1984 a en effet supprimé la disposition prévoyait la péremption du privilège du trésor s'il n'était exercé dans un délai de 2 ans à dater de la mise en recouvrement. R.J.F 1986.p 132.

² -La procédure de l'ATD concerne essentiellement ; les taxes sur le chiffre d'affaire, les droits d'enregistrement ; la taxe de publicité foncière, Les droits de timbre. Les contributions directes et les taxes assimilées.

الأموال التي بحوزتهم تعود للمكلف بالضريبة المدين اتجاه الخزينة العمومية، عند إرسال الإشعار للغير الحائز¹.

نفس الشيء للمشرع الفرنسي الذي أشار إلى الغير على سبيل المثال ولم يحم بحصرهم، لكن قسمهم إلى الأشخاص العامة وهم (المحضرين القضائيين، الموثقين، محافظي البيع، مصفي الشركات)²، والأشخاص الخاصة وهم كل الأشخاص الطبيعية والمعنوية الذين يحوزون على أموال المكلفين بالضريبة بغض النظر عن السند الذي بحوزتهم³، فهؤلاء ملزمين بدفع الضرائب التي في ذمة المكلف بالضريبة، وإلا يتعرضون لمتابعات شخصية من قبل القابض (المحاسب).

¹ - المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة «1- يتعين على جميع المستأجرين والقابضين والمقتضدين وغيرهم من المستأمنين على أموال صادرة من المدينين بالضرائب والخاضعين لامتياز الخزينة العمومية، أن يدفعوا بناء على طلب ذلك منهم، لقابض الضرائب المختلفة كتسديد عن المدينين المذكورين، من مبلغ الأموال التي هم مدينون بها أو التي هي بين أيديهم أو ستكون إلى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة على هؤلاء المدينين أو جزء منها.

2 -) ... تطبيق أيضا أحكام هذه المادة على المسيرين والمتصرفين والمدراء العاميين والمدراء والقائمين بتصفية الشركات بالنسبة للضرائب المستحقة عليها، وكذا على الأعوان المحاسبين أو أمناء مال الشركات الفلاحية للاحتياط وجميع هيئات القرض الفلاحي أو غير الفلاحي والتعاونيات والتجمعات المهنية.

² - L'article 265 du livre des procédures fiscales, «Les huissiers de justice, commissaires-priseurs judiciaires, notaires, séquestres et tous autres dépositaires publics de fonds ne peuvent les remettre aux héritiers, créanciers et autres personnes ayant droit de toucher les sommes séquestrées et déposées, qu'après avoir vérifié et justifié que les impôts directs dus par les personnes dont ils détiennent les fonds ont été payés.

Ces séquestres et dépositaires sont autorisés à payer directement les impositions qui se trouveraient dues avant de procéder à la délivrance des fonds qu'ils détiennent ».

³ - L'article 265 du livre des procédures fiscales alinéa 2, « Les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du Trésor sont tenus, sur la demande qui leur en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable chargé du recouvrement, de verser, au lieu et place des redevables, les fonds qu'ils détiennent ou qu'ils doivent, à concurrence des impositions dues par ces redevables. Ainsi que les memes obligations s'appiquent sur les gérants, administrateurs, directeurs ou liquidateurs des sociétés pour les impositions dues par celles-ci». Article 262 du livre des procédures fiscales ».

وهنا أيضا يجب توفر الشروط القانونية السالفة الذكر أي أن يتمتع ذلك الشخص بصفة الغير¹، وأن يكون بحوزته أموال المكلف بالضريبة أو أنه مدين له عند تبليغ الإشعار.

الفرع الثاني: شروط أعمال الإشعار للغير الحائز

لم يحدد المشرع الجزائري الشروط والشكليات المتعلقة بإجراءات الإشعار للغير الحائز، ولا الآثار المترتبة عنها، وهذا عكس المشرع والقضاء الفرنسيين لا سيما مجلس الدولة فيما يتعلق بضرورة إصدار ما يسمى بالإشعار بعملية التحصيل²، وتبليغ الأطراف المعنية أي الغير والمكلف بالضريبة.

أ- ضرورة أن يسبق الإنذار الإشعار للغير الحائز: أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 143 وما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية فإن القابض المختص يتولى إعداد ما جدول التحصيل ومن ثم يقوم بإرسال الإنذار إلى كل مكلف بالضريبة المسجل في جدول الضرائب، يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أداؤها وشروط الإستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل. ويرفق الإنذار بحالة للخزينة محررة سلفا، وبمجرد التبليغ يلتزم المكلف بالضريبة ما عليه من دين ضريبي خلال أجل اقصاه 15 يوما وإلا ستفرض عليه زيادات مالية تطبيقا للمواد 389 و402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³.

وعليه في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن دفع ما عليه من دين جبائي بعد إنذاره فإنه يجوز للقابض اللجوء إلى التحصيل الجبري بما في ذلك الزيادات والغرامات المالية الناتجة عن التأخير، وهذا يعني **ضمنيا** بأن الإشعار للغير الحائز لا يمكن اللجوء إليه إلا بعد انذار المكلف بالضريبة، هذه المسألة محسومة ضمن القانون الفرنسي بحيث يجب أن يسبق الإشعار للغير الحائز ما يسمى بلاشعار بعملية التحصيل الذي يتم إرساله وتبليغه إلى المكلف

¹ - إن المصفي الذي يتولى عملية التصفية أو التسوية القضائية هو الذي يمثل المدين أي المكلف بالضريبة، وحسب القضاء الفرنسي لا يوجد أي تعارض وتناقض بين صفته كممثل قانوني للمدين (المكلف بالضريبة) مع صفته كالغير الحائز لأموال المدين.

² - Avis de Mise en Recouvrement (AMR) qui authentifie la créance fiscale, garantie par le privilège du trésor.

³ - المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية "2. يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط. ويبين هذا التاريخ في الجدول كذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة".

بالضريبة، وأنه في حالة انتهاء أجل 20 يوماً من تاريخ الإرسال وامتنع المكلف بالضريبة عن الدفع فإنه يجوز للمحاسب أن يلجأ إلى إجراءات الإشعار للغير الحائز¹، وأن المحاسب المكلف بعملية التحصيل ليس ملزم قانوناً بأن يعيد الإرسال بعد فوات المواعيد السالفة الذكر أي القيام بما يسمى بتذكير².

ولقد أقر القضاء الفرنسي هذه المسألة سابقاً من خلال محكمة النقض وكذلك مجلس الدولة، حيث إن كلاهما ألزما الإدارة الجبائية باحترام هذا الإجراء الجوهري من خلال إرسال الإشعار بعملية التحصيل وأنه في حالة الإخلال بذلك يعتبر الإشعار للغير الحائز باطلاً، لأن الفقه الإداري أي ممارسات الإدارة الجبائية لم تكن تخضع الإشعار للغير الحائز لأي شرط مسبق، بل تكتفي فقط بوجود دين لفائدة الخزينة العمومية، دون الحاجة إلى إرسال الإشعار بعملية التحصيل³.

ب- أن الإشعار للغير الحائز ليس مقيد بأي شكليات قانونية، بل فقط يجب أن يحمل توقيع القابض المكلف بعملية التحصيل أو الشخص المفوض عنه قانوناً، وفي هذا الإطار قرر القضاء الفرنسي بأن غياب توقيع أو إسم ولقب المحاسب يؤدي إلى بطلان الإجراء⁴.

ج- يجب أن لا يحتوي الإشعار للغير الحائز على معلومات دقيقة ومهمة حول أعمال المكلف بالضريبة لكي لا يعلم بها الغير⁵.

د- تبليغ الإشعار للغير الحائز: في هذه الحالة نميز بين تبليغ الغير الحائز وتبليغ المكلف بالضريبة.

¹ - Art.257 et 258 du LPF.

² - Cass.com.11 février 2003, n°272 FD, Trésorier Albi c/Sté SGTM, RJF 5/03, n° 643. www.economie.gouv.fr

³ - Yelles.ChaoucheBachir, article précité, p97.

⁴ - Cass.Com. 25 janvier 2005, «Le volet adressé au tiers détenteur ainsi que celui destiné au débiteur doivent être impérativement signés par le comptable du Trésor ou par un agent bénéficiant d'une délégation de signature. La Cour de cassation a, en effet, précisé que la signature d'un tel acte était une condition essentielle de sa régularité », m n° 164 FD, Laval- Charvet, RJF.5/05 n°498.

⁵ - Cass. com. 12 mai 1987, Bull. civ. IV n° 115 p. 88. « L'avis à tiers détenteur ne doit pas spécifier la nature exacte des taxes dont le paiement est réclamé, les bases et la période d'imposition ni éventuellement les conditions dans lesquelles le redressement été opéré ». Instruction codificatrice. N° 02-063-A-M du 22 juillet 2002. Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique. Recouvrement contentieux. P13. [Http/ circulaire.legifrance.gouv.fr](http://circulaire.legifrance.gouv.fr)

بالنسبة للغير الحائز فإنه من البديهي أن تقوم الإدارة الجبائية بتبليغه بإجراء الإشعار للغير الحائز، حتى يقوم بتحويل الأموال المكلف بالضريبة التي بحوزته أو التي ستكون كذلك إلى الخزينة العمومية، ضمن أحكام التشريع الجبائي الجزائري فإنه يتم تطبيق القواعد العامة المتعلقة بالتبليغ أي أنه يتم إرسال الإشعار عن طريق رسالة مسجلة مع العلم بالوصول، وأنه في حالة رفض المعني بالأمر سحب الرسالة من البريد أو رفض استلامها فإن التبليغ يعتبر صحيح وقانوني.

أما تبليغ المكلف بالضريبة فلا نجد أي نص قانوني يلزم الإدارة الجبائية بأن تبليغ المكلف بالضريبة المعني بالأمر بأنه اتخذت ضده الإجراءات المتعلقة بالغير الحائز، وأنه من الناحية العملية عادة ما يتم تبليغه من قبل الغير وأن أمواله تم حجزها والتنفيذ عليها، وهذا في نظرنا يعتبر إجحافا في حقوق المكلف بالضريبة الذي له الحق في أن يتقدم بالطعن ضد هذا الإجراء عن طريق ما يسمى بالاعتراض على عملية التحصيل، وأن تبليغ المكلف بالضريبة بالإشعار للغير الحائز يسمح لهذا الأخير بأن يصبح نهائي بعد مرور شهر من تاريخ تبليغه ومن ثم لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض عليه، كذلك يفيد في قطع التقادم الرباعي بحيث أنه لا يمكن للمكلف بالضريبة التمسك بتقادم الدين الجبائي بعد مرور أربعة سنوات على أساس أن الإدارة الجبائية قامت بتبليغه الإشعار للغير الحائز.

أما بالنسبة للقانون الفرنسي فإنه يجب أن يتم تبليغ المكلف بالضريبة بالإشعار للغير الحائز المتخذ ضده وأنه إذا تجاوز مدة الطعن عن طريق الاعتراض المحدد بأجل شهرين فإنه يصبح نهائي في مواجهة المكلف بالضريبة، بل أيضا يجب إعلام الغير بأنه قد تم تبليغ المكلف بالضريبة المعني بذلك تحت طائلة البطلان، ويتم التبليغ بموجب رسالة مسجلة مع الإشعار بالاستلام¹.

¹ - Cass. Com. Arrêt du 18/06/1996, Le défaut de dénonciation de l'avis à tiers détenteur au débiteur constituait une nullité de forme. bull. civ. n°181, page 156. CAA PARIS 26 septembre 1991, L'avis à tiers détenteur doit obligatoirement être notifié au redevable, dans les conditions prévues à l'article L.259 du L.P.F. n°697, RJF 5/92

الفرع الثالث: الآثار المترتبة عن الإشعار للغير الحائز

إن سكوت المشرع الجزائري عن الآثار المترتبة عن الإشعار للغير الحائز وكيفية التحصيل والآجال المحددة بين تبليغ الإشعار وعملية التحصيل أدى إلى تطبيقات وممارسات عملية تقوم بها الإدارة الجبائية في غير مصلحة المكلف بالضريبة، لذلك نتساءل هل للإشعار للغير الحائز طابع تحفظي أم أن له طابع تنفيذي؟

إن هذه المسألة محسومة ضمن أحكام القانون الجزائري ذلك أن الإشعار للغير الحائز له طابع تنفيذي ويتعين على الغير تنفيذه مباشرة تحت مسؤوليته الشخصية، وأنه في حالة رفضه ستنتم متابعته من قبل القابض المكلف بعملية التحصيل، هذه المتابعات يمكن أن تتخذ شكل الطابع الجزائري في حالة ما إذا ثبت وجود مناورات تدليسية مشتركة بين المدين بالضريبة والغير الحائز الموجه إليه الإشعار.

أما في القانون الفرنسي وقبل أن يتم اعتماد حل قضائي يوازي بين مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة المكلف بالضريبة، فإن هذه المسألة طرحت العديد من التساؤلات خاصة بعد تدخل المشرع الفرنسي بموجب قانون رقم 91-650 المؤرخ في 9 جويلية 1991 المتضمن إصلاح الإجراءات المدنية المتعلقة بالتنفيذ ضمن المادة 212 الفقرة الثانية التي وضعت الخزينة العمومية في مركز قوي بالمقارنة مع الدائنين الآخرين للمكلف بالضريبة، خاصة فيما يتعلق بالتقادم بحيث يؤدي إرسال الإشعار للغير للحائز إلى قطع التقادم.

وحول ما يتعلق بالطابع التحفظي أو التنفيذي للإشعار للغير الحائز، فإننا نطرح سؤال جوهرية، وهو هل الإجراء المتعلق بإرسال الإشعار للغير الحائز له طابع تنفيذي أي يترتب عنه التنفيذ المباشر وبالتالي تحصيل الضريبة المنازع فيها، تطبيقا لأحكام المادة L263¹؟ أم أنه يعتبر مجرد إجراء تحفظي تطبيقا لأحكام المادة L277² من كتاب الإجراءات الجبائية؟

¹ - Cass.Com. du05 avril 2005. L'avis à tiers détenteur a pour effet d'affecter, dès réception, les sommes dont le versement est ainsi demandé au paiement des impositions privilégiées, quelle que soit la date à laquelle les créances même conditionnelles ou à terme que le redevable possède à l'encontre du tiers détenteur deviennent effectivement exigibles. Il comporte l'effet d'attribution immédiate prévu à l'article L. 211-2 du code des procédures civiles d'exécution.

² . Bernard Zimmermann. La procédure de recouvrement de l'impôt en cas de litige. « Lorsque le contribuable qui conteste l'impôt a demandé le sursis de paiement, mais que celui-ci lui a été refusé, l'administration peut mettre en œuvre l'avis à tiers détenteur il peut être pris mêmes lorsque le

في البداية وضع القضاء الفرنسي للإشعار للغير الحائز طابع تحفظي كمرحلة أولى، وطابع تنفيذي كمرحلة ثانية.

أ- الأثر التحفظي للإشعار للغير الحائز: في السابق قررت محكمة النقض الفرنسية بأن الإشعار للغير الحائز هو مثل الحكم المشمول بالنفاذ المعجل حائز لقوة الشيء المقضي به، بحيث يصبح الحائز غير ملتزم اتجاه المكلف بالضريبة ويتحول إلى مدين اتجاه الخزينة العمومية، وفي حالة رفض هذا الأخير فإن المحاسب يلزمه عن طريق التنفيذ الجبري¹. ولكن فيما بعد غير القضاء موقفه لا سيما مجلس الدولة بحيث قرر بأن الإشعار للغير الحائز يترتب عنه فقط أن يجعل من الدولة حائزة للأموال التي هي بيد الغير المدين اتجاه المكلف بالضريبة، ومن ثم يترتب عنه حجز تحفظي على تلك الأموال في حدود الضريبة الواجبة الأداء².

ولقد كرس مجلس الدولة هذا الموقف وبوضوح إذ جاء في قراره ما يلي " إذا كان الأثر المترتب عن الإشعار لغير الحائز هو جعل الدولة حائزة وليس مالكة للأموال التي هي في يد شخص مدين المكلف بالضريبة، فإن هذه العملية لا تشبه عملية انتقال الملكية إلى الدولة عن طريق البيع الجبري لأمالك المكلف بالضريبة، وأن الإشعار للغير الحائز يكتسي أولاً طابع تحفظي المنصوص عليه بموجب الفقرة الثالثة من نص المادة L.277 من كتاب الإجراءات الجبائية³.

وعليه فإن الخزينة العمومية لا تتحول إلى مالكة بل فقط حائزة للأموال المحجوزة، ومن ثم فإن الطابع التحفظي للإشعار لغير الحائز معترف به ومن دون أن تنتقل تلك الأموال إلى الذمة المالية للدولة.

contribuable a engagé une procédure de référé contre la décision du comptable refusant le sursis de paiement pour insuffisance de garanties. Aucune autorisation préalable d'un juge n'est nécessaire pour les mettre en œuvre ; il suffit que le comptable dispose de l'avis de mise en recouvrement de l'impôt ». Le recouvrement de l'impôt, Edition 2009, p. 208.

¹ - GILLES TAORMINA. « Brèves remarques sur la modification de l'article L.277 du livre de procédures fiscales et la nature juridique de l'avis à tiers détenteur », Recueil DALLOZ, 2004, p.360.

² - C.E. 6 avril 1962, Société technique des appareils centrifuge industriels, Rec. P.255, D.F. 1962, com.637, Dupont 1962 n° 2840.

³ - C.E. 25 novembre 1987, req. 52.780. R.J.F. 1988, n° 134.

ولكن الإشعار للغير الحائز يصبح نهائي في حالة عدم الاعتراض عليه خلال أجل شهر واحد من تاريخ تبليغه إلى الغير الحائز والمكلف بالضريبة، وأنه خلال تلك المدة أي شهر المحددة للاعتراض عليه فإن الغير الحائز إذا ما تلقى تبليغا يتعلق بالحجز التنفيذي من طرف دائنين آخرين للمكلف بالضريبة فإن ذلك الحجز التنفيذي يسري على الأموال التي هي بحوزته، وهنا نكون أمام ما يسمى بترتيب الدائنين طبقا للديون الممتازة.

ب- الأثر التنفيذي للإشعار للغير الحائز: في هذه المرحلة يصبح الإشعار للغير الحائز نهائي، أي بعد انقضاء أجل شهرين المحدد لتقديم الاعتراض، فهو مثل الحكم المشمول بالنفاذ المعجل الحائز لقوة الشيء المقضي به وعليه تصبح الأموال المحجوز عليها ملكا للدولة أي انتقال الأموال إلى الخزينة العمومية¹.

ومن ثم يتعين على الغير الحائز أن يدفع ما لديه من أموال التي تعود أصلا للمكلف بالضريبة في حدود القيمة المحددة ضمن الإشعار للغير الحائز، وأنه في حالة رفضه ذلك من دون مبرر قانوني فإنه يتحمل المسؤولية شخصيا.

لكن يجوز للغير الحائز أن ينازع الإشعار في حالة ما إذا كانت تلك الأموال المطالب بها ليست تابعة للمكلف بالضريبة ولم يعد له الحق عليها بسبب التقادم، أو أنه قام بدفعها مسبقا عن طريق الوفاء أو المقاصة ولكن بشرط أن تتحقق تلك الأسباب السالفة الذكر قبل تبليغه للإشعار.

ج- الأثر التنفيذي للإشعار للغير الحائز: وكما ذكرنا سابقا يبدو بأن المشرع الفرنسي غير من موقفه على النحو يخدم مصلحة الإدارة الجبائية بموجب المادة L263 من كتاب الإجراءات الجبائية، بحيث أصبح الإشعار للغير الحائز يترتب عنه مباشرة الحجز على أموال المكلف بالضريبة الموجودة لدى الغير أي أنه أصبح بمثابة حجز تنفيذي يترتب عنه انتقال الملكية وهذا بموجب القانون رقم 91-650 المؤرخ في 9 جويلية 1991 المتضمن إصلاح

¹ - Cou. Cass. 22 Novembre 1983 " Attendu qu'un avis à tiers détenteur, pour emporter les mêmes effets qu'un jugement de validité saisie-arrêt, doit avoir acquis un caractère définitif résultant de l'expiration du délai imparti au redevable pour former son opposition aux poursuites ». Juris -Classeur, Avis à tiers détenteur, Fasc.560, 1994, p. 11.

الإجراءات المدنية المتعلقة بالتنفيذ والمتممة بموجب المرسوم رقم 93-237 المؤرخ في 27 أوت 1992.

وطبقا لنص المادة 211 الفقرة الثانية من القانون السالف الذكر فإن الإشعار للغير الحائز يترتب عنه الانتقال المباشر لفائدة الدائن الذي باشر الحجز (الخزينة) للدين المحجوز عليه والموجود بحوزة الغير، وبالتالي يجعل كل حجز لاحق من قبل دائنين آخرين عديم الجدوى، وهذا التعديل تم تقنينه بموجب نص المادة L.263 السالفة الذكر.

وعليه فإن حسب البعض يتعين على المشرع الفرنسي أن يراعي أحكام الفقرة الثالثة من نص المادة L277 من كتاب الإجراءات الجبائية التي نصت على أن المحاسب العمومي يتخذ فقط ما يسمى بالتدابير التحفظية في مواجهة المكلف بالضريبة للحفاظ على أموال الخزينة العمومية، وعلى هذا الأساس فإن للإشعار للغير الحائز طابع تحفظي ولا يتمتع بالطابع التنفيذي إلا بعد أن يصبح نهائي أي انقضاء مواعيد الطعن المحددة له قانونا كما سبق بيانه.

وبالنسبة لمدة الإشعار للغير الحائز فإنه يختلف من حيث مدة سريانه بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين المدينين بالضريبة، فالأشخاص الطبيعيين يبقون ملزمين به لمدة سنة كاملة أما بالنسبة للأشخاص المعنوية فإن مدة سريانه محددة بأربع سنوات¹.

وهنا يمكن أن نطرح تساؤل جد مهم وهو أثر الإشعار للغير الحائز على إرجاء الدفع؟ بالنسبة للقانون الفرنسي، فإن مجلس الدولة رأى بأن المحاسب له الحق في اللجوء إلى الإشعار للغير الحائز في الحالة التي يطلب فيها المكلف بالضريبة إرجاء الدفع إذا لم يقدم أو لم يستطع تقديم الضمانات التي طلبها المحاسب².

¹ - المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة " (2) - تبقى الطلبات المقدمة قانونا والتي لم تسمح بسداد كل ما للخزينة، صحيحة طيلة أجل مدته سنة ويبقى المستأمنون والحائزون، حتى في حساب جاري، على الأموال المشار إليها أعلاه، والمدينون بها ملزمين طيلة نفس الأجل اعتبارا من الطلب بالقيام بدفع الأموال الصادرة عن المدينين بالضرائب تباعا لا ستلامها.

(3) - عندما يكون المدين بالضريبة شخصا معنويا، يحدد أجل إلزام المستأمنين والحائزين بمدته أربع (4) سنوات".

² - C.E. 25 nov. 1987, « Une importante affaire mérite l'attention. A la suite d'une demande de sursis de paiement formulée par un contribuable, le comptable avait invité ce dernier, par lettre recommandée avec accusé de réception, à constituer des garanties. En l'absence du destinataire, le pli avait fait l'objet de deux avis de passage puis, faute d'avoir été retiré à temps utile, avait été renvoyé au service

أما إذا قدم المكلف بالضريبة طلب إرجاء الدفع مع ضمانات كافية لتغطية الدين الضريبي المنازع فيه فإنه لا يمكن للمحاسب أن يتخذ الإجراءات المتعلقة بالإشعار للغير الحائز.

وبالرجوع إلى أحكام القانون الجزائري يمكن القول بأن الإشعار للغير الحائز يمكن اتخاذه في الحالة التي لم يقدم فيها المكلف بالضريبة طلب إرجاء الدفع أو أنه تقدم بالطلب لكن لم يقدم الضمانات المتمثلة في نسبة 20% من قيمة الدين المنازع فيه.

وفي الأخير يمكن القول بأن القابض المكلف بعملية التحصيل الضريبة يجد بين يديه وسيلة قانونية جد فعالة، بسيطة ولا تخضع لشكليات معقدة غير معروفة ضمن القانون الخاص والمتمثلة في الإشعار للغير الحائز الذي من خلاله يقوم بتحصيل ديون الخزينة العمومية.

ولكن يمكن ألا يكون للمكلف بالضريبة أموال لدى الغير ففي هذه الحالة منح المشرع للقابض وسيلة قانونية أخرى تعتبر بمثابة ضمان لفائدة الخزينة العمومية من أجل تحصيل الدين وهي أكثر خطورة من الوسيلة الأولى لأنها تتعلق وبكل بساطة بإجراءات الحجز والبيع في المزاد العلني، ومعنى هذا أن حق الملكية للمكلف بالضريبة يكون مهدد بالخطر نتيجة رفضه دفع الضريبة الملقاة على عاتقه، وهذا ما سنحاول التطرق إليه ضمن المطلب الثاني.

المطلب الثاني: الحجز والبيع في المزاد العلني

ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع الجزائري على الإجراءات التنفيذية لتحصيل الضريبة، عكس الإشعار للغير الحائز الذي تضمنه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذه الإجراءات التنفيذية هي خاصة بالإدارة الجبائية فقط، والتي تتمثل في كل من الغلق المؤقت والبيع حسب صريح المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

expéditeur. Le Conseil d'Etat a alors jugé que le contribuable n'avait pas satisfait à la demande régulière de garanties qui lui avait été adressée et en conséquence il pouvait valablement faire l'objet de poursuites conservatoires par la voie d'un A.T.D. cette solution est quelque peu sévère pour le contribuable qui a pu s'absenter pendant une période assez longue. Il n'empêche que c'est la solution applicable à l'ensemble des actes de procédure fiscale, à la quelle ne déroge pas le contentieux de la demande de sursis de paiement », req. 52.780, R.J.F. 1988 n° 134. STEPHANE REZEK, La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, Editions Litec, 2001, p.123.

¹ - المادة 145 قانون الإجراءات الجبائية " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين. كما يمكن أن تسند، عند الاقتضاء، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين. و تتم المتابعات

في هذه الحالة القابض المكلف بعملية التحصيل سيلجأ إلى مثل هذا الإجراء لضمان ديون الخزينة العمومية، وهي إجراءات مختلفة عن تلك المتعارف عليها ضمن أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية سواء من حيث شروطها أو تطبيقها¹، وهذا في نظرنا يعتبر امتياز معترف به للإدارة الجبائية في مواجهة المكلفين بالضريبة الذين يحاولون التملص من دفع الضريبة عن طريق تهريب أموالهم أو تنظيم إعسارهم، وأن هذه الإجراءات لا تحتاج إلى إذن من رئيس المحكمة ولا رفع دعوى قضائية وهذا ما يجعلها سريعة التطبيق، جدية وذات فاعلية في عملية تحصيل الدين الجبائي.

وعليه فإن الإدارة الجبائية إذا ما فشلت في تحصيل الضريبة وديا فإنها تباشر هذه الإجراءات التنفيذية على أموال المكلف بالضريبة المعني بالأمر سواء كانت بحوزته أو بحوزة الغير.

الفرع الأول: مضمون هذه التدابير وشروط أعمالها

إذا كان المشرع قد أغفل مسألة تحديد أنواع الضرائب والرسوم التي يشملها الإشعار للغير الحائز فإن إجراءات التنفيذ الجبري تشمل كل ديون الإدارة الجبائية أي مختلف الضرائب والرسوم، تلك المحررة على أساس الجدول الذي يمنحه وزير المالية القوة التنفيذية أو المفوض في ذلك قانونا.

هذه الإجراءات تنصب أساسا على المحل التجاري للمكلف بالضريبة من خلال الغلق المؤقت للمحل التابع للمكلف بالضريبة أو بيع العناصر المادية للمحل التجاري، وكمرحلة أخيرة بيع المحل التجاري كليا سواء في المزاد علني أو بالتراضي، كما يمكنها أيضا بيع المنقولات التي هي ملك للمكلف بالضريبة كل هذا باحترام الشروط المحددة قانونا.

- وفيما يتعلق بأعمال هذه الإجراءات التنفيذية الجبرية فإنها ليست بمعقدة وإنما بسيطة والتي تتمثلة أساسا فيما يلي:

بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية. تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع.

¹ - بالرجوع إلى أحكام المادة 600 وما بعدها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نصت على الإجراءات المتعلقة بتنفيذ السندات التنفيذية لا سيما الحجز التحفظي، والحجز التنفيذي، والبيع في المزاد العلني للعقارات.

- أن يتم إرسال الإنذار المتضمن إلزامية دفع الضريبة من قبل المكلف بالضريبة، وأن هذا الأخير يرفض الدفع خلال الآجال المحددة قانوناً تطبيقاً لأحكام المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية.

- أن يتم إخطار المكلف بالضريبة (Commandement) بالنسبة للعمليات الخاصة بالغلق المؤقت والحجز تحت طائلة بطلان الإجراءات، ويجوز أن تقوم الإدارة الجبائية بالإخطار بعد مرور يوم واحد فقط من التاريخ الذي أصبحت فيه الضريبة واجبة الأداء.

- أن تصدر هذه العملية من قبل أعوان الإدارة المختصين، ولكن استثناءً أجاز المشرع للإدارة الجبائية إمكانية تكليف محضر قضائي بهذه العملية، وفي هذه الحالة فإنه يمكن الوقوف على الجهة المختصة قانوناً من خلال الرجوع إلى الإخطار الذي يحمل اسم ولقب وتوقيع الشخص الذي أصدره، وتعتبر مسألة الاختصاص من النظام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه في حالة عدم إحترامها.

الفرع الثاني: الغلق المؤقت¹

بالرجوع إلى أحكام كل من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون التجاري التي تنظم عملية البيع للمحلات التجارية فإنها لم تتضمن ما يسمى بالغلق المؤقت للمحل التجاري وإنما ما يسمى بالحجز التحفظي أين يبقى المحل في حوزة المستغل إلى غاية الحجز التنفيذي عليه والبيع في المزاد العلني، وأن الغلق المؤقت للمحلات التجارية نص عليه المشرع ضمن قانون العقوبات في إطار ما يسمى بالعقوبات التكميلية²، ولكن الأمر هنا لا يخص ذلك وإنما مسألة مختلفة تماماً تتعلق أساساً مثلما سبق ذكره بعدم دفع الدين الجبائي ودياً من طرف المكلف بالضريبة بعد إنذاره قانوناً.

¹ - يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرق المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه.

² - انظر المادة 20 من قانون العقوبات.

وهذا يعني بأن الغلق المؤقت هو سلطة مطلقة ووحيدة ممنوحة فقط للإدارة الجبائية من أجل تحصيل ديونها، وعليه فإن الإدارة الجبائية لا تكفي بالحجز التحفظي بل أنها تضع يدها على المحل التجاري التابع للمكلف بالضريبة¹.

وفي هذا الإطار وكما ذكرنا سابقاً فإن القابض المختص مسؤول عن عملية التحصيل وأنه إذا صدر منه تهاون حول ذلك فإنه سيترتب عنه حتماً مسؤوليته نتيجة للضرر الذي أصاب الخزينة العمومية، وحسب رأينا فإن المكلف بالضريبة الذي يواجه مثل هذا الإجراء القاسي يعتبر سيئ النية في نظر المشرع لأنه رفض دفع ما عليه من دين جبائي.

ولكن قرار الغلق لا يصدر عن القابض بل أن هذا الأخير يحرر تقريراً مفصلاً عن الوضعية المتعلقة بالمكلف بالضريبة الذي رفض دفع الضريبة، والذي يكون مرفقاً بكل الوثائق التي تبرر مثل هذا الإجراء، وأنه بناءً على ذلك التقرير يصدر مدير الضرائب للولاية أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى حسب مجال اختصاص كل واحد منهما القرار المتضمن الغلق المؤقت الذي لا يتجاوز في كل الظروف مدة 06 أشهر وإلا يكون القرار المتضمن الغلق مخالفاً للقانون ومن ثم تعرضه للإلغاء أمام القاضي الإداري².

ويجب على الإدارة الجبائية بواسطة العون المفوض قانوناً بعملية المتابعة أو المحضر القضائي حسب الحالة أن يقوم بتبليغ قرار الغلق إلى المكلف بالضريبة المعني بالأمر، وفي هذا المجال نطبق القواعد العامة المتعلقة بالتبليغ أي بواسطة البريد بموجب رسالة مسجلة مع الإشعار بالاستلام أو عن طريق التسليم مقابل وصل الاستلام، وهذا حتى يتمكن المعني بالأمر بأن يمارس حقه في الطعن عن طريق الاعتراض كما سنرى فيما بعد.

وقرار الغلق لا يدخل حيز التنفيذ بمجرد تبليغه وإنما يمنح للمكلف بالضريبة أجل أقصاه 10 أيام يبدأ حسابها من تاريخ التبليغ من أجل تسوية وضعيته القانونية، وهنا نقصد الوضعية التي تساعد الإدارة الجبائية أكثر أو بمعنى آخر قبوله بدفع ما عليه من دين جبائي

¹ - بالرجوع إلى أحكام قوانين الضرائب المختلفة وكذلك قانون الإجراءات الجبائية فإن هذه الإجراءات يمكن تطبيقها على الغير إذا ثبتت علاقته بالمكلف بالضريبة حول النشاط الذي كان يقوم به، مثل الزوج أو المالك للمحل التجاري أو المسيرين.

² - المادة 146 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية " لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر".

إما دفعة واحدة أو عن طريق التقسيط بما يسمى بجدول الاستحقاقات الذي يوافق عليه القابض.

وتتم عملية الغلق عن طريق تسميع المحل من طرف العون المختص أو المحضر القضائي المكلف بهذه العملية وهذا بحضور المعني بالأمر وشاهدين على أن يسلم للمكلف بالضريبة أو ممثله محضرا عن ذلك الذي يكون موقعا من قبل العون المكلف بعملية الغلق إضافة إلى الشاهدين والمكلف بالضريبة أو من يمثله.

وأنه في حالة إصرار المكلف بالضريبة عدم التنفيذ فإنه يجوز له أن يتقدم بالطعن القضائي عن طريق رفع دعوى قضائية تتضمن طلب رفع اليد مباشرة أمام المحكمة الإدارية تطبيقا لنص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية¹، وفي هذه الحالة تفصل المحكمة المختصة وفقا للإجراءات الاستعجالية المنصوص عليها ضمن أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية لا سيما المواد 833 وما بعدها².

وهذا يعني بأن هذا الطعن يخرج عن الأحكام والشروط المتعلقة بالقضاء الاستعجالي في المواد الإدارية لأنه كما سنرى فيما بعد فإن المشرع اشترط لقبول الدعوى الاستعجالية أن يتم تسجيل دعوى في الموضوع، فهل هذا يعني بأنه يتعين على المكلف بالضريبة المعني بالأمر أن يتقدم بالطعن الإداري (الشكاية) باعتبارها سابقة وشرط جوهري لقبول الطعن القضائي من أجل الحصول على رفع اليد عن محله التجاري أم أنه يرفع الدعوى أمام القضاء من دون اشتراط التظلم المسبق؟

إن الإجابة عن هذا التساؤل تبقى بيد القاضي الإداري الذي يجوز له تجاوز هذا الشرط باعتبار أن المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية لم تنص عليه وإنما نصت فقط على أنه يفصل في طلب رفع اليد بالاعتماد على الإجراءات الاستعجالية.

¹ - يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يالفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا. لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت.

² - لم يشر المشرع إلى آجال الطعن ضد قرار الغلق المؤقت الممنوحة للمكلف بالضريبة، وهذا يعني بأن المواعيد تبقى مفتوحة دون أن تتجاوز مدة 06 أشهر على أساس أن الغلق المؤقت محدد بهذه المدة.

أما بخصوص معالجة هذه المسألة من طرف المحكمة الإدارية فإنه لم يسبق لنا الاطلاع على حكم في هذا الشأن، ونقول بأنه لا يشترط على المكلف بالضريبة أن يسبق طعنه القضائي رفع شكاية أي التظلم لأن الموضوع هنا يتعلق بمسألة ذات طابع استعجالي تحتاج إلى السرعة باعتبار أن ملكه (المحل التجاري) معرض لخطر الغلق وبالتالي زوال نشاطه أو ربما إفلاسه.

ومن جهة أخرى فإن الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية يجوز الطعن فيه بالاستئناف من قبل المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية بواسطة ممثلها القانوني أمام مجلس الدولة¹. وللإشارة فإن هذا الطعن لا يترتب عنه وقف تنفيذ القرار الإداري المتضمن الغلق المؤقت وإنما يبقى ساري المفعول إلى حين صدور أمر مخالف من المحكمة الإدارية. وكملاحظة نضيفها في هذا الشأن فإنه يجوز للمكلف بالضريبة منازعة الضريبة المطالب بأدائها عن طريق منازعات التحصيل أي ما يسمى بالإعتراض على المتابعة تطبيقاً لأحكام المادة 153 أو بواسطة منازعات الوعاء من خلال الشكاية وفقاً لأحكام المادة 72 من نفس القانون، ولكن هنا أيضاً فإن مثل هذه الطعون لا توقف التنفيذ، وهذا يعني بأن حقوق المكلف بالضريبة في استغلال نشاطه التجاري ستضرر حتماً.

ولكن إذا خول المشرع للإدارة الجبائية إمكانية الغلق المؤقت للمحل التجاري، فما هو مصير المواد والسلع أو وسائل الإنتاج (العناصر المادية) التي تدخل ضمن نشاطه؟ إن الإجابة عن هذا التساؤل تضمنته أحكام المادة السالفة الذكر بحيث نصت على إمكانية قيام القابض المكلف بعملية التحصيل أن يباشر بيع هذه العناصر والمواد من أجل تحصيل الدين الجبائي.

¹ - حدد المشرع الجزائري ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية أجل الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية بشهرين (02) ويخفف هذا الأجل إلى خمسة عشر يوماً (15) بالنسبة للأوامر الاستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة.

الفرع الثالث: بيع العناصر المادية للمحل التجاري

في حالة استمرار امتناع المكلف بالضريبة عن دفع ما عليه من دين جبائي فإنه يجوز للقابض القيام ببيع جزء أو كل العناصر المادية المكونة للمحل التجاري تطبيقاً لنص المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية، استناداً إلى إجراءات خاصة وسريعة غير تلك المنصوص عليها ضمن أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية. ولكن استثناءً يمكن بيع المحل التجاري بناءً على طلب أحد الدائنين للمكلف بالضريبة، بشرط أن يكون الدائن قد قيد وسجل رهنه أو حجزه قبل خمسة عشر (15) يوماً على الأقل من تبليغ الحجز التنفيذي، وأن يقدم طلبه خلال العشرة الأيام التالية لتبليغ الحجز.

والتساؤل الذي يمكن طرحه في هذا المجال هو هل يمكن للمكلف بالضريبة المعني بالأمر أن يطلب من القابض الذي يتابع العملية أن يقوم ببيع كل المحل التجاري مثلما يطلب ذلك الدائن المقيد؟

لا جواب للمشرع حول هذا التساؤل، ولكن يمكن القول بأنه للمكلف بالضريبة المعني بالأمر أن يطلب كتابياً من القابض بيع كل المحل التجاري، حيث يمكن أن يؤدي بيع العناصر المادية للمحل التجاري كلها أو جزء منها إلى النقص في القيمة للمحل التجاري ومن ثم فإن المكلف بالضريبة يقدم طلباً على هذا النحو الذي يعتبر تعبيراً صريحاً عن إرادته بالموافقة على عملية البيع من جهة، ومن جهة أخرى فإنه سوف يجنب الإدارة الجبائية منازعات مستقبلية، ولكن دائماً بحسب رأينا يتعين إتمام الإجراءات القانونية المتعلقة بعملية البيع والمنصوص عليها في المادة 151 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ومثلما أراد المشرع فإن القابض لا يمكن إجراء البيع لكل أو جزء من عناصر المحل التجاري إلا باتباع الإجراءات الخاصة المتمثلة فيما يلي:

¹ - ومقارنة بأحكام القانون الفرنسي لا سيما المادة L286 du LPF فإن المحاسب العمومي الذي يشرف على العملية له أن يبيع كل المحل التجاري بناءً على طلب المكلف بالضريبة تطبيقاً للفقرتين الثالثة والرابعة من نص المادة 143 من القانون التجاري الفرنسي.

- ضرورة احترام شرط جوهرى المتمثل أساسا فى الحصول على قرار بالموافقة أى الرخصة Autorisation الصادرة عن الوالى أو السلطة التى تقوم مقامه التى تجيز عملية البيع، وهذا بعد أخذ رأى مدير الضرائب للولاية أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى.

وهنا نلاحظ بأن المشرع الجزائرى خرج عن القاعدة العامة حينما نص على أن سكوت أو عدم رد الوالى أو السلطة التى تقوم مقامه لمدة تتجاوز شهر عن الطلب المقدم له من الإدارة الجبائية (مدير الضرائب للولاية أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى) لا يعتبر رفضا وإنما قبولاً ضمناً على مواصلة عملية البيع لتلك الأشياء المحجوزة¹.

- يجب على القابض أن يقوم بتبليغ الإنذار إلى المكلف بالضريبة بعملية الحجز التنفيذى فى موطنه المختار، وتطبق الأحكام العامة للتبليغ أى الإرسال البريدى بواسطة رسالة مسجلة مع العلم بالوصول.

- ولا تباشر عملية البيع للعناصر المادية للمحل التجارى إلا بعد مرور مدة عشرة (10) أيام من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة فى موطنه المختار.

وإستثناء أيضاً يجوز للمدير الولائى للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أن يرخص للقابض بعملية البيع فى حالة ما إذا كانت الأشياء أو المواد المحجوز عليها سريعة التلف أو التعفن أو أنها تشكل خطراً على الجوار، وهنا لا يطلب الرخصة من الوالى نظراً للظرف الخطير الذى تواجهه هذه الأشياء المحجوزة.

أما فى القانون الفرنسى فلا نجد ما يسمى ببيع العناصر المادية للمحل التجارى وإنما بيع المحل التجارى التابع للمكلف بالضريبة حتى وإن لم يكن لهذا المحل أية علاقة مع استغلال النشاط الذى فرضت على أساسه الضريبة، وهذا ما هو مطبق أيضاً فى القانون الجزائرى بحيث أنه يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى بيع المحل التجارى للمكلف بالضريبة.

¹ - المادة 146 من نفس القانون.

الفرع الرابع: بيع المحل التجاري

كما سبق ذكره فإنه إذا لم تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل كامل ديونها من عملية بيع العناصر المادية للمحل التجاري فإنها ستلجأ إلى تطبيق الفقرة الثانية من نص المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية أي بيع المحل التجاري للمكلف بالضريبة.

ومثل بيع العناصر المادية للمحل التجاري فإن المشرع أحاط عملية بيع المحل التجاري للمكلف بالضريبة بشروط لا بد من احترامها، تتمثل فيما يلي:

- أنه لا يمكن بيع المحل التجاري إلا بعد مرور مدة عشرة (10) أيام من تاريخ إصاق الإعلان والإشهار عن ذلك تطبيقاً للنص السالف الذكر، ولقد أوجب المشرع أن يتضمن الإعلان أو الإشهار البيانات التالية:

- اسم ولقب ومكان إقامة مالك المحل التجاري.

- اسم ولقب وتوقيع القابض المكلف بعملية التحصيل، وعنوان مكتب إدارة التحصيل

(القباضة).

- الترخيص الصادر عن الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه التي تحيز عملية البيع.

- بيان مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري، وطبيعة عملياته، ووضعيته، وتقدير

الثلث المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.

- تحديد مكان ويوم وساعة فتح المزاد.

وبالنسبة لمكان الإشهار يجب على القابض أن يقوم بإشهار عملية البيع عن طريق

إصاق الإعلان، بحيث يتم الإصاق في المدخل الرئيسي للعمارة، ومقر المجلس الشعبي

البلدي الذي يوجد في نطاق إقليمه المحل التجاري، وكذلك في المحكمة التي يوجد في دائرة

اختصاصها هذا المحل التجاري، وأخيراً في مكتب القابض المكلف بعملية البيع¹.

¹ - يجوز للقابض المكلف بعملية المتابعة وإطار الصلاحيات المخولة له قانوناً أن يضع دفتر الشروط يخص المحل التجاري الذي هو محلاً للبيع من أجل أن يتمكن الغير أن يضطلعوا عليه في مقر مكتبه.

- كذلك يتم نشر الإعلان المتضمن عملية البيع قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية (جريدة يومية) في الدائرة أو الولاية حيث يوجد فيها المحل التجاري.

كما أن الإدارة الجبائية ملزمة تحت طائلة بطلان الإجراءات بأن تثبت احترام عملية الإشهار (الإصاق) من خلال الإشارة إليها ضمن محضر البيع حيث جاء في المادة 151 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي "يتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع". وهذا يعني بأن المكلف بالضريبة يجوز له أن يطعن ببطلان إجراءات بيع المحل التجاري عن طريق الاعتراض عليه، وفقا لأحكام المادة 153 من نفس القانون.

وفي هذا الإطار تطبق الإجراءات المتعلقة بالاعتراض على عملية التحصيل اعتمادا على ما يسمى بالاعتراض على المتابعة من حيث الشكل، على أساس أن القابض أي الإدارة الجبائية لم تحترم الإجراءات الشكلية الجوهرية السالفة الذكر.

لكن ما يمكن إثارته في هذا الجانب هو أن الاعتراض يتخذ شكل طعن إداري أي يقدم أمام الإدارة الجبائية (المدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى)، وأن هذا الطعن لا يؤدي إلى وقف عملية التحصيل أي البيع، ومن ثم وحسب نظرنا فإنه يجوز للمكلف بالضريبة المعني بالأمر أن يلجأ إلى تطبيق القواعد العامة الخاصة بالمنازعات الإدارية من خلال الطعن بالإلغاء (تجاوز السلطة) ضد القرار المتضمن بيع المحل التجاري أمام المحكمة الإدارية المختصة، وفي هذه الحالة سيطلب حتما التصريح بإلغاء القرار على أساس مخالفة القواعد الشكلية الجوهرية (الإجراءات) وهي عدم إحترام أحكام المادة 151 المتعلقة بعدم احترام الإشهار (الإعلان)، وفي نفس الوقت يطلب وقف تنفيذ القرار تطبيقا لأحكام المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- وكما ذكرنا آنفا فإن البيع لا يتم إلا بعد مرور عشرة (10) أيام من تاريخ الإشهار أي إصاق الإعلانات.

وفيما يتعلق بإجراءات البيع للمحل التجاري فإنها نفسها تلك التي تخضع لها بيع المنقولات المملوكة للمكلف بالضريبة كما سنرى فيما بعد.

أما في القانون المقارن أي القانون الفرنسي، فإن بيع المحل التجاري يخضع لإجراءات مغايرة تكمن أهمها في خضوعها لرقابة رئيس المحكمة أي القاضي، عكس القانون الجزائري أين لا نجد رقابة سابقة للقاضي الإداري حول عملية بيع المحل التجاري المملوك للمكلف بالضريبة.

وبالرجوع إلى أحكام القانون الفرنسي فإن بيع المحل التجاري نص عليها كتاب الإجراءات الجبائية ضمن المادة L 268 والمادة R 268-1 بحيث يجوز للمحاسب العمومي المكلف بعملية التحصيل أن يباشر إجراءات البيع لكن باحترام شروط مسبقة نوجزها فيما يلي¹:

- أن يقدم المحاسب العمومي طلب بيع المحل التجاري إلى رئيس المحكمة ذات الاختصاص الموسع " **Président du tribunal de grande instance** " التي يوجد بدائرة اختصاصها المحل التجاري المستغل.

- احترام وجاهية الإجراءات من خلال استدعاء المكلف بالضريبة أمام المحكمة وتبليغه العريضة الافتتاحية للطلب مع الإشارة إلى ضرورة تنصيب محامي في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما، يبدأ حسابها من تاريخ التبليغ.

- وجود سند تنفيذي مبلغ إلى المعني بالأمر لمدة تتجاوز ثلاثون (30) يوما.

- وجود حجز مسبق (حجز تحفظي).

- يجب أن تحتوي العريضة على مضمون الطلب أي بيع المحل التجاري، وعرض للوسائل مع الإشارة إلى نوع الحجز المطالب به إضافة إلى ذكر أحكام المادة L 268 من كتاب الإجراءات الجبائية.

ولكن التساؤل الذي يثار في مسألة البيع الجبري للمحل التجاري هي الحالة التي ينعدم فيها عقد الإيجار التجاري "Droit au bail" أي أن العمارة أو ما يسمى بالجدران "Les murs" هي ملك للمكلف بالضريبة الذي يملك أيضا المحل التجاري، وهذا يعني بالضرورة عدم إمكانية

¹ - L'article L 268 du LPF "Lorsqu'il envisage de faire procéder à la vente d'un fonds de commerce, le comptable public compétent peut, par dérogation aux articles L143-3 et L143-4 du code de commerce, faire ordonner par le président du tribunal de grande instance que cette vente soit effectuée dans les formes prévues pour les ventes de biens appartenant à des mineurs. Le président exerce, à cet égard, toutes les attributions confiées au tribunal par les articles 1272 et suivants du code de procédure civile".

الفصل بين الجدران والمحل التجاري، مما يعني بأن حيابة المحل التجاري لن تأخذ اهتمام سوى المكلف بالضريبة باعتبار أنه يملك الجدران.

وفي ظل غياب معالجة لهذه المسألة من قبل المشرع الجزائري فإنه على العكس من ذلك فإن المشرع الفرنسي تفتن لهذه الوضعية بحيث أقر حل بسيط وهو ما يسمى بالبيع المشترك للمحل التجاري والجدران **"La vente simultanée du fond de commerce et des murs"** من خلال اتباع إجراءات مختلفة ومستقلة تطبق من قبل رئيس المحكمة ذات الاختصاص الواسع، ولكن تتم في نفس الوقت حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل ديونها.

- **بيع الأشياء المنقولة:** للقابض المكلف بعملية التحصيل¹ الحق في بيع المنقولات المملوكة للمدين أي المكلف بالضريبة الذي رفض دفع ما عليه من دين جبائي تطبيقاً لأحكام المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي هذه الحالة يتم البيع عن طريق المزاد العلني وأنه إذا لم يتم المزاد لمرتين بسبب عدم وجود المزايدين أو نقص في الثمن المعروض بالمقارنة مع السعر الافتتاحي، فإن القابض يتولى بيع المحل التجاري عن طريق التراضي بترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية وهذا حسب اختصاص كل واحد منهم².

¹ - يجوز أيضاً أن تتم عملية البيع عن طريق المحضر القضائي أو محافظ البيع بالمزاد العلني.

² - المادة 152 الفقرة 2 من ق.إ.ج المعدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006.

الفصل الثاني إرجاء الدفع القضائي

استعملنا مصطلح إرجاء الدفع القضائي لأن المكلف بالضريبة لا يقدم طلب إرجاء الدفع في المرحلة الإدارية (أمام الإدارة الجبائية) لسبب معين أو أنه استفاد من إرجاء الدفع الإداري إلا أن أثره توقف وزال بصدور القرار المتضمن رفض الشكاية، وبطلبه أمام القاضي الإداري أي المحكمة الإدارية، وهذا يعني بأن المعني يتقدم بطلب إرجاء الدفع أمام القضاء، هذا ما جاءت به المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بموجب قانون المالية لسنة 2011 كما سبق ذكره.

