

المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري الاستعجالي

Tax dispute before the emergency administrative judiciary

محمد بن محمد

باهي هشام *

مخبر إشكالية التحول السياسي والاقتصادي والاجتماعي في التجربة الجزائرية

جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر

benmohamed2009@gmail.com

admdroit@gmail.com

تاريخ الإرسال: 2019/12/22 * تاريخ القبول: 2020/02/24 * تاريخ النشر: 2020/06/01

ملخص:

إن العدالة الضريبية والإدارية بحاجة ماسة للحل السريع للمنازعات الضريبية، نظرا لمكانة وشخصية الإدارة الضريبية، لما تتمتع به من امتيازات كامتياز الأولوية الذي يضيف على أعمال الإدارة الضريبية الطابع الشرعي إلى حين مراقبتها من طرف القاضي الإداري، وامتياز يترتب عنه عدم إيقاف القرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية إلا بعد أمر من القاضي الإداري، لذا يعتبر المكلف بالضريبة طرفا ضعيفا أمام سلطة الإدارة الضريبية، مما يتوجب على القضاء الإداري الاستعجالي حماية حقوق ومصالح المكلف بالضريبة لما سيترتب من أضرار قد يتعذر تداركها من خلال درء الخطر الداهم المحدق له.

الكلمات المفتاحية: المكلف بالضريبة، لإدارة الضريبة، القاضي الإداري الاستعجالي، إجراءات المتابعة، التحصيل القسري.

Abstract:

The Tax Justice, administrative desperately needs to quickly resolve tax disputes, given the prestige and personal tax administration for their privileges which gives priority to acts of tax administration legality until control by the administrative judge, and a resulting failure to stop the administrative decisions made by the tax administration until after the order of the administrative judge, so the individual taxpayer party vulnerable to the authority of the tax administration, which required emergency administrative courts to protect the rights and interests of individual taxpayer would damage may not be addressed through stave off imminent threat against him.

Keywords: *The taxpayer ,the tax administration, the emergency judge , follow-up procedures, forced collection.*

مقدمة:

تعتبر الضريبة إجبارية على المكلف بالضريبة الذي ليس له خيار في دفعها أو تركها، والدولة بما لها من سيادة تعطي لها الطابع الإلزامي، وتنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة، دون إتفاق مع المكلف بالضريبة، كما أن الإدارة الضريبية تتبع طرقا مختلفة لتحسين الضرائب، فهي تنتقي لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة لها، يمكن أن نقسم طريقة تحصيل الضريبة إلى قسمين: تسديد الضريبة مباشرة من المكلف به، تسديد الضريبة من طرف وسيط بين المكلف بها ومصالح الضرائب، حيث يترتب على التحصيل بعض المنازعات عند لجوء الإدارة الضريبية إلى وسائل التنفيذ الجبري للجدول، التي يدخلها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله حيز التنفيذ، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل، وكذا الإنذارات الموجهة للمكلف بالضريبة، إذ منح المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية إدارة الضرائب إجراءات جبرية تقوم بها، لإستيفاء ديون الخزينة العمومية.

كما أعطى المشرع الجزائري، المكلف بالضريبة الأحقية في اللجوء إلى القضاء الإداري الإستعجالي لدرء أي خطر محقق قد يهدد حقوقه المالية أو مركزه القانوني، أو مصالحه الشخصية، في قرارات إدارية صادرة بإرادة منفردة من إدارة الضرائب، من خلال رفع دعوى في الموضوع بجانب دعوى إستعجالية من أجل إلغاء قرار إدارة الضرائب إلى حين الفصل في دعوى الموضوع.

فمن المنازعات التي تنشأ في هذا الصدد: التحصيل القسري "المبحث الأول" الذي تباشره الإدارة الضريبية المتمثل في: الغلق المؤقت للمحلات، والحجز الإداري، وبيع المحجوزات، ودعوى إيقاف التحصيل "المبحث الثاني" المتمثلة في: طلب المكلف بالضريبة تأجيل الدفع، واعتراضه على المتابعات، واعتراضه على عملية التحصيل.

من خلال ما سبق ذكره نطرح الإشكالية التالية: ما هي السلطات التي يتمتع بها القاضي الإداري الإستعجالي أثناء معالجته للمنازعة الضريبية المطروحة أمامه؟

1. سلطة القاضي الإداري الاستعجالي في منازعات التحصيل القسري

منح المشرع الجزائري إجراءات خاصة واستثنائية لإدارة الضريبة تتمثل في التحصيل الجبري لأموال الخزينة العامة من المكلف بالضريبة، تتمثل هذه الطرق في: "الغلق المؤقت للمحلات، والحجز الإداري، إضافة إلى بيع المحجوزات"، وهذا ما سنتناوله فيما يلي:

1.1. الغلق المؤقت للمحلات:

وردت الإجراءات الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري بالمكلف بالضريبة المدين، في نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث عند تعذر تحصيل الضريبة بالطرق العادية، وحفاظا على أموال الخزينة العامة، وبناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، يتخذ المدير الولائي للضرائب قرارا بغلق المحل التجاري للمكلف بالضريبة المعني بذلك، لكن يجب أن يسبق هذا الإجراء توجيه تنبيه يبلغ للمعني يوما كاملا بعد تاريخ الإستحقاق وذلك طبقا للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002 المعدل والمتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في: 26 ديسمبر 2012 المتضمن قانون المالية.

و لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر، يقوم بتبليغ قرار الغلق للمكلف المعني بالإجراءات من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي، و إذا لم يتمكن المكلف بالضريبة التحرر من دينه الضريبي نهائيا، أو لم يكتتب سجلا للاستحقاق بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة، يقوم هذا القرار الخاص بالغلق في مهلة عشرة أيام ابتداء من تاريخ التبليغ وذلك وفقا لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

إن الحق الذي منحه المشرع الجزائري للإدارة الضريبية في تحصيل أموال الخزينة العمومية جبرا، يقابله منحه الحق أيضا للمكلف بالضريبة الطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، بعد سماع الإدارة الضريبية أو استدعائها قانونا، مع الإشارة إلى أن هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت طبقا للمادة 146 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم: 3712 الصادر بتاريخ: 28 جانفي 2002، جاء فيه: "...حيث أن المستأنفة لم تسدد الديون التي بذمتها، ونتيجة لذلك قامت المستأنف عليها طبقا للمادة 392 المعدلة للمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 بإجراءات الحجز ثم البيع لتحصيل الضريبة. حيث أن المستأنفة تدعي بأن الإجراءات لم تتم طبقا للقانون، وخاصة المادة 34 من الأمر 31-96 المعدل للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتحرر كما يأتي: تتم الملاحظات على يد أعوان الإدارة المكلفين قانونا، وتسد إلى القوة التنفيذية التي يمنحها الوزير المكلف بالمالية الجداول الضريبية. (قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم: 3712 الصادر بتاريخ: 28 جانفي 2002، 2004، ص 70).

2.1. الحجز الإداري:

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه، لاستيفاء حقوقها، بموجب قرارا يصدر من المدير الولائي للضرائب، (بن قويدر، خضراوي، سبتمبر 2016، ص 70). إن المشرع حفاظا منه على توازن المراكز القانونية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، فإنه بالرغم من إجازته للإدارة الضريبية حجز أموال المكلف بالضريبة لاستيفاء ديون الخزينة العمومية، فإنه أوجب عليها إجراءات لا بد من احترامها، وإلا أعتبر تصرفها باطلا هذا من جهة، ومن جهة ثانية أجاز للمكلف بالضريبة أن يعترض على هذا التصرف، لكن ألزمه كذلك باحترام إجراءات معينة (قصاص، 2008، ص 56)، فإننا نجد أن المشرع أجاز لإدارة الضرائب أن تباشر الحجز على أموال المدين، لكن ضمن شروط وإجراءات محددة لذلك، وبالمقابل يمكن للمكلف بالضريبة الذي مست أمواله هذا الإجراء المباشر من طرف الإدارة الضريبية أن يطلب إلغاءه إذا تبين له أن هناك خطأ ارتكب أثناء تنفيذ الحجز، فالإجراءات الواجب احترامها من طرف الإدارة الضريبية كي يكون الحجز الذي تقوم به قانونيا تتمثل في:

- عند توجيه الاعذار للمكلف بالضريبة لتسديد ما عليه من ديون، يجب على القابض أن يعلم هذا الأخير أن الاعذار بالتسديد الموجه إليه، سيتبع بحجز أمواله، ثم بيعها في المزاد العلني.
- إذا لم يتم تسديد ما عليه في الأجل المحددة الممنوحة له، أو لم يتحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة، (أمزيان، 2005، ص 30).

إن عملية الحجز هذه يمكن الاعتراض عليها أمام القضاء الإداري، وبصفة أدق قاضي الاستعجال، ففي قرار لمجلس الدولة رقم: 5671 الصادر في: 17 ديسمبر 2002، برر منح اختصاص وقف تنفيذ الحجز لقاضي الاستعجال كون: "قرار وقف التنفيذ أمر تحفظي مؤقت لا يمس بأصل الحق، ولا يضر بمصالح وحقوق الأطراف"، متوخيا في نفس الوقت استفاء شروط قبول الدعوى الاستعجالية، لا سيما توفر عنصر الاستعجال،... وحيث أن المستأنف عليه فرضت عليه ضريبة، فطعن في صحتها أمام قاضي الموضوع، وأنه قبل البت فيها، قامت إدارة الضرائب بوضع حجز تنفيذي على المحل التجاري ثم بيعه. حيث أن بيع المحل التجاري سيؤدي إلى انعكاسات لا يمكن إصلاحها في حالة ما إذا فعلا قرر القضاء خفض أو رفع قيمة الضريبة المفروضة على المستأنف"، (قرار مجلس الدولة رقم: 5671 المؤرخ في: 17 ديسمبر 2002، 2004، ص 68). كما أن القانون يعطي للمدير الولائي أجل شهر كامل للبت في طلب إلغاء الحجز، قبل رفع المدعي دعواه أمام القضاء، وكذلك الأمر بالنسبة لطلب استرداد الأشياء المحجوزة، الذي يكون مدعوما بجميع وسائل الإثبات المفيدة، (بلعابد، 2008، ص 126).

