



جامعة وهران 2 محمد بن أحمد

كلية الحقوق والعلوم السياسية

مذكرة

مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق

تخصص : القانون العام الإقتصادي

منازعات التحصيل الضريبي

- دراسة مقارنة -

تحت إشراف :

الدكتور يلس شاوش بشير

من إعداد الطالبة :

إخلف حسناء

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة وهران 2	أستاذ محاضر أ	الأستاذ تراري ثاني مصطفى
مشرفا و مقررا	جامعة وهران 2	أستاذ محاضر أ	الأستاذ يلس شاوش بشير
عضوا مناقشا	جامعة وهران 2	أستاذ محاضر أ	الأستاذ بلغول عباس
عضوا مناقشا	جامعة وهران 2	أستاذ محاضر أ	الأستاذ براهيم عبد المجيد

السنة الجامعية: 2015 - 2016

" إذا أردت الدنيا فعليك بالعلم ، وإذا أردت الآخرة فعليك

بالعلم ، وإذا أردتهما معا فعليك بالعلم ، والعلم لا

يعطيك بعضه إلا اذا أعطيته كلك ،

فإذا أعطيته بعضك لم يعطيك شيئا ، يظل المرء عالما ما

طلب العلم ، فإذا ظن أنه قد علم فقد جهل " .

الدكتور محمد راتب النابلس

كلمة شكر

بعد توفيق من الله عز وجل وصل مسار هذه الدراسة إلى نهايته الشكر لله فهو صاحب الفضل والمنة والجدير بالشكر ابتداء وانتهاء .

ثم انه من باب الشكر الله أن يشكر من تفضل من خلقه بتوجيه والنصح والمساعدة والمساندة في انجاز هذه الدراسة وبهذا الخصوص لا يسعى إلا أن نقف موقف الاحترام والتبجيل والتقدير إلى

أستاذ المشرف الدكتور يلس شاوش بشير على كل ما قام به من توجيه طوال مدة انجاز هذا البحث مع الشكر الخالص إلى أستاذ الدكتور بناصر يوسف الذي لم يبخل عليا بنصيحة.

الإهداء

في البداية، الشكر و الحمد لله، جلا في علاه، فالله ينسب الفضل كله، فبعد الحمد لله، فإني أتوجه بالشكر و العرفان:

إلى من أحمل اسمه بكل اعتزاز

إلى من دفعني إلى العلم و به أزداد إفتخار أبي

إلى من منحتني الحياة

إلى من شاركتني كل خطوة في حياتي

إلى أيقونة الحب و الحنان أمي

إلى شخصين عزيزين على قلبي لطالما تمنوا مشاركتي هذه الفرحة

إلى روح جدي و جدتي رحمهما الله

إلى أفراد جميع عائلتي الكريمة

إلى كل أصدقائي

إلى كل من يبحث عن المعرف بين ثنايا هذه الوريقات

أهدي هذا البحث

قائمة المختصرات

أولا: باللغة العربية

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

ق.ا.ج : قانون الإجراءات الجبائية .

ق.ا.ج.ف : قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي .

ق.ر.ا : قانون رقم الأعمال .

ق.ت : قانون التسجيل .

ق.ط : قانون الطابع .

ق.ض.غ.م : قانون الضرائب غير المباشرة .

ق.م : قانون المالية .

ق.م.ت : قانون المالية التكميلي .

ق.إ.م.إ : قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

ق.م : القانون المدني .

و.م : وزارة المالية .

م.ع.ض : المديرية العامة للضرائب .

م.ع : مديرية العمليات الجبائية .

ج.ر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية .

ص : الصفحة .

ط : الطبعة .

ع : العدد .

م :المادة.

ثانيا :باللُّغة الفرنسية

CGI : Code général impôt .

FR : France .

ART : Article .

MF : Ministère des finances.

DGI : Direction générale des impôts.

DCTX : Direction du contentieux.

LGDJ : Librairie générale de droit et jurisprudence.

CASS : Cour de cassation.

FASC : Fascicule.

P : Page.

PP : De la page à la page.

ND : Il n'a pas mentionné la date.

ED : Edition.

OP.CIT : Opus citatum. Locution latine qui signifie « ouvrage précédemment ».

N : Numéro.

COLL : Collection.

CONCL : Conclusion.

خطة البحث

المقدمة

الفصل الأول: تحديد أساس منازعات التحصيل الضريبي

المبحث الأول: موضوع النزاع كأساس للتمييز بين المنازعات الضريبية

المطلب الأول: التحصيل الجبري كحدث منشئ للنزاع

المطلب الثاني: إجراءات المتابعة كعنصر مطور للنزاع

المبحث الثاني: تحديد أشكال الاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي

المطلب الأول: أشكال المعارضة في التحصيل الجبري

المطلب الثاني: أشكال الاعتراض على إجراءات المتابعة

الفصل الثاني: ازدواجية المعارضة في منازعات التحصيل الضريبي

المبحث الأول: المرحلة الإدارية في تسوية منازعات التحصيل الضريبي

المطلب الأول: حق المكلف في الشكوى أمام الإدارة الضرائب

المطلب الثاني: إجراءات الاعتراض في منازعات التحصيل الجبري

المبحث الثاني: المرحلة القضائية في تسوية منازعات التحصيل الضريبي

المطلب الأول: دور القاضي الموضوع في منازعات التحصيل الضريبي

المطلب الثاني: دور القاضي الاستعجالي في منازعات التحصيل الضريبي

الخاتمة

المقدمة

تشهد الإقتصاديات المتقدمة حاليا تعافيا إقتصاديا متوسطا و غير متوازي ، مدعوما بإنخفاض أسعار النفط و استمرار السياسة النقدية التسييرية و تباطؤ التصحيح المالي¹، غير أن ارتفاع مستوى الدين العام و الخاص يواصل فرض أثار معاكسة على النمو و استمرار تحمل الدين في بعض الإقتصاديات خصوصا الدول التي تعتمد بشكل كبير على الموارد البترولية ، مثال ذلك الجزائر التي تشكل المحروقات 98 % من صادرات الجزائرية و تساهم بنحو 60 % من الدخل الوطني ، الأمر الذي أثر سلبا على الإقتصاد الجزائري.

بعد إنهيار أسعار البترول في السنوات الأخيرة تقلصت العائدات الجبائية التي تحتل المرتبة الأولى من حيث الإيرادات التي تتحصل عليها الدولة لتمويل ميزانيتها، مما جعل التفكير في موارد أخرى لا مفر منه، حيث إنطلق في إصلاحات جبائية قصد تغطية هذا العجز بالتوجه إلي الجباية العادية لكون هذه الأخيرة تعتبر موردا أساسيا لتغطية النفقات بأنها أداة من أدوات السياسة الإقتصادية لما لها من قدرة على التأثير في حجم الإدخار و الإنتاج ، و كذا خلق التوازن المطلوب بين الأنشطة من جهة ، إلى جانب إيجاد نوع من العدالة في توزيع العبء بين مختلف فئات المجتمع عن طريق إعادة توزيع الدخل الوطني من جهة أخرى .

مع تزايد التحديات التي تواجه المالية العامة في أعقاب الأزمة النفطية العالمية ، زادت أهمية الضرائب بشكل كبير ، إذ تشكل شريان الحياة الذي يمد الخزائن العامة للحكومات ، فهي تعتبر من أهم الموارد الأساسية لميزانية الدولة² ، لقد تم اعتمادها من العصور القديمة وفقا لأنماط مختلفة ، تتماشى و طبيعة النظام السياسي و الإقتصادي السائد في المجتمع . تعرف بأنها إقتطاع مالي تأخذه الدولة من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة³ ، أو هي فريضة يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية ، بصورة نهائية ، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة،دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة⁴ .

و لما كانت الضريبة تقتضي على المواطن أدائها للسلطات العامة، بصفة نهائية، دون مقابل، بغرض تحقيق نفع عام ، كان لزاما على إدارة الضرائب تولي تنظيم العملية الجبائية بداية من تحديد الوعاء و إنتهاء بالتحصيل الضريبي .

1 - صندوق النقد الدولي ، تقرير الراصد المالي ، صادر في 15 أبريل 2015 ، تم نشره في الموقع www.imf.org ، ص.01 .
2 - ابراهيم حامد طنطاوي ، الحماية الجنائية لايرادات الدولة من الضرائب على الدخل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006 ، ص.03 .
3 - محمد الصغير بعلي ، يسري أبو العلاء ، المالية العامة ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الجزائر 2003 ، ص. 57 .
4 - محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار الهوم ، الجزائر ، الطبعة الخامسة ، 2013 ، ص. 14 .

من أجل ذلك كانت الدولة الممثلة في وزارة المالية هي التي تتولى عملية تحديد الوعاء و تحصيلها وفقا للمبادئ الدستورية¹ . فقد عمد المشرع إلى إيجاد قواعد و أسس قانونية تؤطر هذه العلاقة ، لذلك جاءت مختلف النصوص القانونية المتعلقة بالمجال الجبائي لتنظيم هذه العملية ، بحيث حددت مختلف الإجراءات القانونية الواجب إحترامها بمناسبة تحديد و تصفية الوعاء الضريبي و تحصيله ، الذي يتم بناء على الرخصة السنوية الممنوحة بموجب نص المادة الأولى من قانون المالية في كل سنة² .

تقوم مرحلة التحصيل الضريبي في أساسها على مجموعة من الإجراءات الإدارية و التقنية التي تتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية ، مما يجعل كل من إدارة الضرائب و المكلف بها في علاقة مباشرة ، بحيث نظم المشرع الجزائري هذه العملية عن طريق وضع قواعد تتضمن تحصيل الدين الضريبي ، من غير حدوث موانع تحول دون حصول الدولة على مستحقاتها . إلا أن مسألة التحصيل الضريبي ليست مجرد نص تشريعي أو سلسلة من الضوابط القانونية التنظيمية، بل إن الوقوف عند الطابع الشكلي القانوني للجباية هو تبسيط بمنظومة بأكملها في أبعادها السياسية و الاقتصادية و حتى الاجتماعية.

تعد عملية التحصيل الضريبي مقياسا لنجاح أي نظام ضريبي، فهي تساهم في تغطية النفقات العامة التي تهدف إلى تحقيق التنمية و الرفاهية³ ، لذا من منطلق الأهمية التي تحظى بها عملية التحصيل الضريبي في الوقت الحالي ، تلجأ الدولة بين فترة و أخرى إلى تعديل إجراءات التحصيل الضريبي، من أجل تحسين عمليات التحصيل .

تبعاً لذلك لجأ المشرع لطرق مختلف للتحصيل ، بحيث نظم لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة حتى تحقق مبدأ الاقتصاد في النفقات ، و ملائمة تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف أو تعقيد، و تتمثل أهم طرق الدفع فيما يلي :

¹ - تنص المادة 64 من الدستور الجزائري : " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تُحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.

ولا يجوز أن تُحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه " ، ج.ر. رقم 76 ، المؤرخة في 8 ديسمبر معدل بـ: القانون رقم 03-02 المؤرخ في 10 أبريل 2002 الجريدة الرسمية رقم 25 المؤرخة في 14 أبريل 2002 القانون رقم 19-08 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008 الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 16 نوفمبر 2008 .

² - والتي تنص على "مع مراعاة أحكام هذا القانون يواصل في سنة....تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا كل المداخل والحواصل الأخرى لصالح الدولة، طبقاً للقوانين والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. ويواصل خلال سنة.... طبقاً للقوانين والأوامر والمراسيم التشريعية والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل إلى غاية تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، تحصيل مختلف الحقوق والحواصل والمداخل المخصصة للحسابات الخاصة للخزينة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية والهيئات المؤهلة قانوناً".

³ - MOHAMED Abbas Maherzi , Introduction à la fiscalité , Edition ITCIS , 2010 , Algérie , p. 07 .

• الدفع المباشر

يمثل الأصل و المبدأ العام في تحصيل الضرائب ، بحيث يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها لإدارة الضرائب من تلقاء نفسه ، في هذه الطريقة يمكن دفع الضريبة بأحد الشكلين التاليين :

الدفع المباشر الكلي: وفيها يقوم المكلف بدفع الضريبة مرة واحدة من الأمثلة على دفع الضريبة دفعة واحدة لصق الدمغة على العقود و الشهادات و المحررات.

الدفع المباشر عن طريق الأقساط (الدفعات) : يقوم المكلف بمقتضى هذه الطريقة بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية، حيث أنه يتم حساب قيمة الأقساط من الدخل المحتمل الذي يصرح به المكلف، أو تحسب السنة الماضية كقاعدة اعتماد لتحديد قيمة الإقساط، وفي نهاية السنة يقوم المكلف بالضريبة بعملية التسوية، حيث يدفع الجزء المتبقي من الضريبة إذا كان مجموع الأقساط لا يساوي قيمة الضريبة على الدخل المحقق خلال السنة، أو يسترد المكلف ما قد يزيد إذا كانت قيمة الضريبة الحقيقية أقل من مجموع الأقساط التي دفعها المكلف إلى الخزينة، من الأمثلة على ذلك الضريبة على دخل الاجمالي .

• الدفع عن طريق شخص آخر

يتم فيه دفع الضريبة بواسطة شخص آخر غير المكلف بالضريبة ، تعد إستثناء عن القاعدة العامة تسري هذه الطريقة بصورة عامة على الضرائب الغير مباشرة . يقوم شخص آخر " الوسيط الضريبي" غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية¹ ، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة الفعلي . إذ يعتبر "الرسم على القيمة المضافة" من الضرائب غير المباشر التي تخضع لطريقة الدفع عن طريق شخص آخر ، فهو رسم حيادي لا يؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين كون المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعليا، فالمكلف القانوني (البائع) ليس سوى همزة وصل بينه وبين قباضة الضرائب .

• الحجز من المنبع

يلجأ المشرع إلى هذه الطريقة بالنسبة لضرائب على الدخل كما هو الحال في استحقاق الأجور و المرتبات²، و يطلق عليها مصطلح " الإقتطاع من المنبع " ، و مقتضاها أن يقوم رب العمل الذي يدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه ، بحيث يستلم المكلف

¹ - محمد عباس محرزى ، المرجع السابق ، ص. 158 .

² - Ahmed Sadoudi , Droit fiscal , 1^{ère} édition , SHP, Alger , 2014 , p.71.

الفعلي دخلا صافيا من الضريبة، أي أن تحصيل الضريبة هنا يتم عند نشوء الدخل و ليس عند إستلامه .

إذا كان الأصل أن الديون الضريبية واجبة الأداء في مقر إدارة التحصيل دونما حاجة للمطالبة بها في مقر المكلف ،حيث يتوجب على هذا الأخير أن يسعى من تلقاء نفسه للوفاء بدينه الضريبي متى حل أجل استحقاقه،على اعتبار أن الدين الضريبي محمول لا مطلوب. و في حال تقاعس المكلف عن تأدية ما بذمته، و فشلت إدارة التحصيل في تحصيل الديون الضريبية بالطرق الرضائية، فإنها تكون مرغمة على إتباع وسائل خولها لها المشرع لإجبار المكلف على الوفاء بدينه.

و نظرا لوجوب تحصيل الديون الضريبية اعتبارا لدورها الإستراتيجي في تغذية ميزانية الدولة بنصيب هام من الأموال، وضع المشرع بين يدي الجهة المكلفة بالتحصيل مجموعة من الآليات لمواجهة المكلف المتقاعس عن الدفع و جبره على الأداء اصطلح على تسمية هذه الآليات القانونية بإجراءات التحصيل الجبري.

يمكن أن تقع إدارة الضرائب أثناء مباشرتها لإجراءات المتابعة لخطأ في تنفيذ القانون كما يمكن أن تتعسف في استعمال سلطاتها مما يؤدي هذا التصرف إلى أضرار جسيمة تصيب المكلف بالضريبة ، هذا ما يجعل البعض من المكلفين يقاوم أداء الضرائب،و قد تتخذ هذه المقاومة شكل منازعة تطرح أمام القضاء تدعى منازعة التحصيل الضريبي .

تثار منازعات التحصيل الضريبي عندما يعترض المكلف بالضريبة على التحصيل الجبري الذي تقوم به إدارة الضرائب أو عندما يرى المكلف وجود تعسف من الإدارة الضريبية عند قيامها بإجراءات المتابعة عند ممارسة التحصيل الجبري .

و من خلال ما سبق نجد أن إجراءات التحصيل الضريبي وجهان أساسيان: أولا كونها امتياز من امتيازات إدارة الضرائب تحقق من خلالها نفعا عاما،أما ثانيا فهي تشكل عائق بالنسبة للمكلف بالضريبة ، وبالتالي فمن البديهي أن لا يلتقي ويتوافق طرفا هذه العلاقة في جميع الأحوال. ومن ثمة يثور الخلاف والنزاع عند عمليات التحصيل الضريبي سواء عند التحصيل الجبري أو في إجراءات المتابعة . لقد وضع المشرع الجزائري مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة ، سعيا منه لفض وتسوية هذا النوع من المنازعات والتي تمتاز بنوع من الصعوبة والتعقيد نظرا لتفرق وتشتت أحكامها عبر نصوص مختلفة إضافة إلى كثرة تغير هذا النوع من النصوص عبر قوانين المالية المختلفة والمتلاحقة .

وعلى هذا الأساس ومن خلال هذا المنظور راودتنا فكرة البحث في موضوع منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري و هو الموضوع الذي تعالجه حسب الإشكالية التالية: هل وفق المشرع الجزائري في تنظيم منازعات التحصيل الضريبي ؟ هل يحقق التشريع الجزائري الموازنة بين كل من إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة ؟

على ضوء هذه الإشكالية يمكن طرح مجموعة من التساؤلات التي ستساعدنا في الدراسة و التحليل: ماهي الإجراءات المقررة قانونا لحل منازعات التحصيل الضريبي ؟ على أي أساس تقوم منازعات التحصيل الضريبي ؟ هل منح هذا النظام ضمانات كافية و فعالة للمكلف بالضريبة مقارنة بصلاحيات إدارة الضرائب في حماية حقوقها ؟ هل يقلص هذا النظام من عدد منازعات التحصيل الضريبي من خلال تسويتها في أول مراحلها أو أن الأمر خلاف ذلك ؟ ما مدى فعالية الرقابة القضائية في مجال التحصيل الضريبي ؟ ماهي الأسس و المبررات التي يركز عليها القاضي الإداري في حالة طرح النزاع أمامه ؟

هذه الدراسة ستقودنا بلا شك إلى الإجابة و لو بصورة نسبية عن هذه الإشكالية و التساؤلات المتفرعة عنها.

إنطلاقا من أن تحديد الموضوع هو الذي يوجه الباحث إلى نوع المنهج المستخدم ، و في ضوء المعطيات الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي ، فإننا في الفصلين الأول و الثاني إتبعنا المنهج التحليلي المقارن ، و ذلك من خلال إعتدنا على دراسة التشريعات و الآراء الفقهية و كذا الأحكام القضائية ، مع وضع مقارنة مع النصوص الأجنبية الفرنسية منها و العربية ، خصوصا كون فرنسا سباقة في مجال التحصيل الضريبي بالمقارنة مع الجزائر سواء على المستوى القضائي أو الفقهي أو حتى التشريعي .

لا يفوتنا الإشارة إلى كون أن أي بحث علمي لا يخلو من الصعوبات و المشاكل خلال إعدادنا للموضوع، حيث كان العائق الرئيسي هو عدم توفر القدر الكافي من المراجع باللغة العربية .

لغرض دراسة موضوع البحث و معالجة الإشكالية المطروحة ، قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين . يثير البحث في هذا الموضوع تساؤلات عديدة يستوجب معالجتها ، و هي تتعلق أساسا بموضوع النزاع كأساس للتمييز بين المنازعات الضريبية و بيان الفرق بين مرحلة التحصيل الجبري باعتبارها حدث منشئ للنزاع و إجراءات المتابعة كعنصر مطور له ، بدراستنا لهذا المبحث يفتح لنا المجال أكثر لتمييز بين كل من منازعات الوعاء و التحصيل الضريبي ، كذلك دراسة أشكال الاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي ، هذه الدراسة ستكون موضوع الفصل الأول من هذا البحث تحت عنوان تحديد أساس منازعات التحصيل الضريبي .

في حين سوف نخصص الفصل الثاني لدراسة المراحل التي تمر بها منازعات التحصيل الضريبي ، و نخص بالذكر هنا المرحلة الإدارية في تسوية منازعات التحصيل الضريبي لكون هذه المرحلة تخلق نوعا من التوازن بين الطرفين بمنح المكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة ، إضافة إلى دراسة المرحلة القضائية كمرحلة نهائية في منازعات التحصيل ، و سيكون ذلك تحت عنوان **إزدواجية المعارضة في منازعات التحصيل الضريبي .**

الفصل الأول

تحديد أساس منازعات التحصيل الضريبي

إن كلمة منازعة بمجرد النطق يتبادر إلى ذهن السامع حصول مشاكل وخلافات بين أطراف المنازعة، فالنزاع الضريبي يعرف بأنه مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قوانين الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة .

يتميز النزاع الضريبي بخاصية تكاد تخلوا من بقية النزاعات الأخرى التي عادة ما تثور بين الأطراف، فالنزاع في المجال الضريبي له العديد من الأسباب والأوجه، فهو مرتبط بكل ما يخص الضريبة ابتداء من تحديد الوعاء إلى غاية تصفية دين الضريبة ونقل قيمتها إلى خزينة الدولة، وأثناء هذه المراحل قد تنشأ بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى بعض الخلافات سواء ما تعلق بالمعدل المطبق أو بقيمة الضريبة أو من خلال الخطأ في تطبيق النصوص التشريعية وعدم احترام الإجراءات وكذا المواعيد القانونية، ناهيك عن الطرق والأساليب المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية عند التحصيل الجبري لدين الضريبة من جيوب المكلفين. و بالتالي ينحصر النزاع الضريبي بين نزاع في الوعاء¹ و نزاع في التحصيل².

كل هذا ما سوف نتطرق إليه في هذا الفصل سيقصر على التعريف بمنازعات التحصيل الضريبي لأنها موضوع بحثنا ، حيث أن هذا النوع من المنازعات يتعلق بمدى التزام المكلف بالوفاء بالدين الضريبي و الإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية لتنفيذ هذا الالتزام جبرا عليه. وعلى هذا الأساس فإن منازعات التحصيل الضريبي لا تنشأ إلا أثناء إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، ولذلك لا يجوز للمكلف و بمجرد تبليغه بقرار ربط الوعاء الضريبي وقبل البدء في إجراءات التحصيل الجبري، رفع دعوى للمنازعة في التحصيل و إلا كانت غير مقبولة لرفعها قبل أوانها.

إن منازعات التحصيل الضريبي تقتصر وفقا للمادة 153 ق.إ.ج على :

- اعتراض على إجراءات المتابعة
 - اعتراض على التحصيل الجبري³.
- وهي مادة مطابق لما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁴.

¹ - نزاع الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة ، أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبث فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية و التنظيمية ، و في حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطها جزئيا أو كليا لهذه الضريبة.

² - نزاع التحصيل هو نزاع يهدف إلى الحصول على الحكم بطلب معين ، و تنقسم منازعات التحصيل إلى : اعتراض على إجراءات المتابعة و اعتراض على التحصيل الجبري .

³ - أنظر : نص المادة 1/153 من ق.إ.ج ، معدلة بموجب المادة 39 من قانون رقم 05 - 16 ، المؤرخ في 29 ذي القعدة عام 1426 الموافق 31 ديسمبر 2005 ، متضمن قانون المالية 2006 ، ج . ر . 85 ، ص . 13 .

⁴ - L'article 281 de livre des procédures fiscales français « Les contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics compétents mentionnés à l'article L. 252 doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites.

إن دراسة منازعات التحصيل الضريبي ، لا تأتي إلا من خلال تطرق لموضوع النزاع كأساس لتمييز بين منازعات الضريبية (المبحث الأول) ، تم الانتقال للبحث عن أشكال الاحتجاج سواء كان في التحصيل الجبري أو في إجراءات المتابعة (المبحث الثاني)

المبحث الأول

موضوع النزاع كأساس للتمييز بين المنازعات الضريبية

يكون المكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من ديونه الجبائية محل متابعة بموجب القوة القانونية لجدول التحصيل ، وفقا لأحكام المادة 144 من ق ا ج ، إلا انه و بالمقابل يمكن للمكلف المنازعة و الاحتجاج إذا كان هنالك خرقا للقانون من قبل الإدارة الضريبية أثناء عملية التحصيل . من هنا تنطلق ما اصطلح على تسميتها منازعات التحصيل الضريبي . هنالك عوامل كثيرة تجعل من موضوع منازعات التحصيل الضريبي موضوعا يتسم بنوع من التعقيد ، فهي تنصب أساسا حول الطعن في إجراءات المتابعة التي يقوم بها قابض الضرائب من اجل استخلاص الدين الضريبي ، فيكون طرفي العلاقة في منازعات التحصيل المكلف بالضريبة و الإدارة الضرائب وموضوع النزاع ليس هو أصل الدين ومقداره بل طريقة تحصيله واستيفائه .

لذا ، فإن التطرق لموضوع النزاع يستدعي إشارة لمرحلة التحصيل الجبري باعتبارها حدث منشئ للنزاع (المطلب الأول) ، تم تبيان إجراءات المتابعة كعنصر مطور له (المطلب الثاني) .

Les contestations ne peuvent porter que :

1° Soit sur la régularité en la forme de l'acte ;

2° Soit sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt » , Loi n° 92 – 677 du 17 juillet 1992 – art 108 (V) , JORF 19 juillet 1992 , FR , dernière modification du texte 31 août 2015 , p. 581 .

المطلب الأول

التحصيل الجبري كحدث منشئ لنزاع

متى تحققت الواقعة المنشئة للدين الضريبي ، أصبح المكلف القانوني أمام أمرين إما الإلتزام بالدفع أو الامتناع ، عند ذلك تبدأ إدارة الضرائب بعملية تحديد الدين الضريبي ومن تم عملية تحصيله¹، إن ما يهم - بعد عملية تحديد هذا الدين - هو دخول المبلغ الضريبي إلى الخزينة العامة وذلك بما يتفق و أحكام القانون، لذا على المكلف بالضريبة دفع الدين المستحق في الآجال المحددة.

في المجال الجبائي، عندما يمتنع المكلف بالضريبة من دفع دينه الضريبي، يفتح المجال لإدارة الضرائب بمتابعته عن طريق التحصيل الجبري الذي يعتبر مرحلة نهائية وليدة فشل الإدارة من تحصيل ديونها بطريقة ودية رضائية أمام تعنت المكلف بها .

و قد تدخل المشرع الجبائي بوضع قواعد و آليات يضمن من خلالها تحصيل الدين الضريبي ، إلا أنه ما يمكن ملاحظته من خلال هذا التدرج من تحصيل الديون، أن مرحلة التحصيل الجبري بطريقة أو بأخرى هي الحدث المنشأ للمنازعة ، و ذلك وفقا لما جاءت به نص المادة 153 من ق.إ.ج.

سيبتادر لنا في إطار مرحلة التحصيل الجبري أن أهمية هذه المرحلة نابع من الذاتية الخاصة التي يتمتع بها القانون الضريبي ، فمعظم التشريعات الضريبية عادة ما تمنح صلاحيات لإدارة الضرائب لضمان تحصيل دين الضريبة تحصيليا وافيا ، فمثلا تعطي التشريعات الضريبية للإدارة الضريبية سلطات لتوقيع الحجزات على أموال المدين وكذلك الغلق المؤقت للمحل التجاري ، إلا أنه قبل مباشرة هذه الإجراءات المتابعة يجب على إدارة الضرائب أن تتخذ قرار التحصيل الجبري الذي في كثير من الأحيان يخلطون بين مرحلة التحصيل الجبري و مرحلة إجراءات المتابعة فرغم أنهما مترابطان إلا أنهما يشكلان مرحلتين مختلفتين ، فمرحلة التحصيل الجبري على سبيل المثال تعتبر خطوة تسبق مرحلة إجراءات المتابعة .

و عليه ، سنعالج مرحلة التحصيل الجبري لما لها من أهمية قصوى بالنسبة لإدارة الضرائب، باعتبارها قرارا إداريا يشكل خطوة على المكلف بالضريبة ، لذا لا يمكن لإدارة الضريبة أن تتخذ قرارا بالتحصيل الجبري دون أن تحترم مجموعة من الشروط (الفرع الأول) كما أن التشريعات بصفة عامة بما في ذلك المشرع الجزائري لم تقتصر على وضع الشروط الواجبة إتباعها بل ذهبت

¹ - Voir : Jean-Pierre CASIMIR, Le contrôle fiscal « droit, garanties et procédures », Groupe Revue Fiduciaire, 2007, France, pp. 253 – 254.

إلى منح ضمانات سوء لإدارة الضرائب أو للمكلف بالضريبة سعيا منها لخلق نوع من التوازن في العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وفي نفس الوقت حماية الحقوق والحريات (الفرع الثاني).

الفرع الأول

شروط التحصيل الجبري

إن من الأهمية بمكان أنه لا يتوقف الدين الضريبي على مطالبة إدارة الضرائب به فهو إجراء إلزامي بحكم القانون. بالمقابل الدائن العادي يملك الخيار بين المطالبة بالدين من عدمه، بينما إدارة الضرائب ملزمة بالمطالبة بالدين في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن دفعه دون أن يكون لها أي خيار، لذلك كان لزاما على المكلف بالضريبة تسديد مبلغ الدين بمجرد حلول أجل الدفع دون أن ينتظر مطالبته بالتسديد من طرف الإدارة الضريبية، ففي هذه الحالة سيجبر إدارة الضرائب إلى استعمال الوسائل الجبرية التي يسمح بها القانون وذلك من خلق نوع من التوازن بين مصلحة الخزينة و مصلحة المكلف بالضريبة .

غير أن مرحلة التحصيل الجبري تعتبر إجراء يحمل نوعا من الخطورة على المكلف بالضريبة، هذا ما دفع التشريع الجزائري كغيره من التشريعات الضريبية أن يضع شروطا و آليات ينبغي على إدارة الضرائب احترامها و إلا كانت محل نزاع ، وذلك من أجل تكريس التوازن بين مصلحة الخزينة و مصلحة المكلف بالضريبة .

من خلال هذا الفرع سوف ننطلق من تحصيل الودي كشرط سابق لتحصيل الجبري (الفقرة الأولى) لننتقل - بعد تعرف على هذه المرحلة - إلى الشروط اللاحق لتحصيل الجبري (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى

التحصيل الودي كشرط سابق للتحصيل الجبري

حدد المشرع الجزائري الوقائع المنشأة للدين الضريبي والمواعيد المحددة لدفعه، والطرق المناسبة لتسديده من خلال استحقاق الدين دفعة واحدة أو على أقساط وذلك حسب كل نظام ضريبي. ليصبح بالتالي كل مكلف ملزم قانونا بدفع الدين الضريبي كمبدأ عام ، في حال إمتناعه - كاستثناء ، أجاز المشرع الجزائري للإدارة المختصة قانونا بمباشرة إجراءات التنفيذ الجبري على أموال المتخلفين .

وهذا ما يصطلح على تسميته في قوانين الضرائب بالتحصيل الودي « le recouvrement à l'amiable » و هي وسيلة ترمي إلى تسديد الدين بشكل جدي داخل الآجال القانونية والحيلولة دون اللجوء إلى تحريك إجراءات التحصيل الجبري¹.

و عليه سنعالج مرحلة التحصيل الودي من خلال التطرق إلى مكانة التحصيل الودي في مرحلة التحصيل الضريبي (أولا)، ثم تكريس طرق التحصيل الودي (ثانيا) .

أولا : مكانة التحصيل الودي في مرحلة التحصيل الضريبي

الأصل أن الديون العامة مستحقة الأداء بأجل أي أن الوفاء بها يتم عن طواعية وبطريقة رضائية خلال آجال معينة ، لذا يشكل التحصيل الودي الإطار العام لعملية التحصيل الضريبي ، لكونه إجراء الذي يتم بموجبه إبراء ذمة الأفراد اتجاه الخزينة العمومية - الإدارة الضريبية - ، إذن هي مرحلة حسابية يتكفل بها المكلف القانوني².

تندرج عملية تحصيل الودي ضمن السلطات المنوط بها قابض الضرائب الإقليمي المختص في مواجهة المكلف بالضريبة ، فهي تلك العملية الرامية لاستيفاء ديون الإدارة الضريبية طبقا للقواعد القانونية المحددة ، ولا يتم هذا التحصيل إلا بتوفر شروط استحقاقها .

لقد إكتفى المشرع الجزائري بتعريف التحصيل بصفة عامة دون أن يشير لمرحلة التحصيل الودي في المادة 18 من قانون المحاسبة العمومية و الذي نص على : " يعد التحصيل الاجراء

¹ -Marie Masclet de Barbarin, Le contentieux du recouvrement de l'impôt , L.G.D.J , Paris, FR, n.d, p. 21.

² منصورى الزين، المحاسبة عمومية ، منشور في الموقع " www.google.com "، تاريخ آخر دخول في 2015/11/01، ص. 34.

الذي يتم بموجبه إبرام الديون العمومية " إذ اكتفى بوضع الشروط الخاصة به ، عكس المشرع المغربي الذي نص صراحة على مرحلة التحصيل الودي في المادة السابعة من مدونة التحصيل الديون العمومية " تستوفي الديون العمومية المدرجة في أوامر المداخيل: إما رضائية خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار وتاريخ الاستحقاق..."

تكمن أهمية مرحلة التحصيل الودي في كونه شرط من شروط صحة التحصيل الجبري، إذ أنه لا يجوز للمكلف و بمجرد تبليغه بقرار ربط الوعاء الضريبي وقبل البدء في إجراءات التحصيل الجبري، رفع دعوى للمنازعة في التحصيل و إلا كانت غير مقبولة لرفعها قبل أوانها.

ثانيا: طرق التحصيل الودي

بعد القيام بعملية تحديد الوعاء والمفاضلة بين الطريقة الكيفية أو الكمية لتحديده، وبعد ربط الضريبة وتحديد سعرها تبقى المرحلة الأخيرة وهي تحصيل قيمة الضريبة، حيث يعبر ذلك عن مجموع العمليات والإجراءات التي يتم من خلالها نقل قيمة الضريبة من المكلفين للدولة كما يعرف التحصيل الضريبي على أنه جملة الإجراءات إدارية كانت أو تقنية والتي من خلالها يتم نقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية إن عملية تحصيل دين الضريبة عادة ما يتم من خلال التحصيل الودي.

إن عملية التحصيل الودي تكتسي أهمية قصوى سواء من الناحية العملية باعتبار أن إدارة الضرائب تقوم بتحصيل ديونها في فترة محددة وموجزة ، من الناحية القانونية فهو إجراء إجباري يجب على إدارة الضرائب الالتزام به و إلا كانت جميع إجراءاتها اللاحق محل منازعة.

إن التحصيل الودي يعني أن يتوجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية لدفع قيمة الضريبة في الآجال القانونية، إذ يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة، وفي هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة وفق العديد من الطرق والتقنيات يمكن حصر فيما يلي:

أ- طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه:

القاعدة العامة أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الجبائية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته، وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعا ، تقوم هذه الطريقة دفع عن طريق نظام الجداول الضريبية أو على نظام التسبيقات على الحساب¹ .

¹ - محمد عباس محرزى ، المرجع السابق ، ص. 158 .

نظام الجداول الضريبية

حسب نص المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹، تقوم عملية التحصيل على نظام الجداول الضريبية ، إذ تفرض الضرائب المباشرة والعوائد والرسوم المماثلة ، في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل .

نظام التسبيقات على الحساب

في سبيل تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة تلجأ السلطات الضريبية إلى وضع تقنية الأقساط، حيث تتيح أمام المكلف دفع قيمة الضريبة التي سوف تستحق في شكل أقساط قد تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية، حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الآجال المحددة للإدارة الضريبية ، ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الجزائري قد أخذ بهذه التقنية في العديد من الضرائب :

- الضريبة على الدخل الإجمالي

التي يتم على أساسها دفع المكلف بالضريبة إلى قابض الضرائب الذي يوجد في إقليم اختصاصه ، أي أن المكلف يقوم بنفسه بحساب مبلغ هذه الضريبة وتسديده دون إشعار مسبق من إدارة الضرائب. و تدفع في شكل تسبيقات :

التسبيق الأول : من 20 فيفري حتى 20 مارس؛

التسبيق الثاني : من 20 ماي حتى 20 جوان ؛

ويكون أجل إستحقاق رصيد التصفية في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي لشهر إدراج الجداول في التحصيل، يساوي مبلغ كل تسبيق نسبة 30 ٪ من المساهمات التي تقع على عاتقكم الواردة في الجداول المتعلقة بالنسبة الأخيرة التي فرضت فيها الضريبة على المكلف بها¹.

¹ - تنص المادة 354 من ق.ض.م.ر.م : " تفرض الضرائب المباشرة والعوائد والرسوم المماثلة المذكورة في هذا القانون، في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل. لا تطبق هذه الأحكام في جميع الحالات حيث يتحدد وجوب تحصيل الضريبة، بموجب أحكام خاصة. فضلا عن ذلك، عندما تطبق جداول أولية للضريبة الواحدة على سنتين متتاليتين، لا يجوز إصدار الواحد منها قبل ستة (06) أشهر بعد الآخر.

ينتج عن الرحيل من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب المختلفة أو قباضة البلدية وعن البيع الطوعي أو الإضطراري، وجوب التحصيل الفوري لمجموع الضريبة، بمجرد إدراج الجدول في التحصيل، إلا إذا قام المكلف بتعريف مسند لموطنه الجديد. غير أن الإصدار التكميلي أو الإضافي لجدول الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة يصبح واجب التحصيل، إعتبارا من اليوم الثلاثين (30) بعد تاريخ إدراجه في التحصيل. غير أن الإصدارات التكميلية والإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عن عدمها، تكون واجبة التحصيل بعد خمسة عشر (15) يوما من تاريخ التبليغ. وفي حالة التنازل أو توقف المؤسسة أو الاستغلال أو الكف عن ممارسة مهنة غير تجارية، أو وفاة المستغل أو المكلف بالضريبة، يصبح كل من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني، المؤسسين ضمن الشروط

واجب التحصيل على الفور وبالتمام - المنصوص عليها في المواد 132 و 195 . 229-2، كما يجب التحصيل الفوري والكلي للحقوق المشار إليها في المواد 33 و 54 و 60 إلى 74 وكذا الغرامات الجبائية المسلطة على مخالفة التنظيم المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " .

– الضريبة على أرباح الشركات

تتشكل كيفية دفع بصفة رئيسية عن طريق حساب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه وأن تدفع تلقائياً إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة أو لصندوق محصل الضرائب لدى مركز الضرائب بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لهذه المراكز، دون إشعار مسبق من طرف مصلحة الضرائب. يتضمن نظام التسيقات بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات دفع ثلاث 03 تسيقات بالإضافة إلى رصيد تصفية الضريبة .

تدفع التسيقات على الحساب مبدئياً في الآجال التالية:

التسيق على الحساب الأول : من 20 فيفري إلى 20 مارس؛

التسيق على الحساب الثاني : من 20 ماي إلى 20 جوان ;

التسيق على الحساب الثالث : من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر ;

رصيد التصفية : يوم إيداع التصريح السنوي² .

هذه الطريقة تخفف من وقع الضريبة على المكلف وتجعل أداؤها سهلاً وميسوراً، كما أنها

تضمن للخرينة موارد مالية مستمرة على مدار السنة .

ب- الدفع عن طريق شخص آخر

تقوم هذه الطريقة على دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بالضريبة و يعد هذه إستثناء عن القاعدة العامة ، و يسري هذا النوع من الدفع على الضرائب غير المباشرة كالرسم على القيمة المضافة. مضمونها أن يكلف المشرع شخصاً (المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي) بدفع مبلغ الضريبة للخرينة العمومية ، على أن يقوم بتحصيلها من المكلف بالضريبة الفعلي³ .

ج- طريقة الاقتطاع من المصدر

يقوم المكلف القانوني باقتطاع الضريبة قبل تسديد المبلغ إلى المستفيد، إذ تعتبر من أهم طرق تحصيل الضرائب . تنطبق هذه الطريقة عادة على المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق الإقتطاع من المصدر الفئات التالية:

– الرواتب و الأجور المدفوعة من طرف المستخدمين ;

– الأرباح غير التجارية;

¹ - أنظر إلى نص المادة 355 من ق.ض.م.ر.م .

² - وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات 2014 ، ص. 73 .

³ - محمد عباس محرزى ، المرجع السابق ، ص. 159 .

- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة;
- المداخيل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية ذات الإستعمال السكني.
- كذلك قد يلجأ إليها بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات و للإقتطاع من المصدر وتتعلق:
- المداخيل المحققة من طرف الشركات الأجنبية;
- مداخيل الأموال المنقولة;
- إيرادات تأجير قاعات الحفلات و الحفلات السوقية و السيرك;
- و مقتضاها ان يقوم المكلف القانوني بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه ، بحيث يتم تسليم المكلف الفعلي دخلا صافيا من الضريبة¹ .

من مزايا هذا الأسلوب إنعدام فرص التهرب الضريبي من قبل المكلف لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد ما تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر، و تتميز هذه الطريقة ب:

- سهولة و سرعة التحصيل ;
- استحالة التهرب من الضريبة ;
- لا يشعر المكلف بوقع الضريبة و في أغلب الأحيان يجهل مقدارها ;
- انخفاض النفقات الجبائية في هذه الطريقة ، لأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة و توريدها للخزينة لا يتقاضى أجرا نظير ذلك.
- صحيح أن النظام الضريبي قائم على كل من عملية التصريح و الدفع التلقائي للضريبة من قبل المكلف بها ، إلا أن هذا لا ينكر على الإدارة الضريبية سلطتها في التحصيل الضريبي في حالة امتناع المكلف القانوني بالدفع ، و هذا من خلال تبليغ بتواريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب والرسوم و استحقاقها بجميع أنواع وسائل التبليغ².

¹ - وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، المرجع السابق ، ص. 77 .
² - تنص المادة 486 ق.ض. غ.م : "إن الحقوق و الرسوم و الأتاوي و بصفة عامة الضرائب و المبالغ من أي نوع كانت والتي يتوجب تحصيلها عادة على إدارة الضرائب تكون، في حالة عدم الدفع، موضوع سند تحصيل فردي أو جماعي يعده موظفو هذه الإدارة و يعلن عن تنفيذه من قبل مدير الضرائب للولاية لهذه الإدارة نفسها.
 ويمكن أن تعطي التأشير التنفيذية مباشرة على الكشوفات أو جداول المنتجات أو بيانات الحقوق وقت تسليمها إلى قابضي الضرائب المختلفة".

المادة 487 : "يبلغ السند التنفيذي :
 إما بواسطة رسالة مسجلة مع إشعار بالإستلام،
 و إما بواسطة أعوان الضرائب.
 ويتم التبليغ باختصار إذا كان الأمر يتعلق بسند تحصيل أو كشف أو جدول منتجات أو بيان حقوق عليه مسبقا التأشير التنفيذية.
 و يتضمن التبليغ إنذار بدفع الحقوق المطلوبة من دون أجل، و تكون تلك الحقوق مستحقة على الفور، و يبقى السند الأصلي مودعا في قبضة الضرائب المختلفة".

حيث لا يمكن للقباض أن يقوم بعملية التحصيل إلا بوجود سند رسمي ، متمثل في سندات التحصيل إصطلح على تسميته بالجدول الفردية والجماعية. تشتمل هذه الجداول على قائمة المكلفين بالضريبة مضاف إليها بعض التعديلات ، يتم تحريرها من طرف مفتشية الضرائب .

هذا النوع من الجداول تكون قيد التحصيل بعد ترخيصها في جدول يدعى (سلسلة 41) محرر لكل بلدية من طرف رئيس المفتشية مصادق عليها من طرف القابض ، ثم ترسل إلى المدير الولائي للضرائب للمعينة و وضعها قيد التحصيل، يقوم قابض الضرائب بإرسال هذه الجداول 15 يوما على الأقل قبل تاريخ الشروع في التحصيل. من بين الحالات التي يصدر فيها هذا النوع من الجداول الضرائب غير المباشر¹ و الحقوق و الرسوم و الأتاوى و بصفة عامة جميع الضرائب و المبالغ التي يعود تحصيلها عادة إلى إدارة التسجيل² .

الفقرة الثانية

الشروط اللاحقة للتحصيل الجبري

في البداية يجب الإشارة إلى أن مرحلة التحصيل الودي هي إجراء عادي ، يتوجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية ليتولى عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه و في أجالها المحددة . ترمي هذه الوسيلة إلى تسديد الدين الضريبي بشكل ودي داخل الأجال القانوني والحيلولة دون اللجوء إلى تحريك إجراءات المتابعة الجبرية.

لذا لا بد من دراسة هذه الأحكام من خلال البدء بالمراسلات الإدارية كإجراء أولى (أولا)، ثم إصدار القابض لترخيص مسبق كإجراء لاحق (ثانيا) .

¹ -أنظر إلى نص المادة 486 ق.ض.غ.م .
² -تتنص المادة 356 ق.ت : " إن الديون المشار إليها في المادة 354 أعلاه، تكون عند عدم دفعها، موضوع سند تحصيل شخصي أو جماعي يعده مفتش إدارة التسجيل و ينفذه مدير الضرائب للولاية.
 و يمكن وضع التأشير التنفيذية مباشرة على جدول الحواصل أو كشوف الرسوم وقت تسليمها إلى المحاسبين" .
 المادة 357: " يبلغ السند التنفيذي:
 - إما بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام؛
 - وإما من قبل عون مؤهل لممارسة المتابعات بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل.
 - وإما من قبل أعوان إدارة التسجيل .
 و يكون التبليغ ملخصا، إذا كان الأمر يتعلق بسند تحصيل جماعي أو جدول حواصل أو كشوف رسوم عليها مسبقا تأشيرتها تنفيذية. ويتضمن التبليغ إنذارا بدفع الرسوم المطالب بها و تكون هذه الرسوم واجبة الأداء فورا، و يبقى السند الأصلي مودعا بمكتب القباضة".

أولاً: المراسلات الإدارية " الانذارات "

إن أول ما يقتضيه التشريع الضريبي هو تقدير الوعاء تقديراً لا يقل عن الحقيقية، و أهم هذه الأساليب هي المباشرة وغير المباشرة¹، لينتقل بعدها لمرحلة التحصيل ما للدولة من ديون وضرائب اتجاه المكلفين .

إذ يقصد بهذه المرحلة العملية القاضية بإبرام ذمة الأفراد اتجاه الإدارة الضريبية ، ففي حالة تخلفه عن تسديد المبلغ المستحق في الآجال القانونية، تبدأ إدارة الضرائب المتمثلة في قابض الضرائب بتوجيه الإنذار *Un avertissement sur le rôle*² .

إذا لم يتم المكلف بالضريبة بتسديد المبلغ المستحق في الآجال القانونية، يقوم قابض الضرائب بتذكير المدين بالضريبة و ذلك عن طريق توجيه إنذار كتابي بضرورة دفع المبلغ المستحق في أجل 20 يوم من تاريخ التبليغ. وفي حالة عدم امتثال المكلف بالضريبة بالرسالة الموجهة إليه في الآجال المحددة ، يتعين على قابض الضرائب الشروع في تطبيق إجراءات المتابعة³ .

إن الإنذار ليس إجراء من إجراءات المتابعة بل هي خطوة إدارية تهدف من خلالها إخطار المكلف بأداء دينه ، تحت طائلة إكراهه بكافة الطرق القانونية . فهو تصرف قانوني نص عليه المشرع الجزائري من خلال المادة 144 من ق.إ.ج و كذا المرسوم 46/93 محدد لآجال دفع التسبيقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية و إجراءات القيم المنعدمة. بالمقابل ، أشار إليه المشرع الفرنسي في كل من المادة 237 و 260 من قانون الإجراءات الجبائية تحت تسمية « la lettre de rappel ou la lettre de relance »⁴ ، ما يجب التأكيد عليه أنه هو نفس الاجراء إلا أن المصطلحات مختلفة .

و رغم أنه يمثل إجراء أولي بسيط قبل الشروع في إجراءات المتابعة ، إلا أنه يعتبر شرطاً أساسياً لصحة التحصيل الجبري، حيث أوجبت الإدارة الضريبية على قابض الضرائب توجيه إستدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الجبائية⁵ ، تحت طائلة بطلان جميع

¹ - إن الطريقة المباشرة للتقدير الضريبي و هي تعتمد على طريقة الإقرار أما الطريقة الغير مباشرة و هي تعتمد على طريقة العلامات التجارية أو طريقة التقدير بالجزافي، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013، ص 07.

² - الملحق 01 .

³ - أنظر إلى نص المادة 13/11/10 من المرسوم التنفيذي ، رقم 46/93 المؤرخ 14 شعبان عام 1413 الموافق 06 فبراير 1993 ، يحدد آجال دفع التسبيقات و التحصيل الأوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول ليقيم المنعدمة ، ج . ر 09 ، المؤرخة في 18 شعبان عام 1413 الموافق 10 فبراير 1993 ، ص 10 .

⁴ - Kadi Hanifi Mokhtaria, Le contentieux fiscal Algérien , ED Sahel , n.d, p. 62.

⁵ - مراد ميهوبي ، إجراءات تحصيل الضريبة . أي فعالية ؟ ، مجلة التواصل في الاقتصاد و الإدارة و القانون ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، قسم العلوم القانونية و الإدارية ، عدد 39 ، جامعة قلمة ، سبتمبر 2014 ، ص 246 .

الإجراءات المتابعة ضد المكلف بالضريبة¹، و قد نص عليه المشرع الفرنسي وفقا للمادة 1842 من قانون الضرائب، و الذي اعتبره شرطا جوهريا يجب على قابض الضرائب تطبيقه قبل الشروع في عملية التحصيل الجبري².

و عليه لا بد من توضيح الإطار القانوني لرسالة الإنذار (أ) والتي هي من الوسائل التي تلجأ إليها إدارة الضرائب كمرحلة أولية إجبارية ، ثم عرض الآثار المترتبة عن رسالة الإنذار (ب).

أ- الإطار القانوني لرسالة الإنذار

لقد جعل المشرع إجراءات التحصيل الجبري مسبقة بشكليات إلزامية عندما لا يسدد مدينو الدولة ما بذمتهم من ديون خلال الآجال القانونية المقرر للوفاء بها تبتدئ هذه الشكليات برسالة موجهة إلى المكلف بالضريبة يقصد من هذا الإجراءات هو إنعاش و تذكير هؤلاء المكلفين بالالتزامات الضريبية التي هي على عاتقهم و إيجاد إطار تفاهم بين الطرفين لتحقيق هذه الغاية، في حالة السلب أو عدم تجاوب المكلف بالضريبة مع هذه الإجراءات رغم المحاولات المتكررة ، تلجأ الإدارة الجبائية إلى الطريقة الثانية و هي الطريقة الجبرية في التحصيل ، بهدف ترهيب الملزمين بالدفع المبالغ المستحقة على عاتقهم.

إن الإنذار هو إجراء التي بواسطته يتم إخطار المدين الملزم بأداء دينه وذلك تحت طائلة بطلان الإجراءات المتابعة³.

(1) المضمون

يستند الإنذار الضريبي إلى نص المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية، فقد حرصت الإدارة الجبائية على الإشارة لنص المذكور أعلاه عند تهيئتها للمطبوعات في شكل صيغ إنذارات قانونية التي تقوم بتبليغها إلى المكلف.

و بخصوص أهمية الإنذار الضريبي من الناحية العملية فهو إجراء مقرر ومطلوب قبل إجبار المكلف بالضريبة على الأداء بطرق قانونية، فقد يحقق في كثير من الحالات الهدف منه بل

¹ - Ministère Des Finances , Direction Générale des Finances Publiques Française, Recouvrement des Recettes de l'Impôt, Instruction Codificatrice N°11 -22, décembre 2011, FR, p. 44.

² - Ministère Des Finances , Direction Générale des Finances Publiques Française, Recouvrement Contentieux, Instruction Codificatrice N°01 – 089, 01/10/2001, FR, p. 15

³ أنظر إلى نص المادة 144 من ق.ا.ج .

وقد يستغني عن اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري التي تترتب عنها إجراءات معقدة وطويلة بالنسبة لإدارة الضرائب¹.

حيث أن الإنذار الضريبي يتضمن مجموعة من البيانات نذكر منها:

- هوية المكلف بحسب ما إذا كان الشخص معنوي أو طبيعي ;
 - موضوع الإنذار الضريبي ;
 - اسم المصلحة الإدارية المعنية (القباضة) ;
 - صفة قابض الضرائب .
- كما تضاف للبيانات السالفة الذكر بيانات أخرى نتناولها كما يلي :
- تاريخ الإرسال باليوم و الشهر و السنة;
 - هوية العون المكلف بتبليغ الإنذار و صفته;
 - ضرورة التوقيع على الإنذار ;
 - تحديد الديون المستحقة موضوع التحصيل ;
 - ضم الجدول الضريبي، بالسند الذي تم على أساسه اتخاذ إجراءات التحصيل ;
 - السنة التي فرضت فيها الضريبة;
 - المبلغ الإجمالي المستحق الواجب أدائه بعد إضافة عقوبات التأخير ;
 - صيغة المطالبة بالدين تحت طائلة الإجبار بكل الوسائل والطرق القانونية;
 - صيغة تتضمن عبارة تدل على إخطار المكلف بالأداء داخل أجل 20 يوما بعد إرسال آخر إشعار و 30 يوما من تاريخ الاستحقاق ;
 - صيغة تدل على الإكراه الإداري الإجباري على الدفع أو الشروع في إجراءات التحصيل ;
 - خانة مخصصة لتبرير الإنذار عند عدم التحاقه بآخر موطن للمكلف أو لمن يجب عنه من الأشخاص عندما يتعذر تسليمه للمدين شخصيا² .

(2) مراحل الإنذار الضريبي:

تمر عملية الإنذار القانوني بمرحلتين:

¹ - فيضل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2011، ص. 17 .
² - Ministère Des Finances « Ecole nationale des impôts », Précis de comptabilité trésor, Mars 2000, pp. 11 – 12.

المرحلة الأولى يقوم بإعداد القائمة الجماعية تتضمن كافة المكلفين بالضريبة والمسجلين في جدول الضرائب والذين ستتم مطالبتهم عن طريق الإنذار الضريبي ثم التأشير عليها من طرف القابض المكلف بالتحصيل متوخيا في ذلك الدقة والإتقان والذي يجب أن يبين الإنذار مجموع الديون المستحقة الأداء على كل مكلف على حدة وكذلك تاريخ الشروع في التحصيل و يطلق على هذه العملية "عملية ضم الديون" ، وذلك بهدف تفادي تعدد الإجراءات الموجهة للمكلف القانوني حتى لا يتكرر هذا الإجراء¹.

المرحلة الثانية هي مرحلة تعنى بتحرير الإنذار الانفرادي² ، و تتم بعد حصر قائمة المكلفين في جدول الضرائب من خلال هذا الإنذار يتم تدوين فيه جميع البيانات المتضمنة في القائمة المذكورة سالفا ، و يمكن أن تكون باللغة العربية أو باللغة الفرنسية. ولا يفوتنا التذكير بأن مباشرة إدارة الضرائب لهذا الإجراء يجبرها على عدم مباشرة أي إجراء من إجراءات المتابعة خلال الفترة المعينة تحت طائلة سقوط الحق في المتابعة³.

ب- آثار الإنذار الضريبي

لقد أدرج المشرع الآثار المترتبة عن توجيه الإنذار الضريبي للمكلف بالضريبة في المرسوم التنفيذي رقم 93-46 محدد لآجال دفع نفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المنعدمة وهي كالتالي :

- إذا تم توجيه الإنذار الضريبي من قبل إدارة الضرائب للمكلف القانوني و لم يستجب هذا الأخير تصبح مباشرة إجراءات المتابعة أمرا إجريا على قابض الضرائب⁴ ;
- يصبح أمرا بالإيرادات التنفيذية وذلك بوضع نسخة من الأمر المصادق عليها من قبل قابض الضرائب ليقوم هذا الأخير بتأشير عليها وذلك بتحديد المبلغ المستحق⁵ ;
- تقوم إدارة الضرائب بمباشرة المتابعة وذلك بالتنبيه بالدفع « le Commandement à payer » لتنتقل إلى إجراءات التحصيل الجبري الأكثر ردا كالحجز ... الخ¹.

¹ - أنظر : إلى نص المادة 143 من ق.ا.ج التي ورد فيها : " تحصل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط. و يبين هذا التاريخ في الجدول و كذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.

عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، بوضع كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، و يوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، و يرفق بها كوثيقة إثبات" ، ص. 44 .

² - الإنذار الانفرادي: هو السند الذي يتم بواسطته إخطار المدين المتأخر عن الأداء بكيفية رسمية.

³ - أنظر إلى نص المادة 144 الفقرة 1 من ق.ا.ج .

⁴ - Mise en demeure , JuriClasseur Procédures fiscales , Fasc. N° 523, 1994, p. 06.

⁵ - أنظر إلى نص المادة 14، 15، 16 و 17 من المرسوم التنفيذي 46/93 المحدد للآجال الدفع النفقات و بتحصيل الأوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المنعدمة ، ج ر ، العدد 09 ، الصادرة بتاريخ 10 فبراير 1993 الموافق 08 شعبان عام 1413 ، ص. 09 .

ثانيا : استصدار القابض لترخيص مسبق

فإلى جانب إعطاء الصلاحية للقابض، في أن يتخذ الإجراء بين الشكلين التاليين، من عملية لربط الديون المستحقة على المكلف نفسه و إرسال الإنذار لتذكير المكلف القانوني بمديونيته، أوجب المشرع على القابض الحصول على إذن بالتنفيذ على أموال و ممتلكات المدين قبل مباشرته لأول إجراء من إجراءات المتابعة من قبل المدير الولائي أو المكلف بالمؤسسات الكبرى.

إن هذا النوع من الإجراءات يعطى سند المتابعة القيمة القانونية، إذ يعتبر إجراء شكليا "داخليا"، وذلك لكونه لا يتم تبليغه إلى المكلف بالضريبة من منطلق عدم وجود أي نص يقضى بذلك بل هي العلاقة القائمة بين قابض الضرائب و المدير الولائي أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى .

الفرع الثاني

ضمانات التحصيل الجبري للدين الضريبي

تتميز العملية الجبائية بطبيعة فنية معقدة ومنتشعبة تتداخل فيها مصالح طرفين : الإدارة الضريبية التي تحرص على تنفيذ النظام الجبائي، و المكلف الذي يساهم في تنفيذ وتحمل العبء الضريبي . مما يجعل العلاقة بينهما غير متكافئة طرف جرت العادة والعرف على نعتة بالطرف الأقوى وهو الإدارة الضريبية و طرف ضعيف متمثل في المكلف بالضريبة.

و أمام هذه العلاقة المعقدة سعى المشرع الجزائري كغيره من المشرعين على توفير عدد من الشروط ساعيا منه لتوفير ضمانات لتحصيل الدين الضريبي خصوصا في مرحلة التحصيل الجبري التي تمس بحقوق المكلف القانوني.

إعمالا لمبدأ أخلاقي الغاية لا تبرر الوسيلة ، سعى المشرع الجزائري إلى تحديد ضمانات عديدة لتحصيل الدين الضريبي تحصيليا كاملا غير منقوص سواء لفائدة إدارة الضرائب أو حماية للمكلف القانوني. و عليه، تظهر ضمانات التحصيل الجبري للضريبة كالأتي : ضمانات الخزينة العمومية بإعتبار أن الإدارة الضريبية أداة من أدوات الخزينة العمومية تستعملها لتحصيل ديونها (الفقرة الأولى) ، ثم ضمانات المكلف التي تحميه من خطر تعسف الإدارة عند لجوءها لإجراءات التحصيل الجبري (الفقرة ثانية) .

¹ - Mise en demeure , Op.Cit , p. 06.

الفقرة الأولى

ضمانات الإدارة الضريبية في مرحلة التحصيل الجبري

إن الأهمية التي تحضى بها الضرائب نابعة من الخطورة القصوى التي يمكن أن تؤثر سلبا على الخزينة العمومية ، إذ تعتبر هذه الاخيرة صراف وممول للدولة والتي بفضلها تحفظ اكبر التوازنات المالية والنقدية.

من خلال هذا التعريف نقول أن الخزينة العمومية تقوم بتحصيل مختلف الموارد ومنها الموارد الجبائية التي يتم تحصيلها عن طريق الادارة الضريبية. تشكل هذه الاخيرة طرفا هاما في القطاع المالي بوظائف مهمة سواء على مستوى البحث عن المادة الضريبية وتصفية الضريبية وعلى مستوى عمليات التحصيل.

قصد تحقيق هذه الغاية، تم منح الادرة الضريبية بإعتبارها جهازا من أجهزة الخزينة العمومية العديد من الضمانات و الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة كضمان لتحصيل الأموال العمومية ، هذا لأجل مواجهة تعنت المكلف القانوني. من هذا المنطلق سعى المشرع لإيجاد نوع من التوازن بين حقوق المكلف بالضريبية و بين حق الدولة في تحصيل ديونها .

و بناء على ذلك تظهر الأهمية القصوى لضمانات الخزينة العمومية ، من خلال التطرق إلى الضمانات الحقيقية « Les garanties réelles » (أولا) تم البحث عن الضمانات الشخصية « Les garanties personnelles » (ثانيا) .

أولا: الضمانات الحقيقية Les garanties réelles

في الأصل، وجدت أحكام وقواعد في القوانين المتعلقة بالضرائب لضمان استيفاء الإدارة حقها من الضرائب كاملا وفي أسرع ما يمكن. وبالتالي سيتم دراسة هذه الضمانات من خلال التطرق لامتيازات حق الدولة في الضريبة (أ) و الرهن القانوني (ب) و كذا الحجز التحفظي (ج) .

أ- امتياز حق الدولة في الضريبة Le privilège de l'Etat

حتى يضمن تحصيل الدين الضريبي تحصيل كاملا غير منقوص و توريده إلى الخزينة العمومية¹ ، قام المشرع الجزائري بإقرار مبدأ امتياز الدين الضريبي على غيره من الديون وذلك حماية

¹ - Jacques Grosclaude , Philippe Marchessou , Procédures fiscales, Dalloz , 7eme ed, 2014 , p. 100.

لحقوق الخزينة العامة ، وهذا ما يجعل جميع الضرائب مستحقة ديناً "ممتازاً" على جميع أموال المدين بها بحكم القانون¹.

من منطلق الأهمية التي يحظى بها الدين الضريبي، أعطى الامتياز للخزينة العامة في تحصيله باعتبار الحق الذي يعطى لدائن صفة معينة أو خاصية التفضيل والأولوية على الدائنين الآخرين حتى ولو كانت ديوناً مضمونة برهن عقاري².

من الضمانات المقررة لتحصيل الدين الضريبي هو أنه محمول لا مطلوب ، توجب القوانين والتشريعات الضريبية على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه و دون انتظار لأية مطالبة للوفاء بالدين الضريبي متى حل تاريخ استحقاقها، و في حالة امتناع المكلف القانوني عن دفع مبلغ الضريبة المستحق تصبح للإدارة حق الامتياز عن باقي المدينين الآخرين في تحصيل ديونها ، هذا الامتياز يميل إلى منح حق الأفضلية لإدارة الضرائب عن باقي المدينين إن وجدوا .

حق الامتياز هو ضمان يشمل فقط الأثاث و المنقولات، و التي نص عليه المشرع الجزائري في المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة³ و المادة 144 إلى قانون رقم الأعمال و المادة 366 من قانون التسجيل و المادة 25 من قانون الطابع و المادة 495 من قانون الضرائب غير المباشرة⁴ .

¹ - «Ministre des Finances» Direction générale des impôts ، Instruction générale au contentieux de recouvrement d'impôt، MF / DGI / DCTX، 2012، p. 19.

² - نصت المادة 991 من ق.م.ع. على: "المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب و رسوم و حقوق أخرى من أي نوع كان، لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين و المراسيم الواردة في هذا الشأن. و تستوفي هذه المبالغ من ثمن الأموال المتقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت و قبل أي حق آخر، و لو كان ممتازاً أو مضموناً برهن رسمي، ما عدا المصاريف القضائية" ، صادر عن الأمر 75 - 58، المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون المدني المعدل و المتمم، ج.ر. 78، صادرة في 1975/09/30، ص. 818 .

³ - أنظر إلى النص المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : " يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل، التي تحسب، في جميع الأحوال، اعتباراً من إدراج الجدول في التحصيل، وذلك على المنقولات و الأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدت. و يمارس هذا الامتياز عندما لا توجد رهون اتفاقية على جميع العتاد المسخر لاستغلال مؤسسة تجارية حتى لو اعتبر هذا العتاد عقاراً، تطبيقاً لأحكام المادة 683 من القانون المدني " .

⁴ - أنظر: إلى نص المادة 144 من ق.ر.ا: " تتمتع الخزينة، من أجل تحصيل الرسم على القيمة المضافة، بامتياز على الأثاث و المنقولات التي يملكها المدين بالضريبة مهما كان مكان وجودها. و يكون هذا الامتياز على نفس مستوى الامتياز المحدد بمقتضى أحكام المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و تجري ممارستها في آن واحد. و عندما لا توجد رهون اتفاقية، يمارس الامتياز المؤسس بمقتضى هذه المادة على كل العتاد المستعمل لاستغلال المحل التجاري، و لو كان هذا العتاد يعتبر عقاراً، وذلك تطبيقاً للمادة 683 من القانون المدني، و لا يمكن ممارسة هذا الامتياز بعد فترة مدتها أربع (4) سنوات، اعتباراً من تاريخ استحقاق الضريبة. غير أنه، لا يسري أجل الأربع سنوات هذه، بالنسبة للمدينين بالضريبة الذين أودعوا كشوف تكميلية مسبقة أم لا بتصريح بالوجود، فيما يخص الضريبة المتعلقة بالأعمال المصرح بها، بواسطة هذه الكشوف، إلا اعتباراً من تاريخ إيداع الكشوف المذكورة. في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية، يسري الامتياز بالأعمال غير المصرح بها. لا يسري هذا الأجل، إلا اعتباراً من تاريخ تبليغ المحضر أو إعداد جدول الضرائب من قبل المصلحة المركزية ، في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية، يسري الامتياز على مبلغ الضريبة الرئيسية، زائد العقوبات التأخير المستحقة عن الأشهر الستة السابقة للحكم التصريحي و يتم التخلي عن كافة الغرامات " .

المادة 366 من ق.ت : " إن للدولة امتيازاً بالنسبة لجميع المنقولات و أمتعة الأثاث العائدة للمدينين بالضريبة، فيما يخص التحصيل المعهود إلى إدارة التسجيل بمقتضى هذا القانون، غير تحصيل الرسوم الزائدة و الغرامات و العقوبات. لا تخل أحكام

يستخلص من هذه المواد أن حق الامتياز بالنسبة لإدارة الضرائب هو مشمول بمجموعة من الشروط التي يتعين تواجدها، من بين هذه الشروط:

- تمارس الإدارة الضريبية امتيازها طيلة المدة القانونية للتحصيل ;
- استفادة الإدارة الضريبية من حق الامتياز خلال الفترة الممتدة من تاريخ الإصدار وتاريخ الاستحقاق إلى تاريخ الشروع في التحصيل ;
- يقع حق الامتياز على المنقولات والأثاث أينما وجدت ما دام أنها ملك للمكلف القانوني ;
- يمارس هذا الامتياز عند عدم وجود رهون اتفاقية على جميع العتاد المهيأ للاستغلال من قبل مؤسسة تجارية حتى وإن كان العتاد عقارا ;
- إن حق الامتياز يمنح الأسبقية على كل امتيازات العام والخاص المنصوص عليها في القانون المدني ، إلا أنه ترد عليه بعض قيود ، إذ لا يقع على النفقات القضائية¹ ، و بالنسبة للأجور لا يمكن التنازل الكلي للأجور والمرتبات بل يقتطع نسبة محدد منها وذلك حماية للغير المدين².

المادتين 68 و69 من هذا القانون، بحق ممارسة هذا الامتياز الذي يمارس مباشرة بعد امتياز الرسوم على رقم الأعمال. وللخزينة، فضلا عن الامتياز المشار إليه أعلاه، أن تستعمل الرهن القانوني على عقارات التركة لتحصيل رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، ويسري أثر هذا الرهن من يوم تسجيله في المحافظة العقارية ضمن الشكل والطريقة المحددين بموجب القانون" ، للمزيد من التفاصيل، أنظر: إلى كل من المادة 25 من ق. ط و المادة 495 من ق. ض غ م .