ولكن قبل دراسة هذا الموضوع تجدر بنا الإشارة إلى أن المشرع تدخل ومنح للمكلف بالضريبة الحق في المطالبة بإرجاء دفع الضريبة عندما يوجد نزاع قضائي معروض على المحكمة الإدارية، وهذا في رأينا لعدة أسباب نذكرها فيما يلي:

- إن المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية عالجت مسألة إرجاء الدفع القانوني التي سبق لنا دراستها بحيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجىء دفع ما عليه من دين ضريبي في حالة تقديمه للشكاية أمام الإدارة الجبائية المختصة وتقديمه لمبلغ 20% من قيمة الضريبة المنازع فيها بما في ذلك الغرامات والزيادات المالية.

ولكن إرجاء الدفع القانوني ليس حق قانوني مخول لكل المكلفين بالضريبة باعتبار أن المشرع حصره فقط بالنسبة للأشخاص الذين كانوا محلا للرقابة الجبائية المنصوص عليها في المواد 19، 20، 20، 19 مكرر و 21 من نفس القانون.

وهذا يعني بأن المكلفين بالضريبة الآخرين ليس لديهم الحق في المطالبة بإرجاء الدفع، وبمعنى آخر أنه يتعين عليهم دفع الضريبة مع تقديم شكايتهم ثم المنازعة القضائية في حالة عدم استجابة الإدارة الجبائية لطلبهم.

وعلى هذا الأساس كان يمكنهم في السابق التمسك بطلب إرجاء الدفع طبقا لأحكام المادة 158، لكن المشرع قام بإلغائها وهذا يعني بأنه في الوقت الراهن يتعين عليهم الاستناد إلى أحكام المادة 82 من أجل إرجاء دفع الدين الضريبي.

- السبب الثاني يكمن في أنه ليس كل المكلفين بالضريبة لديهم سيولة مالية حتى يدفعوا ما نسبته 20% من قيمة الدين الجبائي، خاصة إذا كانت قيمة الضريبة المطالب بها كبيرة، وهنا بطبيعة الحال سوف يعجز المكلف بالضريبة عن تقديم مثل هذا الضمان المالي ومن ثم كان يجب حمايته قانوناً لأنه يمكن للإدارة الجبائية أن تخطأ وأن تحصيل الدين الجبائي قد يؤدي إلى إفلاسه لا سيما إذا اتبعت ضده الإجراءات التحصيل الحصرية أو الجبرية كالغلق المؤقت أو البيع في المزاد العلني، وأن القضاء في هذه الحالة لا يمكنه إصلاح الضرر لأن الوقت يكون قد فات، ومن هذا المنطلق كان لزاماً على المشرع أن يتدخل حتى يمنح لهؤلاء المكلفين فرصة في البقاء ضمن الحياة الاقتصادية، ومن جانب آخر ان تحافظ الخزينة العمومية على أحد مموليها تحت ضمانات قضائية.

- كذلك مسألة أخرى سياسية أكثر منها قانونية تتعلق أساساً بالحماية القانونية للمستثمرين خاصة من خلال إضفاء نوع من الليونة على أحكام القانون المنظم للمنازعات الجبائية، لأن ثقة المستثمرين سواء الوطنيين أو الأجانب لا تتجسد إلا بوجود قوانين توازي بين المصالح لا سيما إذا كان الطرف الثاني يمثل في الدولة في شخص إدارة الضرائب صاحبة امتياز السلطة العامة.

ولكن بقدر ما ساد الارتياح بتبني إرجاء الدفع القضائي بقدر ما خلق صعوبات في تطبيقه ليس على مستوى القضاء كما سنرى فيما بعد وإنما أيضاً من الناحية التقنية أي كيفية إعماله وآثاره خاصة إذا علمنا بأنه لا الشكاية ولا الطعن القضائي يؤدي إلى وقف عملية التحصيل، وإنما سنحاول التطرق إلى هذه الصعوبات من خلال مطلبين مع مقارنتها بالتطبيقات في القانون الفرنسي الذي يبدو أسهل من حيث الإجراءات والميكانزمات المتعلقة بمسألة إرجاء الدفع.

وعلى هذا الأساس سنتطرق في المبحث الأول إلى الشروط المتعلقة بطلب إرجاء الدفع القضائي وإجراءات الفصل فيه، والمبحث الثاني نخصه لدراسة الحلول القانونية لإرجاء الدفع.

المبحث الأول: شروط وإجراءات الفصل في طلب إرجاء الدفع القضائي

جاء في الفقرة الثالثة من نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي "لا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها، وعلى العكس من ذلك، يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي.

غير أنه يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة.

يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

تبت المحكمة الإدارية بأمر وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يكون الأمر المذكور أعلاه قابلا للاستئناف أمام مجلس الدولة في غضون 15 يوما من تاريخ تبليغه".

من خلال قراءة النص السالف الذكر يتبين بأن إرجاء الدفع القضائي ليس بحق مقرر بقوة القانون ولا يحكم به القاضي بمجرد طلبه ولا من تلقاء نفسه كما هو الشأن بالنسبة لإرجاء الدفع الإداري، وإنما يخضع لشروط مسبقة يتعين على المكلف بالضريبة احترامها، وأنه على القاضي التأكد من تحقق تلك الشروط حتى يمكنه من إرجاء دفع ما عليه من دين جبائي.

وقبل دراسة هذه الشروط والآثار المترتبة عن إرجاء الدفع القضائي، تجدر بنا الإشارة إلى أن الفقرة الثالثة من المادة 82 السالفة الذكر أحدثها المشرع بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011، لأنه في السابق لا يترتب عن تقديم الطعن القضائي سوى وقف تحصيل الغرامات المستحقة الى غاية الفصل في النزاع أي صدور حكم من المحكمة الإدارية المختصة.

والملاحظة التي يمكن تسجيلها في هذا الإطار هي أن إرجاء الدفع القضائي بمفهوم المادة 82 السالفة الذكر لا مجال لتطبيقه في الحالة التي لا يقدم فيها المكلف بالضريبة الطعن أمام المحكمة الإدارية، وهو ما يجعله مختلف أيضا عن إرجاء الدفع القانوني أمام لجان الطعن المنصوص عليها في المادة 80 من نفس القانون يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى

بالقرار المتخذ بشأن الشكاية التي تقدم بها من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة ضمن أجل أربعة (04) أشهر يبدأ حسابها من تاريخ تبليغه بقرار الإدارة المتضمن الرفض الصريح، أو بعد انتهاء أجل الرد المنصوص عليه قانونا والمحدد بستة أشهر، وهنا نكون أمام قرار الرفض الضمني مع ضرورة احترامه للشروط المحددة قانونا.

ويعتبر طلب إرجاء الدفع في هذه الحالة امتداد لإجراء الدفع أمام الإدارة الجبائية بمناسبة تقديمه للشكاية المسبقة، وبمعنى آخر فإن المكلف بالضريبة يتعين عليه أن يدفع من جديد مبلغ 20% من الحقوق والعقوبات المتابع بها، وفي هذه الحالة يكون قد دفع ما نسبته 40% من تلك الحقوق والغرامات حتى يستفيد من وقف عملية تحصيل الدين الجبائي، وهذا أكده المشرع الجزائري ضمن قانون الإجراءات الجبائية حيث أشار صراحة إلى أن الطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للمكلف بالضريبة أي الشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من إرجاء الدفع إلا بعد أن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق و العقوبات محل النزاع¹. هذا من جهة، ومن جهة أخرى وكما سبق بيانه فإنه لا يكفي دفع تلك النسبة وإنما يجب أن تتوفر فيه الشروط الواردة ضمن أحكام الفقرة الأخيرة من نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية².

وعليه إذا كانت للجان الطعن صلاحية وسلطة الفصل في المنازعات الجبائية المعروضة عليها تطبيقا لنص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية، لماذا لم يوحد وينسق المشرع الجزائري التدابير والأحكام المتعلقة بإرجاء الدفع أمام لجان الطعن والمحكمة الإدارية؟

إن هذا التمييز في نظرنا غير مبرر بل أنه يدفع المكلف بالضريبة إلى تجاوز لجان الطعن وتقديم طعنه مباشرة أمام القضاء من أجل أن يستفيد من إرجاء الدفع القضائي حتى وإن كانت لجان الطعن ملزمة بالفصل في النزاع في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر، وهذا ما يدفعنا

¹ - المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة الثانية.

² - المادة 74 الفقرة الأخيرة من نفس القانون " ويخص تطبيق هذا التدبير، فقط، المنازعات المترتبة عن الاحتجاجات الناجمة عن المراقبة المذكورة في المواد 18 و 19 و 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية".

للقول بأن للإدارة الجبائية امتياز وتفضيل لحقوقها بالمقارنة مع حقوق المكلف بالضريبة التي نوجزها فيما يلي:

- أن المكلف بالضريبة الذي لا يقدم الشكاية لا يستفيد من إرجاء الدفع (إذا لم تتوفر فيه الشروط الواردة ضمن أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية) ، وحتى في حالة تقديم الطعن أمام لجنة الطعن تبقى عملية التحصيل قائمة إلا في حالة صدور قرار من اللجنة في صالحه، ولكن هنا نلاحظ بأن المشرع منح للإدارة الجبائية عن طريق الهيئة المختصة سلطة وقف تنفيذ الرأي الصادر عن لجنة الطعن في حالة ما إذا كان في غير مصلحة الخزينة العمومية، وأن الهيئة المختصة (إدارة الضرائب) تلجأ إلى المحكمة المختصة من أجل رفع الطعن القضائي لإلغاء ذلك الرأي في أجل أقصاه شهرين من تاريخ استلام الإشعار¹، بل أكثر من ذلك فإن وقف تنفيذ رأي اللجنة يبقى مستمرا أمام المحكمة الإدارية إلى صدور قرار نهائي، وهذا يعني بأن الإدارة الجبائية تواصل عملية تحصيل الدين الجبائي، ويبدو هذا تفضيلا لمصلحة الخزينة العمومية بالمقارنة مع حقوق المكلف بالضريبة².

ومتلما سبق ذكره فإن التعديل الذي أدخله المشرع بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011 على المادة 82 على الطعن القضائي فيما يخص استفادته من إرجاء الدفع القضائي، فإنه وضع شروط يتعين على المكلف بالضريبة الذي يريد الاستفادة من هذه التدابير أن يحترمها تحت طائلة عدم قبول طلبه، ويمكن تقسيم هذه الشروط إلى اثنين، الأول يتعلق بشرط تقديم الطعن القضائي وهي الشروط الشكلية، والشرط الثاني يخص ضرورة تقديم الضمانات أي الشروط الموضوعية التي ستكون موضوع دراستنا ضمن المطلب الأول، وأنه لا

¹ - المادة 81 الفقرة 3 من ق.إ.ج " عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك. وفي هذه الحالة، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة الى المحكمة الإدارية في غضون الشهرين المواليين لتاريخ إصدار ذلك الرأي".

² - مجلس الدولة ضمن قراره رقم 30134 المؤرخ في 14/06/2006 قرر بانه " يجوز للمدير الولائي للضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية ويخرق القانون خرقا فادحا أن يوقف تنفيذ قرار اللجنة المذكورة ثم يرفع دعوى أمام الغرفة الإدارية خلال أجل شهر واحد (قبل التعديل) من النطق برأي اللجنة مع توضيح ذلك الخرق". مجلة مجلس الدولة العدد 08 لسنة 2008 الصفحة 197.

يكفي توافر هذه الشروط ليستفيد المكلف بالضريبة من إرجاء الدفع بل أن هذه المسألة تبقى خاضعة للسلطة التقديرية للقاضي للفصل في الطلب سواء على مستوى المحكمة الإدارية أو على مستوى مجلس الدولة، وهذا ما يفرض علينا دراسة إجراءات الفصل في طلب إرجاء الدفع القضائي ضمن المطلب الثاني من هذا المبحث.

المطلب الأول: شروط قبول طلب إرجاء الدفع القضائي

لقبول طلب لإرجاء الدفع على مستوى المحكمة الإدارية يجب توفر الشروط الشكلية إضافة إلى الشروط الموضوعية.

الفرع الأول: الشروط الشكلية

بالرجوع إلى أحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية فإنها نصت على أن يقدم طلب إرجاء الدفع وفقا لأحكام المادة 834 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا يعني الإحالة إلى تطبيق القواعد العامة في مجال الإجراءات الإدارية، وبحسب النص السالف الذكر فإنه جاء تحت عنوان وقف التنفيذ للقرارات الإدارية، هذه الإجراءات تتصف بالطابع الاستعجالي، ذلك أن تنفيذ القرار الإداري يمكن أن يؤدي إلى أضرار بحقوق المعني بالأمر، ومن هذا المنطلق تبنى المشرع هذا الإجراء الذي سيعطل مؤقتا نفاذ القرار الإداري حماية لحقوق المعني بالأمر¹.

لكن دعوى وقف التنفيذ مرتبطة بشروط مسبقة يجب توافرها والتمثلة فيما يلي²:

- أن يكون الطلب مستقلا: نصت المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي " تقدم الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بدعوى مستقلة... لا يقبل طلب وقف تنفيذ

¹ - إن القرارات الإدارية تتميز بطابع التنفيذ المباشر لأنه يفترض مشروعيتها وأن الطعن القضائي بإلغائها لا يوقف تنفيذها ومن ثم المشرع حماية لحقوق الأفراد وضع هذا الإجراء الذي يمكن أن يستفيد منه المعني بالأمر إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع.

² - هناك شرط أخرى وهي ما تسمى بالشروط العامة المتمثلة في الصفة والمصلحة والمواعيد وانعدام الطعن الموازي التي سنقوم بدراستها ضمن الباب الثاني.

القرار الإداري، ما لم يكن متزامنا مع دعوى مرفوعة في الموضوع أو في حالة التظلم المشار إليه في المادة 830 أعلاه".

يظهر من خلال قراءة النص وبكل بساطة بأنه لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي يطعن بالإلغاء ضد قرار الإدارة الجبائية المتضمن رفض الشكاية سواء صراحة أو ضمنا أن يتقدم في نفس عريضة افتتاح دعوى الموضوع (إلغاء الضريبة أو تخفيضها) بطلب يرمي إلى وقف التنفيذ للقرار محل الطعن بل يجب عليه أن يقدم طلب مستقلا باعتبار أن الجهة التي تنتظر في طلب وقف التنفيذ هي القاضي الاستعجالي وإن كان هو نفسه الذي يفصل في دعوى الموضوع¹، وأن عدم احترام هذا الشرط سوف يحرم المكلف بالضريبة من الاستفادة من إرجاء الدفع القضائي.

- أن يتم رفع دعوى في الموضوع: هذا الشرط الثاني في حقيقة الأمر هو سابق عن الشرط الأول إذا ما استبعدنا الترتيب الذي وضعه المشرع ضمن أحكام المادة 833 السالفة الذكر، ومضمون هذا الشرط يتمثل أساسا في أن يكون طلب إرجاء الدفع لاحقا لدعوى الموضوع أي دعوى الإلغاء أو التخفيض، وهنا يجب على المكلف بالضريبة ليس فقط احترام الشروط الخاصة بطلب إرجاء الدفع وإنما أيضا الشروط الواردة ضمن أحكام المواد 815 وما بعدها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لأن المادة 835 نصت على أنه " عندما يظهر للمحكمة الإدارية من عريضة افتتاح ومن طلبات وقف التنفيذ أن رفض هذه الطلبات مؤكد، يجوز الفصل في الطلب بدون تحقيق".

وهذا يعني ضمنا أن المحكمة الإدارية سوف تضطلع على دعوى الموضوع قبل البث والفصل في طلب وقف التنفيذ فإذا تبين لها بأن الشروط الواردة في دعوى الموضوع غير محترمة أو أن الطلب القضائي غير مؤسس فإنها سوف ترفض الطلب الرامي إلى وقف التنفيذ.

¹ - إن طلب وقف التنفيذ حسب المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تفصل فيه التشكيلة الجماعية وليس قاضي فرد، وأن التشكيلة الجماعية التي تفصل في الموضوع هي نفسها التي تفصل في طلب وقف التنفيذ.

وما تجدر الإشارة إليه في هذا الإطار هو تجاوز المشرع لتناغم النصوص القانونية المرتبطة بإرجاء الدفع القضائي الذي يطلبه المكلف بالضريبة ذلك أن من المتعارف عليه قانوناً أن الخاص يقيد العام، وبمعنى آخر فإن نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية نص على هذا الإجراء ضمن الفصل الثالث الذي عنوانه الإجراءات أمام المحكمة الإدارية أي الطعن القضائي ضد قرار الإدارة الجبائية الصريح أو الضمني، وهذا يعني بأنه لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي يقدم التظلم أو الشكاية أمام الإدارة الجبائية المختصة أن يطلب إرجاء الدفع القضائي ذلك أن المادة 82 السالفة الذكر حصرت هذا الطلب على مستوى المحكمة الإدارية، وأن هذا من حيث المحتوى خالف نص المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أجازت تطبيق التدابير المتعلقة بوقف تنفيذ القرار الإداري سواء عند تقديم الطعن القضائي (دعوى الإلغاء) أو تقديم الطعن الإداري (التظلم)، والسؤال الذي يطرح هل يجوز للمكلف بالضريبة الذي تقدم بالشكاية أن يلجأ أمام المحكمة الإدارية ليطالب إرجاء الدفع؟

بحسب رأينا لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي يقدم الشكاية أن يطلب إرجاء الدفع القضائي، ذلك أن قراءة المادة 834 والمادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لها شروط خاصة بها مجسدة قضائياً وهي تتعلق أساساً بوقف تنفيذ القرار الإدارية أي تطبيق النظرية العامة لوقف تنفيذ القرارات الإدارية، وأن هذا يخرج عن أحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، لأن المشرع الجبائي حينما أشار إلى مواد قانون الإجراءات المدنية والإدارية أراد تطبيق الإجراءات الخاصة بها للنظر في الدعوى أي الجانب الشكلي وليس الجانب الموضوعي، ويبقى هذا الأخير خاضعاً لأحكام المادة 82 وهي ضرورة أن يقدم المكلف بالضريبة الضمانات المرتبطة بالدين الجبائي المراد تحصيله، وقبل ذلك ضرورة تقديمه للشكاية أمام الإدارة الجبائية المختصة.

ولكن بحسب رأينا دائماً هذا لا يمنع المشرع من التدخل من أجل توسيع طلب إرجاء الدفع القضائي ليشمل التظلم أي حين يقدم المكلف بالضريبة شكايته أمام الإدارة الجبائية خاصة إذا ما علمنا بأن الشكاية لا يترتب عنها وقف إجراءات التحصيل، وأنه بين الفصل في الشكاية وتقديم الطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية فاصل زمني كبير (يصل إلى 8 أشهر)

سيؤثر حتما على حقوق المكلف بالضريبة، كما سيتضح لاحقا عند دراسة الصعوبات التي تعترى إرجاء الدفع القضائي.

وبعد الحديث عن الشروط الإجرائية سنتعرض إلى الشروط الموضوعية والمتمثلة أساسا في ضرورة تقديم المكلف بالضريبة للضمانات.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية (تقديم الضمانات)

لقد نصت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة تقديم المكلف بالضريبة للضمانات التي من شأنها تغطية الدين الضريبي المنازع فيه إذا ما أراد الاستفادة من إرجاء الدفع القضائي، فهذه الضمانات تعتبر إلتزام قانوني يقع على عاتق المكلف بالضريبة الذي يتعين احترامه، وللإشارة هنا فإن المشرع لم يحسم قيمة الضمانات، فهل يتم احتسابها على أساس الضريبة المنازع فيها دون الغرامات والزيادات المالية؟ أم يتم احتسابها مع تلك الغرامات والزيادات المالية؟

ويبقى الجواب معلقا في هذا الشأن، ونحن في رأينا نميل إلى القول بأن الضمانات يتم احتسابها على أساس الضريبة المنازع فيها إضافة إلى الغرامات والزيادات المالية قياسا على ما هو مطبق بالنسبة لإرجاء الدفع الإداري.

إضافة إلى ذلك فإنه في ظل سكوت المشرع حول تحديد الضمانات نتساءل عن طبيعة الضمانات التي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها؟ وكيف يتم تقديرها؟ وأنه في حالة قبولها ثم نقصت أو زادت قيمتها لاحقا هل يجوز المطالبة بإكمالها، وهل يجوز استرداد ما زاد عن ذلك؟

قبل الإجابة عن هذه التساؤلات تجدر بنا الإشارة إلى أن المشرع نظم هذه المسألة سابقا في ظل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة القديم¹، لكن حاليا اعتمد على حلول وإجراءات مغايرة التي جاءت ضمن الفقرة الأخيرة من المادة 82 السالفة الذكر، وأتينا لم نجد

¹ - لقد تبني المشرع هذا الحل سابقا ضمن أحكام المادة 446 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بتاريخ 1976/12/09، وهو المأخوذ من قانون 1472-59 المتضمن الإصلاح الجبائي الذي كان مطبقا إلى غاية 1977، بحيث نص على أن المكلف بالضريبة الذي يريد الحصول على إرجاء الدفع يتعين عليه تقديم الضمانات لكن دون أن يبين طبيعة هذه الضمانات.

التطبيقات القضائية التي تعرضت إلى نوع وطبيعة الضمانات التي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها.

وعلى العكس من ذلك فإن المشرع الفرنسي نص على بعض الضمانات على سبيل المثال التي يمكن للمكلف بالضريبة أن يتقدم بها، وهي تلك التي أشارت إليها المادة R 277 من كتاب الإجراءات الجبائية¹، وفي هذا الإطار صرح المجلس الدستوري الفرنسي أن مسألة تحديد الضمانات تخرج عن اختصاص السلطة التشريعية أي لا يتم وضعها عن طريق التشريع، وأسند هذه الصلاحية إلى السلطة التنفيذية التي تقوم بتحديد طبيعة الضمانات التي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها وذلك بموجب التنظيمات والقرارات، إضافة إلى منح المحاسب العمومي سلطة تقديرية واسعة في تقدير الضمانات التي يقدمها المكلف بالضريبة. وتكمن أهمية تقدير الضمانات في أنها أساس القضاء الاستعجالي المرتبط بها "Référé Garantie"، ذلك أنه في حالة رفض المحاسب العمومي للضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة على أساس أنها غير كافية فإن المعني بالأمر سيلجأ أمام القاضي الاستعجالي الذي يفصل في هذا النزاع كما سنرى فيما بعد.

أما في القانون الجزائري فالاختلاف واضح ذلك أن المكلف بالضريبة الذي ينازع أسس الضريبة لا يقدم الضمانات أمام القابض المكلف بعملية التحصيل وإنما مباشرة أمام المحكمة الإدارية مثلما نصت عليه المادة 82، وهذا فيه الكثير من الإشكالات التي سنتولى دراستها لاحقاً.

ونظراً لغياب الأحكام والقرارات القضائية حول مسألة الضمانات سنشير إلى الحلول المعتمدة في القانون الفرنسي وكذا التطبيقات القضائية لمجلس الدولة حول طبيعة الضمانات وتقديرها.

¹ - L'article R277 du LPF " Le comptable compétent invite le contribuable qui a demandé à différer le paiement des impositions à constituer les garanties prévues à l'article L. 277. Le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de la réception de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer.

1- الطبيعة القانونية للضمانات

حسب كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي فإن الضمانات التي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها مختلفة أشارت إليها المادة 21. R.277-1 هي ستة أنواع: إيداع مبلغ نقدي في رصيد مؤقت للخزينة العمومية، دين لفائدة المكلف بالضريبة اتجاه الخزينة، الكفالة، قيم منقولة، سلع موضوعة في مخازن معتمدة من قبل الدولة وتكون محل سند الخزن مظهر لفائدة الخزينة العمومية، رهن عقاري أو رهن المحل التجاري، وهي مختلفة عما كان مطبقا في السابق.

ولكن هذه الأنواع ليست محددة على سبيل الحصر إذ يجوز للمكلف بالضريبة أن يقدم ضمانات أخرى، ولكن في هذه الحالة عملية تقدير وقبول هذه الضمانات تتم من طرف المحاسب العمومي الذي يتحمل المسؤولية كاملة في هذا الشأن اتجاه مسؤوليه. إن قراءة هذه الضمانات المنصوص عليها على سبيل المثال تظهر في غالبيتها بأنها تتعلق بالتأمينات العينية ونجد واحدة فقط تخص التأمينات الشخصية، ولكن دون الغوص في هذه المسألة نكتفي بالإشارة إليها بحسب ترتيبها.

أ- الضمانات المحددة قانونا:

- إيداع مبلغ مالي في رصيد مؤقت لدى الخزينة العمومية:

Versement en espèces à un compte d'attente au trésor

هذا النوع من الضمان أحدثه المشرع الفرنسي بموجب قانون 1959/12/28 ضمن المادة 97 الفقرة الثانية، والذي كان يطبق في الجزائر إلى غاية إلغاء أحكام القوانين الجبائية في سنة 1976، وقد تم إضافته إلى الضمانات التي كانت موجودة في السابق¹.

¹ - Selon la loi du 28/12/1959, art 97 « le contribuable doit constituer des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés. Ces garanties peuvent être constituées par une consignation à un compte d'attente au Trésor, des créances sur le Trésor, des obligations dûment cautionnées, des valeurs mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'Etat et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, des affectations hypothécaires, des nantissements de fonds de commerce ».

وإعمال هذا النوع من الضمانات سهل جدا ذلك أن المكلف بالضريبة يقوم بدفع في الحساب مبلغ مالي يساوي قيمة الضريبة المنازع فيها، هذا المبلغ الذي يوضع في رصيد مؤقت الموجود في الخزينة العمومية والمفتوح باسم المكلف بالضريبة لا يوضع فيه إلا مبلغ الضمان المالي المتعلق بالضريبة المتنازع فيها، ولا يمكنه التصرف فيه باعتبار أنه يتعلق بحساب المحاسب العمومي المكلف بعملية التحصيل.

هذا الضمان هو سهل ويؤمن كثيرا مصالح وحقوق الخزينة العمومية، لأنه يضمن تحصيلها للضريبة المنازع فيها في حالة عدم قبول طلب المكلف بالضريبة المتضمن الإلغاء أو التخفيض، ولكن بالمقابل تلتزم الخزينة العمومية بتقديم فوائد للمكلف بالضريبة في حالة الفصل في النزاع لصالحه إضافة إلى استرجاعه للمبلغ المالي.

• دين اتجاه الخزينة: Créances sur le trésor

في بعض الحالات يكون المكلف بالضريبة دائما اتجاه الخزينة العمومية لسبب قانوني معين مثل استفادة من تخفيض على ضرائب سبق وأن قام بدفعها وأن إدارة الضرائب لازالت تحتفظ بها أو أن هذا الدين ناتج عن الرسم على القيمة المضافة الذي لم يطالب باسترجاعه بعد، ونجد هذه الحالات الكثيرة التطبيق ضمن القانون الجزائري أي ما يتعلق بالحالة التي تكون فيها الخزينة العمومية مدينة للمكلف بالضريبة ومثال ذلك ما جاءت به المادة 50 من قانون الرسم على رقم الأعمال في إمكانية استرجاع الرسم على القيمة المضافة¹.

وهذه الحالة أقرها المشرع ضمن أحكام القانون المدني لما يعرف بالمقاصة طبقا لنص المادة 297، والشرط الواجب توافره مثلما سبق ذكره هو أن يكون الدين في شكل مبلغ من النقود وقابل للتصرف فيه وحال الأداء.

• تقديم كفالة: Présentation d'une caution

وهو أن الشخص يكفل دين ناتج عن التزام وهنا يصبح مدين للدائن عن ذلك الالتزام في حالة ما إذا لم يوف المدين الأصلي بالتزامه.

¹ - المادة 50 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وهذا يعني وجود شخص ثالث بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يلتزم ويتعهد بسداد الدين أي الضريبة المنازع فيها اتجاه الخزينة العمومية في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن السداد، فالكفالة تعتبر ضمان يقدمه الشخص الثالث أو ما يسمى بالكفيل.

وللإشارة فقط نص المشرع الجزائري ضمن أحكام القانون المدني لا سيما المادة 644 على الكفالة¹.

وعليه يظهر جليا بأن الكفالة وسيلة قانونية سهلة وبسيطة وأكثر واقعية، وأنه في الكثير من الأحيان ما يلجأ إليها المكلف بالضريبة بالمقارنة مع الضمانات الأخرى من أجل إرجاء دفع ما عليه من دين جبائي، ولكن رغم ذلك فإن الكفالة كضمان مستها العديد من الصعوبات في القانون الفرنسي التي سعت الإدارة الجبائية إلى حلها.

الكفيل يمكن أن يكون إما شخصا طبيعيا أو معنويا قادر على الدفع، فعندما يكون الكفيل المقترح عبارة عن بنك مسجل في قائمة البنوك المعتمدة فإنه يتعين على المحاسب العمومي القبول، وإذا لم يكن الكفيل عبارة عن بنك فإنه يشترط تقديم تأمين عيني يضمن تنفيذ الالتزام المكفول².

ويمكن أن تكون الكفالة محددة من حيث الزمان أو من حيث المبلغ، ففي حالة ما إذا انتهى ميعاد الكفالة ولم يتم الفصل نهائيا في النزاع، فإنه يتعين على المحاسب أن يطلب من المكلف بالضريبة تقديم ضمانات جديدة، وإذا كانت الكفالة تتضمن التزام مالي أقل من مبلغ الضريبة المنازع فيها فإن المحاسب يطلب من المكلف بالضريبة تكملة الضمان بحسب الفارق³.

وفي الأخير فإن الكفالة التي تضمن دفع الضريبة المنازع فيها يجب أن تتضمن في أسفلها الإشارة الخطية بالأرقام والحروف إلى القيمة المالية التي تشكل الكفالة، وهذه الشكلية فرضتها نص المادة 1326 من القانون المدني الفرنسي⁴.

¹ - الكفالة عقد يكفل بمقتضاه شخص تنفيذ التزام بأن يتعهد للدائن بأن يفي بهذا الالتزام إذا لم يف به المدين نفسه.

² - Michel Douay. Sursis de paiement, JurisClasseur national. Fasc. 540.2010.

³ - T.A. Versailles, 24 mai 1994, S.A. Midland Bank, R.J.F. 1995, n.786.

⁴ - Le cautionnement est un acte juridique par lequel une seule partie s'engage envers une autre à lui payer une somme d'argent ou à lui livrer un bien fongible doit être constaté dans un titre qui comporte la signature de celui qui souscrit cet engagement ainsi que la mention, écrite par lui-même, de la somme

• القيم المنقولة: Valeurs mobilières

أشارت إليها المادة R.277-6 du LPF "تحدد شروط قبول القيم المنقولة التي يمكن تقديمها كضمانات وكذلك طبيعة قيمتها بموجب قرار صادر عن الوزير المكلف بالمالية، وكذلك المبلغ الذي يمكن من خلاله قبولها، وهذا المبلغ يتم حسابه طبقا لآخر قيمة الصرف المتعامل به عند إيداع هذا الضمان".

إن الشروط المتعلقة بقبول القيم المنقولة كضمانات تم تحديدها بموجب قرارين الأول مؤرخ في 1928/04/26 والثاني صدر بتاريخ 1987/10/15، وقد تم شرح هذه النصوص بموجب التعليم الصادر بتاريخ 1990/01/23، والتي جاء فيها بأن القيم المنقولة مصنفة إلى ثلاثة درجات، وعليه فإنه يتم تحديد قيمة الضمان بحسب الصنف الذي تتبعه تلك القيم، ومن جهة أخرى فإن هذه القيم المنقولة التي هي عبارة عن سندات تحدد طبقا للسعر المتعامل به عند الشراء، ومن ثم يتعين على المكلف بالضريبة الذي يقدم السند (القيم المنقولة) إلى المحاسب أن يقدم معه الجريدة المالية التي يجب أن لا تقل عن 08 أيام.

وفي هذا الإطار أقر مجلس الدولة الفرنسي في أحد قراراته المؤرخ في 2001/04/25 بأنه يجب أن تكون القيم المنقولة متداولة في البورصة الفرنسية، أما إذا كانت القيم المنقولة أجنبية فإنه يتعين أن تكون مصحوبة بكفالة بنكية التي تضمن دفع قيمة الضريبة المنازع فيها¹.

ويجب أن يتم إيداع القيم المنقولة في صندوق المحاسب **La caisse du comptable** وهذا الاستثناء مطبق من أجل تفادي ضياعها أو سرقتها²، وعليه فإن المكلف بالضريبة يمنح

ou de la quantité en toutes lettres et en chiffres. En cas de différence, l'acte sous seing privé vaut pour la somme écrite en toutes lettres. Article. 2288 du code civil français

¹ - C.E. 25 Avril 2001, société PARFIVAL contre ministre de l'économie des finances et de l'industrie, « ... Les valeurs mobilières qui ne sont pas cotées à une bourse française ... ne peuvent être admises que si elles sont accompagnées d'une caution bancaire souscrite pour la différence entre le montant de l'évaluation des titres et le montant des impôts contestés ». Dr. Fisc. ; RJF 7/01 n°1012, chron. J. Maïa p.61.

² - Olivier FOUQUET. Sursis de paiement. Comment faire appliquer la loi ? « Le contribuable qui fournit des valeurs mobilières au titre des garanties prévues par l'article L. 277 doit déposer ces valeurs à la caisse du comptable chargé du recouvrement. Toutefois, les établissements de crédit admis à servir d'intermédiaires pour le paiement des impôts directs peuvent être autorisés, sur leur demande ou celle de leur client, à recevoir les titres en dépôt sur un compte de dépôt de titres ouvert au nom du contribuable ». sit.in, www.etudes-fiscales-internationales.com.

إلى المحاسب تصريح بتحويل تلك القيم إلى ضمانات تخص الضريبة المنازع فيها، هذا التصريح يجب أن يكون مسجل وموقع ومؤرخ من قبله، وبعدها يمضي عليه المحاسب. ثم بعد ذلك يقوم المحاسب بإرسال نسخة من ذلك التصريح إلى الهيئة التي أصدرت السند أو الوسيط المالي الذين يجب عليهما الإعلان عن قبولهما الصريح للرهن الواقع على السندات، وهذا من أجل دفع قيمة السند حين يتحقق أجله في الصندوق الخاص المفتوح باسم صاحبه.

• سند الخزن: Le warrant

يعرف سند الخزن على أنه استمارة ضمان ملحقة بوصل البضائع المودعة في المخازن العامة أي التابعة للدولة، فمن خلاله يتعهد ويلتزم المكلف بالضريبة بالسلعة المملوكة له المودعة في مخزن عمومي كضمان، هذا الأخير أي المخزن العمومي يسلم لصاحب السلعة أو البضاعة وصل مرفق بكشف الضمان¹، وهاتين الوثيقتين أي الوصل وكشف الضمان يحتويان على الاسم واللقب، والعنوان للمودع، طبيعة السلعة المودعة وكذلك كل مؤشر أو عنصر يبين هوية وقيمة السلعة.

ومثلما سبق ذكره فإنه من أجل قبول سند الخزن كضمان يجب أن يتم إيداع السلعة في مستودع تابع للدولة أو مستودع عام معتمد من طرف الدولة. والمحاسب الحامل لسند الخزن يتعين عليه التأكد من أن السلعة مؤمن عليها، وأن البيانات الواردة في السند المتعلقة بقيمتها وطبيعتها تتطابق معها.

• الرهن الرسمي: Affectations hypothécaires

يمكن أن تكون محلا للرهن الرسمي العقارات، والسفن²، ولكن عملية الرهن تثير مشكلتين الأولى متعلقة بالقيمة والثانية تتعلق بشكل الرهن.

¹ - تم تنظيم سند الخزن بموجب المرسوم المؤرخ في 1928/08/01، والمشرع الجزائري أشار إليه ضمن أحكام المادة 543 مكرر وما بعدها من القانون التجاري.

² - Les navires de mer et les bâtiments fluviaux de plus de 20 tonnes seuls peuvent être l'objet d'une affectation hypothécaire. Circ. C. P. n° 2746, 1^{er} Aout 1928, p.92.

- تقدير القيمة المالية للشيء المراد رهنه: هذا التقدير يختلف بحسب ما إذا تعلق الأمر بعقار أو سفينة. فإذا تعلق الأمر بعقار فإن المحاسب يجب عليه الاعتماد على عدة مؤشرات، وعناصر التقدير تقدم من طرف المكلف بالضريبة وكذلك الإدارات العمومية المختصة لا سيما مصالح التسجيل، مثل سعر البيع أو الإيجار ليس فقط العقار المعني بالتقدير وإنما أيضا العقارات المماثلة له والموجودة في نفس المنطقة.

كل هذه المؤشرات تسمح بتقدير القيمة الحقيقية للعقار، ولقد أقر القضاء عدة اجتهادات قضائية في هذا المجال:

- في البداية يجب على المحاسب الاعتماد على التقديرات المعتمدة من طرف المصالح الجبائية¹.

- المحاسب يجوز له رفض كضمان رهن عقار مصنف ضمن الآثار التاريخية²، باعتبار أن بيعها يخضع لترخيص من طرف وزير الثقافة، وكذلك يمكن أن تكون مصنفة ضمن الآثار التاريخية غير قابلة للتصرف فيها عن طريق البيع.

أما إذا تعلق الأمر بسفينة فإنه يتعين على المحاسبين أن يكونوا أكثر صرامة بالمقارنة مع ما هو معمول به في العقارات، باعتبار أن السفن أكثر عرضة للتلف بسرعة بالمقارنة مع العقارات، وهي مهددة بالخطر أكثر من العقارات لذلك يشترط في السفينة أن تكون حديثة الصنع ومؤمنة لدى شركة تأمين موثوقة.

* شكل الرهن الرسمي: يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم رهنا إلى المحاسب على قيمة الضريبة المنازع فيها كضمان يطلب من خلاله إرجاء الدفع إلى غاية البث في النزاع. وفي هذا الإطار فإن الإدارة الجبائية تلجأ إلى الرهن الاتفاقي من خلال اللجوء إلى الرهن الرسمي القانوني باعتبار أنها معفية من الرسم على الشهر العقاري، ومن ثم فإن الإدارة توصي المحاسبين بإعلام المكلفين بالضريبة بهذا الامتياز.

¹ - T. A. Orléons, 8 novembre 1976, Mémorial des percepteurs, 1977, p.16.

² - T.A. Nantes, 19 aout 1987, Mémorial des percepteurs, 1987, p. 209.

ذلك أن الرهن الرسمي المبرم أمام الموثق كشرط جوهري باعتبار أنه يرد في شكل عقد رسمي تحت طائلة البطلان فيجب دفع معه المصاريف من قبل الراهن أي المدين، وأن هذه المصاريف يمكن أن يشكل حاجزا له نظرا لقيمة التكاليف حتى يقدمه كضمان مقابل للضريبة المطالب بها.

• رهن المحل التجاري:

يعرف رهن المحل التجاري بأنه العقد الذي بموجبه يحول التاجر محله التجاري دون أن يفقده (باستثناء السلع) من أجل ضمان ما عليه من ديون لفائدة دائن أو عدة دائنين، هذا الرهن لا يمنح للدائن فقط حق التتبع وإنما أيضا حق الأولوية بحسب تاريخ قيد الرهن. هذا النوع من الضمانات يحمل معه عدة تحفظات، لأن الأمر يتعلق بتأمين يصعب تقديره، وقيمه متذبذبة ويمكن أن يؤدي إلى مصاريف كبيرة فيما يخص تصفيته. ولقد أدى ذلك إلى رفض المحاسبين لرهن المحل التجاري كضمان¹، لكن القضاء الإداري قرر عكس ذلك وصرح بعدم إمكانية رفض الإدارة الجبائية لرهن المحل التجاري المقدم من طرف المدين إلا في حالة عدم توفر الشروط القانونية، واعتبر القاضي الاستعجالي الجبائي بأن رهن المحل التجاري يدخل ضمن الضمانات التي أشار إليها المشرع في نص المادة L.277-1 du LPF².

ومن أجل وضع حد لمثل هذه الصعوبات فإن مديرية المحاسبة العمومية قد أوضحت في فقها كيفية تطبيق الرهن على المحل التجاري ضمن التعليم رقم 88-84-A3 المؤرخة في 1988/07/20 والتي جاء فيها ما يلي:

- أن رهن المحل التجاري والمنظم بموجب قانون 1909/03/17، يعتبر ضمان دون أن يتخلى صاحبه عن المحل المرهون، فالمدين يحتفظ بحق الاستغلال للمحل التجاري، ويتمتع

¹ - « La direction de la comptabilité publique a recommandé aux comptables d'être plus prudents à l'égard de cette garantie, cette prudence s'est transformée, à partir de 1985, en un refus par les comptables des offres de nantissements de fonds de commerce présentés par les contribuables, lorsque le législateur a supprimé le délai de péremption du privilège du trésor d'une part et conservé aussi longtemps que l'impôt n'est pas payé, dégrèvé ou prescrit, d'autre part prime celui du créancier nanti conformément à une jurisprudence constante une telle garantie ne présentait à leurs yeux aucune utilité ». Mémorial des percepteurs 1926, p.617. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts.DGFIP- Sûretés et garanties du recouvrement – Sûretés judiciaires. bofip.impots.gouv.fr

² - T.A. Paris, 21 Novembre 1986, req. 70.315.

بحق التصرف فيه ولو عن طريق البيع. والدائن المرتهن مثل كل مستفيد من حق الأولوية، يتمتع بامتياز في مجال السعر وحق التتبع للمحل.

- العقد المنشأ للرهن يجب أن يشير بوضوح إلى عناصر المحل التجاري، وهذه الإشارة أساسية، وفي حالة غيابها، فإن الرهن لا ينصب إلا على العناصر العادية للمحل أي الاسم التجاري، العلامة، الحق في الإيجار، العملاء والزبائن، باستثناء العناصر الأخرى¹.

- إثبات إرادة المكلف بالضريبة في رهن المحل التجاري والذي يتم استخلاصه من خلال وجود العقد، فيجب على المكلف بالضريبة أن يقدم للمحاسب عقد يتضمن رهن المحل التجاري ومسجل من قبله².

- فيما يتعلق بتقدير قيمة المحل التجاري فإنه يتعين على المحاسب جمع عناصر التقدير من عند المكلف بالضريبة وأن يطلب تأكيد تلك العناصر من مصالح الضرائب لا سيما مصلحة الوعاء، ومثال ذلك: سعر البيع إذا كان المحل التجاري قد تم شراؤه مؤخرًا، مبلغ الأرباح المحققة، وكل العناصر التي تعطي تقدير لقيمة المحل التجاري³.

ب- الضمانات الأخرى: les autres garanties:

إن قائمة الضمانات التي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها ليست محددة على سبيل الحصر ذلك أن المادة R.277-3 du LPF نصت على أنه يجوز للمكلف بالضريبة تقديم ضمانات غير تلك الواردة في المادة السالفة الذكر، وفي هذه الحالة يشترط موافقة كل من

¹ - T.A. Lyon : 21 novembre 1994. Société ASP Engineering. « Un nantissement de fonds de commerce ne peut porter sur les marchandises. Toutefois la distinction entre fonds de commerce et marchandises n'est pas toujours aisée à faire. Ainsi, des logiciels d'exploitation industrielle qu'une société d'assistance informatique a créés et qu'elle exploite dans de bonnes conditions de rentabilité constituent des droits de propriété industrielle, c'est-à-dire des éléments de fonds de commerce, contrairement à ce qu'a pu soutenir l'administration ». R.J.F. 1995, n. 786.

² - فإن المكلف بالضريبة معفى من تسجيل وشهر ذلك الرهن على مستوى كتابة ضبط المحكمة.

³ - أن الاجتهاد القضائي في هذا المجال قرر بأن رقم الأعمال للسنوات الثلاثة الأخيرة كافي بطبيعته لتقدير قيمة المحل التجاري، كذلك بالنسبة لوسائل الاستغلال الموجودة في المحل التجاري. T.G.I. Amiens, 12 novembre 1985, req. 13.432

المحاسب المكلف بالتحصيل وأيضا من طرف وكيل الخزينة العمومية (الضرائب المباشرة المحصلة عن طريق الجدول) أو مدير مصالح الضرائب (الضرائب الأخرى، والرسوم).

إذن المشرع الفرنسي أشار إلى هذه الضمانات على سبيل المثال والتي يمكن للمكلف بالضريبة أن يعتمد عليها في طلب إرجاء الدفع الذي يقدمه إلى المحاسب المكلف بعملية التحصيل، وأنه يمكن للمشرع الجزائري الاعتماد على مثل هذه الحلول فيما يتعلق بتطبيق نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية أي إرجاء الدفع القضائي لأن الاعتماد فقط على ضرورة تقديم المبالغ المالية من شأنه أن يخلق صعوبة للمكلف بالضريبة الذي يطلب إرجاء الدفع وأن هذا سيؤدي بالضرورة إلى حرمانه من أحد حقوقه الأساسية.

وكما سبق ذكره فإن المحاسب العمومي هو الذي يقوم بتقدير الضمانات حول مدى كفايتها أو عدم كفايتها في تغطية الدين الضريبي المنازع فيه وأنه في حالة الاختلاف فإنه يرفع النزاع أمام القاضي الاستعجالي للفصل فيه ضمن ما يسمى بالاستعجال الجبائي كما سنرى لاحقا ضمن هذا الباب.

2 - تغير قيمة الضمانات:

والتساؤل الذي يطرح نفسه هو حالة قبول الضمانات التي قدمها المكلف بالضريبة وتحصل على إثرها على إرجاء الدفع فإنه قبل البث في الشكاية التي تقدم بها يمكن أن يطرأ على تلك الضمانات نقص في القيمة أو العكس زيادة في القيمة، هل يمكن مطالبته بتكملة الضمانات؟ وبالمقابل هل يمكنه استرجاع تلك الزيادة في القيمة؟

هذه الحالة الواقعية يمكن أن تحدث عند تطبيق نص المادة 82 السالفة الذكر أي أن المحكمة الإدارية تأمر بإرجاء الدفع المطالب به من قبل المكلف بالضريبة بعد تقديمه للضمانات إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع لكن دعوى الموضوع يمكن أن تطول كإصدار حكم تمهيدي بتعيين خبير مثلا فإن هذه الضمانات قد تفقد من قيمتها كما يمكن أن تزيد قيمتها ومن ثم نطرح نفس التساؤل السالف الذكر.

هنا بالضرورة سنرجع إلى التطبيقات المعتمدة في ظل القانون الفرنسي حول هذه المسألة وكيف تم وضع الحلول لمثل هذه المسألة.

كما ذكرنا سابقا فإن المشرع الفرنسي منح حرية كبيرة للمكلف بالضريبة فيما يتعلق بتقديم الضمانات التي يراها مناسبة له، وتظهر هذه الحرية أكثر في إمكانية قيام المكلف بالضريبة باستبدال تلك الضمانات بضمانات أخرى مساوية لها أو أكثر، وهذا ما أقرته المادة R.277-4 من كتاب الإجراءات الجبائية¹، وهذا ما يدفع بالقول بوجود مرونة في تطبيق الإجراءات المتعلقة بإرجاء الدفع.

أما فيما يتعلق بتغيير قيمة الضمانات الممنوحة عند الاستفادة من إرجاء الدفع، سواء بالزيادة أو النقصان، فإن المشرع الفرنسي لم ينظم الحالة التي تزيد فيها قيمة الضمانات وعليه لا يمكن للمكلف بالضريبة المطالبة بالقيمة الزائدة.

أما الحالة الثانية فإنها تتمثل في أن المحاسب إذا تبين له بأن الضمانات التي قدمها المكلف بالضريبة قد نزلت قيمتها فإنه يجوز له وفقا لأحكام المادتين L.277 و L.279 أن يطلب من المكلف بالضريبة بواسطة رسالة مسجلة ضمانات تكميلية من أجل ضمان تحصيل المبلغ المتنازع عليه، والمكلف بالضريبة يتمتع بأجل شهر من أجل القيام بذلك وفي حالة رفضه فإنه يجوز للمحاسب اتخاذ التدابير التحفظية التي تكفل عملية تحصيل الضريبة المنزعة فيها.

ولكن تقدير الضمانات الذي يخضع لسلطة المحاسب خلق صعوبات في تطبيقه ذلك أن هذا الأخير يمكن أن يتعسف في استعمال سلطته التقديرية في تقدير الضمانات، وعلى هذا الأساس منح المشرع الفرنسي للمكلف بالضريبة إمكانية اللجوء أمام القاضي الاستعجالي من أجل الطعن في قرار المحاسب المتضمن طلبه تكملة الضمانات.

وعليه فإن طلب تكملة الضمانات يتم تحت رقابة القاضي الاستعجالي، هذا الأخير يطلب من المحاسب تقديم كل التبريرات والحجج التي تبين بأن الضمانات التي قبل بها سابقا قد فقدت قيمتها، وإذا لم يكن الحال كذلك فإن الطلب المقدم من طرف المحاسب سيتم رفضه،

¹ - Bulletin Officiel des Finances Publiques, n°85 du 28 septembre 2009, « Le comptable peut à tout moment, en cas de dépréciation ou d'insuffisance des garanties constituées, demander au redevable, par lettre recommandée avec avis de réception, un complément de garantie en vue d'assurer le recouvrement de la somme contestée ». bofip.impots.gouv.fr

وفي قرار صادر عن المحكمة الإدارية Orléans والذي جاء فيه "بأن محاسب مديرية الضرائب المباشرة الذي قام بقبول في سنة 1986 رهن المحل التجاري لشركة بقيمة 3600000 فرنك، وبعد سنتين أي في سنة 1988 طلب من الشركة تكملة الضمان على أساس أن قيمة المحل التجاري لم تعد تتجاوز 3500000 فرنك بعد التقدير الذي تم من قبل مصالح أملاك الدولة. وهنا لجأت الشركة بموجب دعوى قضائية أمام القاضي الاستعجالي ضد القرار الصادر عن المحاسب المتضمن تكملة الضمان. فالقاضي الاستعجالي وبعد الاستئناف أمام المحكمة الإدارية رفضت طلب المحاسب، على أساس أن الطريقة المعتمدة من طرف المصلحة السالفة الذكر (مصالح أملاك الدولة) والعناصر التي أسست عليها الثمن غير دقيقة، وأن رقم أعمال الشركة قد زاد من سنة 1986 إلى 1988¹.

إذن عملية تقدير الضمانات وإن كانت تخضع لسلطة المحاسب فإن هذه السلطة محدودة باعتبار أن القاضي الاستعجالي الإداري يمكنه مراقبة القرار الصادر عن المحاسب بناء على الطعن المرفوع أمامه من قبل المكلف بالضريبة المعني بالأمر. إذا كان ما سبق ذكره يخص نوع الضمانات التي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها، فإن المشرع الجزائري أحال القاضي الإداري في كيفية تطبيق إجراء الدفع القضائي إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية طبقا للمواد 833 وما بعدها، وهذا هو موضوع دراستنا خلال المطلب الثاني.

¹ - T.A. Orléans, 16/02/1989, req. 89.104. Mémorial des percepteurs 1989, p. 63.

المطلب الثاني: إجراءات الفصل في طلب إرجاء الدفع القضائي

لقد تناولنا في المبحث الأول الشروط المتعلقة بطلب إرجاء الدفع القضائي من قبل المكلف بالضريبة الذي يتقدم به أمام القاضي الإداري بمناسبة طعنه ضد قرار الإدارة الجبائية، وأن دراسة إرجاء الدفع القضائي تتطلب منا أيضا شرح كيفية الفصل في الطلب لا سيما أن المشرع ضمن نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية نص على تطبيق أحكام قانون الإجراءات الإدارية فيما يتعلق بالإجراءات المتبعة في الدعوى، بحيث نجد درجتين الأولى الفصل في الطلب أمام المحكمة الإدارية والمرحلة الثانية تخص مجلس الدولة.