ولقبول منازعة رفع الحجز، وجب توفر الشروط العامة التي تتمثل في الصفة والمصلحة، والشروط الخاصة المتمثلة في:

1- أن يكون عنصر الاستعجال متوفرا، وفقا لأحكام المواد: 919، 920، 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2- أن يكون الإجراء المطلوب وقتيا، ويكون كذلك إذا كان مقصورا على طلب وقف، أو رفع الحجز أو استمراره لحين الفصل في موضوع النزاع.

3- تقديم ضمانات من قبل المكلف بالضريبة، حيث أوجب المشرع لرفع دعوى استعجالية تقديم ضمانات من طرفه، كفيالة بضمان تحصيل الدين الضريبي، على أن يعرضها أولا على إدارة الضرائب، فيقوم قابض الضرائب المختص إقليميا بتقدير طبيعتها وقيمتها، ويتخذ قرارا بالرفض أو القبول.

4- شرط رفع دعوى في الموضوع، لأن الأمر الاستعجالي ذو طابع وقتي، لا يحوز على حجية الشيء المقضي به، فحجيته تنتهي بمجرد صدور قرار فاصل في دعوى الموضوع، (كوسة، 2010، ص ص 208، 209).

فمثلا إذا صدر أمر استعجالي يقضي بوقف الحجز أو رفعه، أو صدر بدوره قرار في الموضوع، يقضي بأن قرار الحجز خالف نصوصا إجرائية أو القانون بذلك، يكون الحجز غير مشروع، ويمكن أن يكون الحجز الذي قامت به إدارة الضرائب مشروعا، لأن النزاع يكون حول صحة الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة، حيث يكون قاضي الموضوع هو صاحب الاختصاص، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم: 005543 الصادر بتاريخ: 15 أكتوبر 2002، جاء فيه: "حيث أن المكلف بالضريبة رفع طعنا أمام الغرفة الإدارية - القسم الاستعجالي- لدى مجلس البلديدة من أجل إلغاء إشعار الحجز، فأصدرت الغرفة قرارا بعدم الاختصاص.

حيث رفع المكلف بالضريبة دعوى أمام الغرفة الإدارية-قاضي الموضوع-مطالباً برفع الحجز المضروب على المبلغ الموجود لدى أمين الخزينة العمومية، بحجة أنه قدم تظلماً إلى إدارة الضرائب، ولم تجب عنه، وأنه قبل الإجابة تم حجز ما للمدين لدى الغير، ووضع المبلغ في الخزينة العمومية. حيث أن رفع الحجز المضروب على المكلف بالضريبة، كان يجب أن يكون مؤقتاً وتحفظياً، وأنه في هذه الحالة كان يجب أن يثبت المكلف بالضريبة، أن المبلغ المطلوب دفعه أو إجراءات فرض الضريبة هي موضوع النزاع المطروح أمام القضاء.

وأنه في حالة عدم وجود نزاع قضائي حول صحة الضريبة، فإن القضاء يرفع الحجز أمام قاضي الموضوع، بدون مناقشة صحة الضريبة المخالف للقانون، بحيث أن القرار المستأنف تضمن أسباب رفع الحجز، كون أن المكلف بالضريبة قد قدم تظلماً أمام الجهة الإدارية، واعتبر أن هذا الإجراء يوقف الدين الجبائي، بينما أحكام المادة 398 من قانون الضرائب، تقضي في جميع الحالات أن الاعتراض على صحة الضريبة يكون أمام القضاء المختص، وأنه في حالة ما إذا طرح النزاع أمام القضاء المختص، في هذه الحالة وحدها يمكن وقف تنفيذ الحجز إلى غاية فصل قاضي الموضوع في النزاع، غير أنه بالرجوع إلى ملف الاستئناف والدعوى، فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح أمام قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة، وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين الجبائي، ما يستوجب القضاء بإلغاء القرار المستأنف، والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة".