¹ - أقرت المادة 990 من ق.م.ج أن: " المصاريف القضائية التي أنفقت لمصلحة جميع الدائنين في حفظ أموال المدين وبيعها، لها امتياز على ثمن هذه الأموال. وتستوفي هذه المصاريف قبل أي حق آخر ولو كان ممتازا أو مضمونا برهان رسمي بما في ذلك حقوق الدائنين الذي أنفقت المصاريف في مصلحتهم، وتتقدم المصاريف التي أنفقت في بيع الأموال على تلك التي أنفقت في إجراءات التوزيع " * لرجوع إلى ن ص المادة 990 من ق.م.ج نجد أن المشرع قرر للمصروفات القضائية المرتبة الأولى بين حقوق الامتياز، وقدمه على سائر الحقوق العينية التبعية الأخرى إذ تستوفي هذه المصروفات قبل أي حق آخر ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمي أو حق اختصاص ، عبد الحلیم بوشكيوه ، الرهن الرسمي كضمان من ضمانات القروض ايجابياته و عيوبه ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة جيجل ، ع 06 ، 2009 ، ص. 244 .

* للمزيد من التفاصيل حول الموضوع، أنظر: محمد حسين منصور، النظرية العامة للائتمان، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص. 296 .

² - أنظر: نص لمادة 387 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: " يعتبر أن ممارسة الامتياز المنصوص عليه في المادتين 380 و386 قد تمت على الضمانة ويحتفظ به أيا كانت فترة تحقيقه بمجرد ما يتم مسك الضمانة عن طريق الحجز. وينتج نفس الأثر على الضمانة من طلب الدفع المشار إليه في المادة 384 والمصاغ على النحو القانوني. ويمتد هذا الأثر أيضا إلى الديون المشروطة أو بالقسط، والى جميع الديون الأخرى التي نشأت أو ستنشأ بعد الطلب والتي يحوزها المكلف بالضريبة أو سيحوزها على ذمة الغير المدين أيا كان التاريخ الذي تصبح فيه هذه الديون واجبة التحصيل فعلا، لا يدفع ضد الخزينة وهي الدائنة صاحبة الامتياز، بالتنازل عن الأجور والمرتبات الخاصة أو العمومية ورواتب وأجور الموظفين المدنيين والعسكريين وتملك تمام الحصة القابلة للحجز أو التنازل عنها.

تحدد النسب التي تقع في حدودها الأجور والمرتبات الخاصة والعمومية ورواتب وأجور الموظفين المدنيين والعسكريين تحت حجز الخزينة، لدفع الضرائب والحقوق والرسوم وغيرها من الحواصل الواقعة تحت الامتياز، كما يلي :

بالعشر (1/10) من حصة الأجور الشهرية الصافية التي تقل عن مبلغ 1.000 دج أو تساويه، بالعشرين (2/10) من حصة الأجور الشهرية الصافية التي تفوق 1.000 دج أو تقل عن 2.000 دج، أو تساويه، بأربعة أعشار (4/10) من حصة الأجور الشهرية الصافية التي تفوق 2.000 دج وتقل عن 4.000 دج أو تساويه، بستة أعشار (6/10) من حصة الأجور الشهرية الصافية التي تفوق 4.000 دج وتقل عن 7.000 دج أو تساويه، بثمانية أعشار (8/10) من حصة الأجور الشهرية الصافية التي تفوق 7.000 دج وتقل عن 10.000 دج أو تساويه، بالتمام من حصة الأجور الشهرية الصافية التي تفوق 10.000 دج " .

ب - الرهن القانوني hypothèque légale

تستفيد إدارة الضرائب من إجراء مهم يسمح لها بضمان تحصيل ديونها يسمى هذا الإجراء بالرهن القانوني يشمل كل الأموال العقارية للمدينين بالضريبة¹، و الذي أشار إليه المشرع الجزائري في المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 146 من قانون الرسوم على الرقم الأعمال والمادة 366 من قانون التسجيل والمادة 497 من قانون الضرائب غير المباشرة.

يسري هذا النوع من الرهون تلقائيا ابتداء من تاريخ إعداد الجدول من قبل مصالح تأسيس وعاء الضريبي، كما أنه يخطر المحافظة العقارية التي هي الآخرة تقوم بتسجيل القرار بالرهن و الذي يجب أن يكون مرفقا بجدول الضرائب². هذا بالنسبة للضرائب المباشرة أما بالنسبة لمختلف الضرائب، فإن الرهن القانوني يسري من تاريخ إرسال الكشوفات و سندات التحصيل أو بما يوافق الشروط الشكلية المحددة قانونا، هذا ما جاءت به المادة 366 من قانون التسجيل³ يسمح الرهن القانوني لقاibus الضرائب إما ببيع الأملاك العقارية المرهونة أو تركها تحت حيازة المكلف القانوني دون أن يتصرف فيها إلا أن هذا النوع من الرهون يجب إعادة تسجيله كل 10 عشرة سنوات من قبل إدارة الضرائب⁴.

ج - الحجز التحفظي La saisie conservatoire

الحجز التحفظي هو ذلك الحجز الذي يكون هدفه الوحيد مجرد وضع الأموال التي يملكها المدين تحت يد القضاء وذلك لمنعه من التصرف الذي قد يضر بالحاجز، بعبارة أخرى فإن الهدف من الحجز التحفظي هو حماية الدائن من خطر قيام المدين بالتصرف في ممتلكاته⁵.

لما كان حق الخزينة العامة أولى بالحماية، فإن التشريعات الضريبية تقر بحق الإدارة الضريبية في أن يقع الحجز التحفظي على أموال المكلف إذا ما تبين للإدارة الضريبية أن حقوق الخزينة العمومية مهدد بضياع و قد نص المشرع الجزائري في المادة 646 وما يليها من ق ا م ا على

¹ - Voir : Jacques Grosclaude , Philippe Marchessou , Op.Cit ، p. 101 .

² - تنص المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: "...يأخذ الرهن رتبة تلقائيا اعتبارا من تاريخ إعداد الجدول من قبل مصالح تأسيس وعاء الضرائب.....".

³ - أنظر : المادة 366 المعدل بموجب المادة 133 من القانون رقم 84 - 21 ، المؤرخ في 01 ربيع الثاني 1405 الموافق 24 ديسمبر سنة 1984 يتضمن قانون المالية لسنة 1985 ، ج ر 72 ، صادر الاثنتين 08 ربيع الثاني 1405 الموافق 31 ديسمبر سنة 1984 ، ص. 2562 .

⁴ - Voir : Jacques Grosclaude , Philippe Marchessou , Op.Cit ، p. 102.

⁵ - العربي شحط عبد القادر، طرق التنفيذ في المواد المدنية و الإدارية، منشورات الألفية الثالثة، لم يذكر تاريخ النشر، ص. 109.

ذلك¹. يظهر جليا غياب تأطير القانوني ، إذ أن المشرع الجزائري لم ينظم بشكل دقيق هذا الإجراء فحسب ، بل فتح المجال للسلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تحديد درجة الخطورة التي تسمح لها بمباشرة إجراء الحجز التحفظي .

كما يقع الحجز التحفظي على أموال المكلف بالضريبة المنقولة والثابتة بمقدار الضريبة المتوقع استحقاقها عليه، ويسري هذا الحجز من تاريخ صدور و تبليغه إلى المكلف بالضريبة.

يختلف الحجز التحفظي في المواد المدنية عما هو موجود في مجال الضريبي:

- يتطلب الحجز التحفظي في القضايا المدنية إصدار قرار من قاضي الأمور الاستعجالية في الوقت الذي لا يتطلب الحجز التحفظي في القضايا الضريبية إصدار قرار من المحكمة بل يكفي لإيقاعه إصدار قرار من المدير الولائي للضرائب وذلك بناء على أسباب جدية مبررة ;

- يتسم الحجز التحفظي في القضايا الضريبية بالسرعة ;

- إن الإدارة الضريبية تقوم بدور مزدوج، طالب للتنفيذ و منفذه ;

- يتطلب إيقاع الحجز التحفظي في المسائل المدنية وجود كفيل يكفل طالب الحجز إذا ما كان غير محق في طلبه، وهذا غير موجود في مسائل الضريبة.

لما كان الحجز التحفظي أداة مهمة في يد الإدارة الضريبية لتحصيل دين الضريبة فإنه في نفس الوقت يجب على الإدارة الضريبية أن تقدر دين الضريبة وأن تبلغ المكلف القانوني بالقرار ومقدار الدين المستحقة عليه، فإذا قام بدفع دين الضريبة أزيل قرار الحجز، في حالة الامتناع تقوم الإدارة الضريبية بالتصرف بالأموال المحجوز عليها لتحصيل دين الضريبة بعد تحديد و تبليغ المكلف القانوني بمقداره².

في القانون المقارن إن كل من التشريع الفرنسي والمغربي نص على الحجز التحفظي كضمان لتحصيل الديون العمومية وذلك في قانون الضرائب ، عكس المشرع الجزائري الذي تجاهل هذه المسائل التي تدفعنا في كل مرة للجوء إلى الشريعة العامة³.

¹ - أنظر : إلى نص المادة 646 من ق.ا.م.ا : " الحجز التحفظي وضع أموال المدين المنقولة المادية و العقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها و يقع الحجز على مسؤولية الدائن " .

² - أنظر : إلى نص المادة 380 من القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : " يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل، التي تحسب، في جميع الأحوال، اعتبارًا من إدراج الجدول في التحصيل، وذلك على المنقولات والأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدت. ويمارس هذا الامتياز عندما لا توجد رهون اتفاقية على جميع العتاد المسخر لاستغلال مؤسسة تجارية حتى لو اعتبر هذا العتاد عقارًا، تطبيقًا لأحكام المادة 683 من القانون المدني".

³ - Ministère Des Finances » Direction Générale des Impôts «, Op.Cit, p. 18 .

ثانيا : الضمانات الشخصية Les garanties personnelles

تتوفر إدارة الضرائب على امتيازات مهمة اتجاه المكلف الذي يمتنع عن تسديد المبلغ المستحق سواء لإعساره أو لتهربه من تنفيذ التزاماته الضريبية في هذه الحالة منح المشرع الجزائري كغيره من المشرعين امتياز متابعة المدين المتضامن كآلية جديدة تسمح للدولة تحصيل ديونها ، و هي ما اصطلح على تسميتها بالتضامن الضريبي « la solidarité fiscale » و لأجل التعرف على الضمانات الشخصية سننطلق من فكرة التضامن الضريبي (أ) ليصل بناء الأمر إلى معرفة آثار التضامن الضريبي (ب) .

أ - فكرة التضامن الضريبي

إن فكرة المدين المتضامن تعود من حيث المبدأ إلى القواعد المنصوص عليها في القانون المدني، إلا أنه منذ 1950 بدأ يتخطى هذا المبدأ مجال القانون المدني ليبدأ تطبيقه على النظام الضريبي وذلك بهدف تحصيل الديون العمومية. إلا أن هناك عددا كبيرا من الفقهاء والعلماء عارضوا فكرة التضامن الضريبي على أساس أن أخذ إدارة الضرائب بهذا النوع من الضمانات، يجعلها تخالف مبدأ المساواة أمام الضرائب¹.

إن الضمانات الشخصية تمنح لإدارة الضرائب إمكانية توجيه للمدينين المتضامنين المسؤولية عن دفع المبالغ المستحقة على عاتق المكلف القانوني و إجبارهم على تنفيذ التزاماتهم القانونية.

نجد أساس التضامن أمام إدارة الضرائب في التشريع الجبائي سواء في قانون الضرائب المباشرة أو غير المباشرة أو الرسوم على رقم الأعمال وغيرها من القوانين التي نصت على لجوء الإدارة في تحصيل ديونها عن طريق المدين المتضامن « le débiteur solidaire » الذي وضع حجر الأساس لهذا المبدأ.

إن التضامن الضريبي يمكن أن يستند على الروابط الأسرية أو على العلاقات التعاقدية ، إلا أنه من وجهة نظرنا فإن الحالة الأكثر تداولاً في المجال الضريبي هي ما نص عليه المشرع الجزائري

¹ - و هذا ما عبر عنه الأستاذ (Anne-Laury Lequien) بشكل واضح :

« Nous sommes donc loin de l'idée d'égalité devant l'impôt, il ne peut s'agir que d'un principe de solidarité devant l'impôt comme devant toutes les charges publiques, solidarité spontanée », Anne-Laury Lequien, « la Solidarité en Matière Fiscale », Mémoire, Ecole doctorale, Faculté des sciences juridiques politiques et sociales, Université de Lille, 2003-2004, p. 89.

في المادة 377 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي أنشأت التضامن بين الزوجين¹، يمكن أن يصل الحد إلى درجة المتابعة بما فيها عملية الحجز أو بيع الأموال المكتسبة من قبل الزوج الآخر.

يعتبر التضامن الضريبي إجراء تتخذه إدارة الضرائب في مواجهة ذوي الحقوق في حالة وفاة المكلف القانوني أو الشريك المتضامن في المحل التجاري و ذلك لإستفاء حقوق الخزينة ، هذا ما جاءت به المادة 373 و ما يليها من ق.ض.م.ر.م ، كما يمكن أن ينتقل الدين الضريبي إلى المديرين أو المسيرين في حالة تعذر تحصيل الضرائب من قبل إدارة الضرائب² وذلك بناء على العلاقة التضامنية بين الشركاء.

ولعل إقدام الإدارة الضريبية على تحصيل ديونها عن طريق متابعة المكلف المتضامن تسمح لهذا الأخير الاستفادة من الضمانات التي يحتمي بها المكلف القانوني خصوصا في مرحلة التحصيل الجبري، فانه ينبغي أن يتلقى نفس المراسلات من الإنذارات إلى التنبيه التي تحصل عليها المدين الأصلي - المكلف - وهذا تكريسا لمبدأ العدالة الضريبية³.

ب - آثار التضامن الضريبي

إن الهدف من التضامن الضريبي⁴ هو تحصيل الديون الضريبية إلا أن اتخاذ إدارة الضرائب لهذا النوع من الإجراءات سيرتب مسؤولية على المتضامن الضريبي هذا من جهة و آثار على المتضامن أو المكلف القانوني من جهة أخرى . إن الأثر الجوهري للمتضامن هو منع انقسام الدين

¹ - أنظر إلى نص المادة 377 من ق.ض.م.ر.م: " من 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 إلا إذا بادر الزوج المقدم بما يثبت العكس، تطبيق أحكام الفقرة السابقة، إن استوجب الأمر ذلك، على الأملاك المكتسبة بالشراء من قبل الأولاد القصر للزوجين، ضمن الشروط المنصوص عليها في الفقرة أعلاه، لا تمارس المتابعات، بالخصوص، على الأملاك من هذا النوع إذا حقق الزوج أو الأولاد المعنيون مدا خيل شخصية خاضعة للضريبة، يتم عادة التصريح بها وغير مختلة التناسب مع قيمة هذه الأملاك، وفي حالة صدور شكاية تتعلق بالمتابعات الممارسة، تطبيق أحكام المادتين 397 و398 "

² - أنظر إلى نص المادة 155 من ق.أ.ج: " عندما يتعذر تحصيل الضرائب، من أي نوع كانت، و الغرامات الجبائية التي يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب و المترتبة على شركة، من جراء مناورات تدليسية أو عدم التقيد بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية، يمكن أن تحمل المسؤولية بالتضامن بين المدير أو المديرين والمسير أو المسيرين أصحاب الأغلبية أو الأقلية، بمفهوم المادة 32، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مع هذه الشركة، عن دفع الضرائب و الغرامات المذكورة، و لهذا الغرض، يباشر العون المكلف بالتحصيل، دعوى ضد المدير أو المديرين أو المسير أوالمسيرين أمام رئيس المحكمة الذي يتبعه مقر الشركة، الذي يبيت على منوال ما هو معمول به في المواد الجزائية "

³ - Ministère Des Finances , - Direction Générale des Impôts - , Op.cit ، p. 19.

⁴ - كما جاء به الأستاذ : Yves Guyot :

« L'acte de la solidarité, au lieu d'être consenti, est imposé, les complices sont solidairement responsables des amendes et les dommages et intérêts, mais si l'un paye tous les autres sont quittes, de sorte que le régime de la solidarité entendu au sens juridique, aboutit à cette singulière conséquence de faire supporter à un seul le fardeau de tous, c'est la mise en pratique de la vieille conception du bouc émissaire », Anne-Laury Lequien, Op.cit ، p. 64.

وهو ما يسمى بوحدة الدين، هذا يعني أن كل مدين يعتبر ملتزما بأداء الدين بأكمله لإدارة الضرائب ، فيمكن لهذه الأخيرة مطالبة أي منهما بالدين كاملا غير منقسم¹ .

أخيرا تجدر الإشارة إلى أن التضامن بالنسبة لإدارة الضرائب هو جزء من الضمانات الممنوحة لها من قبل المشرع الجزائري إلا أنها من وجهة المتضامن نفسه ، هو إجراء خطير كون أن المسؤولية تنتقل من المدين إلى عاتق المدين المتضامن الضريبي الذي يصبح المسؤول الوحيد عن دفع المبالغ المستحقة اتجاه إدارة الضرائب² .

إن تعدد أشكال التضامن الضريبي تخلق لإدارة الضرائب نوعا من الضمان بالمقارنة بحق الامتياز للخرينة العمومية يشمل كل من ممتلكات المكلف القانوني و كذلك المدين المتضامن.

الفقرة الثانية

ضمانات المكلف القانوني خلال مرحلة التحصيل الجبري

لعل حجم الضمانات التي يوفرها أي نظام لصالح إدارة الضرائب ، هو بمثابة معيار مؤشر على مدى أهمية عملية التحصيل الضريبي بالنسبة للدولة، إلا أن أمام السلطات المخولة لها في مواجهة المكلف القانوني عمد المشرع الجزائري كغيره من المشرعين إلى إرساء قواعد تضبط مجال تدخل الإدارة وحدودها قصد الحفاظ على حقوق الخزينة مع إرساء ضمانات قانونية لفائدة المكلف بالضريبة تقاديا لأي تعسف أو شطط . إلى جانب الحقوق الأساسية للمكلفين ، فإن التشريعات الضريبية تمنح لهذا الأخير بعض الضمانات التي من شأنها أن تعمل على تضيق الفجوة القائمة بين طرفي العلاقة الضريبية.

في هذا الإطار يحق لنا أن نتساءل عن ما مدى تمتع المكلف القانوني بضمانات قانونية ترقى إلى مستوى الالتزامات و الإجراءات المتخذة ضده تحقيقا لمبدأ التوازن بين حقوقه وواجباته ؟ محاولة منا للإجابة عن هذا التساؤل ارتأينا تقسيمه إلى الضمانات الخاصة بالإجراءات العادية للتحصيل الجبري (أولا) والضمانات الخاصة بالإجراءات الاستثنائية للتحصيل الجبري (ثانيا).

¹ - Pierre Collin, Obligation de droit solidaire des époux en matière fiscale, Revue fiscales N°22, 28 mai 2009 , p. 10 .

² - Jacques Gros Claude, Op.cit ، p.100.

أولا : ضمانات الخاصة بالإجراءات العادية للتحصيل الجبري

إذا كان المشرع قد منح السلطة التقديرية لقابض الضرائب في تقرير الإجراءات أو المتابعات، فإن ممارسة هذه الصلاحية يجب أن تقتزن باحترام بعض الضمانات لفائدة المكلف القانوني، و التي بواسطتها يستطيع أن يواجه الإدارة الضريبية إذا ما تبين له أن هذا الأخير قد أخلت بما يقتضيه القانون أو تعسفت في استعمال حقوقها ضده، ومن أهم هذه الضمانات نجد ضمانات المكلف من خلال الإعلام (أ) الضمانات المخولة أثناء إجراءات التحصيل الجبري (ب).

أ - الضمانات المكلف بالضريبة من خلال الإعلام

تلتزم الإدارة بالإعلام المكلف عن الوضعية الضريبية حيث يعد هذا الإجراء إجراء "إداريا" ، يهدف المشرع من خلاله لإخطار المكلف بدينه الضريبي ودعوته إلى تسديده ضمن الآجال المحددة. في هذه الحالة يكون قابض الضرائب مجبرا بعد انتهاء الشكليات المتعلقة بالجدول الضريبية، القيام بإخطار المكلف بدينه الضريبي على أساس حق مخول له بمقتضى نص قانوني صريح وهو حق في الإعلام¹.

تعد مسألة التبليغ في عملية التحصيل الجبري مسألة جوهرية ، إذ تعتبر آلية مهم لحماية حقوق المكلف بالضريبة اتجاه الإدارة²، فلا يمكن لهذه الأخيرة بأي حال من الأحوال أن تتخذ قرار التحصيل الجبري تمس من خلاله بالوضعية الجبائية للمكلف القانوني بشكل أحادي، دون أن تطلعه على مضمون هذا القرار لإبداء رأيه فيه أو منحه فرصة أخيرة من أجل تسديد الديون المستحقة بشكل ودي وذلك تكريسا لمبدأ التعاون الذي ينبغي أن يوطر العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة في ظل الأنظمة الجبائية الحديثة. لقد نظم المشرع الجزائري في القوانين الضريبية طرق التبليغ و التي تكون إما بتنقل عون الإدارة المتابعة لتبليغ المكلف القانوني أو بواسطة البريد مرفق بإشعار الاستلام و عن طريق المحضر القضائي³.

يعتبر التبليغ أو الإشعار أهم مكسب أنتت به التشريعات الضريبية وذلك لفائدة المكلف القانوني، إلا أن ما يعاب على هذه المقتضيات هي أنها مقتصرة على بعض الإجراءات المتابعة دون

1 - أنظر إلى نص المادة 144 و ما يليها من ق.ا.ج .

2 - عبد الحميد الحنودي ، " حول تحصيل الديون العمومية في التشريع و القضاء المغربي " ، أطروحة لنيل دكتوراه ، كلية الحقوق ، المغرب ، لم يتم ذكر السنة ، ص. 101 .

3 - أنظر إلى نص المادة 145 من ق.ا.ج.

غيرها فمثلا الإشعار للغير الحائز هو إجراء من إجراءات المتابعة التي لا يتم تبليغها للمكلف القانوني عند اتخاذها من قبل إدارة الضرائب¹.

ب - الضمانات المخولة أثناء إجراءات التحصيل الجبري

لقد جعل المشرع الجزائري عملية التحصيل الجبري تبتدئ بالتبنيء بالدفع فالحجز ثم البيع، مسبوقه بشكليات إلزامية عندما لا يسدد ما بذمته من ديون داخل الآجال القانونية المقرر للوفاء بها ، حيث يصبح قابض الضرائب مؤهلا لاتخاذ التدابير سالفه الذكر لاستيفاء الدين الضريبي.

(1) ضمانات المكلف القانوني أثناء الإنذار :

بهدف تحفيز المكلف على الوفاء وديا بديون الدولة العالقة بذمته ورغبة في تحسين العلاقة بينه و بين الإدارة حرص المشرع في قانون الاجراءات الجبائية على أن يتم تبليغ الإنذار إليه². خلال هذه المدة لا يجوز القيام بأي تدبير جديد إذ يعتبر كضمان للمكلف من أجل إتاحة الفرصة أمامه لإعادة تهيئة أوضاعه و تسديد ما عليه من الديون لإدارة الضرائب.

(2) الضمانات المخولة أثناء إجراءات التحصيل العادية "الحجز و البيع" :

في حالة تعنت المكلف القانوني عن دفع المبلغ المستحق تبدأ في حقه مباشرة إجراءات التحصيل الجبري والمتمثل في الحجز ثم بعد ذلك في حالة استمرار امتناعه تباشر الإدارة الضرائب اجراء البيع ، إلا أن هذين الإجراءين يتمتع المكلف أثناء خضوعه لها بمجموعة من الضمانات³.

يتعين على عون الإدارة أو المحضر القضائي تبليغ الحجز ، و الذي يقوم على أساسه تحرير محضر يتضمن مجموعة أو قائمة الأشياء المملوكة للمكلف القانوني مع تعيين حارس لها⁴ و الذي يسعى إلى احترام جميع الإجراءات التي يراها ضرورية للمحافظة على الأشياء المحجوزة ويمنع عليه استبدالها أو الحكم عليه بتعويض عن استعمال الأشياء المحجوزة ما لم يأذن له بذلك وتعتبر هذه إحدى الضمانات المقرر أثناء عملية الحجز.

¹ - Ministère Des Finances , - Direction Générale des Impôts - ، Op.cit ، p. 20.

² - أنظر نص المادة 144 من ق.ا.ج .

³ - يوسف نجم جبران ، طرق التنفيذ و الاحتياط ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1980 ، ص. 189 .

⁴ - تنص المادة 150 من ق.ا.ج : " تحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية . يمكن أن يستفيد الحارس المعين، زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه، من استرداد كل المصاريف المبررة دون أن يزيد مبلغ هذه المصاريف على نصف قيمة الأشياء المحروسة غير أنه إذا ما أوكلت الحراسة إلى محشرة عمومية أو إلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة، فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها . تقع على كاهل المكلفين بالضريبة مصاريف الحراسة المذكورة في هذه المادة و كذا التكاليف الملحقة المحددة في نصوص خاصة "

ثانيا : ضمانات الخاصة بإجراءات الاستثنائية للتحصيل الجبري

تتمثل الإجراءات الاستثنائية لتحصيل الجبري وفقا لقانون الإجراءات الجبائية و قوانين الضرائب في إجراء الإشعار للغير الحائز ، إن الهدف من هذا الإجراء هو تمكين الإدارة الضريبية من المبالغ المودعة لدى الحائزين.

أ- ضمانات المكلف في مرحلة الإشعار للغير الحائز

يتولى قابض الضرائب هذا الإجراء في حق المكلف بالضريبة في حالة إستنفاده لطرق المتابعة العادية¹ ، إذ يعتبر إجراء تنفيذي خاص بالمجال الجبائي ، يلجأ من خلاله قابض الضرائب لاستجاع المبالغ المستحق من قبل مدين المكلف بالضريبة بناء على الاموال المودعة لديه ، يعرف هذا الاجراء بحجز ما للمدين لدى الغير في قانون الاجراءات المدنية و الادارية.

برغم من أن المشرع الجزائري قد نص على الاشعار للغير الحائز في القوانين الضريبية ، إلا أنه لم يضع شكليات و شروط الخاص له مما يطر الى اللجوء لقواعد الشريعة العامة².

ب- ضمانات المكلف من خلال أثار الإشعار للغير الحائز

إن الإشعار للغير الحائز يترتب عنه الأداء الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الحائزين في حدود مبالغ الضرائب و الرسوم المطلوبة أداؤها، و كضمان يسلم مقابل المبلغ وصلا له القوة القانونية اللازمة للإثبات من الطرف القابض.

و على اثر ذلك فإن للغير الحائز يجد نفسه يحل محل المدين و بالتالي استبدال الدائن الأصلي بغيره من خلال شروط معنية.

- وفاء للغير الحائز نيابة عن المكلف الأصلي إلا في حدود المبالغ المدين بها للمكلف.
- عدم الوفاء بعد الإشعار يؤدي إلى التحصيل الجبري.

من أجل الحفاظ على حقوق المكلف أو من يحل محله لا يجوز أن يتضمن الإشعار للغير الحائز لأي عنصر من شأنه إحاطة الغير بأهمية النشاط الذي يزاوله بل يكتفي بالإشارة إلى النوع الدين الواجب أداؤه مرفقا بالكشف المفصل عن الديون المترتبة في ذمة المكلف.

¹ -أنظر إلى نص المادة 159 من ق.ا.ج .

² - العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للطباعة ، الجزائر ، الطبعة الثالثة ، 2008 ، ص.

المطلب الثاني

إجراءات المتابعة كعنصر مطور لنزاع

إذا كان التحصيل الجبري هو الحدث المنشئ للنزاع فإن إجراءات المتابعة تعتبر العنصر المطور له ، حيث أنه من اللحظة التي تتم فيها إجراءات المتابعة يمكن للمكلف بالضريبة الاحتجاج في إطار منازعات التحصيل الضريبي. و لعل ما تحظى به منازعات التحصيل الضريبي من تعقيد وما تعكسه من طابع مختلف عن منازعات الوعاء، يظفي على إجراءات المتابعة أهمية قصوى تدفعنا إلى التعرف إليها و تحديدها بدقة . كما لا يخفى على أحد أن النزاع الضريبي بصفة عامة ومنازعات التحصيل الضريبة بوجه خاص كان للقضاء دور كبير في تحديد معالمها و أشكال معارضتها ، إذ اعتبرت إجراءات المتابعة شرطا لإثارة النزاع .

و عند الحديث عن إجراءات المتابعة يلاحظ بأنها لا يوجد تعريف واضح لفكرة إجراءات المتابعة¹ . و لكن يمكن القول أن إجراءات المتابعة هي عملية يكون الهدف منها تنفيذ قرار التحصيل الجبري الصادر من الإدارة الضريبية باعتبارها الطرف القوي ، فهي الوحيدة المعنية بتحصيل الديون و ذلك وفقا للمادة 143 من ق.ا.ج² و المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 و القوانين الخاصة بالضرائب المباشرة و غير المباشرة³، إن إدارة الضرائب باتخاذها لإجراءات المتابعة تسعى لضمان قرارها بالتحصيل الجبري للضريبة.

بالمقابل كل من هذه الإجراءات من المرجح أن تكون محل منازعة في إطار الاعتراض على إجراءات المتابعة ، بناء على ما جاءت به المادة 153 ق.ا.ج المطابقة لأصل المادة 281 من ق.ا.ج.ف . تتوزع إجراءات المتابعة إلى إجراءات المتابعة في القانون العام (الفرع 1) و إجراءات المتابعة ذات طبيعة الجبائية (الفرع 2).

¹ - حيث يرى الأستاذ Magnard:

"Il n'y a pas de définition par compréhension de l'acte de poursuites, et il faut à mon sens se contenter d'une définition par extension résultant de textes législatifs assez éparpillés et de la jurisprudence «, Marie Masclat de Barbarie, op. Cit. , p 37.

² - تنص المادة 143 من ق.ا.ج.: "تحصل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله. يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط. و يبين هذا التاريخ في الجدول و كذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة. عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، يوضع كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، و يوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، و يرفق بها كوثيقة إثبات".

³ - نصت المادة 6 من المرسوم التنفيذي 46/93: " يصدر الأمر بالصرف أوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل ديون خارجة عن الضرائب و أملاك الدولة في أجل أقصاه ثلاثون يوما من أثباتها " .

الفرع الأول

إجراءات المتابعة في القانون العام

في حالة عدم التوصل إلى التسوية الودية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تلجأ هذه الأخيرة إلى الأسلوب الردي ، الذي يعبر عن تطبيق القانون بشكل صارم على المكلف بها في حالة امتناعه عن تسديدها، و تعتبر هذه الإجراءات التي اصطلح على تسميتها بإجراءات المتابعة من أخطر سلطات الإدارة الضريبية في مواجهة المكلف بالضريبة ، تم النص عليها في قانون الإجراءات الجبائية .

غير أن ما يدور حوله جدل هو هل يتمتع قابض الضرائب أثناء مباشرة إجراءات المتابعة بسلطات واسعة ؟

إن سلطة قابض الضرائب في مباشرة إجراءات المتابعة كانت ولا زالت محل جدل كبير نظرا لخطورتها على المكلف بالضريبة هذا من جهة و من جهة ثانية إن هنالك قسور من المشرع الجزائري في عدم إلزام قابض الضرائب بإتباع إجراءات متصاعدة ، ليفتح المجال بذلك للإدارة في تقدير الإجراءات المتابعة ضد المكلف بالضريبة لتصبح بذلك حكما و خصما في نفس الوقت و هذا مخالف لمبدأ العدالة .

ما تمت ملاحظته أن إجراءات التنفيذ المنصوص عليها في القانون العام يتم تطبيقها في النظام الضريبي ، إلا أن هذه الإجراءات خاضعة للقانون العام تم تعديلها بشكل ملحوظ في قانون الإجراءات الجبائية و كذا قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مثل إجراءات الحجز التي طرأت عليها تعديلات غيرت من الطبيعة القانونية الخاصة بها .

هذا ما دفعنا إلى الاهتمام في بداية الأمر بالتنبيه بالدفع الذي توجهه إدارة الضرائب للمكلف بالضريبة (الفقرة الأولى) ، قبل التطرق إلى الحجز الإداري و بيع المحجوزات اللذان يعتبران من الدرجة الثانية من إجراءات المتابعة (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى

التنبيه بالدفع

Le Commandement de Payer

بالرجوع إلى ما نص عليه المشرع في هذا الصدد ، نجد أن التنبيه بالدفع أول إجراءات المتابعة الذي اصطلح على تسميته بالتكليف بالوفاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ ، كما أن هذا النوع من الإجراءات يكون مصاحبا للمرحلة التمهيديّة لتحصيل الضريبي المتمثلة في رسالة الإنذار « une lettre d'avertissement » الموجهة للمكلف بالضريبة في حالة امتناعه عن دفع المبالغ المستحقة².

بمجرد حلول الآجال القانونية تقوم إدارة الضرائب بتوجيه رسالة الإنذار للمكلف بضرورة أداء ما بذمته من ديون ضمن الآجال المحددة ، وفي حالة عدم وفائه تبدأ في حقه مباشرة الإجراءات المالية للإنذار والمتمثلة في التنبيه بالدفع « Commandement de Payer » . و لما كان التنبيه بالدفع فاتحة إجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي ، فلا بد ، إذا من التطرق لمفهوم التنبيه بالدفع (أولا) ، ثم تبيان طرق تبليغ التنبيه بالدفع (ثانيا).

أولا : مفهوم التنبيه بالدفع

في مجال القانون الخاص - بصفة عامة - يشكل التكليف بالوفاء طريقة مبسطة و سريعة تمكن الدائن من الحصول من المحكمة على أمر باستخلاص ديونه ، إذا ما امتنع مدين من دفعها . نفس المبدأ تم تطبيقه من قبل المشرع الجزائري في المجال الضريبي مع منح إدارة الضرائب سلطة اتخاذ القرار و تنفيذه دون أن يكون لها إلزامية للجوء إلى القضاء³.

من هذا المنطلق يترتب عن عدم استجابة المكلف بالضريبة لإرساليات الإدارة الضريبية مجموعة من الإجراءات أولها التنبيه بالدفع « le commandement de payer » ، حيث أن المشرع وضع أصولا في هذا النوع من إجراءات حماية للدين الضريبي دون أن يقوم بتعريفه تاركا الأمر للفقهاء و القضاء.

¹ - أنظر لنص المادة 612 القسم الأول التكليف بالوفاء من القانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² - Thierry Gascet, Action en recouvrement « Poursuites », Juriclasseur 2000, fasc. N° 550, p. 18.

³ - أنظر نص المادة 146 الفقرة 07 من ق.ا.ج .

في هذا المجال ، وقع إختلاف فقهي على مستوى طبيعة التنبيه بالدفع ، فهناك جانب من الفقهاء صنفه على أساس إجراء من الإجراءات التمهيدية « les préliminaires au mesures d'exécution » التي تسبق مرحلة المتابعة¹ . بالمقابل اعتبره جانب كبير من الفقهاء إجراء من إجراءات المتابعة . و بالتالي تظهر الضرورة الملحة لدراسة التنبيه بالدفع، من خلال التطرق لتعريف التنبيه بالدفع (أ) ، ثم البحث عن شروط التنبيه بالدفع (ب) .

أ - تعريف التنبيه بالدفع :

من بين مسارات التنفيذ المتاحة لإدارة الضرائب أثناء عملية التحصيل الإداري ، التنبيه بالدفع « le commandement »، هو أول إجراء من الإجراءات المتابعة² . إن تخلف المكلف بالضريبة عن التسديد بعد استنفاد إجراءات التحصيل الودي ، يتعين على قابض الضرائب الشروع في التطبيق لإجراءات التحصيل الجبري التي تتمثل في التنبيه بالدفع. اصطلح على تسميتها بأوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية « états exécutoires »³ ، لم يتم وضع تعريف لها سواء من قبل كل من المشرع الفرنسي أو الجزائري فاتحا بذلك المجال للاختلافات .

و لتحديد مفهوم التنبيه يتعين تمييزه عن الإشعار بالدفع « avis à payer » ، يعتبر هذا الأخير إجراء يخص الضريبة على الدخل « IRG » والضريبة على أرباح الشركات الإجمالي « IBS » ، وتقوم من خلال ذلك المفتشية بإرسال إشعار بالدفع في شهر جانفي من السنة الموالية لسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف المكلف ، تبدأ المفتشية بملاً الوثيقة التي تسمى « Serés » « R n°7 » ، والتي تطلب على أساسه اتخاذ كل تدابير التسديد في أجل أقصاه 8 أيام⁴ و إذا لم يتم التسديد في هذا الأجل يقوم قابض الضرائب بتوجيه تنبيه كتابي بدفع ديونهم في أجل 3 أيام من تاريخ التبليغ⁵ .

¹ - في هذا الصدد يرى الأستاذ (Thierry) التنبيه بالدفع مجرد مرحلة تحضيرية لا غير.
« Le commandement de payer constitue non pas un acte d'exécution mais simplement un acte préparatoire », Christian de Lauzainhein, les Procédures Fiscales, 14 éditions, 2009, Dalloz, p. 348.

² - Marie Masolet de Barbarin, , op . Cit. , L.G. D.J, p. 150.

³ - منصورى الزين ، المرجع السابق ، ص. 34.

⁴ - الملحق 02 .

⁵ - المواد 10،11،13، 10 من المرسوم التنفيذي 93-46 المؤرخ في 1993/02/06 .
*المادة 10 : " يرسل المحاسبون العموميون الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد الذي يتكفلون به إلى المدين في أجل ثمانية (08) أيام برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام "

*المادة 11 : " يمكن المحاسبون العموميون تمديد أجل الدفع لمدة (06) أشهر بالنسبة لكل الديون ما عدا المتعلقة منها بالاقطاعات من المرتبات الخاضعة للتشريع المعمول به، و ذلك بناء على طلب مبرر من المدينين .

*المادة 13 : " في حالة عدم الدفع في أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد ، يجب على المحاسبين العموميين تذكير المدينين بإنذار دون مصاريف كتابيا ، بضرورة دفع الدين المستحق عليهم في أجل عشرين يوما "

التنبيه بالدفع إجراء إخطاري الذي يسمح من خلاله لقابض الضرائب إخطار المكلف بالضريبة بالمبالغ المستحقة و الإجراءات المتبعة في حق المدين سواء كان حجزا أو غلقا للمحل التجاري فهو إجراء ينبغي على إدارة الضرائب إتخاذه.

ب- شروط التنبيه بالدفع:

من المقرر أنه في حالة سكوت النص أو غموضه يتعين الرجوع الى الشريعة العامة ، و إنه إزاء سكوت المشرع عن تحديد شروط التنبيه بالدفع ، فإنه يتعين الرجوع الى قانون الاجراءات المدنية و الإدارية ، لذا فإن نظام الذي يخضع له التنبيه بالدفع هو ما جاء به المشرع الجزائري في المادة 612 و ما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، فمن هنا يكتب التنبيه بالدفع « le Commandement de payer » تحت طائلة البطلان باللغة عربية ، يجب أن يحتوي على المعلومات التالية :

- اسم و اللقب المكلف بالضريبة و صفته شخصا طبيعيا أو معنويا، موطنه الحقيقي وموطن المختار له في دائرة اختصاص قابض الضرائب ;
 - تاريخ الخضوع للضريبة و وضعية المكلف بالضريبة اتجاه المبلغ المستحقة ;
 - رقم المواد الخاضعة للضريبة والمبالغ الواردة في الأوامر و أوراق التحصيل ;
 - تاريخ توقيع قابض الضرائب بذيل التنبيه ;
 - تاريخ التنبيه المشار إليه في جميع المراسلات ;
 - إشارة إلى العون الذي باشر الإجراء التنفيذي ;
 - اسم ولقب الأعوان المتابعة مع توقيعاتهم ;
 - هوية الشخص الذي استلم التنبيه في غياب المدين مع التأشير عليها في التنبيه ;
 - المبالغ مستحقة للمكلف بالضريبة ;
 - تحديد الأتعاب و الرسوم المستحقة إذا كان التنبيه بالدفع موجه عن طريق المحضر القضائي مع ختم وتوقيع المحضر القضائي¹ ;
- يحتوي التنبيه على نوع من الردع والتخويف للمكلف من أجل قيامه على التسديد لما عليه من الرسوم والضرائب الغير المدفوعة في أجل ثلاثة (3) أيام²، فإن وجد صدق لهذا الأمر تكون هنالك تسوية أما إذا كان العكس فهنا تلجأ إدارة الضرائب لإجراء أكثر شدة من الإجراءات المتابعة.

¹ - Ministre des Finances , Direction générale des impôts, Op.cit, p.p. 9 – 10.

² - الملحق رقم 04 .

ثانيا : تبليغ التنبيه بالدفع

لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتخذ قرارات تمس الوضعية الجبائية للمكلف بشكل أحادي ، دون أن تطلع على مضمون التزامه و نتائج امتناعه وذلك تكريسا لمبدأ التشارك و التعاون ، و الذي ينبغي أن يوطر العلاقة بين الإدارة والمكلف في ظل الأنظمة الجبائية الحديثة ، فهو إذن من الشروط الإجبارية التي يشترط تحققها قبل مباشرة إجراء التنبيه بالدفع.

أ- التبليغ

يفترض العلاقة التي يجب أن تربط إدارة التحصيل بالمكلف أن تكون مبنية على أساس المواطنة والوفاء الكامل بالمسؤولية وليس على أساس المباغة ، لذا يعتبر التبليغ من العناصر الجوهرية في مرحلة التحصيل الجبري¹ . يقوم قابض الضرائب بتبليغ التنبيه بالدفع عن طريق البريد بواسطة رسائل موصى عليها مستنديين على ما جاءت به المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية².

يعتبر تاريخ تبليغ التنبيه بالدفع نقطة انطلاق :

- حساب الآجال للمكلف بالضريبة من أجل إثارة أي نزاع بالنسبة للتحصيل.
- توقف التقادم الأربعة سنوات المنصوص عليها في المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية و يستبدل آليا بالتقادم المدني³.

كما يرتب التنبيه بالدفع أثارا نسبية سوءا على المكلف بالضريبة أو بإدارة الضرائب ، مما يلزم على المشرع الجزائري تنظيم هذا النوع من الإجراءات بشكل أكثر دقة لما ينتج إشكالات على مستوى التبليغ في الحياة العملية.

¹ - Emmanuel Joly, Effet interruptif de la prescription du commandement de payer, LexisNexis JurisCasseur, Mai 2005 - n° 5, p. 07.

² - تنص المادة 146 من ق.ا.ج: تخضع العقود من حيث الشكل لقواعد القانون العام غير أن التنبيه يمكن أن يبلغ عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها و تكتسي عقود المتابعة قيمة عريضة مبلغه قانونا.

³ - أنظر إلى نص المادة 159 من ق.ا.ج: " يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضدّ مكلف بالضريبة ، طيلة أربع (04) سنوات متتالية ، اعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق ، حق المتابعة و تسقط كل دعوى يباشرونها ضدّ المكلف بالضريبة . إن تبليغ أحد سندات المتابعة المذكورة أدناه، سواء كان إخطارا أو إشعارا للغير الحائز أو حجز أو أي إجراء آخر مماثل الذي يوقف تقادم الأربع (04) سنوات، المنصوص عليه أعلاه، يستبدل آليا بتقادم مدني".

ب- الإشكالات القانونية الخاصة بالتبليغ

يمكن ملامسة الإشكالات المتعلقة بالتبليغ على مستويين :

حالة تعذر التبليغ لعدم العثور على المكلف بالضريبة : في الحالة التي يتعذر فيها تسليم التبليغ بالدفع نظرا لعدم العثور على المدين المكلف بالضريبة في محل إقامته يعتبر التبليغ قد تم فعلا و بلغ تبليغا صحيحا. فهنا يمكن أن يستلمه شخصا آخر سواء كان أحد أقاربه أو مستخدميه أو لكل شخص آخر يسكن أو يعمل معه لدى يلزم على أعوان المتابعة أن يتضمن محضر التبليغ هوية المتسلم إليه¹.

حالة مغادرة الخاضع للضريبة لمحل إقامته : من المفروض أن تكون العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية بالمكلف علاقة أساسها الشفافية والوضوح، فإذا كانت هذه الإدارة ملزمة بتبليغ المكلف في عناوينه المصرح بها في مراسلاته أو إقراراته فعلى المكلف إعلام الإدارة في حالة تغيير العنوان أو إغلاق المحل².

تباعا لما سبق يتبين لنا أن التبليغ إجراء جوهري ليس فقط في التبليغ بالدفع بل في جميع إجراءات المتابعة التي تباشر ضد المكلف بالضريبة.

الفقرة الثانية

الحجز الإداري وبيع المحجوزات

إن الإدارة الضريبية باعتبارها المكلفة بالتحصيل الضريبي لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تتعاس عن تحصيل ديونها ، خاصة أن هذه الأموال تشكل جزء كبير من مداخيل الدولة ، مما استدعى تخويلها سلطات و إجراءات توصف بالجبرية لامتيازها بنوع من الخطورة على الحياة المهنية للمكلف بالضريبة . ولعل أهم هذه الصلاحيات و أخطرها الحجز (أولا) الذي أُعتبر من آليات التنفيذ المباشر فهو إجراء غير مقصود لذاته ، و إنما مقدمة ضرورية و منطقية لنتيجة هامة و هي بيع المحجوزات (ثانيا) .

¹ - تنص المادة 488 : " عندما لا يتم تبليغ المكلف بالضريبة أو وكيله المفوض على إثر إختفاء أو غياب المكلف بالضريبة المذكورة من سكنه أو محل إقامته أو مقره ، فيجدد التبليغ ضمن أوضاع القانون العام، والأمر كذلك في حالة ما إذا رفض المكلف بالضريبة أو وكيله المفوض الرسالة الموصي عليها التي قدمت له " .
² - أنظر نص المادة 195 ما يليها من ق.ض.م.ر.م ، و كذلك نص المادة 57 من ق.ر.أ .

أولاً: الحجز الإداري

يعد الحجز كما أشارت إليه المادة 145 من ق.ا.ج¹، إحدى طرق التنفيذ المستعملة من قبل إدارة الضرائب لإجبار المكلف بالضريبة على تسديد الدين ، فهو عبارة عن قرار يتخذه المدير الولائي للضرائب بغرض الحجز على أموال المدين - المكلف بالضريبة - من أجل استيفاء حقوق الخزينة العمومية².

لم يخصص المشرع الجزائري قانونا خاصا بالحجز الإداري بل نص عليه في المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية و بعض المواد في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون الضرائب غير المباشر بصفة عامة ، عكس ما هو موجود في بعض الدول العربية من بينها مصر التي وضعت قانون الحجز الإداري³ ، و المغرب مدونة تحصيل الديون العمومية⁴.

أ- الطبيعة القانونية للحجز الإداري «كإجراء استثنائي»

من المعلوم أن الحجز الإداري هو من الإجراءات الخاصة ، وضعه المشرع الجزائري ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة ، وهو نظام أكثر اختصارا⁵ ، إذ يسمح لإدارة الضرائب أن تكون حكما وخصما في آن واحد ، فهي الدائنة التي تطالب بالتنفيذ وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التحصيل الجبري . لقد حددت المادة 145 من ق.ا.ج حددت بعض الشروط المنظمة للحجز ، فإذا ما احترمت إدارة الضرائب الشروط و الإجراءات فإنه يصبح مشروعاً و قابلاً للتنفيذ ، و يتحصن بالتالي من إمكانية إلغاءه من طرف القضاء . هذا ما قضى به

¹ - تنص المادة 145 من ق ا ج: " 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 بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية. تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني و الحجز و البيع. غير أن الغلق المؤقت و الحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة".

² - Ministère Des Finances « Ecole nationale des impôts », Op.cit, p. 13.

³ - قانون الحجز الإداري المصري، تحت رقم 308، لسنة 1955.

⁴ - أنظر: نص المادة 45 ما يليها من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربي، الصادر في 2000/05/03.

⁵ - فضيل كوسة ، حول الحجز الإداري و المنازعات الضريبية، مجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الاقتصادية و السياسية ، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق العدد 08 ، ص. 421 .

مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/11/18¹، إذ اعتبر من أهم شروط الحجز هو التبليغ .
و ذلك طبقاً لأحكام المادة 392 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة².

و لكن رغم ذلك ، فقد ثار نقاش حول الطبيعة القانونية للحجز ؛ فهل يخضع هذا الحجز لما
تخضع له الحجوز القضائية أم أن له صفة إدارية؟.

أخذ هذا الاختلاف ثلاث اتجاهات :

الاتجاه الأول أضفى على هذا النوع من الحجز طبيعة إدارية³، فهو بمثابة قرار إداري يبدأ
بسند تنفيذي مكتوب يصدر من الموظف المختص الذي يحدد فيه مقدار الدين المطلوب من المدين⁴.
و تبدو أهمية هذا القرار - الحجز الإداري - ، في كونه يحل محل السند التنفيذي في الحجز
القضائي ، بإضافة إلى منح إدارة الضرائب سلطة تنفيذ دون مشقة اللجوء إلى القضاء ، لتأتي رقابة
القضاء فيما بعد في حالة تظلم المكلف من تصرف الإدارة.

في حين يرى أصحاب الاتجاه الثاني أن الحجز الإداري ذو طبيعة إجرائية⁵ ، فهو يخضع
لقواعد خاصة، لكن إذا لم توجد قاعدة قانونية تطبق على هذا الإجراء يرجع إلى تطبيق لقواعد قانون
الإجراءات المدنية والإدارية . إن الحجز الإداري هو نظام قانوني يمتاز بالسرعة فهو يغلب مصلحة
الإدارة الضريبية على مصلحة المكلف بالضريبة ويؤدي إلى تحصيل حقوق و مستحقاتها على وجه
السرعة وهذا ما نصت عليه المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية⁶ .

أما الاتجاه الثالث ذهب إلى اعتبار الحجز الإداري له طبيعة اقتصادية و بالتالي يخضع
لنظام خاص المنظم لهذا الحجز ، ويترتب على ذلك خضوع هذا الحجز إلى القانون العام والقانون
الخاص ، فإن لم يوجد نص يحكم كل الإجراءات يمكن الرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية
وبالتالي هو خليط من القانون العام والقانون الخاص.

¹ - قضى مجلس الدولة: ".... حيث انه و طبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن إدارة
الضرائب ملزمة بتبليغ إشعار بالحجز قبل مباشرة الحجز . حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما
يجعل هذا الحجز تعسفياً يترتب بطلانه"، قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القضية رقم 009805، الصادر بتاريخ
2003/11/18، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص "المنازعات الضريبية"، ص. 89 .
² - ألغيت المادة 392 من قانون المباشرة و الرسوم المماثلة و نقلت أحكامها إلى المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب
المادة 200 القانون رقم 01 - 21 ، المؤرخ في 07 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة
2002 ، ج. ر 89 ، المؤرخ الأحد 08 شوال 1422 الموافق 23 ديسمبر 2001 ، ص. 55 .
³ - محمد كامل ليلة ، الحجوز الإدارية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، لم يذكر تاريخ النشر ، ص. 220 .
⁴ - أنظر لنص المادة 145 من ق.أ.ج .
⁵ - فضيل كوسه ، مرجع سابق ، ص. 34 .
⁶ - نصت المادة 147 من ق أ ج : " في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب
المباشرة و الرسوم المماثلة و في الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة بمقتضى أحكام خاصة ، يجوز لقابض الضرائب
المختلفة أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل و يجوز حينئذ القيام بالحجز يوم
من التبليغ " .

ب- إجراءات الحجز الإداري :

من المسلم به أن للإدارة الضريبية سلطات واسعة تستطيع من خلالها توقيع الحجز على المكلف بالضريبة عن طريق التنفيذ المباشر، أو الحجز الجبري باعتبارها صاحبة الامتياز. من منطلق خصوصية التي يتمتع بها الحجز الإداري عن غيره من الحجزات، باعتباره أمرا مكتوبا يصدر من الإدارة الضريبية ، يشكل نوعا من الخطورة على أموال المكلف بالضريبة. نظم المشرع الجزائري الحجز في قانون الإجراءات الجبائية ، و الذي يشتمل على مجموعة من الشروط والإجراءات التي ينبغي على إدارة الضرائب اتخاذها .

(1) توافر شروط الحجز قبل توقيعه

لم يضع المشرع الجزائري شروطا محددة واجبة الاحترام في إجراءات الحجز رغم ما يحمله الحجز من خطورة على أموال المكلف بالضريبة . لذا يتعين على الإدارة الضريبية احترام القواعد العامة للحجز المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية . دفع بالمشرع لوضع شروط واجبة الاحترام تحت طائلة البطلان ، تهدف هذه الشروط إلى المحافظة على حقوق المكلف بالضريبة ، و بالتالي تشتمل هذه الشروط على :

- أن يكون الحجز عند عدم الوفاء بالمستحقات في المواعيد المحددة ، وهذا وفقا للجدول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله و التي تشتمل على كل المكلفين بالضريبة والمبالغ المطلوبة أداؤها و كذا تاريخ الشروع في التحصيل¹ ;
- أن تكون الإدارة الضريبية دائنة وقت الحجز ;
- أن يكون في الدين المراد تحصيله بطريقة الحجز الإداري شروط خاصة وهي:
 - أن يكون معين مقدار ولم ويسدد قبل الحجز ;
 - أن يكون الدين حال الأداء ;
 - أن يكون الدين محققا;
- أن يكون الأمر بالحجز صادرا عن المدير الولائي للضرائب أو ممثليه²;
- أن يتم الحجز في المواعيد المسوح بها³ ;

¹ - أنظر إلى نص المادة 1/143 من ق.ا.ج : " تحصل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله".

² - أنظر لنص المادة 145 من ق.ا.ج .

³ - تنص المادة 147 من ق.ا.ج : " في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و في الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل. و يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه

(2) استصدار قرار بالحجز الإداري

تعتبر إدارة الضرائب صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءات الحجز وتحت مسؤوليتها وذلك وفقا للمادة 145 من القانون الإجراءات الجبائية¹، ولا يتدخل القاضي إلا إذا كان هنالك استشكل في التنفيذ.

ملاحظة

بناء لما جاءت به مادة 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا تتم إجراءات الحجز الإداري على المكلف بالضريبة فقط²، إنما يمكن لإدارة الضرائب مباشرة إجراء الحجز على الأقارب أو الزوجة أو المدين المتضامن . كما يمكن أن يتم الحجز الإداري على الورثة أو على من أوصى له بجزء أو كل التركة، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/11/22 " حيث أنه بالرجوع إلى المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة الوارد ضمن الأحكام الخاصة بالتحصيل يتضح أنها جاءت في بنودها أن الجدول المدرج قانونا في التحصيل ينفذ وجوبا في حق المكلف المقيد فيه و كذلك في حق ممثليه أو في حق من شاركه في المصلحة.

حيث كما هو ثابت في الملف أن إدارة الضرائب وجهت للمستأنف عليه (ع ع) إلزاما مؤرخا في 2002/09/14 من أجل تحصيل الضريبة الخاصة بالجدول الفردي رقم 402 الذي يعني السنة الضريبية 2001 والمتضمن مبلغ 170.611.016.25 دج يخص النشاط التجاري الممارس من المكلف بالضريبة (ص.5).

حيث أن المتابعة الجبائية المتخذة ضد المستأنف عليه (ع ع) لتحصيل الدين الضريبي الخاص بنشاط الدائن الأصلي لسنة 2001 والمبررة بالوكالة المحررة في 1999/11/10 من طرف

تنص المادة 644 من ق.ا.م.ا : " إذا لم يتم الحجز في يوم واحد، جاز إتمامه في اليوم الموالي، وعلى المحضر القضائي أن يتخذ من الإجراءات ما يلزم للمحافظة على الأموال المحجوزة، والأموال المطلوب حجزها إلى أن يتم محضر الجرد والحجز. إذا اقتضى الحال الاستمرار في إجراءات الحجز بعد أوقات العمل الرسمية، أو صادف اليوم الموالي عطلة رسمية، جاز للمحضر القضائي إتمام الحجز دون ترخيص من رئيس المحكمة.

يجب أن ينوه في محضر الحجز عن تاريخ وساعة بدايته وتاريخ وساعة إنهائه، تحت طائلة القابلية للإبطال " .
1 - تنص المادة 145 من ق.ا.ج: " 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 بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية. تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني و الحجز و البيع. غير أن الغلق المؤقت و الحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

2 - تنص المادة 377 من ق.ض.م.ر.م. على: " من 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 إلا إذا بادر الزوج المقدم بما يثبت العكس.

تطبق أحكام الفقرة السابقة، إن استوجب الأمر ذلك، على الأملاك المكتسبة بالشراء من قبل الأولاد القصر للزوجين، ضمن الشروط المنصوص عليها في الفقرة أعلاه.

لا تمارس المتابعات، بالخصوص، على الأملاك من هذا النوع إذا حقق الزوج أو الأولاد المعنيون مداخل شخصية خاضعة للضريبة، يتم عادة التصريح بها وغير مختلة التناسب مع قيمة هذه الأملاك .
وفي حالة صدور شكاية تتعلق بالمتابعات الممارسة، تطبق أحكام المادتين 397 و 398 " .

المكلف بالضريبة لصالح الغير المتابع أي المستأنف عليه ، رغم مطابقتها مبدئياً للمادة 372 من قانون الضرائب المباشرة إلا أنها غير مؤسسة مادام أن الوكالة المحتج بها من طرف إدارة الضرائب لإثبات قيام مسؤولية الوكيل التضامنية وكالة تم فسخها ابتداء من تاريخ 2000/06/17 أي من مرحلة سابقة عن السنة الضريبية المعنية بالدين الضريبي موضوع التحصيل.

وحيث أن القرار المستأنف أصاب مبدئياً عند إلغائه الالتزام بالدفع محل النزاع إلا أنه أخطأ في تقدير الوقائع وفي تطبيق القانون ويتعين بالتالي القضاء بتأدية لأسباب مجلس الدولة².

يؤكد قرار مجلس الدولة على أن دور القاضي الإداري هي الرقابة على قانونية الوكالة المحررة 1999/11/02 والمقدمة من طرف المستأنف عليه رغم مطابقتها لأحكام المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة ، إلا أن شرعيتها قد فقدت بسبب أنه تم فسخها بتاريخ 2000/06/17 ، وهي مرحلة سابقة على السنة الضريبية موضوع التحصيل بالتالي قضى مجلس الدولة بتأييد القرار المستأنف لأسباب قانونية.

إن الحجز الإداري هو قرار إداري تنفيذي مكتوب يصدر من صاحب الصفة وهو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي كل حسب مجال اختصاصه ، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع³.

يجب أن تتوفر في قرار الحجز الشروط العامة المنصوص عليها في المادة 691 من قانون إ.م.و.إ. وذلك من ناحية مراعاة الشكل المقرر في القانون و إلا كان الأمر قابلاً للإلغاء ويتم تبليغ

¹ - تنص المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على : " ينفذ الجدول المدرج قانوناً في التحصيل وجوباً في حق المكلف 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"

² - قرار رقم 022995، بتاريخ 2005/11/22 ، مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، أشار إليه فضيل كوسه ، المرجع السابق ، ص. 37.

³ - تنص المادة 146 من ق.إ.ج على : " يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع. ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق سنة (06) أشهر . و يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي. إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد ، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي بالفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً. لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت. و يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية. في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانوناً لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع. غير أنه، إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتلفن أو للتحلل أو تشكل خطراً على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه. خضع العقود، من حيث الشكل، لقواعد القانون العام. غير أن التنبيه يمكن أن يبلغ عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها، و تكتسي عقود المتابعة قيمة عريضة مبلغة قانوناً."

بإرسال السند إلى المكلف بالضريبة بوثيقة تسمى « Avis Officiel de Saisie Série Rn^o »¹ إذ يجب أن يحتوي السند على البيانات التالية :

- اسم الجهة الصادر منها هذا الأمر ومقرها ;
- اسم الشخص الذي أصدر القرار ولقبه وأمن ناب عنه في الإصدار ;
- اسم المكلف ولقبه وموطنه وصفته و قيمة المستحقات المطلوبة منه المدين وتاريخ استحقاقها والأساس القانوني لكل ذلك ;
- ختم الجهة التي أصدرت القرار ;
- توقيع الشخص الذي أصدر القرار ;
- والجدير بالذكر أن القرار يفقد رسميته إذا لم يحترم العناصر المذكورة سابقاً².

(3) تحديد محل الحجز

إن لإدارة الضرائب سلطات واسعة ، وهذه السلطات تعود إلى خطورة المهمة الملقاة على عاتقها ، لذلك يعتبر الحجز من الإجراءات الأمرة القاطعة التي تسمح من خلالها لإدارة الضرائب وضع تحت يدها مال للمكلف بالضريبة المراد حجزه من المنقولات أو العقارات . يمكن أن يكون الحجز تحفظياً إذا كان الدين عرضة للضياع أو حجز تنفيذياً ، أو حتى حجز من المنبع و هنا تلجأ إدارة الضرائب لتحصيل دين الضريبة على المرتبات والأجور³.

¹ - الملحق 05

² - Ministre des Finances, « Direction générale des impôts », op.cit ، p.p. 12 – 13.

³ - الضريبة على الدخل الإجمالي : المرتبات والأجور تتولد هذه الضريبة عن واقعة تحقق الدخل و بالتالي للعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الدخل الإجمالي يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب الإقطاع من المصدر: المداخل الأساسية (المرتبات، الأجور، العلاوات) المداخل الملحقة (الإكراميات والزيادة في السعر مقابل الخدمات) الإيرادات المماثلة للأجور، على سبيل المثال : المزايا العينية (التغذية والسكن والألبسة...) المداخل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركات ذات مسؤولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة العلاوات والتعويضات والتسديدات والمنح المدفوعة لمسيري الشركات ؛ تعويضات المساعدين التعويضات الممنوحة في إطار الاستخلافات المضمنة بشكل ثانوي ؛ المنح الناتجة عن أي نشاط ظرفي ذات طابع فكري المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا كتعويض مقابل عملهم ؛ المنح، على سبيل المثال :

منح الخدمة الدائمة، الضرر، الخدمة بالمناوبة، إضافات الدخل
منح المردودية، الإخضاع، الخطر، الصندوق، الحصيلة، المسؤولية، نهاية السنة
المنح والعمولات الممنوحة في إطار عمل مأجور عليه ، المعاشات والريوع العمرية ، أشار إليه حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات " دراسة تحليلية في نظرية العامة للضريبة "، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2007 ، ص. 20 .

■ إجراءات الحجز على المنقول

يعتبر الحجز على المنقولات ثاني إجراء بعد الأوامر ويقصد به التنفيذ على منقولات المدين التي توجد في حوزة المنفذ عليه والمملوكة له وذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها. إذا ، يعتبر الحجز من امتيازات إدارة الضرائب¹ . يتم تنفيذه قرار الحجز من قبل أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانوناً أو المحضر القضائي² ، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية³ ، الذي يشترط في حجز المنقول لدى المدين بما يلي :

○ الشروط الخاصة بالمنقول

إن الحجز يشتمل على المال المنقول عادياً ، فإن كان يعتبر عقاراً بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري ، وإن كان منقولاً غير عادي كأن يكون حقاً للمكلف في ذمة الغير ، فيخضع للحجز للمدين لدى الغير .

- أن يكون المال المحجوز ملكاً للمكلف ؛
- أن يكون المال المحجوز في حيازة المكلف أو من يمثله ؛
- إن عملية الحجز على المنقولات تشتمل كل المنقولات والأثاث التي يملكها المكلف بالضريبة أينما وجدت وذلك بناءً لنص المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة⁴.

○ الشروط الخاصة بمرحلة الحجز نفسها

بعد استيفاء الشروط المذكورة سابقاً، يقوم قابض الضرائب بتوجيه تنبيه بلا مصاريف للمكلف بالضريبة وتسمى هذه المرحلة بعملية التحصيل الفوري وفقاً للإحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁵.

إن الحجز على المنقولات يمارس من قبل عون إدارة الضرائب محلف أو محضر قضائي والذي يجب عليه عند الانتقال إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها وقبل توجيه محضر جرد و وصف و تعيين حارس ، كما نصت عليه المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية ، يقوم كل من عون إدارة الضرائب أو المحضر القضائي بتكرار لفظياً طلب الدفع للمبلغ المستحق الموجه

¹ - العربي الشحط عبد القادر ، المرجع السابق ، ص. 120-121 .

² - أنظر إلى كل من نص المادة 145 و 146 من ق.ا.ج .

³ - فضيل كوسة ، المقال ، المرجع السابق ، ص. 432 .

⁴ - تنص المادة 380 من ق.ض.م.م: " يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل، التي تحسب، في جميع الأحوال، اعتباراً من إدراج الجدول في التحصيل، وذلك على المنقولات والأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدت. ويمارس هذا الامتياز عندما لا توجد رهون اتفاقية على جميع العتاد المسخر لاستغلال مؤسسة تجارية حتى لو اعتبر هذا العتاد عقاراً، تطبيقاً لأحكام المادة 683 من القانون المدني" .

⁵ - المواد من 340 إلى 353: ملغاة بموجب المادة 200 من ق.م. تحت رقم 01-21 المؤرخ 07 شوال الموافق 22 ديسمبر سنة 2011 يتضمن قانون المالية 2002 ، (تنقل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية) ، ج. ر 79 ، ص. 55 .

من قبل إدارة الضرائب، إذا رفض المكلف الدفع يقوم العون بعملية جرد لممتلكات المكلف بالضريبة وبالتالي تضع إدارة الضرائب يدها على هذه المنقولات التي هي محل الحجز¹.

يحرر لكل مرحلة من مراحل الحجز محضرا (Le Procès Verbal) لذا تم تقسيمه في الفقه الفرنسي إلى:

محضر الانعدام (Procès Verbal de Carence)

في الحالة ما لم يجد المحضر القضائي أو عون إدارة الضرائب شيء للحجز، يقوم هذا الأخير بتحرير محضر نقص أو انعدام وهو إجراء يظهر ما مدى تمكن إدارة الضرائب من تحصيل ديونها.

محضر البحث (Procès Verbal de Recherche)

وهو محضر يحرر من قبل المحضر القضائي عندما يتم تنفيذ قرار الحجز في حالة اختفاء المكلف بالضريبة². يختتم محضر الحجز بإمضاء من قبل المحجوز عليه وفي حالة الرفض يجب على عون الإدارة أو المحضر القضائي التأشير في المحضر على امتناع المحجوز عليه عن التوقيع³.

إن المكلف بالضريبة إذا كان في حالة الإفلاس، فهذا لا يمنع من إحتفاظ الإدارة الضريبية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الممتلكات التي تقع تحت امتيازها وفقا لإحكام المادة 149 من نفس القانون⁴.

■ إجراءات الحجز على العقار

يعتبر الحجز على العقار من إجراءات التنفيذ المنصوص عليها في القانون العام ، فهو من أكثر الاجراءات بطئ و تعقيدا .اذ تشوبه عوائق و حواجز⁵. تبدأ إجراءات الحجز على العقار بتوجيه بتوجيه تنبيه إلى المكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بمجرد توفر وجوب التحصيل ، إلا أنه يمكن لإدارة الضرائب مباشرة إجراءات الحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه ، ويتضح أنه تطبق على الحجز القواعد الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ،

¹ - Kadi Hanafi Mokhtaria, op . Cit, p. 65.

² - Lexisnexis, Prescription de l'action en recouvrement, FR, 2008, p. 12.

³ - Ministre des Finances, « Direction générale des impôts », Op.cit ، p. 15.

⁴ - تنص المادة 149 من ق.ا.ج: " في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأصول التي تقع تحت امتيازها "

⁵ - Voir : Donnier , Voies d'exécution et procédure distribution , Litec, FR , 1999 , p. 08 .

وقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و يستكمل بقانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ في حالة وجود فراغ قانوني .