إن إجراءات الاستعجال الجبائي المأخوذة من أحكام وقف التنفيذ للقرارات الإدارية هي إجراءات سريعة، وأول ملاحظة يمكن ذكرها في هذا الشأن أن الدعوى المرفوعة من قبل المكلف بالضريبة لا تؤدي إلى وقف عملية تحصيل الضريبة، وبمعنى آخر لا يترتب عنها وقف تنفيذ قرار الإدارة الجبائية المتضمن الضريبة الواجبة الأداء، ماعدا الغرامات والزيادات المالية التي تبقى معلقة إلى حين صدور قرار نهائي من المحكمة الإدارية.

ولكن بالمقابل فإن النزاع يتخذ طابعا استعجاليا من حيث الفصل فيه وهذا ما نصت عليه المادة 835 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

وفيما يخص الشروط التي يجب أن تتوفر في المكلف بالضريبة من أجل التمسك بالدعوى الحالية أي إرجاء الدفع فهي نفسها المتعلقة بالشروط الخاصة بإجراءات وقف التنفيذ للقرارات الإدارية التي ستكون موضوع بحثنا في الباب الثاني، لذلك لن نتطرق لدراستها حالا تقاديا للتكرار، ولكن نشير فقط إلى أن طلب إرجاء الدفع القضائي لا يقدمه المكلف بالضريبة بنفسه أو من الشخص الذي ينوب عنه وإنما يجب عليه توكيل محام لتقديم عريضته أمام المحكمة تحت طائلة عدم قبول الدعوى².

¹ - يتم التحقيق في طلب وقف التنفيذ بصفة عاجلة، ويتم تقليص الأجل الممنوحة للإدارات المعنية لتقديم الملاحظات حول هذا الطلب، وإلا استعني عن هذه الملاحظات دون إعدار.

² - اشترط المشرع ضمن المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " تمثيل الخصوم بمحام وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة"

وما يثير الانتباه هو أن هذه الإجراءات تختلف تماما عن تلك المتبعة ضمن القانون الفرنسي كما سنرى لاحقا خاصة فيما يتعلق بتحديد آجال الفصل في الطلب (استعجال الضمانات)، وحالة سكوت القاضي الاستعجالي أي عدم فصله في النزاع بعد مرور أجل شهر من تاريخ قيد الدعوى فإن هذا السكوت يعتبر بمثابة رفض لطلب المكلف بالضريبة¹.

الفرع الأول: إجراءات الفصل أمام المحكمة الإدارية

بعد قيد الدعوى يتم التحقيق فيها من طرف القاضي الإداري (وهي التشكيلية الجماعية التي ستفصل في دعوى الموضوع) هنا تتبع الإجراءات الاستعجالية أي تقصير المدة الزمنية للفصل في الطلب مثلما يقتضي القانون بحيث يتم الاعتماد على وجهة الإجراءات²، فيقوم الرئيس بتعيين القاضي المقرر الذي يتولى تحرير تقريره في الدعوى التي أقامها المكلف بالضريبة، وعلى المكلف بالضريبة تبليغ العريضة الافتتاحية إلى إدارة الضرائب المختصة بعد تحديد أجل الرد من قبل القاضي المقرر ويكون ذلك كتابيا، كما أن القاضي المقرر يضع في متناول الإدارة الجبائية الوثائق المطروحة من قبل المكلف بالضريبة تجسيدا لمبدأ الوجاهية، وأنه في حالة عدم الرد بعد مرور الأجل فإن المحكمة الإدارية تفصل في الدعوى بموجب أمر وجاهي.

وتجدر الإشارة إلى أنه بعد أخذ رأي محافظ الدولة يختم التحقيق الذي يقوم به القاضي المقرر ويفتح باب المرافعة لأطراف النزاع من أجل تقديم ملاحظاتهم الشفاهية دون طرح وثائق جديدة احتراما لمبدأ وجاهية الإجراءات وحقوق الدفاع، وأن المحكمة الإدارية تصدر الأمر بعد المداولة قانونا.

¹ - Daniel RICHER. Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal. « Le juge du référé décide dans le délai d'un mois si les garanties offertes répondent aux conditions prévues à l'article L. 277 et si, de ce fait, elles doivent être ou non acceptées par le comptable. Il peut également, dans le même délai, décider de dispenser le redevable de garanties autres que celles déjà constituées ». L.G.D.J.1997.

² - يجب أن تحتوي العريضة الافتتاحية على موضوع الطلب القضائي (إرجاء الدفع)، ملخص الوقائع المتعلقة بالنزاع، النقاط والعناصر القانونية التي يشملها النزاع، وكذا الأساس القانوني للدعوى المرفوعة، وأن تكون مصحوبة بعريضة افتتاح الدعوى المتعلقة بالموضوع.

ويجب أن يكون الأمر الصادر عن المحكمة مسبباً، وأنه في هذه الحالة يتم تبليغه بكل الوسائل القانونية إلى الأطراف خلال أربعة وعشرون 24 ساعة من تاريخ صدوره بما في ذلك الإدارة الجبائية التي أصدرت القرار¹، وهنا يمكننا القول بأنه يمكن للمحكمة الإدارية عن طريق كتابة الضبط أن تقوم بتبليغ الأمر المتضمن وقف التنفيذ، وأنا نستقرأ ذلك من خلال نص المادة 837 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي ورد فيها عبارة " عند الاقتضاء يبلغ بجميع الوسائل "، وأن هذا يعني إمكانية قيام المحكمة بالتبليغ الرسمي إذا رأت في ذلك ضرورة ملحة.

والأمر الصادر عن المحكمة سواء بوقف التنفيذ أو الرفض يكون قابلاً للطعن بالاستئناف فيه أمام مجلس الدولة.

الفرع الثاني: الإجراءات أمام مجلس الدولة

المبدأ العام هو التقاضي على درجتين وأن المشرع كرس ذلك ضمن القضاء الاستعجالي وهذا ما ورد ضمن أحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على ما يلي "يكون الأمر المذكور أعلاه قابلاً للاستئناف أمام مجلس الدولة في غضون خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ تبليغه".

وهنا نلاحظ بأن المشرع أقر صراحة بأن مواعيد الاستئناف المحددة بخمسة عشر يوماً يبدأ حسابها من تاريخ تبليغ الأمر وليس تاريخ صدوره، وأن القضاء الفرنسي لا سيما مجلس الدولة أكد هذه النقطة في السابق نظراً لسكوت المشرع الفرنسي حولها أي بداية حساب مواعيد الطعن القضائي، هذا التفسير الذي اعتمده مجلس الدولة هو مطابق لروح الإجراءات المطبقة في المادة الاستعجالية، ومن ثم فإن القضاء الفرنسي أعطى تفسيره لنص المادة L.279 التي أغفلت بداية حساب المواعيد².

¹ - يجب أن يتم التبليغ الرسمي للأمر القاضي بوقف تنفيذ القرار الإداري خلال أجل أربع وعشرين (24) ساعة، وعند الاقتضاء، يبلغ بجميع الوسائل إلى الخصوم المعنيين، وإلى الجهة الإدارية التي أصدرت القرار الإداري المطعون فيه.

² - CE 25-4-2001 n° 230166-230345, Section, RJF 7/01 n° 1016

ويتم رفع الاستئناف ضد الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية إما من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الجبائية.

وهنا أيضا تطبق القواعد العامة بحيث يجب أن يكون الاستئناف في شكل عريضة موقعة من قبل محام أو الممثل القانوني للإدارة الجبائية تحت طائلة عدم القبول¹، ونلاحظ أيضا في هذه الحالة بأن المشرع لم يحدد أجل لمجلس الدولة فيما يتعلق بالفصل في الاستئناف بالرغم من أن طول مدة الفصل في النزاع قد يؤدي إلى حدوث أضرار لا يمكن إصلاحها سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، وأنه على المشرع أن يتدخل في ضرورة تحديد أجل للفصل في الاستئناف ذلك أن دعوى إرجاء الدفع هي دعوى مؤقتة لا تمس بموضوع النزاع، وأن إرجاء الدفع سوف تنتهي آثاره وتزول بمجرد الفصل في دعوى الموضوع. بالرجوع إلى ما سبق ذكره نلاحظ للوهلة الأولى عدم تحكم المشرع الجزائري في مسألة إرجاء الدفع القضائي من خلال التعديل الذي أحدثه بموجب قانون المالية لسنة 2011، وإننا نرى بأنه لم يوفق في التنسيق بين إرجاء الدفع القضائي وإرجاء الدفع الإداري، بل أنه خلق صعوبات في تطبيقه على اعتبار أن التظلم المسبق أي الشكاية شرط إجباري من أجل الطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية، وإن هذا يجعلنا نقول بأنه فقط المكلفين بالضريبة الذين تتوفر فيهم الشروط الواردة ضمن أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية (إرجاء الدفع الإداري) وحدهم الذين يمكنهم الاستفادة من إرجاء الدفع القضائي باعتبار أن هذا الأخير يشكل امتداد للأول، هذا من جهة. ومن جهة أخرى فإن اشتراط المشرع للضمانات دون الإشارة ولو على سبيل المثال خلق صعوبتين الأولى تبدو واضحة للعيان وهي أن القاضي الإداري لا يمكنه تقديرها بدقة خاصة إذا كانت عينية وهذا ما يجعله ينتدب خبير لهذا الغرض الأمر الذي يترتب عنه عدم الفصل في طلب إرجاء الدفع على وجه الاستعجال كما أراده المشرع.

أما الصعوبة الثانية فإنه تقع على المكلف بالضريبة ذلك أنه سوف يستفيد من إرجاء الدفع الإداري أمام الإدارة الجبائية بنسبة 20% من قيمة الضريبة المنازع في أسسها وكذا

¹ - بالنسبة للدولة والأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 تعق من التمثيل الوجوبي بمحام في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل.

الغرامات والزيادات المالية، ثم 20% إضافة إذا ما تقدم بالطعن أمام لجان الطعن، وبعد ذلك تقديم الضمانات أمام المحكمة الإدارية وهذا ما يدفعنا للقول بأن المكلف بالضريبة سيدفع ضمانات بقيمة كل الدين الضريبي الأمر الذي يصعب تحقيقه للبعض خاصة في الجانب المالي لو افترضنا مثلا أن الضريبة المطالب بها تحمل مبالغ كبيرة.

يبدو أن المشرع أغفل هذه النقاط الحساسة التي تؤثر كثيرا على حقوق المكلفين بالضريبة بل أيضا الخزينة العمومية مما أثر سلبا على الإطار العام للعلاقة بين الطرفين، بل أننا نرى تجسيد المخاوف وليس تبديدها للمتعاملين والمستثمرين سواء الوطنيين أو الأجانب.

إن هذا يدفعنا للقول بوجود حلول قانونية ممكنة لهذه التعقيدات وهي بكل بساطة الرجوع إلى القواعد التي كانت مطبقة في السابق قبل سنة 1977 تاريخ تبني القوانين الجبائية مع تطويرها بحيث تكون مسألة إرجاء الدفع متناغمة ومتجانسة فيما بينها من خلال تفعيل دور الإدارة الجبائية في تحديد تلك الضمانات وإعطاءها سلطات واسعة في هذا الإطار باعتبار أنه يقع على عاتقها حماية حقوق الخزينة العمومية في تحصيل الإيرادات ولكن من دون أن تكون هذه السلطات مطلقة وإنما جعلها تخضع لرقابة القاضي الإداري ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة، وهذا كله في رأينا ينطلق أساس في أن الضريبة وإن كانت مبررة لدى الدولة فإنها تبقى غير مقنعة خاصة في الجانب البسيكولوجي للمكلف بالضريبة مما يدفعه للتهرب من دفعها خاصة إذا رأى بأنه لا يمكنه حتى وقف تحصيله في حالة الطعن في عدم مشروعيتها أو صحة تقديرها.

وعلى هذا الأساس سنحاول في المبحث الثاني من هذا الفصل إعطاء الحلول القانونية والقضائية لهذه المسألة ضمن القانون الفرنسي الذي بدوره يعتبر ناقصا بالنظر إلى الانتقادات الموجهة إليه من طرف الفقه والقضاء.

المبحث الثاني: الحلول القانونية لإرجاء الدفع

كما ذكرنا سابقا فإنه بالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة القديم لسنة 1976 لاسيما المادة 446 فإنها نصت على إرجاء الدفع، وهو نفس الشيء الذي كان مطبقا بموجب القانون رقم 1472/59 المؤرخ في 1959/12/28 المتضمن الإصلاح الجبائي في مادته 97¹، كما يظهر من خلال المقترنة بينهما.

ويعنى آخر إن المواد 74 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية لهما جذورهما، لكن ليس بنفس المضمون والتطبيق باعتبار أن النص القديم كان يخص فقط طلب إرجاء الدفع أمام الإدارة الجبائية أي إرجاء الدفع الإداري.

فإرجاء الدفع يجب تعديله على النحو الذي يراعي حقوق الخزينة العمومية وحقوق المكلف بالضريبة نظرا لما سبق ذكره ذلك أن شرط تقديم الضمانات يتم أمام الإدارة الجبائية (وهنا يجب الأخذ بكل أنواع الضمانات سواء كانت مالية أو عينية)، فيتيم مناقشتها من القابض المكلف بعملية التحصيل لقبول أو رفض منح إرجاء الدفع مع العلم أن هذه الضمانات يجب تغطي كل مبلغ الضريبة، وفي حالة الخلاف يعرض النزاع على القاضي الإداري وفقا لإجراءات سريعة مع تطبيق شروط شكلية وموضوعية تتماشى مع طبيعة النزاع المتعلق أساسا بالضمانات، وهذا لبلوغ الهدف المتمثل في وقف عملية تحصيل الضريبة إلى حين الفصل في النزاع نهائيا سواء من الإدارة الجبائية أو من قبل المحكمة الإدارية.

إذن يجب تطبيق الإجراءات الخاصة بإرجاء الدفع في مرحلة الطعن الإداري (تقديم الشكاية)، وليس أمام القضاء وجعل هذا الأخير الرقيب على احترام تطبيق هذا الإجراء من الطرفين.

¹ - Loi n° 59- 1472 du 28 Décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux. Art. 97 « Le contribuable qui, par une réclamation contentieuse introduite dans les conditions fixées par le Code général des impôts, conteste le bien-fondé ou la quotité des impositions aux impôts directs ou aux taxes sur le chiffre d'affaires mises à sa charge, peut surseoir au paiement de la partie contestée desdites impositions s'il en fait la demande dans sa réclamation introductive d'instance, et fixe le montant ou précise les bases du dégrèvement auquel il prétend ».

فإذا كان المشرع قد وضع قطيعة بموجب المواد 72 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية الموضوع سنة 2001 مع ما كان مطبقا في السابق أي منذ 1962 ثم 1976 ، فإن المشرع الفرنسي على العكس قام بإثراء إجراءات الدفع الإداري سنة 1963¹ ثم 1987² ثم تعديلات طفيفة دون المساس بالمبادئ والأصول التي تحكمه.

وعلى هذا الأساس سنقوم بدراسة إرجاء الدفع في القانون الفرنسي من خلال مطلبين نتناول في المطلب الأول تقديم طلب إرجاء الدفع، وفي المطلب الثاني نتعرض إلى دور القاضي الاستعجالي للفصل في المنزعات المتعلقة بإرجاء الدفع تحت عنوان استعجال الضمانات.

المطلب الأول: تقديم طلب إرجاء الدفع

إن طلب إرجاء الدفع أحدثه المشرع الفرنسي بمفهومه الحديث بموجب المادة 97 من قانون 59/1472³، وحاليا ضمن القانون الفرنسي هو منظم بموجب المواد L 277 و ما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية⁴.

ودون الغوص في الإطار التشريعي والتنظيمي لموضوع إرجاء الدفع سنسلط الضوء على الخطوط العريضة الخاصة بطلب إرجاء الدفع أي الشروط الواجب توافرها، والمتمثلة أساس في تقديم الشاكية مع تقديم الضمانات، والآثار المترتبة عن ذلك.

¹ - Loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification et harmonisation des procédures.

² - Loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 portant la loi de finances pour 1987.

³ - Loi 59/1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux.

⁴ - D'après la législation française le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge est autorisé, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes. L'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent. Lorsque la réclamation mentionnée au premier alinéa porte sur un montant de droits supérieur à celui fixé par décret, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés". Conseil d'Etat, 7 SS, du 13 juillet 1966, 41125, mentionné aux tables du recueil Lebon.

الفرع الأول: شروط تقديم طلب إرجاء الدفع

1- شرط إيداع الشكاية مرفقة بطلب إرجاء الدفع

إن طلب إرجاء الدفع الذي يتقدم به المكلف بالضريبة أمام المحاسب هو طلب ملحق للشكاية الأصلية التي ينازع من خلالها أسس الضريبة الواجبة الأداء أي ما يتعلق بالوعاء، وبالتالي فإن هذه الشكاية هي شرط جوهري لتقديم طلب إرجاء الدفع و أن غياب ذلك سيؤدي إلى رفض الطلب حتى و إن قدم ضمانات¹.

كذلك طلب إرجاء الدفع لا يتوقف فقط على تقديم الشكاية، وإنما يجب أن تكون الشكاية صحيحة وقانونية²، وأن تحتوي بصراحة طلب التخفيض أو إلغاء الضريبة المنازع فيها³.

وعليه فإن تقديم طلب إرجاء الدفع من دون تقديم الشكاية⁴، ليس له أي أثر على تقادم عملية التحصيل اتجاه المحاسب، من هنا نستخلص بأن عملية تحصيل الضريبة تبقى مستمرة اتجاه المكلف بالضريبة أو المتضامنين معه حتى وإن تقدم بشكاية تتوفر فيها كل الشروط الشكلية و الموضوعية، وأن الإجراء الوحيد الذي يوقف عملية التحصيل يتمثل في تقديم طلب صريح يتضمن إرجاء الدفع المصحوب بالضمانات إلى المحاسب المكلف بعملية التحصيل، وإذا لم يلتزم بذلك فلا يكون له الحق في تقديم الطلب لأول مرة أمام القاضي الإداري⁵.

¹ - C.E. 22 septembre 2003, n° 255388, Danglehant : R.J.F. 12/2003, n° 1447. P1004.

² - C.E. 2 juin 1989, n°55514 : R.J.F. 8-9/ 1989, n° 1044. « Toute réclamation doit à peine d'irrecevabilité :

a) mentionner l'imposition contestée ;

b) contenir l'exposé sommaire des moyens et les conclusions de la partie ;

c) porter la signature manuscrite de son auteur ; à défaut l'administration invite par lettre recommandée avec demande d'avis de réception le contribuable à signer la réclamation dans un délai de trente (30) jours ;

d) être accompagnée soit de l'avis d'imposition, d'une copie de cet avis ou d'un extrait du rôle, soit de l'avis de mise en recouvrement ou d'une copie de cet avis, dans le cas où l'impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement, d'une pièce justifiant le montant de la retenue ou du versement ».

³ - Dans ces conditions, une lettre ne demandant que le sursis de paiement, sans demande en décharge ou de réduction, n'accorde pas au débiteur le bénéfice du sursis de paiement. C.E. 17 Novembre 1986, req. N° 73 702, RJF 1/87, n° 124.

⁴ - Art : R 196-1 et r 196-2 et r196-3 du livre des procédures fiscales.

⁵ - C.E. 27 janvier 1985, req. N° 31194, R.J.F. 3/85, n° 427.

بالنسبة للمبالغ المتنازع عليها والتي على أساسها يقدم المكلف بالضريبة الضمانات فإنها حسب المشرع الفرنسي تشمل الحقوق و الزيادات المالية المرتبطة بالوعاء من دون حساب غرامات التأخير¹.

2- تقديم الضمانات

من أجل الاستفادة من إرجاء الدفع لا يكفي فقط أن يقدم المكلف بالضريبة الشكاية مصحوبة بطلب إرجاء الدفع و إنما أيضا عليه تقديم الضمانات إما تلقائيا أو بطلب من المحاسب².

حسب المادة R 277-1 من LPF فإن المحاسب حينما يتلقى طلب إرجاء الدفع فإنه يطلب من المكلف بالضريبة تقديم الضمانات، وهذا يعني بأن عملية التحصيل تبقى معلقة إلى غاية انتهاء الأجل المتعلق بتقديم الضمانات³.

و بالمقابل فإن المحاسب عندما يطلب من المكلف بالضريبة تقديم الضمانات فإنه يجب أن يكون الطلب محررا وفقا للنموذج المحدد من طرف الإدارة الجبائية ، وأن يقوم بإرساله بموجب رسالة مسجلة مع الإشعار بالوصول وهذا من أجل تحديد تاريخ بداية حساب المواعيد،

¹ - Les garanties doivent couvrir le montant en droits de l'imposition contestée et les pénalités d'assiette qui s'y rapporte et le montant des pénalités de mauvaise foi n'a pas à être garanti. Le conseil d'Etat a considéré qu'il résulte des impositions de l'article L. 277 du LPF « que la créance du trésor dont il peut être exigé que le recouvrement ultérieur éventuel soit préservé par l'apport de garanties au comptable de la part du contribuable s'entend des seuls droits et majorations d'assiette, limitées au montant des pénalités de retard, dont le dégrèvement constitue l'objet de la réclamation formée par celui-ci et dont il demande que le paiement soit différé ». C.E. 31 mai 2000, BERTHEAU, req n° 195 650.

² - Le redevable peut solliciter, en certains cas, de ne pas avoir à constituer de garanties, dans la mesure où le comptable chargé du recouvrement a la possibilité d'accorder, sous sa seule responsabilité, une dispense de garantie partielle. Gérard le Grand, Le recouvrement de l'impôt. Litec fiscal, édition 2006. P 338.

³ - Martin LAPRAD. Constitution de Garantie en cas de sursis de paiement, « Le comptable compétent invite le contribuable qui a demandé à différer le paiement des impositions à constituer les garanties prévues à l'article L. 277. Le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de la réception de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer. Ces garanties peuvent être constituées par un versement en espèces qui sera effectué à un compte d'attente au Trésor, par des créances sur le Trésor, par la présentation d'une caution, par des valeurs mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'Etat et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, par des affectations hypothécaires, par des nantissements de fonds de commerce. Si le comptable estime ne pas pouvoir accepter les garanties offertes par le contribuable parce qu'elles ne répondent pas aux conditions prévues au deuxième alinéa, il lui notifie sa décision par lettre recommandée ». D.F. 1989, n°43, comm 734/735.

باعتبار أن المكلف بالضريبة منح له القانون أجل 15 يوما من أجل تقديم الضمانات التي يبدأ حسابها من تاريخ وصول الطلب عن طريق البريد¹.

في حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة الضمانات بعد مرور أجل 15 يوما فإن مجلس الدولة الفرنسي اعتبر بأنها مقبولة إذا لم يعارض المحاسب صارحت أي رفضه للضمانات المقدمة بعد مرور الأجل بشرط أن لا يكون المحاسب قد اتخذ التدابير التحفظية².

إن الطلب المتضمن تقديم الضمانات يترتب عنه عدة حالات تصدر عن المكلف بالضريبة والمحاسب، والمتمثلة فيما يلي:

أ- القبول الصريح للضمانات: في هذه الحالة، وبعد أن يقوم المحاسب بفحص الضمانات ويرى بأن قيمتها كافية لتغطية الضريبة المنازع فيها فإنه يقوم بإعلام المكلف بالضريبة بقبوله. وإذا رأى المحاسب بأن قيمة الضمانات ناقصة فإنه يجوز له تقديم طلب كتابي إلى المكلف بالضريبة من أجل تكملة الضمان ويكمن ذلك بموجب رسالة مسجلة مع الإشعار بالاستلام³، وأن المكلف بالضريبة له أجل 45 يوما للقيام بذلك أو منازعة طلب المحاسب أمام القاضي الاستعجالي، وهنا النزاع يخص قيمة الضمانات كما سنرى لاحقا.

كذلك للمكلف بالضريبة بعد تقديمه للضمانات الحق في أن يطلب من المحاسب استبدالها بنوع آخر له نفس القيمة⁴.

ب- المحاسب لا يرد على اقتراحات المكلف بالضريبة: ونعني به سكوت المحاسب وبمعنى آخر سكوت الإدارة الجبائية حول اقتراح الضمانات المقدم من جانب المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة تعلق عملية التحصيل وكل التدابير التحفظية التي كان سيتخذها المحاسب، لأن

¹ - C.E. plén, 24 juin 197, n° 33733 : R.J.F. 8-9/ 1987, n°942.

² - C.E. 9° et 7° ss. Sect, 30 Novembre 1990. N 98578 – 98579, Wasteels Investissement : R.J.F. / 1991, n°126.

³ - M. POUGET, Sursis de paiement et constitution de garanties. « Dans le cas de dépréciation ou d'insuffisance révélée des garanties constituées, l'administration peut à tout moment, dans les mêmes conditions que celles prévues par les articles L. 277 et L. 279, demander au redevable, par lettre recommandée avec avis de réception, un complément de garantie pour assurer le recouvrement de la somme contestée. Les poursuites sont reprises si le redevable ne satisfait pas, dans le délai d'un mois, à cette demande ». D.F. 2007, n°48, comm1127.

⁴ - Jean MARTIN. Sursis de paiement : Substitution de garanties. « Le contribuable peut être admis à tout moment, par le Comptable, à remplacer la garantie initiale par toute autre garantie dès lors que celle-ci correspond à une valeur au moins égale ». D.F.2012 n°52, comm.1245.

هذا الأخير لم يتخذ قراره المتضمن قبول أو رفض الضمانات المقترحة¹، وتسري هذه القواعد أيضا على الحالة التي يطلب فيها المحاسب تكملة الضمانات ويستجيب المكلف بالضريبة إلى ذلك لكن المحاسب لا يرد عليه بالقبول أو الرفض².

ج - رفض المحاسب للضمانات المقترحة: هنا يقوم المحاسب برفض الضمانات المقترحة من جانب المكلف بالضريبة، وهذا الرفض يجب أن يكون صريح ومبلغ بموجب رسالة مع الاشعار بالاستلام، ويجب أن يكون الرفض مسبب وموقع عليه من طرف المحاسب أي بيان الدوافع التي على أساسها رفض المحاسب تلك الضمانات.

في هذه الحالة يباشر المحاسب الإجراءات والتدابير التحفظية من دون أن يقوم بالبيع أي التنفيذ الجبري وهذا إلى غاية صدور قرار نهائي في النزاع الذي يجمع الأطراف سواء على مستوى المرحلة الإدارية (الشكاية) أي رد الإدارة الجبائية أو القضائية (المحكمة الإدارية) أي صدور حكم عن المحكمة الإدارية.

ولكن للمكلف بالضريبة الحق في الطعن ضد قرار المحاسب المتضمن رفض الضمانات ليس على أساس أنه غير مشروع كإعدام التسبيب³، وإنما لمنازعة قيمة الضمانات المقترحة من حيث قبولها أو عدمه، ويكون ذلك أمام القاضي الاستعجالي الذي يتعين تقديم الطعن أمامه خلال أجل 15 يوما يبدأ حسابها من تاريخ تبليغه برفض الضمانات.

في هذه الحالة إذا رفض القاضي الاستعجالي دعوى المكلف بالضريبة، فإن هذا الأخير لن يستفيد من إرجاء الدفع، ولا يمكنه أن يقدم طلب جديد يتضمن اقتراح و تقديم ضمانات جديدة حفاظا على حقوق الخزينة العمومية في عملية التحصيل⁴، لأن المشرع الفرنسي ضمن قانون الإجراءات الجبائية نص صراحة على أنه في حالة ما إذا لم يتم الاستجابة لشكاية المكلف بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية ولا المحكمة الإدارية فإنه يتعين عليه دفع غرامة التأخير.

¹ - C.E. 8 janvier 1982, Croulard, req. N° 15543, R.J.F. 3/86 n° 316.

² - C.E. 23 Février 2004, min c/SA, Tekelec Air tonic : R.J.F. 5/2004, n° 538, p. 402.

³ - C.E. 1^{er} Décembre 1999, SA, Lucas France, req. N° 184 304.

⁴ - T.A. Orléon, 1^{ère} Chambre, 26 Aout 1997, n°07-1554, Sté Tourisme terrestre et maritime (TTM) : Dr. Fisc. 1997, n°44, comm.1161.

3- مدة سريان إرجاء الدفع يبدأ آثار سريان إرجاء الدفع من تاريخ إيداع الشكاية المرفقة بالطلب الموجه أمام مصلحة الوعاء أو مصلحة التحصيل هذه الأخيرة ومثلما سبق ذكره يتعين عليها تحويل الشكاية إلى مصلحة الوعاء¹، وأن مصلحة التحصيل ملزمة بذلك². إن إرجاء الدفع ينتهي سريان آثاره عند اتخاذ قرار نهائي من إدارة الضرائب (مصلحة الوعاء) إذا لم يتم الطعن فيه أمام القضاء، ولكن يبقى إرجاء الدفع قائماً في حالة تقديم الطعن القضائي (دعوى الموضوع) ضد قرار الإدارة الجبائية إلى غاية صدور القرار من المحكمة الإدارية، وليس للاستئناف أمام محكمة الإدارية أثر موقوف³.

وعليه فإن صدور قرار المحكمة في غير صالح المكلف بالضريبة يضع حداً لإرجاء الدفع، وتصبح الضرائب المنازعة فيها واجبة الأداء، وأن طلب وقف تنفيذ حكم الصادر عن المحكمة الإدارية لا يترتب عنه مباشرة وقف تنفيذ ذلك الحكم كما سنرى ضمن الباب الثاني.

¹ - C.E.22 mai 1992. « Toute réclamation concernant l'assiette d'une imposition directe, adressée au service du recouvrement, est transmise par celui-ci au service de l'assiette. C. E 11 janvier 1984, MILLIENNE, En pratique, la production d'une copie de la réclamation d'assiette ou l'indication du dépôt d'une telle réclamation par le débiteur n'est pas suffisante pour justifier du dépôt effectif de cette réclamation. Il conviendra donc, en cas de doute, de vérifier auprès du service de l'assiette l'existence et la régularité de la réclamation ». Req. N° 37 480, RJF 3/84, n° 371 ; 2 mars 1994, ROGE, req. N° 104 837, RJF 5/94, n° 641

- C.E.17 novembre 1986. « Toute réclamation concernant le recouvrement d'une imposition directe, adressée au service de l'assiette, est transmise par celui-ci au service du recouvrement. La date d'enregistrement de la réclamation est celle de la réception par le service qui a été saisi le premier. L'auteur de la réclamation est avisé par le service qui a été saisi le premier de la transmission au service compétent ». Req. N° 73 702, RJF 1/87, n° 124.

² - Le conseil d'Etat a jugé que l'absence de transmission de la réclamation d'assiette au service compétent, le tribunal administratif peut être saisi de la décision implicite de rejet qui en résulte à l'expiration du délai de six (06) mois prévu par le 2^{ème} alinéa de l'article R191-1 du L.P.F. C.E. 22 mai 1992, CERASIN, req. N° 66 398.

³ - La demande de sursis de paiement n'a de portée que pendant la durée de l'instance devant le tribunal administratif ; dès lors que le tribunal s'est prononcé au fond, son jugement rend à nouveau exigibles les impositions dont il n'a pas prononcé la décharge. C.E. 2 Novembre 1987, DA VERIO, req. N° 73 849.

الفرع الثاني: آثار تقديم طلب إرجاء الدفع

1- فيما يتعلق بتحصيل الدين الجبائي وتقدم دعوى التحصيل.

أ- في حالة تقديم ضمانات:

حينما يستجيب المكلف بالضريبة لطلب المحاسب ويقدم ضمانات كافية لتغطية الدين الجبائي المنازع فيه، وأن المحاسب لا يعترض عليها فإن المكلف بالضريبة يستفيد من إرجاء الدفع، ويترتب عنه توقف تحصيل الضريبة ووقف تقدم إجراءاته إلى غاية صدور قرار نهائي من إدارة الضرائب (مصلحة الوعاء) أو من المحكمة الإدارية.

ب - في حالة عدم تقديم ضمانات:

في بعض الحالات المكلف بالضريبة يقوم بإيداع الشكاية مصحوبة بطلب إرجاء الدفع، ولكن يمتنع عن تقديم الضمانات أو لا يقوم بتكملة الضمانات التي سبق له تقديمها، وبعد أن يتم إخطاره وإعلامه من طرف المحاسب لا يستجيب لطلبه في هذه الحالة المحاسب يمتنع عن القيام بالتنفيذ الجبري ، ولكن له كامل الصلاحية في اتخاذ الإجراءات أو التدابير التحفظية التي تكفل حقوق الخزينة العمومية إلى غاية صدور قرار نهائي حول الشكاية أو صدور حكم عن المحكمة الإدارية¹، وهذه الحالة تسمى بالإرجاء المصغر Le mini-sursis. إذن نلاحظ بأن للمكلف بالضريبة حقوق أو ضمانات موسعة، ذلك أن إرجاء الدفع تبقى آثاره سارية، ويتخذ المحاسب الإجراءات والتدابير التحفظية، ولكن بالمقابل فإن هذه التدابير يمكن أن تؤثر على نشاط المكلف بالضريبة كالشركات مثلا مما سيؤدي إلى خلق صعوبات قد تؤدي بها إلى الإفلاس.

2- آثار إرجاء الدفع على أعمال وقرارات المتابعة (المبلغة لاحقا):

تظهر فعالية وآثار إرجاء الدفع في أنه يؤدي إلى جعل كل إجراءات المتابعة اللاحقة لإيداع طلب إرجاء الدفع باطلة بقوة القانون²، وهذا البطلان ليس مرتبط بتقديم الضمانات و لا

¹ - C.E. 12 er décembre 2002, Dans le cas ou le contribuable ne bénéficie pas de l'ensemble des effets du sursis légal de paiement en l'absence de constitution de garanties. CROULARD, req. n° 15 543, RJF 3/02, n° 316.

² - C.E. 27 Juillet 1984, Mme SENDER-TROUETTE, req, n° 42701.

حتى بقبولها من طرف المحاسب بل بمجرد إيداع طلب إرجاء الدفع، وهنا المحاسب أي الإدارة لا حاجة لها في أن تتخذ قرارا برفع اليد أو تبليغه باعتبار أنه يقع ويحدث بقوة القانون¹.

وهذا يعني أنه في حالة صدور قرار نهائي لصالح الإدارة الجبائية، يتخذ المحاسب إجراءات جديدة من أجل متابعة عملية التحصيل².

ومن جهة أخرى فإن بطلان إجراءات المتابعة لا يشمل إلا الضرائب التي تمت منازعتها من طرف المكلف بالضريبة، وبمعنى آخر تبقى إجراءات المتابعة المرتبطة بالضرائب الأخرى صحيحة ومرتبطة لكل آثارها.

في حالة ما إذا قامت الإدارة الجبائية بالحجز على أموال المكلف بالضريبة قبل أن يقوم هذا الأخير بإيداع طلب إرجاء الدفع، فإنه يتعين على الخزينة العمومية إرجاعها إذا ما كانت الضمانات المقدمة كافية لتغطية الدين الجبائي المنازع فيه، لأن إبقاء الحجز سيضر حتما بالحقوق المالية للمعني بالأمر³.

أما فيما يتعلق بالإشعار للغير الحائز A.T.D الذي يترتب عنه انتقال الأموال إلى الذمة المالية للخزينة العمومية و التي هي بطبيعة الحال ملك للمكلف بالضريبة التي تكون بحوزة الغير ونظرا لأن الإشعار للغير الحائز يترتب آثاره بمجرد تبليغه إلى الغير، فإن تقديم طلب إرجاء الدفع وإيداعه بعد تبليغ الإشعار وترتب آثاره لا يجعل منه باطلا بل على العكس من ذلك فإن تلك المبالغ التي تم حجزها تغطي الدين الجبائي المنازع فيه على أن يتم اقتطاعها لاحقا أو إرجاعها إلى المكلف بالضريبة في حالة صدور قرار في صالحه، وهذا ما يجعل من الإشعار للغير الحائز صحيح وقانوني.

¹ - C.A.A. Paris, 05 mai 1998, La caducité ne vicie cependant pas la procédure, ce qui fait que le contribuable reste redevable des frais afférents aux actes antérieurement notifiés et que l'administration fiscale ne peut être tenue à l'indemnisation des frais irrépétibles, si une instance avait déjà été engagée. N° 96 – 850. SARL Novamark international : Dr. Fisc. 1999, n° 12, comm. 256.

² - C.E. 24 juillet 1991, n° 63915, SARL Delviandes : Dr. Fsc. N°43, comm 1879.

³ - C.E. 25 Avril 2001, n° 213 460, Sté Parival : R.J.F. 7/2001, n° 1012, concl. J. Courtial.

إذن لا يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في الإشعار للغير الحائز المتخذ قبل إيداع شكايته المصحوبة بإرجاء الدفع على أساس أنه تقدم بطلب وإيداع إرجاء الدفع، ويعتبر حماية لحقوق الخزينة العمومية¹.

بالمقابل يتمتع المحاسب عن اتخاذ الإشعار للغير الحائز بمجرد تبليغه بطلب إرجاء الدفع المودع من قبل المكلف بالضريبة، كذلك يتم إبطال الإشعار للغير الحائز المتخذ سابقا في حالة ما إذا كان قرار الإدارة لصالح المكلف بالضريبة كما تم الإشارة إليه أعلاه². أما بالنسبة للحالة التي يقدم فيها المكلف بالضريبة طلب إرجاء الدفع الملحق بالشكاية المودعة لدى مصلحة إدارة الضرائب دون أن يقدم الضمانات أو لم يتم بتكتملة تلك الضمانات بعد الطلب الموجه إليه من طرف المحاسب، فإن هذا الأخير يتخذ ضده الإجراءات التحفظية، ويتعين على المكلف بالضريبة أيضا دفع غرامات التأخير عند صدور القرار النهائي³.

المطلب الثاني: الاستعجال الجبائي

في حالة ما إذا قرر المحاسب أي الإدارة الجبائية رفض الضمانات المقدمة أو رأت بأنها غير كافية لتغطية الدين الجبائي فإنه يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في ذلك القرار أمام القاضي الإداري الفاصل في المواد الاستعجالية ضمن ما يسمى باستعجال الضمانات. كذلك يمكن اللجوء أمام القاضي الاستعجالي من أجل منازعة الإجراءات التحفظية المتخذة من قبل المحاسب⁴.

¹ - C.E. 15 Octobre 1997, SARL. Eciom ; req. N° 57 928.

² - Cass. Com, 24 octobre 2000, n° 1739 F-D, Berreville : R.J.F. 2/2001, n° 251.

³ - وتتمثل التدابير والإجراءات التحفظية في حجز التحفظي على الأموال المنقولة والعقارية للمكلف بالضريبة وديون وحقوق الشركاء والقيم المنقولة، وأن تدابير حجز التحفظي يترتب عنها أيضا قطع التقادم، وهي تعد كضمان للمحاسب من أجل تحصيل الضريبة عند انتهاء النزاع، مع العلم أن المحاسب العمومي مسؤولا اتجاه الدولة في عملية تحصيل ديونها اتجاه الغير.

⁴ - Conseil d'État, 1er décembre 1999, SA Lucas France « L'orsque les garanties offertes par le contribuable ont été refusées, celui-ci peut, dans les quinze jours de la réception de la lettre recommandée qui lui a été adressée par le comptable, porter la contestation, par simple demande écrite, devant le juge du référé administratif, qui est un membre du tribunal administratif désigné par le président de ce tribunal". Ainsi le conseil d'Etat a décidé que lorsque le contribuable propose des garanties insuffisantes ou si le comptable n'accepte pas les garanties offertes, il notifie au redevable son refus par pli recommandé avec demande d'avis de réception dans un délai de quarante-cinq jours », instruction

وتجدر الإشارة إلى أن القاضي الاستعجالي ليس بقاضي إلغاء وإنما نحن أمام القضاء الكامل¹ باعتبار أنه ينظر فقط فيما يتعلق بالضمانات وتقديرها وليس مدى مشروعية القرار المتخذ من طرف المحاسب، ويظهر ذلك جليا حينما يطلب المكلف بالضريبة إعفاءه من تقديم الضمانات و المحاسب يرفض صراحة أو ضمنا، فإن هذا القرار غير قابل لأي طعن².

إذن يظهر القضاء الاستعجالي للضمانات مكلا للنزاع الذي قد ينشأ بين المحاسب العمومي والمكلف بالضريبة حول مسألة تقدير الضمانات أو قبولها ، وهذا ما يجعل من هذا الاستعجال مميزا كونه امتداد فقط للإجراءات المتعلقة بمسألة إرجاء الدفع للدين الجبائي المتنازع عليه، وإن إقرار هذا النوع من المنازعات من قبل المشرع الفرنسي يعتبر بمثابة ضمان لحقوق المكلف بالضريبة من تعسف المحاسب الذي يأخذ بعين الاعتبار مصلحة الخزينة العمومية في تحصيل الضريبة الواجبة الأداء بشتى الوسائل لكن بالمقابل هذا النزاع تحكمه قواعد وشروط مضبوطة تتمثل أساسا في سرعة الفصل فيه، وعدم مساسه بأصل الحق أي موضوع النزاع المرتبط بالضريبة ولذلك وضع له القانون الفرنسي شروط وضوابط يتعين على المكلف بالضريبة احترامها.

الفرع الأول: مجال تطبيق الاستعجال الجبائي

1- المنازعات المتعلقة بتقديم الضمانات:

مثما سبق ذكره فإن المكلف بالضريبة حينما يقدم الضمانات إلى المحاسب بناء على طلب هذا الأخير، فإن المحاسب يعلن قبولها أو رفضها، وبالنسبة لرفض الضمانات يجب على

codificatrice n° 03-006-A3 du 20 janvier 2003.Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique.www.economie.gouv.fr.

¹ - « Les contestations susceptibles de s'élever à l'occasion de la constitution des garanties présentées à l'appui d'une demande de sursis de paiement peuvent donner lieu à une procédure spéciale devant le juge du référé. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts. « Le référé en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires obéit aux règles définies par l'article L. 279 du livre des procédures fiscales ». Bofip.impots.gouv.fr.

² - C.E. 20 Février 2002, n° 223134, SA France Nord Logistique « Le contribuable ne peut pas saisir le juge du référé de conclusions tendant à être dispensé de toute constitution de garanties à l'appui de sa demande de sursis de paiement ». Juris data n° 2002- 080098.

المحاسب أن يعلن عن ذلك خلال أجل 45 يوما من تاريخ تقديمها بموجب رسالة مسجلة ، و في حالة فوات الميعاد فإن سكوته يفسر على أنه قبول¹.

وأن القبول الصريح أو الضمني الصادر عن المحاسب لا يمنع هذا الأخير في أن يطلب لاحقا و مستقبلا من المكلف بالضريبة تكملة الضمانات إذا نقصت قيمتها، و يتمتع المكلف بالضريبة بأجل خمسة وأربعين (45) يوما من أجل تكملة الضمانات يبدأ حسابها من تاريخ تبليغه بموجب الرسالة المسجلة²، وفي هذه الحالة له الحق في منازعة قرار المحاسب المتضمن تكملة الضمان أمام القاضي الاستعجالي، كما يجوز له المطالبة باستبدالها.

إذن كشرط لرفع الدعوى الاستعجالية يجب صدور قرار عن المحاسب يتضمن عدم كفاية الضمانات لتغطية الدين الجبائي المنازع فيه ، وهذا يقودنا للقول بأن المحاسب وحده هو الذي له صلاحية البث في الضمانات (مصلحة التحصيل) ، و من ثم لا يجوز للمكلف بالضريبة اللجوء أمام القاضي الاستعجالي في حالة غياب قرار المحاسب المتضمن الرفض³. وفي مثل هذه المنازعات قرر مجلس الدولة الفرنسي بأنه لا يجوز للمكلف بالضريبة التمسك بالوسائل المرتبطة بمدى مشروعية الضريبة المنازع فيها أمام قاضي الاستعجال الجبائي، وأن هذا النوع من النزاع يخص فقط الضمانات وتقديرها⁴.

¹ - Les décrets 2009-985 et 2009-986 du 20 août 2009, ont apporté certaines nouveautés en matière de contentieux fiscal. « Le contribuable dispose d'un délai de **quinze jours** à compter de la réception de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer... Si le comptable estime ne pas pouvoir accepter les garanties offertes à sa demande ou spontanément par le contribuable parce qu'elles ne répondent pas aux conditions prévues au deuxième alinéa, il lui notifie sa décision par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal dans un délai de quarante-cinq jours à compter du dépôt de l'offre. A défaut de réponse par le comptable dans ce délai, les garanties offertes sont réputées acceptées ». JO du 23, p.13782.

² - C.A.A. de Paris, 9ème chambre, 27 mars 2014. Qu'aux termes de l'article R. 277-1 du même livre : « Le comptable compétent invite le contribuable qui a demandé à différer le paiement des impositions à constituer les garanties prévues à l'article L. 277. Le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de la réception de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer... Si le comptable estime ne pas pouvoir accepter les garanties offertes par le contribuable parce qu'elles ne répondent pas aux conditions prévues au deuxième alinéa, il lui notifie sa décision par lettre recommandée ». www.JURICAF.Fr.

³ - C.E. 10 Février 1984, n° 46910 – 46954, Venutolo : RJF 3/1984, concl. O. FOUQUET.

⁴ - C.E. 20 Février 2002, n° 233783, SA France Logistique, « Ce moyen aurait été opérant à l'appui d'une demande de référé suspension ». RJF 5/2002, n° 573

2- المنازعات المتعلقة بالتدابير التحفظية:

كما سبق ذكره يجوز للمحاسب اتخاذ التدابير التحفظية عندما يقدم المكلف بالضريبة طلب إرجاء الدفع مع الشكاية ولكن لا يقدم الضمانات لتغطية الدين الجبائي المنازع فيه أو أنه يقدمها لكنها ليست كافية ولا يستجيب لطلب المحاسب المتضمن تكملتها.

في هذه الحالة التدابير التحفظية يمكن أن تتخذ شكل الحجز على أموال المكلف بالضريبة ناهيك عن الإشعار للغير الحائز خاصة اتجاه البنوك والمؤسسات المالية الأمر الذي قد يؤدي إلى الإضرار بنشاط المكلف بالضريبة¹، وهذا ما سيدفع حتما بالمكلف بالضريبة اللجوء أمام القاضي الاستعجالي ويطلب منه تقليص هذه التدابير أو وضع حد لها خاصة إذا كان سيترتب عنها أضرار لا يمكن إصلاحها في المستقبل².

وهنا القاضي الاستعجالي يتأكد من أن التدابير التحفظية المتخذة من طرف المحاسب على علاقة مباشرة مع الضريبة المنازع فيها، وأنه سينظر إليها على أنها كفالة، و بالنسبة للإشعار للغير الحائز و كما ذكرنا سابقا فإنه لا يدخل ضمن التدابير التحفظية إذا ما اتخذ قبل إيداع الشكاية وتقديم طلب إرجاء الدفع وأنه تم تبليغه إلى الغير وتنفيذه³.

¹ - Les mesures conservatoires concernent : le saisi conservatoire des biens meubles corporels, des créances, des droits des associés et des valeurs mobilières, des biens placés dans un coffre.

² - Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, « Il ressort que le débiteur qui entend contester la décision du comptable doit saisir le juge du référé dans un délai de quinze jours et consigner l'équivalent du dixième de l'impôt contesté. Le délai de quinze jours court à compter de la réception de la lettre recommandée notifiant cette décision. La procédure de référé doit être engagée avant l'intervention du jugement du tribunal administratif ou judiciaire statuant sur l'instance relative à l'impôt contesté pour lequel un sursis de paiement a été demandé; la procédure de référé serait en effet rendue sans objet par ce jugement qui est immédiatement exécutoire, le recours à la juridiction d'appel dont il serait frappé n'aurait pas d'effet suspensif pour le recouvrement de l'impôt ».DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES.11-12/09/2012. www.bofip.impots.gouv.fr

³ - C.E. 15 Octobre 1997, n° 175 722 et 175 798, SARL Euro-Construction Outre mer : RJF 11/1997. N°1060.

الفرع الثاني: أعمال إجراءات الاستعجال الجبائي

يجب على المكلف بالضريبة أن يرفع الدعوى أمام القاضي الاستعجالي في أجل أقصاه 15 يوما يبدأ حسابها من تاريخ تبليغه قرار المحاسب المتضمن رفض الضمانات المقدمة، وهذا عندما يتعلق الأمر بالمنازعات المرتبطة بالضمانات¹.

أما بالنسبة للمنازعات المرتبطة بالتدابير التحفظية المتخذة من طرف المحاسب فإنه لم يحدد لها أجل لتقديم الدعوى أمام القاضي الاستعجالي (الطعن) من أجل المطالبة بالحد منها أو وضع حد لتطبيقها.

وهنا نطبق الآجال الصريحة فلا يتم حساب اليوم الأول ولا الأخير كما انه يتم تمديد الآجال في حالة مصادفة اليوم الأخير للعطلة (les délais Francs).

ويجب أن تكون العريضة مسببة وتحتوي على موضوع الطلب، وشرح موجز لوقائع النزاع والعناصر التي تنصب عليها الدعوى والأساس القانوني الذي تسند عليه ويجب أن تكون موقعة من طرف المكلف بالضريبة أو من ينوب عنه، كما يشترط أن تكون مرفقة بالرسالة الصادرة عن المحاسب التي تتضمن رفض الضمانات المقدمة مع الشهادة التي تثبت بأنه تم دفع الكفالة المقدر بعشر الضريبة المنازع فيها أي 10%.

وعلى المحاسب في رده أن يبين الأسباب الموضوعية التي جعلته يقرر بأن الضمانات غير كافية لتغطية الدين الجبائي.

وبالمقابل يتعين على القاضي الاستعجالي أن يفصل في الدعوى خلال أجل شهر من تاريخ قيدها لدى كتابة الضبط، وفي حالة انتهاء مدة الشهر ولم يصدر الأمر عن القاضي، فإن هذا يعتبر رفض ضمني للدعوى أي تأكيد القرار الصادر عن المحاسب، أما إذا فصل القاضي فإنه يجب عليه تسبيب الأمر وتبليغه إلى أطراف النزاع.

¹ - Cour Administrative d'Appel de Marseille, 24/05/2013. « Aussi le redevable doit avoir consigné auprès du comptable, sur un compte d'attente une somme égale au dixième 10% des impôts contesté : une caution bancaire ou la remise de valeur coté en bourse peut également tenir lieu de consignation ». N° 0176613.Mai 2013, recueil Lebon.

وإذا تبين للقاضي بأن الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة كافية فإنه يعفيه من تقديم ضمانات أخرى، ولكن ليس كل الضمانات، فهو يتخذ قرار بشأن الضمانات المقدمة أي تلك التي سبق عرضها على المحاسب.

وبالنسبة للتدابير التحفظية يمكن للقاضي أن يقرر رفع اليد كلياً أو جزئياً إذا كان ذلك ممكناً، كما يمكنه رفض الطلب إذا لم يبين المكلف بالضريبة بأنه أصابه ضرر كبير أو ستلحقه أضرار كبيرة من جراء تلك التدابير التحفظية.

الفرع الثالث: طرق الطعن

إن الأمر الصريح أو الضمني الصادر عن القاضي الاستعجالي قابل للطعن فيه بالاستئناف أمام جهة الاستئناف في أجل أقصاه 08 أيام يبدأ حسابه من تاريخ تبليغه من طرف المحكمة.

وتفصل جهة الاستئناف في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ قيد الاستئناف، وغياب الفصل عند انتهاء الأجل السالف الذكر يعتبر تأييد للأمر المستأنف فيه.

إن إجراءات التقاضي لا تنتهي عند هذا الحد أي عند جهة الاستئناف بحيث يجوز تقديم الطعن بالنقض سواء من طرف المكلف بالضريبة أو المحاسب المكلف بعملية التحصيل ضد القرار الصادر عن المحكمة الإدارية للاستئناف، وأجل الطعن بالنقض محدد بشهرين يبدأ حسابه من تاريخ تبليغ الأمر.