3.1. بيع المحجوزات:

يعتبر بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل، ويكون البيع الجبري في الحجز الإدارية من سلطات إدارة الضرائب، وفقا لأحكام المادة 151 الفقرة الأولى والثانية والمادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية، والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي إدارة الضرائب حقها من ثمن الأموال المحجوزة، كما يعتبر بيع المحجوزات من أخطر مراحل التنفيذ على أملاك المكلف بالضريبة تجاه إدارة الضرائب، حيث

تتضح لنا فعليا رقابة القاضي الإداري في منازعة بيع المحجوزات كغيرها من منازعات التحصيل، بالأخص في الدعوى الاستعجالية (رقام، ديسمبر 2018، ص ص 302، 303).

لأنه إذا تم البيع وانتقلت الملكية، فإنه في حالة ما إذا تم الفصل في الموضوع لصالح المكلف بالضريبة، يصبح من الصعب بل من المستحيل استدراك الضرر، وإعادة الحالة التي كانت عليه بعد البيع وانتقال الملكية للغير، بموجب عقد رسمي، وعليه فإن رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الاستعجالية شرط ضروري لقبول هذه الأخيرة، حتى تكون رقابة القاضي الإداري على موضوع الدعوى الضريبية مبنية على أسس موضوعية وقانونية، (غني، 2012، ص 241).

كما أن القضاء الإداري استقر على إلزامية رفع دعوى في الموضوع إلى جانب دعوى الاستعجالي فيما يخص منازعة غلق المحل والحجوز الإدارية، إضافة إلى أن اللجوء لوقف عملية البيع تكون من اختصاص ورقابة قضاء الاستعجال الإداري، وهذا ما أكدته مجلس الدولة بالغرفة الثانية في قراره رقم: 002304 الصادر بتاريخ: 28 جانفي 2001، جاء فيه: "حيث أن المستأنف عليه سجل دعوى في الموضوع ضد مبلغ وقيمة الضريبة المفروضة عليه، وأن قاضي الموضوع لم يفصل بعد في النزاع، حيث أن إدارة الضرائب وقبل الفصل في الموضوع بصفة نهائية، قامت بإجراءات الحجز على المحل، حيث أن المستأنف رفع دعوى أمام قاضي الغرفة الإدارية الفاصل في الأمور الإستعجالية، ملتصقا رفع الحجز إلى غاية الفصل في الموضوع.

حيث أن قاضي الإستعجال في مثل هذه الحالة مختص، لأنه بحكمة رفع الحجز والبيع بالمزاد العلني للقاعدة التجارية، إلى غاية الفصل في الموضوع لم يمس بأصل النزاع، كما أن قاضي الإستعجال في مثل هذه الحالات، قد أصاب عندما أمر برفع الحجز والبيع، إلى غاية الفصل في الموضوع، لأنه لو تم البيع وتنتقل الملكية، وتحدث آثارا قانونية، فإنه في حالة ما إذا تم الفصل في الموضوع لصالح المكلف بالضريبة، فإنه يصعب ويستحيل إستدراك الضرر، وإعادة الحالة إلى ما كانت عليه بعد البيع وانتقال الملكية للغير، بموجب عقد مسجل ومشهور، ويكتسب المالك حقا، مما يجعل القضاء برفع الحجز ووقف البيع لغاية الفصل في الموضوع على صواب، مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف".

2. سلطة القاضي الإداري الإستعجالي في منازعات إيقاف التحصيل:

تتمتع الإدارة الضريبية بامتيازات السلطة العامة، فلها من الطرق والوسائل التي حولها المشرع في عملية تحصيل ديون الخزينة العمومية من المكلف بالضريبة، عند عدم وفائه بالتزاماته المتمثلة في التحرر من دينه الضريبي المستحق، فلها الحق في متابعته بكل الطرق المتاحة قانونا، ومع ذلك منح المشرع الجبائي الجزائري في المادة 74 والمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية وبشروط المكلف بالضريبة حق الاعتراض أمام القضاء الإداري الإستعجالي كتدبير مؤقت إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع المطروحة أمام القاضي الإداري. (كوسة، 2011، ص 74).

1.2. طلب المكلف بالضريبة إرجاء الدفع:

نصت المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "يخضع الإستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام هذا الباب." وبهذا فإن الفصل في القضايا الإستعجالية الجبائية، يتقاسم تنظيمه قانونين إجرائيين، هما قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 08-09، وقانون الإجراءات الجبائية، (يعيش تمام، حاحة، 2009، ص 142).

إن المادة 153 في الفقرة الثالثة أجازت رفع المكلف بالضريبة دعوى أمام المحكمة الإدارية عند عدم رضاه للقرار الصادر من الإدارة الضريبية فيما يخص طلبه بإرجاء الدفع، في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة الضريبية.