▪ الإجراءات الخاصة بحجز العقار :

تحرص التشريعات الضريبية على إحاطة الدين الضريبي بضمانات عديدة ، من شأنها أن تحول دون تحصيله ، وفي هذا الإطار عمد المشرع الجزائري إلى تعزيز هذه الضمانات وذلك من خلال إدراجه في قوانين الضرائب إجراء يعتبر من الإجراءات الخاص بالقانون المدني لما له خطورة على المكلف بالضريبة وهو الحجز على العقار².

باستقراء لكل من المادة 281 مكرر 5 و 388 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 146 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و 497 من قانون الضرائب غير مباشرة و 367 من قانون التسجيل ، يلاحظ أن المشرع خص مرحلة الحجز على العقار بإجراء إجباري و استثنائي لا يمكن لإدارة الضرائب مباشرته دون إتباعه ألا وهو الرهن الرسمي ، كأحد التأمينات العينية التبعية لضامن استخلاص الدولة لديونها الضريبية.

إن الرهن العقاري³ تمارسه إدارة الضرائب عن طريق اللجوء للقابض المكلف بالتحصيل مباشرة إلى إدارة الأملاك الوطنية بهدف قيد هذا الرهن ، وذلك من دون الحصول على إذن مسبق أو موافقة المكلف . أما الشروط التي يجب توافرها من أجل اللجوء إلى إنشاء آلية الرهن الرسمي فلم يحدد المشرع الجزائري لا الشروط الخاص به ولا حتى الإجراءات التابعة له تاركا المجال للقانون العام والاجتهادات القضائية .

و يترتب عن ذلك قيد الرهن الرسمي و تسجيله في إدارة الأملاك الوطنية وذلك بناء على طلب يوجه قابض الضرائب لإدارة الأملاك الوطنية و المتضمن:

- تعيين العقار الذي يجب أن يقع علي التسجيل ;
- تحديد طبيعة ومدى الحق المطلوب قيده ;
- تحديد هوية المكلف بالدين أو ذوي الحقوق ;
- إشارة إلى المكلف بالتحصيل الذي طلب قيده⁴.

¹ - فضيل كوسة ، مقال ، المرجع السابق ، ص. 45 .

² - فضيل كوسة ، مقال ، نفس المرجع ، ص. 46 .

³ - إن الرهن العقاري هو رهن إداريا يعمل قابض الضرائب على إنشائه بدون حاجة إلى تدخل إلى قضاء.

⁴ - الملحق 06.

كما يتعين على قابض الضرائب أن يرفق طلبه هذا بالجدول الضريبي، وبعد استكمال هذا الإجراء وفي حالة رفض المكلف، تقوم إدارة الضرائب عن طريق أعوانها أو المحضر القضائي انتقال إلى مكان العقار. في حالة عدم وجود المكلف بالضريبة (المدين) يمكن لأعوان التنفيذ الاستعانة بأي شخص يراه مناسباً لمتابعة إجراءات الحجز.

كما أن بمجرد مباشرة إجراءات الحجز يقوم أعوان إدارة الضرائب بتحرير محضر حجز العقار و يشتمل البيانات الجوهرية المتمثل في وضعه ، مساحته وحدوده ، رقمه أو القطعة الأرضية كما هو في سجل العقار إن كانت مشهورة وعلي هذا أساس يجب أن يشمل محضر الحجز ما يلي :

- تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته، وأوصاف العقار وما وجده العون الحاجز عن معوقات وما اتخذ بشأنها وعلى يوم البيع ومكان والقيمة الأولية للعقار
- لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر حجز العقار إلا أنه ينبغي ذلك خصوصا في الأحياء والمدن والمناطق التي يوجد فيها مكتب السجل العقاري¹
- كما أن تقوم إدارة الضرائب بإعلام إدارة الأملاك الوطنية والمحافظات العقارية عن طريق وثيقة يتم ملؤها بالمعلومات الخاصة بالمحجوز عليه والعقار .
- يرتب الحجز آثاره من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية أو من تاريخ تحرير محضر شريطة إعلام كل من المكلف بالضريبة².

الجدير بالذكر أن المادة 145 من ق ا ج حددت شروط و قواعد منظمة للحجز ، فإذا ما احترمت الشروط و الإجراءات فانه يصبح مشروعاً و قابلاً للتنفيذ ، و يتحصن بالتالي من إمكانية إلغاء الإجراء من طرف القضاء ، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/11/18³، إذ اعتبر من أهم الشروط الحجز هو التبليغ .

بالرجوع إلى القانون المغربي الذي حدد بمقتضى المادة 113 من مدونة التحصيل الديون العمومية الشروط الواجب توفرها وهي كالتالي:

- طبيعة الضرائب والرسوم ؛
- مبلغ الدين يساوي أو يفوق 20 ألف درهم ؛
- تاريخ قيده ؛

¹ - فضيل كوسة ، مقال ، المرجع السابق ، ص. 47.

² - أنظر نص المادة 377 و 378 من ق.ض.م.ر.م .

³ - حيث قضى مجلس الدولة : ".... حيث انه و طبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ إشعار بالحجز قبل مباشرة الحجز . حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفياً يترتب بطلانه "، قرار رقم 009805، بتاريخ 2003/11/18، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص "المنازعات الضريبية" ، 2003، ص. 89 .

- فشل جميع الإجراءات المتابعة السابقة وعجزهم عن استخلاص الديون¹ .

(4) آثار توقيع الحجز الإداري

يترتب على توقيع الحجز الإداري نتائج قانونية متعددة:

- قطع التقادم : الحجز مهما كان نوعه سواء منقولاً أو عقاراً سواء كان تخصيصاً أو تنفيذياً فإنه يؤدي إلى قطع تقادم حق الدائن الحائز في مواجهة مدينه ;
- إخضاع المال المحجوز و ملحقاته عن بقية أموال المكلف ، تكون هذه الأموال مجموعة مستقلة و متميزة وخاضعة لنظام قانوني خاص ، وذلك بقصد تحقيق الغرض من الحجز وهو التمهيد لعملية البيع . فبينما تبقى للمكلف ملكيته للمال إلا أنه يمنع عليه التصرف فيه و يقيد حقه في استعماله و استغلاله فهو يسري لمصلحة الدائن الحاجز دون غيره ;
- يقيد حق المالك للعقار (المكلف بالضريبة) الانتفاع بأمواله المحجوز عليها و إدارتها² ;
- وفقاً لنص المادة 153 في فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية ، فإن للمكلف بالضريبة الحق في الاعتراض على إجراءات الحجز أو حتى على المتابعة في حد ذاتها ، من خلال تقديم شكوى للإدارة الضرائب أو حتى اللجوء إلى القضاء بناءً لما جاءت به أحكام المادة 154³ من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً : بيع المحجوزات

يعتبر البيع من الإجراءات الصعبة المخولة للقابض وفقاً لنص المادة 151 في فقرتها الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية وكذلك نص للمادة 152 من نفس القانون⁴.

¹ - المادة 113 من مدونة التحصيل الديون العمومية لسنة 2003: "تتمتع الخزينة من أجل تحصيل الضرائب و الرسوم و الديون المحاسبين العموميين الناتجة عن قرارات الحجز برهن رسمي على جميع الأملاك العقارية للمدينين الذين يدينون بمبلغ يساوي أو يفوق عشرين ألف درهم..." .

² - فضيل كوسة ، مقال ، نفس المرجع ، ص. 60.

³ - تنص المادة 154 على : " عندما يبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات و غيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب و الغرامات و الرسوم أو الحواصل الواقعة تحت المتابعة، على نحو ما هو الشأن بالنسبة للضرائب المباشرة، يقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير الضرائب بالولاية حيث تم الحجز . و يبادر تحت طائلة البطلان، بطلب استرداد الأشياء المحجوزة مدعوماً بجميع وسائل الإثبات المفيدة، في أجل مدته شهر، اعتباراً من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز".

⁴ - تنص المادة 152 من ق ا ج ، معدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006 و التي جاءت فيها ما يلي : " تتم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة المتأخرين، إما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد.

إذا حصل، بالنسبة لنفس المنقولات ألا تصل العروض التي تستقر عندها جلستا بيع بالمزاد العلني إلى مبلغ السعر الافتتاحي، يجوز لقابض الضرائب المباشر للمتابعات أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي مبلغ السعر الافتتاحي، و ذلك بترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية ، وفقاً لقواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

إن الغاية التي تسعى إدارة الضرائب من خلال بيع المحجوزات هو الحصول على مبالغ تستوفي الجهة الحاجزة حقها من ثمن الأموال المحجوزة . هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار بتاريخ : 2001/07/30: "حيث أن المستأنفة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة وهران، دائنة لشركة صوراس بمبلغ 5.179.414.00 دج مقابل بيعها لها عددا من السيارات الصناعية. حيث أن شركة صوراس تم حلها وتصفيته قبل تسديد ديونها إلى المستأنفة. حيث نتيجة لذلك أصدر القسم التجاري حكما بتاريخ 1996/02/23 ، قضى فيه بالإلزام الشركة صوراس بتسديد مبلغ 5.179414.00 دج إلى المستأنفة، حيث بعد تنفيذ الحكم المذكور من طرف المستأنفة و قيامها بحجز منقولات شركة صوراس و بيعها بالمزاد العلني من طرف محافظ البيع و بيع المنقولات تم إشعار محافظ البيع بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة من طرف قابض الضرائب للحائز من غير الأموال المخصصة لصاحب امتياز الخزينة العامة وعلى اثر ذلك وضعت الضرائب يدها على المبلغ في حساب محافظ البيع فالتهمت المستأنفة رفع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمزاد العلني، حيث أن فعلا وفقا لأحكام المادة 991 من القانون المدني¹ و 380 من قانون الضرائب² فإن إدارة الضرائب لها حق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة. حيث أن إدارة الضرائب أثبتت أنها دائنة لشركة صوراس ولها حق الأفضلية قانونا وبذلك يكون المجلس قد أصاب في قراره " ³.

أ - المرحلة التمهيدية للبيع

تمر المرحلة التمهيدية للبيع بمجموعة من الشروط الشكلية التي أوجبها المشرع على إدارة الضرائب أخذها بعين الاعتبار :

غير أنه، لا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض، في غضون الخمسة عشرة (15) يوما، اعتبارا من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة و إعلانات إلصاق على باب قباضة الضرائب المختلفة و مقر المجلس الشعبي البلدي الذي يتبع له مكان البيع. و تستلم طلبات المشترين المعنيين في الأجل المذكور من قبل القابض المباشر للمتابعة "

لا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي، طبقا لأحكام الفقرة 2 أعلاه، إلا إذا كان مصحوبا بدفع وديعة يساوي مبلغها عشر(10/1) هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع. و لا يقابل بتصرف، إلا ضمن الشروط المنصوص عليها في الفقرة 2 المذكور أعلاه.

لا ينتج عن سحب العرض قبل إنقضاء أجل الخمسة عشر (15) يوما المذكور أعلاه، إرجاع الوديعة التي تبقى كسبا للخزينة" ¹ - تنص المادة 991 من ق.م : "المبالغ المستحقة للخزينة العامة من الضرائب و الرسوم و الحقوق الأخرى من أي نوع كان، لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين و المراسيم الواردة في هذا الشأن، و تستوفي هذه المبالغ ثمن الأموال المنقولة بهذا الامتياز في أي يد كانت و قبل أي حق آخر، و لو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمي ما عدا المصاريف القضائية" ² - تنص المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على : " يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل، التي تحسب، في جميع الأحوال، اعتبارا من إدراج الجدول في التحصيل، وذلك على المنقولات و الأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدت. و يمارس هذا الامتياز عندما لا توجد رهون اتفاقية على جميع العتاد المسخر لاستغلال مؤسسة تجارية حتى لو اعتبر هذا العتاد عقارا، تطبيقا لأحكام المادة 683 من القانون المدني "

³ - قرار رقم 001763، بتاريخ 2001/07/30، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، المرجع السابق، ص. 63 - 64 .

1) الترخيص بالبيع

إن مباشرة إجراءات المتابعة عن طريق بيع الأموال يخضع لرخصة تعطى لقابض الضرائب بالولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد ما يتم أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية وهذا وفقا لما جاءت به أحكام المادة 146 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية¹.

يجب على إدارة الضرائب تقديم طلب ترخيص للبيع مرفق مع رأي مدير الضرائب للولاية أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى التي تصدر في وثيقة خاصة تسمى (Feuille de Vente) والتي ينبغي أن ترسل إلى الوالي الذي تمنح له مهلة شهر ليعلن عن قراره ، إن طلب الترخيص المقدم للوالي يلزم أن تدعم بالوثائق التالية :

- شهادة الخضوع للضريبة (Un Extrait de Rôle du Contribuable) ;
- نسخة من محضر الحجز (Une Copie du PV de Saisie) ;
- نسخة من محضر من الممتلكات المحجوزة التي أعدها أعوان المراقبة (Une Copie du PV d'Estimation des Biens Saisis)².

في حالة مرور 30 يوما عن تقديم الطلب دون أن يكون هنالك قرار بالقبول أو الرفض يقوم كل المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات باتخاذ قرار الترخيص بالبيع وفقا للأحكام المادة 146 الفقرة الرابعة³. غير أنه إذا تعلق الأمر بالمواد أو السلع المحجوزة القابلة للتلف أو أي سلع أخرى قابلة للتحلل و تشكل خطرا على المحيط ، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من طرف مدير الضرائب بالولاية و ذلك طبقا لما جاءت به أحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية⁴.

¹ - تنص المادة 03/146 من ق ا ج " ... يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح للقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه و هذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية " .

² - Ministre des Finances , « Direction générale des impôts » , Op.cit, p.p. – 13.

³ - تنص المادة 146 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية " في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع. غير أنه، إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتلف أو للتحلل أو تشكل خطرا على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه ، تخضع العقود، من حيث الشكل، لقواعد القانون العام. غير أن التنبيه يمكن أن يبلغ عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها، و تكتسي عقود المتابعة قيمة عريضة مبلغة قانونا "

قد عدلت المادة 146 في فقرتها الرابعة و الخامسة بموجب المادة 39 من القانون 16/05 المتضمن المؤرخ في 29 ذي القعدة عام 1426 الموافق 31 ديسمبر 2005، متضمن قانون المالية 2006، ج. ر 85 ، بإضافة إجراء آخر وهو أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى.

⁴ - Ministère Des Finances « Ecole nationale des impôts, Op.cit, p.17.

(2) إجراءات الإشهار (La Publication de Vente)

بعد استصدار الترخيص بالبيع من قبل الوالي أو من يقوم مقامه قانونا أو المدير الولائي للضرائب المباشرة تباشر عملية الإشهار بالبيع وهي مرحلة سابقة لإجراءات البيع ، إذ يتم إلصاق إعلانات التي يجب أن تتضمن العناصر الجوهرية وذلك وفقا لنص المادة 151 الفقرة الرابعة من نفس القانون¹ التي تمثل فيما يلي :

- بيان لقب كل من المكلف بالضريبة و القابض المباشر للمتابعة باسميهما وموطنهما ؛
- مختلف العناصر المكونة للأشياء المحجوزة ؛
- وضع الثمن المبدئي للأشياء المراد بيعها ؛
- مكان، يوم و ساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتبه، و يتم في مثل هذه الحالة إدراج هذه الإعلانات على الباب الرئيسي للمجلس الشعبي البلدي الذي توجد فيه الأشياء المحجوزة.

كما يتم نشر محضر البيع في جريدة الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي توجد فيها الأشياء المحجوزة و ذلك لمدة عشرة أيام قبل الشروع في عملية البيع . كما أنه يمكن للأشخاص المعنيين بالإطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على عقد المحل التجاري المحجوزة وقبل مباشرة البيع ، يجب التأكد من الأشياء المحجوزة بإعادة وضعها في المحضر².

ب- التصريح المبدئي و إتمام البيع

بعد حصول قابض الضرائب على رخصة بيع المحجوزات وإتمام عملية الإشهار الأولى، تأتي مرحلتها التصريح المبدئي للبيع ومن تم إنجازها.

(1) التصريح المبدئي للبيع

إن أعوان المتابعة ملزمون بإيداع تصريح مبدئي للبيع وفقا للمطبوعة نموذج (R) رقم 22 ، لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا . يودع التصريح في نسختين ممضى من طرف عون المتابعة يتضمن المعلومات التالية ، اسم واللقب و وظيفة و عنوان عون التنفيذ ، اسم ولقب ومهنة وعنوان المحجوز عليه وتاريخ وساعة البيع.

¹ - تنص المادة 151 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية : " و تلصق هذه الإعلانات و جوبا بسعي القابض المباشر للمتابعة و ذلك على الباب الرئيسي للعمارة و في مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها و مكتب القابض المكلف بالبيع " .
² - فضيل كوسة ، مقال ، المرجع السابق ، ص. 56.

تجدر الإشارة إلى أن عون المتابعة ملزم بتجميع الوثائق التالية:

- تصريح بالبيع، أمر الحجز وجرّد الأشياء المحجوزة ;
- محضر الإعلانات ;
- الإعلانات عن طريق الصحافة، حيث يدرج الإعلان قبل عشر أيام من البيع في جريدة مخصصة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية، حيث يتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع¹ .

(2) إنجاز البيع

يحدد أول تاريخ للبيع بعد 8 أيام على الأقل من تاريخ الحجز (باستثناء الحالات التي تمتاز بخصوصية معينة) يكون من اختصاص أعوان المتابعة أو المحضر القضائي أو محافظ البيع². و يتم فتح المزاد العلني بإعلان الثمن الأساسي (القيمة المحددة في محضر الحجز)³، في حالة عدم إتمام أو تأجيل البيع يتم تدوين التأجيل في إطار محضر.

ج- عملية البيع العلني و تحرير محضر البيع

أولاً ، يبدأ المحضر القضائي بإيداع قائمة شروط البيع بنشر المستخرج في جريدة رسمية وطنية و تعليقها في لوحة الإعلانات بالمحكمة خلال ثمانية أيام التالية لأخر تبليغ رسمي ، و ترفق صورة من الإعلان في الجريدة و نسخة من محضر التعليق مع ملف التنفيذ . كما يحرر المحضر القضائي قبل جلسة البيع بالمزاد العلني بـ 30 يوماً على الأكثر و 20 يوماً على الأقل مستخرجاً من مضمون السند التنفيذي و قائمة شروط البيع موقعا منه و يقوم بنشر الإعلان عن البيع بالمزاد العلني⁴.

ثانياً ، تتم عملية البيع علنياً ، حيث يرسى المزاد بثمن يفوق الثمن التقديري المقترح ، و في

حالة قصور المزيادات يباع المحل التجاري بالتراضي وفقاً لإحكام المادة 191 من قانون المالية 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية⁵ ، بمبلغ يساوي المبلغ المقدر للبيع ، وذلك بناء على ترخيص من مدير الضرائب أو المدير الجهوي للضرائب ، وفقاً لقواعد الاختصاص المحددة تبعا لقرار من المدير العام للضرائب . يبدأ قابض الضرائب المختص بمباشرة المتابعات بموجب محضر البيع ،

¹ - Ministère Des Finances « Ecole nationale des impôts, Op.Cit, p. 18.

² - المرسوم التنفيذي رقم 291/96، المؤرخ في 18 ربيع الثاني عام 1417 الموافق 02 سبتمبر سنة 1996 المتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع بالمزايدة، ج. ر 51 ، الصادرة في 20 ربيع الثاني عام 1417 الموافق 04 سبتمبر سنة 1996 ، ص. 12 .

³ - أنظر : رزاق لينة عمر و عطا الله بدر الدين ، الملتقى الجهوي الخاص بالتحصيل الجبري ، من 25 إلى 27 ديسمبر 2005 ، ص. 15 ، أشار إليه : فضيل كوسه ، المرجع السابق ، ص. 67 .

⁴ - Ministère Des Finances ، « Direction générale des impôts » , Op.cit, p. 14.

⁵ - أنظر: نص المادة 191 من قانون المالية لسنة 2002 تقابلها المادة 151 الفئرتان الخامسة و السادسة من قانون الإجراءات الجبائية و التي عدلت ففرتها الثالثة في مقطعيها الأول و الثاني بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006 .

أو سند التحصيل الذي يعطيه مدير الضرائب بولاية القوة التنفيذية ، عملاً بأحكام المادة 146 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية.

(1) تحرير محضر البيع : PV de vente

يحرر محضر البيع من قبل العون المكلف بالبيع (R 24)، يتم تسليم نسخة من المشتري وفقاً لأحكام المادة 151 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية و يجب أن يشمل المحضر على البيانات الأساسية التالية :

- نسخة واحدة من تصريح بالبيع ;
- تاريخ محضر البيع ;
- السند التنفيذي ;
- محضر الحجز، تاريخه واسم العون الذي حرره، تاريخ الإعلان والعون المكلف بالبيع، تاريخ إصدار التصريح ;
- تاريخ تحرير محضر التأكد من الأشياء المحجوزة ;
- مكان البيع ;
- وسائل الإشهار ;
- شروط البيع ;
- ثمن الأشياء المباعة ;
- مجموع ثمن المبيعات و كتابتها بالحروف ;
- وقت البيع، نفقات البيع، الأتعاب الأخرى ;
- إمضاءات الحراس والقابض والأعوان المكلفين بالبيع¹ .

(2) الإشهار بعد البيع

وفقاً لأحكام المادة 151 الفقرتان السابعة والثامنة من قانون الإجراءات الجبائية² ، يقوم القابض المباشر بالمتابعات بنشر عملية البيع وذلك خلال شهر من تاريخ البيع على شكل مستخرج أو إشعار يصدر في جريدة مخولة لنشر الإعلانات القانونية ، في الدائرة أو الولاية أين يستغل المحل التجاري ، أما فيما يتعلق بالمحلات التجارية المتقلة يحدده مكان الاستغلال بالمكان الذي قيد فيه

¹ - Ministère Des Finances « Ecole nationale des impôts », Op.cit, p.p. 18 - 19.

² - تنص المادة 151 في الفقرة السابعة والثامنة من ق.ا.ج: "و يتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع. وإذا لم تراعى شكليات الإشهار، لا يجوز إجراء البيع. ويمكن وضع دفتر شروط. ويجوز للأشخاص المعنيين الإطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز. يرسى مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي. غير أنه وفي حالة قصور المزادات، يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 152 المقطعين 2 و 3، أدناه، و يعد محضر بيع من قبل القابض و تسلم نسخة منه للمشتري و لصاحب العقار حيث يستغل المحل التجاري".

البائع السجل التجاري ، كما يجب تسجيل عقد تحويل الملكية قبل نشر المستخرج¹ . و يترتب على عملية البيع ، تحويل ملكية المنقولات إلى آخر مزايده ، إذ يلتزم المالك الأخير بدفع الثمن الذي انتهى إليه المزاد بحيث تخصص هذا الأموال للوفاء بالدين المستحق للإدارة الضريبية.

الفرع الثاني

إجراءات المتابعة ذات الطبيعة الجبائية

أمام تقاعس المكلف عن تنفيذ التزاماته القانونية ، لا يكون لإدارة الضرائب سوى استعمال الوسائل التي تتوفر عليها قانونا من اجل استقاء ديونها ، و غالبا ما تكون ردعية لإجباره على الدفع كتلك الواردة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والمتمثلة أساسا في مختلف طرق التنفيذ الجبري هذا من جهة و من جهة ثانية تلك المنصوص عليها ق.ض.م. ر.م و كذلك ق.ض.غ. م بالإضافة إلى ق.ا.ج .

و من ثمة ، و بما أن الإدارة تسعى دائما للحفاظ على المصلحة الخزينة، كان من باب أولى أن تمنح لهذه الأخيرة سلطات و صلاحيات قصد تحصيل الديون الضريبية ، نظرا للخصوصية التي تتميز بها عن غيرها من مؤسسات الدولة ، و نظرا لما للضرائب من أهمية قصوى على الخزينة العمومية ، دفعت بالمشرع الجزائري لوضع وسائل تمتاز بطابع الجبائي اصطلاح على تسميتها بإجراءات المتابعة ذات الطبيعة الجبائية و ذلك حسب ما نصت عليه المادة 145 و 146 و 147 من ق.ا.ج ، مما يستدعي التطرق لهذه الإجراءات من خلال الإشارة إلى الإشعار للغير الحائز (الفقرة الأولى) ، ثم الغلق المؤقت للمحل التجاري (الفقرة الثانية).

¹ - ويشترط أن يتضمن هذا المستخرج البيانات التالية:

- تاريخ التحصيل مقداره و رقمه
- المكتب الذي تمت فيه العمليات
- تاريخ العقد
- اسم ولقب كل من المالك السابق والجديد
- طبيعة المحل التجاري ومقره والثمن المشروط
- التكاليف أو التنفيذ الذي أسست عليه حقوق التسجيل
- بيان الأجل المحدد للمبادرة بالاعتراف ، واختيار الموطن في إقليم اختصاص المحكمة وفقا لأحكام المادة 151 الفقرة التاسعة من قانون الإجراءات الجبائية " .

الفقرة الأولى

الإشعار للغير الحائز

Avis à tiers détenteur

نظرا لوجوب تحصيل الضرائب باعتبارها ديننا عموميا ، ، فقد وضع المشرع الجزائري بين يدي الجهة المكلفة بالتحصيل مجموعة من الآليات ضد المكلف المتقاعس عن الدفع ، وجبره على الأداء اصطلاح على تسميتها قانونا و عملا بإجراءات التحصيل الجبري¹ .

و تعتبر هذه الإجراءات من السلطات التي تتمتع بها إدارة الضرائب من اجل استيفاء ديون الخزينة العمومية لدي المكلفين بالضريبة على وجه الخصوص ، فهي تعطى للقباض المكلف بالتحصيل سلطات واسعة لتمكينه من ضمان الحفاظ على حقوق الدولة².

إن مباشرة القابض لهذه الإجراءات على الرغم من نجاعتها ، إلا أنها تتطلب إمكانيات مادية و بشرية بالإضافة إلى وقت كبيرا و صبورا و احتراما لحقوق المكلف و السهر على ضمان حقوق الإدارة الضريبية ، فمكان على المشرع سوى إيجاد طريقة غير مكلفة و سريعة لا تحتاج إلى ما تحتاجه الإجراءات الجبرية الأخرى من وقت و تكاليف ، و يتعلق الأمر هنا بالإشعار للغير الحائز³.

إن الإشعار للغير الحائز من الإجراءات غير المباشرة في القانون الجباي.ا.ج الذي يخضع لخصوصية في الإجراءات التي يلزم على قابض الضرائب إتباعها⁴. وهي آلية تمكن القابض في مواجهة المكلف سيئ النية من تحصيل الديون الدولة بشكل تنفيذي مباغت و فعال و دون تكلفة . لإبراز هذه الفكرة لا بد من توضيح المقترضيات العامة لهذا الإجراء (أولا) و المتمثل في فكرة الإشعار للغير الحائز و الإجراءات الضابطة لهذه المتابعة ، تم التعرض إلى الآثار المترتبة على مباشرة الإشعار للغير الحائز(ثانيا) .

¹ - الحالية الحسن ، مقال الإشعار للغير الحائزين هاجس الفعالية و اكرهات التطبيق ، مجلة الفقه و القانون ، العدد الرابع ، المغرب ، عشر دجنبر 2013 ، ص. 137 .

² - أرناتي فريدة ، مذكرة العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضرائب ، مذكر ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ، لسنة 2011 - 2012 ، ص. 121 - 122 .

³ - فضيل كوسه ، المرجع السابق ، ص. 49 .

⁴ - Voir : Jean-Pierre CASIMIR, op.Cit, p. 470.

أولا :المقتضيات العامة للإشعار للغير الحائز

الإشعار للغير الحائز يمتاز بمساره التنفيذي المحدد في قوانين الضريبة ، و هو أهم الإجراءات المتابعة ، إذ يعتبر وسيلة سريعة للحجز على ممتلكات المكلف بالضريبة¹، فهو الممر الوحيد الذي يسمح لإدارة الضرائب لتحصيل المبالغ المستحقة دون أن تكون هنالك إجراءات معقدة . يعود أصله إلى القانون العام المصطلح على تسميتها في القانون الإجراءات المدنية و الإدارية حجز ما للمدين لدى الغير²، هذا الإجراء أخذه المشرع الفرنسي و اطفي عليه صبغة جبائية ليصبح تحت مصطلح الإشعار للغير الحائز . و للتعرف على هذا الإجراء ، لابد من التطرق إلى فكرة الإشعار للغير الحائز في حد ذاتها (أ) ، ثم تبيان شروط الضابطة لإجراء الإشعار للغير الحائز (ب) .

أ- فكرة الإشعار للغير الحائز :

الإشعار للغير الحائز هو إجراء من الإجراءات التي تمتاز بالطابع الجبائي كآلية دفاع ابتكرها المشرع الفرنسي سنة 1808³، و وضعها في متناول القابض المكلف بالتحصيل لمواجهة المدين من أداء الواجب الضريبي و كوسيلة للمباغته المكلف سيء النية.

أما في الجزائر إن المشرع لم يعرف " الإشعار للغير الحائز " بل قد تم الإشارة إليه عرضا في بعض مواد قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 384 إلى 387 و 401⁴ ، كما تطرق إليه في الباب الخامس من القانون الإجراءات الجبائية في المادة 159 الفقرة 2⁵ ، و هنا نستغرب لعدم تنظيمه ضمن قانون الإجراءات الجبائية كما هو الحال بالنسبة لإجراءات المتابعة⁶.

¹ - Thierry Gascet, Op.Cit, p. 08.

² -Kadi Hanifi Mokhtaria, Op.cit, p. 64.

³ - Marie Maslet de Barbarin , Op.cit , p. 154.

⁴ -Bachir Yelles Chaouch , La pratique de l'avis à tiers détenteur , revue entreprise et commerce , Faculté de droit , Université Oran , N°01 , 2005 , p. 98.

⁵ - تنص المادة 159 من القانون الإجراءات الجبائية : " يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضدّ مكلف بالضريبة ، طيلة أربع (04) سنوات متتالية ، اعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق ، حق المتابعة و تسقط كل دعوى يباشرونها ضدّ المكلف بالضريبة إن تبليغ أحد سندات المتابعة المذكورة أعلاه، سواء كان إخطارا أو إشعارا للغير الحائز أو حجز أو أي إجراء آخر مماثل الذي يوقف تقادم الأربع (04) سنوات، المنصوص عليه أعلاه، يستبدل أليا بتقادم مدني « .

⁶ - تنص المادة 384 من ق.ض.م.ر.م : " 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.

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.

تطبق 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.

حسب تعريف الأستاذ يلس للإشعار للغير الحائز " فإنه عبارة عن إجراء سريع ، بسيط و مرن و غير مكلف إتجاه المكلف بالضريبة ، و هو يختلف عن الإجراءات المتعارف عليها ضمن أحكام القانون الخاص و و الإشعار للغير الحائز يقوم من خلال القابض بأمر و إلزام الشخص و هو الغير الحائز لأموال المكلف بالضريبة أو المدين اتجاهه بدفع تلك الأموال التي بحوزته في حدود قيمة الدين الضريبي إلى القابض " ¹ .

و بالتالي سواء التشريع الفرنسي أو التشريع الجزائري لم يقوما بوضع تعريف محدد لإشعار للغير الحائز.

و لعل ، ما يمكن ملاحظته أن المشرع الجزائري لم يحدد لا شروطه و لا آثاره أو كيفية تطبيقه إلا ما نص عليه القانون الإجراءات المدنية و الإدارية من المادة 667 إلى 686 .

إن إشعار للغير الحائز هو إجراء تنفيذي خاص بالمجال الجبائي ، أكثر استعمالا من قبل قابض الضرائب ، انه يسمح لهذا الأخير بمجرد تقديمه طلب بسيط يجبر من خلاله الشخص على تسديد الضرائب التي يكون المكلف ما مدينا بها من الأموال المودعة لديه ، أو من الأموال التي يكون حائزا أو مدينا للمكلف بالضريبة ² .

ففي المغرب ، عرفه المشرع المغربي في الباب الخامس من مدونة تحصيل الديون العمومية و التي جاء في مادتها 101 أن طلب الإشعار للغير الحائز ³ يوجه المحاسبين العموميين و المقتصديين و كل حائزين أو المدينين الآخرين بالمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود لفائدة الملزمين بالضرائب و الرسوم و ذلك في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء الملزمين .

و إذا كان القانون الإداري مطبوعا بسمة القانون الغير المتكافئ ، فان هذه الميزة تبرز بوضوح في مادة تحصيل الضرائب حيث أن الإدارة الجبائية تتمتع بحق التنفيذ المباشر الذي يكفل لها حق

عندما يكون المدين بالضريبة شخصا معنويا، يحدد أجل إلزام المستأمنين والحائزين بمدة أربع (4) سنوات. تخضع المدفوعات المؤداة من المبالغ المستحقة. ويسلم وصل من قبل قابض الضرائب المختلفة للمستأمن أو الحائز الذي قام بالدفع".

تنص المادة 401 من ق.ض.م.ر.م "ينتج الاعتراض على الأموال الصادرة من كسب المدين، في مجال الضرائب الإمتيازية، من الطلب المنصوص عليه في المادة 384، الذي يكتسي مبدئيا شكل إشعار أو إنذار للغير الحائز".

¹ - واضح إلياس ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه إرجاء الدفع في المواد الجبائية ، جامعة وهران ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، 2014-2015 ، ص. 78-79 .

² - Michel Douay, Op.cit, p. 86.

³ - " الإشعار للغير الحائز هو مسطرة قانونية من بين مساطر تحصيل الديون العمومية ، و الذي تتم مباشرته عبر طلب موجه من طرف المحاسب العمومي إلى أحد الأختيار الحائزين أو المودع لديهم ، من أجل دفع الأموال التي يحوزونها و التي تعود للملزمين الذين لم يؤديوا عن الأجل المقرر ما بذمتهم من ديون .

و لا يمكن استعمال هذا الإجراء إلا من أجل استخلاص ديون أصبحت على ذمة الملزم و التي لم يتم الوفاء بها داخل الأجل القانونية للتحصيل الرضائي " ، وزارة الاقتصاد و المالية ، ميثاق تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز ، المؤرخ 17 أبريل 2014 ، المغرب ، ص. 02

اقتضاء حقوقها بنفسها في مواجهة المكلف بالضرائب دون مراجعة القضاء و هذا خروجاً على المبدأ المؤلف في قواعد القانون الخاص .

يتمتع قابض الضرائب المكلف بالتحصيل بحق التنفيذ المباشر في شقين الموضوعي والإجرائي ، إذ علاوة على طبيعة الالتزام المالي على عاتق المكلف في صورة ديون فرعية تلحق بالدين الأصلي (فوائد التأخير) ، فان قابض يجد نفسه أمام ديون المؤسس على سندات تنفيذية ويلزمه السعي إلى تحصيل هذه الديون ابتداء من مرحلة التحصيل الودي¹.

و في هذا المضمار خوله المشرع امتياز حق التنفيذ المباشر لتحصيل حق الإدارة الضريبية دون مراجعة القضاء عبر قواعد قانونية متعددة أهمها عملية التنفيذ على أموال المكلف بالضريبة الموجودة بحوزة الغير عن طريق إجراءات الإشعار للغير الحائز .

و بخصوص الطبيعة القانونية، فهو إجراء يبدأ تحفظياً ، إذ لا ينتج آثاره بمجرد تبليغه للغير الحائز ، بل يتعين انتظار صيرورة الإجراء نهائياً ، أي انه يبدأ بمجرد تجريد المبلغ المحجوز على ما يكون للمكلف بالضريبة من حقوق في ذمة الغير² أو منقولات مادية في حيازة هذا الأخير ، و تعليق عملية التسليم إلى غاية اكتسائه الصيغة التنفيذية " يخول القانون للمدين مهلة 30 ثلاثين يوماً اعتبار من تاريخ تبليغه للتعرض لإجراءات المتابعة " ، في حالة انقضاء الأجل يصبح الإجراء نهائياً و مرتباً لقاعدة تسليم المبالغ للإدارة.

في القانون الفرنسي على سبيل المقارنة، كان الإشعار يقضي إلى تجريد المبالغ المالية المتعرض عليها بين يدي الغير الحائز ، و لا تنتقل ملكيتها إلا بعد انتهاء اجل النظم.

و الجدير بالذكر أن هذا الإجراء - انتقال الملكية يكون بعد انتهاء الآجال - كان ساري التطبيق ، قبل أن يسن المشرع الفرنسي قاعدة التسليم الفوري بمقتضى المادة 86 من القانون 650-91 ، و بالنظر إلى عدم تناغم هذه المادة مع الفصل 277 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسية في حينه³ ، استمر التضارب في العمل القضائي الفرنسي حول طبيعة القانونية للتدابير ، إلا أن المشرع الفرنسي قد حسم الأمر بموجب قانون المالية 2002 . نظم المشرع الفرنسي الإشعار للغير الحائز من خلال أحكام المادة L 262 من كتاب الإجراءات الجبائية يخص مختلف الضرائب والرسوم المنصوص عليها ضمن المواد 1920 ، 1926 ، 1929 من القانون العام للضرائب⁴ .

¹ - الحالية الحسن، المرجع السابق، ص. 141 .

² - انظر إلى نص المادة 667 من القانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

³ - Marie Masclat de Barbarin , Op.cit, p.p. 154 – 155.

⁴ - واضح إلياس ، المرجع السابق ، ص. 80 .

و أما في القانون المغربي ، فإن المادة 102¹ من مدونة التحصيل الديون العمومية أكدت على الطابع التنفيذي للإشعار للغير الحائز ، و ذلك من خلال إشارتها إلى عملية التسليم الفوري للمبالغ المحازة من الغير في حدود الدين العمومي ، و أضافت هذه المادة أن التسليم الفوري يمتد مفعوله إلى الديون المؤجلة و الديون المشروطة التي تعود للملزم على الغير الحائز² .

فإشعار للغير الحائز إجراء تنفيذي خاص فبمجرد تقديم طلب من قبل إدارة الضرائب للحائز ، تتمكن من إجبار الشخص على تسديد الضرائب التي يكون مكلف مدينا بها ، من الأموال المودعة لديه أو من الأموال التي يكون حائزا أو مدينا بها للمكلف بالضريبة³ ، وذلك طبقا لنص المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁴ .

و في الأخير ، يتسم هذا الإجراء بالخصائص التالية:

- يتبع هذا الإجراء لتحصيل الضرائب الخاضعة لامتياز الخزينة العمومية .
- البساطة و المرونة و السرعة ، لقد كان هدف المشرع من خلال سنه لإجراء الإشعار للغير الحائز هو تمكين الإدارة من وسيلة فعالة تتيح لها كلما دعت الضرورة إلى تحصيل أموال المدين بسرعة و بأقل ضرر و تكلفة و حجزها في يد الأشخاص المؤتمنين عليها .
- يطبق الإشعار للغير الحائز على جميع أنواع الضرائب و الغرامات و المصاريف التكميلية لها .

¹ - انظر: إلى نص الماد 102 من مدونة التحصيل الديون العمومية المغربية، لسنة 2003.

² - مصطفى آيت موسى، مرحلة التحصيل الرضائي للديون العمومية، مجلة العلوم القانون المغربي ، المغرب ، 2013 ، ص. 06.

³ - محمد محبوبي، قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية الصادرة في 03 ماي 2008 ، القانون المغربي ، منشور في الموقع " www.google.com، ص . 07 .

⁴ - تنص المادة 384 من ق.ض.م.ر.م على : " يتعين على جميع المستأجرين والقابضين والمقتصدين 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. 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 لاستلامها. تطبق 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.

عندما يكون المدين بالضريبة شخصا معنويا، يحدد أجل إلزام المستأمنين والحائزين بمدة أربع (4) سنوات. تخصم المدفوعات المودعة من المبالغ المستحقة. ويسلم وصل من قبل قابض الضرائب المختلفة للمستأمن أو الحائز الذي قام بالدفع "

- قيام علاقة ثلاثية في إجراءات التنفيذ ، أطرافها إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة (المدين) ، الغير الحائز (مدين المدين) و الذي يتم إقحامه في مرحلة التحصيل نظرا لحيازته لأموال المكلف و ذلك خلافا لإجراءات التحصيل الأخرى ذات العلاقة الثنائية¹ .

إن خصوصيات الإشعار للغير الحائز مستمدة من استخدامها من قبل إدارة الضرائب² و هذا ما جعل المشرع الجزائري يدرجها ضمن الباب المخصص لامتيازات الخزينة في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بالإضافة إلى ذلك ، فانه هو إجراء دون شكلية مفردة فبالرجوع إلى مقتضيات القانونية المنظمة لإجراءات الإشعار للغير الحائز يتبين لنا أن المشرع الجزائري كنظيره الفرنسي لم يتطرق إلى الشكليات التي يجب أن يحترم هذا الإجراء قبل أن يكون له أي اثر أو مفعول على ذمة المدين³ .

ب- شروط الضابطة للإجراء الإشعار للغير الحائز

قبل استخدام هذا الإجراء من قبل قابض الضرائب يجب عليه أن يتأكد أولا من أن الدين مستحق و ثانيا أنه في واقع ملك للمكلف بالضريبة.

إن قابض الضرائب المكلف بتحصيل الديون المستحقة ملزم باحترام مجموعة من شروط الضابط للإجراء للغير الحائز .

تقوم هذه الشروط بتوفير ضمانات قانونية والتي على أساسها يكون الدين المستحق محققا مبدئيا على سند تنفيذي و أن تراعي قاعدة التدرج في إجراءات التحصيل مع الموازنة بين المنافع والأضرار في تحديد محل الحجز و بالتالي فإن إشعار للغير الحائز ينصب على مجموعة من شروط ينبغي مراعاتها مع العلم أن المشرع الجزائري لم يحدد الشروط و الشكليات المتعلقة به .

■ قيام دين مؤسس على سند التنفيذي

بحكم اكتسائه للطبيعة التنفيذية و عدم جواز أعماله على سبيل تدبير الضمان ، فانه من البديهي أن يهدف الإشعار للغير الحائز إلى استخلاص دين حال الأداء و مؤسس على سند التنفيذي ، فإن المبلغ المستحق ينبغي ألا يكون مشروطا أو احتماليا ، بل مؤكد و ذا قوة تنفيذية مستمدة من السند التنفيذي و بخصوص الغرامات فهي تقع خارج دائرة امتياز التنفيذ المباشر حيث يشترط لتكون الغرامات مستحقة و حالة الأداء و أن يصدر قرار من قابض الضرائب .

¹ - فضيل كوسه ، المرجع السابق ، ص. 04 .

² - سعيد أو لعربي، المرجع السابق، ص. 01 .

³ - Mohammed Saddougui ، L'avis à tiers détenteur « Cadre Juridique au Contentieux au Maroc ,Thèse de doctorat , Université Mohamed premier Oujda , Maroc , 2008 , p. 60.

■ قيام واقعة التماطل أو الامتناع عن الوفاء

بمقتضى القاعدة القانونية " لا تكليف إلا لمعلوم "، أي انه يتم إشعار المدين بالدين المستحق المراد تنفيذه، و يترتب عن تبليغ القرار صيرورة هذا الأخير منتجا لأثاره القانونية و جواز المرور إلى التدابير التنفيذية كما انتهى إليه قضاء محكمة النقض الفرنسية.

يتولى قابض الضرائب إعداد جدول التحصيل وفقا لأحكام المادة 143 و ما بعدها من قانون الاجراءات الجبائية ، لينتقل بعدها للإنداز كإجراء ودي يقوم القابض بإرساله للمكلف بالضريبة المسجل في جدول الضرائب . و عليه في حالة إمتناع المكلف بالضريبة عن دفع المبالغ المستحق بعد إندازه فإنه يجوز للقابض اللجوء إلى إجراءات المتابعة .

■ ليس مقيدا بأي شكليات قانونية

تشرع الإدارة الضرائب في عملية المتابعة من خلال البدء في عملية تبليغ ، ما يمكن ملاحظته أن هذا النوع من المتابعة لا يخضع لأي شروط شكلية محددة ، بل يجب ان يحمل توقيع القابض المكلف بعملية التحصيل أو الشخص المفوض عنه قانونا .

أما فيما يتعلق بطبيعة الوثيقة في حد ذاتها ، فإننا نرى بأنها مشوبة بعدة عيوب ، باعتبارها لم تتضمن البيانات الأساسية الواجب توفرها مثل عدم احتواءها على مواد قانونية التي تسمح قانونا بالقيام بهذا الإجراء و كذا البيانات المتعلقة بموضوع الضريبة ، موضوع التحصيل و تاريخ وضع الجدول في التحصيل ، و أكثر من ذلك لم تبين المبلغ الواجب تسديده و طرق المتابعة و حقوق للغير الحائز¹.

■ تبليغ الإشعار للغير الحائز

و تكمن أهمية التبليغ على هذا المستوى في قطع التقادم الوعاء الضريبي و تمكين المكلف من التمييز بين قرارات الوعاء و إجراءات التحصيل و تجنب الخلط بين الأمرين ، فإذا لم تتمكن إدارة الضرائب من تحصيل ديونها خلال مدة ثمانية (08) أيام فإنها تلجأ إلى إجراء الحجز² . يتم إعلامه عن طريق حوالة بريدية مع إشعار باستلام أو بمجرد رسالة بسيطة ، كما يمكن لقابض الضرائب إعلام للغير الحائز عنى طريق une Lettre de Rappel³ . إلا أنه في مثل هذا النوع من الاجراءات يجب التمييز بين تبليغ الغير الحائز و المكلف بالضريبة .

فيما يخص للغير الحائز تقوم الإدارة الجبائية بتبليغة بإجراء الإشعار للغير الحائز ، حتي يقوم بتحويل الاموال المكلف بالضريبة التي تحت حيازته إلى الخزينة العمومية ، أما تبليغ المكلف بالضريبة فلا نجد اي نص قانوني يلزم الإدارة الضرائب بأن تبلغ المكلف بالضريبة بإجراء المتخذ

¹ - Marie Masclat de Barbarin , le contentieux du recouvrement de l'impôt pages 154 – 155 .

² - Ministre des Finances » Direction générale des impôts » , BSF . Recouvrement de l'impôt, N° 14, Mars 1996, p.p. 36-37.

³ - الملحق 07.

ضده . يعتبر هذا اجحاف في حق المكلف بالضريبة الذي له الحق في ان يتقدم بالطعن ضد هذا الإجراء عن طريق ما يسمى الشكاية .

في القانون الفرنسي يعتبر التبليغ المكلف بالضريبة بالإشعار للغير الحائز إجراء إلزامي ، بل يجب إعلام الغير الحائز بأنه قد تم تبليغ المكلف بالضريبة تحت طائلة البطلان ، و يتم التبليغ بموجب رسالة مسجلة مع الاشعار بالإستلام ¹ .

▪ ضبط نطاق التطبيق

ينصب الإجراء على المبالغ النقدية و القيم المنقولة و لا يتعداها إلى طائفة الأموال الأخرى ، و يقتضي الضمان القانوني للمكلف عدم شمول إجراء لكافة هذه الأموال و القيم ² .

▪ أن تكون للمكلف أموال نقدية مودعة لدي الغير

إجراء الإشعار للغير الحائز يمكن استخدامه فيما يتعلق بالذين يحملون الأموال نيابة عن المكلف لأي سبب كان و ذلك بناء على نص المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ³ .

و هم المستأجرين و القابضين و المقتصدين و أي من المستأمنين على أموال المدين لإدارة الضرائب و كذلك المسيرين و المتصرفين و المدراء و القائمين بتصفية الشركات بالنسبة للضرائب المستحقة عليها و الأعوان المحاسبين أو أمناء مال الشركات الفلاحية للاحتياط و جميع هيئات القرض الفلاحي أو غير الفلاحي و التعاونيات و التجمعات المهنية أو أي شخص معنوي كالبنوك و الموثق .

لتوسيع قاعدة الضمان فإن المشرع أذن للقباض الضرائب أن ينفذ الإجراء على صاحب العمل و يكون ذلك بالحجز على رواتب العمال من خلال الاقتطاع من الراتب ⁴ . و نظرا لحساسية وصعوبة

¹ - Cass.Com . Arrêt du 18/06/1996 , Le défaut de dénonciation de l'avis à tiers 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 .

تم الإشارة إليه ، واضح إلياس ، المرجع السابق ، ص. 84 .

² - زناتي فريدة ، مذكرة ماجستير العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ، 2011 - 2012 ، ص 70 .

³ - تنص المادة 384 من القانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة : " يتعين على جميع المستأجرين والقابضين والمقتصدين وغيرهم من المستأمنين على أموال صادرة من المدينين بالضرائب والخاضعين لامتياز الخزينة العمومية، أن يدفعوا بناء على طلب ذلك منهم، لقباض 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 " .

⁴ - تنص المادة 387 / 3 من القانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة : " تحدد النسب التي تقع في حدودها الأجر و المرتبات الخاصة و العمومية و رواتب و أجور الموظفين المدنيين والعسكريين تحت حجز الخزينة، لدفع الضرائب و الحقوق و الرسوم وغيرها من الحواصل الواقعة تحت الامتياز، كما يلي :

- بالعشر (1/10) من حصة الأجر الشهرية الصافية التي تقل عن مبلغ 1.000 دج أو تساويه،
- بالعشرين (2/10) من حصة الأجر الشهرية الصافية التي تفوق 1.000 دج أو تقل عن 2.000 دج، أو تساويه،
- بأربعة أعشار (4/10) من حصة الأجر الشهرية الصافية التي تفوق 2.000 دج وتقل عن 4.000 دج أو تساويه،
- بستة أعشار (6/10) من حصة الأجر الشهرية الصافية التي تفوق 4.000 دج وتقل عن 7.000 دج أو تساويه،

الوضع فقد وضع المشرع الجزائري نسب يحدد من خلالها حدود الأجر التي سيقع عليها الحجز بناء على الإشعار للغير الحائز و يتم الاقتطاع أولا بناء على طلب يقدمه قابض الضرائب¹ للحائز سواء كان بنك أو مؤسسة مالية أو راتب العامل و يتم بعدها خصم المدفوعات من المبالغ المستحقة و يسلم وصل من قبل قابض الضرائب المختلفة للمستأمن أو الحائز الذي قام بالدفع .

أما بخصوص الحجز على الرواتب فيتم اقتطاع وجوبا دون انتظار أن يكون صاحب العمل أو محاسب القائم بالدفع باقتطاع المبلغ المستحق على المستفيد ، و من هنا يتم منح المعني بالأمر بناء على طلب تصريحها بالدفع المبالغ المقطوعة .

ثانيا : الآثار المترتبة على مباشرة الإجراء للغير الحائز

إن الإشعار للغير الحائز له تأثير فوري إذ يعطي لقابض الضرائب حق استثنائي على الأموال المحجوز الدائنين الآخرين ، فهنا يتحول الغير الحائز إلى المدين اتجاه إدارة الضرائب في حدود التزاماته اتجاه المكلف بالضريبة ، هذا التأثير يمتد ليشمل جميع المبالغ المالية مهما كان تاريخ المحدد للاستحقاق سواء كان حال الأداء أو مستقبليا² .

في هذه الحالة ينتج عليه التزام قانوني بضرورة الوفاء بصفة فورية .

لكي يرتب الإشعار أثاره القانوني في حيز المبالغ و تسليمها لمن يجب، اهتدى فقهاء القانون إلى معيار تاريخ نشوء الدين الذي يجب أن يكون سابقا على تاريخ الإشعار أو متزامنا معه و إلا كان فاقدا لكل أثاره القانونية.

خلافًا للحجز لدى الغير ، فانه لا وجود لقاعدة الاتفاق الودي في توزيع الأموال المحجوزة بموجب الإشعار للغير الحائز و هذا الأخير غير ملزم أصلا بالإدلاء بالتصريح ايجابي أو سلبي بل لا يمكنه حتى إبداء أية ملاحظة بهذا الخصوص أو تحفظ و إنما تلتزم بتسليم لمبالغ المحجوزة بين يديه إلى المحاسب المكلف بالتحصيل بينما في الإجراءات الحجز لدى الغير و التي لها نفس الغاية إلا أن هناك إجريين منفردين :

- تنتقل الأموال بين يدي المحجوز بين يديه بناء على أمر قضائي
- المصادقة الحجز يكون إما باتفاق الودي في حالة عدم الاتفاق يكون حكم قضائي نهائي.

و عليه يمكننا أن نخلص إلى أن الإشعار للغير الحائز هو إجراء تنفيذي لفائدة أشخاص الإدارة الجبائية الذين يتوفرون على امتياز بخصوص ديونهم ، يرتب أثاره من تاريخ إعلام الغير

- بثمانية أعشار (8/10) من حصة الأجر الشهرية الصافية التي تفوق 7.000 دج وتقل عن 10.000 دج أو تساويه،
- بالتام من حصة الأجر الشهرية الصافية التي تفوق 10.000 دج " .

¹ - انظر: إلى الملحق 07

² - Voir : Jean-Pierre CASIMIR, Op.cit , p. 475.

الحائز فان أراد المدين الدائن التخلص من الحجز عليها اللجوء إلى إيداع الدين الضريبي المستحق و بالتالي زوال الحجز .

الفقرة الثانية

الغلق المؤقت للمحل التجاري

بجانب الإجراءات المتابعة للقانون العام فإنه يمكن لإدارة الضرائب وفقا للمادة 991 من القانون المدني و المادة 380¹ من القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و بناء لحق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل و حق الأفضلية في استقاء ديونها من المكلف بالضريبة² ، فلها الحق في مباشرة إجراءات المتابعة من أجل إتمام مهمة الموكلة لها قانونا ، و من بين هذه الإجراءات هناك الغلق المؤقت للمحل التجاري .

أولا : طبيعة القانونية لقرار الغلق المؤقت للمحل التجاري

نظم المشرع الجزائري عملية البيع للمحلات التجارية من خلال قانون الاجراءات المدنية والإدارية و القانون التجاري ، إلا أنه لم يتضمن اجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري إذ اصطلح على تسميته بالحجز التحفظي أين يكون المحل في حوزة المستغل إلى غاية الحجز التنفيذي³ ، و لكن الأمر هنا له نوع من الخصوصية إذ يشتمل على عدم دفع الدين الجبائي وديا من طرف المكلف بالضريبة بعد إنذاره قانونا .

يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري من الإجراءات التنفيذية التي منحها المشرع بمقتضى إلى نص المادة 146 الفقرتين الأولى و الثانية من القانون الإجراءات الجبائية⁴ ، إذ منح لإدارة الضرائب إجراءات استثنائية لتمكنها من تحصيل أموال الخزينة العامة ، من خلال الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة ، الذي يعتبر إجراء رديعا تهديديا أكثر منه إجراء لتحصيل الديون الضريبية .

¹ - تنص المادة 380 من القانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة : " يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل، التي تحسب، في جميع الأحوال، اعتباراً من إدراج الجدول في التحصيل، وذلك على المنقولات والأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدت. ويمارس هذا الامتياز عندما لا توجد رهون اتفاقية على جميع العتاد المسخر لاستغلال مؤسسة تجارية حتى لو اعتبر هذا العتاد عقاراً، تطبيقاً لأحكام المادة 683 من القانون المدني".

² - مجدي نبيل محمود شرعب ، مذكرة حول امتيازات الإدارة الضرائب لسنة 2008 ، ص. 64 .
³ - واضح إلياس ، إرجاء الدفع في المواد الجبائية ، رسالة الدكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة وهران ، لسنة 2014-2015 ، ص. 91 .

⁴ - انظر إلى نص المادة في فقرته الأولى و الثانية من القانون الإجراءات الجبائية : " يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع. ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر . / و يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي".

يتخذ قرار الغلق للمحل التجاري من قبل المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه و يكون ذلك بناء على تقرير المحاسب المتابعة¹ . فغلق المحل لا يتم فيه نزع ملكية المكلف بالضريبة للمحل ، ولكن يحرم من حق الانتفاع المؤقت من أجل تحصيل الدين الجبائي و تجنب لأي محاولة للاختلاس أو تحويل لأملاك المكلف بالضريبة و التي يعتبر رهنا مشتركا مع الإدارة الجبائية². لا يمكن لقرار الغلق المؤقت - بأي حال من الأحوال - تجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر .

يجدر الإشارة إلى أن عملية تبليغ القرار تتم إما من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو محضر قضائي³ ، بإضافة إلى ذلك يقع على عاتق المكلف بالضريبة التزام باكتتاب سجل للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب في اجل عشرة (10) أيام من تاريخ تبليغ القرار . في حالة ما إذا المكلف بالضريبة لم يتحرر من دينه يقوم المحضر القضائي أو العون المكلف بالمتابعة بتنفيذ قرار غلق المحل .

ثانيا : حالة الغلق لأسباب موضوعية وقانونية

يعتبر قرار المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملا تهديديا ، و ذلك بناء على تماطل التاجر عن تسديد ما عليه من ديون الخزينة العمومية ، تلجأ مصلحة الضرائب إلى فرض غرامات تهديدية عن كل يوم تأخير ، و الهدف من ذلك هو إجبار المكلف بالضريبة من تسديد مستحقاته اتجاه الخزينة و رغم هذا نلاحظ أن المكلفين القانونيين يسلكون طرقا غير قانونية و سبلا ملتوية تجنبنا لتسديد المبالغ المستحقة .

إذا تم تبليغ المكلف بالضريبة بالجداول التحصيل و بعد التنبيه و دون محاولة منه لتبرئة ذمته تجاه مديرية الضرائب بالولاية⁴، تلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري بإتخاذها قرار غلق المحل التجاري مؤقتا . حيث جاء قرار مجلس الدولة ليؤكد على هذا الاجراء في قراره الصادر بتاريخ 2003/11/18 " حيث أن إجراء الغلق الإداري للمحل هو من إجراءات التحصيل الجبري تتخذه إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقا لأحكام المادة 392 الفقرة 04 من القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة"⁵ .

Ministre des Finances » Direction générale des impôts », op.cit, p. 11.

² - انظر إلى نص المادة 186 من القانون المالية 2002

³ - هذا ما قضت به الغرفة الثانية لمجلس الدولة لملف رقم 3712 بتاريخ 2002/01/28، مجلة مجلس الدولة، عدد 2003، ص.

70 .

⁴ - تنص المادة 144 من القانون الإجراءات الجبائية : " يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب.و يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها و شروط الاستحقاق، و كذا تاريخ الشروع في التحصيل./ و يرفق الإنذار بحوالة للخزينة محررة سلفا./ ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم... " .

⁵ - قرار مجلس الدولة رقم 011010 الصادر بتاريخ 2003/11/18 الغرفة الثانية ، المرجع السابق ، ص. 99 .

رغم أن قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري يمس بمبدأ حرية المكلف بالضريبة إلا أنه يعتبر من الإجراءات الأكثر فعالية في استثناء الديون ، و غالبا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى القضاء ساعيا من خلال هذه الخطوة فتح محله و ذلك بتسديد ديونه و إذا ما اثبت حسن نيته تلجأ عادة مديرية الضرائب إلى وضع جدول لتسديد ديون بالتقسيط .

يعد هذا الإجراء استثناء عن القواعد العامة ، حرص المشرع من خلاله لإيجاد نوعا من التوازن في المراكز القانونية ، إذ أجاز للمكلف المعني بإجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري أن يطعن في قرار المدير الولائي من اجل رفع اليد ، بالمقابل منح لإدارة الضرائب سلطة تنفيذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري دون أن تكون ملزمة بتوقيف الإجراء¹ .

و لما كان القرار يشمل المحل التجاري ، الذي يعتبر بدوره مجموعة من الأموال المنقولة اللازمة للاستغلال التجاري و قد تكون معنوية أو مادية كالبضائع ، جعل من قرار الغلق من أخطر السلطات الإدارية الضريبية ، لإمكانية تأثيره السلبي على هذه المواد أو السلع التي تكون قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتعفن أو التحلل أو تشكل خطرا على الجوار . في هذه الحالة منح المشرع الجزائري لإدارة الضرائب الحق و السلطة في الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من قبل المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية .

جدول ملخص لإجراءات المتابعة لتحصيل الجبري للضريبة :

السلطة المصدرة لقرار المتابعة	طبيعة الإجراءات
المدير الولائي تحت تقرير قابض الضرائب	الغلق المؤقت للمحل التجاري
قرار يتخذ من الوالي الولاية بعد اخذ رأي المدير الولائي للضرائب	الحجز
قرار يتخذه المدير الولائي للضرائب	البيع الاستعجالي لسلع المحل التجاري
قرار يتخذه المدير الولائي للضرائب	البيع المجزئ لعناصر المحل التجاري
يتم من قبل الأعوان المتابعة أو المحضر القضائي	البيع في المزاد العلني

¹ - من الملاحظ أن المادة 34 من القانون المالية 1998 جاء فيها اختلاف في المعنى بين ما هو وارد بالنسخة الصادر باللغة الفرنسية حيث وردت فيه عبارة « local au sage professionnel » بينما النص العربي وردت فيه عبارة محل التجاري مع العلم أن هناك فرق شاسع بين المعنيين غير أن هذا تم استدراكه من المشرع و وحد المعنيين في القانون الإجراءات الجبائية الجديد.

المبحث الثاني

تحديد أشكال الاحتجاج في المنازعات التحصيل الضريبي

لقد باثت سلطة التحصيل الضريبي من المبادئ المعترف فيها قانونا ، بحيث منح المشرع لقباض الضرائب المختص إقليميا صلاحيات واسعة¹، واعتباره المسؤول الأول عن عملية التحصيل من خلال مباشرته لإجراءات المتابعة². إذ أصبحت الإدارة - في هذه الحالة - حكما و خصما في نفس الوقت .

حاول المشرع تدارك الأمر بمنحه للمكلف بالضريبة وسائل تمتاز بالخصوصية غير موجودة في منازعات الوعاء ، و التي يلجأ إلى استعمالها أو مباشرتها لكي يحافظ بها على حقوقه في مواجهة المصالح الجبائية و المتمثلة في حق الاعتراض على عملية التحصيل الجبري ، و هذا حفاظا منه على مبدأ التوازن للمركز القانوني بين الإدارة و المكلف بالضريبة . و على هذا الأساس ، يصبح حق المكلف بالضريبة قائما متى أخلت الإدارة بالضمانات و الإجراءات الملزمة إتباعها .

و للتوصل إلى تحديد أشكال الاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي، يجب أن نمر من خلال تحليل نص المادة 153 من ق ا ج³ ، التي تشير إلى أن هذا نوع من المنازعات تنحصر حول قانونية كل من التحصيل الجبري و إجراءات المتابعة . و بالتالي فإن الإدارة عند استعمالها لصلاحيتها ، ملزمة باحترامها مجموعة من الشروط ، منها ما يتعلق بعملية التحصيل الضريبي في حد ذاتها و منها ما يخص إجراءات المتابعة .

و من ثمة فإن أشكال الاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي، تتمثل في شكلين أساسيين نص عليهما القانون هما كالآتي: الاعتراض على التحصيل الجبري (المطلب الأول)
الاعتراض على إجراءات المتابعة (المطلب الثاني)

¹ - أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع ، عين ميله ، لسنة 2005 ، ص. 25 .

² - اقصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، رسالة الدكتور ، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة ، لسنة 2007 - 2008 ، ص. 64 .

³ - تنص المادة 153 من ق.ا.ج : "... نكتسي هذه الدعاوى، إما شكل اعتراض على إجراء المتابعات و إما شكل اعتراض على التحصيل القسري. يجب أن يبادر، تحت طائلة البطلان، بالاعتراض في أجل شهر، اعتبارا من تاريخ تبليغ سند الإجراء، و في أجل شهر، اعتبارا من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بهذا الإجراء إن تعلق الأمر باعتراض على تحصيل قسري..." .

المطلب الأول

أشكال المعارضة في التحصيل الجبري

لا شك أن صلاحيات إدارة الضرائب في تحصيل ديونها و إن كانت واسعة، إلا أنها ليست مطلقة بل ترد عليها كثير من القيود. يبدو جليا من خلال دراسة عملية التحصيل الجبري، أن لها شروط تعمل على إعطائها حيزا محددًا لا يمكن للإدارة تجاوزه ، نظرا للضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

إن الاحتجاج من قبل المكلف بالضريبة قائم على الاعتراض على إلزام دفع أو مقداره أو استحقاقه، و ذلك وفقا لنص المادة 153 من ق.ا.ج «... اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين و استحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وحساب الضريبة ». ففي هذه الحالة لا تشمل المنازعة على الدين الضريبي في حد ذاته، بل تمس فقط إلزام دفع مبلغ الدين.

و لما كانت أشكال المعارضة في التحصيل الجبري تعكس بحق الخطورة التي يكتسبها هذا الإجراء - من جهة -، و الضمان الذي يملكه المكلف بالضريبة - من جهة أخرى - ، كان لا بد من دراسة كل أشكال الاعتراض أثناء عملية التحصيل الجبري، بدء بالاحتجاج على وجود إلزام الدفع وإستحقاق المبلغ (الفرع الأول)، فأخيرا الاحتجاج على الأسباب لا تمس بوعاء و بحساب الضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الاحتجاج على وجود إلزام دفع و استحقاق المبلغ

يعود المسار التاريخي لمنازعات التحصيل في أوله على الاحتجاج على إجراءات المتابعة دون غيرها من الاعتراضات، ليظهر في 30 ابريل 1889 ¹arrêt du tribunal des conflits الذي يمنح للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على الالتزام الضريبي في حد ذاته المتمثل في إلزام دفع و استحقاق المبلغ المحدد، قد نقل المشرع الفرنسي نفس المصطلحات المكرسة في عديد من

¹ - جاء في قرار مايلي :

« contestation qui ont pour objet les causes de la poursuite, c'est-à-dire l'existence ou la quotité de la dette du contribuable envers le trésor », CE 10 décembre 1900 , Marie Masclat de Barbarin , Op.cit, p. 178.

الاجتهادات القضائية ليشكل بها المادة 1846 من القانون 23 ديسمبر 1946¹ ، قام المشرع الجزائري هو الآخر باقتباس هذه المادة و إدراجها في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

تعد مسألة الاعتراض على إلزام دفع و الاستحقاق من الأهمية بمكان في إطار قواعد منازعات التحصيل الضريبي، و قد نص المشرع الضريبي الجزائري في المادة 153 من القانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الثانية على انه "... شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين و استحقاق المبالغ المطالب بها..." .

و إذا كانت المادة السابقة أشارت إلى أشكال الاحتجاج طبقا لقانون الإجراءات الجبائية الجاري به العمل، فإنها بذلك تحيلنا ضمنا إلى القواعد المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا قانون الضرائب الغير المباشرة المحدد لإجراءات فرض و طرق دفع الضرائب .

إن أشكال الاحتجاج التي أشار إليها المشرع الجزائري في المادة 153 / 2 تدفعنا إلى تحديد طبيعة الاحتجاج على إلزام الدفع (الفقرة الأولى) قبل أن ينتهي بنا المطاف إلى معالجة وسائل الاحتجاج القائم على استحقاق الضريبة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى

الاحتجاج على إلزام دفع

إن الهدف الأساسي من العلاقة الضريبية هو الحصول على الضريبة ، لذلك فالإلزام دفع الضريبة هو إجراء تتخذه الإدارة الضريبية ضد المكلف بالضريبة في حال امتناعه ، من هذا المنطلق يقع وجوبا على عاتق إدارة الضريبة تحصيل دينها ، و من هنا يمكن الإشارة إلى وجود فرق بين الالتزام بالدفع و إلزام الدفع².

من المعلوم أن النظام القانوني الجزائري يقوم على التصريح و الدفع التلقائي للضريبة ، حيث أن المكلف بالضريبة ملزم أن يؤدي المبلغ أو الدين المستحق لإدارة الضريبة ، بمجرد حلول الآجال القانونية فهو بالتالي ملتزم بالدفع ، بينما في حالة امتناعه عن الدفع ، تقوم الإدارة بمباشرة عملية التحصيل الجبري من خلال إصدار قرار إلزام دفع مبلغ الدين .

¹ - François Deruel , Finances publiques « Droit fiscal » , Neuvième édition , Dalloz , 1993, p. 187,

² - منصور الزين ، المرجع السابق ، ص. 36 .

و يكون بذلك المكلف مجبرا بالدفع ، حتى و لو تبين له أن الإدارة قد خالفت القواعد القانونية الجاري بها العمل ، و ذلك طبقا للقاعدة "شكوى بعد الدفع" ، ففي هذه الحالة الاحتجاج لا يمكن أن يكون مقبولا إلا إذا قام المكلف بالضريبة بدفع ما في ذمته من الديون.