من أجل قبول الطعن بالنقض يجب أن يتم رفع من قبل محامي معتمد لدى مجلس الدولة أو محكمة النقض، فقط الوزير معفي من ذلك، وهذا الشرط فرض من أجل السير الحسن للعدالة.

كما سبق ذكره يجب أن يقدم الطعن خلال أجل شهرين، ويبدأ حساب هذا الميعاد من تاريخ انقضاء أجل شهر المقرر لمحكمة الاستئناف TAA أو محكمة ذات الاختصاص الكامل TGI، من أجل الفصل في الاستئناف، مما يعني بأن الطعن بالنقض يمكن أن يوجه ضد القرارات الصريحة أو الضمنية.

وفيما يتعلق بالرقابة التي يمارسها قضاة النقض فإنها تشمل الرقابة على تفسير القانون، والرقابة مراقبة تسبب القرارات محل الطعن، ذلك أن قاضي النقض ليس قاضي الملف أو القضية وإنما هو قاضي الحكم محل الطعن بالنقض، ومن ثم يترتب عنهما أثرين هما: الأولى وهو أن يقبل فقط الوسائل والعناصر القانونية التي تم عرضها على قاضي الموضوع، ولكن هذه القاعدة يرد عليها استثناء باعتبار أن مجلس الدولة يمكنه أن ينظر في المسائل المتعلقة بالنظام العام والتي لم يتطرق لها قاضي الموضوع. والثاني يتمثل في أن الطعن بالنقض لا يتم قبوله إلا بالنسبة للعناصر والوسائل المخالفة للقانون والمستمدة من القرار محل الطعن بالنقض، ومثال ذلك أن يخرق القاضي قواعد الاختصاص، أو أنه أغفل الفصل في أحد الطلبات أو الوسائل، أو أنه قصر في تسبب قراره.

وهذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي في قضية « S.I.C.A. Dinde d'Anjou »، فقد ألغى مجلس الدولة قرار الرفض الضمني الصادر عن محكمة نانت مؤسسا لقراره على قصور التسبب¹.

وتمثلت وقائع القضية في أن الشركة احتجت على ضريبة الشركات والمقدرة ب 3800000 فرنك فرنسي والتي طلبت الاستفادة من تأجيل الدفع، وقدمت كضمان غابة تملكها مساحتها مقدرة ب 130 هكتار، فقامت مصلحة أملاك الدولة بتقديرها بطريقة خاطئة، واعتبر أن قيمة الغابة تدور بين 2500000 و 2700000 فرنك، ومن ثم اعتبر المحاسب بان هذا الملك المقترح كضمان غير كافي لتغطية قيمة الضريبة المنازع فيها، وبالتالي رفضه كضمان.

¹ - C.E 05 décembre 1984, S.I.C.A. Dinde d'Anjou, n° 96642 et 60218." Le jugement implicite intervenu par suite de l'expiration du délai d'un mois, prévu par les dispositions de l'article L. 277 du livre des procédures fiscales, à compter de l'introduction de l'appel, devant le tribunal administratif, d'une ordonnance du juge du référé administratif en matière de garanties, doit être regardé comme fondé sur les mêmes motifs que ladite ordonnance". Sursis de paiement. JCl. Procédures fiscales, 01 Mars 2010.

الشركة نازعت هذا التقدير ولجأت أمام القاضي الاستعجالي، وقدمت تقرير خبرة الذي تولى إعداده خبير مختص بناء على طلبها، هذه الخبرة كانت أكثر دقة ووضوح بالمقارنة مع خبرة مصالح أملاك الدولة وخلص إلى أن قيمة الغاية تقدر ب 3518863 فرنك وليس 2500000 فرنك، ولكن هذه الخبرة لم تطرح أمام القاضي الاستعجالي.

و ضمن الأمر الذي أصدره القاضي اعتبر بان الشركة لم تقدم أي بداية للإثبات aucun commencement de preuve للقول بأن الخبرة المنجزة من طرف مصالح أملاك الدولة كانت ناقصة.

ولكن عند الاستئناف تم طرح الخبرة أمام محكمة الإدارية لنانت، ولكن المحكمة لم تفصل خلال الأجل المحدد وهو شهر، وهذا يعني بأنها أيدت الأمر المستأنف فيه ولو ضمنيا، كما أن هذا يعني من الناحية القانونية الاعتماد على نفس الأسباب التي استند عليها الأمر. وبالتالي فإن المحكمة أغفلت الفصل في وسائل جديدة أي تبرير و حجة جديدة المعروضة أمامها، وهذا ما عرض حكمها الضمني لقصور في التسبيب قضى مجلس الدولة بإبطاله ونقضه¹.

¹ - Considerant que, pour rejeter la demande de la société, laquelle offre en garantie, outre une consignation de 971 500 F non contestée, une forêt de 130 ha environ, cette ordonnance se fonde sur ce que : " si la requérante fait valoir ... que ce bien aurait été sous-estimé, elle n'en fournit aucun commencement de preuve

- Considerant que, la société a produit devant le tribunal administratif, au cours de l'instruction de sa demande, une estimation, faite par un expert forestier agréé, faisant ressortir, après une analyse détaillée des lots composant la forêt, une valeur estimée à 3 518 863 F ; que, si cette évaluation ne liait pas le tribunal administratif, celui-ci, en confirmant l'ordonnance du juge du référé, sans se prononcer sur ladite évaluation, laquelle constituerait un commencement de preuve dont il lui appartenait d'apprécier la portée, n'a pas donné de base légale à son jugement ; que, par suite, la société requérante est fondée, par voie de conséquence, à demander l'annulation de ce jugement. Arrêt précité. S.I.C.A. Dinde d'Anjou.

خاتمة الباب الأول:

من خلال ما سبق دراسته يتبين لنا بأن موضوع إرجاء الدفع يشوبه العديد من النقائص التي لا تصب في مصلحة المكلف بالضريبة، وأنه لاحظنا عدم الانسجام والتناقض الذي وقع فيه المشرع، والتي يسميها فقه الإدارة الجبائية بالتسهيلات الممنوحة للمكلفين بالضريبة لكن هي في حقيقة الأمر ليست كذلك بل تعتبر معوقات لأن أي شخص يؤيد القيام بنشاط خاضع للضريبة يبحث دائما عن الأمن القانوني الذي يضمن له استثمار أمواله من دون الشعور بالخوف، وإن هذا ينطبق أيضا على القانون الفرنسي بالرغم من بساطته وتسلسله الذي لم يسلم من الانتقادات الموجه إليه ليس فقط من جانب الفقه بل أيضا القضاء.

هذه الوضعية لا يبدو إطلاقا أنها مريحة ومن ثم كان لابد من البحث عن حلول جديّة يمكن أن تساعد خاصة المكلف بالضريبة في تجاوز عملية التحصيل التي يمكن أن تؤدي إلى إفلاسه خاصة في حالة صدور حكم قضائي مستقبلا يلغي أسس الضريبة المنازع فيها والتي تم تحصيلها وأدت إلى نتائج سلبية.

من هذا المنطلق فإن القضاء الفرنسي لا سيما مجلس الدولة تبنى حلول مرنة تخدم أكثر مصلحة المكلف بالضريبة، وأنه في الحقيقة كان ملزما في ذلك بسبب التوصيات والتعليمات الصادرة عن محكمة العدل للاتحاد الأوروبي فيما يتعلق خاصة بوقف تنفيذ القرارات الإدارية التي تتخذها الإدارة، ومن ثم أصبح المكلف بالضريبة يلتفت حول إجراءات وقف التنفيذ للقرارات الإدارية المتعارف عليها ضمن المنازعات الإدارية، وليس وحدها فقط بل أيضا إجراءات وقف تنفيذ الأحكام القضائية التي تصدر في غير صالحه، وهذا كله من أجل وقف عملية التحصيل إلى حين صدور قرار نهائي عن القضاء.

سيكون هذا محورا لموضوعنا ضمن الباب الثاني من هذا البحث، الذي سنحاول من خلاله طرح نظرتنا حول إمكانية تطبيق هذه المسألة في القانون الجزائري وموقف القضاء الوطني من ذلك.

الباب الثاني

وقف التنفيذ كوسيلة لإرجاء دفع الضريبة

إذا كانت إجراءات وقف التنفيذ للأحكام القضائية لا تثير الجدل، فإنه على العكس تماماً بالنسبة لوقف تنفيذ القرارات الإدارية أو بمعنى آخر تعطيل النشاط الإداري بموجب هذا الإجراء الذي يمكن أن يلجأ إليه كل شخص يرى بأن مصلحته تضررت من جراء تنفيذ القرار الإداري، وفي هذا الخصوص يرى الأستاذ Jean Marie Auby " إن وقف التنفيذ يثير مسألة أساسية وهي محاولة التوفيق بين امتيازات الإدارة والضمانات المخولة للمرتفقين، والحلول المتبناة حالياً تترجم إشكالية إيجاد التوازن بين هذين العنصرين لأنه من الصعب التوفيق بينهما".

فالمشرع يتدخل في العديد من المرات من خلال تدعيم سلطات الإدارة أو على العكس إذا رأى بأن سلطات الإدارة قوية بالمقارنة مع الغير فإنه يضع ضمانات جديدة يستفيد منها هؤلاء، ونفس الشيء بالنسبة للقاضي الإداري من أجل إرجاع التوازن في العلاقات بينهما قد يضع حدود للسلطات الإدارية إذا رأى بأنه مبالغ فيها، ومن جهة أخرى لا يجد أي حرج في إعادة النظر في حقوق أو ضمانات المرتفقين إذا تبين له بأنها تعطل النشاط الإداري¹، وأن القضاء الفرنسي تدخل في العديد من المرات بسبب الاعتداء على حقوق وحرية الأفراد نتيجة تعسف الإدارة في تنفيذ قراراتها مباشرة وباستعمال الجبر، ومن ثم كان لابد من تبني مثل هذه الإجراءات التي تحمي حقوق الأفراد في إطار قانوني واضح ومنظم².

ولقد تم تبني إجراءات وقف التنفيذ لأول مرة في فرنسا سنة 1945 بموجب الأمر رقم 45-1708 بحيث تم وضع الشروط التي يجب أن تتوفر من أجل الحكم به من طرف القاضي الإداري، وهو يخص فقط المنازعات الإدارية العامة، ولم يتم الأخذ به ضمن المنازعات الجبائية، باعتبار أن المشرع خص المنازعات الجبائية بإجراءات إرجاء الدفع³.

¹ - M. Tourdias : Le sursis à exécution des décisions administratives, L.G.D.J.1957.

² -, R. Abraham, L'avenir de la voie de fait et le référé administratif, « L'exécution forcée est une prérogative utilisée aux risques et périls de l'administration puisqu'elle engage sa responsabilité dès lors qu'elle ne respecte pas le droit...L'exécution forcée irrégulière qui porterait atteinte à un droit ou une liberté publique constitue une voie de fait, relevant de l'autorité judiciaire. Mélanges Braibant, 1996, p. 112.

³ - Ordonnance n° 2000-387 du 4 mai 2000 relative au code de justice administrative, « Sauf dispositions législatives spéciales, la requête au Conseil d'Etat n'a point d'effet suspensif s'il n'en est autrement ordonné par le Conseil d'Etat ».

- toujours en France, l'article 54 du décret du 30 juillet 1963 autorise le sursis si l'exécution de la décision attaquée risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables et si les moyens

ولكن فيما بعد تبنى القاضي الإداري إجراءات وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية من أجل إرجاع التوازن في العلاقة التي تحكم الإدارة الجبائية بالمكلف بالضريبة. ذلك أن الإدارة تتمتع بامتيازات أكثر بالمقارنة مع المكلف بالضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى وجود العديد من النقائص التي تحيط بإجراءات إرجاء الدفع، وعلى أساس ذلك كما سنرى لاحقا تم تبني إجراءات وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية.

إذا إجراءات وقف التنفيذ لم يتم اعتمادها من طرف القاضي الإداري الفاصل في المواد الجبائية إلا بعد استنتاج وملاحظة العديد من الوضعيات الصعبة عان منها المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية¹.

ويرى البعض في فرنسا بأن تطبيق الإجراءات الاستعجالية المتمثلة في وقف التنفيذ في مجال المنازعات الجبائية يمكن أن يثير المفاجئة والدهشة، وأنه لا يمكن تبرير اعتمادها إلا بالقول بأنها جاءت لتكملة إجراءات إرجاء الدفع المنظم بموجب كتاب الإجراءات الجبائية².

ولكن قبل ذلك يجدر بنا الإشارة إلى التطبيقات القضائية في الجزائر، فمسألة تبني إجراءات وقف التنفيذ في المنازعات الإدارية ضمن المنازعات الجبائية لم تثر اهتمام كبير نظرا لصعوبة تطبيقها مع الأحكام المبهممة التي كانت منصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية

énoncés dans la requête paraissent, en l'état de l'instruction, sérieux et de nature à justifier l'annulation de la décision attaquée.

¹ - وهذا ما جاء في ملاحظات الأستاذ Jean Marie Aubi الذي يرى بأن القاضي الإداري جاء لندجة المكلف بالضريبة من خلال اعتماد إجراءات وقف التنفيذ بسبب النقائص والعيوب التي تعترى إجراءات إرجاء الدفع في مجال المنازعات الجبائية من خلال منح المكلف بالضريبة الحق في تأجيل دفع الضريبة المنازع فيها باعتماد إجراءات وقف التنفيذ.

² - Pierrick Babin, Comment obtenir un sursis de paiement, « Le contribuable souhaitant obtenir le sursis de paiement des impositions mises à sa charge doit en faire expressément la demande à l'appui d'une réclamation contentieuse. En premier lieu, il doit donc établir une réclamation contentieuse. Ensuite, la réclamation contentieuse doit être régulière car une demande de sursis de paiement présentée dans une réclamation irrecevable serait privée d'efficacité. Enfin, la demande de sursis de paiement doit être expresse, ce qui signifie que le contribuable doit mentionner dans sa réclamation "qu'il désire surseoir au paiement d'une imposition qu'il conteste et des pénalités y afférentes" et préciser le montant ou les bases du dégrèvement auxquels il estime avoir droit ». J.C.P. 2012.1.1.1834.

القديم، والذي زاد الغموض هو تدخل المشرع وتبنيه لإجراءات إرجاء الدفع القضائي كما سبق دراستها في الباب الأول ضمن قانون الإجراءات الجبائية¹.

والسؤال المطروح هل يمكن تطبيق إجراءات وقف التنفيذ المنصوص عليها ضمن قانون إجراءات المدنية والإدارية ضمن المنازعات الجبائية؟

سنحاول الإجابة عن هذا التساؤل خلال هذا الباب، ولكن قبل ذلك ولفهم المسألة أكثر وحتى تتضح الصورة سنعرج على القانون المقارن لا سيما القانون الفرنسي، الذي عرضت عليه هذه المسألة في العديد من المرات إلى أن تبني موقف واضح وصريح منها لازالت تطبق لحد الساعة.

ونتساءل أيضا عن أسباب اعتماد إجراءات وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية. وهل تطبق إجراءات وقف التنفيذ الخاصة بالأحكام القضائية لوحدها أم أيضا القرارات الإدارية الضريبية؟ وما هي شروط تطبيق ذلك؟ وآثارها؟

في نفس السياق، وقبل ذلك سنتطرق إلى مسألة جد مهمة وهي فيما إذا كانت الإجراءات المتعلقة بوقف التنفيذ تشبه إجراءات إرجاء الدفع؟ وما هو الفرق بينهما؟ وقبلهما طرح التساؤل حول مفهوم إجراءات وقف التنفيذ؟

للإجابة عن هذه الأسئلة سنقسم هذا الباب إلى فصلين نتناول في الفصل الأول إمكانية تبني إجراءات وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية، والأسباب التي دعت إلى ذلك، وآثار تطبيقها. أما الفصل الثاني تطبيق وإعمال وقف التنفيذ الخاصة بالقرارات الإدارية والأحكام القضائية.

¹ - عكس القضاء الفرنسي الذي فصل في هذه المسألة فإن القضاء الجزائري لم يتخذ موقف صريح ولم نجد أي قرار لمجلس الدولة بخصوص هذا التساؤل، وهو الأمر الذي خلق لنا صعوبة في تبني موقف صريح حول إمكانية تطبيق إجراءات وقف التنفيذ الإدارية ضمن المنازعات الجبائية، وأن هذا الأمر يجعلنا نطرح تصورتنا في وضع حلول يمكن الأخذ بها.

الفصل الأول

إمكانية تبني وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية

ضمن الباب الأول من هذا البحث تعرضنا إلى إجراءات إرجاء الدفع وتطبيقها في القانون الجزائري و القانون المقارن، وتبين لنا بأن هذه الإجراءات وإن كانت تخص فقط المنازعات الجبائية فإنها تعترتها وتشوبها العديد من النقائص والغموض في كيفية تطبيقها، أدى هذا إلى خلق صعوبات في وضع نظام قانوني يخص إجراءات إرجاء الدفع، ومع صمت المشرع، ومن أجل سد النقص فإن المكلف بالضريبة في العديد من المرات أصبح يلجأ أمام القاضي الإداري ارتكازا على إجراءات وقف التنفيذ سواء بالنسبة للأحكام القضائية وحتى القرارات الإدارية من أجل تأجيل دفع الضريبة المنازع فيها، متجاوزا في ذلك الإجراءات الأصلية ألا وهي إرجاء الدفع، المتعارف عليها ضمن المنازعات الجبائية.

وإن هذا يقودنا حتما إلى دراسة الاجتهادات القضائية حول هذه المسألة الجزائرية أو المقارنة، باعتبار أن المسألة عرضت على القاضي الإداري الفرنسي الفاصل في المنازعات الجبائية، ومن ثم معرفة موقف هذا الأخير منها بعد توسيع سلطته وتبنيه مثل هذه الإجراءات، والأسباب التي دعت إليه ذلك.

ولكن قبل دراسة ذلك لابد لنا من تحديد تعريف إجراءات وقف التنفيذ (المبحث الأول) حتى نتضح لنا الصورة التي تبناها القاضي الإداري الفاصل في المنازعات الجبائية ومن ثم إمكانية اتخاذ موقف حول هذا الموضوع (المبحث الثاني).

المبحث الأول: مفهوم وقف التنفيذ وعلاقته بإرجاء الدفع

ضمن هذا المبحث سنتعرض إلى تحديد وتعريف وقف التنفيذ سواء بالنسبة للمشرع أو القضاء والفقهاء كما هو معمول به ضمن المنازعات الإدارية العامة، وبعد ذلك نتطرق إلى علاقة وقف التنفيذ بالإجراءات المتعلقة بإرجاء الدفع.

المطلب الأول: تعريف وقف التنفيذ

لا المشرع ولا القضاء أعطى تعريفاً لوقف التنفيذ¹، ولكن يمكن تعريفه من خلال آثاره القانونية، بأن وقف التنفيذ هو السلطة الممنوحة للقاضي الإداري عندما يرفع أمامه الطلب ضد القرار الإداري أو الحكم القضائي بإمكانية الأمر بوقف تنفيذ آثاره إلى حين الفصل في دعوى الموضوع أي فحص مدى مشروعية ذلك القرار أو الفصل في الاستئناف المرفوع ضد الحكم. إذن هناك نوعين من وقف التنفيذ، إضافة إلى وقف تنفيذ الأحكام القضائية² نجد بجانبه وقف تنفيذ القرار الإداري.

كما ذكرنا سابقاً إذا كانت إجراءات وقف التنفيذ للأحكام القضائية لا تثير إشكالية كبيرة، فإنه على العكس من ذلك بالنسبة لإجراءات وقف تنفيذ القرار الإداري التي تخرج عن القاعدة العامة المتعارف عليها في القانون العام المتمثل في الطابع التنفيذي للقرار الإداري الذي يسري آثاره حتى في ظل وجود الطعن القضائي الذي ليس له أثر موقوف³، مثلما هو

¹ - R. Chapus, Droit du contentieux administratif, « La plupart des auteurs en rendent compte comme d'une exception au caractère exécutoire des décisions administratives, ou des décisions de justice et au caractère non suspensif des recours et se bornent à dire que les procédures de sursis à exécution ont une fonction que leur dénomination exprimée », 1991 p 402.

² - يتم وقف تنفيذ الأحكام القضائية من طرف جهة الاستئناف بناء على طلب من المستأنف إلى حين الفصل في الاستئناف المقام ضد الحكم المراد وقف تنفيذه.

³ - M. Rousset, L'idée de puissance publique en droit administrative, « Le privilège de décision exécutoire se traduit à la fois par le fait que l'administration a la faculté d'édicter des obligations, de conférer des droits, de forger des interdits de sa propre initiative et indépendamment du consentement des intéressés et qu'elle est dispensée de s'adresser au juge pour obéir des administrés qu'ils obéissent à ses prescriptions ; les administrés sont tenus de droit d'appliquer la décision administrative, qui est

مقرر بموجب النصوص القانونية فهذه الإجراءات تعتبر استثناء بحيث تضع حد لنفاذ القرارات الإدارية¹.

إن إجراءات وقف التنفيذ تسمح للمعني بالأمر بأن يطلب من القاضي الإداري وقف التنفيذ بصفة مؤقتة للقرار محل الطعن بالإلغاء الكلي أو الجزئي إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع.

إن إجراءات وقف تنفيذ القرارات الإدارية نظمها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ونعيد التساؤل حول مدى إمكانية تطبيقها ضمن المنازعات الجبائية، على أساس أن الضريبة تصدر في شكل قرار إداري واجب التنفيذ، ومن ثم نتساءل، هل يمكن للمكلف بالضريبة التمسك بإجراءات وقف التنفيذ من أجل طلب إرجاء دفع ما عليه من دين جبائي؟

قبل الإجابة عن هذا التساؤل لابد لنا من الإشارة إلى أنه لا يمكن طلب وقف تنفيذ كل القرارات الإدارية بل فقط تلك التي تتمتع بالطابع التنفيذي، وعلى هذا الأساس تظهر أهمية هذه الإشكالية المتمثلة في أهمية القرارات الإدارية كوسيلة بيد الإدارة للتعبير عن إرادتها ومن ثم تحقيق أهدافها²، فالقرار الإداري تترتب آثاره مباشرة أي بمجرد صدوره، ومن ثم فإن احد مميزاته يستمدّها مباشرة من طابعه التنفيذي الذي يعتبر وجه من امتيازات السلطة العامة التي تتمتع بها الإدارة³، فالطابع التنفيذي هو أساس المنازعات المتعلقة بوقف التنفيذ، وبالتالي

valable immédiatement et produit dès son émission son plein effet juridique ». Thèse, grenoble, 1959, Dalloz, 1960, p. 83-86.

¹ - CE, Ass, 2 juillet 1982, Huglo, « le privilège du préalable est un principe fondamental qualifié dans cet arrêt qui dit que le caractère exécutoire des décisions de l'administration est la règle fondamentale du droit public. L'arrêt Huglo rendu par le conseil d'Etat réuni en assemblée le 2 juillet 1982 est un arrêt de principe. Suite à la modification par un décret du 12 mai 1980 du décret n°53-1169 du 28 novembre 1953, Monsieur Huglo et autres forment un recours en excès de pouvoir. Le tribunal administratif reçoit la demande et donne un sursis à l'exécution de la décision. Cette solution est suspendue par la section du contentieux et le conseil d'etat est saisi. AJDA 1982, p.657, concl. BIANCARELLI (J.).

² - M. Hauriou, la théorie de l'institution et la fondation, « L'institution une idée d'œuvre qui se réalise et dure juridiquement dans un milieu social ; pour la réalisation de cette idée, un pouvoir s'organise qui lui procure des organes ; d'autres part, entre les membres du groupe social intéressée à la réalisation de l'idée, il se produit des manifestations de communion dirigées par les organes du pouvoir et réglées par les procédures », recueil de législation de Toulouse, 1911. p.1.

³ - T.C, 2 décembre 1902, Société immobilière de Saint-Just, Jean Romieu, commissaire du gouvernement, estime ; « qu'il est de l'essence même du rôle de l'administration d'agir immédiatement et d'employer la force publique sans délai ni procédure, lorsque l'intérêt immédiat de la conservation

يستغنى عن القرارات الإدارية التي لا تتصف بهذا الطابع لأنها لا تؤثر في المراكز القانونية للأفراد، فهي لا تحدث أي تغيير في الوضعيات القانونية، ونخص بالذكر هنا قرارات الرفض حتى وإن كان يرد عليها استثناءات كما سنرى لاحقاً.

ولكن لا الفقه ولا القضاء استطاع وضع نظرية عامة للطابع التنفيذي للقرارات الإدارية وهذا بسبب غموضها، ويمكن القول بأن الطابع التنفيذي هو ذلك الذي يفرض التزام على الغير ويؤدي إلى التغيير في المراكز القانونية، سواء كان القرار إيجابياً أو سلبياً¹، فالطابع التنفيذي له علاقة بالواقع، فالشخص أو الأشخاص سيشعرون بالتغيير في وضعيتهم القانونية والواقعية نتيجة تنفيذ القرار الإداري.

وفي هذا الإطار يعرف الأستاذ مورييس هوريو الطابع التنفيذي للقرار بأنه ذلك الذي يحتمل نهاية تنفيذه جبراً عن طريق استعمال القوة من جانب الإدارة، وحسب هوريو فإن القرار التنفيذي هو كل تعبير عن الإرادة يترتب عنه آثار قانونية اتجاه المرتفقين، والصادر عن هيئة إدارية تتمتع بطابع تنفيذي ينجم عنه تنفيذ القرار الإداري².

هوريو يرجع الأساس القانوني للطابع التنفيذي للقرار الإداري إلى أن الإدارة تشارك في وضع القاعدة القانونية ولها كامل السلطة في ذلك، ومن ثم فإن قراراتها تنفذ مباشرة. فالتنفيذ يأخذ شكل الصيغة التنفيذية التي تضيف على الحكم قوة الشيء المقضي به، وإن كان هذا مبالغ فيه³، أما ريفيرو يرى بأن الطابع التنفيذي للقرار الإداري ملتصق بمبدأ المشروعية، فالقرار الإداري يفترض فيه بأنه مشروع، ومن ثم يتعين على المخاطب به تنفيذه مباشرة فهو

publique l'exige ; quand la maison brûle on ne va pas demander au juge l'autorisation d'y envoyer les pompiers ».

1 - P. Weil, Le droit administratif, « Les conséquences de l'annulation d'un acte administratif pour excès de pouvoirs » par acte positif, nous entendons un acte qui apporte un élément nouveau à l'ordonnement juridique, qui modifie l'état de droit existant, y ajoutant ou en retranchant quelque chose. L'acte négatif, par contre est celui par lequel l'administration omet ou refuse d'apporter une telle modification à l'ordonnement juridique ». 23^e édition, Dalloz, p.154.

2 - G. Darcy. La décision exécutoire, esquisse méthodologique. « La décision exécutoire c'étend de toute déclaration de volonté en vue de produire un effet de droit, vis-à-vis des administrés, émise par une autorité administrative dans une forme exécutoire, c'est-à-dire dans une forme qui entraîne l'exécution d'office ». Q.J.D.Q, 1994, p633 – 665.

3 - G. Vedel. Droit administratif, « Le sursis à exécution des décisions administratives ne serait qu'une règle procédurale, il n'en reste pas moins que la combinaison de ces règles donne aux décisions prises par l'administration une force juridique particulière, inférieure à celle des jugements, mais supérieure à celle des actes privés, qualifiée d'autorité de chose décidée ». 7^{ème} éd., 1980, p. 280

يتمتع بالامتياز المسبق *le privilège du préalable*، وعليه فإن الطعن ضد هذا القرار لا يوقف التنفيذ مباشرة¹.

لكن هذه المشروعية ليست بقرينة مطلقة بل أنها بسيطة بحيث يمكن للمخاطب بالقرار أن يتقدم بطلب وقف تنفيذه إلى حين الفصل في دعوى الموضوع، وهنا تظهر أهمية إجراءات وقف التنفيذ التي تؤدي إلى قلب المبدأ المتمثل في الأثر غير الموقوف للطعن، فوقف التنفيذ يمس مباشرة بلب وصلب الطابع التنفيذي للقرار الإداري، وبمعنى آخر التقييد من امتياز السلطة العامة، بل شلل التصرف الإداري ولكن بالمقابل يضمن فعالية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة لحماية حقوق الأفراد².

كما ذكرنا سالفًا نجد القرارات ليس لها أي أثر في تغيير النظام القانوني، وهي تعد خروجًا عن القاعدة العامة، وهي القرارات المؤكدة لوضعية موجودة، ومن جهة أخرى لدينا قرارات إدارية تؤدي إلى تغيير في النظام القانوني دون أن تكون ملزمة أي لا تحتوي على طابع الأمر، وهي ما تسمى بالقرارات الترخيضية *les décisions permissives* فهي قرارات تحمل طابع الرخصة دون أن تتمتع بالطابع التنفيذي، إذ يمكن عدم تنفيذها من قبل المعني بالأمر دون أن يترتب عنه الجزاء، وأن هذه القرارات تشكل الاستثناء لمفهوم الطابع التنفيذي للقرار الإداري بالرغم أنها تؤدي إلى التغيير في المراكز القانونية والمادية للشخص المخاطب بها³.

أما فيما يخص بالقرارات السلبية أي قرارات الرفض *les decisions de rejet* مثل القرار الصادر عن مدير الضرائب المتضمن رفض الشكاية ضمناً فإنه مبدئياً لا يمكن طلب

¹ - C.E, 2 juillet 1982, Huglo, « Aux actes administratifs est attaché le privilège du préalable. Cela signifie que dès leur entrée en vigueur, les actes administratifs ont force obligatoire et vont donc modifier l'ordre juridique sans que l'on ait vérifié leur régularité par la voie juridictionnelle. L'acte administratif a un caractère impératif et est présumé régulier ». G.A.J.A. 19^{ème} édition Dalloz 2013.

² - Jacques Chevallier, Droit administratif, droit de privilège, « Le conseil constitutionnel dans son arrêt du 13 juillet 1987, a estimé à propos des décisions du conseil de la concurrence, qu'en l'espece l'existence du sursis est une garrantie essentielle des droits de la défense. L'extention des possibilités de sursis à exécution apparait comme la contrepartie indispensable pour protéger les droits des administrés, notamment en matière de libertés individuelles ». Rev.Pouvoir, p.57.

³ - J. Rivero, Sur le caractère exécutoire des autorisations administrative, Mélanges P. Kayser, P.U.A.M. 1979, tome2, p.379.

وقف تنفيذها وتخرج عن مجال نظرية وقف التنفيذ للقرارات الإدارية على أساس أن القاضي سيحل محل الإدارة وسيتدخل في أعمالها الداخلية¹.

وفي ظل غياب النص فإن القاضي الإداري لا يقبل دعوى وقف تنفيذ إلا ضد القرارات الإدارية التنفيذية أي تلك التي تحدث أثر في المراكز القانونية، بالإضافة إلى الشروط الأخرى التي سنتعرض لها لاحقاً.

ضمن هذا الإطار القضاء الفرنسي اتخذ موقفاً حول إمكانية وقف تنفيذ القرارات السلبية، من خلال قرار أموروس (رفض منح رخصة لإنشاء جمعية)، ضمن هذا القرار فإن مجلس الدولة كجهة إستئناف ضد الحكم الذي رفض منح وقف التنفيذ لقرار الرفض، قرر أنه ليس من صلاحية القاضي الإداري توجيه أوامر للإدارة، ومن ثم لا يمكن وقف تنفيذ القرارات الإدارية إلا تلك التي تتسم بالطابع التنفيذي، ولكن استثناء إذا كان من آثار قرار الرفض إحداث تغيير في الوضع القانوني للشخص فهنا يمكن للقاضي الإداري أن يتدخل ويضع حداً لآثار ذلك القرار إلى حين الفصل في دعوى الموضوع.

وبرر مجلس الدولة الفرنسي موقفه على أساس مبدأ الفصل بين السلطات، ذلك أنه لا يجوز ولا يمكن للإدارة أن تمارس صلاحية القضاء وإلا نكون أمام حالة التعدي، وتبعاً لذلك فإن لكل سلطة اختصاصاتها وصلاحياتها لا يمكن الاعتداء عليها، وأن الإدارة تتمتع بامتياز الأولوية المجسد في كل نشاطاتها خاصة القرارات الإدارية.

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن وقف التنفيذ أصبح يدخل ضمن الضمانات الأساسية لحقوق الدفاع، وهذا الضمان له قيمة دستورية التي جسدها المجلس الدستوري الفرنسي بموجب قراره المتعلق بمجلس المنافسة²، وهو ضمان مفروض قبل هذا التاريخ من طرف القاضي الأوروبي على القاضي الوطني بموجب قرار فاكورتام Factortame³.

¹ - C.E.23 janvier 1970, min. Aff. Sociales c/ Amoros et autres, numéro 77861, rec. P. 51.

² - Jean-Marc Sauvé. Vice-président du Conseil d'État., sur le thème, L'acte administratif sous le regard du juge judiciaire, « Par leur décision du 23 janvier 1987, Conseil de la concurrence, les juges de la rue de Montpensier ont tracé la ligne de démarcation constitutionnelleséparant les compétences exclusives des juges judiciaire et administratif ». C.C. n° 86-224 D.C. 23 janvier 1987. Rec. Lebon. P. 8. Colloque organisé par la Cour de cassation, vendredi 4 avril 2014.

³ - C.J.C.E. 19 juin 1990, aff. **The Queen contre Secretary of State for Transport, ex parte : Factortame Ltd e.a.** « Il incombe aux juridictions nationales, par application du principe de coopération énoncé à

إذا كانت مسألة وقف التنفيذ قد تم الفصل فيها في ظل المنازعات الإدارية خاصة مع تدخل المشرع الفرنسي بموجب القانون لسنة 2000 والمتضمن قانون العدالة الإدارية، وأيضاً نفس الشيء بالنسبة للمشرع الجزائري الذي تبنى قانون الإجراءات المدنية والإدارية متأثراً بنظيره الفرنسي، فإن تساؤلنا يبقى قائماً حول إمكانية تبني وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية خاصة في ظل وجود إجراءات إرجاء الدفع التي تطبق فقط على المنازعات الضريبية (الفرع الثاني)، وقبل ذلك أنه من الواجب علينا البحث عن مدى وجود التناقض بين كل من الإجراءين أو وجود التناغم، وهذا ما سنقوم بدراسته أولاً (الفرع الأول).

المطلب الثاني: وقف التنفيذ وإرجاء الدفع

إن إجراءات وقف التنفيذ تختلف تماماً عن إجراءات إرجاء الدفع من حيث الموضوع، ومن حيث الآثار، كما أنها لا تخضع لنفس الشروط، وهذا ما كرسه مجلس الدولة الفرنسي في قراره المؤرخ في 15/06/1984 في قضية Masse ، التي أخذ في تسببه بملاحظات محافظ الحكومة فوكي Fouquet¹.

في البداية إن مضمون إرجاء الدفع يختلف عن مضمون وقف التنفيذ، ذلك أن إرجاء الدفع عبارة إجراءات إدارية محضة بحيث تسمح للمكلف بالضريبة بتأجيل دفع الضريبة المنازع فيها بعد تقديمه للشكاية مصحوبة بطلب إرجاء الدفع مع استعداده لتقديم الضمانات إلى غاية

l'article 5 du traité, d'assurer la protection juridique découlant pour les justiciables de l'effet direct des dispositions du droit communautaire. Serait incompatible avec les exigences inhérentes à la nature même du droit communautaire toute disposition d' un ordre juridique national ou toute pratique, législative, administrative ou judiciaire, qui aurait pour effet de diminuer l' efficacité du droit communautaire par le fait de refuser au juge compétent pour appliquer ce droit le pouvoir de faire, au moment même de cette application, tout ce qui est nécessaire pour écarter les dispositions législatives nationales formant éventuellement obstacle, même temporaire, à la pleine efficacité des normes communautaires ». Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne, Presses Universitaire de France, Commentaire n°36 page 144, 2010, Thémis.

¹ - C.E. 15 juin 1984, ministre du budget c/ Masse, « Le Conseil d'Etat a considéré au contraire, que «la condition d'urgence peut être remplie si ce contribuable justifie devant le juge de référés, qu'une mesure de cette nature [conservatoire] risque d'entraîner pour lui, à brève échéance des conséquences graves ». Rec. P. 209, Concl. Fouquet.

صدور قرار من مدير الضرائب المختص أو صدور قرار قضائي حول الشكاية التي تقدم بها¹، أما وقف التنفيذ فإنه وكما سبق ذكره يدخل ضمن الإجراءات القضائية التي تسمح للقاضي بوقف تنفيذ القرار الإداري أو إلى حين صدور حكم في الموضوع.

من جهة أخرى يختلف كل الإجراءين من حيث الآثار، فنجد بأن إرجاء الدفع يترتب عنه آثار مختلفة عن وقف التنفيذ، ذلك أن إرجاء الدفع ينصب على كل الضرائب المطلوب تأجيل دفعها، وهذا مقابل الضمانات التي يقدمها المعني بالأمر، أما وقف التنفيذ فإنه يمكن أن يكون جزئي أي وقف تنفيذ يخص فقط جزء من من الآثار التي يربتها القرار حتى وإن تم تقديم الطلب على أساس وقف تنفيذ كل القرار (الضرائب المنازع فيها)²، فهو يخضع للسلطة التقديرية للقاضي.

إضافة إلى ذلك، فإن إرجاء الدفع لا يمكن رده أو العدول عنه إلا بعد صدور قرار نهائي في الموضوع³، أما وقف التنفيذ فيمكن وضع حد له في أي وقت أثناء سير الدعوى⁴.

أما بالنسبة لشروط الحصول على وقف التنفيذ فإنها تختلف عن تلك المتعلقة بإرجاء الدفع، ذلك أن من شروط إرجاء الدفع أنه يجب على المكلف بالضريبة تقديم ضمانات عند إيداع الشكاية أو أثناء آجال إيداع الشكاية تحت طائلة عدم القبول، كما رأينا في الباب الأول،

¹ - وهي الحالة المتعلقة بإرجاء الدفع القضائي المنصوص عليه بموجب المادة 82 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، أما بالنسبة للقانون الفرنسي فإن المكلف بالضريبة الذي يستفيد من إرجاء الدفع فإنه توقف إجراءات التحصيل إلى حين صدور قرار من مدير الضرائب المختص أو حكم من المحكمة الإدارية المختصة.

² - نص المشرع الجزائري ضمن أحكام المادة 919 الفقرة الأولى من قانون اجراءات المدنية والإدارية على ما يلي "عندما يتعلق الأمر بقرار إداري ولو بالرفض، ويكون موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي، يجوز للقاضي الاستعجال، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار.

³ - ماعدا حالة عدم كفاية أو نقص قيمة الضمانات بالنسبة للقانون الفرنسي:

Art R* 277-2 du L.P.F « En cas de dépréciation ou d'insuffisance révélée des garanties constituées, l'administration peut à tout moment, dans les mêmes conditions que celles prévues par les articles L 277 et L 279, demander au redevable, par lettre recommandée avec avis de réception, un complément degarantie pour assurer le recouvrement de la sommecontestée. Les poursuites sont reprises si le redevable ne satisfait pas, dans le délai d'un mois, à cette demande ».

⁴ - المادة 923 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " يجوز لقاضي الاستعجال، بطلب من كل ذي مصلحة، أن يعدل في أي وقت وبناء على مقتضيات جديدة، التدابير التي سبق أن أمر بها أو يضع حدا لها."

أما بالنسبة لوقف التنفيذ فإنه يمكن طلبه في أي وقت أثناء سير الدعوى المتعلقة بدعوى الموضوع، بشرط ألا تكون الدعوى مهينة للفصل فيها أي تم إيداع التقرير بخصوصها. إضافة إلى ذلك فإنه لقبول إرجاء الدفع يجب على المكلف بالضريبة تقديم ضمانات مقبولة أمام المحاسب العمومي أو القاضي الإداري حسب الحالة، وهذا عكس وقف التنفيذ الذي لا يتطلب مثل هذا الشرط. أما بالنسبة لطلب وقف التنفيذ فيحتوي على شرطين وهما أن يكون هناك شك جدي حول مشروعية القرار الإداري وأن يؤدي تنفيذ القرار إلى أضرار يصعب إصلاحها، كما سنرى لاحقاً¹.

وأخيراً فإن إرجاء الدفع هو عبارة عن حق **un droit pour le contribuable** للمكلف بالضريبة الذي يقدم الضمانات وهذا عكس وقف التنفيذ الذي هو مجرد اختيار **une faculté pour le juge** لأنه يخضع للسلطة التقديرية للقاضي.

إذن هناك فروق كبيرة بين إرجاء الدفع ووقف التنفيذ، سواء من حيث الموضوع والآثار، والشروط، وأهما تكمن في كون وقف التنفيذ هو مجرد طلب دون أن يرقى إلى مرتبة الحق. والسؤال الذي يطرح هو هل هذه الاختلافات من شأنها أن تؤدي إلى اعتبار كل إجراء مكمل للآخر بالنسبة للمكلف بالضريبة أم أنهما متناقضين؟ وهل يمكن للمكلف بالضريبة أن يتمسك بإجراءات وقف التنفيذ ضمن المنزعات الجبائية؟ وما هو موقف القاضي الإداري من ذلك؟

الفرع الأول: وقف التنفيذ كإجراء مكمل لإرجاء الدفع

من خلال ما سبق ذكره يظهر لنا جيداً بأن إجراءات وقف التنفيذ تختلف تماماً عن إجراءات إرجاء الدفع، ويمكن القول بأنهما غير متناقضين بل على العكس من ذلك أنهما يتحدان من حيث الهدف، وهو وقف تنفيذ آثار القرار الإداري باعتبار أن الضريبة تصدر في شكل قرار.

¹ - في حالة إرجاء الدفع، وبعد الفصل في الموضوع يصدر قرار في غير مصلحة المكلف بالضريبة فإنه يتعين على هذا الأخير أن يدفع فوائد مالية، أما فيما يتعلق بوقف التنفيذ فإن المكلف بالضريبة لا يدفع أي تعويضات أو غرامات مالية.

إن كان هذا موقفنا الذي استخلصناه بعد وضع تفريق بين كل من الإجراءين، فإنه ليس تماما بالنسبة للقاضي الإداري الجزائري، وهذا في ظل غياب أي موقف صريح حول هذه المسألة خاصة بعد تبني قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، ووجود إجراءات خاصة بإرجاء الدفع منصوص عليها ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

لأن مجلس الدولة الجزائري دائما في القضايا التي عرضت عليه سابقا كان يستند على نصوص قانون الضرائب المباشرة المتعلقة بطلب إرجاء الدفع أو كما يسميها القضاء بوقف التنفيذ، ضمن قراره المؤرخ في 1998/07/27 قرر مجلس الدولة صراحة بأن المكلف بالضريبة الذي يقدم طلب وقف التنفيذ طبقا لنص المادة 171 من قانون الإجراءات المدنية والمادة 446 من قانون الضرائب المباشرة من دون تقديم ضمانات فإن طلبه مرفوض ولا يمكن له الاستفادة من وقف التنفيذ¹.

مجلس الدولة استقر على أنه لا يمكن للمكلف بالضريبة التمسك بإجراءات وقف التنفيذ للقرارات الإدارية المتعارف عليها ضمن مقتضيات المواد 170 و 283 من قانون الإجراءات المدنية القديم²، ومن ثم فإن المكلف بالضريبة كان دائما مجبرا على التقيد بالإجراءات الخاصة

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 116162 مؤرخ في 1998/07/27 " حيث أنه الثابت في ملف الدعوى أن النزاع الحالي ينحصر أساسا في تأجيل التنفيذ وهو من اختصاص رئيس المجلس القضائي وفقا للمادة 171 من قانون الإجراءات المدنية والمادتين 44 و 446 من قانون الضرائب المباشرة ومن ثم فإن ما يقول به المستأنف يفترق إلى السند الذي يبرره.

حيث أنه تماشيا مع مقتضيات المادة 446 من قانون الضرائب المباشرة المذكور فإن طلب تأجيل التنفيذ لا ينتج أي أثر إلا إذا كانت المدعية (المستأنف عليها) قد قدمت جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة الجبائية. حيث أن المستأنف عليها لم تقدم ما يفيد تقديمها للضمانات الكافية لتغطية أصل الدين والغرامات وفي هذه الحالة طلبها الخاص بالتأجيل غير سديد وأنى ما ذهب إليه قضاة الدرجة الأولى مخالف للقانون". مجلة مجلس الدولة 2003 العدد 3 الصفحة 79.

² - قرار مجلس الدولة رقم 018743 المؤرخ في 2004/06/15 " حيث أن الفقرة 11 من المادة 170 من قانون الإجراءات المدنية نصت على أنه "لا يكون للطعن أمام المجلس القضائي أثر موقوف إلا إذا قرر بصفة استثنائية خلاف ذلك بناء على طلب صريح من المدعي". حيث يستنتج منها أن الهيئة التي لها صلاحية الفصل في طلب وقف التنفيذ هي الغرفة اإدارية بالمجلس القضائي بتشكيلتها الجماعية ولا يمكن في أي حال

بالمنازعات الجبائية في مجال إرجاء الدفع من خلال تقديم الضمانات كما هو محدد ضمن المادة 446 من قانون الضرائب المباشرة وبحسب المواد القانونية الأخرى الواردة في القوانين الجبائية حتى وإن كانت الضريبة تتخذ شكل القرار الإداري.

من خلال قراءة القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 1998/07/27 فإن هذا الأخير أكد بأنه لا يجوز للمكلف بالضريبة أن يتمسك بإجراءات وقف تنفيذ القرار الإداري طبقاً لأحكام المنازعات الإدارية العامة ضمن ما ورد في القوانين الجبائية، وهذا يعني بان القاضي الإداري الجزائري قد غلق الباب في وجه المكلف بالضريبة أو بمعنى آخر أنه لم يأت لنجدته عكس ما ذهب إليه القاضي الإداري الفرنسي كما سنرى لاحقاً وهذا بالرغم من أن الضمانات المنصوص عليها ليست مفصلة ويشوبها الغموض كما سبق لنا دراسته في الباب الأول، ويدفعنا هذا للقول بأن مجلس الدولة الجزائري إنساق وراء الفقه الذي اعتبر بأن المنازعات الجبائية تتمتع بالأولوية هي منازعات خاصة ومن ثم تطبق عليها الإجراءات الخاصة بها دون الاعتماد على الإجراءات المتعارف عليها ضمن المنازعات الإدارية إلا في حالة غياب النص، وبالتالي تستبعد إجراءات وقف التنفيذ للقرارات الإدارية، باعتبار أنها تطبق في المنازعات الجبائية الأحكام المنصوص عليها ضمن كتاب الإجراءات الجبائية، وأن هذا الأخير وضع الإجراءات الخاصة بإرجاء الدفع التي تؤدي إلى نفس النتائج المترتبة عن تطبيق وقف التنفيذ. الإشكالية حول مدى إمكانية تبني إجراءات وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية، طرحت أيضاً على القضاء الفرنسي، هذا الأخير في البداية تبني موقفاً سلبياً المتمثل في عدم إمكانية تطبيق إجراءات وقف التنفيذ للقرارات الإدارية ضمن المنازعات الإدارية، باستناده إلى

من الأحوال لقاضي الاستعجال أن يقرر بمفرده وقف التنفيذ ذلك ان الغرفة الإدارية الفاصلة في دعوى الإلغاء هي نفسها التي لها صلاحية الفصل في هذا الطلب وبالتالي لا يمكن تقديمه منعزلاً وإنما يجب أن يرتبط حتماً بدعوى إلغاء سابقة أو متزامنة معه وإلا كان غير مقبول شكلاً ... حيث وفي نفس السياق، يختص أيضاً رئيس مجلس الدولة طبقاً للمادة 283 الفقرة 2 بالفصل في طلبات وقف تنفيذ القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية كما يختص أيضاً بالفصل في طلبات وقف تنفيذ القرارات التنظيمية أو الفردية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية" مجلة مجلس الدولة، العدد 4 سنة 2004، الصفحة 247.

أن المنازعات الجبائية لها قواعدها الخاصة عكس المنازعات الإدارية التي تتعلق أساسا بدعوى الإلغاء، فالمنازعات الجبائية بحسب طبيعتها تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل، ضمن قرار Société des Acièriess de pompey المؤرخ في 1962/06/29 اعتبر مجلس الدولة بان المنازعات الجبائية لا سيما المنازعات الخاصة بتحديد الوعاء الضريبي تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل، وإن كان هذا القرار تعرض للنقد من قبل الكثير من الفقهاء، وقبل ذلك استقر اجتهاد مجلس الدولة الفرنسي على أن القرارات المنفصلة المرتبطة بوضع أو تحديد الضريبة وحدها تدخل ضمن المنازعات المرتبطة بدعوى الإلغاء¹.

وبالتالي فإن المنازعات الجبائية لها خصوصياتها من حيث القواعد التي تحكمها سواء الإجراءات أو قواعد الموضوع²، ويفترض هذا بأن المشرع أراد التمييز بين المنازعتين، ومن ثم عدم إمكانية تطبيق إجراءات وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية³، وعكس منازعات دعوى تجاوز السلطة التي تستمد قوتها القانونية من المبادئ العامة باعتبار أنها مفتوحة للجميع ولا يمكن تقييدها أو منعها إلا بموجب نص قانوني⁴.

¹ - C.E.Breil du 28 février 1913. Les juges considèrent qu'il existe, en matière fiscale, des actes détachables de la procédure d'imposition. Cette jurisprudence s'applique d'abord à l'ensemble des actes réglementaires qui ont un lien avec la procédure d'imposition. Rec. p.289 ; S. 1918-1919, III, p.37. CE, 11 juin 1980, requête n° 11673, Ministre de l'Economie et des Finances c. Commune de Mauzé-Thouarsais, : la décision de classement d'une propriété non bâtie dans l'une des catégories servant de base à la taxe foncière sur les propriétés non bâties est détachable de la procédure d'imposition et peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir de la part d'une commune. Rec. p.265 ; Dr. fisc. 1981, 912 et 1434, concl. Fabre. CE, 1er juin 1990, requête n° 91413, Commune de Levallois-Perret : est recevable le recours pour excès de pouvoir dirigé contre un décret fixant la délimitation des zones et les taux de la redevance en région Ile-de-France sur les bureaux et locaux de recherches. Dr. fisc. 1991, 367, concl. Fouquet.

² - M. DRAGO, Le sursis à exécution étant étroitement lié au contentieux de l'excès de pouvoir contrairement au contentieux fiscal qui relevait, d'après le Conseil d'Etat, du plein contentieux par « nature », il paraissait légitime de penser que le législateur avait entendu exclure du contentieux fiscal la procédure du sursis à exécution. R.D.P., 1977, p. 679.

³ - CE, section, arrêts des 29 juin 1962, Société anonyme des Aciéries de Pompey, « Le contribuable qui n'a pas reçu avis de la décision de l'Administration dans le délai de six mois suivant la date de présentation de sa réclamation, peut soumettre le litige devant le tribunal administratif sans qu'aucun délai ne lui soit imparti à cet effet. Mais si une telle décision intervient, même après l'expiration du délai de six mois susvisé, l'intéressé ne dispose plus, pour introduire une demande devant le tribunal administratif, que du délai normal de deux mois », R.O, p. 132 et 28 novembre 1973, n° 86273, RJ, n° IV, p. 125

⁴ - Des 1950, dans le célèbre arrêt d'assemblée dame Lamotte, la haute assemblée fait du recours pour excès de pouvoir, un droit ouvert même sans texte, que seule une loi pourrait limiter, le R.E.P. est ouvert même sans texte contre toute actes administratif et a pour effet d'assurer, conformément aux principes

ويرى الأستاذ جان لمارك Jean Lamarque بأن المنازعات الجبائية يتحدد بطبيعة الشكاية أي موضوع أو طبيعة النزاع، وأيضا عن طريق قواعد الاختصاص القضائي وإجراءات الدعوى المفصلة والمدققة بموجب النصوص القانونية¹.