في هذا السياق نجد قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في ظل القانون القديم للإجراءات المدنية يؤكد أن تأجيل تحصيل الضرائب من إختصاص القضاء الإستعجالي، الذي يحمل الرقم: 43995 الصادر بتاريخ: 12 أكتوبر 1985، ومما جاء فيه: "...حيث من المقرر قانوناً 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، ومن ثم فإن طلب تحصيل الضرائب لغاية البت في النزاع موضوعاً، يدخل ضمن إختصاصات قاضي الإستعجال.

ولما كان الثابت في قضية الحال- أن المجلس القضائي أمر بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها الشركة المستأنفة، وذلك لغاية الفصل في النزاع موضوعاً، فإن هذه الدعوى تعتبر فعلاً من إختصاص قاضي الأمور المستعجلة"، (قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم: 43995 الصادر بتاريخ: 12 أكتوبر 1985، 1989، ص 246).

إلا أن المشرع في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قام بتوسيع صلاحيات القاضي الإستعجالي في المادة الجبائية، وأخضع هذه الأخيرة لأحكام الباب الثالث من القانون 08-09 ووفقاً لأحكام المادة 948 منه، التي أشرنا إليها سابقاً.

بحيث تهدف الدعوى الإستعجالية الضريبية التي يقوم بها المكلف بالضريبة، إلى إرجاء دفع الضريبة إلى حين الفصل في النزاع القائم من دعوى الموضوع، ومن أمثلة ذلك: قرار مجلس الدولة رقم: 5671 الصادر بتاريخ: 17 ديسمبر 2002، جاء فيه: "...حيث أن المستأنف عليه رافع إدارة الضرائب منازعاً إياها في قيمة الضريبة المفروضة عليه، فأصدر قاضي الموضوع قرار بتعيين خبير، ولأن القضية مازالت لم يتم الفصل فيها، حيث أنه في آن واحد سجل المستأنف عليه دعوى إستعجالية ملتمساً توقيف تنفيذ الإشعار بالتسديد، إلى حين الفصل في الموضوع.

حيث ومادام أنه تم الفصل في الموضوع بتعيين خبير، فإن قيمة الضريبة تكون مرجحة للزيادة أو النقصان أو البقاء على حالها، وأن الفصل بإيقاف تسديد الإشعار بالدفع لا يمس أصل الحق، ولا يضر بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده إلى حين الفصل في الموضوع، وقد إستقر قضاء مجلس الدولة على الفصل بالإيقاف في هذه الحالات، مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف"، (قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم: 5671 الصادر بتاريخ: 17 ديسمبر 2002، 2004، ص 73).

إن تقديم الضمانات غير كاف لتأسيس دفوع المكلف بالضريبة من أجل تأجيل الدفع، لذا لا بد من القيام برهن ممتلكات المكلف بالضريبة بمقدار قيمة الدين من طرف مصالح الضرائب، حتى يستوف هذا الإجراء حماية الخزينة العمومية من التصرف فيه من طرف المكلف بالضريبة، ولقاضي الإستعجال في منازعة تأجيل التسديد الضريبي أن يقرر تأجيل أو عدم تأجيل التسديد، أو التحصيل إلى غاية الفصل في الموضوع، (فريجة، 2008، ص 113).

يبقى أن نشير إلى أن المحكمة الإدارية تفصل في الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ، بأمر مسيب صادر عن التشكيلة التي تنظر في الموضوع، وفقاً لأحكام المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويكون هذا الأمر قابلاً للإستئناف أمام مجلس الدولة خلال أجل خمسة عشر (15) يوم من تاريخ التبليغ، طبقاً لأحكام المادة 837 من نفس القانون.

2.2. إعتراض المكلف بالضريبة على المتابعات:

إن الشكايات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، المتعلقة بالمنازعات التي يباشرها قابض الضرائب ضدهم قصد تحويل أموال الخزينة العمومية، يمكن أن تكتسي إما شكل إعتراض على سند المتابعة، أو شكل طلب إيقاف التسديد، أو شكل إعتراض التحصيل.

إن هذا العمل الإجرائي الذي تقوم به الإدارة الضريبية، يندرج ضمن الجداول المدرجة قانونا للتحصيل الوجوبي، ويعد من الأعمال الإدارية التي تباشرها مصالح الضرائب مستعملة في ذلك كل إمتيازات السلطة العامة، وبالتالي فإن كل المنازعات التي تنجر عن هذه الأعمال تدخل في إختصاص المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة، (بلعابد، ص123).