وعلى العموم ، فإن الإدارة إذا ما احترمت الشروط و تقيدت بتلك الضوابط ، كان لزاما على المكلف بالضريبة احترامها دون اعتراض ، أما في حالة العكس - عدم التزام المكلف بالدفع - ، فإن هذا الأخير من الضمانات و الحماية القانونية ما يخوله الوقوف في وجه الإدارة و الاحتجاج استثناء لحقوقه .

بناء على ذلك تظهر الأهمية القصوى لدراسة كيفية الاحتجاج على إلزام الدفع ، من خلال التطرق إلى الاحتجاج على إلزام دفع مبلغ الدين بواسطة المكلف بالضريبة - الأصلي - (أولا) ، ثم البحث عن الاحتجاج على إلزام دفع مبلغ الدين بواسطة المكلف بالضريبة المتضامن (ثانيا) .

أولا: الاحتجاج بإلزام دفع مبلغ الدين بواسطة المكلف بالضريبة

يعتبر المكلف بالضريبة الأصلي ، العمود الأساسي في المجال الضريبي ، و ذلك نظرا لمساهمته في تمويل الأعباء العامة ، و باعتباره ملزما بدفع المساهمات الضريبية المصرح بها قانونا، و لعل ذلك ما دفع بالمشروع الجزائري كغيره من المشرعين منح حق الاعتراض للمكلف بالضريبة، فإن له - المكلف بالضريبة - أن يلجأ لإدارة الضريبة و الاعتراض .

و بالرجوع إلى التشريع الجزائري، و بالأخص ق ا ج في المادة 154 / 2، يتضح أنه لم يحدد أشكال الاحتجاج التي يمكن أن يدفع بها المكلف بالضريبة بنوع من الدقة، فقد اكتفى بذكر فقط «.... الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين» .

و يجب التنويه في الأخير ، إلى أن هنالك تباين في المصطلحات ، إذ انه يوجد خلط بين التزام¹ بالدفع ، و الذي يقصد به التقيد بهذا الواجب ، فهنا يكون الشخص أمام أمرين : إما التنفيذ أو الإمتناع . بينما إلزام الدفع قرار تصدره إدارة الضريبة ، باعتبارها تملك سلطة الأمر و المراقبة و كذا المحاسبة ، و لا يرد لها أمر إلا ما نص عليه القانون .

¹ - التزام بدفع انه رابطة قانونية بين شخصين احدهما و هو الدائن و الآخر هو المدين ملزم بأداء مال معين ، منصور عبد الله ، الدفع بعد تنفيذ الالتزام " دراسة مقارنة " ، رسالة دكتوراه ، كلية الدراسة العليا ، جامعة الأردنية ، الأردن ، 2005 لسنة ، ص. 38 .

وأما السكوت التشريعي، لا بد من إبراز أشكال الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين، بنظر إلى الاعتراض القائم على وجود الدين (أ)، ثم البحث على الاعتراض على انقضاء التزام دفع(ب).

أ- الاعتراض القائم على وجود الدين

إن الالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري و متبادل بين طرفي العلاقة الضريبية، فبالنسبة للمكلف يقع عليه التزام بدفع الضريبة¹، و هو بالمقابل يقع التزام على عاتق إدارة الضريبة بأن تقوم بتحصيل الضريبة و إلزام المكلف بالضريبة بدفع الدين ، فهذا الأخير ليس فقط وسيلة من وسائل الاعتراض ضد التحصيل الجبري للضرائب ، و لكنه أيضا معيارا لتصنف به أشكال الاحتجاج ، وكذا تفريق بين منازعات الوعاء و التحصيل².

الاحتجاج من جانب المكلف الأصلي يقتصر في هذه الحالة حول وجود الدين، التي من خلالها يختص المكلف بالإعتماد على عدة أنواع من الاحتجاج.

(1) خطأ في التحصيل:

من المعروف أن التحصيل يكون بتوجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى إدارة الضرائب لدفع الأموال المستحق عليه في الآجال القانونية كقاعدة عامة³، كما يمكن أن يتم بواسطة وسائل متعددة في مرحلة التحصيل الودي منها التحصيل بواسطة جداول التي يدخلها الوزير أو ممثله حيز التنفيذ. و من هذا المنطلق، يمكن للمكلف القانوني أن يدعم احتجاجه على أساس أن ضريبة المستحق لم يتم إدراجها في التحصيل. فتمت كانت الضريبة غير مدرج في جداول التحصيل⁴ ، كان لزاما على قابض الضرائب امتناع عن مطالبة المكلف بالتسديد ، و إلا كانت جميع إجراءات التحصيل الجبري باطل.

و قد أكد قاضي محكمة الاستئناف الإدارية في باريس - قضية la société civile immobilière propriétaire de l'immeuble⁵ - هذا المبدأ ، الرامي لعدم قانونية لإجراءات

¹ - حسام فايز أحمد عبد الغفور، " العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية " ، مذكرة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، لسنة 2008، ص. 28.

² - محمود حمام ، " النظام الضريبي آثاره على التنمية الضريبية " ، أطروحة دكتوراه ، كجامعة قسنطينة لسنة 2009-2010 ، ص. 162 .

³ - حددت المديرية العامة للضرائب أحكام التحصيل الودي عن طريق المذكرة رقم 167 المؤرخ في 02 ماي 1995.

⁴ - الضريبة تكون واجبة التحصيل بداية من آخر يوم الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول و لا تكون مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل.

⁵ - La cour administrative d'appel de Paris a considéré que « le moyen tiré de ce que des actes de poursuites manquent de base légale au motif qu'aucune imposition n'a été mise en recouvrement a

المتابعة المتخذ ضد المكلف بالضريبة ، طالما أن هذه الوسائل المتبعة تنقصها القاعدة الأساسية لفرض الضريبة و هي إدراجها في جدول التحصيل لكي تصبح مستحقة الأداء.

(2) المنازعة حول مبلغ الدين

يمكن للمكلف بالضريبة الاحتجاج على مبلغ الدين المحدد من قبل إدارة الضرائب في سند التحصيل، إذ كان يملك ما يثبت أن مبلغ الدين هو اقل من قيمة الضريبة المستحقة المحددة في سندات إجراءات المتابعة¹. هذا ما تبناه مجلس الدولة الفرنسي في القرار الصادر بتاريخ 01 افريل 1960 و الذي أقر " بأن المنازعات القائمة حول إلزام دفع تستند على الباعث و هو أن قيمة الدين اقل من المبلغ المحدد في الإخطارات التي تم تبليغها " ² .

والجدير بالذكر ، أن هذا النوع من الاحتجاج لا يشتمل على مدى قانونية إجراءات الشكالية لسند إلزام الدفع ، و لكن وجود التزام بالدفع في حد ذاته.

ب- الاعتراض القائم على انقضاء الالتزام بالدفع

إن هذا النوع من الاعتراض يقوم في أساسه على انقضاء الالتزام وفقا لما جاءت به المواد 285 و ما يليها في القانون المدني الجزائري و المادة 1234 من القانون المدني الفرنسي ، كقاعدة عامة وباعتبار أن العلاقة التي ترتبط المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ليست علاقة تعاقدية رغم ذلك جزء كبير من هذه المواد يمكن أن يحتج به المكلف بالضريبة.

المنازعة حول استفاء الدين

إن الاحتجاج القائم في هذه الحالة على أسبقية الالتزام بالدفع، في هذه الوضعية يتعين على القاضي تعيين مختص ، لتحقق من مدى جدية احتجاج المكلف بالضريبة هذا من جهة ، و من جهة ثانية إذ تبين له أن الإدارة قد خالفت القواعد القانونية الجاري بها العمل³.

trait à l'existence de l'obligation de payer au sens de l'article L . 281 du LPF « , Marie Masclat de Barbarin , Op.cit, p. 179.

¹ - Patrick Michaud , « Contentieux du recouvrement fiscal » , Le cercle des fiscalites , n.d, pub sur site www.etudes-fiscales-internationales.com, FR, p. 04.

² - « que sa dette à cet égard ne s'élevait ainsi en tout état de cause qu' à une somme inférieure à celle portée au commandement qui avait été signifié », CE 01 avril 1960 , n°43.829 : AJDA 1960, II, p.217, obs. DRAGO ; Dr. fisc. 1960, n° 45-46, doct, concl, POUSSIERE, dans le même sens, CE 11 mai 1960, n° 25.172 : Recueil Lebon, p. 307.

³ - في القانون المقارن جاء رأي مجلس الدولة في قرار الصادر بتاريخ 17 جويلية 1973 يؤكد على المنازعة حول استفاء الدين: « de se prononcer sur l'existence, la quotité et l'exigibilité de la dette d'impôt, ainsi que sur la réalité des paiements et leur imputation sur telle cote ou sur telle autre », CE 17 juillet 1937, Recueil Lebon, Marie Masclat de Barbarin, Op.cit, p.p. 180 -181.

المنازعة حول التخفيضات

يمكن أن يحتج المكلف بالضريبة حول الإلتزام بدفع المبلغ بناء على التخفيضات التي استفاد منها¹، سواء كان المكلف بالضريبة الأصلي قد استفاد من تخفيض من قيمة الدين تلقائيا أي بقرار من الإدارة الضريبية أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة لأسباب موضوعية²، في القانون المقارن هذا النوع من الطلبات يمكن إدراجها ضمن الطلبات الاستعطفية³.

1- مع العلم أن التخفيضات الجبائية تستفاد منها شريحة من الخاضعين للضريبة، إذ تكون جزئية غير كاملة، و هذا لتخفيف العبء الضريبي الملقى على عاتق المكلف بالضريبة، كما يشكل نوع من التحفيز .
و تجدر الإشارة إلى أن التخفيضات الجبائية نوعان :

• التخفيضات التلقائية : نظمت الدولة حالات التخفيض كنوع من التحفيز في المناطق النائية أو لفئات محدد أو حتى لنشطات تجارية ، أنظر لنص المادة 104 من ق ض م ر م حيث ورد بها " تستفيد المداخل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية، يساوي ، نسبة 40 % . غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج/ سنويا أو يزيد عن 18.000 دج/ سنويا، (أي بين 1000 دج و 1500 دج/ شهريا).

وفضلا عن ذلك، تستفيد مداخيل العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو المكوفين أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدین التابعين للنظام العام، من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، في حدود 1000 دج شهريا، ما يعادل :

80% ، بالنسبة لدخل أكثر من 20.000 دج أو يساويه و أقل من 25.000 دج

60% ، بالنسبة لدخل أكثر من 25.000 دج أو يساويه و أقل من 30.000 دج

30% ، بالنسبة لدخل أكثر من 30.000 دج أو يساويه و أقل من 35.000 دج

10% ، بالنسبة لدخل أكثر من 35.000 دج أو يساويه و أقل من 40.000 دج

وفضلا عن ذلك، يطبق تخفيض قدره 20 % على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد للخبرة أو

التكوين " ، المادة 104 : معدلة بموجب المواد 10 من ق م لسنة 1995 ، 10 من ق م لسنة 1996 ، 9 من ق م لسنة 1997 ، 6 و 10 و 11 من ق م لسنة 1998، 8 و 10 من ق م لسنة 1999 ، 10 من ق م لسنة 2001، 14 إلى 17 من ق م لسنة 2003، 5 و 7 من ق م لسنة 2005 ، 3 من ق م لسنة 2006 ، 4 من ق م لسنة 2007 ، 5 من ق م لسنة 2008 و 7 من ق م لسنة 2003 .

التخفيض المقيدة : هذا النوع من التخفيضات يكون بناء على طلب يقدمه المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية صاحبة الاختصاص ، يتم الفصل في هذه الطلبات من قبل المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوارى لضرائب كل حسب اختصاصه ، إلا أن استفاد من التخفيضات الجبائية مقترنة بمجموعة من الشروط ، ذكرت المادة

100 من ق ض م ر م هذه الشروط حيث ورد بها : " ... ويجب عليهم أيضا، لكي يحق لهم الاستفادة من التخفيضات المنصوص عليه في المادة 85 ، أن يقدموا بيانا للتكاليف الواجب حسمه من دخلهم بمقتضى المادة المذكورة ويبرز هذا البيان م ا يلي :

- فيما يخص القروض المبرمة، و الربوع المدفوعة بصفة إلزامية، اسم وعنوان الدائن، وطبيعة السند المثبت للدين وتاريخه، وعند الاقتضاء، الجهة القضائية التي صدر عنها الحكم، وأخيرا مبلغ الفوائد أو الفوائد المستحقة السنوية؛

- وفيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ما عدا الضريبة على الدخل الإجمالي التي يتحملها المكلف بالضريبة، نوع كل ضريبة، ومكان فرض الضريبة، ومادة الجدول ومبلغ الاشتراك ».

التخفيض المشروط: يجوز للمكلف بالضريبة حسن النية أن يصوبوا بموجب أحكام المادة 93 مكرر من ق.إ.ج إلى تخفيض مشروط، حسب مفهوم أحكام المادة 93 مكرر من ق.إ.ج، فإن عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية التي تخول حق الاستفادة من جهاز التخفيض المشروط هي تلك المتعلقة بالضرائب والرسوم المفروضة بالضرائب المباشرة، الرسوم على رقم الأعمال، حقوق التسجيل، حقوق الطابع، والضرائب الغير مباشرة وكذا الحقوق والرسوم الغير المقننة والتي تخضع قواعد وعاءها وتحصيلها وكذا منازعاتها إلى القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية الناتجة عن إعادة التقويم إثر مراقبة جبائية والتي من شأنها أن تكون محل نزاع أو هي حاليا محل نزاع في إطار الطعن القبلي .

إلا أن التخفيض المشروط لا يكسب هذه الصفة النهائية بعد استيفاء الإلتزامات المدونة به دفع كل المبالغ المثبتة على عاتق المكلف بالضريبة وفقا لعقد التخفيض المشروط المبرم مع السلطة المختصة وموافقة السلطة المختصة .

2- تنص المادة 96 من القانون الإجراءات الجبائية : " يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة".

3 - « Les dispositions de l'article 236 du CGIM posent le principe d'une demande express formulée par le contribuable qui désire bénéficier d'un dégrèvement dans le cadre d'une juridiction gracieuse » ، Khalil HALOUI ، Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit Marocain ، Thèse de doctorat ، L'université de Grenoble ، FR، 2006 ، p. 111.

في كلتا الحالتين يكون المبلغ المحدد في سند التحصيل أعلى من المبلغ المحدد في التخفيضات، لذا يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى هذا النوع من الاحتجاج في حالة تحقق شروطه.

المنازعة حول المقاصة compensation

تسمح المقاصة بتسهيل العلاقات ما بين المدينين المتقابلين بتفادي التحويل المزدوج للأموال، وفي نفس الوقت، تضمن لكل دائن أي سوء للنية أو عدم ملاءة الطرف الآخر، زيادة على ذلك، تمنح لطالبا امتيازاً يتمثل في عدم مزاحمته من قبل باقي دائني مدينه . لقد اعتبرت المقاصة، استناداً إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه¹، كأداة وفاء و وسيلة ضمان لأنها تمثل امتيازاً و أولوية لمداين في استيفاء حقه قبل غيره . لقد تناول القانون المدني موضوع المقاصة من خلال نص المادة 297 و ما يليها.

بينما في النظام الجبائي ، تعد إحدى طرق الوفاء القانونية و تتحقق عندما يتلاقى دينان في ذمة شخصين اجتمعت في كل منهما صفة الدائن و المدين ، فينقضي الدينان بقدر الأقل منهما². وقد خص المشرع عملية المقاصة في المادة 96 من قانون الإجراءات الجبائية³ التي تقوم بناء على تقدم مكلف بالضريبة بطلب لإدارة الضرائب بهدف الإعفاء من الضريبة أو التخفيض منها، في سياق هذا الطلب يجوز لإدارة الضرائب أن تعرض جميع المقاصات خاصة بالضرائب المحدد بين التخفيضات المعترف بثبوتها قانوناً⁴. و في هذه الحالة يقتصر عمل قابض الضرائب بمقارنة بين المبالغ المدفوعة و الدين المستحق ليخلص إلى قيمة المبلغ المستحق .

يحق للمكلف بالضريبة الاعتراض على إجراء المقاصة من قبل القابض في حالة عدم احترام هذا الأخير للإجراءات القانونية. على سبيل المثال إذا تم عن طريق تقنية المقاصة دفع الديون الضريبية المستحقة لمصلحة التحصيل، لا يمكن ففي هذه الحالة استخدام الأموال الفائضة في عملية المقاصة خلال موازنة دين الضريبة المستحقة لصالح مصلحة أخرى. و من ثمة ، إذا ما كان المكلف بالضريبة أمام منازعة قائمة حول المقاصة ، فعليه أن يقدم الإثباتات التي تدل على صحة إدعائه .

¹ - عبد المجيد قادري ، الطبعة القانونية للمقاصة ، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة باجي مختار- عنابة ، 23ديسمبر 2012 ، ص. 141 .

² - وزارة المالية المصرية ، تعليمات تنفيذية للتحصيل رقم (43) لسنة 2002 الإجراءات الواجب إتباعها عند إجراء المقاصة . 2002/9/12 .

³ - تنص المادة 96 الفقرة الثانية من ق.ا.ج : " ... تمارس المقاصة بين الضرائب المتعلقة بمختلف عناصر الملكية أو المؤسسة الوحيدة الواردة تحت مادة الجدول المذكور في الشكوى، و ذلك حتى لو كانت هذه العناصر مسجلة بصفة منفردة في سجل مسح الأراضي " .

⁴ - Mohammed Saddougui , Op. cit, p. 210.

ثانيا : الاحتجاج بإلزام دفع مبلغ الدين بواسطة المكلف بالضريبة المتضامن

أمام حتمية الالتزام الذي هو على عاتق إدارة الضرائب ، و المتمثل في تحصيل المبالغ المستحقة على المكلف بالضريبة، منحت جل التشريعات و منها التشريع الجزائري الآليات التي تستطيع من خلالها إدارة الضرائب تحصيل ديونها. من بين هذه الآليات ملاحقة المكلف بالضريبة المتضامن باعتباره الضامن الوحيد من اجل استيفاء ديون إدارة الضرائب لدى المكلف بالضريبة.

إن التضامن الجبائي يمكن أن يستند على روابط أسرية أو قائم على علاقات تعاقدية، و التي تشمل الأشخاص المتضامنين المصرح بهم من قبل المكلف القانوني ، و ذلك لهدف تحديد طبيعة المكلف المتضامن. و يمثل التضامن أحد أهم طرق إدارة الضرائب ، حيث أن هذه الأخيرة تلجأ إليها في حالة الوصول إلى طريق مسدود يستحيل فيه تحصيل الديون الضريبية .

و بما أن الإدارة تسعى دائما لتحقيق المصلحة العامة من خلال تحصيلها للضرائب ، و نظرا لما تتميز به من طبيعة خاصة، منحها المشرع صلاحيات متابعة المتضامن بالرغم من أن هذا النوع من الإجراءات من اختصاص القضاء .

إلا أن السؤال الذي يثير اهتمامنا ماهي الشروط لإعتبار الشخص مدينا متضامنا؟ و هل هنالك حدود لهذا التضامن ؟

من الناحية القانونية ، رغم إعطاء للمكلف المتضامن حيزا كبيرا من الأهمية، من خلال الإشارة إليه في جل القوانين الضريبية¹، إلا أنه لا توجد أجوبة عن هذه الإشكالات ، لوجود فراغ قانوني رغم أن هذا الإجراء يشكل خطورة حقيقية على المتضامنين .

اللافت في الموضوع أن فقهاء القانون الجبائي أثاروا هذه المسألة بأكثر استفاضة ، وذلك من خلال الإشارة إلى أسس اكتساب صفة المكلف المتضامن . و بما أن المسؤولية تقع على عاتق المدين المتضامن، فيحق لهذا الأخير الاعتراض في منازعات التحصيل، حيث يركز في منازعته حول وجود الالتزام بدفع المبلغ المستحق².

ما يميز مسؤولية المدين المتضامن في المجال الضريبي عن القواعد العامة كون مسؤولية المكلف المتضامن بالإضافة إلى أنها تضامنية مع المكلف الأصلي فإنها غير محدودة. بمعنى أنه

¹ - Ministère Des Finances , « Direction générale des impôts » ، Op.cit ، p. 19.

² - Philippe Martin , « Lorsqu'un débiteur solidaire de l'impôt se borne à contester le principe de la solidarité , cette contestation se limite à l'existence de l'obligation de payer pour ce débiteur solidaire et n'a aucune incidence sur la régularité ou le bien-fondé de l'établissement de l'impôt » ، Marie Masclat de Barbarin, Op.cit, p. 182.

ليس للمدين أن يتمسك في مواجهة الدائن بالتزامه بدفع جزء من الدين في حدود حصته في رأس المال فقط إذا كانت تعاقدية بل لإدارة الضرائب أن ترجع على المكلف المتضامن من أجل تحصيل ديونها الضريبية ، ولو تجاوز نصيبه في رأس المال فالمسؤولية غير محدودة ، شريطة ذلك أن ينفذ أولاً على أموال الشركة. فإذا لم تكفى هذه الأموال لتسديد دينه فله الرجوع بما تبقى منه على الأموال الخاصة للمكلف المتضامن خصوصاً إذا كانت هنالك علاقة أسرية مثل الورثة أو الزوجة... الخ.

الفقرة الثانية

الاحتجاج على استحقاق الضريبة

إن استحقاق الضريبة يعطي القدرة للإدارة - باعتبارها المسؤولة الوحيدة عن عملية تحصيل الضرائب - لإجبار المكلف بالضريبة على دفع المبالغ المستحقة، إذ يمنح القانون لقاطب الضرائب سلطة مباشرة إجراءات المتابعة ضد المكلف القانوني¹. في الواقع الاستحقاق بالضريبة هو حق أكثر منه واجب، فهو لا يأخذ الزيادات على التأخير في الدفع و لا العقوبات « pénalités » ، و هذا لسبب واحد و وحيد أن تاريخ الاستحقاق ليس بالضرورة هو التاريخ النهائي للدفع. إن استحقاق بالدفع يختلف عن إلزام الدفع باعتبار أن هذا الأخير يأتي كمرحلة أخيرة ، حيث علي المكلف أن يؤدي مبلغ الضريبة أو الدين المستحق بمجرد صدور السند المثبت² .

مما لا شك فيه أن الاعتراض القائم على استحقاق الدفع ، يعتبر من الوسائل الأكثر استعمالاً في سياق منازعات التحصيل الضريبي³.

يبدو جلياً أن كل حدث يؤثر في استحقاق الضريبة من خلال نشوءها أو انقضائها ... الخ، من المرجح أن يكون سبباً من أسباب النزاع المرتبط بمدى صحة التحصيل الجبري. لذا سنستعرض تباعاً أشكال الاحتجاج في إطار استحقاق الضريبة من خلال التطرق إلى الاحتجاج القائم على غياب استحقاق الدين (أولاً)، ثم الاعتراض القائم على إيقاف استحقاق الدين (ثانياً).

¹ - Yasmine Moubachir , Impositions et régime fiscal , LGDJ , p. 286.

² - Juriclasseur, Paiement de l'impôt « exigibilité », p. 02.

³ - كما يبينه الأستاذة: Molinier

«Les oppositions «à contrainte fondées sur la non exigibilité de la somme réclamée participent de la manière la plus évidente au contentieux du recouvrement dans la mesure où elles tendent seulement à différer les effets d'une obligation de payer » , Marie Masclat de Barbarin, op.cit, p. 188.

أولا : الاحتجاج القائم على غياب استحقاق الدين

إن المنطق الذي ينطلق على أساسه النزاع هو غياب استحقاق الدين ، باعتبار أن هذا الأخير يقود إلى نشوء التزام بدفع المبلغ المستحق من قبل المكلف القانوني. و ترجع كافة المنازعات التي تستند على غياب الاستحقاق في أساسها إلى غياب التزام بالدفع.

إن الشخص المتابع بالزام الدفع و الذي يعتبر نفسه ليس ملتزم بالدين يستطيع الاحتجاج على أساس الضريبة ليست مستحقة (أ) أو الاستحقاق غير ملزم (ب).

أ- الاعتراض يستند على أساس أن الضريبة ليست مستحقة الأداء :

كما سبق ذكره من قبل، فإن طرق التنفيذ أو التحصيل لا يمكن أن تباشر إلا من قبل قابض الضرائب، الذي يسمح له القانون بمباشرتها بناء على السند الرسمي¹ ألا و هو سند التحصيل

و تبعا لذلك فإن جل التشريعات الجبائية المقارنة بما فيها التشريع الجزائري حددت لكل نوع من الضريبة تاريخ الاستحقاق الخاص بها مع وضع استثناءات على كل نوع منها إذ يتم تقديم أو تأخير نفس التاريخ كل هذا تحت مظلة القانون. فعلى سبيل المثال نظام الضريبة الجرافية الوحيدة التي يخضع لها الأشخاص الطبيعية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار ، ملزمون بدفع الضريبة على أربعة (04) أقساط أو تسديد وحيد ، و تكون مستحق الأداء بعد ثلاثين (30) سبتمبر من السنة²، أما إذ كان غياب أو نقص في تصريحات المقدم من قبل المكلف بالضريبة فهنا الدين يكون مستحق بعد خامسة عشر (15) يوما من تاريخ تبليغ سند التحصيل³.

إن المكلف يستند في احتجاجه كون الضريبة غير محقة بعد، في هذه الحالة يثور عن هذا الاحتجاج أسباب كثيرة متعددة، لذا على المعارض أن يعتمد على نظام منهجي في طرحه لهذا الاعتراض.

من الملاحظ أن معظم المكلفين بالضريبة يميلون إلى انتقاد صحة قرار أعوان المتابعة المعينين من قبل قابض الضرائب، على الرغم إن الضرائب لم تكن حتى لحظة الاعتراض مستحقة،

¹ - تنص المادة 35 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية : " يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين و الأنظمة بتحصيل الإيرادات و فضلا عن ذلك ، يجب عليه على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات السندات ، الإيرادات و التسويات ، و كذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها " .

² - وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب " مديرية العمليات الجبائية و التحصيل " ، المرجع السابق ، ص. 15 .
³ - Ministère Des Finances« Ecole nationale des impôts, op.cit, p. 07

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/10/18 " حيث أن النزاع القائم بين المكلف بالضريبة السيد (ح ك) المستأنف و مديرية الضرائب لولاية بسكرة المستأنف عليها يخص إجراءات التحصيل الجبري التي اتخذت تنفيذاً لجدول رقم 667 الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي لنشاط 1995 - 1996 و 1997 بعد تبليغ المستأنف للتنبيه بالدفع رقم 2003/06. حيث أن المستأنف يستند في اعتراضه على الحجز التنفيذي على الدفع بأن الدعوى المرفوعة من طرفه لمنازعة التنبيه بالدفع رقم 2003/06 قد فصل فيها بموجب قرار تمهيدي مؤرخ في 2004/01/11 يقضي بتعيين خبير.

حيث أن طرح النزاع أمام قاضي الموضوع لا يكفي للقول بأن تم الفصل في الدعوى المتعلقة بالدفع الذي يترتب عنه الحجز و أن مجرد صدور قرار تمهيدي لا يعتبر فصلاً نهائياً في مدى استحقاق الدين الجبائي من عدمه و يتعين بالتالي استبعاد الدفع بأن الدعوى فصل فيها لعدم تأسيسه. و حيث انه فضلا على ذلك كل جدول أصلي إضافي قابل لتنفيذ متى تم وضعه لتحصيل مبدئياً و بالتالي فإذا لم يتم تحصيل الضرائب المباشرة طواعية تسرع إدارة الضرائب في التحصيل الجبري ما لم يتقدم المكلف بالضريبة بطلب وقف الدفع في حالة منازعته للدين الجبائي قضائياً، وذلك حسب الشروط المنصوص عليها قانوناً و منها تقديم ضمانات من أجل تسديد الدين، و هو الشرط غير المتوفر في قضية الحال.

وحيث أن القرار المستأنف برفضه للدعوى يكون قد أصاب إذن في تطبيق القانون و يتعين بالتالي القضاء بتأييده¹.

في المجمل إن المكلف بالضريبة عندما ينازع في التحصيل فهو يحتج على إجراءات المتابعة مع العلم انه كان بإمكانه انتقاد عدم وجود أساس قانوني أو بكل بساطة سابق للوانه و هذا ما جاء به قرار مجلس الدولة بتاريخ 2007/12/16 : " حيث أن النزاع الضريبي الحالي يخص إشعار الغير الحائز (ATD) الذي بموجبه تم تحصيل مبلغ 100.000.00 دج من طرف قابض الضرائب، المبلغ الذي كان مودعا من طرف المستأنف (خ ح) بحسابه المفتوح لدي صندوق التوفير و الاحتياط.

وحيث انه للمطالبة باستخراج المبلغ المذكور استند المستأنف إلى دفع أصلي يتمثل في عدم استحقاق الضريبة موضوع إجراء التحصيل، ناكراً ممارسته لنشاط النقل لصالح شركة " سيدار " بعناية، و هو ما يثبت ذلك عن طريق مراسلة صادرة عن المركز الوطني للسجل التجاري و محضر إثبات حالة المتضمن تصريح ممثل الشركة المعنية بفرض الضريبة.

¹ - قرار رقم 022906، الصادر بالتاريخ 2005/10/18، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، ع 5، ص. 186 - 187.

حيث أن الدفع المثار مؤسس كون أن المستأنف اثبت أن فرض الضريبة عليه بالنتيجة إصدار إشعار الغير الحائز لتحصيل هذه الضريبة، غير مبرر قانونا.

حيث أن قرار المستأنف القابض يرفض دعوى المدعى المستأنف قد أخطأ إذن في تطبيق المادتين 384 و 387 من قانون الضرائب المباشرة التي تجيز إصدار إشعار الغير الحائز متى كان الدين الضريبي مستحقا قانونا.

حيث انه دون مناقشة الدفوع الأخرى يتعين القضاء بإلغاء القرار المستأنف و الفصل من جديد إبطال إشعار الغير الحائز موضوع النزاع و بالنتيجة القضاء على المستأنف عليها مديرية الضرائب بإرجاعها للمستأنف مبلغ 100.000.00 دج المحصل عليه عن طريق الإشعار المذكور، مع رفض المستأنف للتعويض لعدم تأسيسه طبقا للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة¹.

في حين يمكن المكلف بالضريبة يثير بصفة مباشرة خطأ في استحقاق الدين نتيجة لغياب سند التحصيل أو إشعار بالضرائب المستحقة أو خلل في المادة الضريبية و هذا ما أكد عليه في القانون المقارن من خلال قرار مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 19 افريل 1984².

ب- الاعتراض قائم على عدم إلزامية استحقاق الدين

حرص المشرع على وضع قواعد قانونية يضمن من خلالها مجموعة من الحقوق و الضمانات لفائدة المكلف ، و ذلك من اجل ضمان نوع من التوازن بين طرفي العلاقة ، لذلك لا يمكن لإدارة الضرائب البدء في عملية التحصيل قبل أن يحل الموعد القانوني لاستحقاق الضرائب، غير انه يجب عليها إعلام المكلف بالضريبة بسند التحصيل بواسطة إشعار بالدفع أو التحصيل³.

و بالتالي ، إذا فشلت الإدارة في إعلام المكلف بالضريبة أو تأخرت في تبليغ إجراءات المتابعة فترتب عنها إعفاء المكلف القانوني من إلزام بالدفع المحدد في سند إجراءات المتابعة.

¹ - قرار رقم 010956 ، الصادر بالتاريخ 16 /12/ 2003 ، مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، المرجع السابق .
² - « La dette de TVA n'était pas exigible à la date de l'acte de compensation en raison du caractère prématuré de l'émission de l'avis de mise en recouvrement faite avant l'achèvement de procédure de redressement » René Bousquet , Précis fiscal" Contentieux du recouvrement" , LexisNexis , 2008, p. 05 .

³ - يرى أستاذ PHILIPPE
 « Si l'administration omet d'adresser ce titre ou le notifie avec retard, les actes de poursuite antérieurs à cette notification sont irréguliers et le contribuable sera déchargé de l'obligation de payer les sommes réclamées sur ces actes de poursuites », Marie Masclat de Barbarin, Op.cit, p. 195.

فإن مثل هذه الاعتراضات تمس أساسا بموضوع المتابعة لا بشكلها فهي مرتبطة بما جاء به المشرع الجزائري في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، من بين الاعتراضات التي يمكن إثارتها من قبل المكلف بالضريبة لدعم إدعاءاته و هي شرط إخطار الإشعار بالدفع أو التحصيل .

فمن المرجح أن يكون هنالك تأثير كبير حول طبيعة المنازعة، بعد هذا الإجراء من الإجراءات الإدارية بهدف من خلالها قابض الضرائب إلى إخطار المكلف بالدين الضريبي و دعوته إلى تسديد الدين ضمن الآجال المستحقة هذا يعني أن أي مساس في شرط من شروطه يمكن أن يؤدي إلى عدم استحقاق الضريبة و هذا ما أكد عليه قرار مجلس الدول الفرنسي الصادر بتاريخ 20 نوفمبر 1992 .

إن استحقاق الضريبة لا يكون واجب التنفيذ على المكلف القانوني إلا إذا تم إعلامه بجدول التحصيل¹، على هذه الأساس إن الاحتجاج قائم على تقصير في إخطار الإشعار بالدفع أو جدول التحصيل ترتبط بالضرورة بالوسائل المستمد من خطأ في استحقاق الدفع هذا ما أكده مجلس الدولة الفرنسي في القانون المقارن 09 جانفي 1995².

ثانيا : الاعتراض القائم على إيقاف استحقاق الدين

في حالة غياب الاستحقاق يمكن أن ينشأ الاعتراض على أساس غياب أو عدم إلزامية الاستحقاق كما يمكن أيضا أن يحتج على وجود إيقاف لاستحقاق الدين في منازعات الضريبة و التي تكون ناجمة على مواعيد إضافية للاستحقاق أو إجراء إرجاء الدفع الممنوحة بموجب مطالبة إدارية وفقا لأحكام المادة 158 من القانون الإجراءات الجبائية.

و تأتي عملية إيقاف استحقاق الدين لتكريس مجموعة من النتائج أبرزها هو توقيف إلزام بالدفع لصالح الملزمين، لذا يمكن أن يقتصر الاعتراض على طلب موعد للدفع (أ) أو إرجاء دفع الضريبة (ب) .

¹ - « Des poursuites engagées par la notification de commandements de payer avant que le contribuable ait reçu les avis d'imposition et donc alors que les impositions n'étaient pas encore exigibles, sont prématurées en l'absence d'obligation de payer » Jean -Yves , Les impôts en France « Traité de fiscalité » , p. 555.

² - جاء في قرار مايلي :

« Ne sont applicables que si le contribuable à été ,avant la date d'exigibilité ainsi déterminée ,avisé de mise en recouvrement du rôle contenant l'imposition à laquelle il a été assujetti ; que dans le cas ou il est établi que l'administration a omis d'adresser l'avertissement prévu par les disposition de article 1661 du code reprise à l'article 250 de LPF ou l'a notifié avec retard ,l'impôt n'est exigible qu'a compter de la date ou le contribuable à été informé de mise en recouvrement du rôle » C. David, Fouquet, B Planet, P Racine, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz 2008, p.p. 915-916.

أ- الاستحقاق مؤجل بسبب حلول موعد لدفع:

إن القانون يحدد التواريخ التي يجب دفع الضريبة فيها ، و التي تعتبر في نفس السياق تاريخ للاستحقاق، فمن أسباب التعليق الفعلي للاستحقاق هو تأجيل أو منح مهلة إضافية لدفع الضريبة و يكون ذلك بناء على طلب يتقدم به المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب.

في مجال الرسم على القيمة المضافة TVA فإن المكلف القانوني وفقا لأحكام القانونية¹ التي تشير إلى أن استحقاق الضريبة يكون في الوقت الذي يضع المكلف تصريحه الضريبي. أما في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG و الضريبة على أرباح الشركات يحدد تاريخ الدفع بعدما تاريخ استحقاق الدين . بالنسبة لحقوق التسجيل و الطابع فإن تاريخ الاستحقاق يصاحب تاريخ إلزام بالدفع . في جميع الحالات يكون تاريخ الدفع محدد بعد الاستحقاق الضريبي، مما يعني أن مصلحة التحصيل لا يمكن لها لأي سبب من الأسباب إكراه المكلف القانوني بتسديد ديونه قبل انقضاء المهلة المحددة قانونا² ، إذ تثار في كثير من الأحيان هذا النوع من الاعتراضات و ذلك وفقا لأحكام المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية. في حالة ما إذا تمت مباشرة إجراءات المتابعة دون احترام إدارة الضرائب للمهلة القانونية للدفع التي يستفيد منها المكلف بالضريبة ، تصبح هذه الإجراءات سابقة لأوانها لذا يمكن الاحتجاج بها.

من المعروف قانونا انه يمكن للمكلف بالضريبة أن يستفيد من مهلة إضافية date gracieux بناء على طلب يتقدم به إلى قابض الضرائب. إن هذه المهلة المقدمة من قبل إدارة الضرائب هي في الواقع تخضع لتقدير المحاسب المكلف بالتحصيل إذ يعتبر المسؤول الوحيد عن هذا القرار، إلا أن الطلب الذي يتقدم به المكلف بالضريبة يمكن قبوله أو رفضه كما يمكن أن يسحب في أي وقت . لذا لا يمكن للمكلف الاحتجاج لان أي اعتراض قائم عليه يعتبر مرفوضا في ظل غياب

¹ - تنص المادة 76 : " على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرين (20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق، من جهة، وتفاصيل عمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت حسب هذا الكشف، من جهة أخرى.
غير أنه يرخص للمدينين بالضريبة، الذين لا يملكون تسيرا حسابيا مركزا، بإيداع كشف لرقم الأعمال لكل واحدة من وحداتهم، لدى قابض الضرائب المختلفة، المختص إقليميا. وهذا طبقا للأجل والأشكال المحددة في المقطع الأول من هذه المادة.
يجب على المدينين بالضريبة، التابعة لمراكز الضرائب، القيام بتسليم أو بإرسال في الأجل المحددة، إلى مركز الضرائب الذي يوجد في دائرة اختصاصه مقرهم أو إقامتهم الرئيسية، كشفا يظهر مبلغ العمليات المحققة ، وتسديد، في نفس الوقت، الضريبة المستحقة حسب هذا الكشف.

إذا انقضى أجل إيداع التصريح في يوم عطلة قانونية، فإن الأجل يؤجل إلى أول يوم عمل يليه "

² - Philippe Borrás et Alain Garay, Le contentieux du recouvrement fiscal, LGDJ, Coll-système, 1993, p. 78.

التنظيم القانوني لهذا النوع من القرارات، الذي يعتبر نفسه في كثير من الأحيان انه مستفيد من مهلة إضافية للدفع ليكتشف أثناء عملية تبليغ الإجراءات المتابعة أن طلبه لم يمكن مقبولا¹.

ب- منازعة إيقاف التحصيل ناتجة على إرجاء الدفع :

لقد منح المشرع للمكلف بالضريبة ضمانات تخول له حق الاعتراض في القرارات غير المرضية بالنسبة إليه و الصادرة عن الهيئات الإدارية المتعامل معها . من بين هذه الضمانات إرجاء دفع الضريبة أي طلب إيقاف التسديد². يجوز للمكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية تقديم طلبات إلى المدير الولائي للضرائب يلتزم فيها إرجاء دفع الضرائب المتنازع فيها³ ، مع مراعاة جميع الشروط و الإجراءات التي يجب توفرها وفقا لأحكام المادتين 72 و 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يبدأ قابض الضرائب في مباشرة إجراءات المتابعة بعد أن تم قبول طلب بإرجاء الدفع للمكلف بالضريبة ، فهي وضعية لا معنى لها و منافية للقانون . لذلك أي نزاع يشمل في أساسه التحصيل الجبري فإنه يمكن للمكلف القانوني أن يستند على إرجاء الدفع ، الذي يؤدي بالضرورة إلى إيقاف الاستحقاق و هذا ما جاء به المشرع الجزائري في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية . إلا أنه جاء التأكيد مبكرا من قبل اجتهاد مجلس الدولة الفرنسي سنة 1977⁴ .

و في هذا السياق قضى مجلس الدولة الجزائري في القرار الصادر بتاريخ 2005/03/08 حول النزاع الضريبي بين مديرية الضرائب لولاية تلمسان و (ط ع) : " حيث أن المستأنفة أسست استئنافها بالقرار المعاد كونه أمر بوقف تحصيل الضريبة بناء فقط على وجود دعوى مرفوعة في الموضوع، دون التأكد من احترام الشرطين المنصوص عليهما في قانون المالية لسنة 2001 في مادته 197 أي تقدم الطلب أولا إلي السيد مدير الضرائب و ثانيا تقديم ضمانات كافية لتغطية أصل الدين الضريبي.

حيث انه أمام عدم احترام هذين الشرطين المنصوص عليها في القانون المالية ، فان القاضي الابتدائي بإرجاء التحصيل الضريبي يكون قد خالفا نصوص القانونية و عليه يتعين إلغاء قضائه و

¹ - Thierry Gasquet , Suspension provisoire des poursuites , éditions Jurisclasseur 1999, p.10.

² - اقصاص سليم ، المرجع السابق ، ص. 62 .

³ - أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص. 32.

⁴ - « Le redevable qui a saisi le trésorier payeur général d'une réclamation alléguant qu'il aurait obtenu le sursis de paiement et que l'action de l'administration serait couverte par la forclusion introduit ainsi une opposition à contrainte ، qui est redevable comme visant l'exigibilité de l'impôt » Marie Masclet de Barbarin , Le contentieux du recouvrement de l'impôt pages 196.

الفصل من جديد بعدم قبول الدعوى الأصلية للمستأنف عليه لمخالفتها القانون عملا بالمادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

في القانون المقارن جاء قرار مجلس الدولة الفرنسي 24 جويلية 1987 يقضي بتعليق استحقاق الدين من تاريخ تقديم الطلب من قبل المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب مع منح ضمانات كافية لقبولها الطلب، بإضافة إلى إنشاءه إلى ما يسمى بـ « mini sursis » في قانون المالية 2002 لصالح المكلف بالضريبة الذي ليس له ضمانات كافية لتغطية الدين المتنازع فيه².

و بالتالي يمكن للمكلف بالضريبة في إطار منازعات التحصيل الضريبي الاعتراض على عدم قانونية رفض طلب إرجاء الدفع بسبب عدم كفاية الضمان المشار إليها من قبل قابض الضرائب مهما كان نوع النزاع سواء في التحصيل الجبري أو في إجراءات المتابعة.

الفرع الثاني

الأسباب التي لا تمس بالوعاء و بحساب الضريبة

إن الاعتراض الذي يقوم به المكلف ضد عملية التحصيل الجبري المباشرة من طرف القابض لغرض تحصيل الديون ، يجب أن لا يتعلق بأسباب تمس بوعاء و بحساب الضريبة ، و أن المشرع الجزائري جاء واضحا في هذا المجال إذ منح حق الاعتراض على التحصيل الجبري وفقا لنص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تشمل "... اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين و الاستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء و بحساب الضريبة " . ما يمكن ملاحظته من خلال هذه المادة أن المشرع قد ترك المجال مفتوحا أمام المكلف بالضريبة للاحتجاج شريطة ألا يمس في اعتراضه الوعاء أو حساب الضريبة ، باعتبار أن هذا الأخير من المعايير التي يميز من خلالها بين منازعات التحصيل والوعاء .

من الناحية العملية فإن أكثر أشكال الاعتراض التي يحتج بها المكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب التقادم الضريبي الذي تناوله المشرع في المادتين 110 و 111 من نفس القانون

يقصد بتقادم الضريبة سقوط الحق بالمطالبة بها بعد انقضاء فترة من الزمن بسبب إهمال وتراخي في القيام بإجراءات التحصيل ، و إلا لا يمكن بأي حال من الأحوال إلزام المكلف القانوني

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 023500 الصادر بالتاريخ 2005/03/08 الغرفة الخامس ، المرجع السابق .

² - Michel Douay , Le recouvrement d'impôts , LGDJ , 2005, p. 77.

بدفع المبالغ المستحقة . يعتبر تقادم التحصيل الضريبي من بين أشكال الاعتراض التي يمكن من خلالها للمكلف بالضريبة الاحتجاج بها في مواجهة إدارة الضرائب¹، لذا سنحاول على مستوى هذه الفقرة التعرف على مدة تقادم التحصيل الضريبي (الفقرة الأولى) و، لنصل إلى وقف وقطع التقادم (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى

مدة تقادم التحصيل الضريبي

إن المشرع الجزائري نظم مسألة التقادم في المجال الضريبي بنصوص مختلف حولي 38 مادة من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك بالنسبة للمختلف الضرائب و الرسوم و الحقوق .

أولا : المبدأ العام

إن المبدأ العام في التقادم الضريبي سواء تعلق الأمر بالضريبة المباشرة أو غير المباشرة، حقوق الطابع، الرسم على رقم الأعمال، حقوق التسجيل أنها تتقادم بمرور 04 سنوات و يمكن أن تمدد هذه الآجال إلى سنتين في حالة تبوُّث ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال تدليسية، أما عن بداية سريان مدة أربعة سنوات فإنها تختلف من ضريبة لأخرى كما يلي :

- بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

من أجل تصحيح كل إغفال سواء كان كلياً أو جزئياً أو خطأ في مجال الوعاء أو تصحيح الأخطاء و النقائص في مجال فرض الضرائب و ذلك من أجل تحصيل الضرائب الواردة في جداول لتحصيل كانت محل استدراك بسبب سهو أو نقص، تنطبق هذه المدة أيضاً على العقوبات الجبائية المتصلة بهذه الضرائب. يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير للسنة التي تم فيها الرسوم على المداخل أما بالنسبة للغرامات فإن أجل التقادم يبدأ اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة² .

¹ - حسام فايز احمد عبد الغفور ، المرجع السابق ، ص. 22 .
² - تنص المادة 326 : " مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 327، يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (4) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.
 وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم السالف الذكر، اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل.

- بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال

من أجل تأسيس الرسم على القيمة المضافة و تحصيله و قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات المسيرة لهذا الرسم من أول يناير إلى أن تنجز فيها العمليات الخاضع للرسم¹.

- بالنسبة لطلب حقوق التسجيل

ابتداء من يوم تسجيل العقد أو أي وثيقة أو تصريح يظهر بصفة كافية استحقاق هذه الحقوق أما بالنسبة للغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون التسجيل يسري هذا التقادم من اليوم الذي يتمكن فيه الأعوان من إثبات المخالفات بعد الاطلاع على كل عقد خاضع لتسجيل أو من تقديم الفهرس لها للتأشير عليه².

- بالنسبة للضرائب غير المباشرة

يبدأ سريان التقادم من تاريخ استحقاق الحقوق من أجل تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها³.

وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم، اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية.

غير أنه، لا يجوز، في أي حال من الأحوال، أن يقل هذا الأجل عن الأجل المتاح للإدارة لقيامها بتأسيس الحقوق التي كانت محل المخالفة المعنية.

يمدد أجل التقادم المنصوص عليه أعلاه بسنتين (2)، إذا ما قامت الإدارة، بعد اثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده.

يمنح نفس الأجل للإدارة لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات، على أن يبدأ سريان هذا الأجل في هذه الحالة، اعتباراً من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة برسمها¹.

¹ - تنص المادة 106 من ق.ا.ج : " مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 107 أدناه ، يحدد الأجل الممنوح للإدارة ، بأربع (04) سنوات ، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية .

وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق ، يبدأ أجل التقادم السالف الذكر اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل .

وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي ، يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية .

غير أنه، لا يمكن في أي حال من الأحوال، أن يقل هذا الأجل الممنوح للإدارة للقيام بتأسيس الحقوق المتضررة من المخالفة المعنية.

يمدد أجل التقادم، المنصوص عليه أعلاه ، بسنتين (02) ، إذا ما قامت الإدارة ، بعد تأكدها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية ، برفع دعوى قضائية ضده .

يمنح نفس الأجل للإدارة، لكي تدرج في التحصيل، الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات المحلية وبعض المؤسسات، على أن يبدأ سريان هذا الأجل، في هذه الحالة، اعتباراً من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة بعنوانها².

² - تنص المادة 119 من ق.ض.م.ر.م : " يكون التقادم، بالنسبة لطلب حقوق التسجيل: بعد أجل أربع سنوات، ابتداء من يوم تسجيل عقد أو وثيقة أخرى أو تصريح ، يظهر بصفة كافية استحقاقه هذه الحقوق، من دون أن يكون من الضروري اللجوء فيما بعد إلى تحريات لاحقة ؛ بعد عشر (10) سنوات، ابتداء من يوم تسجيل التصريح بالتركة، إذا كان الأمر يتعلق بإغفال أموال في تصريح بتركة؛ بعد عشر (10) سنوات، ابتداء من يوم فتح التركة بالنسبة للتركات غير المصرح بها.... " .

³ - تنص المادة 565 : " يجرى أجل التقادم:

إبتداء من إستحقاق الحقوق من أجل تأسيسها وتحصيلها وذلك مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في 2 أدناه،

ثانياً : الاستثناءات

إن الاستثناءات التي ترد على القاعدة العامة يمكن أن تصل إلى عشرة (10) سنوات مثل حقوق التسجيل التالية :

- حقوق التسجيل التركات التي اغفل جزء منها يسري هذا الميعاد من يوم التسجيل.
- حقوق تسجيل التركات غير مصرح بها يسري هذا الميعاد ابتداء من يوم فتح التركة

بالنسبة لهذه الحقوق و تسجيل يمكن تخفيضه إلى أربعة سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل المحضر أو تصريح يبين بالضبط تاريخ و مكان الوفاة المورث و كذا اسم وعنوان احد ذوي الحقوق على الأقل¹.

كما يمكن لجوء الى التقادم المدني² ، حيث نصت المادة 159 على : " يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضدّ مكلف بالضريبة ، طيلة أربع (04) سنوات متتالية ، اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق ، حق المتابعة و تسقط كل دعوى يباشرونها ضدّ المكلف بالضريبة .

ابتداء من اليوم الذي ارتكبت فيه المخالفات فيما يخص قمعها ووعاء الرسوم التيطبق عليها عندما تكون المخالفات المذكورة لاحقة لتاريخ إستحقاق الضريبة. غير أنه في حالة الإحتيال من قبل مكلف بالضريبة وكان الغرض منه إستحقاقية الرسوم أو أي مخالفة أخرى، فإن التقادم لا يجري إلا ابتداء من اليوم الذي يكون فيه مندوبو الإدارة قادرين على إثبات إستحقاقية الرسوم أو المخالفات " .¹

²- يقوم التقادم على أساس دعم استقرار التعامل وبالتالي النظام العام إذ لا يعقل أن يظل الناس يطالب بعضهم بعضاً إلى ما لا نهاية ، كما يؤسس التقادم أيضاً على قرينة الوفاء ، أي أن مرور فترة التقادم على ديون معينة يفيد أن أصحابها استوفوها وُد يقوم التقادم أحياناً على اعتبار آخر هو أن المدين يدفع دينه من ريعه لا من رأسماله ، خاصة في الديون الدورية المتجددة ، وتراكم مبالغ الديون على المدين مما يرهقه بحيث يضطره إلى دفع المستحقات من رأسماله لا من ريعه ، لذلك قرر المشرع مدد التقادم قصيرة بشأنها. إذن بشكل عام الحكمة من التقادم هي استقرار المراكز القانونية.

يقسم التقادم في القانون المدني إلى قسمين هما:

التقادم المكسب: ومؤدى هذا النوع من التقادم هو تملك من وضع يده على عقار مثلاً - دون أن يعرف له مالكاً (لهذا العقار) فيما لو مضت المدة التي يحددها القانون لاكتسابه حق التملك، ولم يظهر خلال هذه المدة من يطالب بالعقار المذكور وهذه المدة القانونية تختلف بحسب قانون الدولة التي تقع الحالة فيها، فهذا النوع من التقادم أذن يمنح واضع اليد حق التملك للعين التي وضع يده عليها.

التقادم المسقط: إذا كان التقادم المكسب هو من جانب واضع اليد على العين، فإن التقادم المسقط يكون من جانب مالك العين التي وضعت اليد عليها ومرت المدة المحددة في القانون دون أن يطالب بالعين التي يملكها فهذه المدة تسقط حقه فيها بعد مرور هذه المدة القانونية.

تحديد مدة التقادم :

الأصل في الالتزام أن يتقادم بمضي 15 سنة وهذا هو التقادم الطويل أو التقادم العادي إلا أن يقرر المشرع مدة تقادم أطول كما فعل في حقوق الإرث المادة : 829 بحيث تتقادم ب 33 سنة 1 والتقادم بمضي 15 سنة كأصل عام نصت عليه المادة 308 : يتقادم الالتزام بانقضاء خمسة عشر سنة فيما عدا الحالات التي ورد فيها نص خاص في القانون ، غير أنه إذا كان الأصل هو تقادم الالتزام بمضي 15 سنة ، إلا أن هناك من الحالات ما يتقادم فيها الالتزام بمدة أقصر من ذلك تتراوح بين 5 سنوات وسنة واحدة وهي الاستثناءات الواردة على المادة 308.

القاعدة العامة : التقادم الطويل: مدة التقادم هي 15 سنة (ما لم يحدد القانون مدةً أخرى)

و لكن قد ينص القانون على مددٍ خاصةً أحياناً :

- 5 سنوات (التقادم بخمس سنوات)
- 4 سنوات (التقادم بأربع سنوات)

إن تبليغ أحد سندات المتابعة المذكورة أدناه، سواء كان إخطارا أو إشعارا للغير الحائز أو حجز أو أي إجراء آخر مماثل الذي يوقف تقادم الأربع (04) سنوات، المنصوص عليه أعلاه، يستبدل آليا بتقادم مدني".

الفقرة الثانية

وقف و قطع التقادم

يحق للمكلف بالضريبة الاحتجاج على أساس التقادم المسقط للضريبة، لكون أن هذا الأخير ينهي من خلاله التزام المكلف بالضريبة بدفع المبالغ المستحقة. من خلال دراستنا لقانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع نص على أسباب قطع التقادم¹. كما أن هنالك تباين في النص باللغة الفرنسية و العربية، إذ جاء في اللغة العربية أسباب وقف « suspension » بينما في اللغة الفرنسية نصت على أسباب تقطع التقادم « interruption »². ترتيبا على ما سبق، يمكن القول أن النص الراجح أو الأدق هو موجود في النص الفرنسي، و ذلك لكون أن هنالك تطابق في بعض حالات التقادم المنصوص عليها في القانون المدني.

-
- 2 سنة (التقادم بسنتين)
 - 1 سنة (التقادم السنوي / الحولي)، تم الإشارة إليه : دريال عبد الرزاق، الوجيز في أحكام الالتزامات، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص. 110
 - ¹ - لقد نظم المشرع الجزائري عملية التقادم بمجموعة من النصوص المذكور في ق.ا.ج و هي كالآتي :
المادة 112 : " يوقف التقادم في مجال الرسوم على رقم الأعمال، بما يأتي:
أ) الطلبات المبلغة.
ب) دفع تسبيقات على الحساب.
ج) المحاضر المعدة وفقا للقواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك.
د) إيداع طلب تخفيض العقوبات.
هـ) تبليغ النتائج المتحصل عليها إثر إجراء تحقيق في المحاسبة المنصوص عليها في المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية.
كما أن تبليغ سند التحصيل يوقف التقادم الساري ضد الإدارة ويحل محله التقادم الخاضع للقانون العام.
ويكون التقادم الساري ضد الإدارة موقفا قانونا عند تاريخ أول تقديم لرسالة الموصى عليها أو سند تنفيذي، إما عند آخر عنوان للمدين بالضريبة الذي تعرفه الإدارة، وإما إلى المدين بالضريبة نفسه أو إلى وكيله المفوض".
المادة 4/118 : " ويوقف التقادم بواسطة الطلبات المبلغة ودفع التسبيقات على الحساب والمحاضر والاعتراف بالمخالفة الموقع من قبل المخالفين، وإيداع العريضة بتخفيض العقوبات وعلى أي عمل آخر موقوف للتقادم وخاضع للقانون العام.
إن تبليغ السند التنفيذي المشار إليه في المادة 356 من قانون التسجيل، يوقف التقادم الجاري ضد الإدارة ويحل محله التقادم الخاضع للقانون العام.
بغض النظر عن المخالفات المنصوص عليها في المادة 358 من قانون التسجيل، فإن التقادم الجاري ضد الإدارة يكون موقفا قانونا في الحالات المشار إليها في المادة المذكورة، عند تاريخ أول تقديم للرسالة الموصى عليها أو للسند التنفيذي إما عند العنوان الأخير للمدين بالرسم نفسه أو إلى وكيله المفوض"، أنظرا أيضا لنص المادة 129 قانون الطابع و المادة 140 قانون الضرائب غير المباشرة.
² - برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة البليدة، لسنة 2006، ص. 151.

يمكن التفرقة بين وقف التقادم و انقطاعه من خلال احتساب مدة التقادم . وقف التقادم يعني توفيق حساب مدة التقادم إلى غاية زوال سبب التوقيف هذا و يواصل بعدها حساب مدة التقادم . أما الانقطاع يعني عدم حساب المدة التي انقضت و اعتبارها كأنها لم تكن و إذا انقطع التقادم لأي سبب يبدأ تقادم جديد بنفس المدة من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع.

و يفقد التقادم الضريبي إدارة الضرائب الحق في التحصيل لعدم مباشرة أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة الأربعة (04) سنوات المتتالية وفقا لأحكام المادتين 326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹ و المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 311 من القانون المدني. هذا ما ذهب إليه قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2005/03/15 : "حيث أن مديرية الضرائب تزعم بان الضريبة المتعلقة بسنوات 1993 و 1997 لم تتقادم فان قاضي الدرجة الأولى لم يقدر الوقائع أحسن تقدير لان أي تبليغ قرار من القرارات المتخذة من قبل إدارة الضريبة في حق المكلف بالضريبة مثل التنبيه بالدفع، الإنذار أو إجراء مماثل يؤدي إلى قطع التقادم الرباعي طبقا للمادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة الثانية و يستبدل بالتقادم المدني بخمس عشر سنة . حيث أن هذا الطرح صحيح في حالة وجود إجراء من إجراءات المنصوص عليها في المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية و قضية الحال يوجد إشعار بالدفع المؤرخ 2003/04/26 و بالتالي الضريبة المتعلقة بسنوات 1993 إلى 1997 قد تقادمت لأن القابض لم يباشر أي متابعة ضد المستأنف عليه طيلة أربعة سنوات متتالية. اعتبارا من يوم تحصيل الحقوق مما يؤدي إلى سقوط الدعوى بالتقادم طبقا للمادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية، مما يتعين تأييد ما توصل إليه قاضي الدرجة الأولى"².

¹ - انظر: إلى نص المادة 326 ق.ض. م. ر. م .

² - قرار الصادر بتاريخ 2005/03/15 ، مجلس الدولة، الغرفة الثانية ، المرجع السابق .

المطلب الثاني

أشكال الاعتراض على إجراءات المتابعة

إلى جانب الإعتراض على التحصيل الجبري هناك أشكال أخرى من الاحتجاج التي تسمح للمكلف القانوني الدفاع على حقوقه من خلال إعتراضه على إجراءات المتابعة. إن هذا النوع من الاحتجاج نص عليه المشرع الجزائري في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية¹. من خلال دراستنا هذه المادة يتضح أنها مطابقة لنص المادة 281 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي، جاءت المادة غامضة تفتقر للوضوح، مما فتح المجال إلى وضع مفاهيم مختلفة لإجراءات المتابعة.

في حقيقة إن الاعتراض على إجراءات المتابعة قائم في أساسه على الاجتهادات القضائية قبل أن تطفو على السطح فكرة أو مصطلح الاحتجاج على إجراءات المتابعة « opposition aux actes de poursuites »². تشكل إجراءات المتابعة نوع من الموازنة للقوة المفرطة المتاحة للإدارة ، و ذلك من اجل التحصيل الجبري للضرائب المشار إليها في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية .

سنرى أن الاعتراض على إجراءات المتابعة ، ينصب في أساسه على الاحتجاج على قانونية إجراءات المتابعة (الفرع الأول) ، كما يمكن للمكلف بالضريبة الاحتجاج على المحتوى أو سند المتابعة (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

الاحتجاج على قانونية المتابعة

إذا كان المشرع الضريبي الجزائري قد وضع مجموعة من الوسائل و الآليات التي بواسطتها تستطيع إدارة الضرائب القيام بمهامها كما هو مرسوم لها، و ذلك لمواجهة كل طرف له نية التملص من أدائه الضريبي، فإنه مع ذلك أورد مجموعة من القيود لممارسة هذه السلطات و الامتيازات ، رغبة منه في خلق نوع من الانسجام و التناغم بينها و بين المكلف بأداء الضريبة. ففي إطار ممارسة

¹ - انظر المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - هذا ما ذهب إليه Casimir :

« L'opposition à l'acte de poursuites vise la régularité en la forme » J-P. CASIMIR, Contrôle fiscal droit, garanties et procédures, code annoté RF, Groupe Revue Fiduciaire, 8 éd, 2003, p. 470.

الإدارة الضريبية لحقها في تحصيل الديون الضريبية بطريقة جبرية و سلطة توقيع الجزاءات، فإن التشريع الجزائري كغيره من التشريعات الضريبية منح حق الاعتراض على إجراءات المتابعة كشكل من أشكال الاحتجاج للمكلف القانوني . و أن قانونية إجراءات المتابعة تكون قائمة في أساسها على مشروعية أو قانونية المتابعة (الفقرة الأولى) أو عدم قانونية التبليغ « la notification » (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى

الاعتراض على مشروعية إجراءات المتابعة

تعتمد إدارة الضرائب للقيام بمهامها على العديد من الأفراد المتمثلين في موظفيها و كذلك على الهياكل الإدارية المختلفة من حيث أقسامها و تنظيماتها، و كذلك تعتمد على ما لديها من سلطات و وسائل و ما لها من حقوق و عليها أيضا أن تلتزم بما يفرض عليها من واجبات و التزامات¹، و بوصف إدارة الضرائب كإحدى الإدارات العامة في الدولة و بالتالي فان موظفيها نتيجة للمهام الموكلة لهم فهم يعتبرون مسؤولين بشكل أو بآخر عن أي إجراء يتخذونه في حق المكلف القانوني .

إدارة الضرائب كإدارة متخصصة في تأسيس الضرائب و تحصيلها، تفرض عليها التزامات ينبغي مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار الدقة و المشروعية و نتيجة لهذه الالتزامات و المهام التي ينبغي على إدارة الضرائب القيام بها فان أي تجاوز منها يسمح للمكلف بالضريبة منازعتها على أساس قانونية البدء في إجراءات المتابعة² .

كان هذا النوع من الاعتراض وليد اجتهادات مجلس الدولة الفرنسي ، لذا سوف يعتمد المكلف القانوني في احتجابه على عدم الاختصاص قابض الضرائب *l'incompétence du receveur des impôts* (أولا) باعتباره مسؤول على إجراءات المتابعة و كذا الاحتجاج على عدم الاختصاص المحضر القضائي « *l'incompétence de l'huissier* » (ثانيا) .

أولا: عدم اختصاص قابض الضرائب

تشكل إدارة الضرائب باعتبارها أهم المؤسسات في النسيج الإداري الوسيلة التي من خلالها يتم تنفيذ السياسة الضريبية، تتوفر على هياكل تنظيمية قصد الاضطلاع بمهامها بواسطة الموارد البشرية

¹ - ازباني فريدة ، المرجع السابق ، 140 .

² - Michel Douay, op.Cit, p. 152 .

و التجهيزات المادية . إن ابرز العناصر البشرية قابض الضرائب الذي يلعب دورا مهما في عملية تحصيل المبالغ المستحقة، فهو يمارس صلاحيات واسعة من خلال القرارات الصادرة عنه و التي تكون موافقة للقانون الضريبي، إذ يعتبر القابض المسؤول الأول على التسيير نشاطات القباضة و بدونه لا تتم هذه العمليات فهو الممثل الرسمي في إمضاء وثيقة تستخرج من إدارة الضرائب¹ .

لذا إن عدم اختصاص قابض الضرائب يمكن إثارته من قبل المكلف القانوني في إطار الاحتجاج على قانونية المتابعة من حيث الشكل و يكون ذلك من حيث الاختصاص النوعي و كذلك الاختصاص المكاني .

أ- عدم الاختصاص الموضوعي

إن الحديث عن مجال عدم الاختصاص الموضوعي لقابض الضرائب يستدعي تحديد الصلاحيات الممنوحة للمحاسب العمومي أثناء عملية التحصيل الضريبي، انه يخضع لنفس الالتزامات و المسؤوليات الخاصة بالمحاسب العمومي و ذلك بناء للمرسوم التنفيذي رقم 2311/91.

لا يمكن لقابض الضرائب متابعة المكلف القانوني الذي ليس من اختصاصه مهما كانت الأسباب و الدوافع ، هنا تطرح الإشكالية بالنسبة للشركات التجارية التي لها مقر اجتماعي ضمن الاختصاص الإقليمي لقابض الضرائب إلا انه غير مختص باعتبار أنها تصنف على أساس كبريات الشركات فهي تتبع الإدارة المركزية ففي هذه الحالة هل يمكن للقابض الضرائب مباشرة إجراءات المتابعة في حقها أم لا ؟

للإجابة عن هذا السؤال لابد من الرجوع للمرسوم التنفيذي 02-303 في مادته 03 مكرر الذي حدد فيها اختصاصات مديرية كبريات الشركات خصوصا في مجال التحصيل الضريبي³. إلا أن هذا لا يمنع إدارة الضرائب للولاية إخطار الإدارة المركزية ، و هذه الأخيرة هي التي تتخذ الإجراءات اللازمة من خلال تفويض المدير الولائي للضرائب لمباشرة إجراءات المتابعة فيتحول دوره من مقرر إلى تنفيذي⁴ .

¹ - Marie Masolet de barbarin , op.Cit, p.226.

² - المرسوم التنفيذي رقم 311/91 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق ل 07 سبتمبر 1991 يتعلق بتعيين المحاسب العمومي و اعتمادهم، الجريدة الرسمية عدد 43، 18 سبتمبر 1991.

³ - أنظر إلى نص المادة 03 مكرر من المرسوم 02-303 المؤرخ في 21 رجب عام 1423 الموافق 28 سبتمبر سنة 2002 يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 08 شعبان عام 1411 الموافق 23 فبراير سنة 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها المعدل و المتمم ، ج.ر المؤرخة في الأحد 22 رجب عام 1423 الموافق 23 سبتمبر سنة 2002 ، ع.ع. 64 ، ص. 13 .

⁴ - Dr Kadi Hanafi Mokhtaria, op.Cit, p.99.

في فرنسا يحدد اختصاص قابض الضرائب حسب طبيعة الضرائب المفروض. من المعروف قانوناً أن الضرائب أنواع فهناك الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة و حقوق الجمركية هذه الضرائب تعتبر من أهم أنواع الديون العمومية حيث تمثل الجزء الغالب منها. لذلك حرص المشرع على ضمان تحصيلها بأسرع الطرق سواء بالطرق الودية أو الجبرية¹ إلا انه ما يمكن ملاحظته في هذا المجال أن مهما كانت الطريقة المتبعة لتحصيل المبالغ المستحقة فان قابض الضرائب هو المنوط به هذه المهمة دون غيره من الأعوان إدارة الضرائب ، هذا الاختصاص محدد على سبيل الحصر في قانون الضرائب والتي اصطلح على تسميتها في الفقه الفرنسي «exclusive»².

ب- عدم الاختصاص الإقليمي

إن عدم الاختصاص المكاني لقابض الضرائب يمكن إثارتها في إطار الاعتراض على قانونية إجراءات المتابعة، إلا أن هذا الاختصاص يختلف وفقاً لطبيعة الضرائب التي يجب تحصيلها . يكون المحاسب مختص في المنطقة التي صدر فيها الجدول « voie du rôle » المستحق عن طريق جداول³. إن هذا النوع جاء به مجلس الدولة الفرنسي في إطار « le moyen tiré de l'incompétence »⁴.

إذا كانت الضرائب المفروضة قائمة على أساس التقدير الذاتي للمكلف القانوني و ذلك بطريقة عفوية ، فان اختصاص قابض المكلف بالتحصيل هو المقر القانوني للمؤسسة أو الشركة التجارية أو مقر إقامته " المختص بالتحصيل " و ذلك في إطار الضريبة على أرباح الشركات، في حين أن قابض الضرائب المكلف بتحصيل الرسم على رقم الأعمال سوف يكون مكان ممارسة المهن أو المقر الأساسي للمؤسسة⁵.