باعتبار أن إجراءات وقف التنفيذ مرتبطة ارتباطا وثيقا بدعوى تجاوز السلطة، وباعتبار أن المنازعات الجبائية تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل، فإن هذا لم يمنع مجلس الدولة في تغيير موقفه بخصوص إمكانية تمسك المكلف بالضريبة بإجراءات وقف التنفيذ من أجل إرجاء دفع الضريبة حتى في ظل وجود إجراءات جبائية خاصة المتمثلة في إرجاء الدفع المنصوص عليه ضمن احكام المادة L277 من كتاب الإجراءات الجبائية، في هذا الإطار جزم مجلس الدولة في كون إجراءات وقف التنفيذ تعتبر بمثابة طعن موازي، ذلك أن إجراءات وقف التنفيذ لا تتطابق مع إجراءات إرجاء الدفع وهذا بسبب خصوصيات المنازعات الجبائية واختلافها عن المنازعات الإدارية.

وأضاف مجلس الدولة، بأنه مادام لا يوجد إجراءات وقف التنفيذ ضمن قانون الإجراءات الجبائية فإنه ليس هناك ما يمنع من تطبيق القواعد العامة المتعلقة بوقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية، ذلك أن يوجد اختلافات جوهرية بين كل من الإجراءين، وإن كانا يتحدان من حيث الآثار، وعلى هذا الأساس فإن وجود إجراءات إرجاء الدفع لا تتعارض ولا يمكن أن تكون عائق في اعتماد وتطبيق إجراءات وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية².

généraux de droit, le respect de la légalité. Conseil d'Etat, Assemblée, 17 février 1950, n° 86949, recueil Lebon 1978, p. 153.

- Pichat, commissaire de gouvernement « Le recours pour excès de pouvoir est un instrument mis à la portée de tous, pour la défense de la légalité méconnue ». C.E. 8 mars 1912, Lafage, S. 1913-3-1.

- Marcel Waline, Manuel élémentaire de droit administratif « Le recours pour excès de pouvoir sanctionne bien un droit, celui que chacun de nous a au respect des lois », Sirey, 3ème édition, 1945, p.102.

¹ - Jean Lamarque, Contentieux fiscal, « Le litige fiscale concerne la contestation relative à un acte individuel d'imposition, relevant de la compétence des juges de l'impôt et soumis aux règles de la procédure fiscale contentieuse », tome 1, n°15, p.4.

² - P. Dibout. Le développement du sursis à exécution en matière fiscale, AJDA.1984 p.584.

البداية جسدها مجلس الدولة بموجب قراره المؤرخ في 17/12/1976¹ والذي بموجبه أعطى الحق للمكلف بالضريبة بإمكانية التمسك بإجراءات وقف التنفيذ لجدول التحصيل طبقاً للمادة 54 الفقرة 4 من المرسوم المؤرخ في 30/07/1963 المتضمن النصوص الخاصة بطلب وقف التنفيذ أمام مجلس الدولة²، لأنها في حقيقة الأمر هي مجرد امتداد لإجراءات إرجاء الدفع ضمن المنازعات الجبائية، وبعد ذلك وسع من موقفه في قضية ماس 13Masse/06/1984³، وهنا قرر مجلس الدولة بأنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب وقف تنفيذ الضريبة بناء على إجراءات وقف تنفيذ القرارات الإدارية المطبقة ضمن المنازعات الإدارية⁴، واعتبر بذلك أن إجراءات وقف التنفيذ بمثابة إجراءات منافسة لإرجاء الدفع أمام المحكمة الإدارية، ومن ثم أصبحت لإجراءات وقف التنفيذ مجال للتطبيق في المنازعات الجبائية⁵.

¹ - C.E. sect., arrêt du 17 décembre 1976, n° 1692, « Bien entendu, le sursis à exécution ne peut être accordé que dans la mesure où, d'une part, l'un au moins des moyens invoqués par le contribuable à l'appui de sa demande tendant à la décharge des cotisations en litige paraît, en l'état de l'instruction, sérieux et de nature à justifier la décharge ou la réduction des impositions contestées et, d'autre part, le recouvrement desdites impositions risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables pour l'intéressé » Sursis se paiement, www.impots.gouv.fr

² - l'alinéa 4 de l'article 54 du décret du 30 juillet 1963, tel que modifié par l'article 14 du décret n°75-791 du 26 août 1975, aux termes duquel : « ... le sursis peut être ordonné à la demande du requérant, par les sous-sections réunies, par la section ou l'assemblée du contentieux, si l'exécution de la décision attaquée risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables et si les moyens énoncés par la requête paraissent, en l'état de l'instruction, sérieux et de nature à justifier l'annulation de la décision attaquée ». legifrance.gouv.fr

³ - C.E. arrêt du 13 juin 1984, « L'existence de la procédure de sursis prévue à l'article L 277 du LPF ne fait pas obstacle à ce que le Tribunal accorde, dans le cadre d'une instance fiscale, le sursis à exécution des rôles par application des dispositions des articles R* 96 et suivants du Code des tribunaux administratifs ».

⁴ - Selon Olivier FOUQUET, « le Conseil d'Etat avait estimé que la procédure du sursis de paiement n'a ni le même objet, ni les mêmes effets que le sursis à exécution (...) et n'est pas soumise aux mêmes conditions, rejetant ainsi l'objection de l'exception de recours parallèle » .
Il existait, en effet, comme le soulignait le commissaire du gouvernement Olivier FOUQUET des différences entre les procédures de sursis de paiement et de sursis à exécution. Ces différences subsistent aujourd'hui encore entre le référé-suspension et le sursis de paiement. SURSIS DE PAIEMENT : COMMENT FAIRE APPLIQUER LA LOI ? www.etudes-fiscales-internationales.com

⁵ - Le juge fiscale peut ordonner le sursis à exécution de la décision par laquelle le directeur des services fiscaux pouvait refuser de façon discrétionnaire le sursis de paiement. C.E. 10 février 1984, SARL Venutolo, rec. 46.953; D.F 1984, com.983, concl. O. Fouquet.

ولقد أكد مجلس الدولة الحل الذي تبناه في قضية ماس Masse بموجب قراره المؤرخ في 10/04/2002 في قضية شركة التصدير والاستيراد أين أخذ بالملاحظات التي تقدم بها محافظ الحكومة جيل باشوليي¹ Gilles BACHELLIER.

ولكن تطبيق إجراءات وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية يثير العديد من المسائل سواء من حيث المبدأ أو من حيث طرق تطبيقه، وقبل دراسة ذلك فإننا نتساءل عن الأسباب التي دفعت بالقاضي الإداري الفرنسي إلى اعتماد إجراءات وقف التنفيذ للقرارات الإدارية ضمن المنازعات الجبائية؟ وهل هذه الأسباب يمكن أن تكون مشابهة لما هو مطبق في الجزائر باعتبار أن هناك تشابه كبير في مجال التشريع الجبائي؟

الفرع الثاني: التطبيقات القضائية الحالية

وحسب اجتهاد محكمة الاتحاد الأوربي فإنه يجب وجود شك جدي حول مشروعية القرار المطعون فيه²، وتوفر الشرط الثاني المرتبط بوجود استعجال، والذي يعني بأن التدابير المؤقتة هي ضرورية من أجل أن يتفادى الشخص الذي يطلب وقف التنفيذ أضرار صعبة وخطيرة لا يمكن إصلاحها في المستقبل³.

على أساس ذلك قام المشرع الفرنسي بتعديل قواعد الإجراءات الخاصة بالمنازعات الإدارية في مجال إجراءات وقف التنفيذ، ولحقه في ذلك مجلس الدولة الذي وسع من اجتهاداته في مجال وقف التنفيذ.

إن الإصلاح الجديد الخاص بإرجاء الدفع المتمثل في إعفاء المكلف بالضريبة من تقديم الضمانات إذا كانت الضريبة المطالب بدفعها لا تتجاوز 3000 يورو⁴، إضافة إلى عدم إمكانية المحاسب العمومي من اللجوء إلى عملية التحصيل الجبري عن طريق استعمال

¹ - Le Conseil d'Etat, dans sa décision du 10 avril 2002, Société Import-Export, conformément aux propositions de son commissaire de gouvernement Gilles BACHELLIER s'est appuyé sur le caractère singulier du commandement de payer et de l'avis à tiers détenteur pour maintenir la possibilité pour le juge administratif de prononcer le sursis à exécution. En effet, le commandement de payer et l'avis à tiers détenteur ne peuvent pas être regardés comme de simples actes de procédure. En discernant un commandement de payer ou un avis à tiers détenteur, le comptable prend une décision, qui peut être attaquée ». Conclusions sous C.E.10 avril 2002, n°241604, Sté Import-export du Velay, R.J.F.07/02, n°856 ; B.D.C.F.7/02, n°100.

² - Fumus boni juris qui correspond à des "doutes sérieux sur la validité de l'acte".

³ - Comm. de CJCE, 9 nov. 1995, Atlanta Fruchthandels-gesellschaft mbH e.a. c/ Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft, aff. C-465/93, GAJUE, 2010, n° 47.

⁴ - Loi de finances pour 2002.

إجراءات الإشعار للغير الحائز عند تقديم طلب إرجاء الدفع لم تخفف من حدة المنافسة بين إجراءات استعجال التعليق وإجراءات إرجاء الدفع¹، خاصة في ما يتعلق بالمزايا المرتبطة بكل إجراء أي تلك التي يرى المكلف بالضريبة بأنها أنسب إليه لحماية حقوقه².

كما ذكرنا سابقا، الضريبة تأخذ شكل القرار الإداري له طابع تنفيذي، وكما هو معلوم فإنه لا الشكاية ولا الطعن القضائي يؤدي إلى وقف تنفيذ ذلك القرار أي عملية التحصيل³.

إن الاجتهاد القضائي الفرنسي أخذ مصدره من فكرة أنه يوجد اختلاف بين الإجراءين، وصرح بأنه لا يوجد أي تعارض بينهما، هذا الحل تم تبنيه حديثا من خلال قرار الشركة ذات المسؤولية المحدودة جانفان Janfin بحيث رأى مجلس الدولة بأنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يتمسك بالإجراءات الخاصة باستعجال التعليق من أجل تأجيل دفع الضريبة⁴.

إذ أن التعديل الذي جاء به المشرع في سنة 2000 الخاص باستعجال التعليق الذي عوض وقف التنفيذ هو الذي فتح المجال للمكلفين بالضريبة من أجل التمسك به، لأن القانون السالف الذكر عوض الشروط التي كانت مطبقة سابقا بالنسبة لوقف التنفيذ.

¹ - La loi de finances pour 2002 a modifié les conditions d'obtention du sursis de paiement dans une double mesure (LPF, art. L. 277). D'une part, il est institué un seuil en dessous duquel aucune constitution de garantie ne sera demandée au contribuable. Ce seuil a été fixé à 3 000 € (LPF, art. R 277-7). D'autre part et surtout, il réforme le régime du mini-sursis en cas de refus de sursis de paiement. Le comptable peut toujours prendre des mesures conservatoires à l'exception désormais des avis à tiers détenteur.

² - DUGRIP Olivier, Les procédures d'urgences devant les juridictions administratives, « Examiner cette question, il faut avoir à l'esprit que le sursis de paiement et la suspension de la décision d'imposition sont deux procédures qui n'ont pas le même objet, ne se déroulent pas devant les mêmes autorités, n'obéissent pas aux mêmes conditions, ne donnent pas lieu à la mise en œuvre des mêmes pouvoirs de ces autorités et enfin ne produisent pas les mêmes effets ». Thèse Paris Pour II, 1986, pp.289.

³ - Gilles BACHELIER, Maître des requêtes au Conseil d'État, « La suspension du recouvrement de l'imposition : de nouvelles opportunités ? L'existence d'une procédure particulière de sursis de paiement pose la question de son articulation avec la procédure de référé-suspension (CJA, art. L. 521-1). Ainsi, quand une décision administrative même de rejet fait l'objet d'une requête en annulation ou en réformation, le juge des référés, saisi d'une demande en ce sens, peut ordonner la suspension de l'exécution de cette décision ou de certains de ses effets lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision. RFDA 2001 p. 837

⁴ - C.E. 25 avr. 2001, « Cette solution a été confirmée sous l'empire du **référé-suspension** par la décision de Section « SARL Janfin ». Cet arrêt précise que le contribuable qui a saisi le juge de l'impôt de conclusions tendant à la décharge de l'imposition est recevable à demander au juge des référés la suspension de la mise en recouvrement de l'imposition dès lors que celle-ci est exigible ». No 230166 et 230345 ; RJF 7/01, n° 1016 ; BDCF 7/01 n° 103 et Droit Fiscal 2001, n° 21, comm. 581.

فالمكلف بالضريبة حتى وإن استفاد من إرجاء الدفع المصغر mini-sursis فإن المحاسب سيتخذ ضده التدابير التحفظية إلى حين الفصل النهائي في الشكاية بالقبول أو صدور حكم عن المحكمة الإدارية إذا تم تقديم الطعن من قبل المكلف بالضريبة، وهذه التدابير يمكن أن تؤثر على الوضعية المالية ونشاط المكلف بالضريبة حتى وإن كانت عملية التحصيل معلقة.

بل أن مجلس الدولة الفرنسي لم يتردد في قبول إجراءات استعجال التعليق-référé-suspension عندما يتمسك بها المكلف بالضريبة خلال تقديمه للشكاية أمام المصالح الجبائية المختصة أي قبل أن تفصل الإدارة الجبائية وتتخذ قرارها بالقبول أو الرفض¹. في البداية، مجلس الدولة وجد حلاً متوازناً ضمن قرار الشركة ذات المسؤولية المحدودة جانفان² SARL Janfin، بحيث سمح للمكلف بالضريبة أن يقدم الطعن القضائي حتى في ظل وجود قرار إداري برفض شكايته، أي القرار الضريبي الذي يكون محل دعوى إلغاء أو التعديل، أمام القاضي الاستعجالي من أجل طلب وقف التنفيذ.

وهنا يجوز للقاضي الاستعجالي أن يأمر بتعليق تنفيذ آثار ذلك القرار أو جزء منه إلى حين الفصل في دعوى الموضوع، وهذا عندما تبرر حالة الاستعجال ذلك، ويتبين له من خلال التحقيق وجود شك جدي حول مشروعية القرار، أي توفر الشروط الخاصة باستعجال التعليق³. المسألة التي طرحت على مجلس الدولة جد مهمة، وهي هل يمكن قبول طلب تعليق تنفيذ القرار الإداري référé-suspension قبل أن تصدر الإدارة قرارها حول الشكاية؟ وبمعنى آخر من دون وجود دعوى في الموضوع أمام المحكمة الإدارية تتضمن الإلغاء الكلي

¹ - CE, 6 nov. 2002, no 246830, SA Le Micocoulier. www.legifrance.gouv.fr

² - CE, Sect., 25 avr. 2001, Le commissaire du gouvernement Gilles BACHELIER affirmait dans ses conclusions que « nonobstant les modifications législatives, les raisons mises en avant par (les) commissaires du gouvernement en 1976 et 1984 pour ne pas opposer l'existence d'une procédure parallèle de sursis de paiement à la procédure de sursis à exécution en matière fiscale, conservent toute leur pertinence », qu'il « serait d'ailleurs paradoxal d'envisager que la nouvelle procédure de référé qui vise à mettre un terme à certaines insuffisances constatées dans l'ancienne procédure prive désormais les contribuables de l'une des voies de droit qui leur étaient antérieurement offertes ». No 230166 et 230345, SARL Janfin. Grands Arrêts de la Jurisprudence fiscale, Dalloz, 4^{ème} édition, p. 1032.

³ - C.J.A. art. L. 521-1, issu de la loi du 30 juin 2000.

أو الجزئي للضريبة المنازع فيها، بالرغم من وجود إجراءات خاصة ضمن كتاب الإجراءات الجبائية المتمثلة في إرجاء الدفع¹.

أجاب مجلس الدولة ضمن قراره « **SA Le Micocoulier** »² بأنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب من القاضي الاستعجالي تعليق تنفيذ آثار القرار الإداري المتضمن بالضريبة حتى في ظل عدم وجود دعوى في الموضوع.

هنا مجلس الدولة وجد نفسه أمام وضع حساس بالمقارنة مع قرار الشركة ذات المسؤولية المحدودة جانفان **SARL Janfin**، الذي أقر فيه بأنه يمكن للمكلف بالضريبة التمسك باستعجال التعليق وإن كان النزاع في بدايته أي عند تقديم الشكاية، و يستدعي حتما هذا الإشارة إلى الاجتهاد القديم الذي تضمنه قرار ماس **Masse** سنة 1984³ أي في ظل القانون القديم الذي نظم إجراءات وقف التنفيذ وقبل التعديل لسنة 2000، خاصة إذا ما علمنا بأن إجراءات إرجاء الدفع تكون في المرحلة الإدارية أي عند تقديم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة أما إجراءات استعجال التعليق وكذلك سابقتها إجراءات وقف التنفيذ تكون في المرحلة القضائية أي أمام المحكمة الإدارية التي تكون مرفقة أيضا بدعوى في الموضوع ضد القرار المتضمن رفض الشكاية.

وبالتالي مجلس الدولة في قراره تجاوز النصوص القانونية الخاصة باستعجال التعليق، وقرر بأنه في حالة ما إذا كانت دعوى تجاوز السلطة تشترط التظلم المسبق لرفعها أمام القاضي الإداري فإن هذا لا يمنع الشخص في أن يستند على أحكام المادة **L521** من قانون

¹ - CE, 6 nov. 2002, n° 246380, SA Le Micocoulier. Une SARL « ayant pour objet de procéder à des opérations immobilières s'était vu assujettir à un important rappel de TVA (plus de 11,5 millions de francs) à raison de la cession de terrains dont le service des impôts avait estimé qu'elle ne relevait pas des seuls droits de mutation à titre onéreux. Elle avait présenté une réclamation préalable assortie d'une demande de sursis de paiement, mais s'était retrouvée dans l'impossibilité de constituer des garanties à la hauteur du montant des sommes qu'exigeait à cet égard le comptable. Après que ce dernier lui eut refusé la dispense de garanties qu'elle avait ensuite sollicitée, l'intéressée – alors donc que sa réclamation demeurait encore pendante devant le directeur des services fiscaux – avait saisi le juge des référés du tribunal administratif d'une demande tendant, sur le fondement des dispositions de l'article L. 521-1 du CJA, à obtenir la suspension de l'exécution de la mise en recouvrement en cause. Ce juge avait admis la recevabilité de la demande, mais s'était refusé au fond à ordonner la suspension de la décision d'imposition, au motif que les moyens articulés par la société n'étaient pas de nature à faire naître un doute sérieux sur sa légalité », publié au recueil Lebon.2003. www.legifrance.gouv.fr

² - CE, 6 nov. 2002, n° 246380, SA Le Micocoulier ; RJF 1/03, n° 107. R.J.F. 01/03, n°107, conclusions BACHELIER Gilles ; observations DE GIVRE Yann, B.G.F.E. 1/03, p.20.

³ - CE, Sect., 15 juin 1984, n° 46.392, Masse. Arrêt précité.

العدالة الإدارية المتعلقة باستعجال التعليق، ويتقدم أمام القاضي الاستعجالي ليطلب وقف تنفيذ القرار المطعون فيه حتى في ظل غياب وجود دعوى في الموضوع حيث يقدم نسخة عن التظلم الذي رفعه امام الجهة الإدارية المختصة، يثبت من خلاله بأنه احترم الإجراءات (التظلم) من أجل سحب أو مراجعة القرار الإداري محل الطعن من قبل الإدارة المقدم إليها ذلك التظلم¹. يعتبر هذا تطور في اجتهاد مجلس الدولة الذي كان دائما يشترط لقبول طلب وقف التنفيذ sursis à exécution في ظل القانون القديم أن يتم تسجيل دعوى في الموضوع، وبعبارة أخرى لا يكفي وجود التظلم المسبق لطلب وقف التنفيذ بل وجود دعوى في الموضوع. وإن كان هذا الشرط جاء به المشرع الفرنسي في القانون الجديد لسنة 2000 الذي عوض وقف التنفيذ باستعجال التعليق فإن مجلس الدولة تجاوز إرادة المشرع من خلال قبول تقديم الطلب أمام القاضي الاستعجالي من دون وجود دعوى في الموضوع بل فقط إثبات أن المعني بالأمر تقدم بالتظلم².

الاجتهاد القضائي في هذا المجال كما هو جلي تجاوز النصوص القانونية لا سيما المادة L521 من قانون العدالة الإدارية، وهو الحل الذي أصبح يتمسك به المكلف بالضريبة في حالة عجزه عن عدم تقديمه للضمانات، وهو ما جاء ضمن قرار آخر لمجلس الدولة في قضية « Société Produits Roche »³ بحيث قرر القاضي بأنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب تعليق تنفيذ القرار بمجرد تقديمه للتظلم أي الشكاية لدى إدارة الضرائب المختصة وفقا

¹ - CE, Sect., 12 oct. 2001, n° 237376, Société Produits Roche, « Considérant que, saisi d'une telle demande de suspension, le juge des référés peut y faire droit si l'urgence justifie la suspension avant même que l'administration ait statué sur le recours préalable et s'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision ; que, sauf s'il en décide autrement, la mesure qu'il ordonne en ce sens vaut, au plus tard, jusqu'à l'intervention de la décision administrative prise sur le recours présenté par l'intéressé ». RJF 1/02, n° 104, chron. L. OLLÉON, RFDA 2002, p. 315.

² - CE, 11 mai 2001, n° 231802, Commune de Loches. « Le sursis à exécution, où la demande en référé-suspension n'est que l'accessoire d'une requête en annulation ou réformation devant le juge administratif le code précise qu'à peine d'irrecevabilité, la demande en suspension doit être accompagnée d'une copie de la requête au juge ».

³ - CE, 12 oct. 2001, n° 237376, Société Produits Roche, « La suspension d'un acte peut être demandée au juge des référés sans attendre que l'Administration ait statué sur ce recours préalable dès lors que l'auteur de la demande a justifié, en produisant une copie de ce recours, qu'il a engagé les démarches nécessaires auprès de l'Administration pour obtenir l'annulation ou la réformation de la décision contestée ». RJF 1/02, n° 104, chron. L. OLLÉON, RFDA 2002, p. 315.

للإجراءات الاستعجالية، وأن هذه الإجراءات ليست مقيدة بالرفض المسبق لطلب إرجاء الدفع بل أن للمكلف بالضريبة الحرية في اختيارها والاستناد عليها للوصول إلى تأجيل الدفع.

وهذا القرار تم استغلاله من قبل المكلفين بالضريبة باعتبار أن المنازعات الجبائية على خلاف المنازعات الإدارية العامة يشترط فيها احترام الطعن الإداري المسبق أي الشكاية من أجل رفع الطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية، والشكاية هي تظلم في شكل منازعة إدارية، ومن ثم فإن المكلف بالضريبة بمجرد تقديمه للطعن (الشكاية) فإنه لا يطلب إرجاء الدفع وبالتالي يتفادى تقديم الضمانات بل أنه سيلجأ أمام القاضي الإداري الفاصل في المواد الاستعجالية ويطلب وقف تنفيذ آثار القرار الإداري وفقا لإجراءات استعجال التعليق حسب الاجتهاد الذي جاء به مجلس الدولة.

وفي حالة اتخاذ قرار بتعليق تنفيذ آثار القرار الإداري فإن هذا الأمر يسري آثاره إلى غاية صدور قرار صريح أو ضمني بخصوص التظلم أي الشكاية التي تقدم بها المكلف بالضريبة باعتبار أن الأمر المتخذ وفقا لهذا الإجراء له نفس القوة الإلزامية الخاصة بإرجاء الدفع التي يتخذها المحاسب العمومي¹. وبالتالي فإن الآثار التي تترتب عن قبول استعجال التعليق، والأمر بوقف تنفيذ القرار الضريبي هو إلزامي اتجاه المحاسب بعدم اللجوء إلى عملية تحصيل الضريبة باتباع الإجراءات القصورية إلى حين الفصل في الشكاية بالقبول أو الرفض من قبل الجهة المختصة.

ويرى بعض الفقهاء بأن تجاوز إرادة المشرع من قبل مجلس الدولة وتقريره مثل هذا الحل سيؤدي إلى تفرغ إجراءات استعجال التعليق من محتواها وشروطها المتعلقة بوجود دعوى في الموضوع، وخاصة في مجال المنازعات الجبائية بحيث سيؤدي إلى إعدام إجراءات إرجاء الدفع لما فيها من صعوبات مرتبطة أساسا بتقديم الضمانات².

في قرار آخر قرر مجلس الدولة أنه لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي تقدم بالشكاية مرفوعة بطلب إرجاء الدفع أن يلجأ في نفس الوقت إلى القاضي الإداري الفاصل في المواد

¹ - L.P.F, art. R*198-10.

² - « Société Produits Roche », est purement et simplement transposée par l'arrêt « SA Le Micocoulier ». Tel qu'en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2002, dans la rédaction de l'alinéa 4 de l'article L. 277 du LPF issue de l'article 74 C de la loi du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour 2002.

الاستعجالية لطلب وقف التنفيذ، بل عليه انتظار رد المحاسب العمومي حول طلبه، باعتبار أن مجرد تقديم طلب إرجاء الدفع يؤدي إلى وقف تنفيذ عملية التحصيل بل أنه حتى في حالة رفض الضمانات من طرف المحاسب فإن المكلف بالضريبة يستفيد من إرجاء الدفع المصغر «mini-sursis» أي أنه تتخذ ضده التدابير التحفظية دون إجراءات التحصيل الجبري كما سبق شرحه.

بل الأكثر من ذلك والغريب في الأمر أن الأمر الصادر عن القاضي الاستعجالي المتضمن تعليق تنفيذ القرار الإداري سينتهي بصور قرار الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة فإن المكلف بالضريبة يصبح ملزم بأداء الدين الجبائي، وستباشر ضده عملية التحصيل، لكن من جديد يمكنه تقديم طعن في الموضوع ضد قرار رفض الشكاية أمام المحكمة الإدارية، وبالموازاة مع ذلك يلجأ أمام القاضي الإداري الاستعجالي ليطلب من جديد تعليق تنفيذ القرار الضريبي إلى حين الفصل في دعوى الموضوع، ومعنى هذا أن نفس القضية ستكون موضوع حكمين، وأن هذا من الناحية العملية سيترتب عنه مضاعفة عمل القاضي الإداري من جهة، ومن جهة أخرى تجريد إجراءات إرجاء الدفع من محتواها وبالتالي مخالفة إرادة المشرع.

وحسب تعليق مستشار مجلس الدولة جيل باشولي Gilles BACHELIER فإن كلا الإجراءات ليسا متعارضين بل إن لكل واحد نظام قانوني خاص به¹.

¹ - CE 30 juin 2003, n° 255489, Société Ethypharm, Gilles Bachelier, « Il apparaît que, en réalité, les deux procédures, loin de se cannibaliser, se complètent ce qui a pour effet de conférer des droits accrus au contribuable, notamment dans le cas de l'impossibilité d'offrir des garanties au comptable. Mais ces procédures conservent leur régime propre et le contribuable n'est pas recevable à saisir le juge du référé-suspension d'une demande de suspension de la lettre du comptable invitant le contribuable qui avait demandé le sursis de paiement à constituer des garanties. En effet, la demande du comptable ne constitue pas un acte détachable de la procédure de sursis de paiement ». ; RJF 11/03, n° 1312 concl. P. COLLIN ; BDCF 11/03 n° 147.

المبحث الثاني: أسباب تبني وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية

لقد اعتبر القاضي الإداري بأنه لا يوجد أي عائق نظري في تبني إجراءات وقف التنفيذ المستتبطة من وجود الطعن الموازي ليطمسك بها المكلف بالضريبة، ولقد اعتمد مجلس الدولة هذا الإجراء في سنة 1976 وأقر بأنه يمكن أن يأمر بوقف التنفيذ في درجة الاستئناف باعتباره مكمل لإجراءات إرجاء الدفع وهذا بعد أن تنتهي آثار هذا الإجراء الأخير عند صدور قرار من المحكمة الإدارية في موضوع الدعوى، وفي سنة 1984 صدر حكم عن الدرجة الأولى أي المحكمة الإدارية تضمن الأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المتضمن القرارات الضريبية. وهناك أسباب دفعت بالقاضي الجبائي إلى تبني إجراءات وقف التنفيذ وهي تشريعية، وتقنية.

المطلب الأول: الأسباب التشريعية

هي ناتجة عن التجاوزات المرتكبة من قبل المشرع الفرنسي خلال مدة زمنية قصيرة تمتد من 1982 إلى 1987 بحيث قام بإعادة النظر في إرجاء الدفع بحسب ما كان منظم من قبل بحيث لم يعد بمثابة حق معترف به قانوناً، ومن هنا تدخل القاضي الجبائي من خلال دعم حقوق المكلفين بالضريبة الذين تم إقصاءهم من قبل المشرع للاستفادة من حق إرجاء الدفع. إلى غاية 1982 اعتبر إرجاء الدفع بمثابة حق بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي طلبه بطريقة قانونية، وهذا بشرط تقديمه للضمانات المحددة من قبل المحاسب أو من طرف القاضي في حالة منازعة قيمة تلك الضمانات، بل أن المكلف بالضريبة حتى في حالة تقديمه لطلب إرجاء الدفع دون تقديمه للضمانات كان يستفيد مما يسمى بإرجاء الدفع المصغر Mini-sursis، وهنا يتمتع المحاسب عن اللجوء إلى إجراءات التنفيذ الجبري إلى حين الفصل في النزاع بموجب قرار نهائي.

فبموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 1982 لم يعد إرجاء الدفع بمثابة حق بالنسبة لفتين من المكلفين بالضريبة، الأولى تخص المكلفين الذين كانوا محل إجراءات فرض

الضريبة أحاديا (فرض الضريبة تلقائيا، التقدير التلقائي والتصحيح التلقائي)، ومن جهة أخرى بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين كانوا محلا لإعادة التقويم وتم فرض عليهم غرامات بسبب المناورات التدليسية وسوء النية¹.

في الحالتين السالفتين الذكر فإن مدير الضرائب المختص، يتمتع بسلطة تقديرية من خلال عدم تحويل طلب إرجاء الدفع لهذه الفئة إلى المحاسب العمومي بطريقة تلقائية، وبمعنى آخر فإن سلطته لم تعد مقيدة، بل أنه يقوم بفحص ومراقبة هذا الطلب ومن ثم يقرر قبوله أو رفضه، دائما حسب المادة 09 السالفة الذكر فإنها لم تقيد قبوله أو رفضه بأي من الشروط، والشرط الوحيد الذي يتقيد به يتمثل في ضرورة تسبب قراره، وأن هذا التعديل أعطى سلطات أكثر للإدارة الجبائية ومن خلاله تم التمييز بين المكلفين بالضريبة، الأمر الذي أثار حفيظة الكثير من الفقهاء.

هذا التعديل خلق صعوبة كبيرة للمكلفين بالضريبة الذين كانوا محل إعادة التصحيح التلقائي أو حتى التصحيح الوجيه مع ارتكابهم للمناورات التدليسية، من خلال عدم إمكانية استفادتهم من حق الإرجاء في الدفع بسبب القرار الصادر عن مدير الضرائب المختص الذي أصبح له السلطة التقديرية في تقرير منح أو رفض هذا الحق، هذه الوضعية دفعت بالمكلفين بالضريبة إلى تقديم الطعن بالإلغاء ضد قرار الرفض الصادر عن المدير المختص عن طريق دعوى تجاوز السلطة وبالمناسبة كانوا يقدمون طلب وقف تنفيذ ضد نفس القرار.

لكن هذا الأمر اصطدم بموقف مجلس الدولة السابق ضمن قراره الشهير SARL Venutolo الذي جاء مطابقا لملاحظات محافظ الحكومة O.Fouquet²، لأن هذا يشكل تجاوزا لمبدأ الفصل بين السلطات³، ولكن استثناءا إذا كان من شأن استمرارية قرار

¹ DERUEL François, « De quelques modifications intervenues au cours de ces dernières années en matière de sursis de paiement », Dr. fisc. 1989, n°46-47, p. 1142.

² - C.E. 10 février 1984. Min. Finances c/ SARL Venutolo, rec. 46953. D.F. 1984.

³ - C.E. 29 janvier 1986, kodia, Rec. 22 ; R.F.D.A. 1986.615, concl. O. dutheille de Lamothe. Il a été décidé qu'il est impossible de prononcer le sursis aux décisions de refus du statut de réfugié politique.

الرفض أن تؤدي إلى تغيير في الوضعية القانونية أو الواقعية لما كانت موجودة سابقا في هذه الحالة يجوز الأمر بوقف تنفيذ القرار¹.

كما ذكرنا سابقا فإن مجلس الدولة الفرنسي اعتبر القرار الصادر عن مدير المصالح الجبائية المتضمن رفض طلب إرجاء الدفع يمكن أن يكون محل دعوى الإلغاء، ومن ثم يمكن تقديم طلب وقف تنفيذه أمام القاضي الإداري².

وبالتالي يمكن الطعن عن طريق دعوى تجاوز السلطة ضد القرار الصادر عن مدير المصالح الجبائية باعتبار أنه يحدث أثر في المراكز القانونية، وهنا تنصب رقابة القاضي الإداري على مدى توافر الشروط التي من شأنها أن تؤدي إلى حرمان المكلف بالضريبة من الاستفادة من إرجاء الدفع.

وبعدها طرح التساؤل عن مدى إمكانية أن يأمر القاضي الإداري بوقف تنفيذ قرار الرفض الصادر عن مدير المصالح الجبائية، وهذا القرار هو بطبيعته قرار سلبي أي يتضمن الرفض، مع العلم أنه يمكن للقاضي الإداري أن يأمر بوقف تنفيذ القرارات الإدارية ذات الطابع التنفيذي، فيما يتعلق بقرارات الرفض المسماة السلبية فإنها لا تشكل قرارات تنفيذية³.

لكن القاضي الإداري استقر على موقفه المتمثل في عدم إمكانية الأمر بوقف تنفيذ قرارات الرفض، لأن اتخاذ مثل هذا الأمر يعني توجيه الأوامر للإدارة الجبائية بقبول أو منح المكلف بالضريبة إرجاء الدفع، وهذا غير ممكن قانونا.

إلا أنه، وكما ذكرنا سابقا فإن مجلس الدولة تطور نوعا ما، وأضفى نوع من المرونة على اجتهاده القضائي السالف الذكر بحيث أشار إلى إمكانية وقف تنفيذ القرار الإداري ولو

¹ - إن إجراءات وقف التنفيذ في فرنسا تم الاستغناء عنها وتعويضها بما يسمى باستعجال التعليق بموجب الإصلاح للإجراءات الاستعجالية أمام الجهات القضائية الإدارية بموجب القانون رقم 597-2000 المؤرخ في 2000/06/30، بحيث أصبح يمكن تقديم طلب وقف تنفيذ القرارات الإدارية حتى ولو كانت بالرفض، وهو ما تبناه المشرع الجزائري بموجب المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد.

² - M. de Guillechmitt. Sursis de paiement, sursis à exécution ; R.J.F. 1984, p.127.

³ - C.E. 23 janvier 1970, Ministre d'Etat chargé des affaires sociales c/ Amoros. Rec.p.51. A.J.D.A. 1970.p. 174.

بالرفض إذا كان من شأنه أن يؤدي إلى تغيير في الوضعية القانونية أو الواقعية للمكلف بالضريبة التي كانت موجودة سابقا.

إذا طبقنا التوجهات المشار إليها ضمن قرار Amoros في مجال إرجاء الدفع فإن قرار مدير المصالح الجبائية المتضمن رفض طلب إرجاء الدفع سيؤدي إلى التغيير من مركز ووضع المكلف بالضريبة خاصة من الناحية المالية إذ سيكون مجبرا على دفع ما عليه من دين جبائي.

ولكن القاضي الإداري سيجد صعوبة في مثل هذه الحالة لأن القرار الإداري الصادر عن مدير المصالح الجبائية المتضمن رفض إرجاء الدفع هو قرار ضمني ومن ثم فإن القاضي الإداري سيوجه أمرا إلى الإدارة الجبائية.

ومن جهة أخرى فإن القاضي الإداري سيجد نفسه يمارس صلاحيات القاضي الجبائي ذلك أنه عند مراقبة قرار الرفض الصادر عن مدير المصالح الجبائية سوف يتأكد من عنصرين أساسيين هما: إن كان القرار توفر على الشروط التي أدت إلى فرض الضريبة تلقائيا (إجراءات أحادية) أو الأسباب التي دعت الإدارة إلى فرض الغرامات لا سيما الطرق التدليسية أو سوء النية، أي رقابة تسبب الإدارة.

والعنصر الثاني يتمثل في أن يتأكد القاضي الإداري من أن القرار الصادر عن مدير المصالح الجبائية لم يؤثر في الوضعية المادية للمكلف بالضريبة¹، وبالتالي فإن الاجتهاد القضائي في قضية Amoros خلق صعوبة باعتبار أنه سيؤدي إلى تعدي القاضي الإداري على اختصاصات القاضي الجبائي وكذلك صعوبة في تطبيق شروطه الموضوعية.

¹ - وفي هذا الإطار أشار محافظ الحكومة O. Fouquet بأنه نكون أمام تغيير في الوضعية الواقعية لمؤسسة عندما تكون مهددة ببيع أصولها، ومن جهة أخرى لا نكون أمام تغيير في الوضعية المادية لشخص طبيعي كبير في السن عندما يكون هذا الشخص ومن أجل دفع الضرائب التي هي عليه والمنازع فيها ستؤدي إلى إجباره على بيع مسكنه الوحيد الذي يأويه، وهذا أمر غير مقبول.

وفي ظل هذه الوضعية تدخل مجلس الدولة من خلال تبني حلول عملية وبسيطة وذلك باجتهاده القضائي في قضية Dame de Beauvoir et sieur Leris ولقد أشار من خلال هذا القرار أنه في مجال وقف التنفيذ لقرار الرفض فإن القاضي ليس ملزم بالتقيد بالشروط الموضوعية التي جاء بها قرار¹ Amoros.

وعليه فإن القاضي الإداري تجاوز الاجتهاد القضائي الذي جاء به مجلس الدولة ضمن قرار Amoros وأصبح يأخذ فقط بالقواعد والشروط الخاصة بطلب وقف التنفيذ المتعارف عليها، وهي وجود ضرر يصعب إصلاحه في المستقبل، ووجود شك جدي من شأنه أن يؤدي إلى إلغاء القرار المطعون فيه، وهذا الطرح أدى إلى تدعيم حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة امتياز السلطة العامة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، وبالتالي أكد بأن وقف التنفيذ هو عبارة عن حق مكسب لفائدة المكلف بالضريبة.

وبعد صدور عدة قرارات في هذا الشأن، تدخل المشرع الفرنسي بموجب القانون رقم 597-2000 المؤرخ في 2000/06/30 المتضمن قانون العدالة الإدارية بحيث ألغى إجراءات وقف التنفيذ واستبدالها بما يسمى حالياً إجراءات التعليق للقرارات الإدارية²، التي من خلالها يمكن للمكلف بالضريبة التمسك بها من أجل إرجاء دفع الضريبة³.

¹ - C.E. 21 octobre 1970, Dame de Beauvoir et sieur Leris, « Le juge administratif saisi d'une demande de sursis à exécution d'une décision refusant un sursis de paiement prise par le directeur des services fiscaux compétent doit, après s'être assuré que le maintien de la décision de refus de sursis de paiement risquerait d'entraîner pour le contribuable des conséquences difficilement réparables, n'accorder le sursis à exécution de celle-ci que s'il existe un moyen sérieux faisant apparaître que la décision du directeur serait entachée d'excès de pouvoir ». Rec.p.600. A.J.D.A

² - L'article L. 521-1 du code justice administrative "quand une décision administrative, même de rejet, fait l'objet d'une requête en annulation ou en réformation, le juge des référés, saisi d'une demande en ce sens, peut ordonner la suspension de l'exécution de cette décision, ou de certains de ses effets, lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision".

³ - C.E. 28 avril 2001, 230 166-230 345, ministre c/ sarl Janfin. « Considérant que le contribuable qui a saisi le juge de l'impôt de conclusion tendant à la décharge d'une imposition à laquelle il a été assujéti est recevable à demander au juge des référés, sur le fondement des dispositions de l'article L.521-1 du code de justice administratif, la suspension de la mise en recouvrement de l'imposition, des lorsque celle-ci est exigible ; que le prononcé de cette suspension est subordonné à la double condition, d'une part, qu'il soit fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la régularité de la procédure d'imposition ou sur le bien-fondé de l'imposition et, d'autre part, que l'urgence justifie la mesure de la suspension sollicitée ». G.A.J.F. 13ème éd.p.1032.

والتساؤل الذي يمكن طرحه في هذا المجال يتمثل في إن كان نفس الخطأ الذي وقع فيه المشرع الفرنسي بموجب قانون المالية لسنة 1982 أين حرم بعض المكلفين بالضريبة من الاستفادة من إرجاء الدفع هو نفسه الخطأ الذي وقع فيه المشرع الجزائري؟

الإجابة نجدها ضمن أحكام المادة 74 من خلال قراءة الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، والتي سبق دراستها ضمن الباب الأول بحيث أن المشرع الجزائري لم يمنح حق الاستفادة من إرجاء الدفع إلى كل المكلفين بالضريبة بل فقط الأشخاص الذين كانوا محل عملية الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية¹.

وعليه فإنه من أجل تطبيق نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، واستفادة المعني بالأمر من حق إرجاء الدفع يجب أن ترتبط المنازعة التي تجمعها بالإدارة الجبائية بإحدى الحالات المشار إليها ضمن المواد 18، 19، 20، 20 مكرر و 21 من القانون السالف الذكر، وهذه الحالات تتعلق أساسا بإجراءات الرقابة الجبائية التي تسمح للإدارة من التأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة.

وبمعنى آخر فإن الإجراءات الخاصة بطلب تأجيل الدفع تأتي بعد عملية الرقابة الجبائية وهذه الأخيرة ينتج عنها عملية إعادة تقويم أسس الضريبة باتباع الإجراءات الوجيهة، أو الأحادية حسب الحالة، ومن ثم يمكن القول بأنه لتطبيق إرجاء الدفع حسب المادة 74 يتعين أن نكون أمام مكلف بالضريبة خضع للرقابة الجبائية.

ولكن المشرع نص صراحة ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية بأنه في حالة التلبس الجبائي فإن المكلف بالضريبة المعني بالأمر لا يستفيد من إجراءات إرجاء الدفع، وهذا يعني

¹ - ويخص تطبيق هذا التدبير، فقط، المنازعات المترتبة عن الاحتجاجات الناجمة عن المراقبة المذكورة في المواد 18 و 19 و 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية. المادة 74 معدلة بموجب المواد 38 من قانون المالية لسنة 2005 و 45 من قانون المالية لسنة 2007 و 40 من ق.م لسنة 2009 و 25 من قانون المالية لسنة 2010.

حرمانه من هذا الحق، ومن ثم يكون ملزم بدفع ما عليه من ضرائب وإلا ستتخذ ضده وسائل التنفيذ الجبري¹.

وبالرجوع إلى اجتهاد مجلس الدولة الجزائري فإنه لا يمكن للمكلفين بالضريبة التمسك بإجراءات وقف التنفيذ المتعارف عليها ضمن المنازعات الإدارية من أجل وقف تنفيذ عملية التحصيل، وهذا يعتبر في نظرا إجحافا في حقهم لأنه يمكن أن يؤدي التنفيذ الجبري إلى أضرار وخيمة لا يمكن إصلاحها في المستقبل خاصة إذا أدت دعوى الموضوع المتعلقة بإبطال إجراءات فرض الضريبة تلقائيا إلى صدور حكم في صالحهم.

ومن المعلوم قانونا ان دعوى الموضوع التي ترفع على مستوى المحكمة الإدارية لن يتم الفصل فيها على وجه السرعة بل أنها ستأخذ وقت زمني كبير، وبين تاريخ إيداع المعني بالأمر لشكايته وتاريخ رفع الطعن القضائي والفصل في الدعوى من طرف القاضي الإداري فإنه سيتم التنفيذ على أمواله، ومن هنا وحسب رأينا لا بد من إيجاد حل للمكلفين بالضريبة من خلال قبول طلبات وقف التنفيذ للقرارات الإدارية حتى في ظل وجود الإجراءات المتعلقة بإرجاء الدفع المنصوص عليها ضمن أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

وأنه سبق وأن بينا الفروقات الكبيرة التي تحكم كل من إجراءات وقف التنفيذ بالمقارنة مع إجراءات إرجاء الدفع، وأنهما لا يتعارضان بل أن كل إجراء هو مكمل للآخر، وهذا ما استقر عليه اجتهاد القضاء الفرنسي.

إن المشرع الجزائري جسد هذا الاختلاف، وهو بالتالي جسد عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة بل أنه غلب مصلحة الخزينة العمومية على مصلحة المكلفين بالضريبة، بالرغم من أن الإدارة الجبائية يمكن أن تخطأ، وهذا الخطأ سوف يترتب عنه نتائج وخيمة، بل الأكثر من ذلك أنه من الضروري أن يتخلى القاضي الإداري عن موقفه ويتبنى إجراءات وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية.

في هذا الإطار، فإن القضاء الفرنسي عرضت عليه حالات تتعلق بتحديد أسس الضريبة باتباع الإجراءات الأحادية واتخذ موقف لصالح المكلف بالضريبة وهذا في قضيتين

¹ - المادة 21 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

مشهورتين، حتى في ظل وجود إجراءات إرجاء الدفع، وأنه رأى بأن الإدارة يمكن تتعسف وتتجاوز سلطتها على النحو الذي يضر بالحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة¹.

القضية الأولى: حالة فرض الضريبة تلقائياً: la taxation d'office

وقائع هذه القضية التي صدر على إثرها قرار مجلس الدولة بتاريخ 1976/12/17 تعود إلى أن امرأة وحيدة أم لطفل على عاتقها، اشترت محل تجاري لنشاط الحلويات الذي كانت تقوم باستغلاله، فأرسلت إليها الإدارة الجبائية طلب التبرير والتوضيح حول مصدر الأموال التي قامت باستثمارها، فردت هذه الأخيرة بان مصدر تلك الأموال عبارة عن قروض غير مكتوبة بينها وبين والدتها وبين الغير، لكن هذا الرد اعتبرته الإدارة غير مبرر، فقامت بفرض الضريبة عليها تلقائياً على مداخيلها للسنوات المنازع فيها (1969، 1970، 1971) بناء على أحكام المادة 179 من C.G.I ومن ثم وجدت المرأة نفسها مدينة بقيمة الضريبة والغرامات المقدرة ب 260.000 فرنك.

تقدمت تلك المرأة بالشكاية وطلبت الاستفادة من إرجاء الدفع وقد تحصلت عليه بعد أن قدمت محلها التجاري كضمان، ولكن آثار إرجاء الدفع انتهت من تاريخ تبليغ قرار رفض الدعوى الصادر عن المحكمة الإدارية، ومن ثم أصبح مبلغ الضريبة واجب الأداء. ثم تقدمت المعنية باستئناف أمام مجلس الدولة، وتقدمت أيضاً بطلب وقف التنفيذ للقرار الإداري الضريبي، أي جدول الضرائب المراد تحصيله، وهذا بناء على أحكام المادة 4/54 من المرسوم المؤرخ في 1963/07/30 المعدل في سنة 1975.

إذا مجلس الدولة فصل كدرجة أولى في طلب وقف التنفيذ الذي تقدمت به تلك المرأة طبقاً للقانون (ومنحها ذلك)، فقام المجلس بوضع تتابع بين طلب إرجاء الدفع الذي انتهت آثاره بصور قرار المحكمة الإدارية مع طلب وقف تنفيذ القرار الضريبي الذي قدم إليه لأول مرة بمناسبة استئناف حكم المحكمة الإدارية، ومن جهة أخرى عين مجلس الدولة الحجج التي استندت عليها الإدارة الجبائية واعتبر بأنها كانت غير كافية وليست مبررة قانوناً، ذلك أن

¹ - O. Fouquet, le sursis à exécution en matière fiscale, SURSIS DE PAIEMENT : COMMENT FAIRE APPLIQUER LA LOI ? www.etudes-fiscales-internationales.com

منطق وتخمين الإدارة التي رأت بأنه لا يوجد أي إثبات أو دليل كتابي يبين اقتراف تلك المرأة من والدتها أو غيرها، وأن كشف الحسابات التي قدمتها تلك المرأة لا ترقى إلى سند ثبوتي، والذي أدى بالإدارة اللجوء إلى عملية إعادة تقييم الضريبة تلقائياً.

الإدارة اعتبرت أن هذه القروض يجب أن ينظر إليها على أنها حواصل غير مسماة des profits innomés حسب تطبيق المادة 92 من قانون الضرائب العام المتعلقة بالأرباح على المهن غير التجارية BNC، وقد اعتبر مجلس الدولة هذا التحليل يمس بحقوق الدفاع، ولا يمكن أن يؤدي إلى اتباع إجراءات فرض الضريبة تلقائياً.

وكما أسلفنا الذكر ضمن هذه القضية قرر مجلس الدولة منح وقف التنفيذ ضد القرار الضريبي وقد اعتبر إحدى الوسائل المثارة ضمن عريضة الطاعنة جديده، ومن ثم فإن إجراءات فرض الضريبة هي غير مشروعة، وبالتالي أخطأت الإدارة الجبائية عندما لجأت إلى فرض الضريبة تلقائياً المنصبة على كل المداخيل، فيحين كان يتعين عليها الاعتماد على إجراءات إعادة التقدير التلقائي procédures d'évaluation d'office التي تنصب على بعض المداخيل، وقرر مجلس الدولة أن تحصيل الضرائب المعاد تقويمها سيؤدي إلى أضرار يصعب إصلاحها في المستقبل، ذلك أن المرأة سوف تكون مضطرة إلى بيع محلها التجاري من أجل دفع تلك الضرائب الجديدة، الأمر الذي سيزترتب عنه ليس فقط حرمانها من المداخيل وإنما أيضاً إلى التغيير في شروط وظروف معيشتها المهنية والعائلية.

القضية الثانية: حالة فرض الضريبة بموجب التصحيح التلقائي: rectification

d'office

في قضية ماس Masse كان هناك طبيب يعمل في المستشفى الجامعي في مدينة ران Rennes وكان أيضا يقوم بنشاط خاص أي موازي لعمله، فكان يمتلك عيادة خاصة بها 6 أسرة احتاجها إلى زبائنه، وقد كان محل رقابة معمقة لوضعيته الجبائية الشخصية، وبعدها قرر المراقب بأن المعني بالأمر لم يكن يدون كل الأتعاب في الشهادات المرضية والتي كانت تدفع

من قبل زبائنه، هنا قام المراقب بعملية التصحيح التلقائي للنتائج المصرح بها rectification d'office¹.

ومن أجل إعادة تقويم الأتعاب التي تلقاها الطبيب ماس فإن مفتش الضرائب اعتمد على السعر المعتمد في القطاع الخاص المرتبط بالاستشارة الطبية les consultations، خاصة العمليات الجراحية المشابهة، وبعد ذلك تم إعادة تقويم أسس الضريبة وتصحيح مداخيل السيد ماس على أساس المهن الحرة لسنوات 1975-1978 وفرضت عليه ضريبة جديدة للمداخيل المحققة والتي وصلت إلى 4.004.182 فرنك بما في ذلك الحقوق والغرامات.