1.2.2. الاعتراض على سند المتابعة:

يعد كل سند يتعلق بالمتابعة كأنه قد تم تبلغه، ليس لتحصيل القسط الواجب تحصيله عن الحصص المقيدة فيه بحسب، وإنما لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل إستحقاقها، قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه وفقا لأحكام المادة148 من قانون الإجراءات الجبائية، غير انه يمكن للمكلف بالضريبة الإعتراض على سند المتابعة، (أمزيان، 2005، ص27)، مع مراعاته للشروط المذكورة في المادة153 والمادة153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث يقع الإعتراض على سند إجراء المتابعة على صحته من حيث الشكل والموضوع، مع مراعاة إحترام الأجال القانونية، وبالتالي فإن قانون الإجراءات الجبائية أوجب المكلف بالضريبة المعترض تقديم شكوى إلى المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر إعتبارا من تاريخ تبليغ سند المتابعة، فإذا كان قرار المدير متضمنا لرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني، فإنه يحق للمكلف بالضريبة المعترض اللجوء إلى المحكمة الإدارية، والطعن ضد المحاسب القائم بالحجز، خلال شهر واحد بعد إنقضاء الأجل الممنوح لرئيس المصلحة للبت في الشكوى، (فضيل، 2010، ص233).

علما أن هذا الإعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية، وعليه فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به، أو التسديد وفقا لأحكام المادة153 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ما نجده في قرار المحكمة العليا رقم:62575 الصادر بتاريخ:27جانفي1991، جاء فيه: "...حيث يعتبر إجراء التحصيل الذي باشرت به الإدارة الضريبية ضد المدعي باطلة، كونها بلغت إلى مقر تم تغييره والإدارة تعلم بذلك، حيث أن المكلف بالضريبة أبلغ وصرح لمفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد،(قرار المحكمة العليا رقم: 62575 الصادر بتاريخ:27جانفي1991، 1992، ص157).

2.2.2. طلب إيقاف التسديد:

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في تقديرها للضريبة، أو إجراءات التسديد، وبصفة عامة مهما كان موضوع المنازعة، لا توقف التسديد إلا بأمر صادر من قاضي الإستعجال،(كوسة، 2011، ص84)، حيث تخضع إجراءات التحصيل التي يتخذها قابض الضرائب، لإستيفاء ديون الخزينة العمومية لرقابة القاضي الإداري، ويظهر ذلك في قرار مجلس الدولة رقم:138648 الصادر بتاريخ:09نوفمبر1998، جاء فيه: "...حيث أن الأمر المستأنف فيه بلغ، إلا أن تاريخ التبليغ غير واضح للقراءة وهذا يفسر لصالح المستأنف، مما يجعل ميعاد رفع الاستئناف فيه قائما.

حيث أن المجلس قد أمر بإلزام مدير الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لولاية سطيف، مع السيد قابض الضرائب المتنوعة بعين ولما بوقف تنفيذ الدفع، ورفع اليد على الحساب البنكي للمدعي إلى حين الفصل في موضوع الدعوى.

حيث أن هذا الأمر قد صدر بتاريخ: 10 جانفي 1994، حيث أنه ومادام أنه لهذا الأمر فترة معينة، ونظرا لأن صيغة الإستعجال قد إنقضت، فلا يبقى إلا أن يوافق على الأمر المستعجل فيه، مما يتعين إذن تأييده". كما منح المشرع المكلف بالضريبة حق الاعتراض على الإجراءات، التي يباشرها قابض الضرائب، وذلك عن طريق تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإستعجالي، (كوسة، 2011، ص 85).

كما أجاز المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة تقديم شكوى ضمن الشروط المحددة في المواد من 72 إلى 76 من قانون الإجراءات الجبائية، أن يطلب إيقاف التسديد بخصوص القدر المتنازع فيه من الضرائب، (أمزيان، 2013، ص 248)، وذلك بتوافر الشروط التالية:

1- أن تكون الشكاية قد قدمت ضمن الأجال والشكل المنصوص عليه في المواد: 73، 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- أن يذكر المكلف في شكايته بأنه يطلب صراحة تطبيق المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، بخصوص إيقاف تسديد الحصة المتنازع فيها.

3- أن يحدد ويبين بدقة، في الشكوى المبلغ الذي يطلب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائيا، أو الذي وقع فيع خطأ في حسابه أو في وعائه.

4- أن يذكر في شكواه بأنه في استطاعته أن يقدم للقابض، الضمانات الكفيلة لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديده، ويجوز أن تكون هذه الضمانات مبالغ مالية توضع لدى أمين الخزينة في حساب خاص، أو عقار يسجل بخصوصه رهن لصالح الخزينة، فإذا ما قدم الطلب في شكله القانوني، واحترمت فيه الإجراءات المطلوبة، فإنه يجوز للمكلف المعني أن يتقدم لدى القابض المختص لإبرام إتفاق الضمان، (بلعابد، ص 128).

فالقابض المختص إقليميا، وبعد إعلامه من طرف المدير الولائي للضرائب بنية المكلف بالضريبة التي أفصح عنها في طلبه الخاص بإيقاف التسديد، وباعتباره المسؤول المباشر عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع عليها، يقوم باستدعاء المكلف المعني ليبرم معه الإتفاق المتعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب إيقاف تسديده، مع الأخذ بعين الإعتبار:

- وضعية المكلف إتجاه الإدارة الضريبية لقيامه بتسديد ما عليه في الأجال المحددة.