يمكن لقابض الضرائب تفويض سلطاته للقابض القائم في إطار مكان إقامة المكلف بالضريبة ، إنه في كثير من الأحيان يغير المكلف بالضريبة محل إقامته سواء بالنسبة لشركات أو المؤسسات

¹ - Jurisclasseur Procédures fiscales , « Action en recouvrement , poursuites » , n° 72 , p. 03 .

² - و هذا ما جاء به أستاذ Stéphane Rezek

« Ledit comptable n'a pas la possibilité de déléguer ses pouvoirs à son supérieur hiérarchique ou à un agent placé sous son autorité au risque de avoir annuler sa contrainte pour incompétence de signature » , Michel Douay , op.cit , p. 153.

³ - Patrick Michaud , Op.cit , p.12.

⁴ - Jurisclasseur Procédures fiscales , « Op. cit » , p. 10.

⁵ - تنص المادة 76 : " على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرين (20) يوماً من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشفاً يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق، من جهة، وتفاصيل عمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت حسب هذا الكشف، من جهة أخرى ."

أو حتى محل إقامته الشخصي ، ففي هذه الحالة يقع الاختصاص على قابض الضرائب في محل إقامته الجديد حتى و إن كانت المبلغ مراد تحصيلها خاص بالضرائب السابقة¹.

ثانيا : عدم اختصاص المحضر القضائي

وفقا لنص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية فان المحضرين القضائيين لهم دور في عملية تنفيذ إجراءات المتابعة المتخذة من قبل إدارة الضرائب في حق المكلف القانوني². يعتبر المحضر القضائي ضابط عمومي مفوض من السلطة العمومية، يتولى تسيير مكتب عمومي يتمتع بالحماية القانونية، لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته. في المجال الضريبي ، لا يكتفي المحضر بتبليغ إجراءات المتابعة بل تنفيذها و أمثل على ذلك كثير الغلق المؤقت للمحل التجاري أو الحجز أو البيع... الخ. إن المنازعة القائمة حول اختصاص المحضر القضائي يمكن إثارتها من طرف المكلف بالضريبة، يمكن أن يقع الاحتجاج على خطأ في الإمضاء من قبل الغير الحائز أو أن التبليغ يجب أن يتم من عون من أعوان إدارة الضرائب وليس من المحضر القضائي.

الفقرة الثانية

الاحتجاج على عدم قانونية التبليغ

تعد مسألة التبليغ أثناء مباشرة إجراءات المتابعة، مسألة جوهرية إذ تعد الآلية المهمة لحماية حقوق المكلف تجاه الإدارة لتحقيق نوع من التوازن في وضعية الطرفين، فلا يمكن للإدارة الضريبية أن تتخذ قرارات تمس الوضعية الجبائية للمكلف بشكل أحادي، دون أن تطلع على مضمون هذه القرارات لإبداء رأيه فيها وذلك تكريسا لمبدأ التشارك والتعاون الذي ينبغي أن يوطر العلاقة بين الإدارة والمكلف .

في ظل الأنظمة الجبائية الحديثة، يعتبر التبليغ أو الإشعار أهم مكسب أتى به الإصلاح الجبائي لفائدة المكلف ، فمباشرة إجراءات المتابعة لم يعد ممكنا إلا بعد إشعاره بطبيعة الإجراءات المتخذة ضده ودعوته لتصحيح وضعيته الجبائية و ذلك بدفع المبالغ المستحقة في الأجل المحددة قانونا و التي يجب الإشارة إليها في سند الإشعار . وعلى العموم تثير مسألة التبليغ عدة نزاعات

¹ - Marie Masclat de barbarin , Op. cit, p.151.

² - تنص المادة 145 من ق.ا.ج على : " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين. كما يمكن أن تسند، عند الاقتضاء، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين القضائيين.".

قانونية وواقعية أمام القضاء الجبائي باعتبار التبليغ أساس قواعد تواجبهية، وأساس الإعلام الذي هو حق من حقوق المكلف الأساسية، سواء إبان مرحلة التحصيل الودي أو التحصيل الجبري .

تتميز مرحلة التبليغ المنصوص عليها في قوانين الضرائب الجزائرية ، بوجود عدة أساليب للتبليغ حسب تنوع الضرائب. إذ تباشر إدارة الضرائب إجراءات المتابعة بتبليغ المكلف القانوني سواء عن طريق أعوان الإدارة الضريبية أو المحضرين القضائيين أو التبليغ بالبريد المضمون وهو المعمول به في الضرائب المباشرة¹. تشكل أي مخالفة لهذا الإجراء وجها من أوجه الاحتجاج التي يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بها في مواجهته لإدارة الضرائب. إن الهدف الذي يقوم على أساسه التبليغ هو إخبار المكلف بالضريبة بحق إدارة الضرائب وفقا لأحكام المادة 158 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية، و بموجبه يستطيع القيام بالوفاء و ذلك لتجنب إجراءات المتابعة².

إلا انه كما سبق الإشارة من قبل هنالك إجراءات المتابعة لها نوع من الخصوصية و التي تحكمها قواعد خاصة بالتبليغ . و من أهم هذه الإجراءات الحجز على العقار التي تلزم إدارة الضرائب إبلاغ المكلف بالضريبة ، يكون إعلامه بنسخة من المحضر طبقا للإجراءات المقررة للإعلانات الإدارية وفقا لأحكام المادتين 145 و 147 من قانون الإجراءات الجبائية، لتقوم بعدها بإعلام العامة بالحجز و ذلك من خلال إلصاق نسخة من محضر الحجز الإداري في مكان المال المحجوز أو في لوحات الإعلانات الخاصة بإدارة الضرائب أو نشرها في صحيفة يومية .بالإضافة إلى إشعار الغير الحائز و التي يتم فيها إخطار الغير كأول مرحلة قبل إخطار المكلف القانوني . و في حالة تبليغ هذا الإجراء للمكلف القانوني قبل الغير الحائز يترتب عليه بطلان المتابعة شكلا.

لذا أي خطأ يمكن أن تقع فيه إدارة الضرائب يمكن أن يشكل وجها من أوجه الاعتراض التي يمكن للمكلف القانوني الإستعانة به . فعلى إدارة الضرائب - في هذه الحالة - احترام الشروط التبليغ من اجل تفادي النزاعات و حماية للمال العام.

¹ - فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص. 82 .

² - تنص المادة 6/158 من ق.ا.ج على: " 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 الموصى عليها لصاحبها أو وكيله المفوض. عندما يتم التبليغ عن طريق عون الضرائب في اليوم التبليغ و عند عدم الدفع أو عدم وجود اعتراض مع تقديم ضمانات ، ضمن الشروط المنصوص عليها أعلاه يمكن إجراء المتابعات بعد مرور خمسة عشر يوما من تاريخ التبليغ السند التنفيذي. يبدأ سريان هذا الأجل اعتبارا من التواريخ المحددة أعلاه و تتم ممارسة المتابعات من طرف أعوان إدارة الضرائب المفوضين قانونا "

الفرع الثاني

الاعتراض على سند إجراءات المتابعة

يشكل القرار الصادر من الإدارة الضريبية عملاً قانونياً لا بد أن يكون له مظهر خارجي يتجسد فيه مضمونه كي يستطيع الأفراد و من خلاله التعرف على ماهيته . ذلك لأن القرارات تصدر بقصد إلزامهم بعمل أو بالامتناع عنه أو لتحقيق بالنسبة لهم أثراً قانوناً محدداً ، كان من الأولى أن تكون لتلك القرارات مظهراً خارجياً حتى يتعرف عليها الجميع و أن يكون المظهر الخارجي متفقاً مع إرادة القانون.

لذا يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على سند المتابعة بمجرد أن قام قابض الضرائب بتحرير قرار المتابعة لهدف التحصيل الجزئي للمبالغ الضريبية أو حتى جميع الحصص التي قد يحل استحقاقها قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه و هذا وفقاً لأحكام المادة 148 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

بالتالي ، يمكن للمكلف بالضريبة أن يعارض كل إجراء تقوم به قبضة الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العامة لديه، و لكن هذا الاعتراض لا يكون مقبولاً إلا إذا توافرت فيه الشروط المذكورة في المواد 153 و ما يليها من ق.ا.ج فالاعتراض يقتصر على غياب البيانات الأساسية للسند المتابعة (الفقرة الأولى) أو عدم احترام الآجال (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى

غياب البيانات الأساسية

لا بد أن تكون إجراءات المتابعة من الناحية الشكلية مطابقة لما يتطلبه القانون الذي يفرض على إدارة الضرائب أن تضع القرار في شكله الخارجي و ذلك عن طريق الكتابة² ، هذا المبدأ عكس ما هو موجود في القرارات الإدارية التي في مجملها يمكن أن تكون كتابية أو شفاهية . إلا أنه و نتيجة للطبيعة التي تتميز بها إدارة الضرائب، و الخطورة التي يواجهها المكلف، ألزمت على الإدارة إتباع شكلية محددة.

¹ - تنص المادة 148 من ق.ا.ج : " يعد كل سند يتعلق بالمتابعة قد تم تبليغه ليس لتحصيل القسط الواجب تحصيله من الحصص المقيدة فيه فحسب بل حتى لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل استحقاقها قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه".

² - الحلو، ماجد راغب، القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، السنة 1982، ص. 460

تهدف هذه القواعد إلى كفالة حسن سير إجراءات المتابعة بطريقة قانونية ، بإضافة إلى حماية مصالح الأفراد ، فهي من ناحية تمنع التسرع و الارتجال و تحمل الإدارة على تروي و التدبر و دراسة وضع المكلف بالضريبة¹ ، خصوصا أن المشرع الجزائري منح لها السلطة التقديرية في إجراءات المتابعة ، بهذا يضمن إصدار قرارات سليمة توفر الحماية للأفراد ضد تعسف السلطة العامة .

من هذا المنطلق، يكون الاعتراض على سند المتابعة قائم في أساسه على العيوب الشكلية التي قد تقع فيها إدارة الضرائب من خلال عدم ذكر اسم أعوان المتابعة أو عدم ذكر العناصر الواردة في الإشعار.... الخ. يقصد بعيب الشكل في سند المتابعة مخالفة إدارة الضرائب للقواعد الإجرائية واجبة الإتباع عند إصدار قرار المتابعة ، إذ تكون هذه المخالفة قائمة على وقوع الخطأ من قبل قابض الضرائب أو أعوان الإدارة .

بالتالي عندما يحدد المشرع مجموعة من القواعد و الإجراءات الشكلية التي يتعين على الموظف إتباعها حين إصداره القرار ، فإذا خالفها عد مخطئا و أعتبر تصرفه مشوبا بعيب في الشكل و الإجراءات مما يعرض الإجراء للاعتراض .

ومن ثم يكون السند معيبا في شكله إذا لم تحترم الإدارة القواعد الإجرائية والشكلية المقررة لصدوره بمقتضى القوانين الضريبية كما لو اشترط القانون إجراءات تمهيدية تسبق اتخاذ القرار مثل توجيه إنذار أو تحديد الإطار القانوني لإجراءات المتابعة.

وعندما يشترط القانون إتباع شكل أو إجراء معين إنما يسعى من جهة لتحقيق مصلحة الأفراد وعدم فسخ المجال لإدارة الضرائب إصدار قرارات مجحفة و بطريقة غير قانونية، ومن جهة أخرى يعمل على تحقيق المصلحة العامة في إلزام الإدارة بالمرور بمراحل ودية لتحصيل وصلا إلى التحصيل الجبري. تأكيدا على ما سبق قضت المحكمة العليا بتاريخ 27 / 01 / 1991 - في هذه النوع من الاعتراض في القضية ضد نائب مدير الضرائب " حيث اعتبر أن إجراء التحصيل الضريبية الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف، إجراء غير قانوني اعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته و اعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، و بالتالي فان إجراء التحصيل هذا معيب"².

من هنا يمكن القول أن للمكلف بالضريبة له حق الاعتراض على سند المتابعة، شريطة أن لا يكون مستوفيا للبيانات التالية : إمضاء المحاسب، اسم ولقب عون المتابعة، اسم الشخص الذي سلم له السند وطبيعة المحضر.

¹ - أحمد هنيه ، عيوب القرار الإداري ، مجلة المنتدى القانوني ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية الحقوق العدد الخامس ، ص.

51 .

² - قرار رقم 62575 ، الصادر بتاريخ 27-01-1991 ، تم الاشارة إليه عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص. 28 .

و في حالة وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة ،مثل عدم ذكر العناصر الواردة في الإخطار بالدفع ،فالمكلف بالضريبة يطلب إلغاء سند المتابعة أمام الإدارة الضريبية ، لكونه غير مستوف للشروط الشكلية المقررة قانونا .

الفقرة الثانية

عدم احترام الآجال

إن إدارة الضرائب عندما تبدأ بمباشرة إجراءات المتابعة فهي ملزمة على احترام الآجال الخاص لكل نوع من الإجراءات كل على حد، هذا حسب ما نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي حتى تتمكن الإدارة بمباشرة إجراءات المتابعة¹ .

¹ - الرجوع إلى المبحث الأول من المذكرة.

خلاصة الفصل الأول

يتضح مما سبق أن لجوء إدارة الضرائب لعملية التحصيل الجبري تكون نتيجة تعنت المكلف القانوني عن دفعه للمبالغ المستحقة، لا يمكن لقاibus الضرائب المباشر لإجراءات المتابعة إلا بناء على قانون الإجراءات الجبائية أو قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون الضرائب غير مباشرة و ذلك من خلال إرسال تنبيه بالدفع للمكلف القانوني و منحه مهلة يوما من تاريخ التبليغ من أجل دفع الديون المستحقة .

إن السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب للقيام بمهمة تحصيل الديون المستحقة تقوم في أساسها على احترام الحد الأدنى من الضمانات الخاص بالمكلف القانوني الذي يسمح لهذا الأخير المطالبة بعدم قانونية إجراءات المتابعة من خلال احتجاجه على سند المتابعة و أشكال المتابعة .

و بناء على ما سبق ذكره ، يمكن القول أن المشرع منح بعض ضمانات للمكلف بالضريبة تسمح له بمواجهة هذه السلطة لخلق نوع من التوازن في العلاقة و حماية له من تعسف الإدارة أثناء عملية التحصيل الجبري للضرائب ، و ذلك من خلال منح للمكلف القانوني الحق في الاعتراض على التحصيل الجبري و الإجراءات المتابعة ، هذا ما يدفعنا لدراسة ازدواجية المعارضة في منازعات التحصيل الضريبي و ذلك من خلال الفصل الموالي .

الفصل الثاني

ازدواجية المعارضة في منازعات التحصيل

الضريبي

إن منازعات التحصيل جزء من منظومة النزاع الجبائي غالبا ما تكون ناتجة عن مخالفة كل القواعد المنظمة لتلك العلاقة من طرف الإدارة أثناء ممارستها لصلاحياتها لتصل إلى حد تجاوزها لسلطاتها القانونية عند قيامها بإجراءات المتابعة¹ ، وقد منح التشريع الضريبي من خلال قوانين الضرائب المختلفة امتيازات لإدارة الضرائب قام بدوره من أجل خلق نوع من التوازن بين الطرفين بمنح المكلف بالضريبة حق الاعتراض على تلك الإجراءات .

هناك معطى عام يمكن إشارة له من خلال اطلعنا على المنازعات الجبائية و مقارنتها بالمنازعات الإدارية ، إذ يوجد ازدواجية المعارضة في إجراءات النزاع الجبائي بما فيها منازعات التحصيل الضريبي .

يكون المكلف أثناء اعتراضه ملزم تحت طائلة عدم قبول الدعوى شكلا بتقديم شكاية أمام إدارة الضرائب لكون هذه المرحلة جوهرية (المبحث الأول) ، في المقابل إذا ما استمر النزاع يمنح القانون للمكلف بالضريبة الحق في رفع دعوى أمام المحاكم الإدارية المختصة التي تفصل في الموضوع من خلال فرض قرار على الأطراف ، هذه المرحلة التي اصطلح على تسميتها بالمرحلة الحاسمة فهي الضامنة لحقوق المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة تجعل اللجوء إلى القضاء أمرا حتميا نظرا للحياد المفترض خلالها (المبحث الثاني) .

¹ - الرجوع إلى الفصل الأول من المذكرة

المبحث الأول

المرحلة الإدارية في تسوية منازعات التحصيل الضريبي

لقد بات من الضروري إيجاد مجموعة من الوسائل البديلة لحل منازعات التحصيل الضريبي ، خاصة و أن الإجراءات القضائية تنسم بطبيعتها بنوع من البطء و التعقيد ، ما جعل المشرع يخلق ما يسمى الشكاية¹ .

تعتبر الشكاية آلية من آليات المنصوص عليها قانونا لتسوية الخلافات التي تنشأ بين إدارة الضرائب و المكلف بها " الخاضع للضريبة " ، اصطلاح على تسميتها بالمرحلة ما قبل رفع الدعوى الضريبية² . إذ تشكل آلية خاصة يتميز بها النزاع الجبائي بصفة عامة و منازعات التحصيل الضريبي بصفة خاصة عن غيره من المنازعات الإدارية ، و ذلك من اجل التوصل لتسوية ودية للمنازعات القائمة بين إدارة الضرائب و المكلف بها ، بإضافة لكونها تلعب دورا أساسيا في تصفية الطعون بحيث لا يصل منها إلى القضاء سوى تلك التي تتضمن خلافات بين الخاضع للضريبة و مصلحة الضرائب بشأن تجاوز خطير من قبل إدارة الضرائب في تنفيذ القوانين .

من هذا المنطلق تعتبر الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي عبارة عن كلمة ذات معنيين احدهما مستعمل في الخلافات التي تثور بين المكلف و إدارة الضرائب بخصوص عملية التحصيل سواء منازعات حول التحصيل الجبري في حد ذاتها أو إجراءات المتابعة ، كما يمكن أن تخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إفساره أو هلاك أمواله ليلجأ بذلك لمصلحة الضرائب من أجل تعديل الضرائب المفروضة عليه³ من خلال طلبات التخفيض أو الإعفاء أو حتى إرجاء الدفع . يمكن أن تقطع منازعات التحصيل أشواطا كثيرة و يستغرق حلها وقتا طويلا ، لذا فإنه قد تكون من المفيد بالنسبة للطرفين " المكلف بالضريبة و الإدارة " حسم الخلاف القائم بينهما في مرحلة أولى ومن هنا تظهر أهمية الشكاية كأحد أشكال التسوية البديلة للمنازعة الضريبية أمام القضاء .

و بالتالي ، إن خصوصية منازعات التحصيل الضريبي قائم في اعتمادها على مرحلة ما قبل القضائية و التي تتوسط المرحلة التوجيهية بين إدارة الضرائب و المكلف بها و اللجوء إلى القضاء

¹ - مسعود شيهوب ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية ، الهيئات و الإجراءات أمامها ، الجزء الثاني ، الجزائر ، ط 1999 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ص. 312 .

² - حسين فريجة ، المنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، رسالة الماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ، لسنة 1985 ، الصفحة 19 .

³ - Sabah Cherkaoui : Le contentieux fiscal au Maroc « voies de recours et rôles de l'expert comptable » , thèse de doctorat, Maroc , p. 75 .

كمرحلة أخيرة هذا ما سوف نحاول الوقوف عنده في (المطلب الأول) و ذلك من خلال الحديث عن حق المكلف في الشكاية أمام إدارة الضرائب ، تم التطرق في (المطلب الثاني) إلى إجراءات الشكاية.

المطلب الأول

حق المكلف في الشكاية أمام إدارة الضرائب

تكون بداية منازعات التحصيل الضريبي حينما يتلقى المكلف بالضريبة إنذارا موجها من طرف إدارة الضرائب و ذلك من خلال تحديد المبالغ المطلوب أدائها بالإضافة إلى تاريخ الشروع بالتحصيل. و بعد استلام المكلف بالضريبة لهذا الإنذار يكون أمام حالتين:

- **الحالة الأولى :** تأدية ما عليه من مبالغ و بالتالي يقوم بتسديدها فلا داعي هنا للخوض في المنازعة طالما أن النزاع لم ينشأ أصلا .
- **الحالة الثانية :** امتناع المكلف القانوني عن دفع ما عليه اعتراضا على إجراءات التحصيل الجبري المتخذة في حقه من خلال الطعن في الوثيقة في حد ذاتها أو في إجراءات المتابعة المتخذة ضده من غلق للمحل التجاري أو الحجز... الخ من الإجراءات .

يمكن اعتبار الشكاية مجموعة من الإجراءات الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية¹ . كما تشكل وسيلة من وسائل الحوار بين المكلف و إدارة الضرائب، إذ تأخذ الشكاية في التشريع الجزائري أو حتى التشريعات الأجنبية منحيين:

- **المنح الأول:** باعتبار الشكاية حق منحه القانون للمكلف بالضريبة من اجل المطالبة بحق نتيجة للتجاوزات التي وقعت فيها إدارة الضرائب ;
- **المنح الثاني :** الذي تعتبر فيه شرطا من شروط الدعوى الضريبية فلا تقبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار صادر من إدارة الضرائب دون اللجوء إليها لكي تراجع موقفها. وجود هذه المرحلة في منازعات التحصيل الضريبي يعد إحدى الضمانات التي كرسها النظام الجبائي في حق المكلف .

نتيجة لأهمية هذه المرحلة و إلزاميتها كان من المفترض علينا دراستها بنوع من التمعن والتدقيق من منطلق الإشكالات التي يثيرها هذا الموضوع لذا يستدعي منا دراستها في جانبين إذ يشمل

¹ - Ghille Noel, La réclamation préalable devant le service des impôt, LGDJ , 1985, p. 203 .

الجانب الأول الحق في الشكاية (الفرع الأول) أما الجانب الثاني فقد خصص لدراسة أنواع الطلبات التي يمكن للمكلف بالضريبة إثارتها على مستوى الإدارة الضريبية (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

الحق في الاعتراض " الشكاية "

يرتكز النظام الجبائي سواء في الجزائر أو في أغلبية بلدان العالم في أساسه على نظام تصريح المكلف بالضريبة بدخله و رقم أعماله و ذلك في محاولة لإشراك هذا الأخير بشكل فعلي في عملية فرض الضريبة .

من هذا الجانب ، تشكل طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب نقطة بداية للنزاع الجبائي ، حيث أن أي اختلال في العلاقة سوء من قبل المكلف¹ أو حتى من قبل الإدارة الجبائية ، تشكل تذبذب في العلاقة مهما كان سبب النزاع² . و من الناحية القانونية يجب تقديم النزاع أمام الإدارة الجبائية لإيجاد حلول لها ضمن قواعد و أسس مذكورة في ق.إ.ج ، و هذا سعيا منه لضمان أفضل الحقوق للمكلف بالضريبة ، إذ يمكن أن تكون المرحلة الإدارية في كثير من الأحيان الطريقة المناسبة لتسهيل حل النزاع القائم بين الإدارة الجبائية و الخاضع لها بطريقة ودية و سريعة .

إن الشكاية هي تظلم ذو طابع إداري محض³ ، يوجهه من المكلف بالضريبة إلى الإدارة المعنية، و الذي يعبر من خلاله عن عدم رضاه عن الإجراءات المتخذة في حقه و يلتمس من الإدارة مراجعة موقفها. و يستمد هذا الإجراء جدوره التاريخية من نظرية الوزير القاضي في فرنسا⁴ .

و من ثمة فإن الشكاية هي من أهم وسائل التسوية الودية للنزاعات خصوصا و أنها تم إلغائها كشرط من شروط قبول الدعوى الإدارية في المنازعات الضريبية في ق.إ.م.ا مما يستدعي البحث عن مدى وجوبها في هذا المجال و ذلك من خلال التطرق إلى الطبيعة القانونية لشكاية (الفقرة الأول) ثم أهمية الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي (الفقرة الثانية) .

¹ - المديرية العامة للضرائب ، المرجع السابق ، ص. 13 .

² - محمد دويدار ، اسامة الفولي ، النظام الضريبي بين النظرية و القانون المالي ، دار الجامعة الجديدة ، 2004 ، ص. 361 .

³ - رشيد مخلوفي، قانون المنازعات الإدارية تنظيم واختصاص القضاء الإداري. ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص9.

⁴ - نظرية الوزير القاضي، ومفادها أن كل وزير يضطلع بدور القاضي بالنسبة للمنازعات التي تهتم إدارته، وإذا كان الأصل أن التظلم الإداري اختياري فإنه بالنسبة للمنازعات الضريبية وكذا المنازعات في التحصيل يعتبر من حيث المبدأ إلزامي قبل عرض النزاع أمام القضاء.

الفقرة الأولى

الطبيعة القانونية لشكائية

إن قاعدة اللجوء المسبق إلى الإدارة قبل طرق باب القضاء أو ما يصطلح على تسميتها في ق.ا.ج الشكائية تجد جذورها في القانون الإداري ، و مفادها أن قبل اللجوء إلى القضاء يجب على المتظلم أن يتعرف على موقف الإدارة، وهذا ما يدفع لفتح مجال لتحاوّر بين كل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ، و هذا بعيدا عن النزاع و بفضل حلول وجدت تعطى للأطراف وسيلة من أجل حل ودي للخلاف قبل أن يفرغ و يصبح نزاعا .

تتميز منازعات التحصيل بالخصوصية ، ما جعلها تغطي نوع من الأهمية على الشكائية الضريبية ، إذ تعتبر من أهم إجراءات ذلك أن أي منازعة لا يمكن رفعها أو عرضها على الجهات القضائية المختصة إلا بعد الانتهاء من هذه الإجراءات المسبقة . و إلي جانب هذه الشكائية الكلاسيكية لشكائية الضريبية كإجراء ضروري يسبق المرحلة القضائية في تسوية منازعات التحصيل الضريبي ، إلا انه ذهب جانب من الفقه في هذا الشأن إلى القول بان التظلم الضريبي يقتصر على التظلمات المتعلقة بالوعاء دون التحصيل ، و ذلك للاختلاف القائم بين مادة الوعاء الضريبي عن النزاع في مادة التحصيل الضريبي هذا من جهة ، و من جهة ثانية لان هذه الشكاوى الأخيرة لا تعدو أن تكون إلا إجراءات خاصة استحدثها المشرع الضريبي للنظر في منازعات التحصيل الضريبي¹ .

و في حقيقة الأمر إن جل التشريعات إن لم نقل كلها لم تعطي الشكائية في مجال منازعات التحصيل الضريبي قدرا كبيرا من الشروط و الأحكام كما هو الحال في منازعات الوعاء و بالتالي هل الشكائية في منازعات التحصيل الضريبي إلزامية أم لا ؟

محاولة منا لدراسة و معرفة حقيقة أمور ارتضينا تقسيم هذه الفقرة (أولا) الإطار الزمني للشكائية، (ثانيا) الطبيعة القانونية للشكائية هل هي حق أم واجب ؟ .

¹ - حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص. 25 .

أولا : الإطار الزمني للشكاية في منازعات التحصيل الضريبي

تعد منازعات التحصيل الضريبي كغيرها من المنازعات الجبائية مطبوعة دائما بالمواجهة بين أطرافها ، أي بين إدارة صاحبة السيادة في المادة الضريبة و المكلف بها المجرد من أي امتياز و سلطة إلا سلطة القانون . أمام هذه العلاقة غير المتكافئة بين طرفي العلاقة الضريبية ، كان لزاما على المشرع البحث عن وسيلة لتحقيق التوازن بين الإدارة الضريبية و المكلف بها ، و من بين ابرز الوسائل التي استعان بها المشرع في هذا الإطار الشكاية المعروفة باسم المطالبة أو التظلم الإداري ، إذ تعتبر آلية من الآليات القانونية للطعن الإداري فالأمر يتعلق بنزاع في المرحلة الإدارية .

تكون الإدارة الضريبية في غالب الأحيان في موقف المدعى عليه القوي و ذلك بفضل ما تتمتع به من امتيازات و سلطات ، ، بينما يقف المكلف في موقف المدعي الضعيف ، و هذا ما دفع بالمشرع الجزائري إلى سن مجموعة من الضمانات التي تفتح للمكلف أبوابا للطعن الإداري حتى يوازي الامتيازات و السلطات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية .

و هذا ما دفعنا إلى البحث عن الجذور التاريخية لفكرة الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي :

أ- فرنسا :

إن قانونية الإجراءات الجبائية و مدى أهميتها أعطت للمكلف بالضريبة حق الطعن في القرارات التي تصدرها الإدارة الجبائية سواء تعلق الأمر بتأسيس الوعاء الضريبي أو التحصيل التي يراها المكلف بالضريبة معيبة و غير مشروعة بالمقارنة بالقوانين الضريبة ، و ذلك بسلكه لطريق شكاية أمام إدارة الضرائب . اصطلح على تسميتها في بالتظلم الإداري المسبق¹ و هو طريق بديل لحل النزاعات بين الإدارة الضريبة و المكلف بالضريبة ، و هو ما يعرف بفكرة الوقاية من المنازعات الإدارية قبل اللجوء إلى الطعن القضائي² . لا يوجد مفهوم موحد للشكاية ، فمنهم ما يسمها بالمطالبة و بعض يعرفها بالشكاية أو الطلب المقدم من طرف المكلف، رغم ذلك اجتمعوا في كونها الطريق الأول الذي يسلكه المكلف في منازعات التحصيل الضريبي ، و الذي عرف بتسميه في فرنسا الطعن الأولي « Le recours préalable » .

1 - أفسايسية عيسى ، مذكرة الاثبات في المواد المنازعات الجبائية ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة بومرداس، لسنة 2010، ص. 98 .

2 - عبد العزيز أمقران ، الشكوى الضريبية في المنازعات الضريبية المباشرة ، مجلة مجلس الدولة عدد خاص المنازعات الضريبية ، 2003 ، ص. 07 .

إن الشكاية الضريبية « La réclamation fiscale » عبارة: " عن مجموعة من الإجراءات الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية " ¹ ، و هي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين هما :

■ إبعاد عدد كبير من النزاعات عن القضاء و التي يمكن أن تجد حلا لها على مستوى الإدارة

■ السماح باستمرار الحوار بين كل من المكلف بالضريبة و الإدارة و هذا لحصر فحوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء و ضمان حسن سيرها لاحقا.

ترجع الأصول التاريخية لهذه الفكرة إلى مؤسسة الإدارة القاضية أو الوزير القاضي التي نشأت في فرنسا، فتجربة المحاكم قبل الثورة الفرنسية و ما خلفه قضاؤها من ذكريات أليمة في أذهان رواد الثورة الفرنسية هو ما أسس فعليا لظهور الإدارة القاضية ، حيث تتدخل الإدارة للفصل في المنازعات التي تكون طرفا فيها و قد لجأ قادة الثورة إلى مؤسسة الوزير القاضي بفضل ما احتفظوا به من ذكريات طيبة عن كبار الموظفين الذين كان الملك يرسلهم إلى الأقاليم و يعهد إليهم باختصاصات قضائية.

ما يمكن ملاحظته أن الشكاية في منازعات التحصيل هي عبارة عن فكرة أنشأت ضمن المنازعات الضريبية ، و هذا من منطلق المشكل القانوني الذي كان مطروح آنذاك في القضاء الفرنسي و ذلك منذ نشأة الضريبة ، و الذي كان منصب على مشكل توزيع الاختصاص و الذي اصطلح على تسميته « Un problème de répartition des compétences » . لجأ المشرع إلى تنظيم تعاون ما بين إدارة الضرائب و المكلف بالدفع ، من اجل أن يعطي هذا التعاون نتائج ايجابية أنشئ على أساسها ابتداء من سنة 1927 ما يسمى الشكاية في مجال التحصيل الضريبي ² « Les réclamations relatives au recouvrement de l'impôt » . ترسيخا لفكرة مشروعية اللجوء للمرحلة الإدارية قبل ممارسة أي طعن قضائي في مجال التحصيل الضريبي، و من هنا يمكن القول أن المشرع الفرنسي بإدراجه لهذا القانون قد قام بوضع أسس التمييز بين منازعات التحصيل و منازعات الوعاء الضريبي. عموما فإن بعد صدور قانون 27 ديسمبر 1927 و الذي على أساسه ألزم المكلف بالضريبة اللجوء إلى إدارة على أساس الطعن أولي قبل أي إجراء يتخذه ضدها أمام القضاء .

¹ - Ghille Noel op.cit, p.02 .

² - René Bousquet , « Contentieux du recouvrement » , Juridiction administrative , Lexisnexis , 2007 , Fasc 615 , p.p 02 – 03 .

شهدت في هذه السنوات صدور مجموعة من الاجتهادات القضائية أثرت بشكل كبير على وجهة نظر المشرع الفرنسي ، مما جعله يسعى في كل مرة إلى مواكبة التطورات في هذا المجال بجملة من التعديلات المختلفة ، حيث كان لقرار مجلس الدولة المؤرخ 17 فيفري 1934 اثر كبير ، إذ اصدر المجلس قرارا برفض طلب المدين في النظر في الإشكالات الخاصة بالتحصيل إلا بعد مخاطبة مجلس المحافظة Conseil de préfecture . ليعرف في سنة 1946 تعديل ق.ض.ف، و هذا بإصدار قانون المؤرخ 23 ديسمبر 1946 في مادته 46 و ذلك بتعديل المادة 407 مكرر من قانون الضرائب الفرنسي، و الذي نص على أن الدعوى الضريبية لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبوقة وجوبا بشكاية يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب و الذي اصطلح على تسميته آنذاك .trésorier – payeur général.

غير أن التطورات و التعديلات التي طغت على قانون الضرائب الفرنسي أدى إلى قلب المفاهيم و تزايد أهمية الشكاية ابتداءا من 01 جانفي 1982¹ ، إذ استبعدت كل من مواد القانون 1946 و كذلك 1910 من قانون CGI .

ب- الجزائر:

إن الشكاية هي آلية منحها المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة لعرض شكاويهم أمام مصالح إدارة الضرائب ، بغية دارستها و إعادة النظر في تقييم و مراجعة مدى صحة إجراءات المتابعة والتحصيل أو حتى مراجعة الضريبة المفروضة عليهم ، من خلال تدارك الأخطاء التي تكون إدارة الضرائب قد ارتكبتها في مباشرتها للتحصيل الجبري أو إجراءات المتابعة² ، و هذا وفقا لأحكام المواد 153 و 153 مكرر و 153 مكرر 1 و 154 و ما يليها من قانون الإجراءات الجبائية³ .

من خلال قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لسنة 2008 الذي اسقط إجراء التظلم الإداري كشرط سابق لقبول أي طعن قضائي و جعله جوازيا لمن أراد تقديمه أمام الجهة القضائية الإدارية مصدرة القرار⁴ ، إلا ان هذا التعديل لم يشمل المنازعات الضريبية . ما يمكن ملاحظته أن جل التشريعات الضريبية ألزمت هذا الإجراء ، و جعلته شرطا سابقا لقبول أي طعن قضائي .

و نظرا لتعدد و اختلاف أنواع الاحتجاجات في منازعات التحصيل ، فتح المجال لا محال أمام مجموعة من التساؤلات ، يثور أبرزها حول مرحلة إنشاء الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي

¹ - Christophe de la Mardiere, Préface De Maurice Cozian , Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt, Librairie générale de droit et de jurisprudence , 2002, p. 114.

² - فضيل كوسه، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر 2010 ، ص. 78 .

³ - انظر : ص. 47 من ق.ا.ج .

⁴ - انظر المواد 830 و 907 من القانون رقم 09-08 المؤرخ في 25 فيفري المتضمن قانون الاجراءات المدنية و الادارية ، ج ر : عدد 21 ، بتاريخ 23 افريل 2008 .

ماهي غاية تعدد المصطلحات الدالة على الشكاية في القوانين الضريبية ؟ و ماهو المبرر أو الداعي الذي دفع بالمشرع الجزائري على طرح تعديلات في مجال التحصيل الضريبي ؟ .

إن الشكاية أو الاعتراض في مرحلة منازعات التحصيل الضريبي هي عبارة عن فكرة أنشأت ضمن القانون الضريبي الفرنسي ، حيث نص المشرع الجزائري بعد الاستقلال في ديسمبر 1962 على تواصل العمل بالنصوص المالية و الجبائية الفرنسية ، و ذلك إلى غاية صدور أول قانون للمالية لسنة 1971 ، هذا بموجب القانون 62/157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 ، إلا أنه في سنة 1976 عرف النظام الجبائي تعديلا جذريا مس كافة القوانين الجبائية بموجب أمر تحت رقم 76-101¹ ، و الذي أشار فيه لأول مرة للاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي هذا من خلال نص المادة 445: " تطبيق أحكام المادة 444 على جميع الشكايات المتعلقة بالمتابعات في مادة الضرائب المباشرة .

و تتخذ هذه الشكايات إما شكل اعتراض على إجراء المتابعات و إما الاعتراض على التحصيل الجبري و يجب أن يقدم الاعتراض تحت طائلة البطلان في اجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ الإجراء و إذا كان الأمر يتعلق باعتراض على تحصيل إجباري في اجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ الإجراء الأول الذي صدر عن هذه الدعوى و إذا عرض الطلب على المجلس القضائي (الغرامة الإدارية) فيجب تحت طائلة نفس العقوبة أن يقدم في اجل شهر ابتداء من تاريخ قرار نائب مدير الضرائب للولاية المختص أو عن القضاء الأجل المشار إليه في الفقرة من المادة 444 .

إن الاعتراض على إجراء المتابعة لا يهدف إلا لصلاحيية الإجراء من حيث الشكل .
و كل نزاع حول وجود الالتزام و حصته و وجوب أدائه بشكل اعتراضا على التحصيل الإجباري .

و في حالتين من الاعتراض فان الطعون يجب أن تقدم في الآجال المذكورة أنفا أمام الغرفة الإدارية المختصة وحدها و التابعة للمجلس القضائي أو عند الاقتضاء التابعة للمجلس الأعلى و هذه الطعون ليست موقفة للدفع " .

كما عرفت القوانين المالية تعديلا في النظام الجبائي من خلال إصدار بعض التعديلات ابتداء من سنة 1990 ، شهدت فيه القوانين الجبائية إصلاحات جذرية بموجب قانون المالية رقم 90 - 36 المؤرخ 31 ديسمبر 1990 مرورا بقانون المالية لسنة 2001 الذي اتجه فيه المشرع الجزائري إلى تعديل نص المادة 445 و إجراء نوع من التغيرات و هذا وفقا لنص المادة 194 : " تطبيق أحكام المادة 193 أعلاه على جميع الدعاوى المتعلقة بالمتابعات في المجال الضرائب المباشرة .

¹ - امر رقم 101/76 بتاريخ 09/12/1976 و الوارد في الجريدة الرسمية بتاريخ 22/12/1976 يتضمن ق.ض.م.ر.م .

و إذا تمت إحالة الطلب أمام المحكمة الإدارية يجب أن تقدم تحت طائلة نفس العقوبة في اجل شهر اعتبارا من تاريخ قرار مدير الضرائب بالولاية المختص ، أو من انقضاء الآجال المذكور في الفقرة الثانية من المادة 193 أعلاه .

لا اثر للاعتراض على سند المتابعات إلا على صحته من حيث الشكل ، و يشكل كل نزاع على وجود الالتزام أو مقدار أو وجوب الوفاء به اعتراضا على تحصيل القسري ، و في كلتا حالتا الاعتراض ، يجب تقديم الطعون في الآجال المذكورة أمام مجلس الدولة و لا ينتج عن هذه الطعون توقيف الدفع " ¹ .

من خلال ما سبق فإن النظام الجبائي غير مستقر كونه معرضا دائما لتعديلات باستمرار بموجب القوانين المالية السنوية و كذلك القوانين المالية التكميلية ، و يعتبر قانون المالية لسنة 2002 لخير مثال إذ تم بموجبه استحداث قانون الإجراءات الجبائية من المواد 04 إلى 200 بعد إجراء تعديلات جذرية لكافة القوانين الجبائية من خلال إلغاء عديد من النصوص و تحويل الكثير منها إلى قانون الإجراءات الجبائية².

و لكن ما يثار بعد التعرض لإطار الزمني للشكاية في منازعات التحصيل الضريبي هو طرح السؤال التالي:

ما مدى إلزامية الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي ؟ هل هي واجب أم حق ؟ ماهي الطبيعة القانونية لشكاية في هذا الإطار ؟

ثانيا : الطبيعة القانونية لشكاية في منازعات التحصيل الضريبي

إن الطبيعة القانونية للشكاية في منازعات التحصيل مستمدة من طبيعة القانون الضريبي و ما تحمله نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى إذ ينبني على مبدئين أساسيين أولهما انتماء القواعد الأساسية المنظمة للضرائب هو قانون المالية ، بالإضافة إلى القانون المطبق في القوانين الضريبية و التي تعد فرعا من فروع القانون العام ، الذي ينظم نشاطه الدولة و علاقتها بالفرد³. تعني الشكاية أو الاعتراض في مفهومها العام التشكي ، و هذا ما يجعل الإدارة تراجع موقفها

¹ - قانون رقم 01-21 ، مؤرخ 07 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج.ر. 79 ، المؤرخ 08 شوال عام 1422 الموافق 23 ديسمبر سنة 2001 ، ص. 53 - 54 .

² - حسين فريجة ، الإجراءات الادارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، منشورات دحلب ، السنة 1994 ، ص. 26 - 27 .

³ - عطوى عبد الحكيم ، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، رسالة ماجستير ، جامعة مولود معمري تيزي وزو كلية الحقوق ، 2010 ، ص. 85 .

بالإيجاب أو تظل متشبثة برأيها¹ ، إذ تعتبر فكرة اللجوء إلى الإدارة قبل عرض النزاع أمام القضاء مألوفة في النزاع الإداري² سواء تعلق الأمر في منازعات الوعاء و التحصيل أو دعوى الإلغاء .

عموما إن حتميتها و الزاميتها تجد نقاشا على اعتبار أن جذورها تعود إلى نظرية تجاوزها التاريخ، و التي أصبحت متجاوزة الآن واقعا و قانونيا إلا ما استثناء القانون على أساس أن الإدارة يمكنها أن تراجع تصرفاتها و قراراتها ما لم تتحصن بفوات الآجل .

بالنظر إلى التعديلات المتكررة للأحكام و النصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة فطبقا للمادة 169 مكرر ، و المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية³ ، يعد النظم الإداري إجراء إلزامي لقبول الدعوى الإدارية لأنه يهدف إلى تحقيق الرقابة الإدارية على أعمال الإدارة قبل طرحها أمام القضاء ، و هذا باعتباره من النظام العام إذ يتعين على القاضي إثارته من تلقاء نفسه ، ليعود بعدها في مادة 830 من ق.ا.م.و.ا إلى اعتبارها إجراء جوازي يعود القرار في اتخاذه للمعني بالأمر و هذا طبقا لنصوص القانونية . أما في ما يخص النظم الإداري المسبق في منازعات التحصيل الضريبي فهو يعد شرطا أو إجراء إلزاميا سابقا قبل رفع الدعوى الضريبية أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة ، أي تتميز الشكاية بالطابع الوجوبي ، إذ يكون فيها المكلف ملزما من أجل منازعة مشروعية التحصيل الضريبي بأن يقدم تظلما إلى الإدارة الضريبية أو الجهة المختصة⁴ ، و ذلك بإتباع الإجراءات و خلال المواعيد التي حددها القانون.

إذ يرى كثير من الباحثين من بينهم Chevalier أن الشكاية الضريبية بما فيها منازعات التحصيل ، هي إجراء يفصل في الخصومة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ، و معنى ذلك أن هذه الأخيرة يمكن أن تكون هيئة فاصلة في النزاع دون اللجوء إلى القضاء .

و عليه فإن الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي رغم الاستثناءات⁵ تبقى إجراء إلزامي نصت عليه المادة 82 من ق.ا.ج ، فهي من النظام العام إلا ما استثناء القانون و يمكن إثارتها من طرف القضاء و هذا ما جاء في القرار الصادر عن مجلس الدولة - الغرفة الثانية - رقم 152508 المؤرخ 1999/03/22:

¹ - كوني عبد الجليل ، ضوابط المطالبة امام الادارة الضريبية ، جريدة العلوم القانون ، 30 ماي 2012 ، ص.03 .

² - Khalil Haloui , Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain , Thèse de doctorat , université de Grenoble , 2011 , p. 121 .

³ - امر رقم 66-154 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون الاجراءات المدنية المعدل و المتمم .

⁴ - اقصاص سليم ، المرجع السابق ، ص. 15 .

⁵ - إن الطعن على مستوى مديرية الضرائب في مواد التحصيل لا يعد شرطا أساسيا قبل توجه إلى القضاء في مواد الاستعجالية ، كما هو الحال في قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو إجراءات الحجز كلها إجراءات تحمل نوع من الاستعجالية مما يجعل إلزامية الشكوى تصبح منعدمة و هذا عكس ما هو موجود في منازعات الوعاء .

"حيث أنه يتبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹، ذلك أن دعواه القضائية لم يسبق لها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلا و يتعين رفضها .

لهذه الأسباب

يقضي مجلس الدولة

من حيث الشكل قبول الاستئناف شكلا.....

في الموضوع إلغاء القرار الصادر بتاريخ 08/07/1995 عن مجلس قضاء وهران :... من جديد بعدم قبول الدعوى شكلا "...²

نفس الاتجاه تبناه مجلس الدولة في قراره الصادر 25 /12/ 2003 " ... حيث بالرجوع إلى القانون 23/90 المؤرخ في 18/08/1990 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية بالأخص المادة 168 منه³ التي تنص صراحة أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة

وحيث أن الشكوى في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام طبقا للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁴ .
وحيث أن رفع الدعوى من المدعي المستأنف جاءت خرقا لهذا الإجراء مما يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا " ⁵.

و هذا ما أكده قرار المحكمة العليا رقم 44299 الصادر بتاريخ 1985/12/28 :

" متى كان تدبير الاستعجال يمتاز بطابع السرعة التي يتطلبها الإجراء وجب عدم إخضاع الدعوى الاستعجالية للطعن الإداري المسبق و من ثم إعفاؤه منها دون التقيد بالأجل المنصوص عليه تحت طائلة البطلان بالمادة 445 من قانون الضرائب المباشرة التي توجب في هذا المجال عرض الطلب مسبقا على نائب مدير الضرائب بالولاية المختص في أجل شهر من تاريخ القرار .
إن قاضي الدرجة الأولى الذي صرح بعدم قبول العريضة الرامية إلى تأجيل المتابعة و بمطالبة الغرامة لغاية حل النزاع في الموضوع لسبب مخالفتها مقتضيات المادة 445 من قانون الضرائب المباشرة، قد أخطأ في تفسير القانون مما يستوجب الإلغاء " ⁶.

1 - المواد 390 إلى 400 : ملغاة بموجب المادة 200 من ق.م. لسنة 2002 (تنقل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية) .
2 - قرار رقم 152508 ، الصادر 1999/03/22 ، مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، المرجع السابق .
3 - المادة 168 من القانون الإجراءات المدنية نقلت الى المادة 804 من القانون الإجراءات المدنية و الادارية .
4 - المواد من 334 إلى 337 : ملغاة بموجب المادة 200 من ق.م. لسنة 2002 (تنقل هذه الأحكام إلي قانون الإجراءات الجبائية).
5 - قرار مجلس الدولة رقم 006509 الصادر بتاريخ 2003/12/25 ، الغرفة الثانية ، غير منشور .
6 - قرار المحكمة العليا 44299 الصادر بتاريخ 1985/12/28 .

و سواء تعلق الأمر بمنازعات الناتجة عن تقدير الضريبي أو التحصيل ، فإن المشرع الجزائري يعتبر الشكاية العنصر الأساسي فيها ، مما يجعل قاعدة اللجوء إليها قبل طرق باب القضاء تجد جذورها في القانون الإداري العام و مفادها أن القضاء قبل البث في دعوى المتظلم يجب أن يعرف موقف الإدارة. و على مستوى القانون الضريبي الذي نشأ في أحضان القانون الإداري ، فقد أجمعت أغلب التشريعات الجبائية على فرض قاعدة التظلم التمهيدي أمام الإدارة قبل اللجوء إلى القضاء¹ .

بالتالي ، في المجال الجبائي تعتبر فكرة الشكاية أو ما يعرف بالتظلم الإداري شرطا أساسيا لأي دعوى إدارية يترتب عليها مجموعة من النتائج إما رفض الطلب أو قبوله أو حتى تحقيق التعويضات² .

الفقرة الثانية

أهمية الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي

إن السلطات و المهام الموكلة للإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي سواء كان ودي أو جبري ، يمكن أن يثير العديد من الخلافات و المنازعات بين الخاضعين للضريبة و الإدارة ، بالرغم من أن هذه الأخيرة يفترض فيها أنها تمارس مهامها وفقا للقوانين و المراسيم التطبيقية لها. و هذه الخلافات وضع لها المشرع إجراء أولي من خلال مرور النزاع بالمرحلة الادارية او ما يصطلح عليه في قانون الاجراءات الجبائية بالشكاية .

ان المنازعة الضريبية بصفة عامة يمكن ان تقطع مسافة طويلة و يستغرق حلها وقتا كبيرا لذا فانه يكون من المفيد بالنسبة للطرفين سواء الادارة او المكلف بالضريبة حسم الخلاف القائم بينهما في المرحلة الاولى ، من هنا تظهر اهمية الشكوى كأحد اشكال التسوية البديلة لمنازعة التحصيل الضريبي و ذلك من خلال ايجاد حلول ملائمة لطبيعة النزاع الضريبي باعتبار ان منازعات الوعاء تختلف بشكل جذري عن منازعات التحصيل . تجد هذه القاعدة اساسها بالنسبة لمنازعات التحصيل المثارة من طرف المكلف بالضريبة في المواد 74 ، 145 الى 156 من قانون الاجراءات الجبائية ، فالشكاية في مادة الضرائب تتعدى كونها اجراء شكلي مقصود لذاته و اهميته لا تظهر بالنسبة للإدارة فقط انطلاقا من الزاميتها³ ، بل تظهر فائدتها خصوصا بالنسبة للمكلف بالضريبة وهذا

¹ - René Bousquet , Op.cit, p.02

² -Khalil Haloui Op.cit, p.122 .

³ - رشيد مخلوفي ، المنازعات الادارية ، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة دعوى قضاء الكامل ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2013 ، ص. 89 – 90 .

ما سوف نتطرق اليه من خلال اهمية الشكاية بالنسبة للمكلف بالضريبة (أولا) و اهميتها بالنسبة للإدارة (ثانيا) .

أولا : أهمية الشكاية بالنسبة للمكلف بالضريبة

خوفا من تعسف الادارة منح للمكلف الحق في الاعتراض ، و الذي يكون بعد مباشرة أول اجراء من اجراءات المتابعة ، مما يجعل مرحلة التحصيل الودي مرحلة لا يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على اي جزء منها إلا بعد مباشرة ادارة الضرائب لإجراءات المتابعة .

كثير ما تثير العملية الجبائية نزعات عديدة بين ادارة الضرائب و المكلف بها مما يجعل النظر في الدعاوى المقدمة للمحكمة المختصة نوع من العدالة التي يمكن أن تخلق توازن في العلاقة، إلا أنه أمام العدد الهائل من الدعاوى ، ناهيك على أنه لا يمكن تخصيص العدد المقبول من القضاة حتى و إن وجد فيكون على حساب أنواع الدعاوى الإدارية الأخرى . تلافيا لكل هذه التعقيدات تلجأ معظم الدول بما فيها الجزائر على إلزام المكلف بالضريبة بتقديم شكاية أمام إدارة الضرائب قبل اللجوء إلى القضاء، إذ أن الشكاية لا تعتبر قيد يلزم المكلف بالضريبة بتنفيذه قدر ما يعتبر حماية و خطوة يمكن ان تخفض الكثير من الابعاء بالخصوص عبء اللجوء الى المحاكم¹ .

و يرى " طعيمة الجرف " بأن أهمية التظلم الإداري الوجوبي تكمن "في تحقق العدالة الإدارية بطريق أيسر للناس بإنهاء تلك المنازعات في مرحلتها الأولى إن رأت الإدارة أن المتظلم على حق في تظلمه ، فإن رفضته و لم تبت فيه خلال الميعاد المقرر ، فله أن يلجأ إلى طريق التقاضي"² . أما " فريجة " ، فيرى بأن الأسس التي بني عليها نظام الإجراءات في مواد المنازعات هي محاولة التقليل من القضايا الواردة على المحاكم الإدارية ، و ذلك بإنهائها في مراحلها الأولى عن طريق التظلم الإداري الوجوبي و إعطاء الإدارة فرصة لمراجعة نفسها بإعادة النظر في القرار الإداري الصادر عنها و المطعون فيه ، قبل عرض الأمر على القضاء³ . فمن خلال هذه الشكاية يتعرف المكلف بالضريبة على موقف الإدارة من شكواه .

تحمل الشكاية بالنسبة للمكلف بالضريبة في طياتها نوعا من الايجابية بالرغم من علمه مسبقا بأن الإدارة سوف تقوم برفض شكواه ، أو يعلم بقرار أو رد الإدارة مسبقا بإعلامه شفويا مثلا أو لكونه قدم شكاية حول ضريبة كانت فرضت عليه بنفس الشروط في السنة السابقة ، و قدم بمناسبة شكاية

¹ - مالك غليان ، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، رسالة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق ، 2009 ، ص. 160 .

² - طعيمة الجرف ، شروط قبول الدعوى في منازعات القانون الاداري ، مكتبة القاهرة الحديثة ، ط. 1956 ، ص. 248 .

³ - حسين فريجة ، اجراءات منازعات الضريبة في الجزائر ، منشورات دار العلوم ، 2008 ، ص. 13 .

ورفضت . أكد ذلك مجلس الدولة الفرنسي في قرار له بتاريخ 1974/10/30¹. إن أكثر ما يمكن للمكلف بالضريبة استفاضة منه عند تقديم شكاية هو تفادي طريقا صعبا سيضيع من خلاله الكثير من الوقت و الجهد² خصوصا في منازعات التحصيل الضريبي التي تقوم على إجراءات استعجالية .

خصوصا أن المجال الضريبي يمتاز بتقنيات وعناصر فنية حسابية يصعب أحيانا كثيرة على المكلف اكتشافها وفهمها لوحده ، خاصة مع التعديلات المتكررة للقوانين الضريبية ، بالإضافة إلى ذلك تظهر له الدوافع و الاعتبارات التي أدت بالإدارة إلى اتخاذ هذا القرار³ ، كما تسمح أيضا بفتح باب الحوار وتقريب وجهات النظر بين الإدارة الجبائية و المكلف ، وإظهار نوايا وطلبات كل طرف بحيث سوف تكون النتيجة النهائية في أغلب الأحيان باتجاه الحل .

ثانيا : أهمية الشكوى بالنسبة للإدارة

تجنب الشكاية المقدمة من المكلف للإدارة الجبائية المثل أمام القضاء والتتديد بأعمالها ، وبذلك تخلق ثقة أكبر بينها وبين المكلفين ، ففي بعض الحالات قد تتراجع عن بعض قراراتها مما يعود بالنفع على الخزينة العمومية ، خاصة وأن بعض الفقهاء يعتبرون الإدارة الضريبية ليست خصما في حد ذاته ، بل هي تسعى لتطبيق السليم للقانون الذي يتفق مع قواعد العدالة والمساواة . و في معظم الحالات لا توجد إعتراضات بالمعنى الحقيقي من خلال شكاية المكلفين بالضريبة ، وإنما مجرد تصحيح للأخطاء المادية التي يمكن أن تقع فيها الإدارة الجبائية ، وبالتالي يكون من غير المنطقي اللجوء إلى القضاء بسبب هذه الأخطاء البسيطة ، حيث تكون الإدارة هنا قادرة على تصحيح هاته الأخطاء .

و هذا ما دفع بالمشرع الفرنسي لتعميم إجراء التظلم المسبق للإدارة الجبائية ، بعد أن أثبتت التجربة فائدتها بصدر قانون رقم 1316/63 والمتضمن توحيد الإجراءات والآجال والعقوبات في مادة الضرائب ، حيث كان قبل ذلك قاصرا على مجال الضرائب المباشرة فقط ، وبالتالي توصلت الإدارة الفرنسية إلى تخفيض عدد النزاعات المحالة إلى القضاء بواسطة هذا التنظيم المحكم⁴ .

لذا تشكل الشكاية خطوة نحو منح الإدارة فرصة لتتدارك أخطاءها إن وجدت ، تفاديا للإجراءات القضائية الطويلة و المعقدة ، و السماح لإدارة الضرائب لإيجاد أيسر السبل للتعاون مع المكلفين لدفع الضريبة و تسهيل تحصيلها دون مشقة و عناء .إن فرض الشكاية الضريبية يترجم

¹ - Jean Lamarque , Contentieux fiscal « Répertoire du contentieux administratif » , mise à jour 95 , Dalloz , p. 02.

² - اقصاص سليم ، المرجع السابق ، ص. 18 .
³ - مسعود شيهوب ، المرجع السابق ، ص. 312 .

⁴ - Jean Lamarque , Op.cit, p. 04 .

حرص المشرع في الحفاظ- لأطول مدة ممكنة - على حظوظ الحوار بين الإدارة و المكلف بالضريبة¹، هذا ما يجعل الإدارة الضريبية تنظر في الشكاية نظرة جديدة لمحاولة إيجاد أي سبيل للتفاهم².

ما يمكن إستخلاصه من خلال دراستنا لهذا الموضوع ، أن التحصيل الضريبي قائم على إجراءات تمس وضعية المكلف بالضريبة خصوصا المهنية من خلال إجراءات المتخذة في حقه كالحجز لممتلكات سواء العقارية أو المنقولة كذلك الغلق المؤقت للمحل التجاري أو حتى الاشعار للغير الحائز كلها إجراءات تحمل في طياتها الكثير من الخطورة على أموال المكلف بالضريبة هذا من جهة و من جهة آخر فإن اغلب هذه الإجراءات تمتاز بالطابع الاستعجالي مثل الغلق المؤقت للمحل التجاري التي يمكن من خلاله السماح للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء الاستعجالي قبل تقديم الشكاية أمام إدارة الضرائب، و رغم هذا تكون الدعوى مقبولة شكلا.

من خلال اسقرعنا للارقام المدرجة في الملحق نجد انه في سنة 2008 لوحدها سجل 64707 طعن مسبق³ أو شكاية ضريبية و هو عدد يتعلق بسنة 2008 لوحدها و هذا الرقم يشكل في منازعات التحصيل الضريبي عدد 396 الى 0.61 % من اجمال الشكاوى⁴ .

حيث ان المبلغ المنازع فيه في سنة 2008 7.7764.573.847 دج يمثل الجانب التحصيل منه 165.366.470 دج اي 2.02 %⁵ .

تبين هذه الارقام اهمية و دور الشكاية لأن اغلبها تقوم الادارة الجبائية بمعالجتها بنسبة تعادل 89.61 %⁶ و هي نسبة تساهم في تخفيف العبء على القضاء الاداري و تجنب المكلف بالضريبة عناء اللجوء الى القضاء مع ما يتطلبه ذلك من اعباء مادية و معنوية .

¹ - شهبوب فتيحة ، المنازعات الضريبية في ظل الاجتهادات مجلس الدول الجزائري ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر، لسنة 2013 ، ص. 29 .

² - يقول في هذا الصدد ALLART

" La décision sur la réclamation représente une étape importante du procès fiscal, dans la mesure ou elle emporte des conséquences financières pour le contribuable ou pour le Trésor en rétablissant ou en confirmant le statut légal du contribuable et ou elle permet aux services fiscaux d'explicitier à nouveau au requérant les motifs de l'imposition qui a été établie. Elle permet ainsi d'éviter que se noue ultérieurement un contentieux juridiquement fondé sur une mauvaise compréhension entre les services administratifs et le requérant" Claude Nallart , La réclamation préalable vue sous l'angle de la pratique administrative , Revue Française de finances publiques, n° 17 , LGDG , p. 55 .

³ - انظر الملحق 09 .

⁴ - انظر الملحق 10 .

⁵ - انظر الملحق 11 .

⁶ - انظر الملحق 12 .

الفرع الثاني

أنواع الطلبات في منازعات التحصيل الضريبي

ان الشكاية قائمة على مبدأ تمكين ادارة الضرائب من تصحيح الخطأ الذي يقابله الحق في المراجعة ، من هذا المنطلق يبدو ان الهدف من الشكوى ليس اعطاء الاولوية لإدارة الضرائب ، بقدر ما تسعى في البداية على التعرف على موضوع النزاع ، و السماح لها بتصحيح الاخطاء التي تكون قد ارتكبتها سواء في مرحلة التحصيل الجبري او حتى في مباشرتها لإجراءات المتابعة ، فهي وسيلة مميزة يمكن من خلالها التوصل لحل اداري دون اللجوء الى مرحلة القضاء التي تعتبر اخر ممر في مرحلة التحصيل الضريبي¹ . لذا إن مثل هذه النزاعات تنشأ نتيجة اختلاف في مصالح كل من الطرفين حيث ان كل منهما يسعى إلى تحقيق الحد الاقصى من اهدافه الخاصة مستخدما لذلك الطرق المتاحة امامه² .

و الجدير بالذكر انه ورد نص جديد للمادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية بعد تعديله ، في صيغة العموم و حل محل المادة 154 من نفس القانون سابقا ، و بهذا التعديل الوارد بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2011 ، تم تعميم إجراء النظم على جميع النزاعات المتعلقة بتحصيل الضرائب و الرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية³ ، إلا ما أستثنى منها بنص خاص .

من خلال السعي للبحث عن منازعات التحصيل التي من الممكن ان تطرح في المجال الضريبي ، ظهرت عدة نقاشات و تحاليل تقرر في اغلبها على محدودية طلبات المكلفين بالضريبة في مجال منازعات التحصيل، رغم كل ما يشوب هذه مرحلة من غموض إلا انها تلعب دورا اساسيا لا يمكن في أي حال من الاحول الاستغناء عنها . لذا من هذا المنطلق يمكن اعتبار مرحلة الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي قائم على اسس و قواعد تم الإشارة لها في قانون الاجراءات الجبائية . و عليه من خلال استقرائنا لنص المادة 153 و ما يليها من نفس القانون نجد ان هنالك نوعان من الطلبات التي يمكن اثرتها من قبل المكلف بالضريبة (الفقرة الأولى) طلبات موضوعية هي التي يتقدم فيها المكلف بالضريبة بالطلب يمس فيه موضوع النزاع مثل طلب بطلان التحصيل الجبري او أي اجراء من اجراءاته ، (الفقرة الثانية) طلبات ظرفية و هي تعتبر منازعة وقتية التي يطلب فيها الحكم بإجراء وقتي الى حين فصل الادارة في موضوع النزاع مثل طلب ارجاء الدفع .

¹ - Khalil Haloui , Op.cit, p. 126 .

² - صديق رمضان ، انتهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية للتوزيع و النشر ، 2006 ، ص. 18 .

³ - تم تعديل المادة 154 بموجب المادة 52 من قانون رقم 10-13 المؤرخ في 2010/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 ، ج ر 80 ، بتاريخ 2010/12/30 .

الفقرة الأولى

الطلبات الموضوعية

« Les demandes objectives »

يتطلب الاعتراض على عملية التحصيل وجود قرار مسبق صادر في موضوع النزاع ، و عليه من الضروري تقديم الشكاية " تظلم إداري " كما هو الشأن في منازعات الوعاء الضريبي امام الجهة الادارية المختصة و المحددة قانونا و يقدم الاعتراض في كل حالات المتابعة التي يرى المكلف انها غير قانونية أو تعترتها أخطاء سواءا شكلية او موضوعية ¹ . يبدو من خلال نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديلها أن وجوب الاعتراض في مجال نزاع التحصيل يقتصر على إجراء حجز ، و ذلك في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة ، و يتأكد ذلك من خلال عدم وضوح نص المادة 154 من نفس القانون ، و بصدر قانون المالية لسنة 2011 ، تناولت أحكامه موضوع التظلم بقدر أكثر من التفصيل ، و اعتبر المشرع هذه المرة التظلمات في مجال التحصيل بمثابة شكاوى في شكل اعتراضات و قسمها إلى نوعين ، حسب ما ورد في الفقرة الثانية من نص المادة 153 بعد التعديل ، و التي جاء نصها كما يلي :

".... و تكتسي هذه الشكاوي:

- إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة
 - و إما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين و استحقاق المبلغ المطالب به ، أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء و بحساب الضريبة " .
- و بهذا التقسيم ذهب التشريع الجزائري إلى نفس ما ذهبت إليه أغلبية التشريعات ، و على رأسها التشريع الفرنسي ، حيث يبدو النصان متطابقان تماما عند مقارنة ما جاء به كل تشريع بهذا الشأن ² .

إلا انه تجدر الإشارة ان اشكال الاعتراض المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية تعتبر نوع من الدفع التي يستعين بها المكلف بالضريبة من اجل تقوية موقفه و دفع بالإدارة لقبول

¹ - طاهري حسين ، المنازعات الضريبية ، شرح لقانون الاجراءات الجبائية ، دار الخلدونية ، 2007 ، ص. 159 .
² - Waliti Zohra , Communication du 28 janvier 2002 , Journée d'information organisée par le Conseil d'Etat sur Contentieux fiscal , Revue du conseil d'Etat , Numéro spécial « Contentieux Fiscal , 2003 , p.p 42 - 43 .

طلباته ، لذا فانه من الاهمية بما كان التأكيد على ان الشكاية تكون مصحوبة بطلبات التي يتقدم بها المكلف ، و التي تصب على فحوى الموضوع . من هنا نجد أن شكاية في منازعات التحصيل - وفقا لما هو منصوص عليه قانونا- تضم إما طالبات بإيقاف الاداء (أولا) ، أو طالبات باسترجاع المبالغ المدفوعة و المحجوزات (ثانيا) .

أولا : طلبات وقف الاداء

من خلال نص المادة 153 و ما يليها من ق.ا.ج ، و كذلك نص المادة 70 يبدو أن أشكال الاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي قد تم الفصل فيها بذكر الحالات التي يمكن أن تدخل ضمن مجال النزاع الجبائي على سبيل الحصر¹، إذ تمنح للمكلف بالضريبة الحق في أن يعارض كل اجراء يقوم به قابض الضرائب ضده لغرض تحصيل المبالغ الضريبية المستحقة ، مما يجعل الاعتراض لا يكون مقبولا إلا إذا اقترن بوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة او الاعتراض على وجوب التحصيل ، لذا فإنه يمكن للمكلف بالضريبة " المدين " الذي ينازع في الدين كله او جزء منه بمساعدة الدفع و حجج ان يعمل على ايقاف الاجراءات المتابعة شريطة أن يكون قد رفعها ضمن اجال المنصوص عليها في القوانين و الأنظمة الجاري بها العمل .

ان وقف الاداء هو عبارة عن طلب يتقدم به المكلف لإدارة الضرائب أثناء تقديمه شكاية في منازعات التحصيل الضريبي ، إذ ان المشرع الفرنسي الزم بشكل صريح تقديم طلب وقف الاداء مع الشكاية المقدمة في الموضوع². و من هنا يمكن ان نضرب المثال التالي : نتصور هنا ان النظم المتعلق باعتراض على اجراء من اجراءات المتابعة كغلق المؤقت لمحل تجاري فانه لا يكفي الاعتراض على عدم قانونية الاجراءات بل يجب على المتظلم تقديم طلب وقف الاداء مصاحب لشكوى . من خلال اطلاقنا على نص المادة 110 من قانون المالية لسنة 2002 نجدها تنص على ما يلي : " تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب ، في اختصاص الطعن النزاعي ، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها ، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي " .

و عليه تتلخّص الطلّبات فيما :

▪ طلب تصحيح خطأ مادي بسيط :

¹ - Ministère Des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses , Juillet 2005, Alger , p.04.

² - Waliti Zohra , Op.cit , p. 43 .

و هنا يتم عرض موجز للأسباب التي يقوم على أساسها الخطأ مع طلب استدراك الأمر وتصحيحه.

▪ طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة اثناء اجراءات المتابعة :

و هي العيوب المتعلقة بشكل سند التحصيل ، و كذا العيوب المرتبطة بأجال و كيفية تبليغ هذه السندات و التنبيهات ، فوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة يعد شرطاً أساسياً لقبول الاعتراض و قد قضت المحكمة العليا في هذا الشأن في قرارها رقم : 62575 الصادر بتاريخ " 1991/01/27 عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قضية (ذ.م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية. حيث اعتبر إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته مديرية الضرائب في المحل القديم للمكلف بالضريبة إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم ، حيث من المقرر قانوناً أنه للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد ، فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة ومنه فإن القضاء يرى أنه ما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفة للقانون " ¹.