هنا وجد السيد ماس نفسه في وضعية صعبة نتيجة المبالغ المرتفعة التي فرضت عليه، ولقد تقدم بطلب إرجاء الدفع إلى أن هذا الطلب قوبل بالرفض على أساس أن الضمانات التي تقدم بها السيد ماس غير كافية وهي أقل من قيمة الضريبة المفروضة عليه، وأن السيد ماس لم يناع قرار المحاسب العمومي أمام القاضي الاستعجالي بخصوص كفاية أو عدم كفاية الضمانات لأنه كان ملزم بدفع الكفالة المقدرة ب 4/1 من مبلغ الضريبة المنازع فيه.

ولم يبق له سوى طعن واحد أمام القضاء ضد القرار المتضمن رفض الشكاية، هذا الطعن تمثل في طلب وقف التنفيذ تطبيقاً لأحكام المادة R96 من قانون المحاكم الإدارية القديم، الذي كان مرفوقاً بدعوى في الموضوع طلب من خلالها إلغاء نتائج عملية إعادة تقويم أسس الضريبة.

وعلى إثر ذلك أصدرت محكمة Rennes أمراً بوقف التنفيذ بتاريخ 1982/10/06، وهذا الحل اعتبر جديداً، عكس ما قضت به محكمة Strasbourg التي جاء في قرارها ما يلي " بما أن المكلف بالضريبة يمكنه اللجوء والتمسك بالإجراءات الخاصة بإرجاء الدفع المقررة قانوناً والتي تحمل عدة ضمانات بالمقارنة مع إجراءات وقف التنفيذ فإنه لا يمكنه التمسك بطلب وقف التنفيذ أمام القاضي الجبائي مادام أن آجال الطعن الخاصة بالشكاية لم تنتقض².

¹ - C.E. 15 juin 1984, Rec. P. 208, concl. Fouquet.

² - T.A. Strasbourg, 22 juin 1982, Rea. 585.82; D.F. 1982, com. 1944, note Daniel GILTARD.

وبعد استئناف الحكم المتضمن وقف التنفيذ، تبني مجلس الدولة توصيات محافظ الحكومة FABRE التي جاء فيها بأن طلب وقف التنفيذ يخضع لعنصرين أساسيين وهما وجود شك جدي حول مشروعية القرار الإداري وشرط وجود ضرر يصعب إصلاحه في المستقبل. إذن مجلس الدولة أقر بأنه يمكن الحكم والأمر بوقف تنفيذ القرار الضريبي، سواء أمام أول درجة أو امام جهة الاستئناف، يعتبر هذا تقوية وتعزيزا لسلطات القاضي الإداري باعتبار أن طلب وقف التنفيذ هو مخصص أساسا للمنازعات الإدارية العامة، ولقد أقر مجلس الدولة هذا الحل بسبب الوضعيات الاجتماعية والإنسانية التي أصبح يتعرض لها المكلفين بالضريبة، وأيضاً التجاوزات المفرطة للإدارة الجبائية باستعمال سلطتها الجبرية الممنوحة لها قانوناً. إن مثل هذه الوقائع هي كثيرة الحصول في الميدان الواقعي في الجزائر، ولكن لم يسبق لنا الاطلاع على أي من القرارات المنشورة لمجلس الدولة حول موقفه في مثل هذه المسائل. إن هذه الحلول التي اعتمدها القضاء الفرنسي والتي تعود إلى القرن الماضي لا نجد أي مبرر يمنع القاضي الإداري الجزائري في تبني مثلها على النحو الذي يضمن حقوق المكلفين بالضريبة في مواجهة تعسف الإدارة صاحبة امتياز السلطة العامة.

المطلب الثاني: الأسباب التقنية

تتعلق أساساً بالنقائص التي تشوب طلب إرجاء الدفع، أي أن تنظيمها من الناحية القانونية يحتاج إلى التعديل، ويوجد أيضاً نقائص كثيرة تمس حماية المكلف بالضريبة الذي يجد نفسه مجبراً على دفع الضريبة الواجبة الأداء. وهناك ثلاثة فرضيات في هذا الإطار الأولى تتعلق أساساً بأن المكلف بالضريبة لا يطلب إرجاء الدفع (ينسى)، والثانية تتعلق بالحالة التي لا يتقدم فيها المكلف بالضريبة بطلب إرجاء الدفع لأنه لا تتوفر فيه الشروط اللازمة لذلك، أما الحالة الثالثة وهي أن آثار إرجاء الدفع تنتهي بصدور قرار عن مدير الضرائب برفض الشكاية التي تقدم بها المكلف بالضريبة. في هذه الحالات الثلاثة فإن اللجوء والاعتماد على وقف التنفيذ يسمح بتغطية تهاون المكلف بالضريبة وكذلك سد النقص المرتبط بالمادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: عدم إمكانية تقديم الضمانات

في هذه الحالة المكلف بالضريبة لا يجهل وجود الإجراءات الخاصة بإرجاء الدفع، ولكن لا يتقدم بطلبه عند تقديمه للشكاية، نظرا لظروفه المالية الصعبة التي لا تسمح له بذلك. عادة في هذه الحالة يكون المكلف بالضريبة محل إعادة تقويم الضريبة، ويكون المبلغ الجديد كبير لا يستطيع دفعه ومن ثم عدم إمكانية تقديم ضمانات بشأنه إلى الإدارة الجبائية. أمام هذه الوضعية الصعبة والحساسة فإن المكلف بالضريبة يتمتع بالخيار الآتي: إما أنه لا يقدم طلب إرجاء الدفع لأنه يعلم جيدا بأن طلبه سيتم رفضه لعدم إمكانية تقديم الضمانات لتغطية الضريبة المنازع فيها (المبلغ كبير)، أو أنه يقدم طلب إرجاء الدفع بمناسبة إيداع شكايته لدى مدير الضرائب مع علمه المسبق بأن هذا الطلب سوف يتم رفضه لعدم تقديم السيولة المالية الواجبة والمحددة ب 20% من قيمة الضريبة والغرامات المفروضة عليه. إنه من خلال الحالة السالفة الذكر فإن السبيل الوحيد لوقف عملية التحصيل تتمثل في تقديم طلب قضائي يتعلق بوقف التنفيذ¹.

ولقد واجه مجلس الدولة هذه الحالة في قضية Masse الذي فرضت عليه الضريبة بعد عملية إعادة التقويم، ولقد قام المعني بالأمر بالطعن في تلك الضرائب عن طريق تقديم شكايته مرفقة بطلب إرجاء الدفع، ولكن المحاسب رفض الضمانات التي تقدم بها، والتي تمثلت في الحقوق المنقولة والعقارية للسيد ماس على أساس أن القيمة المالية لأملكه لا تغطي قيمة الضريبة المفروضة عليه.

السيد ماس كان بإمكانه اللجوء أمام القاضي الاستعجالي من أجل إعفائه من تقديم الضمانات غير تلك التي تقدم بها، ولكن من أجل إقامة هذه الدعوى كان يتعين عليه دفع ضمان وإيداعه في حساب مؤقت للخزينة العمومية، والمقدر ب 1/4 قيمة الضريبة المفروضة عليه، والمنازع فيها أي بما يزيد عن مليون فرنك، ولم يكن بإمكان السيد ماس تقديم ذلك

¹ - ضمن القانون الفرنسي، فإن المشرع أجاز للمكلف بالضريبة الاستفادة مما يسمى بإرجاء الدفع المصغر le mini-sursis الذي يضع حدودا لسلطات المحاسب العمومي من خلال اتخاذ الإجراءات التحفظية فقط مع منعه من القيام بإجراءات الحجز والبيع إلى غاية صدور حكم عن المحكمة الإدارية، المادة L277 du .L.P.F

المبلغ، لأنه طلب عدة قروض من البنوك لكن هذه الأخيرة رفضت لأن المحاسب العمومي قام بالحجز التحفظي على أملاكه المنقولة والعقارية، les suretés légales prise par le trésor وعليه فإن المعني بالأمر استفاد فقط من إرجاء الدفع المصغر mini-sursis تبعاً لذلك وجد السيد masse نفسه في ضائقة مالية هو وعائلته، وعلى أساس ذلك كان لابد من اللجوء والالتفاف حول إجراءات وقف تنفيذ القرار الإداري أمام القاضي الإداري.

إن هذا يؤكد النقائص المرتبطة بإجراءات إرجاء الدفع، لأنه يوجد حالات لا يمكن إعماله ومن ثم لا يحمي المكلف بالضريبة.

الفرع الثاني: غياب الأثر الموقوف للاستئناف

إن غياب الأثر الموقوف للاستئناف ضد القرار الصادر عن المحكمة الإدارية الذي بموجبه تم رفض دعوى المكلف بالضريبة من الأسباب التقنية المحضة، باعتبار أن الآثار القانونية لإرجاء الدفع تنتهي عند صدور الحكم¹.

وعلى هذا الأساس قبل القاضي الإداري الفرنسي الإجراء الخاص بوقف التنفيذ حينما يتقدم به المكلف بالضريبة على مستوى محكمة الاستئناف، ذلك أن المكلف بالضريبة الذي خسر دعواه فإن الطعن بالاستئناف ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية لا يوقف التنفيذ، وأن محكمة الاستئناف يمكنها أن تضع حداً للأثر الموقوف لإرجاء الدفع الذي استفاد منه المكلف بالضريبة، وهذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي سابقاً قبل التعديل أي عندما كان يمثل جهة الاستئناف.

¹ - جاء في الفقرة الثالثة من نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي " لا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها، وعلى العكس من ذلك، يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقاً إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي. غير أنه يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة. يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. تبت المحكمة الإدارية بأمر وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يكون الأمر المذكور أعلاه قابلاً للاستئناف أمام مجلس الدولة في غضون 15 يوماً من تاريخ تبليغه".

على أساس ذلك كان لابد من إيجاد تبعية واستمرار للآثار الناتجة عن إرجاء الدفع أمام جهة الاستئناف، وأن هذه التبعية نجدها ضمن إجراءات وقف التنفيذ كما أشار إليها محافظ الحكومة Fabre منذ 1976، وما أقره مجلس الدولة.

ويتضح جليا سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو الاجتهاد القضائي أن الإجراءات الخاصة بإرجاء الدفع تشوبها نقائص معتبرة، باعتبار أنه يفقد أثره بمجرد صدور حكم في الموضوع من القاضي المختص، وإن هذه النقائص يمكن أن تؤدي إلى وضعيات مالية صعبة وكارثية سواء بالنسبة للأشخاص أو المؤسسات فقط الإجراء والطريق الخاص بوقف التنفيذ للقرارات الإدارية هو الذي يحل المسألة.

إن هناك العديد من الأسباب ذات طابع تشريعي وإداري وتقني شجعت القاضي الفرنسي دون اعتراض الإدارة الجبائية إلى اعتماد الإجراءات الخاصة بوقف تنفيذ القرارات الإدارية، وهذا من أجل شد النقص الذي يشوب إجراءات إرجاء الدفع، وأن مجموع هذه الأسباب هي الدافع إلى اعتماد وقف التنفيذ من طرف القاضي الإداري، وأن هذا الأخير اعتبر الإجراءات الخاصة بوقف التنفيذ ليست فقط مكملة لإجراءات إرجاء الدفع وإنما إجراءات منافسة لها.

وعليه فإن إجراءات وقف التنفيذ تختلف عن إجراءات إرجاء الدفع من حيث الشكل والمضمون، وحسب رأينا في ظل غياب موقف صريح للقاضي الإداري حول هذه المسألة فإنه يمكننا القول بأنه يجوز للمكلف بالضريبة اللجوء والاعتماد على أحد هذين الإجراءين عند تقديمه للشكاية، وعلى هذا الأساس ليس القاعدة أو الشرط أن يكون الأول مكمل للثاني أي اللجوء إلى وقف التنفيذ عندما ينتهي أثر إرجاء الدفع بصدور قرار في الموضوع وبمعنى آخر استعمال وقف التنفيذ عند الاستئناف.

إذا كان هو حال مسألة تبني وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية فإننا تسائل عن تطبيق وإعمال وقف التنفيذ للقرارات الإدارية و الأحكام القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية في مدى إمكانية التمسك بها من قبل المكلف بالضريبة وهو موضوعنا في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

إجراءات تطبيق وقف التنفيذ للقرارات الإدارية والأحكام القضائية

بعد دراسة النقائص والعيوب التي تعترى إرجاء الدفع، وما ترتب عنها من مساس بحقوق المكلفين بالضريبة رأينا كيف واجه القضاء الفرنسي هذه الصعوبات من خلال تبني اجتهادات قضائية أقل ما يقال عنها أنها مرنة جاءت لتدعيم حقوق المكلفين بالضريبة، هذا التطور الذي يرجع أساسا إلى التوجهات الجديدة للمشرع الفرنسي في مواكبة التعليمات والتوجيهات الأوروبية لضمان حقوق الأفراد اتجاه الإدارة صاحبة امتياز السلطة العامة.

وبالرجوع إلى القانون الجزائري نلاحظ بأن التعديلات التي أخذ بها المشرع الجزائري ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ليست وليدة تطور الاجتهاد القضائي الوطني ولا نتائج المنازعات المرتبطة بهذا الموضوع، ذلك أن المشرع الجزائري تأثر بالقانون الفرنسي من خلال مجارته، والأخذ عنه العديد من الأحكام دون البحث عن أسباب و ظروف اعتمادها مما أثر على التطبيقات القضائية¹، ومن جهة أخرى انعدام المبادرة من هيئة القاضاء الإداري الوطني نتج عنه فراغ رهيب في تفسير تطبيق هذه القواعد مما دفع بالمهتمين بالاستناد والالتفاف حول التطورات في ظل القوانين المقارنة لا سيما القانون الفرنسي.

وعلى هذا الأساس ارتأينا في هذا الفصل دراسة تطبيق وقف التنفيذ التي يمكن أن يستند عليها المكلف بالضريبة سواء بالنسبة لوقف التنفيذ للقرارات الإدارية (المبحث الأول) وبالنسبة لوقف تنفيذ الأحكام القضائية الإدارية (المبحث الثاني).

¹ - للإشارة المشرع الفرنسي عند وضعه لقانون العدالة الإدارية أخذ بعين الاعتبار التقرير الذي أنجزه رئيس مجلس الدولة عن طريق مجموعة العمل التي أنشأت لهذا الغرض خاصة فيما يتعلق بالإجراءات الاستعجالية، وتم الأخذ بالتوصيات التي رفعتها تلك اللجنة¹، إضافة إلى ذلك فإنه تم الأخذ بالتوجيهات والقرارات التي صدرت عن المجموعة الأوروبية حول مسألة تقوية حقوق الدفاع وضمان محاكمة عادلة بين أطراف النزاع¹، وهذا ما يمكن استقراءه من القطيعة والتغيير الجذري للإجراءات والتدابير الاستعجالية في القانون القديم مع تلك المعتمدة في ظل القانون الجديد.

المبحث الأول: وقف تنفيذ القرارات الإدارية الجبائية

ضمن هذا المبحث سننطلق من فكرة اقتنعنا بها، وهي أنه يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يطلب إرجاء الدفع وفقا لأحكام المواد 74 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية أن يتمسك بوقف التنفيذ للقرارات والأحكام القضائية نظرا لغياب موقف واضح للقضاء، وللنفائص التي تعترى إرجاء الدفع.

كما ذكرنا سابقا فإن الضريبة تصدر في شكل قرار إداري ذو طابع تنفيذي، وأنه يمكن للمكلف بالضريبة لسبب أو لآخر لا يقدم على تقديم طلب إرجاء الدفع بعد تقديمه للشكائية، في هذه الحالة يجوز له التمسك بإجراءات وقف التنفيذ الخاصة بالقرارات الإدارية.

إن فكرة عدم تعطيل النشاط الإداري من خلال عدم وقف تنفيذ قرارات الإدارة لم تعد مقدسة بل على العكس من ذلك أن الإدارة يجب أن تعامل مثلها مثل الأفراد إلا في الحالات التي تقتضي وجود المصلحة العامة، ومن ثم فإن بعض الدول مثل ألمانيا نصت ضمن قوانينها على أنه مجرد تقديم الطعن الإداري أو الطعن القضائي يترتب عنه أثر مباشر وهو وقف تنفيذ القرار الإداري إلى حين الفصل في النزاع¹.

القانون الفرنسي أصبح يسير على هذا النحو، وأن البعض حاليا يرى بداية إندثار دعوى تجاوز السلطة في مواجهة دعوى القضاء الكامل، في السابق منح لمجلس الدولة سلطة واختصاص الأمر بوقف تنفيذ القرارات الإدارية بموجب المادة 3 من المرسوم المؤرخ في 22/07/1806، في بداية وجوده كان مجلس الدولة يمنح وقف التنفيذ بسهولة حسب توردياس من 1817 إلى 1827 تم منح وقف التنفيذ في عدة قرارات².

لكن هذا الموقف تلاشى لاحقا، ذلك أن وقف التنفيذ كان يعتبر من ضمن الإجراءات الإدارية المحضة ولا يتصف بالطابع القضائي، ونلاحظ بأن مجلس الدولة فرض نفسه في

¹ - David Balleuil, L'efficacité comparée du recours pour excès de pouvoir et de plein contentieux objectif en droit public français ; L.G.D.J. 2002. P 86.

² - R. Tourdias. Le sursis à exécution des décisions administratives. « Le pourvoi devant le conseil d'Etat n'a pas d'effet suspensif, s'il n'est pas autrement ordonné ». L.G.D.J. 1957p.64.

البداية ثم بعد 1872 ولأسباب سياسية لم يعد يتخذ إجراءات من شأنها عرقلة نشاط الإدارة باعتبار أن وقف التنفيذ يظهر بأنه بمثابة أمر موجه إلى الإدارة حسب تعبير الأستاذ M.J.Piedbois الذي يرى بأنه لا يمكن للإدارة أن تتلقى الأوامر على اختلاف شكلها من جهة القضاء¹. ولقد أدى هذا إلى موقف سلبي لمجلس الدولة إلى تقادي الأمر بوقف التنفيذ، ولكن هذه المرحلة لم تدم طويلا لأنه بعد تجسيد استقلالية القضاء فرض سلطته وأصبح يتخذ الأوامر والقرارات المتعلقة بوقف التنفيذ.

ولقد تجسدت هذه المرحلة الإصلاحية في سنة 1953، ضمن المادة 3 التي منحت المحاكم الإدارية سلطة الأمر بوقف تنفيذ القرارات الإدارية ضمن شروط مقيدة، ثم توسعت فيما بعد لتصبح متشابهة لتلك المعهودة لمجلس الدولة²، وتدخل من جديد المشرع الفرنسي بموجب المادة 54 من المرسوم الصادر في عام 1963 وعزز من هذا الاختصاص، وأخيرا اعتمد إجراءات استعجال التعليق وبسط من شروط تطبيقها بالمقارنة مع سابقتها (إجراءات وقف التنفيذ) ضمن قانون العدالة الإدارية رقم 2000-597 الصادر بتاريخ الصادر في 30 جوان 2000، والذي دخل حيز التنفيذ في 2001³.

تبعاً لذلك أصبح القاضي الإداري يأمر بوقف تنفيذ القرارات الإدارية بمناسبة تقديم الطعن بالإلغاء ضد القرار الإداري، باعتبار أنه فقط الحكم أو القرار هو الذي يؤدي إلى وقف التنفيذ، وأن ما يمكن استنتاجه وعدم إغفاله هو أن سلطة وقف التنفيذ ترجع لاختصاص القاضي، وأن هذا الاختصاص مستمد من سلطته الأساسية وهذا لسببين: من جهة تسمح له هذه السلطة مواجهة الإدارة، ومن جهة أخرى هذا الاختصاص يمثل السلطة القضائية.

¹ - J. C. Piedbois, procédure d'urgence, encyclopédie. Dalloz- contentieux administratif." Est-il si différent de dire à l'administration " attendez avant de faire ceci" que " faites ceci" ou " ne faites pas cela".

- في الحالات الثلاث، الإدارة تتلقى الأوامر والاختلاف يظهر فقط من حيث التعبير.

² - Décret du 30 septembre 1953, article 9, ainsi que le décret du 27/01/1963 à donner des pouvoirs identiques au conseil d'Etat et aux tribunaux administratifs en matière de sursis à exécution des décisions administratives.

³ - Loi n° 2000-597 du 30 juin 2000 relative au référé devant les juridictions administratives.

هذه التطورات المشار إليها بصفة موجزة كانت السبب الرئيسي الذي ألهم المشرع الجزائري إلى تبني التعديل حول موضوع وقف التنفيذ، ومن هنا نتساءل إذا كان بإمكان المكلف بالضريبة التمسك بإجراءات وقف التنفيذ لتأجيل دفع الضريبة، فما هي الشروط القانونية لتطبيق ذلك؟

للرد عن هذا التساؤل، ومن دون الغوص في دراسة وقف التنفيذ فإننا نلجأ إلى النصوص القانونية المنظمة لهذا الإجراء التي تضمنها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وللملاحظة نشير إلى أن المشرع الجزائري عندما اعتمد على التعديلات التي جاء بها القانون الفرنسي فيما يتعلق بالتدابير المتعلقة بوقف تنفيذ القرار الإداري، مثلما ذكرنا سابقاً لم يسر على خطى نظيره الفرنسي الذي ألغى إجراءات وقف التنفيذ واستبدالها بإجراءات استعجال التعليق ضمن المادة L521 .

هنا وقع مشرعنا في تناقض صارخ حول هذه المسألة من خلال تبني الاستعجال في مجال وقف تنفيذ القرار الإداري المنصوص عليها ضمن أحكام المادة 919 (استعجال التعليق)، وكذلك المادة 834 من نفس القانون تحت عنوان وقف تنفيذ القرارات الإدارية بالرغم من أنهما يتحدان من حيث الهدف والنتيجة أي وقف تنفيذ آثار القرار الإداري إلا أنهما يختلفان من حيث الإجراءات المتبعة والشروط المطلوبة للحصول على ذلك¹.

هذه الوضعية تدعو إلى الحيرة بل أنها ستضع القاضي الإداري في وضعية صعبة في تقرير حقوق الأفراد اتجاه الإدارة، خاصة فيما يتعلق بتطبيق القاعدة الإجرائية المتعلقة بضرورة غياب الطعن الموازي كشرط لقبول الدعوى.

على ضوء ما سبق ذكره سنحاول دراسة موضوع وقف التنفيذ للقرارات الإدارية أمام القاضي الإداري طبقاً للنصوص القانونية السالفة الذكر مع التمييز بين كل من الإجراءين حول كيفية إعماله وتطبيقه.

¹ المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية نظمت وقف التنفيذ le sursis à exécution، والمادة 919 من نفس القانون نظمت استعجال التعليق le référé suspension .

كما جاء سابقا فإن الطعن بالإلغاء ضد القرار الإداري لا يؤدي إلى وقف تنفيذه بل يبقى مستمرا، ولكن يجوز للطاعن أن يقدم طلب صريح أمام المحكمة الإدارية التي تنتظر في موضوع الدعوى يتضمن وقف تنفيذ ذلك القرار إلى حين الفصل في دعوى الموضوع، وهذا ما أشارت إليه المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، بحيث يستند المعني بالأمر على أحكام المادة 834 من نفس القانون.

هذه التدابير كانت مطبقة في السابق لكن تم تعديلها من خلال عدم تحديد سلطة القاضي الإداري فيما يتعلق بموضوع القرار الإداري ولم يعد سنتني المشرع القرارات التي من شأنها المساس بالنظام العام كما كان في السابق²، وبمعنى آخر أن كل القرارات الإدارية بغض النظر عن طبيعتها يمكن أن تكون محل طلب وقف التنفيذ³.

أيضا المواد 919⁴ و 921¹ الفقرة الثانية نصت على إمكانية الطاعن رفع دعوى أمام القاضي الاستعجالي هو نفسه قاضي الموضوع في أن يطلب وقف تنفيذ القرار المطعون فيه

¹ - المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية «لا توقف الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية، تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. غير أنه يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر، بناء على طلب الطرف المعني، بوقف تنفيذ القرار الإداري.»

² - قانون الإجراءات المدنية القديم: المادة 170 «...ومع ذلك لايجوز للمجلس القضائي بأحبال من الأحوال أن يأمر بوقف تنفيذ قرار يمس حفظ النظام، والأمن، والهدوء العام...» .

المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية القديم والخاصة بقضاء الاستعجال، فتنص على أنه في جميع حالات الاستعجال، يجوز لرئيس المجلس القضائي أو للقاضي الذي ينتدبه...الأمر بصفة مستعجلة باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة، وذلك باستثناء ماتعلق منها بأوجه التراجع التي تمس النظام العام أو الأمن العام .

³ - المادة 834 من نفس القانون " تقدم الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بدعوى مستقلة. لا يقبل طلب وقف تنفيذ القرار الإداري، ما لم يكن متزامنا مع دعوى مرفوعة في الموضوع، أو في حالة التظلم المشار إليه في المادة 830 أعلاه".

⁴ - المادة 919 من نفس القانون «عندما يتعلق الأمر بقرار إداري ولو بالرفض، ويكون موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي، يجوز لقاضي الاستعجال، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار. عندما يقضى بوقف التنفيذ، يفصل في طلب إلغاء القرار في أقرب الآجال. ينتهي أثر وقف التنفيذ عند الفصل في موضوع الطلب».

بالإلغاء إلى غاية البث في دعوى الموضوع، وهذا ما جاءت به أحكام المادة 917 التي نصت على أنه يفصل في مادة الاستعجال بالتشكيلة المنوط بها البث في دعوى الموضوع، وقد سبقتها في ذلك أحكام المادة 836 التي أشارت إلى أنه في جميع الأحوال تفصل التشكيلة التي تنتظر في الموضوع في الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بأمر مسبب².

للإشارة فإنه يجوز تقديم طلب وقف التنفيذ لأول مرة أمام جهة الاستئناف، ولا يعتبر بمثابة طلب جديد لأنه مجرد إجراء ذو طابع مؤقت، في المستقبل، وهذا ما نصت عليه المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأنه عندما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضى برفض الطعن لتجاوز السلطة لقرار إداري، يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ بطلب من المستأنف عندما يكون تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه من شأنه إحداث عواقب يصعب تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في العريضة من خلال ما توصل إليه التحقيق جدية، ومن شأنها تبرير إلغاء القرار الإداري المطعون فيه، وضمن القانون الفرنسي فإن طلب تعليق تنفيذ القرار الإداري أمام جهة الاستئناف يتم إعماله كثيرا في مجال المنازعات الجبائية، بحيث يصبح طلب وقف التنفيذ امتدادا لإجراء الدفع بعد الفصل في دعوى الموضوع من قبل المحكمة الإدارية لأن لآثار إرجاء الدفع تنتهي بصدور حكم في موضوع الدعوى³.

وعليه فنحن أمام إجراءات متشابهين يتعلقان بوقف التنفيذ منصوص عليهما ضمن أحكام مختلفة، وإنما لا ندري ما الذي جعل المشرع يتبنى كلاهما، وأنه لا بد من التدخل للإبقاء على إجراء واحد فقط على النحو الذي يتماشى مع قواعد حسن سير العدالة، وضمان مصلحة الإدارة والمتقاضى.

¹ - المادة 921 الفقرة الثانية من نفس القانون " وفي حالة التعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري، يمكن أيضا لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه".

² - عكس ما هو مطبق في القانون الفرنسي فإن دعوى وقف التنفيذ " استعجال التعليق" يفصل فيها قاضي الفرد، وليس التشكيلة الجماعية كما هو الحال في القانون الجزائري.

³ - C.E. 14 mai 1974, dame Morpet, rec.p.364.

ما يؤكد طلبنا ضرورة تدخل المشرع في قراءة الشروط التي يتطلبها كل إجراء بحيث يختلفان كثيرا لا سيما فيما يتعلق بالشروط الموضوعية، ويتحدان في الشروط الشكلية. إذن الشخص لا يمكنه الاستفادة من التدابير المتعلقة بوقف تنفيذ القرار الإداري إلا إذا احترمت الشروط المتعلقة بالطلب سواء بالنسبة لما ورد ضمن عنوان وقف تنفيذ القرار الإداري أو ما ورد ضمن الاستعجال المتعلق بوقف التنفيذ (استعجال التعليق). سننتاول في المطلب الأول شروط دعوى وقف التنفيذ للقرارات الإدارية وإجراءات الفصل فيها وفي المطلب الثاني نتعرض إلى الآثار المترتبة عن هذه الدعوى.

المطلب الأول: شروط قبول دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية

كما جاء سابقا فإن الطعن بالإلغاء ضد القرار الإداري لا يؤدي إلى وقف تنفيذه بل يبقى مستمرا، ولكن يجوز للطاعن أن يقدم طلب صريح أمام المحكمة الإدارية التي تنظر في موضوع الدعوى يتضمن وقف تنفيذ ذلك القرار إلى حين الفصل في دعوى الموضوع، فلا يمكن للشخصلا يمكنه الاستفادة من التدابير المتعلقة بوقف تنفيذ القرار الإداري إلا إذا احترمت الشروط المتعلقة بالطلب سواء بالنسبة لما ورد ضمن عنوان وقف تنفيذ القرار الإداري أو ما ورد ضمن الاستعجال المتعلق بوقف التنفيذ (استعجال التعليق).

الفرع الأول: الشروط الشكلية

إضافة إلى الشروط الشكلية العامة المتمثلة في الصفة والمصلحة، وشرط التمثيل بمحام فإن هناك شروط خاصة يجب احترامها والمتمثلة فيما يلي:

1- **احترام مواعيد الطعن:** يجب على الشخص أن يتقدم بدعوى الإلغاء ضد القرار الإداري ضمن أجل أقصاه أربعة (04) أشهر يبدأ حسابها من تاريخ التبليغ للقرار، وفي هذا الخصوص فإن المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، أشارت إلى ضرورة احترام

¹ - المادة 829 «يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (4) أشهر، يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي، أو من تاريخ نشر القرار الإداري الجماعي أو التنظيمي».

الأجال لقبول الدعوى، وأن مسألة مواعيد الطعن من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه مع إمكانية إطلاع وإخطار أطراف الخصومة على هذا الوجه¹.

بالنسبة للتظلم فإن للطاعن الحق في تقديم دعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أجل أقصاه شهرين يبدأ حسابها من تاريخ الرد الصريح أو من تاريخ السكوت عن الرد².

2- **قيد دعوى في الموضوع:** اشترط المشرع على طالب وقف التنفيذ أن يقيد دعوى في الموضوع أو التظلم المرفوع أمام الإدارة والتي يكون موضوعها الإلغاء الكلي أو الجزئي للقرار الإداري المطعون فيه سواء أمام المحكمة الإدارية المختصة في حالة دعوى الإلغاء أو أمام الإدارة التي أصدرته في حالة التظلم.

3- **أن يقدم الطلب بصفة مستقلة:** لا يكفي للشخص أن يقيد دعوى في الموضوع ضد القرار المطعون فيه بل يجب أن يقدم طلبه بصفة مستقلة تحت طائلة عدم القبول، وتنتظر التشكيلية الجماعية المقيدة أمامها دعوى الموضوع في الطلب، وسبب ذلك يعود إلى أن الهيئة التي تفصل في طلب وقف التنفيذ تكون على دراية بملف الموضوع.

التساؤل الذي يطرح نفسه هو نص المادة 834 التي أجازت للمعني بالأمر أن يطلب وقف التنفيذ أمام المحكمة الإدارية بتقديمه للتظلم أي الطعن الإداري أمام الجهة التي أصدرت القرار أو تلك التي تعلوها حسب الحالة، وهذا يعني بأن ملف الموضوع لا يكون بين يدي وأعين القاضي الذي سيفصل في طلب وقف التنفيذ، وهذا يجسد أيضا الاختلاف الواقع حول

¹ - المادة 932 «خلافًا لأحكام المادة 843 أعلاه، يجوز إخبار الخصوم بالأوجه المثارة الخاصة بالنظام العام خلال الجلسة».

² - المادة 830 " يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في أجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه. يعد سكوت الجهة الإدارية المتظلم أمامها عن الرد، خلال شهرين (2)، بمثابة قرار بالرفض ويبدأ هذا الأجل من تاريخ تبليغ التظلم. وفي حالة سكوت الجهة الإدارية، يستفيد المتظلم من أجل شهرين (2)، لتقديم طعنه القضائي، الذي يسري من تاريخ انتهاء أجل الشهرين (2) المشار إليه في الفقرة أعلاه. في حالة رد الجهة الإدارية خلال الأجل الممنوح لها، يبدأ سريان أجل شهرين (2) من تاريخ تبليغ الرفض. يثبت إيداع التظلم أمام الجهة الإدارية بكل الوسائل المكتوبة، ويرفوق مع العريضة."

إجراءات طلب وقف التنفيذ بين المواد 834 والمادة 919، ولا يوجد أي تناغم أو تنسيق بين النصوص القانونية.

وفي هذا الإطار فإن حسب رأينا باعتبار أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم الشكاية أي التظلم طبقاً للمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكنه أن يتمسك بأحكام وقف التنفيذ، فمجرد أن يودع تظلمه لدى إدارة الضرائب المختصة يلجأ أمام المحكمة الإدارية من أجل أن يطلب وقف تنفيذ عملية التحصيل إلى حين البث في الشكاية، وهذا ما رأيناه سابقاً بالنسبة لاجتهاد مجلس الدولة الفرنسي في قضية « SA Le Micocoulier »¹ بأنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب من القاضي الاستعجالي تعليق تنفيذ آثار القرار الإداري المتضمن بالضريبة حتى في ظل عدم وجود دعوى في الموضوع بل فقط تقديم نسخة عن الشكاية أي التظلم الموجه إلى مدير المصالح الجبائية المختص، وهذا يعتبر تطور كبير لأنه يتجاوز الشرط الذي وضعه المشرع المتمثل في ضرورة وجود دعوى في الموضوع منشورة أمام القاضي الإداري.

4- شرط تقديم القرار: حسب إجراءات وقف التنفيذ المنصوص عليها في المادة 834 فإنه يجب على المعني بالأمر أن يقدم القرار محل الطعن بالإلغاء.

ويقودنا هذا الشرط إلى القول بأن القضاء الفرنسي بعدما كان قيد نفسه بضرورة أن يكون للقرار طابع تنفيذي ضمن اجتهاد مجلس الدولة في قضية Amoros²، فإنه تطور فيما بعد ذلك، وأصبح يقبل طلبات وقف تنفيذ قرارات الرفض وهو ماجسده في قضية Ouatah³، ثم تلاه المشرع الفرنسي ضمن قانون العدالة الإدارية الذي ألغى إجراءات وقف التنفيذ واستبدالها بإجراءات استعجال التعليق للقرارات الإدارية Référé Suspension وجسد احتها

¹ - CE, 6 nov. 2002, n° 246380, SA Le Micocoulier ; RJF 1/03, n° 107.

² - C.E. ass, 23 janvier 1970, Amoros "Amoros -médecin inspecteur régional de la santé refusant de classer les étudiants en médecine susceptibles d'être nommés externes et de la décision du doyen de la faculté de médecine de Marseille refusant aux intéressés la communication de leurs notes. -le juge administratif n'a pas qualité pour adresser des injonctions à l'administration, Les tribunaux administratifs et le conseil d'état ne peuvent donc ordonner le sursis à l'exécution d'une décision (qui leur est déferée) **que si cette décision est exécutoire**".

³ - C.E. 20 décembre 2000. Ouatah, « le juge a déclaré recevable la demande de sursis à exécution formée par le requérant contre une décision du consul refusant un visa d'entrée en France ». RFD. Adm 2001, p. 371. Concl; F. Lamy: AJDA 2001, p.8, note F. Mallo.

مجلس الدولة في إمكانية طلب وقف تنفيذ قرارات الرفض، ولكن بشرط أن تؤثر في المراكز القانونية، وهذا ما نصت عليه المادة L521 من قانون العدالة الإدارية الفرنسي، التي تقابلها نص المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ضمن ما يسمى بالاستعجال الإداري التي جاء في مقتضياتها بأن يمكن طلب وقف تنفيذ القرارات الإدارية ولو بالرفض¹.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية

الشروط الموضوعية المتطلبة بقبول دعوى وقف التنفيذ تختلف بين نص المادتين 834 وما بعدها والمادة 919 و 921 الفقرة الثانية، وهنا أيضا يتأكد التناقض الذي وقع فيه المشرع لأن نفس الدعوى يتطلب فيها شروط مختلفة مما يستدعي ضرورة مراجعة موضوع وقف تنفيذ القرار الإداري كما سبق ذكره.

1 - بالنسبة لوقف التنفيذ طبقا لنص المادة 834: حسب المادة 834 من القانون السالف الذكر فإن المشرع لم ينص على الشروط الموضوعية، ولكن يمكن استقراءها من خلال نص المادة 912 المتعلقة باختصاصات مجلس الدولة في مجال الفصل في طلبات وقف التنفيذ حيث نص على شرطين أساسيين وهما ضرورة أن يثير الطاعن وجه جدي، وأن تنفيذ القرار سيؤدي إلى أضرار يصعب تداركها في المستقبل².

وعليه يمكن القول في هذا الإطار بأنه مادام أن المشرع حدد وقيّد من اختصاص مجلس الدولة في مجال وقف تنفيذ القرار الإداري، فإنه يتعين على المحاكم الإدارية التقيد بها

¹ - المادة 919 من نفس القانون «عندما يتعلق الأمر بقرار إداري ولو بالرفض... يجوز لقاضي الاستعجال، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه...».

² - المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية «عندما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضي برفض الطعن لتجاوز السلطة لقرار إداري، يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ بطلب من المستأنف عندما يكون تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه من شأنه إحداث عواقب يصعب تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في العريضة من خلال ما توصل إليه التحقيق جدية، ومن شأنها تبرير إلغاء القرار الإداري المطعون فيه».

على أساس أن المادة 911 نصت على أن لمجلس الدولة صلاحية النظر في الطعون بالاستئناف ضد الأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية المتضمنة وقف تنفيذ القرار الإداري¹.

الشرط الأول: إثارة وجه جدي حول عدم مشروعية القرار

أنه من أجل قبول طلب وقف التنفيذ يتعين على المعني بالأمر أن يثير في طلبه أوجه ووسائل جدية حول مدى مشروعية القرار الإداري، وبمعنى آخر أنه سيرتكز حتما على نفس الحجج التي أثارها في الطعن بالإلغاء أي دعوى الموضوع، وهنا سيقوم القاضي الإداري حتما بفحص مدى مشروعية القرار دون التصريح بحكمه حول هذه النقطة².

ومن ثم سيفقد وقف التنفيذ خصوصيته باعتبار أن هذا الشرط يؤدي بالقاضي إلى تفحص مدى مشروعية القرار الإداري المطالب بوقف تنفيذه، وأنه في حالة الأمر بوقف التنفيذ فهذا يعني حتما أنه سيتم إلغاؤه نظرا لتوفر هذا الشرط المتمثل في الأوجه الجدية التي تبرر عدم مشروعية القرار الإداري.

حسب الاجتهاد القديم لمجلس الدولة الفرنسي فإنه اعتبر الوسيلة الجدية تلك التي تثير الشك في نفسية القاضي حول مدى مشروعية القرار الإداري، ودائما حسب محافظ الحكومة Dayras فإن القاضي في هذه المرحلة من الإجراءات لا يفصل في موضوع المنازعة، وأن الأمر المتضمن وقف التنفيذ لا يؤثر على مسار دعوى الموضوع³، ولكن التطبيق العملي أثبت

¹ - المادة 837 " يتم التبليغ الرسمي للأمر القاضي بوقف تنفيذ القرار الإداري خلال أجل أربع وعشرين (24) ساعة، وعند الاقتضاء، يبلغ بجميع الوسائل، إلى الخصوم المعنيين وإلى الجهة الإدارية التي أصدرت القرار الإداري المطعون فيه. توقف آثار القرار الإداري المطعون فيه ابتداء من تاريخ وساعة التبليغ الرسمي أو تبليغ أمر وقف التنفيذ إلى الجهة الإدارية التي أصدرته. يجوز استئناف أمر وقف التنفيذ أمام مجلس الدولة خلال أجل خمسة عشر (15) يوما من تاريخ التبليغ.

المادة 911 " يجوز لمجلس الدولة، إذا أخطر بعريضة رفع وقف التنفيذ المأمور به من طرف المحكمة الإدارية، أن يقرر رفعه حالا، إذا كان من شأنه الإضرار بمصلحة عامة أو بحقوق المستأنف، وذلك إلى غاية الفصل في موضوع الاستئناف".

² - ومثال ذلك القرار الصادر عن الوالي المتضمن غلق فندق على مستوى الساحل لمدة 6 أشهر خلال موسم الاصطياف، فإن هذا من شأنه أن يحدث أضرار بليغة بالمؤسسة المعنية.

³ - C.E. Ass. 12 novembre 1938, Chambre syndicale des constructeurs de moteurs d'avions, Rec.840. G.A.J.A. 12^{ème} édition. P. 338. 1999.

عكس ذلك لأن القاضي الإداري سواء في الجزائر أو فرنسا يجد نفسه يدرس بطريقة مفصلة ومدققة الوجه أو الأوجه التي يتمسك بها الطاعن وكأن الأمر يتعلق بدعوى الموضوع ولا مجال لتطبيق قاعدة وجود شك وإنما **وجود وجه جدي** وهذا ما يعجز عنه عادة المعني بالأمر، وبمعنى آخر أن الوجه الجدي لا يدع مجال للشك في أنه سيتم إلغاء القرار الإداري المطعون فيه بتجاوز السلطة، وهذا ما صعب على القاضي الإداري في مهمته المتعلقة بالفصل في طلب وقف التنفيذ على أساس أنها دعوى لها شروطها الخاصة مستقلة على دعوى الموضوع نظرا للشرط الذي وضعه المشرع المتعلق بالوجه الجدي.

حسب الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة في القرار المؤرخ في 1938/11/12 تدخل المشرع الفرنسي بموجب المرسوم المؤرخ في 1963/06/30 ليتبنى بشكل صريح هذا الشرط ضمن المادة 54 من هذا المرسوم، ولقد تأثر القضاء الإداري الجزائري بهذا الحل وقام بتبنيه ضمن قانون الإجراءات المدنية القديم ثم ضمن أحكام المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وعلى العموم تعتبر أوجه أو أسباب جدية تسمح للقاضي أن يأمر بوقف التنفيذ طبقا لما استقر عليه القضاء المقارن ما يلي:

- أن اللجوء إلى الخبرة عن طريق تعيين خبير هو ضروري إذا تبين للمحكمة بانه لا يمكن التصريح بالمبلغ الحقيقي لموارد ونفقات شخص طبيعي¹.
- الطرح أو الأسس التي اعتمدت عليه الإدارة الجبائية في عملية إعادة التقويم يظهر بأنه غير مؤسس².
- الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة تلقائيا تظهر بأنها غير قانونية ومشكوك في صحتها³.
- أساس حساب الضريبة من طرف الإدارة الجبائية مبالغ فيه⁴.

¹ - C.E. 01^{er} juillet 1983, rea.41.211m D.F. 1984, co.;833

² - C.E. 27 février 1984, req. 48.537 et 48.538, D.F. 1984, com. 1689, C.E. 27 février 1985, req. 61.632. D.F. 1986, n°25. P.784.

³ - C.E. 12 février 1986, req.46.70006. C.E. 03 novembre 1989, req.66.774.

⁴ - C.A.A. Lyon, 27juin 1990, req.89-1659.

هذا الشرط اعتبره البعض كحماية قانونية للإدارة من وجهين مختلفين الأول يتمثل في وضع حد للطعون الكيدية والتعسفية وكذلك الطعون غير المؤسسة قانونا التي يمكن أن تقام ضد القرارات الإدارية ومن ثم تعطيل النشاط الإداري، أما الوجه الثاني فإنه يخص تقاضي قيام مسؤولية الإدارة في حالة تنفيذها لقرار غير مشروع الذي يمكن أن يترتب عنه أضرار للمعني بالأمر، والذي سنتقوم بتعويضها حتما.

ولعل أهم ملاحظة يمكن إدراجها في هذا السياق هي أن القضاء الإداري نادرا ما يبين طبيعة الوجه الجدي ويعرفه ضمن المنازعات المعروضة عليه، وإنما يكتفي فقط بالمصطلح القانوني المتمثل في عبارة أن هناك وجه جدي في النزاع، أو أسباب وجيهة مثارة من قبل الطاعن.

الشرط الثاني: الضرر الذي يصعب تداركه

هذا ما أشارت إليه المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهنا يتعين على المعني بالأمر إثبات بأن تنفيذ القرار الإداري محل طلب وقف التنفيذ سينجم عنه أضرار لا يمكن إصلاحها في المستقبل أي أن القرار يحمل معه مخاطر كبيرة على حقوق ومصالح المعني بالأمر في شتى المجالات (الإنسانية، الاجتماعية، المهنية، الحريات)¹.

مجلس الدولة الفرنسي في البداية اتخذ موقف جامد في ما يتعلق بتحديد طبيعة ونوع أو الحالة التي يكون فيها الضرر كبير يصعب تداركه في المستقبل، ولكن فيما بعد وضمن قراره المؤرخ في 1976/12/17 تبنى نوع من المرونة فيما يتعلق بقبول هذا الشرط، في هذه القضية طلب الطاعن إلغاء الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية لبواتيه **le tribunal administratif de Poitiers** والذي رفض دعواه القضائية ضد الجدول الضريبي، ومن جهة أخرى طلب المعني

¹ - GOURDOU Jean, BOURREL Antoine, Les référés d'urgence devant le juge administratif, « C'est la jurisprudence, en effet, qui est la première, a posé cette condition dès le 19^{ème} siècle. Cette notion, à l'origine, était imprécise. Les juridictions administratives utilisaient diverses expressions telles que « dommage », « préjudice », « préjudice réel et irréparable », « préjudice grave et irréparable ». Ces tâtonnements ont ensuite laissé place à une stabilisation de la jurisprudence au cours de la première moitié du 20^{ème} siècle grâce notamment à la réforme de 1953 qui impliquait une uniformisation des critères du sursis entre le Conseil d'Etat et les tribunaux administratifs. Plus tard, le décret du 30 juillet 1963 allait codifier la jurisprudence en disposant que le sursis ne pouvait être accordé que si l'exécution de la décision risquait d'entraîner des « conséquences difficilement réparables ». L'Harmattan, 2002 p. 33.

بالأمر من مجلس الدولة وقف تنفيذ القرار الإداري (الجدول الضريبي) الضريبي المطعون فيه بالإلغاء والذي هو محل عملية التحصيل، وهذا على أساس أن ممتلكات المكلف بالضريبة مهددة بالزوال في حالة عملية التحصيل و دون الاستفادة من وقف التنفيذ.

ولقد قرر مجلس الدولة في هذه القضية أن فرض ضريبة كبيرة على المكلف بالضريبة ومطالبته بدفعها في ظل وجود منازعة قضائية فإنه من شأنها أن تؤدي إلى أضرار يصعب إصلاحها في المستقبل¹.

ولكن بقيت مسألة تحديد خطورة وصعوبة الضرر مسألة نسبية بالنسبة للتطبيقات القضائية خاصة في مجال المنازعات الضريبية، وهذا ما أشار إليه محافظ الحكومة توفيي TOUVET ضمن ملاحظاته في قضية فيدرالية الإذاعة السمعية ضمن قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2001/01/19 ضمن عبارته المشهورة والتي مضمونها " أن الضرر الذي يصعب إصلاحه نجده عندما يكون الإفلاس في موعده"². إذن مجلس الدولة لم يتبنى أي تعريف لشرط الضرر الذي يصعب إصلاحه في جميع القضايا التي طرحت عليه بل أن الفقه استقرأ ذلك من خلال الملاحظات التي كان يبديها محافظوا الحكومة بمناسبة عرض النزاع عليه.

في الجزائر فإن مجلس الدولة ضمن قراره المؤرخ في 2000/12/20 فإنه قرر وقف تنفيذ القرار المتضمن منع الباخرة من التفريغ إلى غاية الفصل في قضية الموضوع³ ، وهناك

¹ - C.E. Section 17 décembre 1976, « Considérant que l'un au moins des moyens invoqués par dame X ... paraît, en l'état de l'instruction, de nature à justifier la décharge des impositions contestées et que, d'autre part, l'exécution des articles précités du rôle litigieux risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables pour la requérante ; qu'il y a lieu, dès lors, d'ordonner qu'il soit sursis à l'exécution de ces articles à l'exception des mesures conservatoires prises à ce jour par l'administration, le contribuable ne soutenant pas que celles-ci risqueraient d'entraîner des conséquences difficilement réparables ...», n° 1692, Rec. C.E. p.555, conclusions FABRE; R.J.F. 2/77, n°117, chronique de Mme HAGELSTEEN Marie-Dominique, p. 5; Grands Arrêts de la Jurisprudence fiscale, Dalloz-Sirey, 3^{ème} édition, 2000, thème 69, p. 939.

² - C.E. Section du 19 janvier 2001, TOUVET Laurent, « La porte du préjudice difficilement réparable (s'entrouvrait) lorsque la ruine (était) au rendez-vous ». Conclusions sous n°228815, Confédération nationale des radios libres, R.J.F. 5/01, n°692.

³ - قرار مجلس الدولة رقم 7292 المؤرخ في 2002/12/20 مجلة مجلس الدولة العدد 1 سنة 2000. حيث جاء في تسببه ما يلي " حيث أنه في هذه الظروف أن توقيف تفريغ الباخرة منذ 2002/11/02 قد تسبب ويسبب يوميا تكاليف معتبرة تسدد بالعملة الصعبة كما أنه من المحتمل جدا أن يؤدي إلى تلف

أمثلة أخرى ضمن القضاء الفرنسي مثل القرار المتضمن هدم للسكن أو القرار المتعلق بترحيل الشخص من الإقليم أو منعه من دخول الإقليم، أو القرار المتضمن قطع الأشجار¹، فيظهر بأن تنفيذ مثل هذه القرارات الإدارية سيترتب عنه نتائج لا يمكن تصحيحها مستقبلا في حالة ما إذا صرح القاضي ذلك القرار بأنه مخالف لقواعد المشروعية²، في نفس السياق نشير إلى أن تنفيذ الضريبة عن طريق تحصيلها يمكن أن يؤدي إلى أضرار كبيرة يصعب إصلاحها خاصة إذا أدت عملية التنفيذ إلى زوال نشاط المكلف بالضريبة أو التأثير على حياته الأسرية أو غلق المؤسسة التي يديرها، باختصار أنه عندما يتبين بأن تحصيل الضرائب المنازع فيها سيؤدي إلى جعل المكلف بالضريبة في وضعية مالية صعبة، وبشرط أن يكون أحد عناصر أو الأوجه المثارة في الدعوى جدية، فإنه يمكن للقاضي أن يأمر بوقف تنفيذ الضريبة المنازع فيها، ولكن هذا الأمر الصادر عن القاضي ليس نهائيا بل يمكن مراجعته.

لكن هذه الشروط تبقى خاضعة للسلطة التقديرية للقاضي من أجل الأمر بوقف تنفيذ القرار من عدمه³، والقاضي حينما يأمر بوقف التنفيذ فإنه سيلاحظ ويعاين حتما بأن الضرر الذي سوف يصيب المكلف بالضريبة هو مالي وبصعب تداركه أو إصلاحه، وحسب الأستاذ فوكي O.Fouquet تعتبر آثار يصعب إصلاحها ما يلي:

البضاعة المحمولة نظرا لظروف تخزينها داخل الباخرة وعليه الأمر بعدم تعرض والي ولاية وهران إلى تفريغ باخرة القمح المحمولة بباخرة دندان والتابعة للمستأنفة".