- إيداع تصريحاته في آجالها، هذا إذا كانت قيمة الضمان كافية لتغطية الدين المتنازع فيه، (قصاص، ص 64)، أما إذا كانت الضمانات المقدمة غير كافية لتغطية المبلغ المتنازع فيه، فيجب على القابض إبلاغ المدير الولائي للضرائب بذلك، ليتخذ بدوره القرار اللازم وفي الوقت المحدد، مع تبيغته للمكلف المعني لتمكينه من إتخاذ الإجراء الممنوح له قانونا، بحيث يجوز له بناء على قرار الرفض الصادر من المدير الولائي للضرائب، أن يلجأ إلى رفع دعوى إستعجالية أمام القاضي الإستعجالي المختص في الأمور الإدارية، شرط أن يودع ربع المبلغ المتنازع فيه لدى الخزينة العمومية كضمان، مع إرفاق سند الإيداع مع العريضة وإلا رفضت دعواه شكلا، هذا ما نص عليه المشرع الفرنسي، (بلعابد، ص 129).

عند إستيفاء المكلف بالضريبة لشروط الدعوى الإستعجالية، إضافة إلى شرط خاص يتمثل في تحرير الدعوى على ورق مدموغ، فإن القاضي الإستعجالي يستطيع إصدار قراره، إلا أنه يبقى دائما معلقا على شرط الضمان الكافي الذي يقدم من طرف المكلف بالضريبة، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها رقم: 43995 الصادر بتاريخ: 12 أكتوبر 1985، "حيث أن هذا الطلب لا ينتج أي أثر إلا إذا كانت المدعية قد قدمت جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة الضريبية.

حيث أن قيام البنك الخارجي الجزائري بتقديم كفالة في حدود نصف أصل الدين وغرامات التأخير، وكذا تقديم المقر الذي لم تحدد قيمته التعااملية، لا تعد ضمانات كافية نظرا لأهمية مبلغ الدين، وأنه كان يتعين على المدعية القيام على الأقل بتغطية مجموع أصل الدين والغرامات، حيث أن المدعية كما يبدو غير سديدة في مطالبتها في هذه الحالة الإستفادة من تأجيل الضرائب المتابع من أجلها"، (قرار مجلس الدولة رقم: 43995 الصادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ: 12 أكتوبر 1989، 1985، ص 246).

إن المشرع الجزائري وضع حلا بإلزام المكلف بالضريبة بمبلغ يساوي 30% من قيمة الضريبة المتنازع فيها من أجل المطالبة بإيقاف التسديد، على عكس المشرع الفرنسي الذي أجاز للمكلف بالضريبة الفرنسي عند لجوئه للقاضي الإستعجالي بخصوص إيقاف التسديد، أن يطلب إعفاءه من تقديم الضمان طبقا للمادتين: 1952 الفقرة الأولى و 1952 الفقرة الثانية من القانون العام للضرائب الفرنسي (Debbasch، 1975، ص 838)، في المقابل لم يمنح المشرع الجزائري المكلف بالضريبة "حق إعفاء" من تقديم الضمان عند لجوئه للقضاء الإداري الإستعجالي كما فعل المشرع الفرنسي، حماية للمكلف بالضريبة ذا "المركز الضعيف"، الذي يواجه طرفا قويا ألا وهو سلطة الإدارة الضريبية.

3.2.2. الإعتراض على التحصيل:

عملا بأحكام المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تمنح للمكلف بالضريبة الحق في الإعتراض على التحصيل، عن طريق تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى، التي وجب أن تكون محترمة لأحكام المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية المحددة للشروط الشكلية لقبول الشكوى المقدمة. ورغم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، يمكن للمكلف بالضريبة أن ينازع في شرعية المبلغ المفروض عليه من طرف إدارة الضرائب، (رباب، 2016، ص 41، 42).

وبالنظر إلى الإعتراض على سند المتابعة المتعلق أساسا بشكل الإجراء، نجده يختلف عن الإعتراض على التحصيل الجبري الذي يمس أساسا الموضوع، (أمزيان، 2013، ص 247) يتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزءا منه، أو وجوب الوفاء به، (بلول، 2017، ص 360).

إن الاعتراض على التحصيل شأنه شأن الاعتراض على إجراء المتابعة، لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة، بالرغم من انه يتعلق بالموضوع، ومن ذلك استثنى المشرع الجزائري المكلف بالضريبة من هذا الإجراء، في حالة تقديمه للضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة الضريبية، (قصاص، ص 55).