و كما جاء في قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2001/07/30 حول بطلان إجراءات التحصيل ما يلي : " حيث أن المادة 342 من قانون الضرائب المباشرة² تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها ، سرية و ترسل للمعني في ظرف مغلق غير أنها بلغت للمعني بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطل ، كما أنه بلغ للمستأنف عليها جدول التحصيل عن طريق مفتش الضرائب لمدينة بودواو بينما يشترط أن يبلغ عن طريق قابض الضرائب و أن مفتش ضرائب مدينة بودواو غير مختص ... " ³.

لذا قد أجازت المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية⁴ لإدارة الضرائب أن تباشر الحجز على أموال المدين ، و لكن ضمن الشروط و الإجراءات المحددة لذلك ، و بالمقابل يمكن للمكلف المعني بإجراء الحجز أن يطلب إلغاءه إذا تبين له بأن هناك أخطاء ارتكبت أثناء تنفيذه . فالمشرع وحفاظاً منه على توازن المراكز القانونية بين الإدارة و المكلف بالضريبة و بالرغم من إجازته و تمكينه لإدارة الضرائب حجز أموال المكلف فإنه أوجب عليها إجراءات لا بد من احترامها و إلا اعتبر تصرفها باطلا .

¹ - قرار رقم 62575 ، الصادر بتاريخ " 1991/01/27 ، الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، المرجع السابق ، ص. 65 – 66.

² - المادة 342 ملغاة بموجب المادة 200 من ق.م. لسنة 2002 (تنقل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية).

³ - رقم 001987 ، الصادر بتاريخ 2001/07/30 ، مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، المرجع السابق ، ص. 96.

⁴ - تنص المادة 145 من ق.ا.ج : " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين. كما يمكن أن تسند ، عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين. و تتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية. تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني و الحجز و البيع. غير أن الغلق المؤقت و الحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة".

ثانيا: استرداد المبلغ المدفوع و المحجوزات

بهدف خلق توازن في المراكز القانونية بين الادارة الضريبية و المكلف سعى المشرع الجزائري الى سماح لإدارة بحجز اموال المكلف بالضريبية و هذا لغرض استقاء ديون الخزينة العامة ولكنه في نفس الوقت اوجب عليها اجراءات لابد لها من احترامها و ذلك وفقا للشروط و الإجراءات المحددة في المادتين 145 و 146 من قانون الإجراءات الجبائية ، منها وجوب إخطار المكلف بالضريبة لتسديد ما عليه من ديون مستحقة لها ، و يجب على قابض الضرائب أن يعلم المكلف بالضريبة بأن الإخطار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله ثم بيعها بالمزاد العلني ، إذا لم يسدد ما عليه في الآجال الممنوحة ، لذا فان اي خرق لهذه القواعد يعتبر تصرفها باطلا من الناحية القانونية¹ .

ان الحالات التي تستدعي من الخاضع للضريبة تقديم طلب لاسترجاع المحجوزات او المبالغ التي سبق له و أن أداها الى ادارة الضرائب متنوعة بعضها يتطلب تقديم الطلب الى قابض الضرائب و البعض الاخر يتطلب تقديم الطلب الى المدير الولائي للضرائب² ، من هذا المنطلق يمكن للمكلف بالضريبة الذي مست أمواله بهذا الإجراء المباشر أن يطلب إلغائه و أن يطلب استرداد أمواله المحجوزة ، شريطة أن يحترم اجراءات معينة و هذا ما نصت عليه المادة 153 من قانون الاجراءات الجبائية³ ، إذ اجاز المشرع - من خلال هذا القانون - لإدارة الضرائب ان تباشر الحجز على اموال المكلف بالضريبة و لكن بشروط و اجراءات محددة .

يمكن للخاضع للضريبة الذي تمت في حقه اجراءات الحجز من طرف قابض الضرائب ان يطلب سواء الغاء الحجز او استرجاع المحجوزات ، اذا ظهر له ان هناك اخطاء ارتكبت في حقه اثناء تنفيذ الحجز فالإجراءات الواجب احترامها من طرف الادارة لكي يكون الحجز قانونيا تتمثل :

▪ يجب على القابض ان يبلغ المكلف بالضريبة بان الانذار الموجه له سيتبع بإجراء من اجراءات المتابعة ألا و هو الحجز على امواله ، ثم بيعها بالمزاد العلني اذا لم يسدد ما عليه من

¹ - Wafa chiaawi, Procédures de recouvrement forcé dans les litiges fiscaux directs, Revue des sciences humaines, Université Mohamed khider Biskra , Mars 2010, p. 202

² - كوني عبد الجليل ، المرجع السابق ، ص. 10 .
³ - تنص المادة 154 " و يبادر تحت طائلة البطلان بطلب استرداد الأشياء المحجوزة مدعوما بجميع وسائل الإثبات المفيدة في اجل شهر اعتبارا من تاريخ الذي اعلم فيه صاحب الطلب بالحجز ، يبت رئيس المصلحة في غضون الشهر الذي حصل فيه ايداع مذكرة صاحب الطلب أن يرفع دعوى ضد المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية ، و يجب أن يباشر هذه الدعوى التي لا توقف الدفع ، في شهر انقضاء الاجل المتاح لرئيس المصلحة ، و لا يخول لأصحاب الطلب ان يقدموا وسائل اثباتية غير تلك التي استظهروا بها دعما لمذكراتهم و لا ان يتذرعوا في طلباتهم بظروف فعلية غير تلك التي ورد عرضا في مذكرتهم " .

ديون في الاجال الممنوحة له ، يعتبر هذا الاجراء وجه من اوجه الاعتراض التي يمكن للمكلف بالضريبة اثارها¹ .

▪ لقد أجازت المادة 153 من قانون الاجراءات الجبائية للمكلف الذي حجزت امواله من طرف ادارة الضرائب ، بأن يطالب باسترجاعها و لكن شريطة أن يقدم طلبه كمرحلة أولى أمام المدير الولائي للضرائب الذي يقوم بمجرد تلقيه طلب إلغاء الحجز و استرداد المحجوزات ، بتبليغ قابض الضرائب المختص لتوقيف إجراء البيع لحين الفصل في الموضوع² ، على ان يدعم طلبه بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار .

و هذا ما قضى به مجلس الدولة الغرفة الأولى في قراره الصادر بتاريخ 2001/04/09 أنه : "بعد الإطلاع على المادة 397³ من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال ، لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبوقة برفع الطلب إلى المدير الولائي والفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب وما دام المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه طبقا للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة ، بتعيين بعدم قبول الدعوة شكلا⁴ .

في هذه الحالة نكون امام أمرين إما رفض الطلب و هنا للمكلف بالضريبة الحق في اللجوء الى القضاء او قبوله و في مثل هذه الحالات تقوم الادارة :

- إما بارجاع المبالغ المدفوعة اذا ما كان بريء الذمة ;
- و اذا كان للمكلف بالضريبة ديون ففي هذه الحالة يتم خصمها قبل استرداد الاموال المحجوزة ، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/05/20 تحت رقم 012040⁵ .

¹ - تنص المادة 184 من قانون المالية 2002 : " يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا الى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ، و يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة ، المبالغ المطلوب أدائها و شروط الاستحقاق ، و كذا تاريخ الشروط في التحصيل " .

² - أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص. 29 .

³ - المادة 397 من ق.ض.م الملغاة في قانون المالية لسنة 2002 .

⁴ - قرار رقم 171 ، الصادر بتاريخ 2001/04/09 ، مجلس الدولة ، الغرفة الأولى ، المرجع السابق ، ص. 92 .

⁵ - قرار رقم 012040 الصادر بتاريخ 2003/05/20 ، مجلس الدولة ، الغرفة الثانية : " لكن حيث انه تبين للخبير المذكور من خلال تحققه من رقم اعمال المستأنف ان النسب المعتمدة لاحتساب الضريبة على الربح على الدخل الاجمالي غير مطابقة للمادة 141 من قانون الضرائب المباشر مما يجعل الضريبة المدفوعة من طرف المستأنف تفوق الضريبة المستحقة .

و حيث ان مناقشة المستأنف عليها من مديرية الضرائب للخيرة و طلبها رفض نتائجها غير مبررة لعدم استنادها على أي نص قانوني لإثبات احترامها للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة عند تأسيسها للضريبة .

و حيث انه يتعين بالتالي المصادقة على الخبرة المنجزة بتاريخ 2001/08/26 و نتيجة لها إلزام ادارة الضرائب بإرجاعها للمستأنف (ب خ) مبلغ 1.282.609.00 دج الممثل للفارق ما بين المبالغ المدفوعة و المحصل عليها من طرف قابض الضرائب و قدرها 2.709.585.00 دج و المبالغ المستحقة المقدرة من طرف الخبير ب 2.420.011.00 دج و يخصم منها المبلغ الاجمالي للتخفيض الذي استفاد منه المستأنف في اطار الشكوى الضريبة السابقة للدعوى و قدره ب 993.035.00 دج " .

و يجب الاشارة إلى أنه يحق للمكّلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء الإداري بعد استقفاء الشكاية (التظلم) ، و ذلك من خلال رفع دعوى استرداد الأشياء المحجوزة حيث تقوم هذه الأخيرة على شقين، يتمثل الأول في إدعاء باستحقاق المنقولات المحجوزة والثاني المطالبة ببطلان الحجز الواقع على هذا المنقول لوقوعه على غير محله¹ .

الفقرة الثانية

الطلبات الوقتية " ظرفية "

Les demandes temporaires

إن المشرع من - منطلق المسؤولية الممنوح له قانونا - فرض على أي شخص سوءا كان شخص طبيعى او معنوي بواجبات نص عليها في عدة قوانين منها العام و منها الخاص ، نصت بوضوح اجراءات المتعلق بكل عمل منها و كيفية تطبيقها ابتداء من شروط ممارسة هذا العمل مرورا بالتصريح على مستوى المركز الوطني للسجل التجاري اذا كان من التجار و كذا مسك الدفاتر المحاسبة الى غاية حساب الضريبية و اجراءات تحصيلها² . أمام هذه واجبات فله في مقابل حقوق بحيث منحه المشرع ضمانات تخول له حق الطعن في القرارات غير المرضية الصادر من الادارة الجبائية نذكر على سبيل المثال اجراءات المتابعة كالحجز - الغلق المحل التجاري الخ .

يعتبر الحق في الاعتراض على مختلف الاجراءات و الممارسات الخاصة بالمتابعة من طرف قابض الضرائب للإدارة الجبائية حق أصيل للمكلف بها ، فقد مكن المشرع المكلفين بالضريبية ضمن حالات محدد قانونا من الاستفادة من اليات و اجراءات تسمح لهم من جهة بممارسة و متابعة نشاطاتهم بصفة عادية دون خلق أعباء قد تساهم في إعساره و من جهة اخرى تجنيب الادارة والمكلف على حد السواء من الدخول في المنازعات حول القيم الخاص بالتحصيل . إلا انه تم وضع مجموعة من القواعد القانونية التي يمكن التحد من عدد الاعتراضات المتدفق على الادارة الضرائب مثل مدة تقادم الطلبات و حقوق المكلفين امام الادارة الجبائية اذا لم يتقدم بها في الاجال المحدد قانونا و هو ما سنتطرق له بالتفصيل في هذه الفقرة ، طلبات آجال الدفع (أولا) طلبات ارجاء الدفع (ثانيا) .

¹ - طلعت محمد دويدار، دعوى استرداد المنقولات المحجوزة. منشأة المعارف، مصر، 2003، ص 5.

² - مسعودي عبد الرؤوف ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ، لسنة 2010 - 2011 ، ص. 68.

أولاً : طلب آجال الدفع

ان آجال الدفع عبارة عن منح مهلة محددة و متفق عليها من قبل و ذلك ضمن جدولة خاصة لدفع جميع الضرائب و الحقوق و الرسوم بمختلف أنواعها بصفة عامة و بالتالي كل دين تتكفل به الإدارة الضرائب و ذلك وفقاً لشروط و اجراءات قانونية محدد لتحصيله من المكلف بالضريبة .

اخذ المشرع الجزائري بمبدأ التكافؤ بين الإدارة و المكلفين ، إذ أجاز للمكلف بالضريبة طلب آجال الدفع بمقابل اعطى لقاibus الضرائب في مجال التحصيل سلطة قبول أو رفض الطلب. وحتى لا يفتح المشرع المجال لكل المكلفين بالضريبة للتقدم بطلب آجال الدفع خصه ببعض الشروط التي جاءت بها نص المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية¹ و التي تتمثل بالأساس في:

- موافقة الجهات المختصة في الإدارة و التحقق من الإمكانيات المالية لصاحب الطلب ;
 - إيداء ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمنح من أجلها آجال للدفع ,
 - إمكانية ممارسة حجز التحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب و ذلك في حالة عدم تقديمه لضمانات كافية غير انه يحتفظ بحق الانتفاع بها.
- يجدر الإشارة في هذا المقام أن هنالك فرق بين استحقاق الدفع المحدد من قبل إدارة الضرائب و هو متفق عليه قانوناً و بين طلب آجال الدفع المقصود منه ذلك الطلب المقدم من قبل المكلف من اجل منحه مهلة إضافية ليتمكن من خلالها تسديد المبلغ الضريبي الذي هو على عاتقه . اذ ان هنالك ما يقوم بعملية خلط بين الاعتراض على اساس استحقاق الدفع الذي سبق الاشارة له في المبحث الثاني من الفصل الاول و بين طلب آجال الدفع الذي يسعى له المكلف بالضريبة اذ يعتبر من الطلبات الاضافية اصطلح على تسميتها في الفقه الفرنسي ب **le recours gracieux**² تمنح السلطة التقديرية للقباض الضرائب في قبول او رفض الطلب .

¹ - تنص المادة 156 من قانون الاجراءات الجبائية: " يجوز لقاibus الضرائب في مجال التحصيل ، منح كل مدين يطلب ذلك ، آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب و الحقوق و الرسوم بمختلف أنواعها ، و بصفة عامة ، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة و الإمكانيات المالية لصاحب الطلب. وتطبيقاً لأحكام الفقرة أعلاه ، يجوز الاشرط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها آجالاً للدفع . و في غياب هذه الضمانات ، يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها."

² - تعتبر هذه الطعون أسلوباً من أساليب التسيير و الإدارة ، وطريقة لرفع الضرر و تصحيحه ، حيث ينظم صاحب الشأن بذلك إلى مصدر القرار ، يبصره فيه بموجب الخطأ الذي ارتكبه ، فيطلب منه تبعاً لذلك إعادة النظر في قراره ، وذلك إما بسحبه أو تعديله أو إلغائه بما يطابق القانون لكونها طعون لا تنازع في أساس الضريبة ، يطلق عليها في بعض القوانين العربية بالتظلمات الاستعطفية .

ثانيا : طلب إرجاء الدفع

إن الاعتراض في مرحلة منازعات التحصيل الضريبي لا يوقفان تسديد المبالغ المتنازع فيها الا أن احكام قوانين المالية قد سمحت من خلال قانون الاجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة طلب تأجيل تسديد الضريبة أو ما يعرف في قانون بإرجاء دفع الضريبة ضمن شروط خاصة و محددة . غير أن تأجيل الدفع هو حق ، كان نقطة ولادة الاجتهادات القضائية من قبل المجلس الدولة الفرنسي و لعل اشهرها و التي ساهمت بشكل كبير في الدفع بالمشرع من أجل وضع تشريع له هو قرار مجلس الدولة (CE10 Mars 1807 Garnot c/Chipot)¹ . هذا ما دفع بالمشرع الفرنسي في سنة 1832 الى اصدار قانون 21 أبريل 1832² . الذي جاء ليؤكد أن إرجاء الدفع هو اجراء لا يشكل وجه من اوجه الاعتراض ليتحول بذلك من مجرد طلب عادي يمكن ان يتقدم به المكلف بالضريبة الى حق متى توافرت الشروط المحددة قانونا ، لذا كان لزاما على ادارة الضرائب " قابض الضرائب " قبوله تحت طائلة اللجوء الى القضاء .

كما يجد الاشارة الى ان هنالك فرق بين طلب تأجيل الدفع المقترن بتقديم شكاية و بين تأجيل التسديد في صيغة ما عبر عنه المشرع باستحقاقات الدفع ، و لعل أن النص المقابل باللغة الفرنسية اكثر وضوحا حين استعمل مصطلح **L'échéancier de paiement** ، بالاضافة الى أن هنالك تمييز كذلك بين طلب تأجيل الدفع امام الادارة الضرائب و كذلك امام القضاء ، لذلك سنتناول في هذا الحيز من البحث تعريف إجراء إرجاء الدفع (أ) و شروط الاستفاد من إرجاء للدفع (ب) .

أ- تعريف إجراء إرجاء الدفع définition du sursis de paiement

يقصد بإرجاء الدفع هو ذلك الايقاف للتسديد عن طريق إرجاء الدفع للقيم الضريبية المتنازع فيها ، بطلب من المدين و الذي يمس قانونيا عملية التحصيل الضريبي³ ، اذ ان هنالك تباين بين إرجاء القانوني للدفع، انه اجراء يلجأ اليه المكلف بالضريبة المنازع في صحة او مقدار الضرائب المفروضة عليه ليطلب أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المفروضة الى غاية صدور

¹ - « Le Conseil d'Etat a décidé que le dépôt d'une réclamation contre une cote de contributions avait pour effet de suspendre les poursuites judiciaires » Cité par E. Durieu , Commentaire du règlement sur les poursuites en matière de contributions directes , 3 édition , Paris , Journal des Percepteurs , p. 424 .

² - تنص المادة 28:

« Tout contribuable qui se croira surtaxé adressera au préfet ou au sous-préfet, dans les trois premiers mois de l'émission des rôles , sa demande en décharge ou réduction .

Il y joindra la quittance des termes échus de sa cotisation , sans pouvoir , sous prétexte de réclamation différer le paiement des termes qui viendront à échoir pendant les trois mois qui suivront la réclamation , dans lesquels elle devra être jugée définitivement » , Jacques Buisson , Le sursis au paiement de l'impôt , LGDJ , p. 15 .

³ - Roland Torrel , contentieux fiscal « Les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence , Maxima , Paris , 1996 , page 44 .

قرار الادارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في القانون¹، أي ان ارجاء القانوني للدفع يتعلق بالمنازعات التي تمس الوعاء الضريبي و عكس إرجاء الدفع الذي نحن بصدد التعرض إليه فهو يتعلق بمنازعات التحصيل الضريبي .

حيث تناولت إرجاء الدفع المادة 114 من قانون المالية² التي اقر المشرع من خلالها بإمكانية استفادة المدين بالضريبة من إرجاء الدفع للمبلغ الرئيسي المتنازع فيه وفقا لشروط شكلية واخر موضوعية .

ب- شروط إرجاء الدفع Les condition de sursis de paiement

بعد البحث و تحليل محتوى لنص الوارد أعلاه ، يتبين لنا جليا ان المشرع الجزائري قد منح للمكلف بالضريبة حق " إرجاء دفع الضريبة " الى غاية اتخاذ القرار النهائي بشأن الضريبة المتنازع فيها شريطة إيفائه لشروط شكلية و موضوعية .

(1) الشروط الشكلية :

يوجد شرطان متعلقان بالشكل الذي ينبغي على المكلف بالضريبة القيام بها للحصول على حق إرجاء الدفع لمبلغ الضرائب المتنازع فيها:

- يقدم المكلف بالضريبة طلبا لإدارة الضرائب يحدد فيه ما يلي :
- يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بشكاية لدى مدير الضرائب للولاية التي يشمل إقليمها مكان فرض الضريبة ، ينازع من خلالها كليا أو جزئيا الضرائب التي فرضت عليه ، اذ يتم طرح الطلب لدى مديرية الضرائب المختصة إقليميا وفقا للشروط المحددة في المواد 112 ، 113 ، 115 ، 116 ، من قانون المالية لسنة 2002³ ;
- تبيان مبلغ التخفيض الذي يطالب به في اعتراضه ;
- إبداء الأساس القانوني للطلب .
- إن الطلب المقدم من المكلف بالضريبة بإرجاء الدفع ، يكون قد تم خلال 04 أشهر من استلام تبليغ الاشهار بالدفع و هنا تظهر اشكالية حساب الآجال اذ توجد حالتين و هما :

¹ - Jacques Buisson , Le sursis au paiement de l'impôt , LGDJ , p. 27 .

² - تنص المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002 تنص في فقرتها الاولى بما يلي : " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحدد في المواد 112 ، 113 ، 115 ، 116 من هذا القانون في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه ، أن يرجئ دفع القدر المتنازع من الضرائب المذكورة ، اذا طالب في عريضة افتتاح دعواه بالاستفادة من الاحكام الواردة في هذه المادة ، و حدد المبلغ او بنى اسس التخفيض الذي يأمله ، و شريطة ان يقدم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة " .

³ - محمد الحبيب ، إرجاء دفع الضريبة ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص المنازعات الضريبية ، 2003 ، الصفحة 50 .

الحالة الأول : عندما يتم التبليغ مباشرة عن طريق البريد و هنا يبدأ سريان الاجل في اليوم الذي تلي يوم استلام التبليغ و هو اليوم المبين في الاشعار المعد من قبل إدارة البريد لإثبات تسليم الرسالة الموصى عليها الى صاحبها .

الحالة الثانية : عندما يتم التبليغ عن طريق عون الضرائب ، فيبدأ سريان الآجال في اليوم الذي يلي يوم التبليغ .

(2) الشروط الموضوعية :

يقوم طلب ارجاء الدفع على مجموعة من الشروط الموضوعية التي حصرها و تحديدها في القانون و هي كالتالي :

- ان المكلف بالضريبة ملزم بعرض ضمانات كافية تقوم الادارة الضرائب بتقديرها وتحديد اذا ما كانت كافية أم لا بالمقارنة مع مبلغ التحصيل ;
- يقدم المكلف بالضريبة طلب ارجاء الدفع ضمن الشروط و الاجراءات القانونية ، فإذا ما ثبت احترامها تقوم الادارة الضرائب ببيرم مع المكلف بالضريبة عن طريق القابض المختص ما يعرف باتفاق الضمان¹ ، اما في حالة المخالفة للإجراءات فإن الادارة تلجأ للحجز² .

¹ - اتفاق الضمان هو اجراء يتخذه قابض المختص إقليميا و بعد إعلامه من طرف المدير الولائي للضرائب بنية المكلف التي أفصح عنها في طلبه الخاص بإيقاف التسديد ، و باعتباره المسؤول المباشر عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع عليها ، يقوم باستدعاء المكلف المعني ليبرم معه الاتفاق المتعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب إيقاف تسديده ، مع الاخذ بعين الاعتبار وضعية المكلف اتجاه الادارة لقيامه بتسديد ما عليه في الاجال المحددة ، و إيداع تصريحاته في أجل ، هذا اذا كانت قيمة الضمان كافية لتغطية الدين المتنازع فيه ، أما اذا كانت الضمانات غير كافية لتغطية الدين فيمكن للإدارة الجبائية في أي وقت ، أن تطلب تكملة الضمان و تستأنف المتابعات اذا لم يستجيب المكلف بالضريبة خلال أجل شهر ، فيجب على القابض إبلاغ المدير الولائي في الاجال المحدد بأربعة أشهر مع تبليغه للمكلف لتمكينه من اتخاذ الاجراء الممنوح له قانونا .

² - اقصاص سليم ، المرجع السابق ، الصفحة 64 .

المطلب الثاني

إجراءات الاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي

منذ دخول الجزائر اقتصاد السوق ، و المشرع الجزائري يحاول مسايرة تلك التحولات الطارئة في الميادين الاقتصادية و ذلك بتعديله للنصوص ، من سنة لأخرى ، مما أدى إلى عدم الإلمام بها والاطلاع على محتوياتها من القواعد القانونية التي تحتاج إلى الشرح و التوضيح و ذلك من خلال المذكرات التي تقوم وزارة المالية بتوزيعها على مصلحة الضرائب . الشيء الذي يؤدي إلى سوء تنفيذ القانون و الذي يعد أساس المنازعات القائمة بين الإدارة و المكلف و هي تعود في أساسها إلى اختلاف في التأويل أو إشكال في تنفيذ إجراءات المتابعة سواء بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين .

تحت منطلق مبدأ المساواة في الضريبية¹ أجاز المشرع للمكلف من خلال نص المادة 153 وما يليها من ق ا ج أن يعترض على قرار التحصيل الجبري أو حتى أي إجراء من إجراءات المتابعة، من خلال الشكاية أو التظلم المسبق أمام إدارة الضرائب ، إذ تشكل هذه الأخيرة شرطا لقبول الطعن القضائي ، فلا يجوز إثارة النزاع لأول مرة أمام القضاء ما لم يكن المكلف قد عرض النزاع على الجهة الإدارية الضريبية مصدرة القرار ، و يتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات الخاصة التي تحكمها .

إن الشكاية يجب أن توجه إلى السلطة الإدارية المختصة ضمن شروط و إجراءات خصها المشرع باهتمام شديد² ، لذا سوف نعالج الإجراءات لتقديم الشكاية (الفرع الأول) إلى غاية البث فيها و إصدار القرار المناسب بشأنها (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

إجراءات تقديم الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي

يعتبر الحق في الشكاية ضمان من مجموعة الضمانات ممنوحة للمكلف بالضريبية ، لذا فأى تجاوز لهذه المرحلة يترتب عنه بطلان أي إجراء من الإجراءات المتخذة بعدها³ و هذا طبقا

¹ - ينص الدستور الجزائري في المادة 64 : " كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة " .
² - Jean – Yves Mercier et Bernard Plagnet , Les impôts en France » Traité de fiscalité « , Editions Francis Lefebvre , 1997 , p. 549 .

³ - سهام محمد جاسم ، العلاقة بين المكلف و الادارة الضريبية و تأثيرها في الحد من التهرب الضريبي ، مجلة الاقتصاد الخليجي ، مركز دراسات البصرة والخليج العربي ، جامعة البصرة ، جمهورية العراق ، ع 19 ، 2011 .

لنص المادة 153 و ما يليها من ق ا ج . و طبقا لما جاءت به المادة 169 مكرر من ق ا م يعد التظلم إلزاميا لقبول الدعوى الإدارية بالمجلس القضائي لأنه يهدف إلى تحقيق الرقابة القضائية على أعمال الإدارة إذ يعتبر من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا ، إلا انه بعد صدور قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و بناءا على نص المادة 830 قد أصبح التظلم الإداري جوازيا ، يعود القرار في اتخاذه للشخص المعني بالقرار طبعا ما لم ينص القوانين خلاف ذلك . إلا أنه يعتبر التظلم " الشكاية " في منازعات الجبائية بما فيها منازعات التحصيل شرطا لازما لقبول الدعوى الجبائية وذلك طبقا للمادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على إلزامية هذا الإجراء قبل رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية.

في حين لا يعتبر شرط التظلم المسبق شرطا إلزاميا في منازعات التحصيل الضريبي فيما يتعلق:

▪ الاعتراض القائم من قبل المكلف بالضريبة على قانونية تنفيذ إجراءات الحجز على العقارات: ففي هذه الحالة يلجأ المعتراض مباشرة إلى القاضي الإداري للمحكمة التابع لها محل العقار وفقا للإجراءات ق.ا.م.ا¹ .

▪ الاعتراض القائم من قبل المكلف بالضريبة على إجراءات غلق المحل التجاري : إن نص المادة 146 الفقرة 04 جاء واضحا ، إذ أكد على أنه يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على هذا النوع من الإجراءات بمجرد تقديم عريضة أمام رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا² .

رغم هذا ينبغي على المكلف بالضريبة قبل أن يقوم بأي طعن أمام القضاء في القرارات الإدارية الضريبية أن يقدم تظلم أو شكاية إلى إدارة الضرائب ذاتها و هذا شرط لازم ، فلا تكون الدعوى القضائية في منازعات التحصيل الضريبي مقبولة ما لم تكن مسبقة وجوبا بالشكاية يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب ، و قد اشترط في هذا الجانب لقبول الشكاية توفر شروط قبول الشكاية (الفقرة الأولى) ، الشروط المتعلقة بشكل الشكاية و موضوعها (الفقرة الثانية) .

¹ - « Les contestations soulevées par le redevable portent sur la validité des conditions² d'exécution de la saisie immobilière : le redevable saisit dans ce cas directement le juge du tribunal du lieu de situation de l'immeuble , selon la procédure prévue par le CPCA , sans recours préalable devant le DIW ou le DGE , étant signalé par ailleurs , que seul le commandement préalable à une saisie immobilière est susceptible d'être contesté dans le cadre des dispositions de l'article 153 du 153 du CPF » , Ministre des Finances » Direction générale des impôts, op.Cit, p.

² - تنص المادة 146 من ق.ا.ج : " 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 بالفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا. لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت..... " .

الفقرة الأولى

شروط قبول الشكاية

ينبغي الإشارة إلى أن الشكاية تحنل قدرا كبيرا من الأهمية ضمن المواد 153 إلى 158 من قانون الإجراءات الجبائية التي تحدد الشروط الواجب توافرها لقبولها و أجالها ، و لعل هذا ما يميز الشكاية في منازعات التحصيل عن غيرها من المنازعات الضريبية ، بحيث تخضع إلى قواعد إجرائية تجعله يتميز بنظام خاص به رغم قلة المواد المنظمة لهذه المرحلة من النزاع ، و هذا عكس ما اعتمده المشرع الفرنسي ضمن كتاب الإجراءات الجبائية الذي خص شكاية في منازعات التحصيل الضريبي ضمن فصل واحد من المادة 283 و ما يليها .

يعتبر هذا النوع من الإجراءات السابقة إجباريا للمكلف بالضريبة ، تلزم هذا الأخير التوجه إلى إدارة الضرائب من أجل إيداع الشكاية في الآجال القانونية ، و هذه الأخيرة يجب أن تحتوى على مجموعة من التتويهاات و الشروط حتى يسمح بقبولها و قبل إعلام الإدارة فإنها توجه إلى المدير الولائي للضرائب الذي يشتمل مكان فرض الضريبة و يسلم الوصل إلى المكلف بالضريبة¹. فالمشتكي في منازعات التحصيل الضريبي يلتبس من الجهة المعنية إما الاعتراض على إجراءات المتابعة أو التحصيل الجبري ، إلا أن هذه المرحلة خصها المشرع الجزائري بأحكام الطعن الإداري ضد قرارات الإدارة الجبائية من خلال قانون الإجراءات الجبائية من المواد 153 إلى 158 . وعليه سندرس في هذه الفقرة : الشروط المتعلقة بالمشتكي (أولا)، الشروط المتعلقة بالآجال (ثانيا) .

أولا: الشروط المتعلقة بالمشتكي

إن العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب تقوم في أساسها على فكرة المديونية أي دائن و مدين، مما يجعل المكلف بالضريبة يمثل أحد طرفي العلاقة الضريبية هذا من جهة و من جهة أخرى طرف أصيل إذ يعتبر المحرك الأساسي في النزاع.

رغم الأهمية التي يحظى بها المكلف بالضريبة من خلال الالتزامات و الحقوق المحاط به، إلا أن المشرع الجزائري لم يعرف المكلف تعريفا دقيقا من الناحية القانونية ، بل نجده في كل مرة يقوم بتحديد الأشخاص الخاضعين لكل نوع من أنواع الضرائب مما فتح المجال على مصراعيه للتعريفات

¹ - A. Bouderbail, La fiscalité à la portée de tous , formulaire , 2ème édition, la maison de livre Alger , P . 125.

الفقهية المختلفة . إذ يعتبر المكلف كل شخص ملزم يدفع مساهمات ضريبية يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون و تأسيسا على ذلك فإن أي شخص يتمتع بأحد المداخل المنصوص عليها قانونا يدخل في إطار تعريف المكلف و يلتزم بدفع الضريبية المقررة قانونا .

في مجال منازعات التحصيل الضريبي يعطى للمكلف بالضريبية الدور الأهم ، لذا كان من الأجدر تخصيص جزء من البحث للشروط المتعلقة بالمشتكي ، فالمشرع الجزائري نظم هذه المسألة في إطار مجموعة من المواد المنصوص عليها سوء في قانون الإجراءات الجبائية أو قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو حتى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، إذ حددت شرطين أساسيين متعلقين بالمنظّم أولهما الصفة (أ) و ثانيهما المصلحة (ب) .

أ- الصفة

إن الاعتراض في المجال الضريبي لا يقوم به إلا الشخص الذي تتوافر فيه الصفة القانونية ، بحيث إذا انتفت هذه الصفة فلا تقبل الشكاية لعدم وجود مركز قانوني يسمح له بالاعتراض ، إلا من سمح له القانون بذلك نظرا لأن الدين الضريبي يتسم بالطابع الشخصي¹ . لقد جاءت المادة 73 من ق.ا.ج² جاءت واضحة ، إذ تعتبر كل ضريبة تشكل خاصية انفرادية مما يجعل الحق في الشكاية مرتبط بصفة المكلف بالضريبية ، فالمبدأ انه لا يمكن أن يتقدم بالشكاية إلا المكلف بالضريبة نفسه ، أي من طرف المدين بها شخصا أو المكلف بتسديدها قانونا . و من هذا المنطلق، تعتبر الشكاية حقا

¹ - عبد الباسط وفاء ، المنازعات الضريبية وفقا لاحكام قانون الضريبة على الدخل لسنة 2005 ، كلية الحقوق ، جامعة حلوان ، دار النهضة العربية ، 2006-2007 ، ص. 56 .

² - تنص المادة 73 من ق.ا.ج : " يجب أن تكون الشكاوى فردية. غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية.

لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع

يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة تحت طائلة عدم القبول ، يجب أن تتضمن كل شكوى :

ذكر الضريبة المعترض عليها

بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار . و في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ، ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع

عرض ملخص لوسائل و استنتاجات الطرف

توقيع صاحبها باليد .

غير أن الإدارة تطلب من المكلف بالضريبة، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، بتكملة ملف الشكاوى في أجل ثلاثين (30) يوما، إعتبارا من تاريخ إستلام الرسالة من طرف المعني . لا تسري الأجل المنصوص عليها في المادتين 76 و 77 ، إلا إعتبارا من إستلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة. و إذا تعذر الرد في أجل الثلاثين (30) يوما المذكور أعلاه أو كان الرد ناقصا، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول.

و يمكن للمكلف بالضريبة، إذا رأى ذلك مفيدا، الطعن في هذا القرار، إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية، ضمن الشروط المحددة، على التوالي، في المواد 80 و 81 و 81 مكرر و 82 من قانون الإجراءات الجبائية " المعدلة بموجب المادتين 44 من قانون رقم 06-24 ، المؤرخ 06 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006 يتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، ج.ر 85 ، المؤرخ 07 ذو الحجة عام 1427 الموافق 27 ديسمبر سنة 2006 ، و المادة 35 من قانون رقم 11-16 ، المؤرخ في 03 صفر 1433 الموافق 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، ج.ر 72 ، المؤرخ 04 صفر 1433 الموافق 29 ديسمبر 2011 .

للمكلف نفسه، و هذا لا يعني انه يجب ممارستها شخصيا، بل يمكن لشخص آخر مباشرتها باسمه في الحالات المنصوص عليها قانونا.

و من الناحية القانونية يتم تقديم الشكاية من قبل المكلف بالضريبة شخصيا، لكن في بعض الحالات يكون المكلف شخص معنوي كشركة مثلا، لذا يستوجب التدخل في مثل هذه الحالات عن طريق ممثل قانوني أو وكيل يتصرف باسمه. هذا ما أكدته المادة 75 / 1 من ق.ا.ج التي نصت على : " 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 و غير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل .

يتعين على كل شخص حائز على وكالة و الذي لا يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيعه لدى مصالح البلدية المؤهلة قانونا .

غير انه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين و لا على إجراء المؤسسة المعنية و الأمر كذلك إذا كان الموقع قد اعذر شخصا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى...¹ .

ما يمكن ملاحظته من خلال نص المادة أن هنالك فئتين من الأشخاص الذين يقدمون الشكاية:

(1) تقديم الشكاية بدون وكالة

حدد القانون صراحة أن وحدهم المحامون المسجلون قانونا في نقابة المحامين يقدمون شكاية بدون وكالة ، و هذا الإعفاء من الوكالة ناتج بموجب وكالة شفوية أو طلب التأسيس المعطى من طرف موكلهم فلا يحتاجون إلى تقديم وكالة خاصة للتصرف لحساب موكلهم².

أما فيما يتعلق بإجراء المؤسسة المعنية الواردة في المادة 75 ق ا ج ، فهنا يطرح السؤال حول : من له الصفة في تقديم الشكاية ؟ .

بالنسبة للشركات التجارية تكون في الغالب للشركاء أو موظفي الشركة الذين يكونون في حالة ممارسة لوظائفهم³ ، أما بالنسبة للجمعيات لا يمكن أن تمثل إلا من طرف الشخص المذكور في النظام الأساسي أو المؤهل للتصرف باسم الجمعية ، كما توجد حالات أخرى أكثر تعقيدا يتعين بالمشروع الجزائري تعديل هذه المادة .

¹ - المعدلة بموجب المادة 24 من القانون 07-12 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2008 .

² - René Chapus , Droit du contentieux administratif , 13^e édition , Montchrestien , Paris 2008 , p. 443 .

³ - عطوى عبد الحكيم ، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة مولود معمري تيزي وزو، لسنة 2010 ، ص. 48 .

(2) الوكالة شرط استثنائي في تقديم الشكاية

تتشرط المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية و يجب أن تكون الوكالة :

- محررة على مطبوعة تسلمها إدارة الضرائب¹ .
- أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ و مسجل تحت طائلة البطلان.
- التصديق على التوقيع لدى مصالح البلدية المؤهلة قانونا بالنسبة لأصحاب الوكالة و الذين لا يتدخلون لحساب نشاطهم المهني.

ب- المصلحة

تعتبر المصلحة شرطا أساسيا لقبول الشكاية في المنازعات الضريبية ، صفة المدين بالضريبة أو بإجراءات المتابعة المتخذة ضده تجعله ذو المصلحة لرفع شكواه و قرار التحصيل الجبري أو مباشرة إجراءات المتابعة هي التي تعطي له صفة التصرف² ، و تدفعه إلى مباشرة إجراءات الطعن الإداري " الشكاية " إلا أن المصلحة في المجال الضريبي تتميز بثلاث خصائص أساسية :

- مصلحة شخصية:

أي تتصف بنوع من الفردية كأصل عام ، و استثناءا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية ، و هو ما نصت عليه المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية سابقة الذكر³.

- مصلحة مادية:

في المجال الضريبي لا تقبل الشكاية إلا إذا وجدت مصلحة مادية بحيث يكون موضوعها إما إلغاء لإجراء من إجراءات المتابعة كغلق للمحل التجاري أو استرداد للأشياء المحجوزة أو الاستفاداة من تخفيض جزئي أو الاعتراض على التحصيل الجبري في حد ذاته⁴.

- مصلحة فورية:

إن النزاع في مجال التحصيل الضريبي لا يمكن أن يكون إلا بعد مباشرة إجراءات المتابعة مما يمنع على المكلف بالضريبة الاعتراض إلا بعد الانتقال من مرحلة التحصيل الودي إلى مرحلة التحصيل الجبري حتى و إن كانت الإجراءات الودية للتحصيل غير قانونية .

¹ - محدد وفقا لتعليمية رقم 254 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، فيفري 2008 الموافق لإجراءات القانونية المالية 2008 ، ص. 24 .

² - خرشي إلهام ، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، لسنة 2003-2004 ، الصفحة 16 .

³ - محمد أحمد عبد الرؤوف ، المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن ، دار النهضة العربية ، ص. 761 .

⁴ - هذا ما نصت عليه المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية .

ثانياً: الشروط المتعلقة بالآجال

لقد حددت التشريعات الضريبية آجالاً معيناً لتقديم الشكاية أمام المصالح الضريبية المختصة، و يترتب على عدم احترام هذه الآجال القانونية من طرف المكلف بالضريبة عدم قبول الطعن مما يجعل هذا الشرط من النظام العام يتعين على القاضي إثارته من تلقاء نفسه. يعتبر تقديم الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي ضمن الآجال القانونية من الشروط الجوهرية التي يتوجب أخذها بعين الاعتبار من طرف المكلف بها " المشتكي " و هذا بهدف ضمان دراستها من طرف إدارة الضرائب. إن الغاية التي دفعت بالمشروع إلى تحديد الآجال، هي رغبته في استنبات الأمن و السلامة القانونية بالنسبة للإدارة، و كأصل عام يجب على المكلف أن يرفع شكواه خلال المدة المنصوص عليها في القوانين الخاصة، فإن لم يوجد يرجع إلى القوانين العامة " ق.ا.م.و.ا. " .

و في منازعات التحصيل الضريبي ، فإن كل من إدارة الضرائب و المكلف بها ملزمين بالعمل طبقاً للقوانين الخاصة ، عملاً بمبدأ الخاص يقيد العام ، حيث نصت المادة 153 مكرر¹ من قانون الإجراءات الجبائية ، ضمن فقرتين أساسيتين تعلق الأولى بالآجال و الثانية بوسائل الإثبات ، و في حين خص المادة 154² ، من نفس القانون بشروط طلب استرداد الأشياء المحجوزة . إن الاعتراض على سند التحصيل أو الاعتراض على التحصيل القسري يكون على أساس طلب يتم توجيهه إلى المدير الولائي للضرائب في أجل شهر اعتباراً من تاريخ تبليغ السند .

أما فيما يخص الاعتراض على إجراءات الحجز و استرجاع المحجوزات ، فيجب أن يوجه إلى المدير الولائي للضرائب في خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز ، إلا أن ثقل الإثبات يقع على عاتق المكلف بالضريبة الذي يلزم بتدعيم طلبه بجميع الوسائل الثبوتية الموجودة لديه حتى يمكن لإدارة الضرائب الممثلة بالمدير الولائي اتخاذ القرار ، و يبادر هذا الأخير بمجرد تلقيه لهذا الطلب بتبليغه إلى القابض المختص لتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع ، و اتخاذ القرار سواء برفض الطلب أو بقبوله و بالتالي رفع الحجز³ ، و يعد الطلب الموجه إلى المدير الولائي إجراء جوهري يترتب على تخلفه بطلان الدعوى القضائية .

¹ - انظر : نص المادة 50 من قانون المالية 2011 ، رقم 10 / 13 المؤرخ في 29 / 12 / 2010 ، جريدة الرسمة رقم 80 بتاريخ 30 / 12 / 2010 .

² - انظر : نص المادة 50 من قانون المالية 2011 ، نفس المرجع ، التي عدلت بموجبها المادة 154 من قانون الاجراءات الجبائية .

³ - تنص المادة 154 من ق.ا.ج : " عندما يبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات و غيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب و الغرامات و الرسوم الواقعة تحت المتابعة ، يقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير كيريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه .
يحرر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقاً بجميع وسائل الإثبات المفيدة ، تحت طائلة البطلان، في أجل شهر واحد ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز و يسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتج .

و هذا ما أكدته مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 2001/04/09 عندما قضى بأنه: «... لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي ، و فصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب و ما دام أن المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه طبقا للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة يتعين التصريح بعد قبول الدعوى شكلا ...»¹ .

أ- نقطة بداية الآجال : le point de départ du délai

بالنسبة للاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي فان نقطة انطلاق الآجال تقوم على ثلاث حالات :

- إخطار إجراءات المتابعة عن طريق البريد :

في هذه الحالة فإن اجل تقديم الشكاية يبدأ من يوم استلام المكلف نسخة من إشعار بإجراءات المتابعة و هو تاريخ التبليغ في المسكن الشخصي .

- إخطار إجراءات المتابعة عن طريق عون إدارة الضرائب :

ففي هذه الحالة فإن نقطة انطلاق الآجال هو تاريخ استلام المكلف بالضريبة الإشعار بإجراءات المتابعة.

- إخطار عن طريق المحضر القضائي:

تبدأ سريان اجل الشكاية ابتداء من تاريخ الذي يتم فيه الإبلاغ الشخصي للمكلف بالضريبة سواء في مسكنه أو محل إقامته أو محل عمله² .

ب- تاريخ الاستقبال المحدد لتاريخ تقديم الشكاية :

وفقا للمشرع الجزائري فإن تاريخ استقبال الشكاية من قبل المصالح المختصة لمديرية الضرائب يعتبر تاريخ تقديم الشكاية . من هذا المنطلق فان المكلف بالضريبة ملزم بإثبات انه أودع شكايته في الآجال القانونية بكل الوسائل ، و ليس على الإدارة أي التزام لتسهيل الأمر عليه ، خاصة

بيت مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه ، في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى .
 يمكن المشتكي في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه ، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية
 لا يوقف هذا الطعن عمليات الدفع و يجب أن في أجل شهر واحد ابتداء إما من انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب الولاية للبت و إما من إبلاغ قراره .
 لا يجوز إبلاغ المحكمة الإدارية قبل انقضاء الأجل الممنوح للمدير للفصل ، و ثبتت المحكمة الإدارية حصريا و وفقا للتبريرات المقدمة لمدير الضرائب و لا يرخص للمحتج بتقديم وثائق ثبوتية أخرى غير تلك المدعمة لطلبه أو تصريح بوقائع غير تلك المعروضة في طلبه " المادة 154 معدلة بموجب المادة 52 من ق.م لسنة 2011 .
¹ - قرار رقم 207171 بتاريخ 09 / 04 / 2001 ، مجلس الدولة ، الغرفة الأولى ، مجلة مجلس الدولة و المنازعات الضريبية ، عدد خاص ، منشورات الساحل ، الجزائر ، 2003 ، ص. 92 - 93 .
² - وفاء شيعاوي ، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، شهادة دكتوراه ، جامعة محمد خيضر بسكرة و كلية الحقوق ، 2010 ، ص. 32 .

إذا أرسلت الشكاية عن طريق البريد العادي ، لذا من الأفضل و حفاظا على حقوق المكلف ، عليه أن يودع شكايته في الميعاد القانوني أمام المديرية مع وصل الاستلام . و إذا كان آخر يوم من المواعيد هو يوم عطلة فيمكن استقبال الطلب في اليوم الموالي ليوم العطلة.

إن إدارة الضرائب من خلال المذكرة السنوية الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي الصادرة عن وزارة المالية لسنة 2012 قامت بتقسيم الشكاوى المقدمة بعد انقضاء الآجال المحددة و التي تعتبر غير مقبولة إلى ثلاث أنواع :

▪ الشكاية السابقة : Réclamation prématurée

و هي تلك الشكاية التي يتم رفعها للإدارة الجبائية من طرف المكلف بالضريبة قبل تاريخ بداية حساب المواعيد المتعلقة بالشكاية المحددة وفقا للقانون ، و تعتبر غير مقبولة كونها سابقة لأوانها إذ لا يمكن للمكلف بالضريبة إيداع شكاية قبل إبلاغه من قبل الجهات المختصة بإجراءات المتابعة المتخذة في حقه ¹.

▪ الشكاية المتأخرة : Réclamation tardive

هي شكاية التي يتم تقديمها لإدارة الضرائب بعد انقضاء الآجال المحددة قانونا و تعد غير مقبولة من قبل الإدارة لعدم احترامها بنود المواد 153 و ما يليها من قانون الإجراءات الجبائية .

▪ الشكاوى التكميلية : Réclamation complémentaire

تعتبر هذه الشكاية تكميلية لأنها إضافية تدرج فيها طلبات جديدة في نفس الوقت مكملة للشكاية الأولى بحيث تحمل وقائع و معطيات جديدة و تكون محل قبول في حالة تقديمها قبل صدور القرار المتعلق بالشكاية الأولى و ضمن الآجال القانونية المحددة ².

و الملاحظ أن آجال الشكاية في نزاع التحصيل أقصر منها في نزاع الوعاء ، و يعود هذا لحساسية هذا الإجراء الذي قد يمس بمحجوزات حساسة أو سريعة التلف أو قد يؤدي بغلق محل تجاري و تعرضه للإفلاس هذا من جهة ، و من جهة ثانية فإن المشرع وحد الآجال بالنسبة لجميع أنواع النزاع في مادة التحصيل الضريبي و لكن الاختلاف يظهر من حيث بداية سريان هذه الآجال .

¹ - Ministre des Finances , - Direction Générale des Impôts - ، Op.cit ، p. 24 .

² Ministre des Finances , - Direction Générale des Impôts - Instruction générale sur les procédures contentieuses, 2010, p. 04.

الفقرة الثانية

الشروط المتعلقة بالشكل و المضمون

بغية القيام بالمهام المنوطة بها، منح المشرع الضريبي - خصوصا في ظل الإصلاح الجديد - للإدارة الضريبية مجموعة من الصلاحيات التي تمارسها في علاقتها بالمكلف بالضريبة ، لكن قيدت هذه الصلاحيات بضرورة احترام مجموعة من الإجراءات لضمان عدم انحراف الإدارة في استعمال هذه السلطات¹، وذلك من أجل تكريس مبدأ العدالة الضريبية إلا أن بعض المشاكل التي لا زالت تعاني منها إدارة الضريبة، قد تعرقل مسلسل القيام بمهامها كما حددها المشرع من بينها المنازعات الضريبية . سبقت الإشارة إلى أن منازعات التحصيل الضريبي نتيجة لطبيعتها الخاصة القائمة على قرارات صادرة عن المدير الولائي للضرائب و التي تمتاز بدورها بالتنفيذ المباشر بوسائل خاصة. ليس للمكلف بالضريبة أن يوقفها ، لذا راع المشرع أن هنالك مسائل لا تتحمل بطبيعتها التأخير ، الأمر الذي يقضي بإسعاف المكلف بإجراءات سريعة حتى لا تضار مصالحه إذا ما لجأ بشأنها إلى القضاء بأسلوبه الإجرائي البطيء ، مما يمكن أن يترتب عليه ضياع حق المكلف بالضريبة . الأمر الذي دفع بالمشرع إلى منح المكلفين - في حالة منازعات التحصيل الضريبي - الحق في الاعتراض على المتابعات، بموجب شكاية ترفع إلى الجهة الإدارية المختصة

و من أجل أن تكون الشكاية قانونية و بالتالي مقبولة، فهي تستند على مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية ، لذلك سنتطرق إلى الشروط الشكلية (أولا) ، ثم الشروط الموضوعية (ثانيا) .

أولا : الشروط الشكلية

الشكاية هي عبارة عن رسالة عادية توجه من طرف المكلف إلى مدير الولائي للضرائب مكتوبة ، يشار فيها إلى طبيعة الضريبة المتنازع عليها² . مما يجعل الشكاية في مجال منازعات التحصيل الضريبي لا تكون مقبولة إلا إذا استوفت الشروط الشكلية التي نص عليها المشرع الجزائري في المواد 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية تحت طائلة عدم قبول الشكاية³ .

أ- أن تكون الشكاية فردية

¹ - نبيه أنور، المرجع السابق ، ص. 9 .
² - طاهري حسين ، المنازعات الضريبية " شرح لقانون الاجراءات الجبائية "، دار الخلدونية ، طبعة منقحة 2007 ، ص. 10 .
³ - محفوظ برحماني، الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة. دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009، ص. ص. 353- 354 .

تقدم الشكاية في المنازعات الضريبية بصفة عامة من طرف المكلف بالضريبة أي المدين بها شخصيا، إلا انه لكل قاعدة استثناء و الاستثناء هنا انه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا و أعضاء شركات الأشخاص الذين يحتجون على الضرائب المفروضة على الشركة، إن يقدموا شكاية جماعية¹ كما هو الحال في شركات التضامن.

من هذا المنطلق يمكن قول أن الأصل في الشكاية أن تكون فردية ، إلا انه في كثير من الأحيان يكون المكلف بالضريبة شخصا معنويا ، هذا ما يحتم وجود من يمثله قانونا ، أو ارتباطها أحيانا أخرى ببعض الحالات الخاصة كأن يكون المكلف بالضريبة ناقص أو عديم الأهلية مما يستوجب تدخل ممثل عن هذا الأخير أو متصرفا باسمه و كذا الأمر بالنسبة للمحجوز عليه و غير ذلك من الحالات ، نصت المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب استظهار الوكالة في مثل هذه الحالات².

ب- وجوب تقديم شكاية منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة

يجب أن تكون الشكاية مرتبطة بمكان فرض الضريبة ، حيث يشترط في كل شكاية أن تتعلق بالضريبة أو الضرائب الواقعة في حدود بلدية فقط ، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للبلدية المذكورة أولا³ .

ج- تحديد موطن المشتكي

ينبغي على المشتكي الذي يكون موطنه في الخارج أن يتخذ له موطنا في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، إلا انه إذا كان المكلف بالضريبة مؤسسة أجنبية تمارس أعمالها في الجزائر ففي هذه الحالة تكون خاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA⁴ ، كما ينبغي على مثل هذه المؤسسات أن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلا عنها مقيما في الجزائر ، على أن يلتزم بجميع التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشأن هذه الضرائب⁵.

د- تحرير الشكاية

¹ - تنص المادة 73 الفقرة الأولى من ق.ا.ج : " يجب أن تكون الشكاوى فردية. غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية "

² - أنظر إلى نص المادة 75 من ق.ا.ج .

³ - حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص. 18 .

⁴ - الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة على المنتجات والخدمات، لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي حيث تسدد هذه الضريبة بطريقة مجزأة في كل مرحلة.

⁵ - أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص. 15 .

تعتبر الشكاية شكلا من أشكال التظلم الإداري لذا ينبغي أن تكون مكتوبة رغم انه لم توجد مادة في القوانين الضريبية تنص صراحة على ذلك . إن مجلس الدولة الفرنسي وضح في هذا الشأن أن الاحتجاجات و الشكاوى الشفوية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة عند استقبالهم من طرف مصالح الضرائب لا ترقى أن تكون شكاوى ، إن لم تكن في قالب مكتوب . من هذا المنطلق ينبغي أن تكون الشكاية مضمية من طرف المكلف شخصيا ، تحت طائلة بطلان الإجراءات ، هذا ما أكده كل من قانون الإجراءات الجبائية من خلال إلزام إدارة الضرائب بدعوة المكلف بالضريبة بموجب رسالة موصى عليها مصحوبة بإشعار بالاستلام إلى تصحيحها خلال اجل 30 يوما¹ .

ثانيا : الشروط الموضوعية

اشتراط المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية سواء في المواد المخصصة لمنازعات التحصيل الضريبي أو حتى الخاصة بالشكاية في المنازعات الضريبية بصفة عامة جملة من النقاط التي يجب أن تكون في محتوى الشكاية الموجهة إلى المدير الولائي أو رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة² .

ومن هذه النقطة يمكننا القول بأنه لا بد من مراعاة الشّروط الواجب توافرها في الشكاية، لاسيّما منها الشّروط المتعلقة بمضمونها ، فعلى العموم فان الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي تحتوى على عرض لطلبات (أ) و الدفوع (ب) .

أ - بالنسبة لطلبات

بناء على ما جاء به نص المادة 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية ، فإن الطلبات التي يتم تقديمها من قبل المكلف بالضريبة في مثل هذه الأنواع من المنازعات تشمل على ما يلي :

¹ - عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 14 .
² - تنص المادة 71 من ق.ا ج : " يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة .
يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة " ، معدلة بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2003 و معدلة و متممة بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2007.

- الاعتراض على صحة إجراء المتابعة من حيث الشكل ، يعني وجود عيب شكلي في سند إجراء المتابعة ، إذ يعتبر شرطا أساسيا لقبول الاعتراض ، كعدم احترام الآجال من قبل إدارة الضرائب ، أو عدم اختصاص العون المباشر لإجراءات المتابعة¹.
 - الاعتراض على سبب الالتزام ذاته سواء في مقدار الضريبة أو واجب الوفاء بها و هو ما يسمى بالاعتراض على التحصيل الجبري .
 - طلب استرداد الأشياء المحجوزة ، و هذا في حالة ما إذا حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب ، و يجب أن يدعم طلبه بكل وسائل الإثبات التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار بعدم تلقيه الإنذار بتسديد... الخ² .
- ب- بالنسبة للدفع :

إن الدفع في مجال المنازعات الضريبية هي عبارة عن حجج و مبررات واقعية وقانونية التي تدعم الشكاوى مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبء الإثبات على المكلف إذا أراد المعارضة في إجراء المتابعة المفروض عليه ، وعرض الوسائل والحجج التي من شأنها تحديد نوع التظلم ما إذا كان تظلم نزاعيا أو ولائيا³ ، بشكل أكثر توضيحا فان الدفع يقصد بها الأسباب التي جعلت المكلف بالضريبة يتقدم بشكاية إلى مدير الولائي للضرائب و التي دفعته إلى عدم قبول إجراءات المتابعة المتخذة في حقه .

الفرع الثاني

دراسة الشكاية

منح قانون الإجراءات الجبائية للمكلفين بالضريبة الحق في الطعن في القرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة سواء ، إذا ما تعلق الأمر بالوعاء أو التحصيل ، و التي يعتبرونها معيبة و غير مشروعة من الناحية القانونية ، و هذا عن طريق شكوى تقدم أمام الإدارة الضريبية يطلق عليها في فقه القانون الإداري بالتظلم الإداري المسبق قبل اللجوء إلى القضاء الإداري.

¹ - انظر قرار رقم 62575 الصادر بتاريخ 1991/01/27 - الغرفة الادارية - المحكمة العليا - المجلة القضائية ، العدد 04 سنة 1998 ، الصفحة 157 ، جاء فيه ما يلي : " قضية ضد نائب مدير الضرائب بغرداية ، حيث اعتبر اجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته مديرة الضرائب في محل القديم للمكلف بالضريبة اجراء غير قانوني باعتبار ان هذا الاخير قد غير امحل اقامته و اعلم ادارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم ، و بالتالي فان اجراء التحصيل معيب "

² - وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص. 26 .
³ - يقصد بالتظلم النزاعي هي تلك الشكوى المرفوع للمدير الضرائب و هي ما يطلق عليها بالشكاية النزاعية اما الطعن الولائي فيقصد به الطعن الذي يلتمس المكلف من ورائه الحصول على امتياز التخفيض من المبلغ الضريبية او الاعفاء الخ .

إن ما يميز الشكاوى " التظلمات " في مجال منازعات التحصيل الضريبي عن غيرها من المنازعات الإدارية ، إن الشكاية متى استوفت الشروط الموضوعية و الشكلية لها ، فهي تمر بمرحلة خاصة و هي مرحلة التحقيق و التي تكون إدارة الضرائب ملزمة للقيام بها بعد ما يتم تقديمها من قبل المكلف بالضريبة . إن هذه مرحلة التي هي آخر حلقة في المرحلة الإدارية تناولتها المادة 153 و ما يليها من قانون الجبائية و تم تفسيرها أكثر من قبل مجموعة من التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب و وزارة المالية .

بأهمية بمكان أن هذه المرحلة قائمة في أساسها على جهات إدارية متخصصة إذ يعد آخر عمل في الإجراءات النزاعية المتعلقة بالجبائية، و عليه سنتناول في هذا الفرع الجهة المختصة للنظر في الشكاية (الفقرة الأولى) ، ثم مرحلة التحقيق في الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى

الجهة المختصة للنظر في الشكاية

بمجرد طرح الشكاية من طرف المكلف بالضريبة (المشتكي) و قيام المصلحة المختصة باستقبالها ، تدخل الشكاية في مرحلة جد مهمة و هي مرحلة التحقيق و البث فيها ، إذ تبدأ أولاً بعملية التحقيق عن طريق الأعوان المؤهلين قانوناً و من تم تنتقل إلى مرحلة الرأي الأولي لتخلص إلى عملية البث عن طريق قرار صادر من المصالح المخول لها اتخاذ القرار النهائي .

و تلعب الإدارة الجبائية دوراً مهماً من منطلق اعتبارها تنظيمياً مستقلاً له مميزات و مهام أساسية و هذا طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم 91 / 60 المؤرخ في 08 شعبان عام 1411 الموافق ل 23 فبراير سنة 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها المعدل والمتمم،¹ وكذا المرسوم التنفيذي رقم 02 / 303 مؤرخ في 21 رجب عام 1423 الموافق 28 سبتمبر 2002.² إلا أن ما يمكن ملاحظته من خلال استقراءنا لنص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى ، أنه تتم توجيه الشكاية في مرحلة منازعات التحصيل الضريبي في المقام الأول إلى المدير الولائي للضرائب إلا أنه يعد التعديل الذي جاء به القانون المالية 2011³ ، أصبحت أحكامه

¹ - الجريدة الرسمية ، العدد 09 ، المؤرخ الأربعاء 12 شعبان عام 1411 هـ الموافق 27 فبراير 1991 ، ص. 352 .

² - الجريدة الرسمية ، العدد 64 ، المؤرخ الأحد 22 رجب عام 1423 هـ الموافق 29 سبتمبر 2002 ، ص. 49 .

³ - أنظر : نص المادة 49 من قانون المالية رقم 10 - 13 ، المؤرخ في 23 محرم عام 1432 الموافق 29 ديسمبر 1010 ، الجريدة الرسمية المؤرخ الخميس 24 محرم 1432 الموافق 30 ديسمبر 2010 ، ع. 80 ، ص. 13 .

تنص على وجوب إرسال الشكاية المتعلقة بالتحصيل الضريبي كل حسب اختصاصه إلى مدير الضرائب بالولاية (أولا) أو مدير كبريات المؤسسات (ثانياً) .

و بالتالي ، فقد راع المشرع من خلال هذا النص الهيكل الإداري الجديد لإدارة الضرائب، و هذا بإدراج مدير كبريات المؤسسات في نص المادة 153 من ق.ا.ج ، إلا أن الإشكال الذي يثار في هذه المسألة بالنسبة لمراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب ، حين تقوم هذه الأخيرة بمهام التحصيل الضريبي بواسطة قابض الضرائب على مستواها ، فالمشرع لم يحدد الجهة التي توجه إليها التظلمات المتعلقة بمجال التحصيل ، و ذلك خلافا لما ورد في منازعات الوعاء التي نص فيها على توجيه الشكاية إلى هذه المراكز و الفصل فيها باسم مدير الولائي للضرائب ، من هنا يمكن القول أن المشرع قد أغفل هذه الجزئية الهامة ، و يجب تدارك هذه المسألة قبل بداية العمل حسب الهيكل التنظيمي الجديد لإدارة الضرائب .

أولا : مدير الولائي للضرائب

إن مدير الولائي للضرائب هو موظف الذي يشغل لدى إدارة أو ما يطلق عليها في القانون المديرية الولائية للضرائب¹، فهو قائم على رأس الإدارة ، له مهام كثيرة من بينها إشرافه على عملية التحقيق في الشكاية التي يتم تقديمها من قبل المكلف بالضريبة (المشتكي) ، إذ له دور محوري في نطاق منازعات التحصيل الضريبي ، فهو ينفرد بسلطة التحقيق و النظر في الشكاية وفقا لما نص عليه المشرع في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية .

و قبل أن يقوم مدير الولائي بالبت في الشكاية واتخاذ قرار بشأن النزاع المطروح ، فإنه بواسطة صلاحياته القانونية ، و هذا عن طريق إجراء عملية تفويض² للصلاحيات و هذا حتى يتمكن من مباشرة عملية التحقيق و جمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح ، كما بإمكانه أن يستدعي صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للنزاع المطروحة . كما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان ، وله أيضا حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعد في تحقيقه وحتى لدى الخواص المتعاملين مع

¹ - تم انشاء هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91 / 60 المؤرخ في 23 / 02 / 1991 حيث توجد على مستوى الوطني 54 مديرية تقوم هذه المديرية في مجال اختصاصها بهمة النظر في الشكوى ، تشكيل ملفات إيداع التظلمات و طعون الاستئناف و الدفاع .

² - أن التفويض هو إجراء نص عليه القانون الإجراءات الجبائية في مادته 78 التي تم تعديلها في القانون المالية رقم 14 - 10 مؤرخ في 08 ربيع الأول عام 1436 الموافق 30 ديسمبر سنة 2014 يتضمن القانون المالية لسنة 2015 ، المادة 47 ، الذي جاءت فيها " ... يمكن مدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، تُحدّد شروط منح هذا التفويض بموجب مُقرّر يصدره المدير العام للضرائب ... "

المكلف بالضريبة ، وبعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية ، يحرر العون تقريراً مبدئياً¹. يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفق للمعطيات الموجودة لديه وطبقاً للنصوص القانونية السارية المفعول ، مع ذكر كل الأدلة والأسانيد التي بني عليها تقدير ضريبة المكلف محل النزاع ، ويوجهه إلى مدير الولاية للضرائب لاتخاذ القرار المناسب ، دون أن يكون هذا الأخير ملزماً بما توصل إليه العون² ، أي دون التقيد باقتراحات العون الذي قام بعملية التحقيق لأن مدير الضرائب للولاية يتمتع بسلطات واسعة، وهذا كله لإيجاد الطرق السلمية لحسم النزاعات التي تقوم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

ما يمكن ملاحظته هو أن الشكاوى في منازعات الوعاء المتعلقة بالأعمال التي يتجاوز مبلغها الإجمالي مئة و خمسين مليون دينار (150.000.000) دج ، يتعين على مدير الولاية للضرائب الأخذ برأي الإدارة المركزية للمديرية العامة للضرائب³ ، إلا أنه في منازعات التحصيل الضريبي مهما وصل مبلغ الأعمال فإن الاختصاص الأول و الأخير يعود إلى مدير الولاية للضرائب و هذا بناء لطبيعة الاستعجالية التي تتميز بها مرحلة التحصيل الضريبي و كذلك محدودية الأجل .

ثانيا : مدير كبريات المؤسسات

تعتبر من أهم المديرية التي تتكون منها المصالح الخارجية لإدارة الضرائب و التي تبرز عصرنة إدارة الضرائب ، تم إنشائها بموجب قانون المالية لسنة 2002⁴ ، تختص طبقاً لنص مادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية النظر في الشكاية المودعة من قبل الأشخاص المعنويين المحددين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية⁵.

" تتكلف مديرية كبريات الشركات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين

¹ - الملحق 13 .

² - عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص. 29 - 30 .

³ - نص المادة 79 من ق.أ.ج : " يتعين على المدير الضرائب بالولاية الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية ، بالنسبة لكل شكاوى نزاعية أو طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة ، عندما تتجاوز مبالغها مئة و خمسين مليون دينار 150.000.000 دج

تقدر عتبة إختصاص الإدارة حسب المعايير المحددة بموجب أحكام المادة 77-4 أعلاه " ، معدلة بموجب المواد 48 من ق.م لسنة 2007 و 26 من ق.م لسنة 2008 و 41 من ق.م لسنة 2009 و 46 ق.م لسنة 2011 و م 37 من ق.م لسنة 2012 و 48 من ق.م لسنة 2015.

⁴ - المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 21 رجب عام 1423 الموافق 28 سبتمبر 2002 ، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، الجريدة الرسمية العدد 64 .

⁵ - أنظر: نص المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية .

والتجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صيغتها القانونية ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي " ¹ .

و حسب كل من الفقرة الخامس من المادة 172 و المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية ، فإن مدير كبريات المؤسسات يبت و يحقق في كل الشكاوى المتعلقة بمنازعات التحصيل الضريبي ، إلا أنه يجب على المؤسسات التابعة لمدير المؤسسات الكبرى إيداع لدى هذه الهيئة جميع الشكاوى بإضافة إلى احترامها للشروط المنصوص عليها في المواد سالفة الذكر .

إذ يقوم مدير الهيئة المكلف بتسيير المؤسسات الكبرى بتحقيق و البث في كل الشكاوى المقدمة إليه من طرف الأشخاص المعنويين المذكورة في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية ² ، و ذلك من خلال الاطلاع ، كما له نفس الصلاحيات في إمكانية التفويض الكلي أو الجزئي لسلطته بالنسبة للأعوان الذين لهم رتبة مفتش مركزي على الأقل ³ .

و بالتالي، قصد تحقيق أحسن تكفل بالشكاوى النزاعية يلتزم مدير كبريات المؤسسات بالفحص و البث بصفة سريعة و فعالة في الشكاوى و الطعون الخاضعة لاختصاصاتها و كذا دراسة و متابعة كل الملفات النزاعية المقدمة أمام الهيئة القضائية المختصة ⁴ .

¹ - أنظر : نص المادة 3 مكرر 01 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 .
² - تنص المادة 160 : " تعين الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى كمحل لإيداع التصريحات الجبائية و تسديد الضرائب و الرسوم، بالنسبة إلى : الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا ، العاملة في ميدان المحروقات و كذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86 - 14 المؤرخ في 13 ذي الحجة عام 1406 الموافق لـ 19 أوت سنة 1986 و المتعلق بأعمال التتقيب و البحث عن المحروقات و استغلالها و نقلها بالأنابيب ، المعدل و المتمم ، و كذا النشاطات الملحقة بها .

شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي إختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (100.000.000 دج) .

تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا و التي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار (100.000.000 دج) .

الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية و كذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 1-156 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة" .

³ - مصطفى عوادي، نصر رحال، جباية المؤسسات بين النظرية والتطبيق. مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص 56.

⁴ - Abderrahmane Raouyla , Direction Générale des grandes entreprises , la lettre de la DGI , N° 65 , 2013 , page 02 .

الفقرة الثانية

التحقيق و النظر في الشكاية

يشتمل التحقيق و النظر في الشكوى في مرحلة منازعات التحصيل الضريبي على مجموعة من الإجراءات و المراحل القانونية لتحقيق جملة من العمليات الهادفة للوقوف من الجهة على صحة ودقة المعلومات المقدمة و من جهة ثانية الوصول إلى الاستنتاجات النهائية التي تساهم في العملية التي تليها و هي اتخاذ القرار النهائي بصفة واضحة و شفافة . و عليه ، فان كل من مرحلة التحقيق و النظر في الشكاية تعتبران أساسا للقرارات المتخذة ضمن مرحلة عرض النزاع على الإدارة الجبائية ، و ذلك من خلال التحقيق (أولا) الذي تباشره الإدارة من استدعاء للمكلفين و استجوابهم ، بالمقابل فإن مرحلة النظر (ثانيا) تكون لاختتام المرحلة الإدارية في منازعات التحصيل الضريبي ، و ذلك باتخاذ القرار إما بالقبول أو الرفض الكلي أو الجزئي. فمن هذا الجانب يمكن القول أن هنالك ارتباط بين عملية التحقيق و النظر في الشكاية فكل واحدة تستند على الأخرى لذا حرص المشرع على ضبط هذه المرحلة بإجراءات لمختلف العمليات الواجب إجرائها بنوع من الدقة .

أولا : التحقيق في الشكاية الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي

إن التحقيق في الشكاية يكون من خلال إتباع مجموعة من الإجراءات و المراحل القانونية ، و هذا من أجل التأكد من صحة المعلومات المقدمة و من جهة ثانية المساهمة في اتخاذ القرار النهائي ، لذلك يعتبر التحقيق أساس القرار المتخذ ضمن مرحلة عرض النزاع على الإدارة الجبائية ، و ما يمكن ملاحظته من خلال دراستنا لهذا جانب من البحث أن المشرع الجزائري ضبط إجراءات التحقيق في الشكاية سواء كانت منازعات الوعاء أو التحصيل الضريبي .

من منطلق إطلاعنا على عملية التحقيق فإنها تمر بمرحلتين:

أ- استقبال و فحص الشكاية

إن الشكاية يتم تقديمها من قبل المكلف بالضريبة شخصا و ذلك بتقله إلى مديرية الضرائب"الإدارة " أو عن طريق البريد ، ليقوم مكتب الاستقبال Le Bureau D'ordre « général » بحسب الحالة سواء كان تابع للمديرية الولائية للضرائب أو لمدير كبريات المؤسسات . حيث تقوم المصلحة بتسجيل الشكاية على مستوى المصلحة المكلفة بالمنازعات الجبائية

« Direction de contentieux », و هذا في السجل الخاص بالشكاوى و بالمقابل يتم منح المكلف بالضريبة وصل استلام¹، يتم تسجيل المعطيات التالية :

- تحديد صفة المكلف بالضريبة ;
- تاريخ تقديم الشكاوى ;
- طبيعة إجراء المتابعة و موضوعه ;
- طبيعة المحجوزات عقارية أو منقولة ;
- تاريخ التحصيل أو الاستحقاق ;
- تسجيل طلب إرجاء الدفع في حالة طلب المكلف .

لتنقل بعدها الشكاية لمرحلة الفحص من قبل أعوان الإدارة الذين يقومون بعملية التحقيق فيها و إرسالها إلى الجهة المختصة و دراستها من الجانب الشكلي ، ففي حالة وجود عيب شكلي فان إدارة الضرائب ترسل عن طريق رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام للمكلف بالضريبة في أجل 30 يوما اعتبارا من تاريخ استلام الرسالة من طرف المعنى من أجل تصحيحها. إلا أن المشكل القانوني الذي يثار من منطلق نص المادة 159 الفقرة الثالثة من ق.ا.ج أن المهلة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للنظر و الفصل في الشكاية الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي هي شهر واحد².

إذا ما كان هنالك عيب شكلي لشكاية في منازعات التحصيل الضريبي فهل يتم رفض الشكوى أو تمنح مهلة لتصحيح العيب و إذا ما تم ذلك فما هي هذه المدة ؟

لذا كان على المشرع الجزائري التدقيق أكثر في هذا النوع من المنازعات فما يمكن ملاحظته أن هنالك اهتمام أكثر بالشكاية في منازعات الوعاء دون منازعات التحصيل الضريبي ، عكس المشرع الفرنسي الذي نظم عملية الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي .

ب- عملية التحقيق

بعد الانتهاء من عملية فحص و استقبال الشكاوى التي يتم توجيهها إلى المصالح المختصة سواء مديرية الضرائب للولاية أو مديرية كبريات المؤسسات ، تبدأ عملية التحقيق التي قام المشرع بتنظيمها ، و ذلك بتحديد من له صلاحية التحقيق و كيفية التحقيق عن طريق الفحص .

إن عملية التحقيق يتم فيها الفحص الشكلي و الموضوعي و هذا من خلال التأكد من مراعاة مجموعة من الشروط و اتخاذ مجموعة من الإجراءات التالية :

- احترام الآجال القانونية لتقديم الشكاية ;
- طبيعة الشخص " المشتكي " إذا كان شخص طبيعي أو معنوي ;

¹ - المادة 153 مكرر 03 محدثة بموجب المادة 50 من ق.م لسنة 2011 نصت على : " يسلم وصل يثبت استلام الطلب الى المكلف بالضريبة " .

² - op.Cit ، p.29 ، - Direction Générale des Impôts ، - Ministre des Finances .

- التحقق في حقيقة الادعاءات و الدفع ;
- الانتقال إلى عين المكان " مقر المشتكي " إذا ما كانت هنالك إمكانية المساهمة في التحقيق .

ليختم التحقيق من خلال تحرير تقرير مبدئي يبرر فيه الحلول التي يراها مناسبة¹ ، و هذا بناء على المعطيات الموجودة لديه و التي توصل إليها من خلال التحقيق ، ليقوم بتوجيهه إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب حالة لتكون له كلمة الفصل في اتخاذ القرار المناسب دون أن يكون مجبراً بأخذ ما توصل إليه العون بعين الاعتبار.

ثانيا : النظر الشكاية

تعود سلطة اصدر القرار إلى كل من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو مدير كبريات المؤسسات كل حسب اختصاصه حسب نص المادة 153 من ق.ا.ج من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث يعد هذا القرار الإداري بطبيعته وسيلة قانونية تمارس بها مصالح الضريبية نشاطها الإداري و سلطاتها في مجال منازعات التحصيل الضريبي² . وإستنادا للتقرير العام الصادر عن مديرية العامة للضرائب الخاص بمنازعات التحصيل الضريبي لسنة 2012 ، فإن القرار يجب أن يتضمن الأسباب و الأسس القانونية التي استندت عليها الجهات الفاصلة لاتخاذ قرارها بشأن الشكاية المقدمة ، إن ما يمكن إثارته من هذا الشرط انه يبقى مجرد إجراء سواء التزمت به الإدارة أو امتنعت فلن يترتب عن تجاهله أي جزاء و بالتالي يفقد قيمته كضامن حقيقي وأساسي للمكلف بالضريبة .

إن القرار الصادر بخصوصه شكاية المكلف بالضريبة المتخذ من قبل الإدارة الضريبية يقوم على ثلاث أشكال أساسية :

أ- قبول الشكاية

يتم القبول الكلي أو الجزئي للشكاية ، بعد انتهاء من عملية التحقيق التي تفيد بان المكلف بالضريبة له الحق فيما يدعيه و لذا يحرر المدير الولائي للضرائب أو الجهة المختصة بالنظر في الشكاية قرار يوجهه إلى قابض الضرائب المختص يخطر فيه بتوقيف إجراءات المتابعة أو حتي امتناع عن التحصيل الضريبي³ . أما إذا كان القبول الجزئي و هذا في حالة ما كانت الشكاية صائبة في شق دون آخر فمن هذا المنطلق يتم قبول جزء منها مثلا وقف الإجراءات المتابعة بمقابل رفض الطلب عدم قانونية استحقاق الضريبة .

¹ - الملحق 13 .

² - الملحق 13 .

³ - Ministre des Finances , - Direction Générale des Impôts - ، Op.cit ، p. 29.

ب- رفض الشكاية

يتم رفض الشكاية من قبل الجهات المختصة إذا رأت أن هنالك دفع غير جدية ، ففي هذه الحالة على إدارة الضرائب توضيح أسباب الرفض و هذا لكي يعرض الدفع عند ما يتم عرض النزاع على الجهات القضائية و هذا ما نص عليه قانون المالية لسنة 2009 في المادة 41 و هي المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

بعد اتخاذ القرار سواء بالقبول أو الرفض يتم تحويله إلى مكتب مختص بالتبليغات اصطلح على تسميته « Contentieux – Bureau des notifications et de l'ordonnancement » الذي يقوم بتسليم المكلف بالضريبة عن طريق الإشعار قرار الإدارة الضرائب ليتم بالمقابل تسلم إشعار بالاستلام و هذا بناء على ما نصت عليه المادة 41 من القانون المالية لسنة 2009: " يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالولاية مهما كانت طبيعة أسباب و أحكام المواد التي بني عليها ، ويجب تسليم قرار الإشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام " .

يتم تبليغ المكلف بالضريبة إما في موطنه أو عن طريق وكيله القانوني ، أما إذا كان المكلف بالضريبة خارج الجزائر فان التبليغ يكون في الموطن المختار في الجزائر .

ج- صمت الإدارة

يعتبر عدم رد الإدارة عن الشكوى في أجل القانونية رفضا ضمنيا لها ، من هذا المنطلق يمكن للمكلف بالضريبة المنازعة على مستوى الجهات القضائية الإدارية².

إن ما تم ملاحظته من خلال هذا المبحث الخاص بالمرحلة الإدارية لتسوية منازعات التحصيل الضريبي ، أنها مرحلة قبلية تعكس علاقة ثنائية الجانب تجمع المكلف بالضريبة (المشتكى) و الإدارة الضرائب (المشتكى منها) إذ يفترض فيها مستوى أدنى من الثقة المتبادلة بين الطرفين ، إن هذا النوع من المنازعة لا تتم عرضها على اللجان سواء الولائية أو الجهوية عكس ما هو موجود في منازعات الوعاء و هذا نظرا لطبيعة الإجراءات المتخذة ضد المكلف بالضريبة ذات الطابع الاستعجالي . إلا أن لكل قاعدة استثناء فانه يمكن للمكلف بالضريبة الطعن أمام هذه اللجان فيما يخص غرامات التحصيل.

¹ - القانون رقم 08 – 21 الصادر بتاريخ 30 / 12 / 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 جريدة رسمية عدد 74 .
² - انظر نص المادة 82 / 02 من قانون الاجراءات الجبائية .

المبحث الثاني

المرحلة القضائية في تسوية منازعات التحصيل الضريبي

مما لا شك فيه أن العلاقة التي تربط المكلف بالضريبة و الإدارة علاقة بالضرورة غير متكافئة ، إذ يوجد طرف قوي هو الإدارة و طرف ضعيف هو المكلف بالضريبة ، إلا أن هذا لا يعني أن السلطة الإدارية الضريبية سلطة مطلقة ، كل ما في الأمر أن لها سلطات واسعة تقتضيها طبيعة العمليات الجبائية خصوصا في مرحلة التحصيل ، أمام عدم التوازن في العلاقة حرص المشرع بإحاطة المكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في المنازعة بحماية قضائية .

تجسد المرحلة القضائية في منازعات الجبائية عموما ومنازعات التحصيل الضريبي خصوصا المفهوم الحقيقي للمنازعات المتعارف عليه ، فمن منطلق استقلالية و حيادية الهيئة القضائية ، حيث أن حجية الأمر المقضي به الذي تتميز بها قراراتها و أحكامها تعتبر عنوانا للحقيقة ، إذ تشكل حدا فاصلا للنزاع و تمنع من إثارة الجدل حولها بعد ذلك .

كما لا يخفى على أحد أن الأهمية التي يكتسبها النزاع الجبائي أدت إلى التمييز في نطاق العملية الجبائية بين المرحلة ما قبل القضائية - الإدارة - و المرحلة القضائية ، و هو ما يجعل من إثارة النزاع الجبائي أمام القضاء تدخل طرف ثالث في هذه العلاقة ، بحيث نمر من علاقة ثنائية الجانب إلى علاقة ثلاثية تجمع بين كل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب و القاضي الإداري الذي ستكون له كلمة الحاسمة في خصوص هذه المنازعة¹.

تحمل التشريعات الجبائية حليا هاجس البحث في إقامة توازن بين امتيازات إدارة الضرائب وحقوق المكلف بها ، و إذا كان هذا الهاجس يبرز بشكل واضح في نصوص التنظيمية ، فان على القضاء أن يجسده من خلال السعي إلى تحقيق هذا التوازن حين البث في النزاع . سيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين: في المطلب الأول سنحاول أن نتناول دور قاضي الموضوع في منازعات التحصيل الضريبي، و في المطلب الثاني سنقف على دور القاضي في منازعات التحصيل الضريبي لما له من أهمية في المنازعة.

¹ - خليل الفندري ، هيكله القضاء الجبائي الإداري ، ملتقى " القاضي الجبائي " ليومي 03 و 04 جانفي 2002 الجمعية التونسية للقانون الجبائي ، الموقع www.profiscal.com ، ص. 02 .

المطلب الأول

دور قاضي الموضوع في منازعات التحصيل الضريبي

يمنح المشرع سبلا للمكلف بالضريبة ، ليلجأ إليها كلما شعر بضياع حقه أثناء عملية التحصيل الضريبي ، و ذلك برفع دعوى قضائية أمام المحاكم الإدارية ، و تعرف هذه المرحلة بالمرحلة القضائية¹. و عليه تشكل المحاكم الإدارية الهيكل القاعدي لنظام القضاء الإداري وصاحبة الولاية العامة في الفصل في كل المنازعات الإدارية دون سواها.

و تطبيقا للمعيار العضوي تختص المحاكم الإدارية بالنظر في النزاعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب و الرسوم، سواء تمت مباشرة الدعوى من قبل المكلف أو من الإدارة، وأن هذه الدعاوى كقاعدة عامة لا ينجم عن إقامتها أثر موقف، حيث يتم تطبيقها وفقا ق.ا.م.ا .

يعتبر الإلتجاء إلى القضاء ضمانا هامة تمنح للمكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية، فالقاضي هو الضمان الأخير للمكلف بالضريبة الذي من شأنه أن يحقق له ما يربتيه هذا الأخير من عدالة جبائية ، أكان ذلك على مستوى التطبيق الصحيح للإجراءات القانونية الجبائية ، أم على مستوى طبيعة القرار التحصيل في حد ذاته ، غير أن هذه المكانة التي يتصف بها القاضي الإداري بالخصوص لا تتسحب على المكلف بالضريبة فحسب ، بل هي تتسحب أيضا على الإدارة الضريبية التي تكون مدعوة للدفاع عن مصالحها .

إلا أنه نجد أن إجراءات وشروط قبول الدعوى تختلف باختلاف الضريبة موضوع النزاع من جهة ومن جهة أخرى تختلف باختلاف القرار المطعون فيه ، فيما إذا كان القرار صادرا مباشرة من المدير الولائي للضرائب ، أو كان بناء على شكوى المكلف ، أو كان بناء على رأي لجان الطعن الإداري ، أو أن القرار المطعون فيه خاص بإجراءات المتابعة والتحصيـل الضريبي ، و للقاضي الإداري دور كبير في مجريات الدعوى وسيرها وتجسيدها جملة الأحكام الخاصة التي يصدرها .

و من تمة لا بد من دراسة الصلاحيات الاجرائية للقاضي الموضوع في منازعات التحصيل الضريبي (الفرع الأول) ، تم عرض محدودية صلاحيات القاضي الموضوع في منازعات التحصيل الضريبي (الفرع الثاني).

¹ - Xavier Prétot , Le juge administratif et le principe d'égalité devant l'impôt , Revue Française de finances publiques , N°53 , 1996 , p. 200 .

الفرع الأول

الصلاحيات الاجرائية لقاضي الموضوع في منازعات التحصيل الضريبي

إن السمة البارزة في المنازعات التحصيل الضريبي هي تلك السلطة التي تتميز بها ادارة الضرائب في اتخاذها للقرار التحصيل الجبري و متابعتها له دون ان تكون بحاجة الى اللجوء لسلطة اخرى ، هذا ما دفع المشرع الجزائري الى منح حق للمكلف بالضريبة اللجوء الى القضاء لرد المظلم ووضع حد لكل تعسف قد يلاقه من جانب الإدارة .

يفصل القاضي الموضوع دائما في منازعات تكون أطرافها غير متساوية، فإنه دائما يضع نصب عينيه أن الفرد يحتاج إلى حماية أكثر من الإدارة الضريبية ، لما لهذه الأخيرة من امتيازات ووسائل الإكراه ، فإذا تراخى على بسط رقابته على أعمال الإدارة ، فإن ذلك سيشجع هذه الأخيرة على الإهمال وعدم الاحتياط في اتخاذ قراراتها. في حين كلما شدد القاضي الإداري من رقابته كلما أدى ذلك بالإدارة الضريبية إلى لزوم حدودها وتحري المصلحة العامة دون سواها. يستمد القاضي الإداري الجزائري اختصاصاته من الدستور ذاته، وكذا القوانين المنشأة له ، والتي حددت اختصاصاته وصلاحياته والمتمثلة أساسا في رقابة مشروعية أعمال السلطات الإدارية سواء كانت مركزية أو محلية.

رغم كون القاضي الإداري هو القاضي الطبيعي للإدارة ، حامى الحقوق والحريات الفردية ومجسد مبدأ سيادة القانون في علاقات الإدارة بالأفراد، إلا أنه لا يتدخل من تلقاء نفسه لحماية تلك الحريات حتى ولو وقع اعتداء عليها- تطبيقا لمبدأ الفصل بين السلطات- بل الأمر متوقف على تحريك دعوى قضائية من طرف المكلف بالضريبة .

بالرجوع إلى التشريع الجزائري نجد أن المشرع أقر للمكلف بالضريبة حق اللجوء إلى القضاء الإداري لمخاصمة القرارات ادارة الضرائب المتخذة في حقه وذلك عن طريق رفع دعوى أو ما يسمى دعوى التحصيل .

و عليه سنعالج هذا الفرع الصلاحيات الاجرائية للقاضي الموضوع في منازعات التحصيل الضريبي من خلال التطرق صلاحيات القاضي الاداري في إجراءات التحقيق (الفقرة الأولى) ، ثم صلاحيات القاضي الاداري اثناء الخبرة (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى

صلاحيات القاضي الإداري في إجراءات التحقيق

نص المشرع في قانون الإجراءات على إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية . ورد في المادة 85 من هذا القانون أن إجراء التحقيق يجوز الأمر به في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال . ترك فإن المشرع باقي الأحكام المتعلقة بعملية التحقيق خاضعة للقانون الإجرائي العام ممثلاً في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، وهي نفسها إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية .

بناءً لنص المادة 85 فقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية¹ يحق للقاضي اللجوء بإجراءات خاصة للتحقيق إذا ما تبين له عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة . وبالرجوع إلى المادة 85-1 نجد أن المشرع إستعمل ضمن نص هذه الفقرة عبارة " إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة "، وقد يكون معنى ذلك بإعتقادنا أن المشرع إستبعد باقي وسائل التحقيق المذكورة ضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

خلافاً للقاعدة المعمول بها في مجال التحقيق في المنازعات الإدارية، فإن الأمر بأحد إجراءات التحقيق يكون جوازيًا وذلك يرجع للسلطة التقديرية للقاضي². وطبقاً للفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية³ فإن إجراء التحقيق الإضافي في مجال نزاع الضريبي إلزامي على المحكمة الإدارية، كلما قدم المكلف وسائل جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى، وتبلغ المذكرة المتضمنة لتلك الوسائل لمدير الضرائب، الذي يقوم بدوره بفتح تحقيق إضافي مثل التحقيق الأول.

وحسب المادة 85 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية أي بعد إنتهاء إدارة الضرائب من التحقيق الإضافي وتدعيم مذكرات الجوابية بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف العلم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد، يتيح للمكلف الإطلاع على تلك الوقائع خلال مدة ثلاثون 30 يوماً وتقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسباً.

¹ - تنص المادة 85 / 1 من ق.إ.ج : " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال ، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة "

² - مثال ذلك ما نصت عليها المادة 863 ق إ م ! على النحو الآتي : يجوز لرئيس تشكيلة الحكم تعيين أحد أعضائها للقيام بكل تدابير التحقيق غير تلك الواردة في المواد 858 إلى 861 أعلاه .

- كذلك ما جاءت به المادة 75 من نفس القانون بنصها على : " يمكن للقاضي بناء على طلب الخصوم أو من تلقاء نفسه أن يأمر شفاهة أو كتابة بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون " .

³ - تنص المادة 85 / 2 من ق.إ.ج : " يكون التحقيق الإضافي إلزامياً، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم و عندما يحصل، بعد إجراء تحقيق إضافي، أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقاً لأحكام الفقرة 2 من المادة 84-2 أعلاه " .

يكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم ، و قد ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية أنه إذا حصل بعد إجراء التحقيق الإضافي أن تدرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها ، فإنه من الواجب إعلام- المدعي بذلك طبقا لأحكام المادة 84 الفقرة 2 من نفس القانون ، و ما يجب الإشارة إليه أن المشرع أحال بخصوص هذه الجزئية إلى أحكام واردة بالمادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك على الرغم من إلغاء نص المادة 84 بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008¹ ، و أبقى على هذا الخطأ بالرغم من التعديلات المتعددة و الحديثة الواردة على أحكام هذا القانون ، و بالتالي فإن إعلام المدعي(المكلف بالضريبة) بالواقع و الأسباب الجديدة التي تدرع بها مدير الضرائب يخضع للأحكام العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

و كما نلاحظ أن الأحكام هذه المرة أيضا إقتصر على ذكر مدير الضرائب بالولاية ، دون ذكر مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب ، و رئيس المركز الجوارى للضرائب .

الفقرة الثانية

صلاحيات القاضي الإداري أثناء الخبرة

تشكل الخبرة أداة من أدوات التحقيق في المنازعة و ليست وسيلة إثبات ، إذ تقوم الخبرة مبدأ مزدوج ، فلا يمكن للخبير أن يحل محل القاضي و بالتالي تعدي على المهام القضائية ، كما لا يمكن أن يحل محل الأطراف بخصوص الذي فرض عليه عبء الإثبات ، فالخبرة عليها أن تحترم عبء الإثبات² .

إن المشرع قد نظمها في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية و في المواد 125 إلى 145 من ق.ا.م.ا ، بالإضافة للقانون رقم 91 / 08 المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد³ ، و الأمر رقم 08/95 المتعلق بالمهندس و الخبير العقاري⁴ ، كذلك المرسوم التنفيذي رقم 310/95 الذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين⁵ .

¹ - المادة 84 : ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008 .

² - فضيل كوسه ، دعوى الضريبة و اثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومه ، الجزائر ، 2010 ، ص. 252 .

³ - القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 ابريل فيفري 1995 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، ج.ر. 20 .

⁴ - القانون رقم 95 / 08 المؤرخ في 01 فيفري 1995 المتعلق بمهنة المهندسين و الخبير العقاري ، ج.ر. 28 .

⁵ - القانون رقم رقم 95 / 310 المؤرخ في 10 اكتوبر 1995 الذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين ، ج.ر. رقم

و لما كانت المنازعات الضريبية بصفة عامة و منازعات التحصيل الضريبي بصفة خاصة تتعلق في الغالب بمسائل مالية و حسابية دقيقة خصوص في مسائل الحجوزات و كذا البيع في المزاد العلني ، فان المشرع سمح بالاستعانة بخبراء في المسائل الجبائية ، مما يجعل القاضي الإداري صلاحيات مطلقة في مباشرة إجراءات الخبرة مع استعان بشخص مكلف بالتحقيق .

تأكيد على ما سبق ذكره قضى به المجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 2002/02/18: " حيث أن المادة 340 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹ تسمح بانتهاج طريقة تعيين عون إدارة الضرائب أو خبير .

حيث أن للقاضي حرية الاختيار عون إدارة الضرائب أو خبير في المحاسبة و اختياره للخبير على أساس انه طرف حيادي و يتحرى الموضوعية² .

تستنتج مما قضى به مجلس الدولة انه يمكن للقاضي الإداري أن يستعين بعون إدارة الضرائب بناء لنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية³ ، و هذا في إطار البحث عن الدليل من اجل بناء و تكوين قناعته⁴ .

و بالتالي اللجوء القاضي الإداري للخبرة لا يعني أنها أصبحت ملزمة له و ذلك لكون الخبرة تتميز بطابع النسبي⁵ ، و هذا بناء لمبدأ حرية القاضي إذ لا تشكل أي إلزام له حتى و إن كانت ذات طابع تقني حسابي و بالتالي المقياس الذي يؤخذ به القاضي هو مدى اقتناعه و إجابة تقرير الخبير لجميع الأسئلة الفنية المطروحة من طرفه .

و نظرا لأهمية الخبرة في المجال الضريبي ، فإنه يتعين التطرق إلى إجراءات الخبرة (أولا) ، مهام الخبير في منازعات التحصيل الضريبي (ثانيا) .

أولا : إجراءات الخبرة الضريبية

تعتبر الخبرة آلية من آليات التحقيق ، يلجأ إليها القاضي الإداري للفصل في منازعات التحصيل الضريبي ، و كشف مدى جدية الوسائل المعتمدة من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب ، لإثبات مدى تطابق الضريبة المراد تأسيسها في إطار التحقيق في المحاسبة ، و مدى

¹ - الغيت المادة 340 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 و نقلت احكامها الى المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية .

² - قرار رقم 003677 ، الصادر بتاريخ 18 / 02 / 2002 ، مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، أشار إليه : كوسة فضيل ، نفس المرجع ، ص . 259 .

³ - تنص المادة 86 / 3 من ق.إ.ج : " لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق " .

⁴ - Denideni Yahia , Le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien ; Revue algérienne des sciences juridiques , economique et politique , N° 3/10 , p.09 .

⁵ - كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص . 258 .

تبرير رفض محاسبة المكلف بالضريبة ، بإضافة إلى كل المعلومات الموجودة بالملف الضريبي في التحقيق في التحقيق في رقم الأعمال الذي يخضع للضريبة في الفترة معينة ، و كذلك التحقيق في مدى قانونية إجراءات المتابعة خصوصا في إرجاء الدفع أو استرجاع الحجزات أو حتى البيع المحلات التجارية .

كما حدد المشرع الأطراف المعنية بإجراء الخبرة فيما يلي:

- تلجأ المحكمة الإدارية تلقائيا بإجراء الخبرة أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب وفقا لأحكام المادة 86 الفقرة الثانية من ق.ا.ج¹.
- تتم الخبرة القضائية من طرف خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة ، إلا انه يمكن أن يستند القاضي إلى ثلاثة خبراء إذا طلب المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب ذلك ، في مثل هذه الحالات يقوم كل طرف في النزاع بتعين خبيره ، أما الخبير الثالث يعينه القاضي وفقا لما نصت عليه المادة 86 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية .
- نص أحكام المادة 86 الفقرة الثالثة من ق.ا.ج ، على انه لا يجوز بأي حال من الأحوال تعيين خبير ، الموظفون الذين شاركوا في عملية التحصيل الضريبي ، و لا الأشخاص الذين ابدوا رأيا في المنازعة الضريبية ، أو الذي تم توكيلهم من قبل احد الطرفين أثناء التحقيق .
- يمكن لأطراف النزاع توجه بطلب الاعتراض على الخبير ، للمحكمة الإدارية أو مجلس الدولة في اجل ثمانية (08) أيام كاملة ، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير ، إذ يبيت القاضي الإداري في هذا الطلب بصفة استعجالية.
- في حالات يقوم الخبير برفض المهمة المسندة إليه، ففي مثل هذه حالات نص المادة 86 الفقرة الخامسة من ق.ا.ج بتعين خبير آخر بدلا منه .
- يتوجه الخبير في إطار إتمام المهمة الموكل له إلى مكان إجراء الخبرة ، بحضور ممثل عن مصلحة الجبائية و المكلف بالضريبة أو ممثله ، ذلك بعد استدعاء الأطراف المعنية وفقا لإحكام المادة 86 الفقرة السادسة تحت طائلة رفض الطلب².

¹ - تنص المادة 86 من ق.ا.ج : " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، و ذلك إما تلقائيا و إما بناءا على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية و يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء " .
² - تنص المادة 86 / 06 : " يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية. حيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكي ، و إذا اقتضى الأمر، الخبراء الآخرين، و ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات " .

ثانيا : مهام الخبير في منازعات التحصيل الضريبي

ترك المشرع الجزائري مهمة تحديد مهام الخبير للقاضي الإداري ، و عند انتهاء الخبير من المهام المسندة إليه يحرر تقريرا مفصلا ، يضمه سائر أعماله و يضعه تحت تصرف القاضي ، الذي يمارس سلطته على سلامة شكل و إجراءات الخبرة المنجزة و شرعيتها ، و التي تتمثل فيما يلي :

- اسم الخبير و عنوان مكتبه ;
- أسماء و ألقاب و عناوين الأطراف و محاميهم و عناوينهم ;
- ذكر منطوق الحكم الأمر بالخبرة حرفيا و بدقة ;
- ذكر الجهة القضائية التي أصدرت الحكم ;
- تاريخ الحكم و رقم القضية ;
- تاريخ تسليم الخبير للحكم الذي عينه و كلفه بالمهمة¹ ;
- ذكر الطرف الذي سلمه حكم التعيين ;
- ذكر تاريخ استدعاء الأطراف أو ممثليهم ;
- تاريخ الانتقال إلى معاينة الأماكن أو المباني محل الخبرة ;
- الإشارة إلى حضور أو غياب الأطراف المستدعية أو الأشخاص الذين تم استدعاؤهم ;
- ذكر تعداد الوثائق و المستندات التي سلمت للخبير من طرف الخصوم، بناء على طلبه أو من تلقاء أنفسهم أو بأمر من القاضي الإداري².

ما يمكن ملاحظته أن في مجال المنازعات التحصيل ليس هنالك دور كبير للخبرة نظرا لكون أصل المنازعة تكون في أساسها على عدم قانونية التحصيل الجبري أو إجراءات المتابعة ، فالثابت فقها و قضاء ، أن القاضي الإداري يعلم بالقانون و هو ملزم بتطبيقه على المنازعة التي تطرح عليه ، عكس منازعات الوعاء الذي تقوم على مسائل فنية حسابية لا تعتبر قبيل المعلومات العامة ، التي يفترض في الكافة العلم بها ، فهنا تكون الحاجة ملحة للاستعانة بالخبراء لإظهار الحقيقة و أعمال القانون .

¹ - طاهري حسين ، المنازعات الضريبية ، شرح لقانون الإجراءات الجبائية ، دار الخلدونية ، 2005 ، ص. 29 .

² - طاهري حسين ، المرجع السابق ، ص . 29 .

الفرع الثاني

صلاحيات القاضي الإداري في منازعات التحصيل الضريبي

بما أن منازعات التحصيل الضريبي تنتمي إلى القضاء الكامل ، فإنه يبدو من الوهلة الأولى أن لقاضي في مباشرته لدعوى سلطات و صلاحيات واسعة بالمقارنة مع صلاحيات قاضي المشروعية ، إلا أن حقيقة الأمر غير ذلك . و ذلك لوجود ضوابط و حدود تعيق عمل القاضي الإداري حيث تشكل تلك الأخيرة حيزا من الحماية للإدارة الضريبية من رقابة القضاء ، تأكيدا على مبدأ الفصل بين السلطات . رغم أن للقضاء سلطة الرقابة على أعمال الإدارة إلا أن هذه السلطة غير مطلقة¹.

و نظرا لغياب نص تشريعي ينظم على أساسه صلاحيات القاضي الإداري في النزاع الضريبي و منازعات التحصيل الضريبي ، ما يطرنا الاكتفاء بما ورد في الأحكام العامة المتعلقة بالمنازعة الإدارية عموما ، من هذا المنطلق حاولنا دراسة صلاحيات القاضي في منازعات التحصيل الضريبي التي تكون في مجملها لصالح الإدارة الضريبية و هي كالتالي : صلاحيات القاضي الإداري اتجاه الإدارة الضريبية (الفقرة الأولى) لننقل إلى صلاحيات القاضي الإداري اتجاه المكلف بالضريبة (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى

صلاحيات القاضي الإداري إتجاه الإدارة الضريبية

يلعب القاضي الجبائي دورا محوريا في تحقيق العدالة الضريبية، ودعم ثقة المتقاضين في القضاء الإداري. لذا فإن تحليل ودراسة بعض حدود عمل القاضي الجبائي ليس الهدف منه التتقيص والتقليل من قيمة العمل القضائي الصادر في المادة الجبائية الذي مما لا شك فيه يكتسي ذو أهمية بالغة بالرغم من حداثة تجربة المحاكم الإدارية كقضاء متخصص ، بل تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن بعض الثغرات لتتجاوزها لهدف تطوير قضائنا الإداري أو خلق ما يسمى في قانون الفرنسي القاضي الجبائي .

¹ - بوشير محند أمقران ، انتفاء السلطة القضائية في الجزائر ، رسالة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون ، كلية الحقوق ، جامعة تيزي وزو ، 2005 - 2006 ، ص. 229 .

هذا مع الإشارة إلى أن هذا التقييم يبقى نسبيا بحكم قلة الأحكام المنشورة في مثل هذه القضايا خصوصا منازعات التحصيل الضريبي ، بل والانتقائية حتى في النشر، دون أن ننسى الصعوبات البالغة التي واجهناها للحصول على الأحكام والقرارات التي قمنا بدراستها. وتتنوع هذه الصلاحيات : لا يمكن للقاضي الحلول محل الإدارة (أولا) هل يمكن للقاضي توجيه أوامر للإدارة ؟ (ثانيا) .

أولا : لا يمكن للقاضي الحلول محل الإدارة

يشكل الحلول وسيلة رقابة إدارية يمارسها الرئيس على رؤوسه بناء على نص صريح ، يشترط ممارستها أن يكون العضو مندمجا في الإدارة لا أجنبيا عنها، و لما كان القاضي أجنبيا عن الإدارة سواء من الناحية العضوية أو الوظيفية ، فان عدم حلول القاضي محل الإدارة لا يعدو إلا أن يكون أمرا طبيعيا ، و لا يمكن أن يحل قراره محل قرار الإدارة أو القيام بالأعمال الإدارية بدلا منها¹.

فإذا كان عدم حلول القاضي الإداري محل الإداري في دعوى الإلغاء لا يثير أي إشكال ، بإعتباره لا يملك إلا إلغاء القرار غير المشروع ، دون تعديله أو إحلال قرار آخر محله ، فإن الأمر يختلف فيما يتعلق بدعوى القضاء الكامل ، بما في ذلك الدعوى الضريبية . إن مراقبة القاضي الإداري لأعمال المصالح الضريبية فيما يتعلق بعملية التحصيل الضريبي ،إنما ينصب على مدى احترام الإدارة الضريبية للإجراءات القانونية المنظمة لهذه العملية ، و بالتالي فلا يمكن اعتبار هذه الرقابة حلولا .

تقوم صلاحيات القاضي إتجاه الإدارة الضريبية على عدة جوانب ، فلا يمكن لقاضي الفصل في النزاع من تلقاء نفسه تكريس لمبدأ حياد القاضي² ، فهو مقيد بطلبات الأطراف فالقاضي الذي طلب منه إسترداد الأشياء المحجوز لا يمكن له بأي حال من الأحوال الحكم ببيع المحجوزات في المزاد العلني ، بالتالي لا يمكن للقاضي إقحام نفسه في النزاع القائم بين الفرد و الإدارة إلا إذا طلب منه ذلك أي لا يتدخل في النزاع الضريبي من تلقاء نفسه .

ثانيا : هل يمكن للقاضي توجيه أوامر للإدارة ؟

بعد صدور القانون 09/08 الذي يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، حاول المشرع حاول تجاوز هذه العقبة ، بأن أعطى للجهة القضائية الإدارية ، ممثلة في القاضي الإداري ، سلطة توجيه أوامر للإدارة ، من أجل إلزامها باتخاذ تدابير لتنفيذ أمر أو حكم أو قرار الصادر ضدها ، كما

¹ - امال يعيش تمام ، سلطات القاضي الإداري في توجيه اوامر للإدارة ، شهادة دكتوراه ، 2011 – 2012 ، ص. 23 .

² - حسن السيد بسيوني ، المرجع السابق ، ص. 339 .

يمكن أن يأمرها أيضا بإصدار قرار إداري جديد في الأجل المحدد من أجل تنفيذ الإلتزام الواقع عليها بموجب أمر أو حكم أو قرار صادر ضدها¹.

أما فيما يتعلق بالغرامات التهديدية فالى غاية صدور القانون 08-09 الذي يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، فإن القضاء الجزائري أستقر على عدم جواز إصدار غرامات تهديدية ضد الإدارات العمومية ، هذا ما أكدته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 2000/04/24².

إلا أنه بعد صدور قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يبدو أن المشرع الجزائري تدارك الأمر ، إذ سمح بالنطق بالغرامات التهديدية ضد الإدارات العمومية من أجل إلزامها على تنفيذ حكم أو قرار قضائي ، وفقا لما نصت عليه المواد 980 إلى 986 ق.ا.م.ا ، و كل هذا في إنتظار ما ستستقر عليه التطبيقات القضائية مستقبلا .

الفقرة الثانية

صلاحيات القاضي الإداري اتجاه المكلف بالضريبة

يتمتع القاضي بسطات واسعة تتجاوز تلك التي يتمتع بها قاضي الإلغاء ، بأن المكلف بالضريبة الذي يطالب في دعواه التخفيض أو الإلغاء الكلي للضريبة يمكن له المطالبة بالتعويض عن الضرر الذي ألحقته به الإدارة الضريبية ، غير أن مجلس الدولة الفرنسي رفض كل طلب تعويض ملحق بالدعوى الأصلية ، بحيث إشتراط أن يكون موضوع دعوى منفصلة .

لكن مجلس الدولة الجزائري قرر إستثناء في قرار له صادر في 2003/03/18 ، الخروج عن هذه القاعدة ، إذ قبل الطلبات المرفقة بالدعوى ، غير تلك المتعلقة بالتخفيض أو الإلغاء الكلي للضريبة و التي تخضع للشكوى المسبقة ، المتمثلة أساسا في منازعات التحصيل الضريبي مثلا في دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة خطأ .

¹ - أنظر : نص المادتين 978 و 979 من القانون 09/08 ، الذي يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

² - خرشي إلهام ، المرجع السابق ، ص. 103 .

المطلب الثاني

دور قاضي الاستعجالي في منازعات التحصيل الضريبي

إن أبرز المميزات التي تختص بها منازعات التحصيل الضريبي عن غيرها من منازعات الضريبة كونها تعتمد بشكل كبير على القضاء الإستعجالي . لذا فإن الغاية من هذا الأخير هو إعطاء المميزات التي تتوفر بها الدعوى الإستعجالية في مجال التحصيل الضريبي عن غيرها من الدعاوى .

المبادئ العامة للقضاء الإستعجالي قائمة على ضرورة إتخاذ القاضي الإداري لتدابير وسلطات وقاية فيما يخص منازعات التحصيل الضريبي و هذا لتوفير الحماية الكافية لحقوق المكلف.

نظرا لطبيعة القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ، و التي تمتاز بالتنفيذ المباشر بوسائله الخاصة ، ليس للمكلف بالضريبة أن يوقفها ، و لا يسعه إلا رفع دعوى أمام القاضي الإداري المختص بالأمر المستعجلة و استنادا على نص المادة 948 من ق.ا.م.ا " يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في هذا القانون و أحكام قانون الإجراءات الجبائية قسمنا المطلب الثاني إلى فرعين : شروط رفع الدعوى الإستعجالية (الفرع الأول) ، و دور القاضي الإستعجالي في منازعات التحصيل الضريبي (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

شروط رفع الدعوى الإستعجالية

إن القرارات التي تصدرها الإدارة الضرائب أثناء مباشرتها لعملية التحصيل الضريبي تكون ممهورة بالتنفيذ المباشر ، و التي قد تشكل ضررا على المكلف بالضريبة ، إذ يصعب في كثير من الأحيان إصلاحها كالحجز أو بيع المحجوزات ، إن هذا الإمتياز الذي منح لها لا يمكن أن تمارسه إلا في حدود معينة . لذا راع المشرع هذه المسألة بتطبيق إجراءات سريعة و ذلك حتى لا تضار مصالحهم اذا ما تم اللجوء بشأنها إلى القضاء العادي لبطء الاجراءات فيه ، و بالتالي قد يترتب عليه ضياع الحق المطالب به ، من هذا المنطلق يعد اللجوء إلى القضاء الإستعجالي إجراء استثنائي تقتضيه الضرورة . يخضع الاستعجال في منازعات التحصيل الضريبي للقواعد المنصوص عليها في ق.ا.ج نذكر منها المادة 146 و أحكام الإستعجال المنصوص عليه في ق.ا.م.ا .

و عليه سوف نتناول في هذا الفرع شروط اختصاص القاضي الإستعجالي في المواد الإدارية (الفقرة الأولى) ، ثم نتعرض الى مدى اختصاص القضاء المستعجل في وقف تحصيل الضريبة (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى

شروط اختصاص القاضي الإستعجالي في المواد الإدارية

تتمتع الإدارة الضريبية بإمكانيات واسعة تسمح لها بتحصيل الأموال إتجاه المكلف بالضريبة ، مما يؤدي في كثير من الاحيان إلى إلحاق اضرار نتيجة لتنفيذ المباشرة لقراراتها . هذا ما يدفع المكلف بالضريبة الى القضاء الاستعجالي من اجل تدارك الاضرار التي يمكن تلحق به . لذا فاللجوء الى القضاء الاستعجال يعد من الأساسيات منازعات التحصيل الضريبي بالنسبة للمكلف بالضريبة ، نظرا للحاجة الملحة الى السرعة في رفع ضرر و حسم النزاع مؤقتا . مما يجعل دور القاضي الإستعجالي في منازعات التحصيل الضريبي يشغل حيزا مهما في حل النزاع .

يعتبر القضاء الإستعجالي إجراء إستثنائي تقتضيه الضرورة لأن الأصل هو التأني ، يخضع الاستعجال في منازعات التحصيل الضريبي طبقا للقواعد المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية منها المادة 146 و أحكام الإستعجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

لكي يكون القاضي الإستعجالي مختصا في الدعوى المرفوعة أمامه لا بد من اجتماع جملة من الشروط الواردة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المتمثلة في :

أولا : توفر حالة الإستعجال

هذا الشرط منصوص عليه في المادة 917 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية بنصها على " في جميع حالات الإستعجال " أي أنه من أجل انعقاد اختصاص القاضي الإستعجالي لابد من توفر عنصر الإستعجال، و الملاحظ أن هذه الحالة لم يتم تعريفها من طرف المشرع، و لقد اختلف الفقهاء حول مفهومها غير أن التعريف الراجح الذي يتفق عليه أغلبهم هو وجود عنصر الخطر الحال الذي يهدد الحق و من شأنه إحداث ضرر يصعب تداركه¹ ، يعتبر هذا الشرط من النظام العام لا يمكن مخالفته و على القاضي الإستعجالي ان يسبب دائما أوامره بهذا العنصر، و في حالة عدم توفر هذه الحالة عليه التصريح بعدم اختصاصه النوعي للنظر في القضية.

يطرح التساؤل في هذا المجال حول الطعن في قرار غلق المؤقت للمحل التجاري أمام القاضي الإستعجالي، فرغم صراحة نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية التي تعطي إمكانية للمكلف بالضريبة الذي مسه قرار الغلق المؤقت لمحلته التجاري الصادر حسب الإختصاص من مدير

¹ - أمزيان عزيز المرجع السابق صفحة 101 .

المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب الطعن في القرار أمام رئيس المحكمة الإدارية للفصل في القضية وفقا للإجراءات الإستعجالية، بالتالي قاضي الأمور المستعجلة هو المختص في مثل هذه القضايا، إلا أنه هناك من يرى أن الطعن هنا لا يعني قرار الغلق المؤقت و إنما يخص قرار القابض بخصوص رفض إكتتاب أجل للتسديد و ذلك لسببين الأول منح المشرع للمكلف مهلة 10 أيام للتحري من دينه أو إكتتاب أجل التسديد و بالتالي تجنب قرار الغلق، والثاني يتمثل في أن الطعن القضائي امام القاضي الإستعجالي لا يوقف تنفيذ قرار الغلق بالتالي لا يمكن للقاضي وقف تنفيذه و إلا يكون قد خالف القانون، بالتالي شرط الإستعجال في هذه الحالة يتمثل في رفض القابض لطلب المكلف بالضريبة المتضمن أجل التسديد¹.

ثانيا : عدم المساس بأصل الحق

إن جميع الدعاوى الإستعجالية تشترط على القاضي المكلف بها عدم المساس بأصل الحق والمقصود به عدم التعرض إلى موضوع الدعوى بتقرير أو إنشاء أو إلغاء حقوق و انما الهدف من الدعوى الإستعجالية هو اتخاذ تدابير مؤقتة من أجل الحفاظ على المراكز القانونية، و تعدي القاضي على القاعدة يعرض أمره للإلغاء لأنه يكون قد تجاوز حدود الإختصاص التي رسمها له القانون.

ثالثا : عدم المساس بالنظام العام و الأمن العام

لقد نصت المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية و الادارية على أنه للقاضي الإستعجالي في المواد الإدارية أن يأمر بصفة مستعجلة باتخاذ جميع الإجراءات اللآزمة باستثناء ما تعلق منها بأوجه النزاع التي تمس النظام العام أو الأمن العام، و هذا الشرط يعتبر من النظام العام يمكن إثارته في أية مرحلة من مراحل التقاضي حتى لأول مرة امام جهة الإستئناف، فعلى قاضي الأمور المستعجلة التحقق من عدم مساس المنازعة بالنظام العام و الأمن العام قبل اصدار أمره، و في الحالة العكسية عليه القضاء بعدم الإختصاص النوعي، و له سلطة تقديرية واسعة في تحديد المنازعات التي تمس بالنظام العام أو الامن العام لأن المشرع لم يعرف لنا المقصود منها و لم يحدد الحالات التي تدخل فيها .

رابعا : رفع دعوى في الموضوع

لكي يظهر الطاعن أمام القضاء الإستعجالي جدية طلبه في اتخاذ تدبير استعجالي مؤقت من طرف القاضي الإستعجالي عليه أن يثبت أنه أقام دعوى في الموضوع من أجل الفصل في النزاع، و هذا

¹ - أمزيان عزيز المرجع السابق صفحة 102.

الشرط غير منصوص عليه في القانون صراحة و إنما تم إحدائه من قبل مجلس الدولة الذي رفض في العديد من قراراته الدعوى لعدم وجود دعوى في الموضوع الذي يثبت أن الهدف من القرار الإستعجالي هو إبقاء الأوضاع على حالتها لمدة زمنية معينة إلى حين الفصل في موضوع النزاع.

الفقرة الثانية

مدى اختصاص القضاء المستعجل في وقف تحصيل الضريبة

بالرجوع إلى القواعد العامة نجدها تنص صراحة على عدم اختصاص قاضي الامور المستعجلة في المواد الإدارية في الإعتراض على تنفيذ القرارات الإدارية ، ولكن هناك استثناء على القاعدة العامة ، حيث يجوز للقاضي الاستعجاليوقف تنفيذ القرار الإداري في حالات التعدي والإستيلاء و الغلق الإداري، و بالرجوع إلى القواعد الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية ومنها المادة 158 التي تنص على أن طلب تأجيل الدفع يدرج في الإعتراض أي في دعوى الموضوع، بالتالي تكون طلبات وقف تنفيذ قرار الإدارة الجبائية من اختصاص قاضي الموضوع و ذلك بإدراج هذا الطلب في العريضة الإفتتاحية التي تتضمن اعتراض المكلف بالضريبة على إجراءات التحصيل. ذلك لأن تأجيل تحصيل الضريبة يمس بأصل الحق، بالتالي يكون قاضي الأمور المستعجلة غير مختص، و هذا ما ذهبت إليه المحكمة العليا في قرارها المؤرخ في 12/10/1985¹ الذي إعتبر تأجيل تحصيل الضريبة دون الأخذ بعين الإعتبار الضمانات المقدمة للحفاظ على حقوق الإدارة يعد مساس بأصل الحق.

لكن رغم ما سبق ذكره حول عدم اختصاص القاضي الإستعجالي في وقف تنفيذ القرار الإداري إلا أن الإجتهد القضائي قد تذبذب في هذا الشأن و ذلك كما يلي:

القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 10/05/2005 تحت رقم 0025577² الذي قضى بإلغاء الأمر الإستعجالي الصادر عن رئيس الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تلمسان القاضي بتأجيل الضريبة إلى حين الفصل في الدعوى الأصلية، و القضاء من جديد برفض الطلب الأصلي الذي تم استئنافه، و ذلك بسبب تقديم ضمانات كافية لتغطية أصل الدين الضريبي المحدد بالمادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ - أيت بلقاسم جمال - المرجع السابق صفحة 27.

القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2004/06/02 تحت رقم 19510¹ الذي ألغى الأمر الإستعجالي الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة القاضي برفع الحجز على الحساب الجاري لحين الفصل في دعوى الموضوع، و القضاء من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس لأن الطعن في الضريبة لا يوقف التنفيذ. صدور قرار عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/04/23 تحت رقم 1470 يقضي بتأييد الأمر الإستعجالي الصادر عن مجلس قضاء وهران القاضي بوقف تنفيذ الحجز و البيع بالمزاد العلني.

فهذه القرارات غير مستقرة على رأي واحد فيما يخص اختصاص القضاء الإستعجالي في الأمر بوقف تنفيذ القرار الصادر عن الإدارة الجبائية مع العلم أنه تم صدور قرار عن مجلس الدولة عن الغرف المجتمعة بتاريخ 2004/06/15 تحت رقم 18743 يقضي أن الإختصاص في وقف تنفيذ القرارات الإدارية يعود لقاضي الموضوع و ليس لقاضي الإستعجال.

الفرع الثاني

صلاحيات القاضي الإستعجالي في منازعات التحصيل الضريبي

يفصل القاضي الضريبي الإستعجالي، في المنازعات الضريبية التي تدخل في مجال اختصاصه و يمارس في هذا المجال سلطات مختلفة نتعرض لها تباعا :

الفقرة الأولى

صلاحيات القاضي الاداري في تأجيل الدفع

لقد نصت المادة 1/158 من قانون الإجراءات الجبائية(المادة 1/198 من قانون المالية لسنة 2002، المعدلة و المتممة) أجازت للمكلف بالضريبة أن يقدم في حالة إستلامه تبليغ سند التحصيل، إعتراضا أمام المحكمة الإدارية. و ذلك في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ إستلامه تبليغ سند التحصيل¹. إذ تنص المادة السالفة الذكر على " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في

¹ - و هو ما ذهب إليه أيضا قضاؤنا في قرار المحكمة العليا رقم 43995 الصادر في 1985/10/12 إذ جاء فيه " من المقرر قانونا أن رئيس المجلس القضائي يستطيع عند فصله في القضايا الإدارية أن يأمر عن طريق الإستعجال باتخاذ جميع الإجراءات التي يراها ضرورية دون المساس بأصل الحق، من ثم فإن طلب تأجيل تحصيل الضرائب لغاية البت في النزاع موضوعا يدخل ضمن إختصاص قاضي الإستعجال. و لما كان من الثابت في قضية حال- أن المجلس القضائي أمر بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها الشركة المستأنفة و ذلك لغاية الفصل في النزاع موضوعا ، فإن هذه الدعوى تعتبر فعلا من إختصاص قاضي الأمور المستعجلة" ، تم الإشارة إليه أحمد لعور و نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص. 213 .

حصة المبالغ المطالب بها، أن يقدم اعتراضا خلال أربعة (04) أشهر من إستلام تاريخ تبليغ سند التحصيل".

إذا كانت هذه المادة لم تحدد لنا أي من القضاء الإداري العادي أو الإستعجالي هو المختص في نظر الإعتراض المقدم من طرف المكلف بالضريبة و لا إجراءات رفعه، فانه وبالرجوع إلى قواعد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، لاسيما المادة 834 منه، نجد أن وقف تنفيذ قرار إداري متى كانت ظروف الإستعجال تبرر ذلك، من إختصاص قاضي الأمور المستعجلة¹.

و بالتالي الإعتراض على اجراءات المتابعة ليس لها أثر موقف بخصوص دفع المبلغ الرئيسي لسند التنفيذ، و أن له أثرا موقفا بخصوص دفع الغرامات و العقوبات و الحقوق الزائدة و جميع الملحقات إلى غاية صدور القرار القضائي².

و إستثناء على ذلك المبدأ، تنص المادة 158 في فقرتها الرابعة

" يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجىء دفع المبلغ الرئيسي المتنازع فيه إذا طلب ذلك في اعتراضه مع تحديد مبلغ التخفيض الذي يطالب به أو بيان أساس ذلك". كما لا ينتج الإعتراض على التحصيل للضرائب، أي أثر إلا إذا كان المكلف قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب. و هو ما جاء في نص المادة 158/5 إذ تنص: " عند إنعدام وجود ضمانات، فانه يمكن متابعة المكلف بالضريبة الذي طلب الاستفادة من هذا التدبير، حتى و لو أدى ذلك إلى الحجز الضمني للجزء المتنازع فيه بالدرجة الأولى، من دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة".

الفقرة الثانية

صلاحيات القاضي الاستعجالي في وقف اجراءات المتابعة

القاعدة العامة هي أن الضريبة مستحقة الأداء للخرينة بمجرد صدور قرار تحصيلها و تبليغه للمكلف بالضريبة بالطرق القانونية، و أن الديون الضريبية ، من حيث المبدأ، ديون محمولة و ليست

¹ - و هو ما ذهب إليه أيضا قضاؤنا في قرار المحكمة العليا رقم 43995 الصادر في 1985/10/12 إذ جاء فيه " من المقرر قانونا أن رئيس المجلس القضائي يستطيع عند فصله في القضايا الإدارية أن يأمر عن طريق الإستعجال باتخاذ جميع الإجراءات التي يراها ضرورية دون المساس بأصل الحق، من ثم فان طلب تأجيل تحصيل الضرائب لغاية البت في النزاع موضوعا يدخل ضمن إختصاص قاضي الإستعجال.

و لما كان من الثابت في قضية حال- أن المجلس القضائي أمر بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها الشركة المستأنفة و ذلك لغاية الفصل في النزاع موضوعا ، فان هذه الدعوى تعتبر فعلا من إختصاص قاضي الأمور المستعجلة" ، تم الإشارة إليه أحمد لعور و نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص. 213 .
² - المادة 158 في فقرتها الثالث من قانون الإجراءات الجبائية .

مطلوبة ، أي أنه على المكلف بالضريبة أن يبادر بدفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العمومية وإلا تعرض لغرامات ضريبية.

و تتم المتابعات عندما يتعلق الأمر بتحصيل الضريبة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، هذا ما نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

و تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني، و الحجز و البيع، على أن يبقى الغلق المؤقت و الحجز يسبقان وجوبا بإلزام بالدفع

و يتدخل القاضي الإستعجالي في وقف تنفيذ هذه الإجراءات مثلما سنراه تباعا

أولا : رفع اليد عن قرار الغلق المؤقت و الحجز

أ- إجراء الغلق المؤقت للمحل المهني

يعتبر إجراء الغلق المؤقت للمحل المهني أحد الإجراءات التنفيذية الممارسة من طرف الإدارة الضريبية من أجل تحصيل الضريبة المستحقة للدولة و المطلوب أداؤها من طرف المكلف بالضريبة.

و نصت على إجراء الغلق المؤقت للمحل المهني المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية وهي تنص في فقرتيها الأولى و الثانية على: " يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب ، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير المحاسب المتابع، و لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر. و يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي أو لم يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي و العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق "

و لأن هذا الإجراء من شأنه أن يضر بالمكلف بالضريبة كونه يمس مكان ممارسته لنشاطه المهني و بالتالي يعرقله في أداءه، فان المشرع حماية منه لمصالح المكلف بالضريبة، منح لهذا الأخير حق اللجوء إلى القضاء لإيقاف تنفيذ هذا الإجراء.

و عليه جاءت الفقرة الثالثة من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية بما يلي :

" و يمكن للمكلف بالضريبة المعني باجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً لا يوقف الطعن بتنفيذ قرار الغلق المؤقت ."

و مما يلاحظ على هذه المادة هو خلوها من النص على الإجراءات و الشروط الواجب مراعاتها من طرف المكلف بالضريبة و لا على الأجل القانوني لرفع الطعن أمام القاضي الاستعجالي.

ب- وقف الحجز التنفيذي و البيع بالمزاد العلني

إن وقف تنفيذ الحجز التنفيذي والبيع بالمزاد من اختصاص قاضي الإستعجال. و إن قرار وقف تنفيذ أمر تحفضي مؤقت لا يمس بأصل الحق و لا يضر بمصالح و حقوق الأطراف.

• قرار مجلس الدولة رقم 5671 الصادر في 2002/12/17

" حيث أن المستأنف عليه رفع دعوى استعجالية أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس وهران مطالباً بوقف حجز تنفيذي و البيع بالمزاد العلني إلى غاية الفصل في موضوع النزاع المطروح على الغرفة الإدارية لدى مجلس وهران حول قيمة الضريبة المفروضة عليه من طرف إدارة الضرائب، حيث أن المستأنف عليه فرضت عليه ضريبة قطع في صحتها أمام قاضي الموضوع، أنه قبل الفصل فيها، قامت إدارة الضرائب بوضع حجز تنفيذي على المحل التجاري ثم بيعه. حيث أن بيع المحل سيؤدي إلى انعكاسات لا يمكن إصلاحها في حالة ما إذا فعلاً قرر القضاء خفض أو رفع قيمة الضريبة المفروضة على المستأنف. حيث أن قرار تنفيذ الحجز التنفيذي من اختصاص قاضي الإستعجال. و إن قرار وقف تنفيذ أمر تحفضي مؤقت لا يمس بأصل الحق و لا يضر بمصالح و حقوق الأطراف و عليه فان ما أقره قضاة المجلس على صواب يستوجب المصادقة عليه"¹.

ثانياً : اشعار الغير الحائز

كثيراً ما تستعمل إدارة الضرائب طريق إشعار الغير الحائز، لتحصيل دين ضريبي حال الأداء و محدد المقدار. وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية، نجده لم يعرف هذا الإجراء كما لم يتعرض إلى إجراءاته أو حتى شروطه، كل ما وجدناه هو الإشارة إليه في المادة 159 الفقرة الثانية منه.

¹ - مجلة مجلس الدولة- المنازعات الضريبية - عدد خاص 2003 ص. 73 .

بصفة عامة، فإن إشعار الغير الحائز، إجراء تنفيذي يمكن الإدارة الضريبية، من تحصيل الضرائب المتعلقة، و ذلك لدى أي شخص أو جهة (البنك عادة) يكون المكلف بالضريبة قد أودع لديها أموالاً. و يتم تبليغ إشعار الغير الحائز، من طرف مصلحة التحصيل التابعة لإدارة الضرائب ، و ذلك بواسطة استمارة محررة لهذا الغرض. و يجد هذا الإجراء أساسه القانوني في اعتبار الخزينة العمومية صاحبة امتياز على أموال المكلف بالضريبة المتخلف عن دفعها.

و يطرح التساؤل في مدى اعتبار إشعار الغير الحائز قراراً إدارياً، و بالتالي هل يقبل الطعن فيه قضائياً. لقد أجاب مجلس الدولة على هذا التساؤل في قرار قرار مجلس الدولة - الغرفة الثالثة - رقم 189340 الصادر بتاريخ 2000/03/27 و تتلخص القضية في أنه و بناء على إشعار للغير الحائز، صادر عن قابض الضرائب المباشرة بتاجنانت و مبلغ لبنك المستأنف، تم حجز مبلغ 115.000 دج لصالح الخزينة العمومية، فطعن المستأنف في الإشعار أمام الغرفة الإدارية بمجلس قضاء قسنطينة، التي صرحت بعدم إختصاصها. و قرر مجلس الدولة بأن:

" الغرفة الإدارية بمجلس قضاء قسنطينة لم تطبق القانون تطبيقاً سليماً بتصريحها بعدم إختصاصها (لأن) مصدر الحجز المطعون فيه هو إشعار إلى الحائز من الغير الصادر عن قبضة الضرائب المتنوعة بتاجنانت و بالتالي فهو قرار إداري يجب تقديمه إلى قضاء إداري " .

خلاصة الفصل الثاني

في نهاية هذا الفصل يمكن أن نشير إلى :

إشترط القانون صراحة لدي الدعوى القضائية في المجال الجبائي أن يستفيد المكلف بالضريبة بطعنا مسبقا أمام الإدارة الجبائية . فالطاعن في منازعات التحصيل الضريبي يلتمس من الجهات المعنية إما طلبات وقتية أو طلبات موضوعية . و بعد إستquad الطعن خلال المرحلة الإدارية يحق له التقدم بالمنازعة أمام القضاء الإداري .

إذ يعتبر الطعن القضائي بما يتطلبه من إجراءات هو أنجح الضمانات للمكلفين بالضريبة ، فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية عند ممارسة نشاطها ، و من تم يضمن حقوق الأفراد ضد ما يشوب قرارات تحصيل و إجراءات المتابعة من تعسف أو خطأ .

لذا يلعب القاضي دورا محوريا بإعتباره حامي للحقوق و الحريات الفردية ، إلا أن هذا الدور محكوم بمجموعة من القيود التي لا تسمح للقاضي سواءا الموضوعي أو الاستعجالي إتمام مهمته .

الخصائمه

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة التي تم تكريسها لموضوع " منازعات التحصيل الضريبي " ، البحث عن أساس المنازعة ليكون بذلك المعيار الذي يميز بين منازعات التحصيل الضريبي عن منازعات الوعاء ، و هذا من خلال التطرق لأهم الآراء الفقهية التي قيلت فيها ، و التي ناقشت موضوع النزاع و اعتبار كل من التحصيل الجبري حدث منشئ للنزاع و إجراءات المتابعة عنصر مطور له ، ليتم التصدي فيما بعد لإستظهار الأساس القانوني الذي يتم فيه الاعتراض على عملية التحصيل الضريبي من طرف المكلف بالضريبة بحيث يتوجب أن تأخذ شكل اعتراض على إجراءات المتابعة أو شكل اعتراض على التحصيل الجبري ويكون ذلك خلال أجل شهر من تاريخ التبليغ إجراء المتابعة، كما يمكنه أن يطلب إيقاف التسديد من خلال اتفاق بين كل من المكلف والإدارة الضريبية.

إن أهم تجليات من خلال دراستنا لهذا البحث اهتمام المشرع بمسألة الضريبة بصفة عامة والتحصيل بصفة خاصة تجله يبحث في كل مرة عن آليات قانونية تمكنه من تحقيق أهدافه بالمقابل يحاول إيجاد نوع من التوازن بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة. فإذا كانت الإدارة تتمتع بامتيازات مستمدة من سلطة السيادة، والتي تجعلها في موقع أقوى مقارنة مع المكلف الطرف الضعيف، فإن ذلك لا يعني أن ممارسة الإدارة لوظيفتها تتم بشكل مطلق، بل إن التشريعات في الدول الديمقراطية بما فيها التشريع الجزائري عمد إلى إرساء قواعد تضبط كيفية تدخل الإدارة أثناء ممارسة وظيفتها، وبيان حدود هذا التدخل. حرصا على توفير ضمانات قانونية لفائدة المكلف بالضريبة تقاها لأي تعسف أو تجاوز في استعمال السلطة.

لذا من خلال دراستنا لموضوع منازعات التحصيل الضريبي باعتمادنا على التشريع الجزائري حاولنا تسليط الضوء على ازدواجية التي تتميز بها و هذا من منطلق تبيان مختلف المراحل والإجراءات التي تمر بها هذه المنازعات وكيفية تسويتها سواء أمام إدارة الضرائب أو القضاء الإداري.

بالنظر إلى طبيعة المنازعة نجد أنها المرحلة الأولى التي تمر عملية التحصيل الضريبي من خلال إجراءات التحصيل الودي مرورا بعملية التحصيل الجبري انتهاء بإجراءات المتابعة قد تكون هنالك أخطاء قد ارتكبت من قبل الإدارة الضريبية . من هذا المنطلق منح المشرع الجزائري من خلال القوانين الجبائية الحق للمكلف بأن يعارض أي إجراء متخذ في حقه لأي سبب يتمسك به شريطة أن يكون مرتبط بعملية التحصيل الجبري أو إجراءات المتابعة. يكون المكلف بالضريبة في هذه الحالة ملزما بتقديم شكواه إلى الجهة المختصة وفقا للشروط المحددة قانونا لاستصدار قرار بشأن النزاع المطروح أمامها.

ما يمكن ملاحظته من خلال مختلف النصوص و المواد التشريعية ، أن المشرع منح سبلا عديدة للمكلف بالضريبة، ليدافع بها عن حقوقه تجاه إدارة الضرائب، بدءاً من طرح شكواه أمام الإدارة الضريبية المختص إقليمياً، وأخيراً إمكانية رفع دعواه أمام القاضي الإداري ، دون أن يكون له الحق اللجوء للجان الطعن ، و هذا ما يعطى منازعات التحصيل الضريبية الخصوصية و التميز عن غيرها من المنازعات .

ما لفت انتباهنا أثناء التعرض لمراحل القضائية ، أن القاضي الإداري المختص بالنظر في منازعات التحصيل الضريبي ، يتمتع بسلطاتٍ محددة قانوناً مرتبطة بعملية التحقيق و كذا الإثبات ، من أجل بناء قناعته للحكم في المنازعة ، خصوصاً القاضي الاستعجالي إذ له دور كبير من خلال الأوامر و القرارات التي يمكن أن يتخذها اتجاه إدارة الضرائب قد تصل إلى تأجيل الدفع .

و بعد هذه الدراسة ، تم التوصل إلى بعض الملاحظات و التوصيات كالاتي :

• الملاحظات:

أولاً : من خلال التطرق إلى الآراء الفقهية و الإجهادات القضائية

1. يذهب الرأي الراجح في الفقه و القضاء إلى اعتبار إجراءات المتابعة هي المحرك الأساسي للمنازعة ، مما يجعل المكلف بالضريبة مقيد في اعتراضه إلى حين مباشرة الإجراءات حتى وإن كان هنالك خرق للقانون أثناء ، عملية التحصيل الودي أو الجبري .
2. اجتمع الفقهاء على أن المكلف بالضريبة يمكنه منازعة الإدارة فيما اتخذته من قرارات ضريبية، وذلك بفضل توفر نظام قانوني ينظم كيفية المنازعة والضمانات التي يجب على الإدارة احترامها لصالح المكلف ، كما يتضمن أيضاً مجموعة من السلطات التي يضعها المشرع رهن إشارة الإدارة من أجل التصدي لكل مكلف يحاول التملص من أداء هذا الواجب .
3. رغم الأهمية التي تحظى بها عملية التحصيل الضريبي ، و رغم السلطات التي تتمتع بها إدارة الضرائب من أجل تحصيل ديونها إلا أن هذه السلطات ليست مطلقة بل مقيدة بمجموعة من الضوابط لا بد من احترامها تحت طائلة البطلان
4. إن إجراءات المتابعة تشكل خطورة على الحياة المهنية للمكلف بالضريبة كما يمكن أن تنتقل هذه الخطورة إلى الأقارب ، كونها تؤثر بطريقة مباشرة على الوضعية المالية للأشخاص المعنيين .

ثانيا: بعد التطرق لموقف المشرع الجزائري من منازعات التحصيل الضريبي ، و مقارنته ببعض التشريعات الأجنبية يمكن طرح الملاحظات التالية :

1. عدم وجود نصوص قانونية كافية تنظم سواء عملية التحصيل أو منازعات التحصيل الضريبي إذ توجد فجوات و فراغات قانونية تساعد بشكل كبير على زيادة نسبة التحايل قصد التهرب من دفع الضريبة ، عكس التشريع الفرنسي المعروف بتنظيمه المحكم بالمسائل الضريبية
2. توجد في قانون الإجراءات الجبائية أخطاء فادحة في النص العربي مقارنة بالنص الفرنسي و هذا التناقض يولد الغموض و سوء التطبيق ما يجعل سرعة استدراك هذا النقض أمر ضروري.
3. كثرة التعديلات التي تشهدها التشريعات الضريبية التي تؤدي إلى بطء في عملية التحصيل الضريبي .
4. عدم وجود حماية كاملة للمكلف بالضريبة ، ناتجة من عدم التنظيم الدقيق لإجراءات المتابعة فعلى سبيل المثال في المادة 153 من ق.ا.ج نص على صورتين من الاعتراض الأولى الاحتجاج على التحصيل الجبري و الثانية الاحتجاج على إجراءات المتابعة دون أن يحدد الفرق بينهما أو على الأقل وضع مفاهيم عامة تفاديا للخلط بين المرحلتين.
5. وجود فراغات قانونية تجبر سواء القاضي أو الإدارة اللجوء في كل مرة إلى القواعد المتعارف عليها قانونا فعلى سبيل المثال إجراء الحائز لدى الغير رغم أهمية و خصوصية التي يتميز بها إلا انه تم الإشارة له في المادة 159 الفقرة الثانية دون أن يحدد لا شروطه و لا إجراءات اتخاذه . و هذا إن دل على شيء إنما يدل على عدم وجود نصوص قانونية تكفل للمشرع التنظيم السليم لعملية التحصيل الضريبي الذي يساهم في غياب النزاهة القانونية و بالتالي عدم وجود عدالة في تطبيق إجراءات مما يخلق عدم ثقة بين كل من إدارة و المكلف الذي يؤدي إلى خفض من الحصيلة الضريبية بالمقابل زيادة في نسبة التهرب الضريبي .

• التوصيات:

1. محاولة خلق نوع من الاستقرار و تفادي التعديلات المتكررة في القوانين الضريبية وهذا لإستحالة إمام المكلف بالضريبة بكل جديد في المجال الضريبي
2. إعادة تنظيم القانوني لمنازعات التحصيل الضريبي من خلال القضاء إلى جميع الفراغات القانونية بهدف تقليص من النسبة التهرب الضريبي مثلما هو الحال في إجراءات الحجز وكذا البيع المحجوزات الخ .

3. محاولة وضع آليات قانونية تساهم في تسريع إجراءات التحصيل الضريبي ، و هذا من خلال تأطير الجيد للأعوان المكلفين بها و منحهم كل الدعم و كذا الحماية القانونية أثناء تأديتهم لمهامهم ، و كذا تكوينهم حتى يتسنى لهم الإلمام أكثر بمجال الضريبي .
 4. حل مشكلة بطئ إجراءات التقاضي حيث يجب وضع نص قانوني صريح يحدد المدة القصوى لإنهاء قضايا المكلفين ، لما في ذلك من أثر في بث الاستقرار في نفوس المكلفين وتوفير الوقت والجهد والنفقات .
 5. استدراك المشرع الضريبي مسألة تجاهل مبدأ التّعويض عن الأضرار، التي تلحق المكلف بالضريبة، من جرّاء تعسف أو خطأ صادر عن إدارة الضرائب.
 6. تكوين قضاة متخصصين في تسوية منازعات الضريبة بصفة عامة و منازعات التحصيل الجبائي بصفة خاصة للتسهيل الأمر على المتقاضين ، أو خلق ما يسمى " القاضي الجبائي " مثل ما هو الحال في فرنسا و كذا تونس ، إذ يوجد قاضي مهمته الوحيد هو النظر في القضايا الجبائية ، من وجه نظرنا عدم وجود قضاة متخصصين في ميدان الجبائية و عدم إلمامهم بالتشريع الجبائي و تفسيراته الذي يتصف بالسرعة و المرونة لمواكبة التطور السريع للإقتصاد الوطني، تجعل اللجوء للقضاء إجراء شكلي قد لا يمنح للمكلف بالضريبة حقه أثناء مواجهته للإدارة.
 7. فتح المجال للبحث العلمي في مجال الضريبي ، و هذا من أجل خلق آليات قانونية جديد نابع من البيئة الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية و كذا القانونية و دون أن يكون المشرع بحاجة لاستعانة بقوانين و تشريعات أجنبية .
 8. نشر الوعي و الثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، وذلك من خلال الأيام الدراسية والحملات التحسيسية على مستوى كل البلديات ووسائل الإعلام المختلفة .
 9. محاولة تدعيم قطاع بتكنولوجيات الإعلام و الاتصال.
- مما لا شك فيه أن هذه الاقتراحات تعطي أولا فرصة للمشرع لإعادة تنظيم القوانين الضريبية وجعلها في تقنين واحد جامع لكافة النصوص المتعلقة بالمنازعات الضريبية سواء كانت التحصيل أو الوعاء ، و خاصة بعد تعاقب التعديلات على القوانين الضريبة كل سنة من خلال قانون المالية ، ثانيا إعطاء الفرصة للإدارة الضرائب لإعادة تقييم نفسها و دراسة العمل التي قامت به ، مع تخفيف الضغط على القضاة و منحهم سلطات أكثر تطبيقا لمبدأ العدالة أمام القضاء .
- أرجو أن تكون هذه الاقتراحات قد فتحت الباب على مصراعيه للبحث في مثل هذه المواضيع المتخصصة ، خصوصا أن في المجال الضريبي نادر ما نجد أبحاث علمية ، نظرا لصعوبتها وتعقيداتها التي قد تطرأ عليها .

إنتهي بتوفيق الله و عون

الملاحق

الملحق الأول

نموذج لاستدعاء المكلف بالضريبة

الملحق الثاني

نموذج لإشعار بالدفع

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

A le

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

DE

AVIS A PAYER

RECETTE DES IMPOTS

DE

Adresse :

M

NIF : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

N° CCP :

N° Tél. :

J'ai l'honneur de vous rappeler que vous êtes redevable à ma caisse de la somme de dinars, au titre des impôts et taxes détaillés ci-dessous.

ARTICLE D'IMPOSITION	ANNEE	NATURE DES IMPOTS ET TAXES	MONTANT À PAYER
			F
		Pénalités de retard	
		TOTAL	

ENNA - ULG - Algérie (2002)

Je vous demande de prendre vos dispositions pour procéder au règlement de la somme ci-dessus sous huitaine.

Au cas où, eu égard à l'importance des impôts et taxes dus, vous ne seriez pas en mesure de vous en acquitter en totalité, mes services sont disposés à vous accorder un calendrier de paiement en rapport avec vos possibilités, que nous examinerons de concert.

Je vous signale que, au cas où vous ne donneriez pas de suite au présent avis, ou que vous ne respectiez pas le calendrier de paiement que vous aurez souscrit, l'Administration fiscale sera dans l'obligation d'engager des poursuites à votre encontre, par tous moyens de droit.

Je vous incite, par conséquent, à donner une suite immédiate au présent avis et à veiller au strict respect de l'engagement que vous aurez pris éventuellement à l'égard de mes services.

A partir de l'instant où des poursuites sont effectivement entamées, aucun motif ni aucune démarche à quelque niveau que ce soit ne pourra interrompre l'action coercitive engagée.

Le Receveur des Impôts,

الملحق الثالث

نموذج للتصريح برقم الأعمال

رقم التعريف الجبائي:
Numéro d'Identification fiscale (NIF)

رقم المادة:
N° d'article

رقم السجل التجاري:
N° du registre de commerce

رقم
N° de la carte d'artisan

التصريح برقم الأعمال
(نظام الضريبة الجزائية الوحيدة)

DECLARATION
DU CHIFFRE D'AFFAIRES

(RÉGIME DE L'IMPÔT FORFAITAIRE UNIQUE)

الفترة من: إلى: Période du .. au ..

يعاد قبل 1 فيفري من سنة التكاليف بالضريبة
A renvoyer avant le 1^{er} Février de l'année
d'imposition

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES
IMPOTS

مديرية الضرائب لولاية
DIRECTION DES IMPOTS DE
WILAYA de

INSPECTION مفتشية
COMMUNE بلدية

ختم التاريخ للمصلحة
Timbre à date du service

اللقب :	الاسم - NOM :	Prénoms :
اسم الشركة :		Raison sociale :
طبيعة النشاط:		Nature de l'activité :
عنوان المحل أو المؤسسة:		Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :
- إلى 1 جانفي:		- au 1 ^{er} Janvier 200
- إلى 1 جانفي:		- au 1 ^{er} Janvier 200
عنوان إقامة المرحح :		Adresse du domicile de l'exploitant :
الذكر بالعنوان القديم أيضا، في حالة تغيير العنوان خلال السنة		En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse.

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي :	N° CCB ou du CCP :
رقم الهاتف :	N° d'appel téléphonique :
اسم وعنوان المحاسب (في حالة وجوده) :	Nom et adresse du Comptable (le cas échéant) :

يرجى ملئ الفراغات المبيدة أسفله، إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعدد النشاطات، أرفقوا جدولاً مفصلاً بالشكل المطلوب):
Si vous avez une autre activité, veuillez renseigner les champs ci-apres indiqués (En cas de multiplicité d'activités joindre un état dûment renseigné):

اسم الشركة :	Raison sociale :
طبيعة النشاط:	Nature de l'activité :
عنوان المحل أو المؤسسة:	Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

نظرا لأهمية هذا التصريح الذي ينبغي أن يكون قاعدة لتثبيت الضريبة الجزائية الوحيدة، يوصى المكاتب الضريبية بتقديم المعلومات المطلوبة بدقة وإعادة هذه المطبوعة في الأجل المحددة
Compte tenu de l'importance de cette déclaration qui doit servir de base à la fixation de l'impôt forfaitaire unique, il est recommandé au contribuable de fournir les renseignements demandés avec précision et de renvoyer le présent imprimé dans les délais prescrits.

معلومات متنوعة :

Renseignements divers :

- أ - عدد الأشخاص المستخدمين في :
a) nombre de personnes employées :
ب - قيمة الأجور و الأعباء الاجتماعية المدددة في :
b) montant des salaires y compris les charges sociales versées en 20 :
ج - القيمة السنوية للإيجارات الخاصة لسنة :
c) Montant annuel des loyers privés de l'année 20... :
د - السيارات المستعملة:

	سياحية Tourisme	نفعية Utilitaire	مئة الاكتساب
Marque et puissance
Année d'acquisition
Prix total payé

Partie à renseigner en cas de cession ou cessation d'activité :

قسم للإستعلام في حالة التنازل أو توقيف النشاط

Nom et prénoms du cessionnaire

إسم ولقب المتنازل له :

Adresse :

العنوان :

Cession d'investissement:

التنازل عن الاستثمار:

Nature du bien cédé :

طبيعة المالك المتنازل عنه :

Date de cession :

Date d'acquisition . تاريخ التنازل :

Prix de réalisation du bien cédé :

سعر إنجاز المالك المتنازل عنه :

Prix de revient du bien cédé :

سعر تكلفة المالك المتنازل عنه :

Plus value de cession :

فائض القيمة عند التنازل :

مفصّل للمصنعة Colonie réservée au service	Renseignements relatifs au Chiffre d'affaires		معلومات متعلقة برقم الأعمال
	قيمة رقم الأعمال Montant du chiffre d'affaires	سجل الضريبة Taux de l'IFU correspondant	طبيعة العمليات (ينطبق الأمر بالتشاكلات المنجزة داخل نفس المؤسسة) Nature des opérations réalisées (Il s'agit des activités réalisées au sein de la même entreprise)
		5%	(1) بالنسبة لنشاطات الإنتاج و بيع السلع (المادة 282 مكرر 6). (1) pour les activités de production et de vente de biens (article 282 sexiès).
		12%	(2) نشاطات أخرى (المادة 282 مكرر 6). (2) autres activités (article 282 sexiès).
	مجموع قيمة رقم الأعمال المصرح به Montant total du chiffre d'affaires déclaré (1) + (2)		

جدول مفصل للأغباء
Etat détaillé des dépenses et frais divers

تعيين	المبلغ Montants	تعيين
مبلغ مشتريات البضائع		مبلغ مشتريات البضائع
مبلغ مشتريات المواد الأولية		مبلغ مشتريات المواد الأولية
أجور المستخدمين		أجور المستخدمين
الأغباء الاجتماعية لأرب العمل		الأغباء الاجتماعية لأرب العمل
الإيجارات المهنية		الإيجارات المهنية
الضرائب و الرسوم المدفوعة		الضرائب و الرسوم المدفوعة
- رسم التطهير		- رسم التطهير
- ضرائب أخرى (تفصّل بالتفصيل)		- ضرائب أخرى (تفصّل بالتفصيل)
مصاريف أخرى عامة (تفصّل بالتفصيل في ورقة منفصلة)		مصاريف أخرى عامة (تفصّل بالتفصيل في ورقة منفصلة)
TOTAL		المجموع

Option pour un seul paiement annuel : OUI NON

عند اختيار الخيار مع الدفع السنوي الضريبة، فإن الدفع يكون وجوباً قبل 30 سبتمبر من السنة كالمعتاد. إن لم يكن سلفاً للدفع
En cas d'option pour le paiement annuel de l'impôt, celui-ci doit se faire au plus tard le 30 septembre de l'année sans avertissement préalable.

أشهد بأن المعلومات المسجلة على هذه المطبوعة مضبوطة وحقيقية
J'atteste que les renseignements portés sur la présente déclaration sont réels et exacts.

A _____ في : _____
Signature الإمضاء

الملحق الرابع

نموذج لتتبيه للمكلف بالضريبة

الضرائب المتنوعة المشار إليها أعلاه فيما يتعلق بالمعقود المشمولة بالنفاذ ومحلته المختار بالنسبة لبلدية وكذلك البلدية التي يقع في دائرتها محل التنفيذ.

أنا الموقع أدناه عامل الملاحقة أمام القضاء للضرائب المتنوعة، وبناء على التفويض المعطى لي، قد نيهت - باسم القانون والعدل على السيد المقيم حيث انتقلت وتخطيت فيه مع (6)

- وفق ما قرر - وتركت للمخاطب مع صورة هذا في ظرف مغلق عليه العنوان والختم وفقا للقانون، بأن يسدد لمحصل الضرائب المذكور أعلاه - بمكتبه - مجمل المبالغ الواجبة الأداء الموضحة أسفل الجدول أعلاه، بدون اخلال بما يستحق عليه من جزاءات وغرامات التأخير.

وأذنته بأنه في حالة عدم دفع المبلغ المطلوب في خلال ثلاثة أيام من تاريخ إخطاره، سوف يجبر على ذلك بكافة الطرق القانونية وعلى الأخص حجز وبيع منقولاته ومحاصيله وتركت للمخاطب مع المذكور صورة هذا المضمّن.

عامل الملاحقة القضائية }

طريق تسديد الضرائب

أولا : التسديد النقدي بخزينة محصل البلدية التي تم فيها ربط الضريبة، أو أية بلدية أخرى بعد تقديم اخطار أو تنبيه،

ثانيا : التسديد في حساب الشيكات البريدية للمحصل المشار إليه أعلاه.

أ - نقدا بواسطة حوالة - بطاقةية (نموذج رقم 1418 ب الجزائر).

ب - بشيك تحويلي (نموذج ش 1440 الجزائر).

ثالثا : شيك مصرفي مسطر باسم المحصل الواقع في دائرته مقر فرض الضريبة بدون ذكر الاسم الشخصي للمحصل.

رابعا : تحويل مصرفي يتم بواسطة بنك الجزائر أو بعض مؤسسات الإئتمان المصرح لها خصيصا بهذا الفرض.

خامسا : حوالة على الخزينة وتصدير بدون مصاريف من جميع مكاتب البريد أو من ساعي البريد ويقوم الإيصال مقام مخالصة المحصل.

سادسا : حوالة - بطاقةية - أو حوالة بريدية عادية.

تنبيه هام جدا :

في جميع الحالات يلزم ذكر اسم البلدية وسنة ربط الضريبة، ومادة الورد، وإذا لزم الأمر، الخطاب السابق على هذه المادة وكذلك نوع الضريبة وقيمتها.

المادة 402 من مجموعة الضرائب المباشرة.

1- التأخير في تسديد الضرائب التي تحصل بطريق الورد يؤدي بقوة القانون إلى تحصيل غرامة مالية قدرها 10 % من قيمة ما يلزم دفعه بعد الحاسب، إذا تم التسديد بعد التاريخ المحدد للأداء.

ويزاد مقدار هذه الغرامة :

إلى 25 % إذا كان التنبيه بالأداء قد تبعه توقيع حجز.

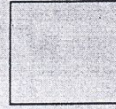
الملحق الخامس

Modèle avis officieux de saisie

Recette des Impôts de

M.
.....
.....
.....

Timbre à date de
départ



————— LIGNE DE PLIAGE —————

————— LIGNE DE PLIAGE —————

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

مادة رقم

قبضات الضرائب

.....

ولاية :

بلدية :

الحساب الجاري البريدي للقبضات : الجزائر رقم :

إشعار غير رسمي بالحجز
(يقدم عند الدفع)

لسنة

لمادة رقم :

السيد

نظرا لعدم حضوركم لدفع ضرائبكم بعد التنبيه الرسمي الذي وجه لكم، فإنه ست
متابعتم عن طريق حجز تنفيذي. ٤

إذا شئتم تفادي هذا الإزعاج والمصاريف الباهضة المترتبة عليه، يشرفني أن أدمع
إلى الدفع بصفة فورية إلى صندوق القبضات في خلال ثلاثة أيام على الأكثر، ما فر
عليكم من الضرائب والذي يقدر ب.....

(..... دج.)

في يوم
قبض الضرائب

طرق دفع الضرائب

- الدفع نقدا لصندوق القابض في البلدية محل الوطن الجبائي أو أي بلدية أخرى بمجرد تقديم إشعار أو تنبيه.
 - الدفع إلى الحساب الجاري البريدي للقباض المعين أعلاه.
 - أ) نقدا بواسطة حوالة (نموذج رقم 1448 ب، الجزائر)
 - ب) بواسطة شيك تحويل (نموذج CH 1440، الجزائر).
 - الدفع بواسطة شيك مشطوب عليه، للقباض المشار إليه أعلاه، دون ذكر اسمه الشخصي،
 - حوالة الخزينة المبعوثة بدون مصاريف على مستوى كل مكاتب البريد بواسطة الساعي، يحل الوصل محل قسيمة القابض
 - حوالة أو حوالة بريرية عادية.
- هار هام جدا : في كل الاحوال، من الضروري ذكر البلدية وسنة فرض الضريبة، رقم المادة الموجودة في الجدول وإذا استدم
الامر، الرسالة التي سبقت المادة بالاضافة الى طابعة رقم الضريبة

ش ١١٦

ش ١١٦

قباضة الضرائب لـ

إعطاء برودي
الامر رقم 103-66
بتاريخ 06 ماي
1968

السيد

طابع يشمل تاريخ الإصدار

الملحق السادس

نموذج لتبليغ أملاك الدول

ADMINISTRATION DES DOMAINES	DATE تاريخ	إيداع رقم DÉPÔT N°	محافظة عقارية CONSERVATION FONCIERE	إدارة الاملاك الوطنية
BORDEREAU D'INSCRIPTION - DURÉE		VOL حجم :° رقم		جدول التسجيل - المدّة القصرى لـ

INSCRIPTION D'..... تسجيل	
EN VERTU DE (Titre du créancier) (استدوين)	
AU PROFIT DE (Créancier) (دائنين)	
CONTRE (Propriétaire grevé) (المالك المدين)	
SUR (Immeuble grevé) (العقار المقل)	
APPARTENANT A (Effet relatif) (الأثر النسبي)	
PRINCIPAL : أساس	TAXE : الرسم
ACCESSOIRES مستلزمات	٤

(1) Rayer la mention inutile.

(11) يتعلق على العنارة غير المفيد.

<p>إطار محصن للحفاظ لا يمكن للمتطلب (المشتري) أن يكتب في هذا الجزء</p> <p>CADRE RESERVE AU CONSERVATEUR POUR ANNOTATIONS ET MENTIONS LE REQUERANT NE DOIT SOUS AUCUN PRETEXTE ECRIRE DANS CETTE MARGE</p>	<p>POUR SURETE</p>	<p>(Créance garantie)</p>	<p>ضمان (ضمان الدين)</p>
<p> </p>			
<p>PRECISIONS IMPOSEES PAR DES DISPOSITIONS PARTICULIERES- RENVOIS</p>		<p>إيضاحات مفروضة بموجب خاصية - هوامش</p>	
<p> </p>			
<p>LE SOUSSIGNE</p> <p>Certifie exactement collationnés les deux exemplaires du présent bordereau établi sur deux feuilles et approuvé.</p> <p>Il certifie également l'identité complète du ou des propriétaires telle qu'elle est indiquée au cadre prévu à cet effet. lui a été régulièrement Justifiée</p>		<p>أنا المتصفي أسلفه بشهادة أن نسختين من هذا الجرد الصادر على ورقتين مطابقتين تماما ومدق عليهما</p> <p>ويشهد أيضا أن هوية المالك أو المالكين كما هو صدر في إطار التحصين قد أتت بصفة مستحقة</p>	
<p>A le 19...</p>		<p> </p>	

الملحق السابع

Modèle avis du receveur des impôts

الملحق الثامن

قائمة الاتفاقيات الجبائية

المصادق عليها و المنشورة في الجريدة الرسمية

رقم جريدة الرسمية	تاريخ التصديق	تاريخ التوقيع	البلدان
رقم 26 - 2000	2000/05/04	1998/04/28	جنوب إفريقيا
رقم 23 - 2003	2003/03/25	2001/02/17	مصر
رقم 40 - 2007	2007/06/06	2007/11/06	صين
رقم 44 - 2006	2006/06/24	2001/11/24	كوريا
رقم 61 - 1997	1997/09/13	1995/04/28	أندونيسيا
رقم 65 - 1994	1994/10/02	1994/08/02	تركيا
رقم 58 - 2000	2008/06/22	2007/11/12	ألمانيا
رقم 38 - 2005	2004/10/10	2003/06/17	النمسا
رقم 82 - 2002	2002/12/09	1991/12/15	بلجيكا
رقم 01 - 2005	2004/12/29	1998/10/25	بلغاريا
رقم 45 - 2005	2003/06/23	2002/10/07	إسبانيا
رقم 24 - 2002	2002/04/07	1999/10/17	فرنسا
رقم 46 - 1991	1991/10/05	1991/05/18	إيطاليا
رقم 24 - 2005	2005/03/31	2003/12/02	البرتغال
رقم 37 - 1995	1994/10/22	1994/06/28	رومانيا
رقم 21 - 2006	2006/04/03	2006/03/10	روسيا
رقم 27 - 2004	2004/04/19	2002/12/14	أكرانيا
رقم 50 - 2003	2003/08/14	2000/06/11	البحرين
رقم 26 - 2003	2003/04/07	2001/02/17	الإمارات العربية المتحدة
رقم 79 - 2000	2000/12/17	1997/09/16	الأردن

رقم 42 - 2015	2015/07/20	2008/04/20	الكويت
رقم 35 - 2006	2006/05/22	2002/03/26	لبنان
رقم 10 - 2003	2003/02/08	2000/04/09	عمان
رقم 70 - 2010	2010/11/03	2008/07/03	قطر
رقم 19 - 2001	2001/03/29	1997/09/14	سوريا
رقم 06 - 1991	1990/12/22	1990/07/23	اتحاد المغرب العربي
رقم 16 - 2005	2005/02/26	2002/01/29	اليمن
رقم 32 - 2009	2009/05/12	12 غشت 2008	ايران
دخلت حيز التنفيذ 2010-12-20		البوسنة	
دخلت حيز التنفيذ 2006-02-06		السويسرا	

الاتفاقيات الجبائية : تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة

الملحق 09 : إحصاء العدد الكلي للشكاوى خلال السداسي الأول 2008

التعيين	السداسي الأول 2008	% النسبة
عدد الشكاوى المسجلة	53 446	82,60
عدد مخزون الشكاوى أو الشكاوى المعقدة réclamations en instances	11 261	17,40
جموع الشكاوى	64 707	100

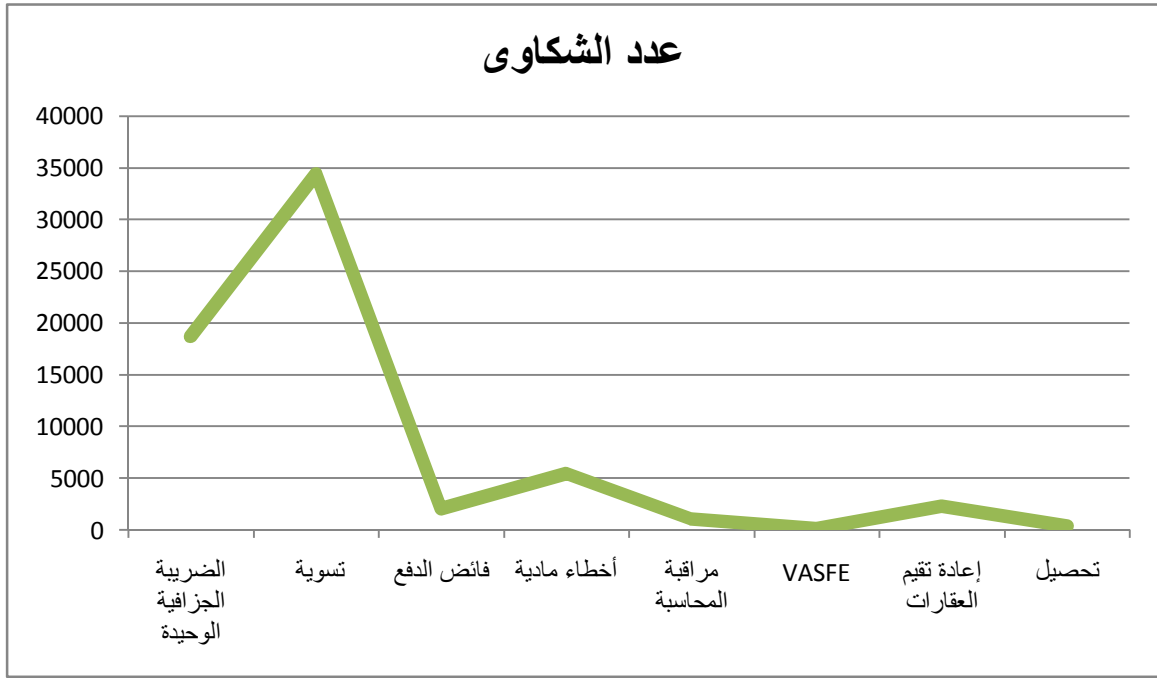
المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية - السداسي الأول 2008

المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الملحق 10: توزيع الشكاوى الضريبية بحسب مصدر الضريبة المتنازع حولها

أمام الإدارة الضريبية المختصة

النسبة %	عدد الشكاوى	مصدر الضريبة موضوع النزاع
28,94	18 728	الوحيدة الجزافية الضريبية
53,18	34 411	تسوية
3,24	2 095	فائض الدفع (Excédents deversements)
8,50	5 499	أخطاء مادية
1,67	1 082	مراقبة المحاسبة
0,24	155	VASFE
0,61	2 341	إعادة تقييم العقارات
0,61	396	تحصيل
100	64 707	المجموع الكلي



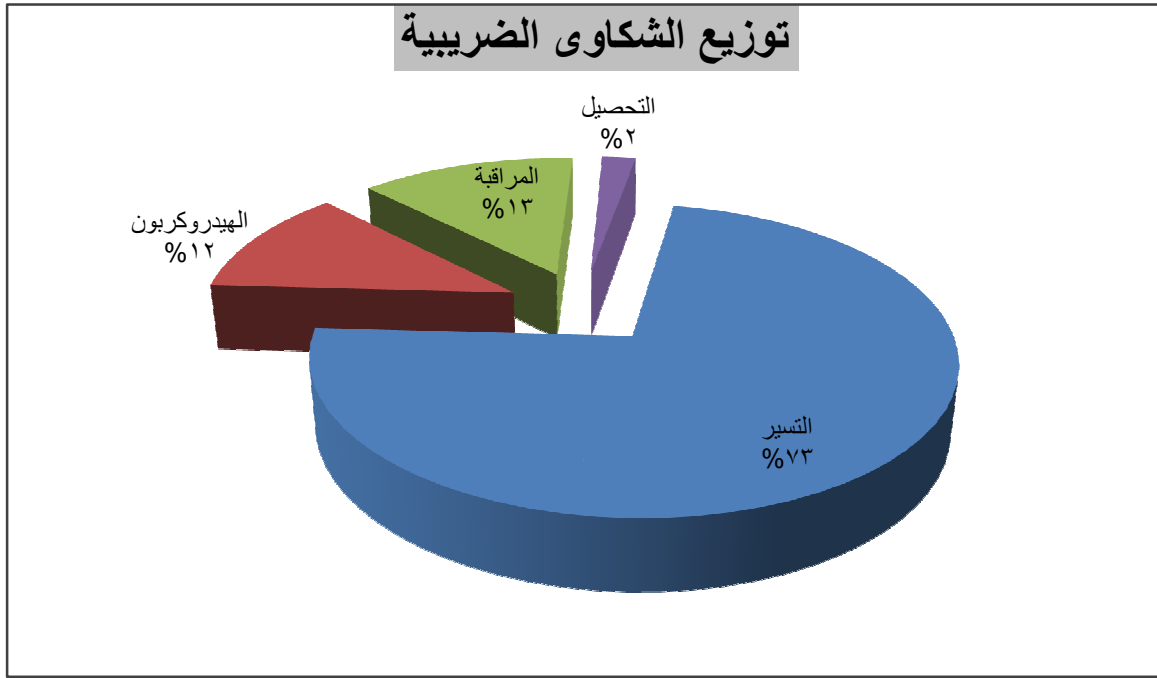
المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية - السداسي الأول 2008

المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الملحق 11: توزيع الشكاوى الضريبية بحسب مصدر الضريبة المتنازع حولها

أمام الإدارة الضريبية المختصة

النسبة %	المبلغ (DA)	التعين
73.08	5.674.406.165	التسير
11.78	915.036.106	الهيدروكربون
13.12	1.018.765.106	المراقبة
2.02	156.366.470	التحصيل
100	7.764.573.847	المبلغ الاجمالي

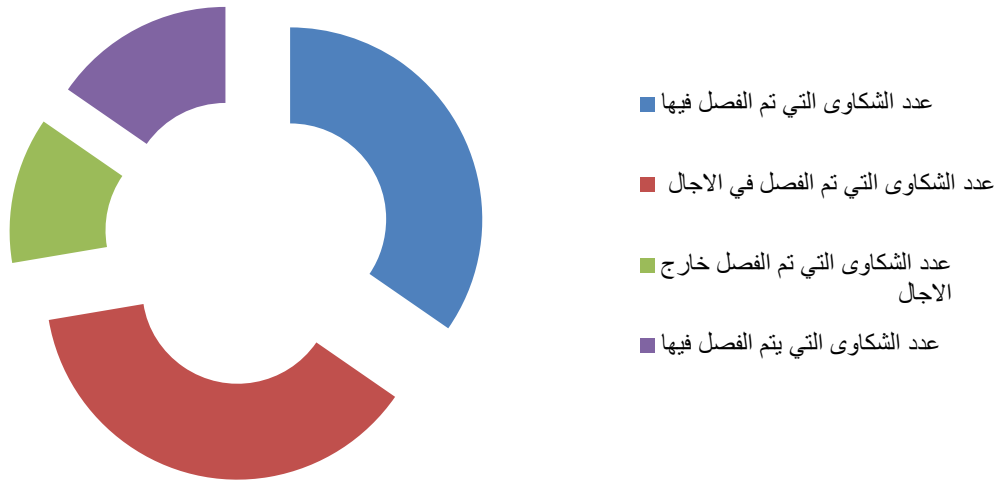


المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية - السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الملحق 12 : إحصاء العدد الكلي للشكاوى تم الفصل فيها خلال السداسي الأول 2008

النسبة %	السداسي الأول 2008	التعيين
69,30	44 840	عدد الشكاوى التي تم الفصل فيها
75,30	33 764	• عدد الشكاوى التي تم الفصل في الأجل
24,70	11 076	• عدد الشكاوى التي تم الفصل خارج الأجل
30,70	19 864	عدد الشكاوى التي يتم الفصل فيها

إحصاء العدد الكلي للشكاوى تم الفصل فيها خلال السداسي الأول ٢٠٠٨



المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية- السداسي الأول 2008

المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات

الملحق الثالث عشر

Reuille d'instruction

قائمة المراجع

باللغة العربية :

أولا : الكتب

أ-المؤلفات العامة

- الحلو، ماجد راغب، القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، السنة 1982.
- حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات " دراسة تحليلية في نظرية العامة للضريبة " ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2007 .
- دريال عبد الرزاق ، الوجيز في أحكام الالتزامات ، دار العلوم للنشر والتوزيع ،الجزائر ، 2004
- رشيد خلوفي:
- 1* المنازعات الادارية ، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة دعوى قضاء الكامل ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2013 .
- 2* قانون المنازعات الإدارية تنظيم واختصاص القضاء الإداري. الطبعة 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- طاهري حسين ، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية. دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
- طعيمة الجرف ، شروط قبول الدعوى في منازعات القانون الاداري ، مكتبة القاهرة الحديثة ، ط. 1956 .
- طلعت محمد دويدار، دعوى استرداد المنقولات المحجوزة. منشأة المعارف، مصر، 2003.
- عبد الرحمان بربارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية. ط2، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009.
- عبد الرزاق بوضياف، أصول التنفيذ والحجز التنفيذي على المنقول والعقار. دار الهدى، الجزائر، 2012.
- العربي شحط عبد القادر، طرق التنفيذ في المواد المدنية و الإدارية، منشورات الألفية الثالثة، 2010 .
- محمد الصغير بعلي ، يسري أبو العلاء ، المالية العامة ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الجزائر 2003 .
- محمد حسين منصور، النظرية العامة للاتمان، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2001 .

- محمد دويدار ، اسامة الفولي ، النظام الضريبي بين النظرية و القانون المالي ، دار الجامعة الجديدة ، 2004.
- محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومه ، الجزائر ، الطبعة الخامسة ، 2013.
- محمد كامل ليلة ، الحجوز الإدارية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، لم يذكر تاريخ النشر.
- مسعود شيهوب ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية ، الهيئات و الإجراءات أمامها ، الجزء الثاني ، الجزائر ، ط 1999 ، ديوان المطبوعات الجامعية.
- يوسف نجم جبران ، طرق التنفيذ و الاحتياط ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1980 .

ب/ المؤلفات المتخصصة :

- ابراهيم حامد طنطاوي ، حماية الجبائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006 .
- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع ، عين ميلة ، لسنة 2005 .
- حسين فريجة ، الإجراءات الادارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، منشورات دحلب ، السنة 1994 .
- حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، منشورات دار العلوم ، 2008 .
- السيد عبد المولى ، الضريبة الموحدة ، دار النهضة العربية ، مصر ، 1995 .
- صديق رمضان ، انهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية للتوزيع و النشر ، 2006 .
- طاهري حسين ، المنازعات الضريبية " شرح لقانون الإجراءات الجبائية " ، دار الخلدونية ، طبعة منقحة 2007 .
- عبد الباسط وفاء ، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل لسنة 2005 ، كلية الحقوق ، جامعة حلوان ، دار النهضة العربية ، 2006-2007 .
- العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومه للطباعة ، الجزائر ، الطبعة الثالثة ، 2008 .
- فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري. دار هومه ، الجزائر ، 2008.

- فضيل كوسة:
- 1* دعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومه ، الجزائر ، 2010 .
- 2* منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومه ، 2011.
- محمد أحمد عبد الرؤوف ، المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن ، دار النهضة العربية ، دون ذكر تاريخ النشر.
- مصطفى عوادي، نصر رجال، جباية المؤسسات بين النظرية والتطبيق. مطبعة سخري، الجزائر ، 2011 .

ثانيا : المقالات

- أحمد هنيه ، عيوب القرار الإداري ، مجلة المنتدى القانوني ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية الحقوق ، العدد الخامس .
- إلهام خريشي، النظام القانوني لتنظيم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أبريل 2008.
- الحالية الحسن، الإشعار للغير الحائزين هاجس الفعالية واکراهات التطبيق ، مجلة الفقه والقانون ، العدد الرابع عشر، المغرب ، عشر دجنبر 2013 .
- خليل الفندري ، هيكله القضاء الجبائي الإداري ، ملتقى " القاضي الجبائي " ليومي 03 و 04 جانفي 2002 الجمعية التونسية للقانون الجبائي ، الموقع www.profiscal.com ، آخر تاريخ للدخول تم في 10/08/2015.
- سهام محمد جاسم ، العلاقة بين المكلف و الادارة الضريبية و تأثيرها في الحد من التهرب الضريبي ، مجلة الاقصادي الخليجي ، مركز دراسات البصرة والخليج العربي ، جامعة البصرة ، جمهورية العراق ، ع 19 ، 2011 .
- عبد الحلیم بوشكيوة ، الرهن الرسمي كضمان من ضمانات القروض ايجابياته و عيوبه ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة غرداية، ع 06 ، 2009.
- عبد العزيز أمقران ، الشكوى الضريبية في المنازعات الضريبية المباشرة ، مجلة مجلس الدولة عدد خاص المنازعات الضريبية ، 2003 ، الجزائر .
- عبد المجيد قادري ، الطبيعة القانونية للمقاصة ، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار - عنابة 23 ديسمبر 2012.

- فريدة سقلاب، حكيمة دموش، "إجراءات الطعن الإداري في مجال المنازعات الضريبية".
الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق
والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أفريل 2008.
- فضيل كوسة ، الحجز الإداري و المنازعات الضريبية، مجلة الجزائرية للعلوم القانونية و
الاقتصادية و السياسية ، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق ، ع. 08 .
- كوني عبد الجليل ، ضوابط المطالبة امام الادارة الضريبية ، مجلة العلوم القانونية ، 30 ماي
2012 ، تاريخ آخر دخول في 2014/10/15 .
- محمد الحبيب ، إرجاء دفع الضريبة ، مجلة مجلس الدولة ، العدد الخاص بالمنازعات
الضريبية ، 2003، الجزائر .
- محمد محبوبي، قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية الصادرة في 03 ماي 2000 ،
القانون المغربي ، منشور في الموقع الالكتروني " www.abhato.net.ma " ، تاريخ
آخر دخول في 2015/02/23 .
- مراد ميهوبي ، إجراءات تحصيل الضريبة . أي فعالية ؟ ، مجلة التواصل في الاقتصاد و
الإدارة و القانون ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، قسم العلوم القانونية و الإدارية ، عدد
39 ، جامعة قالمة ، سبتمبر 2014 .
- مصطفى آيت موسى، مرحلة التحصيل الرضائي للديون العمومية، مجلة العلوم القانونية
المغربية، المغرب ، 2013.
- منصور الزين، المحاسبة العمومية ، منشور في الموقع " www.google.com ، تاريخ
آخر دخول في 2015/11/01.
- وفاء شعاعي ، إجراءات التحصيل الجبري في المنازعات الضريبية المباشرة، مجلة العلوم
الإنسانية ، كلية الحقوق ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، ع. 18 ، 2010 .

ثالثا : الرسائل و المذكرات الجامعية

- الرسائل

- اقصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، رسالة لنيل
شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قسنطينة ، لسنة 2007 -
2008 .
- امال يعيش تمام ، سلطات القاضي الإداري في توجيه اوامر للإدارة ، رسالة لنيل شهادة
الدكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2011 - 2012 .

- برحماني محفوظ ، الضريبة العقارية في النظام الضريبي الجزائري ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة البليدة ، لسنة 2006 .
- بوشير محند أمقران ، انتفاء السلطة القضائية في الجزائر ، رسالة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة تيزي وزو ، 2005 - 2006 .
- عبد الحميد الحنودي ، تحصيل الديون العمومية في التشريع و القضاء المغربي ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق أكادال، الرباط ، لسنة 2006 .
- فضيل كوسه، القاضي الاداري و المنازعة الضريبية ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجزائر ، لسنة 2010 .
- مالك غليان ، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الجزائر ، 2009 .
- محمود حمام ، " النظام الضريبي أثاره على التنمية الضريبية " ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قسنطينة لسنة 2009 - 2010 .
- منصور عبد الله ، الدفع بعد تنفيذ الالتزام " دراسة مقارنة " ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الدراسة العليا ، جامعة الأردنية ، الأردن ، لسنة 2005.
- واضح إلياس ، إرجاء الدفع في المواد الجبائية ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة وهران ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، 2014-2015 .
- وفاء شيعاوي ، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، لسنة 2010 .

– المذكرات

- أرناتي فريدة ، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ، مذكر ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ، لسنة 2011 - 2012 .
- أفسايسية عيسى ، الاثبات في مواد المنازعات الجبائية ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة بومرداس ، لسنة 2010 .

- أيت حدي مريم، " ضمانات الملزم في ميدان تحصيل الديون العمومية " ، مذكرة ماجستير ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، كلية الحقوق ، جامعة الحسن الثاني ، المغرب ، لسنة 2009-2010 .
- حسام فايز أحمد عبد الغفور، " العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية " ، مذكرة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، لسنة 2008.
- حسين فريجة ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق الجزائر ، لسنة 1985.
- خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الادارية ، مذكرة ماجستير في القانون العام ، جامعة فرحات عباس كلية الحقوق ، لولاية سطيف ، لسنة 2003 - 2004 .
- شهيوب فتيحة ، المنازعات الضريبية في ظل الاجتهادات مجلس الدول الجزائري ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر كلية الحقوق ، لسنة 2013 .
- عطوى عبد الحكيم ، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة ماجستير ، جامعة مولود معمري تيزي وزو كلية الحقوق ، لسنة 2010 .
- مسعودي عبد الرؤوف ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ، لسنة 2010 - 2011 .

1/ النصوص القانونية

أ- الوطنية

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- قانون الإجراءات الجبائية .
- قانون رقم الأعمال .
- قانون التسجيل .
- قانون الطابع .
- قانون الضرائب غير المباشرة .
- القانون رقم 84 - 21 ، المؤرخ في 01 ربيع الثاني 1405 الموافق 24 ديسمبر سنة 1984 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1985 ، ج . ر . 72 ، المؤرخة الاثنتين 08 ربيع الثاني 1405 الموافق 31 ديسمبر سنة 1984 .

- القانون 21/90 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية ، ج.ر 35 ، المؤرخة الأربعاء 24 محرم عام 1411 هـ الموافق 15 غشت 1990 م .
- القانون رقم 36-90 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 م ، يتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، ج.ر 57 ، المؤرخة الأربعاء 16 جمادى الثانية عام 1411 هـ الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 م .
- القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 ابريل فيفري 1995 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .
- القانون رقم 95 / 08 المؤرخ في 01 فيفري 1995 المتعلق بمهمة المهندسين و الخبير العقاري ، ج.ر 28 .
- القانون رقم 95 / 310 المؤرخ في 10 اكتوبر 1995 الذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين ، ج.ر رقم 60 .
- قانون رقم 02-11 مؤرخ في 20 شوال عام 1423 الموافق 24 ديسمبر سنة 2002 م ، يتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، ج.ر 86 ، المؤرخة الأربعاء 21 شوال عام 1423 هـ الموافق 25 ديسمبر سنة 2002 م .
- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج .ر : عدد 21 ، بتاريخ 23 افريل 2008 .
- قانون رقم 08-21 مؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق 30 ديسمبر سنة 2008 م ، يتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، ج.ر 74 ، المؤرخة 3 محرم عام 1430 هـ الموافق 31 ديسمبر سنة 2008 م.
- القانون رقم 13-08 المؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق 30 ديسمبر سنة 2013 م ، يتضمن قانون المالية لسنة 2014 ، ج.ر 68 ، المؤرخة 28 صفر عام 1435 هـ الموافق 31 ديسمبر سنة 2013 م .
- القانون رقم 14-10 المؤرخ في 8 ربيع الأول عام 1436 الموافق 30 ديسمبر سنة 2014 م ، يتضمن قانون المالية لسنة 2015 ، ج.ر 78 ، المؤرخة الأحد 9 ربيع عام 1436 هـ الموافق 31 ديسمبر سنة 2014 م .
- الأمر 75 - 58 ، المؤرخ في 1975/09/26 ، المتضمن القانون المدني المعدل و المتمم، ج.ر 78 ، صادرة في 1975 /09/30.

- الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، ج.ر 102 ، المؤرخة الأربعاء أول محرم 1397 هـ الموافق 22 ديسمبر سنة 1976 .
- الأمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال ، ج.ر 103 ، المؤرخة الأحد 5 محرم 1397 هـ الموافق 26 ديسمبر سنة 1976 .
- الأمر رقم 76 - 103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الطابع
- الأمر رقم 76 - 105 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون التسجيل .
- المرسوم الرئاسي رقم 96-234، المؤرخ في 16 صفر عام 1417 الموافق 02 يوليو سنة 1996، يتعلق بدعم تشغيل الشباب، ج.ر ، المؤرخ الأربعاء 17 صفر عام 1417 الموافق 03 يوليو سنة 1996 ، العدد 41 ، ص.11 .
- المرسوم التنفيذي رقم 311/91 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق ل 07 سبتمبر 1991 يتعلق بتعيين المحاسب العمومي و اعتمادهم، الجريدة الرسمية عدد 43، 18 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي ، رقم 46/93 المؤرخ 14 شعبان عام 1413 الموافق 06 فبراير 1993 ، يحدد أجال دفع التسبيقات و التحصيل الأوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول ليقيم المنعومة ، ج . ر 09 ، المؤرخة في 18 شعبان عام 1413 الموافق 10 فبراير 1993 .
- المرسوم التنفيذي رقم 291/96، المؤرخ في 18 ربيع الثاني عام 1417 الموافق 02 سبتمبر سنة 1996 المتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع بالمزايدة، ج.ر 51 ، الصادرة في 20 ربيع الثاني عام 1417 الموافق 04 سبتمبر سنة 1996.
- المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 21 رجب عام 1423 الموافق 28 سبتمبر 2002 ، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، الجريدة الرسمية العدد 64 .

ب- الأجنبية

- قانون الحجز الإداري المصري، تحت رقم 308، لسنة 1955.
- مدونة تحصيل الديون العمومية المغربي، الصادر في 2000/05/03 .

خامسا : الوثائق : Les documents

- صندوق النقد الدولي ، تقرير الراصد المالي ، صادر في 15 أبريل 2015 ، تم نشره في الموقع www.imf.org .
- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب " مديرية العمليات الجبائية و التحصيل " ، تعليمة متعلقة بالضريبة الجزائرية الوحيدة ، رقم 001 و م / م ع ض / م ع ، 19 جانفي 2015 .
- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، أحكام التحصيل الودي ، المذكرة رقم 167 المؤرخ في 02 ماي 1995.
- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، تعليمة رقم 254 المؤرخ فيفري 2008 الموافق لإجراءات القانونية المالية 2008 .
- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013.
- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات 2014.
- وزارة المالية المصرية ، تعليمات تنفيذية للتحصيل رقم (43) لسنة 2002 الإجراءات الواجب إتباعها عند إجراء المقاصة 2002/9/12 .
- وزارة الاقتصاد و المالية ، ميثاق تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز ، المؤرخ 17 أبريل 2014 ، المغرب .

سادسا : الاجتهادات القضائية

- مجلة مجلس الدولة الصادرة عن مجلس الدولة ، العدد 01 ، سنة 2002 .
- مجلة مجلس الدولة ، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية ، منشورات الساحل ، الجزائر ، سنة 2003 .
- مجلة مجلس الدولة الصادرة عن مجلس الدولة ، العدد 04 ، سنة 2005 .

OUVRAGES :

- Ahmed Sadoudi , Droit fiscal , 1^{ère} édition , SHP, Alger , 2014 .
- Bouderbail Abdelkader, la fiscalité a la portée de tous – étude historiques contentieux formulaire, 2ème édition, la maison de livre Alger .
- C. David, Fouquet, B. Plagnet, P Racine, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz 2008.
- Christian de Lauzainhein, Les Procédures Fiscales, 14 éditions, 2009, Dalloz.
- Christophe de la Mardiere, Préface De Maurice, Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt, LGDJ , 2002.
- François Deruel , Finances publiques « droit fiscal » , Neuvième édition , Dalloz , 1993 .
- Garelick , Depuy et DT , Fiscalité Algérienne , édition SNED , Alger , 1972 .
- Ghillie Noel, La réclamation préalable devant le service des impôts, LGDJ , 1985.
- Jacques Buisson , Le sursis au paiement de l'impôt , LGDJ, 1998 .
- Jacques Grosclaude , Philippe Marchessou , Procédures fiscales, Dalloz , 7eme ed,2014 .
- Jean – Yves Mercier et Bernard Plagnet , Les impôts en France » traité de fiscalité « , Editions Francis Lefebvre, 1997 .
- Jean Lamarque , Contentieux fiscal « répertoire du contentieux administratif « , mise à jour 95 , Dalloz .

- Jean–Pierre Casimir, Le contrôle fiscal « droit, garanties et procédures », Groupe Revue Fiduciaire, 2007, France .
- Kadi Hanifi Mokhtaria, Le contentieux fiscal Algérien , ED Sahel , n.d.
- Marc Donnier, Jean–Baptiste Donnier ,Voies d'exécution et procédures de distribution , LexisNexis, FR , 1999.
- Marie Masclat de Barbarin, Le contentieux du recouvrement de l'impôt , L.G.D.J , Paris, FR .
- Michel Douay, Le Recouvrement de l'Impôt , L.G. D.J, 2005.
- MOHAMED Abbas Maherzi , Introduction à la fiscalité , Edition ITCIS , 2010 , Algérie .
- Philippe Borrás et Alain Garay, Le contentieux du recouvrement fiscal, LGDJ, Coll–système, 1993.
- René Bousquet , Précis fiscal" Contentieux du recouvrement" , LexisNexis , 2008.
- René Chapus , Droit du contentieux administratif , 13^e éditions , Montchrestien , Paris 2008 .
- Roland Torrel , Contentieux fiscal « Les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence , Maxima , Paris , 1996 .
- Yasmina Moubachir , Impositions et régime fiscal , LGDJ , 2007 .

ARTICLES :

- Abderrahmane Raouyla , la Direction Générale des Grandes impôt entreprises , la lettre de la DGI , N° 65 , 2013 .
- Bachir Yelles Chaouch , la pratique de l'avis à tiers détenteur , revue entreprise et commerce , Faculté de droit , Université Oran , N°01 .

- Claude Nallart , La réclamation préalable vue sous l'angle de la pratique administrative , Revue Française de finances publique , n° 17 , LGDG .
- Denideni Yahia , Le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien ; Revue algérienne des sciences juridiques , économique et politique , N° 3/10 .
- E. Durieu, Commentaire du règlement sur les poursuites en matière de contributions directes , 3 édition , Paris , Journal des Percepteurs .
- Emmanuel Joly, Effet interruptif de la prescription du commandement de payer, LexisNexis JurisClasseur, Mai 2005 – n° 5.
- Gérard Legrand et Perrine De Lagarde , Recouvrement de l'impôt et procédures de contestation Vers quelles juridictions , nouvelles fiscales , n° 1101 , FR , 1 décembre 2012 .
- J-P. CASIMIR, Contrôle fiscal droit, garanties et procédures, code annoté RF, Groupe Revue Fiduciaire, 8 éd, 2003.
- JurisClasseur, paiement de l'impôt « exigibilité ».
- JurisClasseur, procédures fiscales « action en recouvrement , poursuites » n°72.
- LexisNexis, Prescription de l'action en recouvrement, FR, 2008.
- Mise en demeure , JurisClasseur procédures fiscales , fasc. N° 523, 1994.
- Patrick Michaud , « Contentieux du recouvrement fiscal » , Les cercles des fiscaliste , pub sur site www.etudes-fiscales-internationales.com, FR, Dernière date d'entrée est le dimanche 23 novembre 2014.
- Pierre Collin, Obligation de droit solidaire des époux en matière fiscale, Revue fiscales, N°22, 28 mai 2009 .
- René Bousquet , « Contentieux du recouvrement » , Juridiction administrative , LexisNexis , 2007 , Fasc 615.

- Thierry Gascet, Action en recouvrement « poursuites », JurisClasseur 2000, fasc. N° 550.
- Thierry Gasquet , Suspension provisoire des poursuites , éditions JurisClasseur 1999 .
- Wafa chiaawi, Procédures de recouvrement forcé dans les litiges fiscaux directs, Revue des sciences humaines, Université Mohamed khider Biskra , Algérie, Mars 2010.
- Waliti Zohra , Communication du 28 janvier 2002 , Journée d'information organisée par conseil d'état sur contentieux fiscal , Revue du consiel d'état , Numéro spécial « Contentieux Fiscal , 2003.
- Xavier Prétot , Le juge administratif et le principe d'égalité devant l'impôt , Revue Française de finances publiques , N°53 , 1996 .

Thèses et mémoires :

- Khalil Haloui , Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain , Thèse de doctorat , université de Grenoble , FR,2011 .
- Mohammed Saddougui , L'avis à tiers détenteur « Cadre Juridique au Contentieux au Maroc ,Thèse de doctorat , Université Mohamed premier Oujda , Maroc , 2008.
- Sabah Cherkaoui : Le contentieux fiscal au Maroc « voies de recours et rôles de l'expert comptable » , thèse de doctorat , Institut Supérieur de commerce et d'administration des entreprises ISCAE .
- Anne-Laury Lequien, « La Solidarité en Matière Fiscale », Mémoire, Ecole doctorale, Faculté des sciences juridiques politiques et sociales, Université de Lille, 2003–2004.

- Khalid Mahhou , Contentieux en matière de recouvrement des créances publiques , mémoire fin de formation , Ecole Nationale de L'administration .

lois :

- Livre des procédures fiscales français, Loi n° 92 – 677 du 17 juillet 1992 – art 108 (V), JORF 19 juillet 1992, FR, dernière modification du texte 31 [août](#) 2015.

Sources documentaires

- Ministère Des Finances « Ecole nationale des impôts », Précis de comptabilité trésor, Mars 2000.
- Ministère Des Finances , Direction Générale des Finances Publiques Française, Recouvrement Contentieux, Instruction Codificatrice N°01 – 089, 01/10/2001, FR.
- Ministère Des Finances, Direction Générale des Finances Publiques Française, Recouvrement des Recettes de l'Impôt, Instruction Codificatrice N°11 -22, décembre 2011, FR.
- Ministère Des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses, Juillet 2005, Alger.
- Ministère Des Finances,– Direction Générale des Impôts – Instruction générale sur les procédures contentieuses, 2010.
- Ministère Des Finances» Direction générale des impôts «, Instruction générale au contentieux de recouvrement d'impôt, MF / DGI / DCTX, 2012.
- Ministère Des Finances» Direction générale des impôts », BSF, Recouvrement de l'impôt, N° 14, Mars 1996.

الفهرس

1	.....المقدمة
8	الفصل الأول تحديد أساس منازعات التحصيل الضريبي
10	.....المبحث الأول موضوع النزاع كأساس للتمييز بين المنازعات الضريبية
11	.....المطلب الأول التحصيل الجبري كحدث منشئ لنزاع
12	.....الفرع الأول شروط التحصيل الجبري
13	.....الفقرة الأولى التحصيل الودي كشرط سابق للتحصيل الجبري
13	.....أولا : مكانة التحصيل الودي في مرحلة التحصيل الضريبي
14	.....ثانيا: طرق التحصيل الودي
18	.....الفقرة الثانية الشروط اللاحقة للتحصيل الجبري
19	.....أولا: المراسلات الإدارية "الإنذارات"
23	.....ثانيا : استصدار القابض لترخيص مسبق
23	.....الفرع الثاني ضمانات التحصيل الجبري للدين الضريبي
24	.....الفقرة الأولى ضمانات الإدارة الضريبية في مرحلة التحصيل الجبري
24	.....أولا: الضمانات الحقيقية
29	.....ثانيا : الضمانات الشخصية
31	.....الفقرة الثانية ضمانات المكلف القانوني خلال مرحلة التحصيل الجبري
32	.....أولا : ضمانات الخاصة بالإجراءات العادية للتحصيل الجبري
34	.....ثانيا : ضمانات الخاصة بإجراءات الاستثنائية للتحصيل الجبري
35	.....المطلب الثاني إجراءات المتابعة كعنصر مطور لنزاع
36	.....الفرع الأول إجراءات المتابعة في القانون العام
37	.....الفقرة الأولى التنبيه بالدفع
37	.....أولا : مفهوم التنبيه بالدفع
40	.....ثانيا : تبليغ التنبيه بالدفع
41	.....الفقرة الثانية الحجز الإداري وبيع المحجوزات
42	.....أولا: الحجز الإداري
52	.....ثانيا : بيع المحجوزات
58	.....الفرع الثاني إجراءات المتابعة ذات الطبيعة الجبائية

59	.....الفقرة الأولى الإشعار للغير الحائز
60	.....أولا :المقتضيات العامة للإشعار للغير الحائز
67	.....ثانيا : الآثار المترتبة على مباشرة الإجراء للغير الحائز
68	.....الفقرة الثانية الغلق المؤقت للمحل التجاري
68	.....أولا : طبيعة القانونية لقرار الغلق المؤقت للمحل التجاري
69	.....ثانيا : حالة الغلق لأسباب موضوعية وقانونية
71	.....المبحث الثاني تحديد أشكال الاحتجاج في المنازعات التحصيل الضريبي
72	.....المطلب الأول أشكال المعارضة في التحصيل الجبري
72	.....الفرع الأول الاحتجاج على وجود إلزام دفع و استحقاق المبلغ
73	.....الفقرة الأولى الاحتجاج على إلزام دفع
74	.....أولا: الاحتجاج بإلزام دفع مبلغ الدين بواسطة المكلف بالضريبة
79	.....ثانيا : الاحتجاج بإلزام دفع مبلغ الدين بواسطة المكلف بالضريبة المتضامن
80	.....الفقرة الثانية الاحتجاج على استحقاق الضريبة
81	.....أولا : الاحتجاج القائم على غياب استحقاق الدين
84	.....ثانيا : الاعتراض القائم على إيقاف استحقاق الدين
87	.....الفرع الثاني الأسباب التي لا تمس بالوعاء و بحساب الضريبة
88	.....الفقرة الأولى مدة تقادم التحصيل الضريبي
88	.....أولا : المبدأ العام
90	.....ثانيا : الاستثناءات
91	.....الفقرة الثانية وقف و قطع التقادم
93	.....المطلب الثاني أشكال الاعتراض على إجراءات المتابعة
93	.....الفرع الأول الاحتجاج على قانونية المتابعة
94	.....الفقرة الأولى الاعتراض على مشروعية إجراءات المتابعة
94	.....أولا: عدم اختصاص قابض الضرائب
97	.....ثانيا : عدم اختصاص المحضر القضائي
97	.....الفقرة الثانية الاحتجاج على عدم قانونية التبليغ
99	.....الفرع الثاني الاعتراض على سند إجراءات المتابعة
99	.....الفقرة الأولى غياب البيانات الأساسية
101	.....الفقرة الثانية عدم احترام الآجال

104	الفصل الثاني ازدواجية المعارضة في منازعات التحصيل الضريبي
105	المبحث الأول المرحلة الإدارية في تسوية منازعات التحصيل الضريبي.....
106	المطلب الأول حق المكلف في الشكاية أمام إدارة الضرائب.....
107	الفرع الأول الحق في الاعتراض " الشكاية ".....
108	الفقرة الأولى الطبيعة القانونية لشكاية.....
109	أولاً : الإطار الزمني للشكاية في منازعات التحصيل الضريبي.....
113	ثانياً : الطبيعة القانونية لشكاية في منازعات التحصيل الضريبي.....
116	الفقرة الثانية أهمية الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي.....
117	أولاً : أهمية الشكاية بالنسبة للمكلف بالضريبة.....
118	ثانياً : أهمية الشكوى بالنسبة للإدارة.....
180	الفرع الثاني أنواع الطلبات في منازعات التحصيل الضريبي.....
121	الفقرة الأولى الطلبات الموضوعية.....
122	أولاً : طلبات وقف الاداء.....
124	ثانياً: استرداد المبلغ المدفوع و المحجوزات.....
126	الفقرة الثانية الطلبات الوقتية " ظرفية ".....
127	أولاً : طلب آجال الدفع.....
128	ثانياً : طلب إرجاء الدفع.....
131	المطلب الثاني إجراءات الاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي.....
131	الفرع الأول إجراءات تقديم الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي.....
133	الفقرة الأولى شروط قبول الشكاية.....
133	أولاً: الشروط المتعلقة بالمشتكى.....
137	ثانياً: الشروط المتعلقة بالآجال.....
140	الفقرة الثانية الشروط المتعلقة بالشكل و المضمون.....
140	أولاً : الشروط الشكلية.....
142	ثانياً : الشروط الموضوعية.....
143	الفرع الثاني دراسة الشكاية.....
144	الفقرة الأولى الجهة المختصة للنظر في الشكاية.....
145	أولاً : مدير الولائي للضرائب.....
146	ثانياً : مدير كبريات المؤسسات.....

148	.....الفقرة الثانية التحقيق و النظر في الشكاية.....
148	.....أولا : التحقيق في الشكاية الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي.....
150	.....ثانيا : النظر الشكاية.....
152	.....المبحث الثاني المرحلة القضائية في تسوية منازعات التحصيل الضريبي.....
154	.....المطلب الأول دور القاضي الموضوع في منازعات التحصيل الضريبي.....
155	.....الفرع الأول الصلاحيات الإجرائية لقاضي الموضوع في منازعات التحصيل الضريبي.....
156	.....الفقرة الأولى صلاحيات القاضي الإداري في إجراءات التحقيق.....
157	.....الفقرة الثانية صلاحيات القاضي الإداري أثناء الخبرة.....
157	.....أولا : إجراءات الخبرة الضريبية.....
159	.....ثانيا : مهام الخبير في منازعات التحصيل الضريبي.....
160	.....الفرع الثاني صلاحيات القاضي الإداري في منازعات التحصيل الضريبي.....
160	.....الفقرة الأولى صلاحيات القاضي الإداري اتجاه الإدارة الضريبية.....
161	.....أولا : لا يمكن للقاضي الحلول محل الإدارة.....
161	.....ثانيا : هل يمكن للقاضي توجيه أوامر للإدارة؟.....
162	.....الفقرة الثانية صلاحيات القاضي الإداري اتجاه المكلف بالضريبة.....
163	.....المطلب الثاني دور القاضي الاستعجالي في منازعات التحصيل الضريبي.....
163	.....الفرع الأول شروط رفع الدعوى الإستعجالية.....
164	.....الفقرة الأولى شروط اختصاص القاضي الإستعجالي في المواد الإدارية.....
164	.....أولا : توفر حالة الاستعجال.....
165	.....ثانيا : عدم المساس بأصل الحق.....
165	.....ثالثا : عدم المساس بالنظام العام و الأمن العام.....
165	.....رابعا : رفع دعوى في الموضوع.....
166	.....الفقرة الثانية مدى اختصاص القضاء المستعجل في وقف تحصيل الضريبة.....
167	.....الفرع الثاني صلاحيات القاضي الإستعجالي في منازعات التحصيل الضريبي.....
167	.....الفقرة الأولى صلاحيات القاضي الإداري في تأجيل الدفع.....
168	.....الفقرة الثانية صلاحيات القاضي الاستعجالي في وقف إجراءات المتابعة.....
169	.....أولا : رفع اليد عن قرار الغلق المؤقت و الحجز.....
170	.....ثانيا : إشعار لغير الحائز.....
173	.....الخاتمة.....
178	.....الملاحق.....

214 قائمة المراجع

229 الفهرس

تم بتوفيق الله والحمد له.

منازعات التحصيل الضريبي

المخلص

إن منازعات التحصيل الضريبي قائم على إقرار المكلف بأساس فرض الضريبة و من تم فهو يقر برقم الأعمال والربح المحقق غير أنه ينادى الإدارة في الإجراءات المتبعة في تحصيل الضريبة كعدم احترام الأجل أو بيع بدون اشعار و اقتطاع فوق المبلغ المقدر من جهة أو لجوء الإدارة إلى إجراءات ممارسات تنفيذية غير عادية نتيجة اخلال المكلف بالالتزامات التي عليه و التي قد ترى هو الآخر وجود لحق قانوني من جهة ثانية . ان منازعات التحصيل الضريبي ، تعتبر من المواضيع المهمة خاصة من الناحية العملية ، و يعود ذلك لتعدد قوانين الضريبة و تشتتها و كذا تعقيدها مما تطرح الكثير من النزاعات الناجمة اثناء مباشرة ، و من مميزات هذا النوع من المنازعات أنها تمر على مرحلتين : المرحلة الإدارية و المرحلة القضائية. وعلى أساس ذلك تخضع منازعات التحصيل الضريبي لقانون الإجراءات الجبائية إضافة إلى للقواعد العامة ضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية باعتباره نزاع قضاء كامل .

الكلمات المفتاحية التحصيل الضريبي – التحصيل الودي – الإشعار للغير الحائز – إجراءات المتابعة – التحصيل الجبري –إلزام بالدفع- الشكاية .

Le contentieux du recouvrement de l'impôt

Résumé

Les litiges résultant de contentieux du recouvrement des impôts proviennent du fait que le contribuable reconnaît le système d'impositions, et ainsi, il déclare son numéro d'enregistrement et son chiffre d'affaires, mais il conteste toujours les procédures utilisées dans la collecte de ces impôts lorsque les délais ne sont pas respectés ou dans le cas de vente sans préavis, ou encore lorsqu'il vend à des prix qui dépassent la valeur estimée. Ceci se produit aussi lorsque l'administration a recours à des pratiques exceptionnelles parce que le contribuable a failli à ses obligations parce qu'il pense que c'est son plein droit légal. Les litiges liés à le contentieux du recouvrement des impôts constituent l'une des questions les plus importantes, en particulier du côté pratique. Ceci est principalement dû à la multiplicité, la dispersion et la complexité des lois fiscales, et ceci crée beaucoup de problèmes qui apparaissent au cours de leur application. Une des caractéristiques de ces litiges est qu'ils doivent passer par deux étapes: l'étape administrative et l'étape judiciaire De là, les différents nés de contentieux du recouvrement des impôts sont soumis à la loi relative aux mesures fiscales, en plus des règles générales du Code des procédures civiles et administratives, car il est considéré comme un différend juridique à part entière, en raison du fait que la perception des impôts est un cas spécial.

Mots clés recouvrement de l'impôt - recouvrement amiable - avis à tiers détenteur -les actes de poursuites - recouvrement forcé - Paiement obligatoire - la réclamation.

The conflict of tax collection

Abstract:

The disputes resulting from tax collection originate from the fact that the taxpayer acknowledges the taxation system, and from there, he reports his business number and turnover, but he still disputes the administration over the procedures it employs to collect these taxes when he does not respect the deadlines or sells without notice, and sometimes with prices above the estimated value. This may happen when the administration resorts to special practices or executive actions because the taxpayer failed to meet the obligations because he thinks he has the full legal right to do so. The disputes related to tax collection constitute one of the most important issues, particularly from the practical side. This is mainly due to the multiplicity, dispersion, and complexity of tax laws, and this creates a lot of problems during their application. One of the characteristics of these disputes is that they must go through two steps; i.e. the administrative step and the judicial step. Based on that, tax collection disputes are subject to the Law of fiscal measures in addition to the general rules under the Code of Civil and Administrative Procedures, because tax collection is considered as a full legal dispute, due to the fact that tax collection is a special case.

Key words : Tax collection - Friendly collection- Notification of non-winner-Follow-up procedures-Forced collection-Compelled payment-complaint.