¹ - Voir en se sens les arrêts du Conseil d'Etat : C.E. 28 juin 1974, Gallet et autre, Rec. 382. Conclusion G. Guillaume. C.E. 13 janvier 1971, Ministre de l'équipement et du logement c. époux Biard, Rec. 40. C.E. 19 janvier 1955, Préfet de la seine c. association syndicale des propriétaires de la villa de montmorency, 1955. II.66, concl. Laurent, note Braibant.

² - C.E. 25 juillet 1980. Sauvan. « Décision d'un président d'université prononçant l'exclusion d'un étudiant pour une durée d'un an ». Juris classeur. Fasc.51.

³ - La condition du préjudice difficilement réparable ne fut pas jugée remplie dans le cas où :
-le patrimoine du contribuable était plusieurs fois supérieur à sa dette fiscale même si celle-ci était importante ; C.E. 6 juin 1984, n°48173, Venutolo, R.J.F. 8-9/84, n°1101.
-la somme en litige était faible ou lorsque le contribuable se bornait à invoquer les effets psychologiques fâcheux que pouvaient avoir les redressements sur ses banquiers et ses clients. C.E. 28 juillet 1989, n°97347, Association de gestion artisanale, R.J.F. 11/89, n°1278.ou la modestie de ses actifs professionnels et l'existence d'un handicap en se gardant de donner toute indication sur l'usage de sommes importantes dissimulées. C.E. 13 avril 1988, n°78304, R.J.F. 6/88, n°819.

- الشركة التي تكون مجبرة على تسريح العمال بسبب دفع الضريبة المفروضة عليها¹
- بيع المؤسسة لعقارها الذي يشكل أصولها الوحيد².
- انخفاض كبير في موارد المكلف بالضريبة الذي يوجد على عاتقه أطفال³.
- حجز السيارة الوحيدة التي يمتلكها المكلف بالضريبة في ممارسة نشاطه المتنقل، والذي سيؤدي إلى توقفه عن النشاط⁴.

2- بالنسبة لوقف التنفيذ طبقا للمادة 919 و 921 / 2 :

أما بالنسبة لدعوى وقف التنفيذ المنصوص عليها طبقا لأحكام المادة 919 و 921 الفقرة الثانية فهي مختلفة تماما باعتبار أنها تدخل ضمن ما يسمى بالقضاء المستعجل ليس فقط فيما يتعلق بإجراءات الفصل في الطلب وما يتعلق بالشروط الخاصة بممارسة هذه الدعوى التي تختلف عن سابقتها، بل أيضا من حيث الشروط الواجب توافرها، وإن كانت تنحصر في اثنتين وهما شرط الاستعجال ووجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي في مشروعية القرار الإداري المطعون فيه والمطالب بوقف تنفيذه⁵.

¹ - C.E. 17 JUIIN 1981. S.a. des établissements Knecht, R.J.F. 1981, n°442, D.F. 1981

² - C.E. 6 avril 1967, req.6604, R.J.F.1987, n° 0332.Avis C.E. Section finances 30 avril 1996, R.J.F. 10/96, n° 1229. Sur l'effet suspensif de la demande de sursis de paiement, voir COLLET Martin, Procédures fiscales, P.U.F., 2011, p. 293.

³ - C.E. 15 juin 1984, Masse, req.209, conclusion Fouquet, « Le contribuable qui risque d'être dépouillé de tout son patrimoine et totalement ruiné à la fin de sa vie professionnelle ».

C.E. 1^{er} juillet 1983, n° 41211, « s'agissant d'un particulier âgé de près de soixante ans menacé de la vente de tous ses biens : le navire de plaisance, résidence principale, dont les comptes bancaires, ainsi que les allocations de chômage de son fils, avaient été saisis ». Dr. fisc. 1983, n°16, commentaire 833, conclusions RACINE.

⁴ - C.E. 21 octobre 1985, n°57410, R.J.F. 12/85, n°1580 ; C.E.15 novembre 1985, n°61347, R.J.F. 1/86, n°133 ; C.E. 16 novembre 1987, n°80581, R.J.F. 2/88, n°243 ; C.E. 24 mars 1999 S.A.R.L. Fauchon-Baudot, n°195006, R.J.F. 3/99, n°638

⁵ - المادة 919 من نفس القانون " عندما يتعلق الأمر بقرار إداري ولو بالرفض، ويكون موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي، يجوز لقاضي الاستعجال، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار.

الشرط الأول: توفر عنصر الاستعجال

ضمن أحكام وقف تنفيذ القرار الإداري تحت عنوان القضاء المستعجل عوض المشرع ما هو موجود ضمن أحكام المواد 911 و 912 أي الشرط المتعلق بالضرر الذي يصعب إصلاحه بالشرط المتعلق بحالة الاستعجال، وهنا تأثر المشرع كثيرا بما جاء به المشرع الفرنسي ضمن قانون العدالة الإدارية الذي أحدث بموجبه ما يعرف باستعجال تعليق تنفيذ القرار الإداري *référé suspension*، ولكن كما سبق ذكره فإن المشرع الفرنسي ألغى الأحكام المتعلقة بوقف تنفيذ القرار الإداري *sursis à exécution* التي لازال معمول بها ضمن القانون الجزائري.

بالنسبة لاستعجال التعليق إن صح التعبير يجد القاضي الإداري نوعا من الحرية للتحديد مدى توفر شرط الاستعجال عكس الشرط السابق المتعلق بالضرر الأكيد، ولكن يبقى على عاتق المعني بالأمر إثبات ظروف الاستعجال التي تبرر طلبه المتضمن وقف التنفيذ.

لكن وإن استعمل المشرع مصطلح الاستعجال كشرط فإن هذا لا يمنع من حيث المضمون في بقاء شرط الاستعجال مرتبط بالضرر الذي سيصيب مصلحة المعني بالأمر من جراء تنفيذ القرار الإداري مع مقارنته بالمصلحة العامة أو مصلحة الغير أي الآثار المترتبة عن تنفيذ القرار الإداري، وبمعنى آخر فإن القاضي سيقوم بعملية الموازنة بين المصالح (مصلحة طالب التنفيذ مع المصلحة العامة ومصلحة الغير)¹، ولقد سبق لمجلس الدولة الفرنسي أن تعرض لهذه المسألة في إحدى قراراته².

عندما يقضى بوقف التنفيذ، يفصل في طلب إلغاء القرار في أقرب الآجال. ينتهي أثر وقف التنفيذ عند الفصل في موضوع الطلب".

¹ - T.A. Dijon, 4 septembre 2001, Lachen Kor, « Il a ainsi été jugé qu'il y avait urgence à suspendre la décision d'un maire refusant au requérant une autorisation de stationnement de taxi en raison des conséquences sur sa situation financière, laquelle serait compromise par la perte de recettes nécessaires à la couverture des charges financières exposées pour l'exploitation de son fonds de commerce ».

² - C.E 28 février 2001. Préfet des Alpes-Maritimes c/ société sud Sud-Est assainissement, « L'intérêt du demandeur à obtenir la suspension d'une décision peut céder face à l'intérêt général telle la protection de l'environnement ». Remy Schartz. Le juge Français des référés administratifs. Revue du conseil d'Etat Algérien n°4. 2003. P.75. AJDA.2001, p.461.

ضمن قرار آخر اعتبر مجلس الدولة بأن الاستعجال لا يتمثل فقط في وجود الضرر الأكيد الذي لا يمكن إصلاحه في المستقبل أي بعد تنفيذ القرار الإداري، بل أيضا الضرر المالي الذي لا يمكن إصلاحه حتى بعد تنفيذ القرار الإداري عن طريق التعويض المالي¹.

وكما سبق ذكره فإن مجلس الدولة تبنى إجراءات استعجال التعليق ضمن المنازعات الجبائية، وفي هذا الإطار جاء في قضية الشركة ذات المسؤولية المحدودة جانفان Janfin بأنه يجب النظر إلى حجم الضريبة الواجبة الأداء بالمقارنة مع الوضعية المالية للمكلف بالضريبة، إضافة إلى درجة الخطورة التي يمكن أن تتعكس على وضعية المكلف بالضريبة على المدى القصير في حالة تحصيل تلك الضريبة، ولقد قرر في نفس الإطار بأنه لا يمكن لمجلس الدولة كهيئة عليا إعادة النظر في التقدير الذي أولاه قاضي الدرجة الأولى حين أمره بوقف تنفيذ القرار الضريبي².

ولكن بالمقابل فإن مجلس الدولة في بعض قراراته لم يأخذ بالطابع الاستعجالي في بعض الحالات لا سيما بعد إجراء عملية الموازنة بين قيمة الضريبة المراد تحصيلها والوضعية المالية للمكلف بالضريبة³، أو المكلف بالضريبة الذي حتى وإن لم تكن له موارد مالية لكن يملك عقارات إضافة إلى مسكنه الأصلي⁴.

¹ - C.E. 19 janvier 2001, Confédération nationale des radios libres, « la condition d'urgence à laquelle est subordonné le prononcé d'une mesure de suspension doit être regardée comme remplie lorsque la décision administrative contestée préjudicie de manière suffisamment grave et immédiate à un intérêt public, à la situation du requérant ou aux intérêts qu'il entend défendre; il en va ainsi, alors même que cette décision n'aurait un objet ou des répercussions que purement financiers et que, en cas d'annulation, ses effets pourraient être effacés par une réparation pécuniaire ». RFD.adm. 2001, p.378

² - C.E. Section 25 avril 2001, n°230166 et 230345, Ministre c/ S.A.R.L. Janfin, « Considérant, enfin, qu'en jugeant qu'en l'espèce, la S.A.R.L. Janfin venant aux droits et obligations de la S.A. P.E.M.S. ...eu égard à sa situation financière, au montant de l'imposition litigieuse et à l'étendue des mesures susceptibles d'être mises en œuvre par le comptable chargé du recouvrement avant même que le tribunal administratif ne se soit prononcé sur le fond, établissait l'existence d'une urgence justifiant que soit prononcée la suspension demandée", le juge des référés du tribunal administratif de Paris a porté sur les faits et les pièces du dossier soumis à son examen une appréciation, exempte de dénaturation, qui n'est pas susceptible d'être discutée devant le juge de cassation», R.J.F. 04/02, p. 288; chronique MAÏA Jean, R.J.F. 07/02, p. 547; chronique OLLÉON Laurent, Rev. Adm. 2001, n°321, p.273, observations FOUQUET Olivier.

³ - C.E. 30 septembre 2005, n° 273388 et n°273389, Formey, R.J.F. 1/06, n°95.

⁴ - C.E. 3 avril 2006, n° 286609, R.J.F. 7/06, n°947.

إن هذا الشرط يبقى خاضع للسلطة التقديرية للقاضي وهو صعب التحقيق حسب ما جاء في تعليق مقرر لجنة تعديل قانون العدالة الإدارية المؤرخ في 30/06/2000¹.

الشرط الثاني: وجود شك حول مشروعية القرار

هنا نلاحظ بأن المشرع غير من المصطلحات ضمن المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية استعمل مصطلح وجوه أو وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي « Doute sérieux sur la légalité » حول مشروعية القرار² ، عوضا عما استعمله ضمن المادة 912 التي استعمل من خلالها مصطلح عندما تبدو الأوجه المثارة في العريضة من خلال ما توصل إليه التحقيق جدي « moyens sérieux » ومن شأنها تبرير إلغاء القرار الإداري³. وهذا يعد تطور ملحوظ وإن كان مأخوذ عن المشرع الفرنسي المشار إليه ضمن أحكام المادة L521 du CJA التي ألغت أحكام المادة R.125 alinéa 3 du code des TA et CAA التي لازالت معتمدة في الجزائر ضمن المادة 912 التي سبق الإشارة إليها، فالمشرع الفرنسي لم يعد يأخذ بالأوجه الجدية التي تجعل من القرار المطالب بوقف تنفيذه مبرر لإلغائه وإنما فقط ما هو محدد ضمن المادة L521 التي تقابلها المادة 919 أي الوجه الذي من شأنه إثارة شك حول مدى مشروعية القرار.

¹ - Rapport de M. COLOMBET « le changement est important, sans être radical, car le risque d'un préjudice difficilement réparable était déjà lui-même l'expression de l'impératif d'urgence », Assemblée nationale, document n° 2002, p. 37

² - المادة 919 " عندما يتعلق الأمر بقرار إداري ولو بالرفض، ويكون موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي، يجوز لقاضي الاستعجال، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار، عندما يقضى بوقف التنفيذ، يفصل في طلب إلغاء القرار في أقرب الآجال".

³ - المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "عندما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضى برفض الطعن لتجاوز السلطة لقرار إداري، يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ بطلب من المستأنف عندما يكون تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه من شأنه إحداث عواقب يصعب تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في العريضة من خلال ما توصل إليه التحقيق جدي، ومن شأنها تبرير إلغاء القرار الإداري المطعون فيه".

يعني هذا تخفيف العبء على المعني بالأمر الذي يطالب بوقف التنفيذ لأن القاضي الإداري لا يبحث عن وجود السبب الجدي الذي يبرر إلغاء القرار الإداري وإنما فقط وجه يثير في نفسه الشك حول مشروعية القرار وإن كان هذا صعب من الناحية العملية على أساس أن التشكيلة التي تفصل في دعوى وقف التنفيذ هي نفسها التي ستفصل في دعوى الموضوع¹، ويبقى على المعني بالأمر تبرير طلبه هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الأمر الصادر عن القاضي الإداري مؤقت وتحفظي وأن الأمر بوقف التنفيذ ينتهي بصدور قرار في الموضوع مع إمكانية مراجعته في أي وقت إذا دعت الضرورة إلى ذلك بناء على طلب الطرف صاحب المصلحة.

إضافة إلى ذلك فإن الفصل في دعوى وقف التنفيذ ليس له علاقة بدعوى الموضوع أي بعبارة أخرى هو ليس حكم مسبق فيما يتعلق بدعوى الإلغاء. وفي هذا الإطار صدرت عدة قرارات عن مجلس الدولة الفرنسي حول الوجه الذي يحدث شك جدي في نفسية القاضي ضمن المنازعات الجبائية².

¹ - عكس ما هو مطبق في القانون الفرنسي فإن القاضي الاستعجالي هو قاضي فرد وليس نفسه الذي يفصل في دعوى الموضوع.

L521-2 du C.J.A. « Sont juges des référés les présidents des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel ainsi que les magistrats qu'ils désignent à cet effet et qui, sauf absence ou empêchement, ont une ancienneté minimale de deux ans et ont atteint au moins le grade de premier conseiller. Pour les litiges relevant de la compétence du Conseil d'Etat, sont juges des référés le président de la section du contentieux ainsi que les conseillers d'Etat qu'il désigne à cet effet ».

² - La condition de doute sérieux a ainsi été jugée remplie :

- en cas d'incompétence de l'auteur de la décision ; C.E. Section 16 mai 2001 précité. L'incompétence de l'auteur de la décision est un moyen d'ordre public que le juge des référés doit soulever d'office. - en cas d'erreur sur la portée d'une disposition de la charte du contribuable vérifiée relative à la commission départementale des impôts ; C.E. 3 décembre 2003, n°258480, *Ministre c/ Sté Hornet*, R.J.F. 2/04, n°158.

- en cas d'atteinte à la liberté d'établissement résultant de ce que le contribuable serait mieux traité s'il avait continué à résider en France plutôt que de s'être installé dans un autre Etat membre ; C.E. 28 mai 2004, n° 261289, *Lassus*, R.J.F. 9/04, n° 938, B.D.C.F. 8-9/04, n°111.

- lorsque l'impôt en cause ne pouvait être mis immédiatement en recouvrement en raison de l'engagement d'une procédure amiable ; C.E. 15 juin 2007, n°299966, *Sté Printing Pack BV*, R.J.F. 10/07, n° 1150 ; B.D.C.F. 10/07, n°115.

ولقد صدر عن المحكمة الإدارية لوهرا ن عدة قرارات في هذا الخصوص مثل الأمر بوقف تنفيذ القرار الصادر عن الوالي المتضمن غلق محل تجاري لبيع المشروبات الكحولية لمدة تتجاوز السنة، أو القرار الإداري الذي يتضمن رفض تجديد رخصة البناء على أساس شكوى الجيران دون تقديمها.

المطلب الثاني: إجراءات الفصل في الدعوى والآثار المترتبة عنها

بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد بان المشرع نص على عنصر جد مهم وهو ضرورة الفصل في طلب وقف تنفيذ القرار الإداري بسرعة على النحو الذي يضمن طابعه الاستعجالي نظرا لطبيعة الطلب وحماية لحقوق الأفراد من إمكانية تضررهم من جراء تنفيذ القرار الإداري بالنظر إلى أن دعوى تجاوز السلطة لا تؤدي إلى وقف تنفيذ القرار الإداري، ومن جهة أخرى فإن الفصل في دعوى وقف التنفيذ لا يترتب عنه انتهاء النزاع باعتبار أنه إجراء مؤقت فإننا نتساءل عن الإجراءات المتعلقة بالطعن في الأوامر الصادرة في هذا الشأن.

الفرع الأول: إجراءات الفصل في الدعوى

إن الفصل في دعوى وقف التنفيذ يتميز بالسرعة، وهذا ما نص عليه المشرع صراحة ضمن أحكام المواد 835 و 926 وما بعدها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وأهم ملاحظة يمكن إدراجها في هذا الإطار هو أن دعوى وقف التنفيذ يتم الفصل فيها بسرعة وبصفة عاجلة من طرف التشكيلة الجماعية التي تفصل في دعوى الموضوع أي دعوى الإلغاء، وهنا للقاضي سلطة التحقيق خاصة فيما يتعلق بوسائل الإثبات التي تكون بحوزة الإدارة والتي يحتاجها المعني بالأمر ومن ثم يظهر دور القاضي للتحقيق في الملف من خلال إلزام الإدارة بتقديم الوثائق التي بحوزتها والأدلة التي استندت عليها في اتخاذ القرار الإداري على أساس أن الطرف الآخر الذي يقع عليه عبء الإثبات لا يستطيع إلزام الإدارة بذلك، وأن تدخل القاضي سيرجع هذا التوازن في العلاقات، وتجسيدها لمبدأ ضمان محاكمة عادلة بين أطراف الخصومة.

والآجال الممنوحة للأطراف قصيرة يتعين احترامها خاصة بالنسبة للإدارة التي يجب عليها الاستجابة إلى طلب القاضي المقرر من خلال تقديم ملاحظاتها والرد على طلب وقف التنفيذ في أقرب الآجال، وأن هذه الآجال يحددها القاضي المقرر ولا يوجد أي نص قانوني يقيد في ذلك، ولكن هذا الأجل يجب أن يكون مناسباً لتمكين كل طرف من الرد وتقديم ملاحظاته الكتابية والشفاهية إن استدعى الأمر ذلك، وأنه في حالة رفض تقديم الجواب أو الرد فإنه لا يوجد أي نص يلزم القاضي المقرر من توجيه إعدار يتضمن منح مهلة جديدة وإنما تقوم المحكمة بالفصل في الدعوى.

هناك حالة جد مهمة ضمن دعوى وقف التنفيذ المتمثلة في إمكانية رفض الطلب من دون التحقيق في الدعوى إذا تبين بأن ذلك الرفض مؤكد وهو ما يسمى لدى الفقه الإداري بإجراءات الانتقاء Procédure du TRI.

لقد تأثر المشرع الجزائري بنظيره الفرنسي بحيث أخذ بهذه التدابير ضمن دعاوى وقف التنفيذ¹، وهذا ما جاءت به أحكام المادة 835 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي نصت في فقرتها الثانية على ما يلي " عندما يظهر للمحكمة الإدارية من عريضة افتتاح الدعوى ومن طلبات وقف التنفيذ أن رفض هذه الطلبات مؤكد، يجوز الفصل في الطلب بدون تحقيق"، ولكن المشرع لم يبين فيما إذا كانت المحكمة ملزمة بتسبيب هذا الأمر أو عدم الالتزام بذلك، وهنا نطبق القواعد العامة بحيث يتعين على القاضي تسبيب الأمر بالرفض الصادر عنه حتى يتمكن مجلس الدولة من بسط رقابته.

أما فيما يتعلق بأحكام تعليق تنفيذ القرار الإداري وفقا للإجراءات الاستعجالية فإنه " يجوز للمحكمة الإدارية طبقاً للمادة 924 من نفس القانون إذا رأت بأن الطلب المقدم إليها رفضه مؤكد كعدم الاختصاص أو أن الدعوى المرفوعة غير مقبولة لسبب معين فإنها تقوم برفضه من دون التحقيق فيه"، وهذا يعتبر حماية للإدارة مصدرة القرار اتجاه المعني بالأمر الذي قد يرفع دعوى كيدية أو أن الطلب الذي تقدم به غير مؤسس أو أنه لا يحترم قاعدة الاختصاص، وفي هذه الحالة يتعين على المحكمة أن تسبب الأمر المتضمن رفض الطلب

¹ - Article L 522-3 du code de justice administratif.

حتى يتسنى لمجلس الدولة مراقبة مدى صحته، ولكن التساؤل المطروح هو أن المشرع لم يلزم القاضي الإداري بضرورة احترام وجاهية الإجراءات في هذه الحالة وإنما يتخذ الأمر مباشرة بناء على سلطته التقديرية بحيث إذا تبين له من خلال عريضة الدعوى أن الطلب غير مقبول فإنه يأمر مباشرة برفضه دون أن يبلغ الطرف الثاني أي الإدارة بل يأخذ فقط برأي محافظ الدولة، ولكن المشرع ألزمه بتسبيب الأمر المتضمن الرفض أي الإشارة إلى العنصر والسبب الذي دفع به إلى رفض الطلب.

الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن دعوى وقف التنفيذ

إن الآثار المترتبة عن طلب وقف التنفيذ تختلف بحسب المواد 834 وما بعدها، والمادة 919 وما بعدها المتعلقة باستعجال التعليق.

بالنسبة لوقف التنفيذ المشار إليه ضمن أحكام المادة 834 فإن المحكمة الإدارية ستفصل في النزاع بموجب أمر، وفي هذا الإطار يتعين الرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لا سيما المواد 835، 836 و¹837، التي نصت على حالتين وهما إما رفض الطلب أو قبوله.

في حالة ما إذا رأت المحكمة بأن طلب وقف التنفيذ مؤسس قانوناً فإنها تتخذ أمر بوقف تنفيذ القرار الإداري إلى حين الفصل في دعوى الإلغاء مع العلم أن التشكيلة التي تفصل في طلب وقف التنفيذ هي نفسها التي تفصل في دعوى الموضوع، على أن هذا الأمر يكون قابلاً للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في أجل أقصاه 15 يوماً يبدأ حسابها من تاريخ التبليغ.

¹ - المادة 835 " يتم التحقيق في طلب وقف التنفيذ بصفة عاجلة، ويتم تقليص الآجال الممنوحة للإدارات المعنية لتقديم الملاحظات حول هذا الطلب، وإلا استغني عن هذه الملاحظات دون إعدار. عندما يظهر للمحكمة الإدارية من عريضة افتتاح الدعوى ومن طلبات وقف التنفيذ أن رفض هذه الطلبات مؤكد، يجوز الفصل في الطلب بدون تحقيق".

المادة 836 " في جميع الأحوال، تفصل التشكيلة التي تنظر في الموضوع في الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بأمر مسبب. ينتهي أثر وقف التنفيذ بالفصل في دعوى الموضوع".

والحالة الثانية وهي رفض الطلب إذا كان غير مؤسس أو أنه لا يتوفر على الشروط التي وضعها المشرع، وهنا أيضا يكون الأمر قابل للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة خلال الأجل المذكور أعلاه.

كذلك في الحالة التي تأمر فيها المحكمة بوقف التنفيذ لصالح الشخص ثم بعد ذلك تفصل في دعوى الموضوع من خلال رفض دعوى الإلغاء أي الأمر يكون في غير مصلحته في هذه الحالة يجوز له أن يطلب من مجلس الدولة وقف تنفيذ القرار الإداري بمناسبة تقديمه للطعن بالاستئناف ضد الحكم الصادر برفض دعوى الإلغاء¹.

في إطار إمكانية تمسك المكلف بالضريبة بطلب وقف التنفيذ للقرار الإداري بعد تقديمه للشكاية أمام الجهة المختصة فإننا نتساءل حول مدى وقف التنفيذ الذي يأمر به القاضي الإداري، هل يشمل كل الضرائب أو جزء منها؟

إن المنازعات الجبائية بطبيعتها تعتبر من منازعات القضاء الكامل كما استقر عليه اجتهاد مجلس الدولة الفرنسي، وفي هذا الإطار حتى ولو أخذنا بإجراءات وقف التنفيذ المتعارف عليها ضمن المنازعات الإدارية العامة فإن وقف التنفيذ الذي يأمر به القاضي يمكن أن يكون كلياً أو جزئياً، حسب الطلبات الواردة ضمن الشكاية التي تقدم بها المكلف بالضريبة، وبالتالي قد يشمل كل الضرائب أو جزء منها.

إن التصريح بوقف التنفيذ الجزئي يمكن أن يستند إلى الأسباب الآتية: أن القاضي يفحص أسباب إعادة التقويم كلا على حدا، ويقوم بتقدير إذا كان السبب المثار جدي يؤدي إلى إلغاء كل الزيادات الضريبية أو جزءاً منها أو تخفيضها، وبالمقابل فإنه يتعين على المكلف بالضريبة تقديم الدليل حول مدى صحة الضريبة المفروضة عليه من عدمه، تبقى السلطة التقديرية للقاضي المنح الوقف الكلي أو الجزئي للقرار الضريبي.

أما بالنسبة للأوامر التي تصدر بناء على نص المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المتعلقة باستعجال وقف التنفيذ فإنها غير قابلة للطعن بالاستئناف، بصريح المادة 936 التي جاء فيها " بأن الأوامر الصادرة طبقاً للمادة 919 غير قابلة لأي طعن "،

¹ - المادة 914 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وبمعنى آخر فإنه في حالة صدور أمر بوقف التنفيذ للقرار الإداري فإنه لا يجوز استئنافه أمام مجلس الدولة على اعتبار أن الأمر بوقف التنفيذ تدبير مؤقت ينتهي أثره بالفصل في دعوى الموضوع، ولكن هذا لا يمنع الإدارة من اللجوء أمام المحكمة الإدارية من أجل مراجعة الأمر في حالة ظهور وسائل جديدة¹ أو أن حالة استمرار تعطيل تنفيذ القرار الإداري سيترتب عنه ضرر كبير للإدارة أو بعبارة أخرى ضرر للمصلحة العامة بالمقارنة مع مصلحة الخاصة للشخص المعني بالأمر، وبالنسبة للمشرع الفرنسي فإنه اعتبر بأن الأوامر المتضمنة وقف التنفيذ غير قابلة للطعن بالاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف بل يمكن أن تكون محل طعن بالنقض أمام مجلس الدولة.

في الأخير نقول بأن إجراءات وقف التنفيذ هي إجراءات منافسة لإرجاء الدفع وهذا بسبب أن هذا الأخير تشوبه عدة نقائص، ولم يعد مكملًا له فقط وإنما هو متمم له، وهنا يجوز للمكلف بالضريبة الاختيار بين الإجراءين حسب وضعيته الشخصية، وله فقط أن يثبت توافر الشروط الخاصة بطلب وقف تنفيذ القرارات الإدارية، فإن لم يتمكن من ذلك يبقى أمامه التمسك بإجراءات وقف تنفيذ الأحكام القضائية التي ستكون موضوع دراستنا ضمن المبحث الثاني.

¹ - المادة 922 "يجوز لقاضي الاستعجال، بطلب من كل ذي مصلحة، أن يعدل في أي وقت وبناء على مقتضيات جديدة، التدابير التي سبق أن أمر بها أو يضع حدا لها".

المبحث الثاني: وقف تنفيذ الأحكام القضائية

لقد النص المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية على إمكانية تقديم طلب وقف تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية بموجب المواد 913 و 914، وأنه بناء على أحكام المادة 600 من نفس القانون فإنها تنص على أن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية يتم تنفيذها مباشرة، وأن الطعن بالاستئناف ضدها لا يترتب عنه وقف التنفيذ طبقاً لنص المادة 908 "الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف"، وهذا ما هو مقرر أيضاً ضمن أحكام قانون العدالة الإدارية الفرنسي¹، في هذا الإطار تم تأكيد هذه المسألة من قبل محكمة التنازع الفرنسية².

كما سبق تحليله فإن إرجاء الدفع ينتهي أثره بصدور قرار عن المحكمة الإدارية، وعليه فإن الإدارة الجبائية عن طريق القابض ستلجأ إلى عملية تحصيل الدين الجبائي اتجاه المكلف بالضريبة حتى ولو تطلب ذلك بيع ممتلكاته أي اللجوء إلى عملية التحصيل الجبري، وبمعنى آخر فإن المكلف بالضريبة يستفيد طوال إجراءات المنازعة من وقف التنفيذ إلى غاية صدور قرار عن مدير الضرائب بخصوص شكايته أو صدور حكم عن المحكمة الإدارية.

إذن إرجاء الدفع، وإن كان يعتبر حق فإنه يأخذ شكل مساعدة منحها المشرع للمكلف بالضريبة هذه المساعدة تنتهي بمجرد صدور الحكم أو القرار فيما يتعلق بالشكائية، ذلك أنه عندما تفصل المحكمة الإدارية في موضوع النزاع وترفض بالتالي دعوى المكلف بالضريبة، ومن ثم فإن الضرائب المفروضة عليه التي تم إرجاء دفعها بناء على أحكام المواد 74 أو 82 من قانون الإجراءات الجبائية تصبح واجبة الأداء فوراً.

وبالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد بأن المشرع منح لقاضي الاستئناف سلطة واختصاص اتخاذ قرار يتضمن وقف تنفيذ الحكم القضائي، مثلما له سلطة

¹ - Article R811-14 du code de justice administrative « Sauf dispositions particulières, le recours en appel n'a pas d'effet suspensif s'il n'en est autrement ordonné par le juge d'appel dans les conditions prévues par le présent titre ».

² - T. confl. 13janvier 1958, société des ateliers des wagons de Bigournd , Rec. Lebon, p.792.

وقف تنفيذ القرار الإداري بناء على طلب من المستأنف¹، وأن ما يترتب عن ذلك من أثر يعتبر مواصلة واستمرارا للآثار المترتبة عن إرجاء الدفع أو وقف التنفيذ حسب الحالة.

ولكن سلطة القاضي في وقف تنفيذ الأحكام القضائية مقرونة بشروط موضوعية يجب أن تتوفر تطبيقا لأحكام المواد 913 و914 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا إضافة إلى الشروط الشكلية، وقبل ذلك تجدر الإشارة إلى أن الطلب المتعلق بوقف تنفيذ الحكم القضائي هو طريق صعب، فإذا كان مرخصا به بموجب النصوص القانونية فإن هذه النصوص ليست آلية التطبيق أي أن وقف التنفيذ لا يؤمر به بقوة القانون وإنما بحسب معطيات كل قضية، حيث تخضع للسلطة التقديرية للقاضي.

إذن المشرع الجزائري تبنى وقف تنفيذ الأحكام القضائية ضمن نصين قانونيين، وهما يختلفان من حيث المضمون ويتحدان من حيث الهدف. وتبعاً لذلك سنقوم بدراسة شروط وقف التنفيذ في المطلب الثاني أما المطلب الأول فسوف نخصه لدراسة إمكانية وقف تنفيذ الأحكام الصادرة في المواد الجبائية خاصة تلك السلبية.

المطلب الأول: إمكانية طلب وقف تنفيذ الأحكام في المواد الجبائية

من أهم الشروط غير المعلنة صراحة من قبل المشرع يجب توفرها لأجل الحكم بوقف التنفيذ أن يكون الحكم القضائي محل دعوى وقف التنفيذ له طابع تنفيذي أي يؤثر في المراكز القانونية ويغير منها، وبالتالي في حالة رفض طلبات المعني بالأمر دون أن يؤدي ذلك الرفض إلى التغيير في وضعيته القانونية فإن طلبه يكون مرفوضاً.

¹ - المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " عندما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضي برفض الطعن لتجاوز السلطة لقرار إداري، يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ بطلب من المستأنف عندما يكون تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه من شأنه إحداث عواقب يصعب تداركها، وعندما يبدو من الأوجه المثارة في العريضة من خلال ما توصل إليه التحقيق جدية، ومن شأنها تبرير إلغاء القرار الإداري المطعون فيه: هذا فيما يتعلق باختصاص وسلطة مجلس الدولة في إمكانية اتخاذ قرار بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه بتجاوز السلطة.

في مجال المنازعات الجبائية فإن المكلف بالضريبة تكون له صفة المدعي على مستوى أول درجة، ويطلب إما إلغاء أو تخفيض أسس الضريبة المنازع فيها، ومن ثم يمكن أن يصدر حكم في غير صالحه.

فالحكم الذي تقضي به المحكمة الإدارية يتضمن رفض دعواه المتعلقة بطلب إلغاء أو تخفيض أسس الضريبة المفروضة عليه ، وبالتالي يؤكد صحة الضرائب المنازع فيها، وهذا الحكم يعتبر حكماً سلبياً أي لا يوجه أمر إلى المكلف بالضريبة بل يرجع الأطراف إلى الحالة التي كانوا عليها، وأن الحكم سيترتب عنه قيام الإدارة بعملية تحصيل أسس الضريبة المنازع فيها بعد انتهاء الأثر الموقوف للأمر بوقف التنفيذ باعتبار أنه مرتبط بدعوى الموضوع. ومن ثم نطرح التساؤل الآتي، هل يجوز للمكلف بالضريبة أن يطلب وقف تنفيذ الحكم الذي رفض دعواه إلى حين الفصل في الاستئناف المرفوع أمام مجلس الدولة، ومن ثم يستفيد من جديد بوقف تنفيذ عملية تحصيل الضريبة المنازع فيها على أساس المواد 913 ومن قانون الإجراءات المدنية والإدارية 914؟ أم أنه يتعين عليه طلب وقف تنفيذ القرار الإداري أمام مجلس الدولة على أساس المادة 912؟

- مادام أن المحكمة الإدارية تصدر حكم برفض دعوى المكلف بالضريبة (المدعي على مستوى أول درجة) فإن هذا الحكم لا يحمل عنصر الإلزام لأنه وبكل بساطة غير قابل للتنفيذ، ومن ثم لا يمكن للمكلف بالضريبة عند استئنافه للحكم أمام مجلس الدولة أن يطلب ضمن عريضة مستقلة طلب وقف تنفيذه بل أنه يبقى له الحق في التمسك بإجراءات وقف تنفيذ القرارات الإدارية أمام مجلس الدولة¹.

بتعبير موضوعي أنه ليس من المنطقي أن يأمر مجلس الدولة بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الذي لا يقوم إلا بتأكيد القرار الإداري المطعون فيه بالإلغاء والذي كان موضوع النزاع على مستوى المرحلة الإدارية (الشكاية)، ومن ثم فإن القاضي لا يأمر بوقف تنفيذ الحكم المطعون فيه بالاستئناف إلا إذا أحدث حكم المحكمة الإدارية آثار

¹ - المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالف ذكرها.

قانونية جديدة بالمقارنة مع القرار الإداري الضريبي، فالقرار الإداري المطلوب إلغاؤه وهذا ما استقر على تطبيقه القضاء الفرنسي¹.

وعليه فإن وقف تنفيذ الحكم القضائي لا يكون إلا في حالتينهما:

- حكم يمنح القرار الإداري طابعا تنفيذيا والذي لم يكن يتمتع به.
- حكم يزيد من الطابع التنفيذي للقرار الإداري أي يضيف إليه التزامات اتجاه المخاطب به، هنا يمكن يمكن للقاضي الإداري أن يأمر بوقف تنفيذه².

إذا قراءة المواد 913 و 914 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية هي التي قررت ذلك لأنها تقتض وجود خسارة مالية نهائية أو أضرار وآثار يصعب إصلاحها وتداركها في المستقبل، وبمعنى آخر يشترط أن يولد الحكم التزامات جديدة ضمن القرار الإداري الضريبي المطعون فيه بالإلغاء أو التخفيض الجزئي لقيمة الضريبة المنازع فيها، وبالنظر إلى الصعوبات التي خلقتها أحكام المواد السالفة الذكر كان لابد من الرجوع إلى الاجتهاد القضائي في هذا المجال.

بالنسبة لاجتهاد مجلس الدولة الجزائري في هذا المجال لم نجد له أثر عكس ما يتعلق بوقف تنفيذ القرارات الإدارية، ومن خلال الاستطلاع على اجتهاد القضاء المقارن لا سيما مجلس الدولة الفرنسي فإن هذا الأخير قرر ما يلي:

ولكن المكلف بالضريبة له مصلحة في طلب وقف التنفيذ للحكم القضائي في حالتين: عندما يكون قد طلب وتحصل على إرجاء الدفع في الدرجة الأولى، وأن الحكم رفض طلبه في الموضوع، وهنا ينتهي أثر إرجاء الدفع ويصبح المكلف بالضريبة ملزم بدفع ما عليه من دين ضريبي المنازع فيه، والحالة الثانية عندما لا يطلب المكلف بالضريبة إرجاء الدفع ولكن استفاد من إرجاء دفع فعلي un sursis de fait أي أن الإدارة تنتظر صدور حكم في الموضوع من أجل تحصيل الضريبة المنازع فيها.

¹ - C.E. 21 octobre 1998 Sté d'aménag. Des marais de Noirmoutier : juris-Data n° 1988-607070 ; rec. C.E. 1988, p. 373.

² - C.E. 05 juillet 1995, n° 138734, Sté C^{ie} financière de la Beauce : Rec. CE 1995, tables, p.1002.

ومجلس الدولة الفرنسي حول هذه المسألة كان له موقفا واضحا من خلال قراره المؤرخ في 17/12/1976 الذي صدر وفقا للملاحظات التي جاء بها محافظ الحكومة Fabre¹، بحيث وضع الأسباب التي تدفع بالقاضي الإداري إلى رفض طلب وقف تنفيذ الحكم القضائي في مجال المنازعات الجبائية، وأن للقاضي فقط سلطة الأمر بوقف تنفيذ القرار الضريبي، و الملاحظات التي جاء بها محافظ الحكومة فابر تسمح بتوضيح بعض المسائل:

- إن السبب الأساسي الذي اعتمد عليه مجلس الدولة هو سبب نظري، ويتعلق بوقف التنفيذ، إن وقف التنفيذ ضد الحكم المستأنف فيه لا يمكن لمجلس الدولة أن يأمر به إلا إذا تضمن الحكم تدابير أو عناصر جديدة تمس بالوضعية القانونية للمستأنف الذي كان له صفة المدعي على مستوى محكمة أول درجة، لسبب بسيط هو أن العناصر الجديدة التي تضمنها الحكم أدت إلى تغيير في الوضعية القانونية الأصلية بالمقارنة مع ما كانت عليه عند نشوء النزاع.

إن هذا التفسير الذي جاء به محافظ الحكومة يعني بأن الحكم المطعون فيه بالاستئناف ما هو إلا تأكيد لقرار الإدارة الجبائية المطعون فيه بالإلغاء ذلك أن الحكم لا يحل محل القرار ولا يؤدي إلى تغيير في الوضعية القانونية للمتقاضي أي المكلف بالضريبة.

تبعا لذلك أكد محافظ الحكومة بأن مجلس الدولة لا يأمر بوقف تنفيذ الحكم القضائي إلا في حالات استثنائية أو الحالة التي يتضمن فيها الحكم تدابير جديدة تؤدي إلى خلق وضع قانوني جديد، وأن هذه الأحكام المتضمنة رفض الدعوى هي مؤكدة للقرارات الإدارية الضريبية ولا يمكن أن تتحول إلى قضائية.

ومن ثم أصبح توجه القضاء هو أن يأمر بوقف تنفيذ القرارات الإدارية المطعون فيها بالإلغاء عوضا عن الحكم المستأنف فيه، وبالتالي فإن وقف التنفيذ يخص القرار الإداري المطعون فيه وليس الحكم القضائي محل الاستئناف.

¹ - C.E. 17 Décembre 1976, req. 1692 ; D.F. 1177, com. 1274, conclusions, Fabre.

وبالتالي تم وضع المبدأ المتمثل في أن وقف تنفيذ الحكم يعتبر قاعدة استثنائية لا يمكن قبوله إلا إذا نشأ عن هذا الحكم وضعية جديدة وتغيير جذري في الوضعية القانونية السابقة للمدعي في الدعوى الأصلية أي المكلف بالضريبة.

ويعتبر هذا الموقف منطقي في المواد الجبائية، باعتبار أن المكلف بالضريبة عندما يطلب إرجاء الدفع ويحصل عليه، ولكن بعد ذلك ترفض الدعوى التي أقامها في الموضوع بموجب حكم عن المحكمة الإدارية، في هذه الحالة الحكم بطريقة غير مباشرة يتولد عنه أثر فوري المتمثل في وضع حد لآثار إرجاء الدفع وتصبح من خلاله الضرائب المتنازع فيها واجبة الأداء ومن ثم يجد المكلف بالضريبة نفسه في وضعية غير تلك التي كان عليها على مستوى أول درجة.

وهذا صحيح، لأنه إذا دققنا في الأمر فإن الحكم الذي يرفض دعوى الموضوع لا يؤدي إلى خلق وضعية جديدة، بل يرجع الأطراف إلى الحالة السابقة المتمثلة في وجوب تحصيل الضريبة من طرف الإدارة الجبائية عند إصدارها للقرار الضريبي.

إضافة إلى ذلك فإن المحكمة عندما فصلت في النزاع فإنها فصلت في عمل وتصرف قانوني معين ومحدد، وهو القرار المتضمن رفض الشكاية للمكلف بالضريبة المتخذ من قبل مدير الضرائب، ولا يهم إن كان المكلف بالضريبة استفاد من إرجاء الدفع أو لم يستفد، ذلك أن المحكمة سوف تنتظر في القرار الضريبي إن كان مشروع أو لا ، وتبعا لذلك فإن قاضي أول درجة إذا رفض دعوى المكلف بالضريبة فإنه بحكمه يكون قد أكد صحة قرار مدير الضرائب، وأن مسألة إرجاء الدفع بالنسبة له هي تخرج عن اختصاصه، ذلك أن الحكم الذي يصدر عنه لا يفصل في موضوع إرجاء الدفع وإنما حول صحة ومشروعية الضرائب المنازع فيها بالتالي فإن الحكم لا يمس بوضعية المكلف بالضريبة بطريقة مباشرة.

من جهة ثانية فإن المكلف بالضريبة يعلم بأن إرجاء الدفع هو محدود ومؤقت وينتهي بمجرد صدور حكم في الموضوع ، ويعلم بأن هذا الأثر ما هو إلا تجسيد لإرادة المشرع في وضع حل مؤقت يوازن مصلحة الأطراف (الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة) وبالتالي فإن الحكم يترتب عنه آثار اتجاه إرجاء الدفع الذي يزول مباشرة، وأن الحكم لا يؤدي إلى خلق

وضعية جديدة للمكلف بالضريبة، فهذه الوضعية لم ينشأها قاضي الموضوع بل كانت موجودة مسبقا ، وأنه إذا تغيرت الوضعية فهذا يرجع إلى الأثر المحدود والمؤقت لإرجاء الدفع الذي أراده المشرع.

وبالتالي حسب محافظ الحكومة فإبر الحكم الفاصل في الموضوع لا يخلق من الناحية القانونية أي وضع قانوني جديد وإنما يترتب عنه إعادة المكلف بالضريبة إلى الوضعية التي كان عليها مسبقا، وأن كل ما سبق ذكره يدفعنا للقول بأن وقف تنفيذ الأحكام القضائية يصطدم بعوائق نظرية، يمتنع من خلاله القاضي الإداري على مستوى الدرجة الثانية من التصريح بقبول طلب وقف تنفيذه.

إذن المكلف بالضريبة له الحق في طلب وقف تنفيذ الحكم القضائي في حالة ما إذا ذلك الحكم إلى التغيير في وضعيته ومركزه الذي كان موجودا عند تقديمه للشكاية، وتظهر مثل هذه الحالة عندما يتم الرفع من قيمة الضرائب المنازع فيها أو الحالة التي يحكم عليه بدفع الغرامات والزيادات المالية، ومن هذا المنطلق نتساءل عن شروط قبول طلب وقف تنفيذ الحكم القضائي وفقا لما جاء به المشرع وما استقر على تطبيقه القضاء.

المطلب الثاني: شروط طلب وقف تنفيذ الأحكام القضائية

كما جاء سابقا فإن الطعن أمام مجلس الدولة لا يوقف التنفيذ إذا لم يأمر به على أنه يمكن للمجلس أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه كإجراء تحفظي ومؤقت إذا كان تنفيذه يؤدي إلى خسارة مالية نهائية طبقا لنص المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، كما يمكنه أن يأمر بوقف تنفيذه إذا كان من شأنه أن يؤدي إلى أضرار يصعب إصلاحها في المستقبل، أو إذا تبين من خلال الوسائل المثارة ضمن العريضة الاستئنافية وبعد التحقيق فيها

¹ - المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "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 تبرير إلغاء القرار المستأنف".

من طبيعتها أن تؤدي إلى إلغاء الحكم المطعون فيه حسب المادة 914 من نفس القانون¹، ولكن قبل دراسة الشروط الموضوعية يتعين عليها الإشارة إلى الشروط الشكلية الخاصة بطلب وقف تنفيذ الأحكام القضائية ولو بإيجاز باعتبار أنها مشابهة لشروط دعوى الموضوع، وأنا لن نتطرق إلى الشروط العامة المرتبطة أساساً بالصفة والمصلحة في رفع الدعوى لأنها معروفة مسبقاً لدى العام والخاص.

الفرع الأول: الشروط الشكلية:

إن الشروط الخاصة بطلب وقف تنفيذ الأحكام القضائية تتعلق بآجال تقديم الطلب وشكل العريضة.

- آجال تقديم الطلب:

إن تقديم الاستئناف خارج المواعيد يترتب عنه عدم قبول طلب وقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه، وبمعنى آخر إذا تقدم المعني بالأمر بالاستئناف خارج الآجال القانونية المسموح بها حسب المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية² فإن طلب وقف التنفيذ يتعرض إلى عدم القبول باعتبار أنه طلب ملحق، وبالمناسبة قرر مجلس الدولة الفرنسي بأن الأمر المتضمن رفض طلب وقف التنفيذ لا يتمتع بقوة الشيء المقضي به ومن هنا يجوز للمعني

¹ - المادة 914 من نفس القانون " عندما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضى بإلغاء قرار إداري لتجاوز السلطة، يجوز لمجلس الدولة، بناء على طلب المستأنف، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا الحكم متى كانت أوجه الاستئناف تبدو من التحقيق جدياً ومن شأنها أن تؤدي فضلاً عن إلغاء الحكم المطعون فيه أو تعديله، إلى رفض الطلبات الرامية إلى الإلغاء من أجل تجاوز السلطة الذي قضى به الحكم.

في جميع الحالات المنصوص عليها في الفقرة أعلاه وفي المادة 912 من هذا القانون، يجوز لمجلس الدولة، في أي وقت أن يرفع حالة وقف التنفيذ، بناء على طلب من يهمله الأمر."

² - المادة 950 " يحدد أجل استئناف الأحكام بشهرين (2) ويخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر (15) يوماً بالنسبة للأوامر الاستعجالية، ما لم توجد نصوص خاصة تسري هذه الآجال من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني، وتسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابياً.. تسري هذه الآجال في مواجهة طالب التبليغ."

بالأمر أن يتقدم بطلب جديد دون أن يتم رفضه على أساس سبق الفصل فيه أي وجود طلب سابق تم الفصل فيه¹.

- شرط التمثيل بمحام:

- طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن الشخص الذي يطلب وقف التنفيذ يجب عليه الاستعانة بمحام معتمد لدى المحكمة العليا ومجلس الدولة، وهذا ما نصت عليه المادة 815²، أما بالنسبة للأشخاص العامة فإنها لا تحتاج إلى التمثيل بمحام كما أقرته المادة 827 من نفس القانون³.

- شكل العريضة:

طبقا لنص مواد قانون الإجراءات المدنية والإدارية لا سيما تلك المتعلقة بشروط رفع الدعوى الخاصة بشكل العريضة ومضمونها، فإنه يجب احترام القواعد الشكلية الخاصة برفع طلب وقف التنفيذ أي أن تكون العريضة مستقلة عن عريضة الطعن بالاستئناف⁴، وأن يكون طلب وقف التنفيذ مرفوقا بنسخة من العريضة الاستئنافية، ولكن لا يمكن للجهة المطلوب منها القضاء برفض الطلب على أساس عدم تقديم نسخة من العريضة الاستئنافية إلا بعد إخطار المعني بالأمر بضرورة تصحيح الإجراءات ضمن أجل معين⁵.

¹ - C.E. 07 juillet 1976, Znaty : rec. Ce 1976, p. 350.

² - المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية «مع مراعاة أحكام المادة 827 أذناه، ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام».

³ - المادة 827 من نفس القانون " تعفى الدولة والأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 أعلاه، من التمثيل الوجوبي بمحام في الادعاء أو الدفاع أو التدخل. توقع العرائض ومذكرات الدفاع ومذكرات التدخل المقدمة باسم الدولة أو باسم الأشخاص المشار إليهم أعلاه، من طرف الممثل القانوني".

⁴ - Article R811-17-1 du code de justice administrative, « A peine d'irrecevabilité, les conclusions tendant, en application des dispositions des articles R. 811-15 à R. 811-17, au sursis à l'exécution de la décision de première instance attaquée doivent être présentées par requête distincte du recours en appel et accompagnées d'une copie de ce recours ».

هذه الشروط المنصوص عليها في القانون الفرنسي هي نفسها المطبقة على مستوى مجلس الدولة الجزائري وإن لم يكن هناك صريح حولها.

⁵ - C.E. 17 décembre 2003, n° 25825, Meyet et a. Juris-Data n° 2003-0666258.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية

1- طبقا لأحكام المادة 913 فإنه المشرع اشترط للحكم بوقف التنفيذ من قبل مجلس الدولة كون أن تنفيذ الحكم سيعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف، وهذا النص يقابله ما ورد ضمن قانون العدالة الإدارية الفرنسي لكن في صالح الإدارة دون الشخص باعتبار أن المدعي على مستوى أول درجة هو المخاطب بالقرار¹.

يبدو أن الشرط المالي الذي وضعه المشرع يخص الإدارة، وهنا نكون أمام الحالة التي يصدر فيه حكم عن المحكمة الإدارية يلزم الإدارة بدفع تعويضات مالية، والهدف من وراءه هو حماية الإدارة من الإعسار المستقبلي واللاحق للشخص الذي استفاد من هذا التعويض المالي، وحسب الأستاذ بناصر محمد " في حالة الحكم على الدولة أو جماعة محلية في أول درجة بتسديد مبلغ مالي، فإن مجلس الدولة يستطيع أن يأمر ببناء على طلب المستأنف بوقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه إذا رأى بأن تنفيذه سوف ينتج عنه إتلاف المبلغ نهائيا ويمكن إعفائه كليا أو جزئيا من تسديده، في حالة قبول دفع استئنافه، وبعبارة أخرى، إن شروط وقف التنفيذ في هذه الحالة واسعة جدا إلى حد يصبح فيه الإستئناف في واقع الأمر ذا أثر موقوف حفاظا على الأموال العامة"².

ومن ثم لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتمسك بهذا الشرط نظرا لوضعيته المالية الصعبة ليطلب وقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الإدارة الجبائية ميسورة الحال فإذا ما تم إلغاء الحكم المستأنف فيه وإلغاء القرار الضريبي المنازع فيه جزئيا أو كليا فهنا سنقوم بإرجاع الأموال التي تم تحصيلها أو الأموال التي قدمها كضمانات إلى المكلف بالضريبة.