خاتمة:

في حالة امتناع المكلف بالضريبة تسديد الضرائب المستحقة عليه، أجاز المشرع الجبائي الجزائري للإدارة الضريبية تحصيل ديون الخزينة العمومية بالطرق والأشكال المختلفة للمتابعات: كالغلق المؤقت للمحل، الحجز الإداري، وبيع المحجوزات، أو تحصيل الديون بالطرق الجبرية.

فيما أجاز المشرع للمكلف بالضريبة ضمن المادة 643 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إمكانية الاعتراض على هذه الإجراءات وفقا لما ينص عليه في المواد من: 145 إلى 154 لقانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019 أمام القضاء الإداري الاستعجالي المختص نوعيا وإقليميا، التي تكون إما اعتراضا على إجراءات المتابعة، أو اعتراضا على التحصيل القسري (الجبري)، مع احترامه لشروط رفعه الدعوى الاستعجالية الضريبية - (خضوع الأحكام الإجرائية للدعوى الاستعجالية الضريبية لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، نظرا لعدم وجود نصوص قانونية خاصة في قانون الإجراءات الجبائية) - بما في ذلك نشر دعوى في الموضوع، وكذا

تقديمه لضمانات حقيقية للاستفادة من التدابير المتخذة في ذلك، مع تحميل القاضي الإداري قابض الضرائب المسؤولية الكاملة في تحصيل الضرائب والرسوم المسجلة، كونه المسؤول عن احترام الإجراءات الشكلية والموضوعية للتحصيل وفقا لأحكام المادة 406 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فالقاضي الإداري الإستعجالي يفصل في النزاعات الضريبية، ضمن نطاق السلطات المخولة له، وهي:

- تدخله لوقف كل المتابعات التي يتعرض لها المكلف بالضريبة، كإغلاق المؤقت المحل التجاري، وهذا بمجرد عريضة يقدمها المكلف بالضريبة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، ويفصل في القضية بعد سماع الإدارة الضريبية أو استدعائها قانونيا، طبقا للمادة 146 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية، كما يتدخل لوقف تنفيذ الحجز "غير المشروع"، وبيع المحجوزات، الذي تباشره الإدارة الضريبية على المكلف بالضريبة مع إلزامية هذا الأخير رفع دعوى في الموضوع، بجانب دعوى الاستعجال فيما يخص منازعة غلق المحل والحجوز الإدارية.

- كما يتأكد القاضي الإداري الإستعجالي من مدى كفاية الضمانة المقدمة من قبل المكلف بالضريبة في حالة رفضها من طرف القابض المالي حين مطالبته بتأجيل الأداء، الذي يعتبر من اختصاص القضاء الإستعجالي، شريطة أن يتقدم المكلف بالضريبة بهذا الطلب أمام الإدارة الضريبية، ويعرض عليها ضمانات كافية بتسديد الدين الضريبي. إضافة إلى تدخله لإيقاف التسديد الذي يفرض على المكلف بالضريبة، حيث منح المشرع المكلف بالضريبة حق الاعتراض على الإجراءات التي يباشرها قابض الضرائب، وذلك عن طريق تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإداري الإستعجالي.

- يقوم القاضي الإداري الإستعجالي بإلغاء قرار التحصيل الجبري، الذي تقوم به الإدارة الضريبية إتجاه المكلف بالضريبة، من خلال طلب الأخير في دعوى إستعجالية يطلب فيها إيقاف التحصيل بموجب شكوى الاعتراض المنصوص عليها في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، مع تقديمه ضمانات كافية لتسديد دينه الضريبي.

توثيق الهوامش والمراجع:

أولا- توثيق الكتب:

- أمزيان عزيز، (2005)، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، دار الهدى.
- أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013.
- بلعابد عبد الغني، الدعوى الإستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير في القانون، الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008.
- بن ذهبية رباب ريمة، منازعات التحصيل الضريبي، رسالة ماجستير في الحقوق، الجزائر، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2016.
- غني أمينة، الإستعجال في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رسالة ماجستير في القانون، الجزائر، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2012.
- فريجة حسين، (2008)، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، الجزائر، دار العلوم.
- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في القانون الخاص، الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008.

- كوسة فضيل، (2011)، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، الجزائر، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2010.
- Charles Debbasch, (1975), Contentieux Administratif, Dalloz.

ثانيا - توثيق الدوريات والملتقيات:

بحث في مجلة محكمة:

- بن قويدر الطاهر، خضراوي الهادي، 2016، دور القضاء الإستعجالي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد التاسع، العدد الثالث، ص ص 60-76.
- رقام سعيدة، 2018، شروط دعوى الإستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد التاسع، العدد الثالث، ص ص 296-311.
- يعيش تمام أمال، حاحة عبد العالي، 2009، قراءة في سلطات القاضي الإداري الإستعجالي وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم: 08-09، مجلة المنتدى القانوني، العدد السادس، ص ص 136-144.
- بلول فهيمة، 2017، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، ص ص 347-366.