¹ - Article R811-16 du C.J.A, « Lorsqu'il est fait appel par une personne autre que le demandeur en première instance, la juridiction peut, à la demande de l'appelant, ordonner sous réserve des dispositions des articles R. 533-2 et R. 541-6 qu'il soit sursis à l'exécution du jugement déferé si cette exécution risque d'exposer l'appelant à la perte définitive d'une somme qui ne devrait pas rester à sa charge dans le cas où ses conclusions d'appel seraient accueillies ».

² - بناصر يوسف، إجراءات الاستعجال في المادة الإدارية، مجلة مجلس الدولة. العدد 4 سنة 2003. الصفحة 13.

ولكن المشرع لم يشترط فقط أن يترتب عن تنفيذ الحكم خسارة مالية كبيرة بل أيضا عندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف، والسؤال المطروح هل يأخذ بالشرطين مع بعضيهما أم يكفي توفر شرط واحد للحكم بوقف التنفيذ.

لقد أجاب مجلس الدولة الجزائري عن هذه النقطة بموجب قراره المؤرخ في 2011/02/14 الصادر عن الغرف مجتمعة بتقريره بأن المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية صياغتها لا تبين آلية معينة لتطبيقها، بل اكتفت بوضع شرطين لوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، وهما أن يعرض التنفيذ المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها وعندما تبدو أوجه الاستئناف من شأنها أن تبرر إلغاء القرار المستأنف.

حيث لا يفهم من قراءة المادة المذكورة أنها تشترط توفر الشرطين معا وأنه لا يجوز الأمر بوقف تنفيذ الحكم إلا إذا حكم على المستأنف بمبلغ مالي وتبدو الأوجه المثارة في سبيل الاستئناف مبررة ومن شأنها أن تؤدي إلى تعديل أو إلغاء الحكم محل الاستئناف.

حيث أن التفسير الضيق الذي جاء به محافظ الدولة بني على افتراضات وأسباب غير مقنعة، بحيث أن قراءة المادة 913 لا توحى بان مفهوم الخسارة المالية المؤكدة قد ينحصر في خسارة مبلغ نقدي، بل يمكن أن يشمل أيضا خسارة مؤكدة مهما كانت طبيعتها لا يمكن تداركها وذلك يكفي لتبرير إيقاف التنفيذ إذا ظهر لمجلس الدولة أن الأوجه التي أسس عليها الاستئناف جدية، ومن شأنها أن تبرر إلغاء الحكم المستأنف¹.

وبالتالي فإن الفقرة الثانية نظمت كل الحالات الأخرى، أي الحالات التي لا يوجد فيها خطر خسارة الأموال، وأن يكون الاستئناف مقدم من طرف المدعي في الدعوى أمام المحكمة الإدارية، لا يوجد هنا أي مانع اتجاه المكلف بالضريبة في أن يتمسك بالفقرة الثانية من نص المادة 913 في أن يطلب وقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه.

وبالرجوع إلى التطبيقات القضائية في فرنسا فإن نص المادة R811-16 من قانون العدالة الإدارية، *"Lorsqu'il est fait appel par une personne autre que le demandeur en première"*

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 067345 المؤرخ في 2011/02/14، الغرف مجتمعة، مجلة مجلس الدولة. العدد 10. سنة 2012. الصفحة 82.

instance وحسب رأي البعض فإنها تثير نقطة جد مهمة وهي تخص المستأنف الذي لم يكن له صفة المدعي على مستوى أول درجة، وبمعنى آخر شخص غير الإدارة باعتبار أن هذه الأخيرة تكون في معظم الحالات مدعى عليها سواء في دعوى تجاوز السلطة أو دعوى القضاء الكامل، ومن ثم يظهر جليا بأن هذا النص لا ينطبق على المكلف بالضريبة باعتبار أنه يكون المدعي على مستوى قاضي أول درجة لأنه سيطعن حتما بإلغاء الكلي أو الجزئي للقرار الضريبي المفروض عليه بعد رفض الشكاية التي تقدم بها أمام الإدارة الجبائية المختصة.

وعليه فإن الإدارة وحدها من تستطيع أن تدفع بوجود خطر على أموالها من خلال عدم إرجاع تلك الأموال، وهذا لأنه يمكن للمكلف بالضريبة أن ينظم إعساره، ومن ثم لا يمكن تصور وضعية مغايرة.

وعليه للحصول على وقف تنفيذ الحكم الذي رفض طلب المكلف بالضريبة في الموضوع، فإن هذا الأخير لا يمكنه الاعتماد على التدابير الواردة ضمن المادة 913 التي تقابلها المادة R811-16، ويمكن القول بانها وضعت من أجل حماية مصالح الخزينة العمومية.

ومن ثم فإن إدارة الضرائب عن طريق وزير المالية وحده الذي يكون المدعى عليه على مستوى أول درجة، يمكنه أن يقدم الطعن بالاستئناف، ويكون طعنه مرفوقا بطلب وقف تنفيذ الحكم المطعون فيه، والذي استجاب لطلبات المكلف بالضريبة لسبب واحد هو أن تصرف أو مظهر المكلف بالضريبة المستفيد من إلغاء عملية إعادة التقييم التي قامت بها الإدارة الجبائية، يمكن أن يعرض الدولة لخسارة مالية نهائية لتلك الضرائب الإضافية التي فرضت عليه.

إن هذا السبب لوحده كافي لأن يتم الأمر بوقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه، وهنا مجلس الدولة لا يقوم بفحص مدى وجود وجه جدي من شأنه إلغاء الحكم المستأنف فيه، ولا يلزم الوزير بأن يقدم الدليل على وجود ضرر يصعب إصلاحه، وهذا ما تم القضاء به في فرنسا¹.

ومن ثم فإن الإدارة الجبائية وجدت أمامها الباب مفتوحا من قبل المشرع ذلك أنه في حالة الإلغاء الكلي أو الجزئي للقرار الضريبي فإنها ستقوم مباشرة بتقديم الطعن بالاستئناف

¹ - C.E. 20 juin 1984, rec.55.676. Chahid Nouari, D.F. 1985, com.605.

ضد ذلك الحكم، ووزير المالية سوف لن يستغني عن هذا الطعن أي طلب وقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه إذا تبين له بأن المكلف بالضريبة سوف لن يقوم بإرجاع الأموال التي قامت المحكمة بإلغائها.

ولنلاحظ بأن القرار أو الحكم المتضمن وقف التنفيذ استنادا على هذه الأحكام هو قرار استثنائي فلا يتم اتخاذه إلا في القضايا التي تكون فيها التعويضات المالية كبيرة، وتعرض الإدارة لخسارة مالية نهائية أي أن الخزينة العمومية ستفقد الأموال، وفي هذا الإطار يمكن الإشارة لبعض الأمثلة التي أخذ بها القضاء الفرنسي:

- المكلف بالضريبة الذي ينظم إعساره باستعمال وسائل الغش مع أقاربه عن طريق رهن أمواله¹.

- المكلف بالضريبة الذي يكون تحت إجراءات التسوية القضائية أو الإفلاس أو في وضعية مالية صعبة².

- المكلف بالضريبة الذي تحصل على إرجاء الدفع، وقدم كضمان كفالة فإن هذا الحكم سيدفعه إلى سحب مبلغ الكفالة³.

- المكلف بالضريبة الذي يتخذ أي تصرف من شأنه أن يؤدي إلى عدم دفع ما عليه من دين جبائي⁴.

ولكن كما ذكرنا سابقا فإن المادة 913 في فقرتها الأولى اعتمدت وتبنت وقف تنفيذ الحكم القضائي لصالح الخزينة العمومية بحسب رأينا، فإن تطبيقها ليس آلي ذلك أن القاضي يتعين عليه رفض منح وقف التنفيذ إذا لم يثبت بأن تنفيذ الحكم سيؤدي إلى خسارة مالية نهائية، وهذا ما تم الحكم به من طرف مجلس الدولة الفرنسي بالنسبة لإحدى المؤسسات التي حتى وإن كانت تحت عملية التصفية القضائية فإنه كان لديها أصول أكثر من المبالغ

¹ - C.E. 26 février 1988, rec.25.250, D.F.1981.com.1110.

² - C.E. 26 juin 1968, Min. Eco et Fin. c/ Société Goiffon-Roc. p. 388.

³ - C.E. 23 Octobre 1974, rec.79361, D.F. 1288, com.397.

⁴ - C.E. 13 avril 1988, n° 82536, Cne rouves : Juris-Data n° 1988-042730 ; rec, C.E. 1988, tables, p.957.

الضريبة المطالب بها، وإن ترتب عن الحكم الذي صدر في صالحها قيام الشركة بسحب الضمانات التي قدمتها عندما استفادت من إرجاء الدفع¹.

وهنا نستنتج بأن المكلف بالضريبة لا يمكنه أبدا الاستفادة من أحكام المادة 913 الفقرة الأولى لأنها تخص الإدارة الجبائية فقط، وهذا يجسد حقا عدم التوازن بين الطرفين أي إدارة الضرائب المستأنفة والمكلف بالضريبة، وإن هذا يدعو إلى الحصر، بل الأكثر من ذلك أنه يفرق ويصرح بأن المصلحة المالية للخرينة العمومية لا تتشابه ولا تتطابق مع المصلحة المالية للمكلف بالضريبة، بالرغم من أن مفهوم المصلحتين متلازمتين ومتكاملتين على أساس أن المكلف بالضريبة هو الذي يمول الخزينة العمومية، وأن هذه الأخيرة يجب أن تحافظ عليه (المكلف بالضريبة) بل تطويره وتشجيع هذا المصدر المالي.

وبالنتيجة فإنه من إرجاع التوازن بين الأطراف فإنه يجب إما تبني نفس النص لفائدة المكلف بالضريبة أو أن يتم إلغاء هذه المادة.

وعليه فإن المكلف بالضريبة لا يمكنه الحصول على وقف تنفيذ الحكم القضائي طبقا

للفقرة الأولى من نص المادة 913 بل يتعين عليه أن يتمسك **بالمادة 914؟**

2- طبقا لأحكام المادة 914 من نفس القانون " عندما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضى بإلغاء قرار إداري لتجاوز السلطة، يجوز لمجلس الدولة، بناء على طلب المستأنف، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا الحكم متى كانت أوجه الاستئناف تبدو من التحقيق جدية ومن شأنها أن تؤدي فضلا عن إلغاء الحكم المطعون فيه أو تعديله، إلى رفض الطلبات الرامية إلى الإلغاء من أجل تجاوز السلطة الذي قضى به الحكم.

من قراءة المادة 914 يبدو جليا أنه لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتمسك بها لأنها تتعلق بالحالة التي يتم فيها إلغاء القرار الإداري من طرف المحكمة الإدارية أي إلغاء الضريبة المنازع فيها كليا أو جزئيا، وهذا يعني بأن المادة 914 وضعت أيضا لخدمة الشخص العام (الإدارة الجبائية) في إلغاء القرار المطعون فيه.

¹ - C.E. 16 juillet 1976, rec.2769, rec.p.848 ; D.F. 1977, com.946, concl. Mme Latournerie.

وهنا يجب على الإدارة الجبائية عن طريق وزير المالية أن تقدم وسائل وأدلة جديّة ومن طبيعتها أن تؤدي إلى إلغاء أو تعديل الحكم المستأنف فيه وإلى رفض طلب الإلغاء المقدم أمام محكمة أول درجة، أي الدعوى المتضمنة إلغاء القرار الضريبي.

في هذه الحالة القاضي الذي قدم إليه طلب وقف التنفيذ سوف يستند على عريضة الموضوع أي الاستئناف من أجل التأكد من وجود وسائل جديّة من شأنها إلغاء أو إبطال أو تعديل الحكم المطعون فيه بالاستئناف¹.

هذا النص يتضمن عبارة ومصطلح الإلغاء لتجاوز السلطة وبالتالي هو لا يخص المنازعات الجبائية باعتبارها تصنف على أنها من دعاوى القضاء الكامل، ومن ثم فإن المادة 914 تخص فقط الطعون المتعلقة بدعوى تجاوز السلطة.

وبالتالي نستخلص بأن المكلف بالضريبة في إطار المنازعات الجبائية لا يمكنه طلب وقف تنفيذ الأحكام القضائية وفقا لما جاء به المشرع باعتبار أن الخسارة المالية الكبيرة هي موضوع لفائدة الأشخاص العامة والتي من ضمنها الإدارة الجبائية الممثلة في وزير المالية، وأن المادة التي تليها تتعلق بحالة إلغاء القرار الإداري من المحكمة الإدارية أي أن الحكم يكون في صالح المكلف بالضريبة، ومن ثم فإن الإدارة الجبائية هي التي تتمسك بها.

إن هذا يقودنا للقول بأن المكلف بالضريبة ومنذ البداية في حالة رفض دعواه أمام المحكمة الإدارية فإنه يتعين عليه اتباع الإجراءات الخاصة بوقف تنفيذ القرارات الإدارية أمام مجلس الدولة و هي نفسها الخاصة بطلب وقف التنفيذ المقدم على مستوى المحكمة حتى يتقاضي أي ضرر يلحقه في المستقبل²، وعليه نلاحظ بأن المنازعات الإدارية في مجال وقف

¹ - C.E. 29 juin 1988, n° 92514, Min. Budget c/ Contamin « les premiers juges ont ordonné à l'administration fiscale, avant de se prononcer sur la décharge d'imposition sollicitée par le requérant la production de documents est reconnue comme moyens sérieux celui tiré de la non communicabilité de certains de ceux-ci ». : Rec, C.E. 1988, Tables, p. 957.

² - المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " عندما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضى برفض الطعن لتجاوز السلطة لقرار إداري، يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ بطلب من المستأنف عندما يكون تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه من شأنه إحداث عواقب يصعب تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في العريضة من خلال ما توصل إليه التحقيق جديّة، ومن شأنها تبرير إلغاء القرار الإداري المطعون فيه".

تنفيذ الأحكام القضائية تخص أكثر المنازعات الإدارية وليس المنازعات الجبائية، ويبدو التدخل واجبا وإلزاميا من طرف المشرع في إثراء قانون الإجراءات الجبائية على النحو الذي يضمن مصالح المكلفين بالضريبة.

وفيما يتعلق بالقواعد التي يتم الفصل على أساسها في الطلب هي نفسها المتعلقة بدعوى الموضوع ولكن يتم الفصل فيها على وجه السرعة، ويتم الفصل في طلب وقف تنفيذ الحكم القضائي عن طريق التشكيلة الجماعية ويتم اتباع الإجراءات الكتابية والوجاهية واحترام العلنية¹.

- ولكن لا يمكن لجهة الاستئناف الفصل في طلب وقف التنفيذ إذا أصبح الطلب من دون موضوع مثل تنفيذ الحكم المراد وقف تنفيذه، أو حالة زوال النزاع.

يخضع وقف تنفيذ الحكم القضائي إلى السلطة التقديرية للقاضي الإداري، ويمكن للقاضي أن يأمر بوقف تنفيذ جزء من الحكم أو كله. ولكن في هذه الحالة عادة ما يتأثر القاضي بالعريضة الاستئنافية أي دعوى الموضوع في اتخاذ قراره بشأن وقف التنفيذ.

وبخصوص الأمر بوقف تنفيذ الأحكام القضائية حسب المادة 914 الفقرة الثانية، فإنه ليس نهائي لأنه يجوز لمجلس الدولة، في أي وقت أن يرفع حالة وقف التنفيذ، بناء على طلب من يهمله الأمر، إذا ما ظهرت عناصر أو متطلبات جديدة في الملف، هذه التدابير بدورها من قانون العدالة الإدارية الفرنسي في مجال الأحكام المتعلقة بوقف الأحكام المتعلقة بوقف تنفيذ الأحكام القضائية¹.

¹ - المادة 915 من نفس القانون " تطبق الأحكام الواردة في المواد من 838 إلى 873 أعلاه، المتعلقة بالتحقيق أمام مجلس الدولة" أي تتبع كل إجراءات التحقيق التي تنتصف بالطابع الكتابي والمتعلقة بالفصل في الأحكام القضائية.

خاتمة الباب الثاني:

إن إجراءات وقف تنفيذ تبدو صعبة بالنسبة للمكلف بالضريبة، فيما يتعلق بوقف تنفيذ القرارات الإدارية فإنه يجد صعوبة في تطبيقها لا سيما تلك المتعلقة بالمادة 833 من قانون الإجراءات المدنية باعتبار أنه تمنح له الفرصة للتمسك بها لأنه بغيره يمكنه تقديم الطلب على مستوى المحكمة الإدارية مع إثبات أنه تقدم بالشكاية أي التظلم، أما فيما يتعلق بإجراءات وقف التنفيذ المنصوص عليها في المادة 919 من القانون السالف الذكر فإنها صعبة لأن المشرع اشترط لصحة التمسك بها أن تكون هناك دعوى في الموضوع تتضمن الإلغاء الكلي أو الجزئي للقرار الإداري المطعون فيه، ونعلم جيدا بأن المكلف بالضريبة لا يمكنه التمسك بها لأنه مجبر على تقديم الشكاية، وأن عنصر الزمن ليس في صالحه لأن الفصل في الشكاية قد يدوم لسته أشهر أو أكثر حسب الحالة، وأن الشكاية ليس لها أثر موقوف ومن ثم فإن القابض لا يجد أي مانع قانوني لمباشرة عملية التحصيل، وهذا لا يخدم مصلحة المكلف بالضريبة، إضافة إلى المشكل المتعلق بتطبيق النصوص القانونية فإن المكلف بالضريبة يصطدم أيضا بغموض موقف القضاء لا سيما مجلس الدولة الذي يبينه حول مدى إمكانية أن يتمسك المكلف بالضريبة بقواعد وقف التنفيذ للقرارات الإدارية دون التقيد بقواعد وإجراءات المنازعات الجبائية على أساس نظرية غياب الطعن الموازي.

إذا كان هذا هو حال بالنسبة لوقف التنفيذ القرارات الإدارية، فإن الصعوبة تبقى قائمة فيما يتعلق بمسألة وقف تنفيذ الحكم القضائي هذه الصعوبات هي تشريعية وعملية، وهي في الحقيقة حسب النصوص القانونية الموجودة تعتبر إجراء مقرر لفائدة الإدارة الجبائية التي يمكنها طلب وقف تنفيذ الحكم القضائي الذي من شأنه أن يعرضها إلى خسارة مالية نهائية.

أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فهي سلبية وتحمل نتائج عكسية بالنسبة إليه، بالمقارنة مع إيجابياتها، وبصفة عامة إن إجراءات وقف التنفيذ للأحكام القضائية وضعت لخدمة الإدارة الجبائية، وأنها تحتاج إلى التعديل للموازنة بين حقوق الأطراف.

الفاتحة

إن موضوع إرجاء الدفع في المواد الجبائية يكتسي أهمية كبيرة لأنه يجسد حالة الخلاف والنزاع الذي ينشأ بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة في عملية تحديد أسس الضريبة الواجبة الأداء، وأن كل واحد منهما يتمسك بموقفه بأنه على حق، فالإدارة الجبائية عن طريق القابض لها كل الامتيازات في مجال التحصيل دون حاجتها اللجوء أمام القضاء بل يمكن للقابض المكلف بعملية التحصيل أن يباشر إجراءات التحصيل الجبري، وهنا يجد المكلف بالضريبة نفسه مهددا ليس فقط في نشاطه الذي يمارسه بل قد يصل إلى حد التأثير سلبا على نمط معيشته، ومن ثم سيلجأ حتما إلى طلب إرجاء الدفع إلى حين الفصل في النزاع القائم بينهما.

لابد من إيجاد التوازن في العلاقة القانونية التي تربط المكلف بالضريبة مع الإدارة الجبائية فيما يتعلق بعملية تحصيل الجدول الضريبي، على أساس أن الإدارة تتمتع بحماية قانونية أكبر بالمقارنة مع الغير ويظهر ذلك جليا من خلال قراءة النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بعملية تحصيل الضريبة التي يمكن أن تنتهي عن طريق اتباع الإجراءات الجبرية ضد المكلف بالضريبة الذي يتمتع عن أداء ما عليه من دين جبائي، وهذا يجسد مبدأ عدم المساواة بين الطرفين المنظم قانونا وهو يعكس إرادة المشرع. ولكن من الناحية العملية يمكن أن تؤدي هذه السلطات إلى المساس بحقوق المكلف بالضريبة، لأنه كما هو معلوم تنشأ مسؤولية القابض في حالة عدم قيامه بتحصيل الضرائب الواجبة الأداء، ومن هنا كان لابد من مواجهة هذه الوضعيات التي يمكن أن تنشأ من خلال منح المكلف بالضريبة الحق في إرجاء دفع الضريبة المنازع فيها.

لكن دراستنا بينت لنا بأن موضوع إرجاء الدفع يشوبه العديد من النقائص، واستخلصنا بان المشرع الجزائري حقيقة كانت لديه نية تبسيط إجراءات هذا الموضوع من خلال تدخلاته المتكررة وتبني نصوصا واحدا يخص إرجاء الدفع الإداري ونصا آخر يتعلق بإرجاء الدفع القضائي، لكن في حقيقة الأمر عوضا أن يحقق الهدف المرجو وهو تبسيط الأمور على النحو الذي يخدم مصلحة الأطراف فإنه أدى إلى تعقيدها.

من جهة أن مصلحة الخزينة العمومية تضررت كثيرا ذلك أنه حسب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يكفي للمكلف بالضريبة أن يدفع ما قيمته 20% من قيمة الضريبة والغرامات المالية المنازع فيها حتى يعطل عملية التحصيل، مع العلم أن هذه النسبة قد تصل إلى 40% إذا ما تم تقديم الطلب من جديد بعد رفض الشكاية على مستوى إحدى لجان الطعن المنصوص عليها قانونا، وبمعنى آخر أن المكلف بالضريبة يمكنه أن يتعسف في استعمال هذا الحق عن طريق تقديم طلب بإرجاء الدفع عند تقديم الشكاية، وبعد الحصول على هذا الحق فإنه يقوم بالتهرب من دفعها لاحقا عن طريق تنظيم إعساره خاصة إذا كان يعلم مسبقا بأن عملية إعادة التقويم التي خضع لها هي مؤسسة قانونا ومشروعة، مما يعني بأن الإدارة الجبائية وعند الفصل في النزاع ستجد نفسها أمام شخص معسر لا يمكنها بالتالي تحصيل الدين الجبائي الذي تمت منازعته سابقا، وبالتالي ترتب خسارة مؤكدة للخزينة العمومية، ومن هنا يظهر لنا تقصير المشرع وسهوه في حماية مصلحة الخزينة العمومية.

بل أن إرجاء الدفع الإداري في بعض الأحيان لن يكون في صالح المكلف بالضريبة، مثلما ذكرنا سابقا لأن هذا الأخير قد يجد أحيانا صعوبات للاستفادة من إرجاء الدفع الإداري خاصة إذا كانت قيمة الضريبة والغرامات المتنازع فيها كبيرة ومبالغ فيها فإنه حتما لن يجد السيولة الكافية المقدرة ب 20% من أجل تأجيل دفع الضريبة باعتبار أن المشرع نص صراحة على ذلك ولا يوجد أي موقف للقضاء من شأنه أن يسمح له بتقديم ضمانات أخرى غير مالية والتي تؤدي إلى نفس النتيجة وهي تغطية مبلغ الضمان، ومن ثم فإنه يكون مجبرا على عدم الدفع الأمر الذي يعرضه حتما إلى المتابعات الجبرية خاصة فيما يتعلق بإجراءات الحجز والبيع في المزاد العلني، ومن ثم يرى بأن نشاطه مهدد بالزوال وهنا حتما ستفقد الخزينة العمومية أحد مموليها.

من هذا المنطلق فإن التطبيقات القديمة هي الأنسب أي تلك التي كانت مطبقة إلى غاية صدور القوانين الجبائية في سنة 1976 نظرا لبساطة تطبيق الإجراءات الخاصة بمسألة إرجاء الضريبة المنازع فيها، ونقصد هنا القانون القديم رقم 59-1472 المؤرخ في 1959/12/28 المتضمن إصلاح المنازعات الجبائية لا سيما المادة 97 التي من خلالها

نصت على إمكانية استفاة المكلف بالضريبة من إرجاء الدفع ولكن بشرط أن يقدم ضمانات حقيقية من شأنها تغطية الضريبة المنازع فيها، ومن دون وضع أي شرط حول طبيعة تلك الضمانات في أن تكون مالية فقط بل أيضا يمكن ان تكون عينية، وهذا دون إغفال المنازعات التي يمكن أن تنشأ عن الاختلاف في تقدير تلك الضمانات من خلال منح القضاء الإداري الاستعجالي سلطة حل هذا النزاع على وجه السرعة ومن دون تغليب مصلحة كل طرف على الآخر.

هذا الحل حاول المشرع الجزائري تبنيه من خلال المادة 82 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على ما يسمى بإرجاء الدفع القضائي بحيث يمكن للمكلف بالضريبة الذي يقدم طعنه في الموضوع أن يطلب بعريضة مستقلة من المحكمة إرجاء الدفع مع تقديم الضمانات، لكن تطبيق هذا النص لا يتماشى مع القواعد الأساسية لموضوع إرجاء الدفع، لأنه لو افترضنا بان المكلف بالضريبة لم يقدم طلب إرجاء الدفع عند تقديمه للشكاية لسبب معين فإن الإدارة الجبائية ستباشر عملية التحصيل وأن الفصل في الشكاية يطول ليأخذ ستة (06) أشهر على أقل تقدير، وبالتالي في حالة رفض شكايته من قبل مدير الضرائب المختص لا يمكنه التمسك بإرجاء الدفع القضائي على أساس أنه تم تحصيل الضريبة المنازع فيها والتي قد تكون رتبت آثارا سلبية لا يمكن تداركها في المستقبل، وهذا يعني بأن إرجاء الدفع القضائي سيصبح مجردا من محتواه ولا يحقق النتائج المرجوة منه، وهذا بسبب عدم تنسيق المشرع بين كل من الإجراءين أي إرجاء الدفع الإداري وإرجاء الدفع القضائي.

إن هذا النقص والغموض في التشريع هو الذي دفعنا إلى دراسة مسألة وقف التنفيذ للقرارات الإدارية والأحكام القضائية التي يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إليها من أجل إرجاء الدفع إلى حين الفصل في النزاع نهائيا، ولكن للأسف ودون إعادة كل النقائص والعيوب التي تمت الإشارة إليها ضمن موضوعنا حول هذه النقطة فإننا استنتجنا بأن المكلف بالضريبة لازال بعيدا لتكريس حقه في هذا المجال خاصة مع عدم وضوح الرؤية على مستوى القضاء الوطني عكس نظيره الفرنسي الذي ما فتىء يبسط الأمور للمكلف بالضريبة على النحو الذي ولد لدينا الاعتقاد بأن القاضي الإداري الفرنسي له توجه نحو حماية مصالح المكلف بالضريبة في

مواجهة الإدارة الجبائية، خاصة في ظل وجود التعليمات والتوجيهات وكذلك أحكام القضاء الأوربي التي كلها تصب في خانة حماية الأشخاص من تعسف الإدارة في استعمال امتياز السلطة العامة الذي تتمتع به، فأصبح للمكلف بالضريبة الحق في التمسك بإجراءات تعليق تنفيذ القرار الضريبي المنصوص عليه ضمن قانون العدالة الإدارية دون أن يكون لهذا الحل مساس بقاعدة انتفاء الدعوى الموازية، على أساس أن كل إجراء مستقل عن الآخر.

إذن على المشرع التدخل فيما يخص القواعد التي تحكم إرجاء الدفع من خلال تدعيم سلطة واختصاص القاضي الإداري في هذا المجال عن طريق تعديل النصوص وجعل إجراءات إرجاء الدفع من اختصاص المحكمة الإدارية التي تفصل فيها وفقا لإجراءات سريعة وبسيطة مع مراعاة حقوق الأطراف أي الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة مع توحيد إرجاء الدفع ومنحه لكل المكلفين بالضريبة ما عدا الحالات الإستثنائية كالغش الضريبي، وهذا تطبيقا للمبدأ الدستوري المتمثل في مساواة الأفراد أمام الأعباء العامة لا سيما فيما يتعلق بالمساواة الضريبية، فيجب ايجاد حل لهذه التعقيدات والاعتماد على السهولة والتبسيط لموضوع إرجاء الدفع لبلوغ ثقة المكلفين بالضريبة والشعور بالأمان ومن ثم الوصول إلى النتيجة المرجوة المتمثلة في الشعور بالرضا بالضريبة، ولكن مازال لكل من المشرع الجزائري وكذا القاضي الإداري أيام طويلة لتحقيق ذلك.

المر اجب

- قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
- المرسوم رقم 90-120 المؤرخ في 27/06/1990 والرسوم 91-06 المؤرخ في 23/02/1991. المتضمن إعادة هيكلة وتنظيم الإدارة الجبائية، المعدل والمتمم.
- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- باللغة الفرنسية:**

OUVRAGES GENERAUX الكتب العامة

- ARDANT G. Histoire de l'impôt. - Fayard - 1972 - 2 tomes ; livre 1 de l'antiquité au XVIIIème siècle ; livre 2 du XVIIIème siècle au XXIème siècle ;
- J. APPLETON, Traité élémentaire du contentieux administratif, Dalloz 1927 ;
- J.M. AUBY et R. DRAGO, Traité de contentieux administratif, L.G.D.J. 3e éd. 1984 ;
- J.J. BIENVENU et LAMBERT T. Droit fiscal - PUF - Droit fondamental, 3^e éd., 2003 ;
- M. BOUVIER. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt LGDJ (Systèmes) 7^{ème} éd., 2005 ;
- B. BRACHET. Le système fiscal français - L.G.D.J. (Manuel) - 7^{ème} éd. 1997 ;
- G. BRAIBANT. STIRN B. Le droit administratif français, FNSP & Dalloz, 7e éd. 2005 ;
- R. CHAPUS, Droit administratif général, tome 1, Montchrestien, 15e édition, 2001 ;
- R. CHAPUS, Droit du contentieux administratif, 13^e éd., Montchrestien, 2008 ;
- C. EISENMANN, Cours de droit administratif, L.G.D.J. tomes 1 et 2 L.G.D.J. 1983 ;

- C. GABOLDE, Procédure des Tribunaux Administratifs et des Cours Administratives d'Appel, Dalloz, 5e éd., 1991 ;
- GAUDEMET Y, STIRN B. et autres. Les grands avis du Conseil d'Etat 2ème éd. 2002 – Dalloz. - O. GOHIN. Contentieux administratif - 4ème éd. Litec, 2005 ;
- J. GROSCLAUDE. Et MARCHESSOU P. Droit fiscal général. 5ème éd. 2005 – Dalloz ;
- M. HAURIOU, Précis de droit administratif et de droit public, Dalloz 2004 ;
- E. LAFERRIERE. Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux, Berger-Levrault, 2e éd. 1896 ;
- Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, Droit fiscal général, Paris : Litec, 2009 ;
- R. ODENT, Contentieux administratif, Les cours du droit, 6e éd., 1977-1981 ;
- B. PACTEAU. Contentieux administratif, PUF, 6e éd., 2002 ;

OUVRAGES SPECIAUX الكتب المتخصصة

- PH. BERN. La Nature Juridique Du Contentieux De l'imposition, L.G.D.I., 1972 ;
- P. BORRAS et A. GARA Y, Le contentieux du recouvrement fiscal, LGDJ, 1998 ;
- P. BORRAS, GARAY Alain, Le contentieux du recouvrement fiscal, L.G.D.J., 1994.
- M. BOUVIER (sous la direction), La nouvelle administration financière et Fiscale, L.G.D.J., 2011 ;
- J-P. CASIMIR., Contrôle fiscal Contentieux-Recouvrement, Groupe revue fiduciaire, 10e édition, 2007 ;
- J-P. CASIMIR., Code annoté RF, garanties et procédures, 2003.
- COLLET Martin, Procédures fiscales, P.U.F., 2011 ;
- DAVID.C, O. FOUQUET M.A. LATOURNERIE, B. PLAGNET, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Sirey Editions Dalloz 2009 ;
- O. GOHIN (sous la direction), Les procédures d'urgence : approches comparatives, L.G.D.J., 2008 ;

- C. GOUR, .1. MOLINIER, Les grandes décisions de la jurisprudence, Droit fiscal, P.U.F, 1998 ;
- J. GOURDOU, BOURREL Antoine, Les référés d'urgence devant le juge administratif, L'Harmattan, 2002 ;

- C. GROS, la doctrine fiscale en France, Litec 1988-2002 ;

- R. HERTZOG, Le juge fiscal, Economica. 1988 ;

- JCP, Contentieux fiscal, le sursis de paiement, Fascicule 540, 542, 544, 560.2008;

- J. LAMARQUE, Livre annoté des procédures fiscales, 17e éd., Codes Dalloz, 2010 ;

- T. LAMBERT, Droit fiscal, P.U.F, 4e édition, 1987 ;

- TH. LAMBERT, Contentieux fiscal, Economica, 1989 ;

- TH. LAMBERT, Droit du contentieux fiscal, Economica, 1998 ;

- LAMY Fiscal, Recouvrement et sursis de paiement, T2, 2003.

- F. Lefebvre, Dossier pratique, contentieux fiscal, 2002 ;

- F. Lefebvre, Navis fiscal, Contentieux fiscal, 2003 ;
- A. LEFEUVRE, Le paiement en droit fiscal, coll. L'Harmattan, 2002 ;
- M. LONG, P. WEIL, G. BRAIBANT, P. DELVOLVE, B. GENEVOIS. Les grands arrêts de la jurisprudence administrative, 16^{ème} éd. – 2007 – Dalloz ;

- J. MAGNET, Comptabilité publique, Thémis, PU.F., 1978 ;
- J. MAGNET, La responsabilité des comptables publics, L.G.D.J., 1995 ;

- G. NOËL, La réclamation préalable devant le service des impôts, L.G.D.J., 1985 ;
- D. Richer, Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, coll. LGDJ, 1997 ;
- L. PHILIP, Droit fiscal constitutionnel, Economica, 1990 ;

الأطروحات-----ات THESE

- J. BUISSON, le sursis au paiement de l'impôt, L.G.D.J., Bibliothèque de science financière, tome 33, 1996.
- B. CASTAGNEDE, La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, Thèse dactyl. Paris I, 1972 ;
- M.de Barbarin (Marie). Le contentieux de recouvrement de l'impôt, thèse de doctorat, Droit, Aix-en-Provence, 2003 ; Paris, LGDJ, 2004, XIV-584 ;
- C. de la MADRIERE, Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt, 2002 ;
- DELAGE-EYMARD Michèle, l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale, Thèse Université Paris 10, 1997 ;

- DUGRIP Olivier, Les procédures d'urgence devant les juridictions administratives, Thèse Paris 2, 1986 ;
- DUPUIS Georges, Les privilèges de l'administration, Thèse Paris, 1962 ;

- GERBI Hervé, Les procédures d'urgence en matière fiscale, Thèse Université Aix Marseille III, 2008 ;

- GUEZ Julien, L'interprétation en droit fiscal, Thèse Université Paris 1, 2004 ;

- MASCLET de BARBARIN Marie, Le contentieux du recouvrement de l'impôt, L.G.D.J., Bibliothèque de droit public, tome 243, 2004 ;

- SAVVAIDOU Aikaterini, Le recouvrement forcé de l'impôt en droit français et en droit grec, Thèse Université Paris 2, 2003 ;

المقالات ARTICLES

- P-A. ANJUERE et M. BERGER, Réforme des procédures de référé administratif, Nouvelles fiscales 2000, n°831, p.30à33 ;
- G. BACHELIER, La suspension de la mise en recouvrement de l'impôt, D.F. 2001, n°25, comm. 581 et BDCF 7/01, nc103 ;
- David Balleuil ; L'efficacité comparée du recours pour excès de pouvoir et de plein contentieux objectif en droit public français ; L.G.D.J. 2002. P 86 ;
- A. BARILARI, Les droits du citoyen face aux administrations fiscales et douanières, RF fin.publ. 1987, n°17, p 147-150 ;
- M-C. BERGERES, L'utilisation du référé suspension en matière fiscale, RDF, n°20, 2003, p684 ;
- M-C. BERGERES, La procédure du référé fiscal à l'aune des droits fondamentaux, J-C, mai 2003, p3 ;
- D. BRIN, Sursis de paiement et constitution de garanties, D.F. 1995, n°44, comm.2081 ;
- J. BUISSON, Avis à tiers détenteur et sursis de paiement, Petites affiches 1991, n°70, pl0-13 ;
- J. COURTIAL, Conclusion, pour obtenir le sursis de paiement, peut-on offrir comme garanties le nantissement de son fonds de commerce, BDCF, n°29, 2002 ;
- P. Dibout. Le développement du sursis à exécution en matière fiscale, AJDA.1984 p.584;
- M. de Guillechmitt. Sursis de paiement, sursis à exécution ; R.J.F. 1984, p.127;
- F. DOUET et X. MONDESERT, Sursis de paiement et avis à tiers détenteur, Petites affiches, 1994, n°105, p10 à12 ;
- F. DOUET, Les garanties à présenter à l'appui d'une demande de sursis de paiement, D.F. 1996, n°25, p836 à 837 ;
- J-C. DUCHON-DORIS, Procès équitable et contentieux du recouvrement, RDF, n°17, 2002, p 694 ;

- J-M. FEVRIER, Actualité juridictionnelle du sursis de paiement en matière fiscale, Petites affiches 2001, n° 149, p 6 à 14 ;
- O. FOUQUET., Le contentieux du sursis de paiement, Petites affiches 1989, n°132, p 4 à 7 ;
- O. FOUQUET, Le référé-suspension en matière fiscale, Rev.Adm.2001, n°321, p 273 à 275 ;
- O. FOUQUET, B. PLAGNET et P. RACINE, « Le sursis de paiement », thème n°68, in ; GAJ fisc, Paris, Dalloz, 2000, 3^e édition ;
- O. FOUQUET, Le sursis à exécution en matière fiscale, Gaz.Pal. n°354, 22 déc. 1987, p2 à 4;
- Y. GAUDEME, Les procédures d'urgence dans le contentieux administratif, R.F.D.A. 1988, p. 420 ;
- B. GAVIGLIOLI, Référé administratif, appréciation de l'urgence et protection des libertés fondamentales, AJDA, 7 Avr. 2003
- G.H. GEORGE, Unification et harmonisation des délais et procédures en matière fiscale (loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963), J.C.P. 1964.1.1834;
- J.J. GLEIZAL, Le sursis à exécution des décisions administratives, A.J.D.A. 1975, p. 381 ;
- M-D. HAGELSTEEN, Utilisation du de l'Avis à tiers détenteur lorsque le contribuable a demandé le sursis de paiement sans offrir de garanties, D.F. 1991, n°26, comm. 1340 ;
- N. JAQULNOT, La liberté d'entreprendre dans le cadre du référé-liberté : un cas à part ? AJDA, 7 Avril 2003 ;
- Y. JEGOUZO, Procédures d'urgence et libertés fondamentales, AJDA, 7 Avr 2003. p 633;
- C. LAVIALLE, Le contentieux du recouvrement des créances publiques étrangères à l'impôt et au domaine, R.S.F. 1976, p. 477 ;
- J. MAÏA, Chronique, Procédure d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc, RJF 2001, p 611 à 619 ;

- E-f. MALLEVILLE, Le sursis de paiement en matière fiscale. Sursis légal de paiement et sursis à exécution, coexistence et spécificité de deux procédures, Rev. Trésor 1989, n°12, p725-730 ;
- E. MIGNON, Commandement de payer et sursis de paiement, BDCF 5/01, n°71 ;
- J. MOLINIER, Le premier volet de la réforme des procédures Fiscales et douanières, R.F.F.P. 1987, n° 18, p. 147 ;
- J. MOLINIER, L'évolution du régime des procédures fiscales de 1983 à 1987, R.F.F.P. 1988, n° 22 p. 101 ;
- S. OVERNEY, Le référé suspension et le pouvoir de régulation du juge, AJDA 2001, p714 ;
- L. PIERRE, Effet des garanties proposées par le contribuable, au regard du sursis de paiement et de la prescription de l'action en recouvrement, J-C, juin 2003, p27 ;
- Y. PIMONT, C. EUDE, « Le nouveau sursis de payement », La semaine juridique, J.C.P. 1985, I, 3202 ;
- M. POUGET, Sursis de paiement et constitution de garanties, BDCF 2/01, n°31 ;
- J-M. PRIOL, Le sursis de paiement fiscal sous de nouveaux horizons ! J-C, novembre 2002, p 5 ;
- Jean-Marc PRIOL, Les conséquences financières des décisions prises en matière fiscale par les cours et tribunaux sur les contestations d'impôt du contribuable, procédure-édition du Juris-Classeur, juillet 2003, p4 ;
- S. RESEK, Actualité sur le sursis de paiement, Dr. Et patrimoine 2001, n°98, p.28 à 30 ;
- S. REZEK, Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : une cohabitation difficile, n°11, 1999. p 486;
- L. RICHER, Le sursis en matière fiscale. Autonomie et complémentarité des poursuites, J.C.P., éd. Cl., 1979, 13014 ;
- M. SALIS, « Du projet de réforme des procédures civiles d'exécution et de ses conséquences sur le recouvrement de l'impôt », Revue du Trésor, 1990, n°8-9, p507-516 ;

- M. SALIS, Sursis de paiement et avis à tiers détenteur, Petites affiches, 1994, n°105 ;
- A. TAILLEFAIT, Le droit au sursis de paiement et au juge du référé fiscal : un droit restauré, RDF, 2002, n°29 ;
- J.P. TAUGOURDEAU, Le recouvrement des créances de l'État étrangères à l'impôt et au domaine, R.F.F.P. 1984, n° 7, p. 38 ;
- M. TOURDIAS, Le référé fiscal, J.C.P. 1960, J., 1577 ;
- R. TOURDIAS, Le sursis à exécution des décisions administratives. 1957. L.G.D.J. ; p.64;
- P. TOURNES, Paiement d'un impôt indu au regard du droit communautaire, BF Lefebvre 1997, n°5, p 317 à 323 ;
- J. TREMMEAU, Le référé-liberté, instrument de protection du droit de propriété, AJDA, 7 Avr 2003.p 196 ;
- R. VANDERMEEREN, Le référé suspension, RFD adm.2002, p250 ;
- J.C. VENEZIA, Sursis de paiement et sursis à exécution : deux garanties complémentaires. Nouvelles fiscales 2001, n°856, p4 et 5 ;
- B. YELLES CHAUCHE, La pratique de l'avis à tiers détenteur, revue de l'entreprise et commerce. N°1. 2005.p97.

Articles, notes, études, observations et chroniques

- M. AICARDI, « L'amélioration des rapports entre les citoyens et les Administrations fiscales et douanières », La documentation française, coll. Des rapports officiels, 1986 ;
- G. BACHELIER, conclusion. RDF, 2002, n°21, comm. 459 ;
- G. BACHELIER, Le contentieux du sursis de paiement, D.F.2000, n°21, comm. 448 ;
- G. BACHELIER, Référé-suspension et application de la loi dans le temps, concl. Sur CE, 6 avr. 2001, Droit fiscal 2001, n°43, comm. 995 ;
- J. COURTIAL, Conclusion, société Parfival CE 25 avril 2001, RJF, 2001, n°1012 ;

- O. FOUQUET, Le contentieux des garanties en matière de sursis de paiement, D.F. 1990, n°23-24, comm. 1165 ;
- O. FOUQUET, Sursis de paiement et prescription, D.F. 1990 n°52, comm. 2462 ;
- V. HAÏM, Entrée en vigueur du référé-suspension, D.F.2001, n°40, comm. 900 ;
- J. HEINIS, Sursis de paiement, D.F.2002, n°3, comm. 41 ;
- R. HERTZOG, La réforme du contentieux fiscal, in « l'amélioration des rapports entre l'Administration fiscale et les contribuables », Actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans, 15-16sept. 1988, p239-275;
- S. HUBAC et J.E. SCHOETTL, Chronique de jurisprudence, A.J.D.A., 1985, p. 540 ;
- T. LE ROY, Sursis de paiement, D.F. 1987, n°41, comm. 1820 ;
- A. LEFEUVRE, note Cass.com, 25 avril 2001, RDF 2001, n°40 ;
- F. LOLOUM, note, SARL « ECIOM », RDF 1998, n°9, p305;
- F. LOLOUM, L'avis à tiers détenteur et son caractère conservatoire ou exécutoire, D.F. 1991, n°27, comm. 1389. et JCP 1992, éd.E, II, 275;
- B. MARTIN LAPRADE, Constitution de garanties en cas de sursis de paiement, D.F.1989, n°43, comm. 1987 ;
- A. MEDRAS, Prescription de l'action en recouvrement et sursis de paiement, D.F. 1996, n°23, comm734/735 ;
- E. MIGNON, Recouvrement et référé-suspension, D.F.2002, n°11, comm. 234 ;
- E. MIGNON, « Le juge d'appel statuant dans le cadre de la procédure de référé apprécie le montant de la dette à garantir à la date à laquelle il statue » conclusion CE 20 fév.2002, RDF 2002, comm. 376 ;
- C. MILLET, Référé fiscal et compétence du Conseil d'Etat, D.F.2001, n°51, comm. 1197 ;
- M-H. MITJAVILLE, Référé-suspension ; contentieux du recouvrement, D.F.2001, n°48, comm. 1127 et BDCF 10/01, n°127 ;

- J. MOLINIER, Le second volet de la réforme des procédures fiscales et douanières, R.F.F.P. 1987, n° 20, p. 197 ;
- L. PHILIP, Le sursis à l'exécution des décisions des juridictions administratives, D. 1965, chron. p. 219 ;
- M. SAJNT-PULGENT, la date d'effet de la demande de sursis de paiement, D.F.1990, n°7, comm. 293 ;

SITE INTERNET :

- www.fiscalonline.com
- www.lexbase.fr
- www.ifrap.org
- www.etudes-fiscales-internationales.com
- www.impots.gouv.fr
- www.legifrance.gouv.fr
- www.bofip.impots.gouv.fr
- www.etudes-fiscales-internationales.com
- www.lefigaro.fr

الفهرس

الفهرس

1	خطة البحث.....
1	المقدمة.....
18	الباب الأول:الإطار القانوني لإرجاء دفع الضريبة.....
18	الفصل الأول إرجاء الدفع الإداري.....
19	المبحث الأول: إرجاء الدفع في المرحلة الإدارية.....
21	المطلب الأول: إرجاء الدفع مع تقديم الضمانات.....
21	أولاً: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.....
28	ثانياً: الضرائب غير المباشرة.....
28	الفرع الأول: شروط الحصول على إرجاء الدفع الإداري مع الضمانات.....
29	1- الشروط الشكلية:.....
29	أ- شرط تقديم الاعتراض.....
30	ب- شرط احترام المواعيد.....
32	2-الشروط الموضوعية:.....
34	الفرع الثاني: إلغاء إرجاء الدفع مع تقديم الضمانات (توحيد الإجراءات).....
41	المطلب الثاني: إرجاء الدفع القانوني.....
42	الفرع الأول: الشروط الشكلية.....
42	1:تقديم الشكاية المسبقة.....
42	أ- مفهوم الشكاية المسبقة:.....
46	ب- الشروط الخاصة بالشكاية المسبقة.....

47	2-تقديم طلب صريح بإرجاء الدفع
47	أ- صفة الشخص الذي يقدم طلب إرجاء الدفع.....
49	ب-آجال تقديم طلب تأجيل الدفع
51	ج-الجهة المختصة
56	الفرع الثاني: الشروط الموضوعية
56	1-تقديم ضمان قدره 20%
63	2-حصر إرجاء الدفع على حالات معينة
64	أ - الرقابة عن طريق طلب التوضيحات والتبريرات
66	ب- الرقابة على التصريح من خلال التحقيق في المحاسبة
67	ج- التحقيق المصوب في المحاسبة
68	د- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي:
71	المبحث الثاني: الآثار المترتبة عن إرجاء الدفع في المرحلة الإدارية
78	المطلب الأول:الإشعار للغير الحائز
79	الفرع الأول: مجال تطبيق الإشعار للغير الحائز
82	الفرع الثاني: شروط أعمال الإشعار للغير الحائز
85	الفرع الثالث: الآثار المترتبة عن الإشعار للغير الحائز
89	المطلب الثاني: الحجز والبيع في المزاد العلني
90	الفرع الأول: مضمون هذه التدابير وشروط أعمالها
91	الفرع الثاني: الغلق المؤقت
95	الفرع الثالث: بيع العناصر المادية للمحل التجاري
97	الفرع الرابع: بيع المحل التجاري

101	الفصل الثاني إرجاء الدفع القضائي.....
103	المبحث الأول: شروط و إجراءات الفصل فيطلب إرجاء الدفع القضائي
106	المطلب الأول: شروط قبول طلب إرجاء الدفع القضائي
106	الفرع الأول: الشروط الشكلية.....
109	الفرع الثاني : الشروط الموضوعية (تقديم الضمانات)
111	1- الطبيعة القانونية للضمانات
111	أ- الضمانات المحددة قانونا:
119	ب-الضمانات الأخرى
119	2 - تغيير قيمة الضمانات
122	المطلب الثاني: إجراءات الفصل في طلب إرجاء الدفع القضائي
123	الفرع الأول: إجراءات الفصل أمام المحكمة الإدارية.....
124	الفرع الثاني: الإجراءات أمام مجلس الدولة.....
127	المبحث الثاني: الحلول القانونية لإرجاء الدفع.....
128	المطلب الأول: تقديم طلب إرجاء الدفع.....
129	الفرع الأول: شروط تقديم طلب إرجاء الدفع.....
134	الفرع الثاني: آثار تقديم طلب إرجاء الدفع.....
134	1- فيما يتعلق بتحصيل الدين الجبائي و تقادم دعوى التحصيل.....
134	أ-في حالة تقديم ضمانات
134	ب -في حالة عدم تقديم ضمانات
135	2- آثار إرجاء الدفع على أعمال وقرارات المتابعة
137	المطلب الثاني : الاستعجال الجبائي.....

138.....	الفرع الأول :مجال تطبيق الاستعجال الجبائي
138.....	1- المنازعات المتعلقة بتقديم الضمانات
139.....	2- المنازعات المتعلقة بالتدابير التحفظية
140.....	الفرع الثاني: أعمال إجراءات الاستعجال الجبائي
141.....	الفرع الثالث: طرق الطعن
144.....	خاتمة الباب الأول:
145	الباب الثاني : وقف التنفيذ كوسيلة لإرجاء دفع الضريبة
150.....	الفصل الأول إمكانية تبني وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية
151.....	المبحث الأول: مفهوم وقف التنفيذ وعلاقته بإرجاء الدفع
151.....	المطلب الأول: تعريف وقف التنفيذ
156.....	المطلب الثاني: وقف التنفيذ وإرجاء الدفع
158.....	الفرع الأول: وقف التنفيذ كإجراء مكمل لإرجاء الدفع
164.....	الفرع الثاني: التطبيقات القضائية الحالية
171.....	المبحث الثاني: أسباب تبني وقف التنفيذ ضمن المنازعات الجبائية
171.....	المطلب الأول: الأسباب التشريعية
181.....	المطلب الثاني: الأسباب التقنية
182.....	الفرع الأول: عدم إمكانية تقديم الضمانات
183.....	الفرع الثاني: غياب الأثر الموقف للاستئناف
184	الفصل الثاني: إجراءات تطبيق وقف التنفيذ للقرارات الإدارية والأحكام القضائية
186.....	المبحث الأول: وقف تنفيذ القرارات الإدارية الجبائية
191.....	المطلب الأول: شروط قبول دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية

