

منازعات التحصيل الضريبي وإشكالية الموازنة بين حقوق الخزينة العمومية وحقوق المكلف بالضريبة

Tax collection disputes and the issue of balancing the rights of the public treasury and taxpayers

بلول فهيمة *

كلية الحقوق والعلوم السياسية- جامعة بجاية؛ الجزائر

تاريخ الإستلام: 2023/4/1 تاريخ القبول: 2023/5/28 تاريخ النشر: 2023/9/11

ملخص:

تعاين الإدارة الضريبية من صعوبات في تحصيل الديون الضريبية، والتي تعتبر مصدراً هاماً لتلبية الاحتياجات العامة. ذلك يرجع جزئياً إلى وجود نزاعات أثناء عملية التحصيل. حاول التشريع الجزائري معالجة هذه المشكلة من خلال تنظيم الإجراءات والحفاظ على توازن بين حقوق الخزينة العامة وحقوق المكلفين. يسمح للمكلفين بطلب وقف عمليات التحصيل الجبري من خلال القضاء لمنع التعسف في هذه العملية.

الكلمات المفتاحية: التحصيل الضريبي؛ المنازعة الضريبية؛ المكلف بالضريبة؛ الإدارية الضريبية.

Abstract:

Tax administration faces challenges in collecting tax debts, a vital resource for meeting public needs. This is partly due to disputes during the collection process. Algerian legislation has attempted to address this issue by regulating procedures and maintaining a balance between the rights of the public treasury and taxpayers. Taxpayers are allowed to request a halt to compulsory collection through the judiciary to prevent abuse in this process.

Keywords: Tax collection; tax dispute; taxpayer; tax administration.

* المؤلف المراسل

مقدمة:

تُشكل الديون الضريبية أهم مورد للخزينة العمومية وعلى هذا الأساس تسهر مختلف الدول على ضمان تحصيلها لتفادي التهرب عن أداءها من طرف المكلف بالضريبة، وهذا إعمالاً بمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة والذي ينتج عنه ضرورة فرض الضريبة على كل المعنيين بها وفي نفس الوقت ضرورة اتخاذ إجراء تحصيلها.

تختص إدارة الضرائب بتحصيل الديون الضريبية عن طريق اتخاذ مختلف الإجراءات التي أقرها المشرع وتستعمل لضمان ذلك امتيازات السلطة العامة والتي تتجلى في مختلف إجراءات التحصيل الجبري التي تشرع فيها عندما يرفض المكلف بالضريبة الوفاء بما عليه من ديون ضريبية.

بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية نلاحظ أنه تضمن مختلف الإجراءات التي يمكن لإدارة الضرائب القيام بها لإلزام المكلف بالضريبة بالامتثال للتحصيل الجبائي، وفي نفس الوقت ألزم المشرع جهة الإدارة أن تحترم مختلف الإجراءات لضمان عدم التعدي على حقوق المكلف بالضريبة.

تسعى الباحثة من خلال هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على مختلف الإجراءات التنفيذية التي يمكن للإدارة الضرائب اتخاذها أثناء مباشرة عملية التحصيل الجبائي لاسيما تلك الإجراءات التي يكون الهدف منها إلزام المكلف بالامتثال للتحصيل الجبري عندما يسعى للتهرب عن الدفع.

تتمثل الإشكالية التي نسعى لمعالجتها من خلال هذا البحث في تبيان الدور الذي تمارسه الإدارة الضريبية أثناء مرحلة التحصيل الجبري وهل اللجوء إلى القضاء الإداري لوقف عملية التحصيل ضماناً لحماية المكلف بالضريبة أو وسيلة للمساس بحقوق الخزينة العمومية؟، وتعبير آخر ألا يمكن اعتبار منح الحق للمكلف بالضريبة للاعتراض

على إجراءات التحصيل الجبري يشجع على عدم إتمام عملية التحصيل الجبائي أو يعزز أكثر من حظوظ الإدارة الضريبية في تحصيل الديون العمومية؟

للإجابة عن الإشكالية المطروحة ينبغي إتباع مناهج علمية بداية بالمنهج الوصفي الذي من خلاله يتم إبراز مختلف إجراءات التحصيل التي تشرع فيها مصالح الإدارة الضريبية، وفي نفس الوقت الاعتماد على المنهج التحليلي لتبيان فحوى النصوص القانونية وصولاً للمنهج النقدي الذي أكد لا تخلو أية دراسة من هكذا منهج للوصول إلى مختلف النتائج والاقتراحات.

نقسم الدراسة إلى محورين أساسيين، نتناول في الأول الإطار المفاهيمي والإجرائي لعملية التحصيل الجبائي بالطريقة الجبرية، أما المحور الثاني فيخصص لإبراز مختلف الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة للاعتراض على إجراءات التحصيل والدور الذي يلعبه القاضي الإداري لفض النزاع.

المبحث الأول: سلطات الإدارة الضريبية أثناء عملية التحصيل الضريبي

تتمتع إدارة الضرائب من أجل ضمان تسديد الضريبة، بحقها في اتخاذ مجموعة من الإجراءات لضمان تحصيل الديون الضريبية¹، وهذا بالنظر إلى طبيعة الديون الضريبية التي تعتبر ديون ممتازة استناداً إلى مختلف الضمانات المقررة قانوناً للدين العمومي ذو الطابع الجبائي، ويتميز هذا الحق عن غيره من حقوق الامتياز المنصوص عليها في القواعد العامة، وقد حرص المشرع الجزائري على هذه الفكرة في مختلف النصوص الضريبية².

¹ WOUAKO Dieunedort, Le temps et recouvrement de l'impôt, Thèse de Doctorat en Droit Public, L'école Doctorale Georges Vedel, droit public interne, science administrative et science politique, Université Panthéon-Assas, 2012, p. 145.

² راجع المادتين 380 والمادة 388 من القانون رقم 76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج. ر عدد 102، صادر في 22 ديسمبر 1976، معدل ومتمم.

المطلب الأول: التحصيل الودي للديون الضريبية

يفترض في الأصل حسن نية الخاضع للضريبة باعتباره سبق وأن امتثل للتصريحات الجبائية وقدم مختلف الوثائق الثبوتية لتبرير مداخله، وعلى هذا الأساس سعى المشرع إلى التعامل بشكل ايجابي مع المكلف بالضريبة أثناء اتخاذ إجراءات التحصيل ويدخل هذا ضمن فكرة زرع الثقة بين مصالح الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة بشكل يجعل هؤلاء يمثلون لالتزاماتهم الجبائية وبصدر رحب.

وقبل تبيان مختلف إجراءات التحصيل الودي ينبغي تقديم لمحة عن المقصود بعملية التحصيل باعتباره مصطلح جبائي ينبغي توضيحه وفي نفس الوقت الإشارة باختصار إلى مختلف طرق التحصيل المقررة قانوناً، وهذا تمهيداً لتحديد مختلف إجراءات التحصيل التي تشرع فيها المصالح الضريبية.

الفرع الأول- معنى التحصيل الودي وطرقه: ينبغي إعطاء لمحة عن المقصود بعملية التحصيل الجبائي وأنماطه التي تختلف من وضع إلى آخر.

أولاً- تعريف التحصيل الجبائي: يعرف التحصيل على أنه: " جملة من الإجراءات إدارية كانت أو فنية التي من خلالها يتم نقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية¹ ، كما يُعرف على أنه " المرحلة التي تستوفي فيها الدولة دين الضريبة المستحقة على الممول أو المكلف بدفعها"².

وتعتبر هذه العملية المرحلة النهائية لإتمام عملية تسديد الديون الضريبية التي يتحملها المكلف بالضريبة حسب المعطيات التي بحوزة مصالح الإدارة الضريبية، وتحرص مختلف الدول على عدم تضييع هكذا مورد باعتباره حصن الأمان للخزينة العمومية.

¹ BELTRAME Pierre, La fiscalité en France, 5^{ème} éd., Dalloz, Paris, 1997, p. 45.

² الكفيف فاتح، "أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 02، المجلد 06، العدد 01، 2015، ص 116.

ثانياً- طرق التحصيل: ما يميز هذه المرحلة أنها جد حساسة، ومن خلالها تظهر مدى كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الديون العمومية¹، فلا يكفي فقط تحديد المكلفين بالضريبة ونسبة الضريبة الواجبة الدفع، إنما ينبغي الاهتمام أكثر بهذه المرحلة الثانية، لأنّ فشل مصالح الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة يعني أنّ كل الجهود التي بذلتها ستكون بلا فائدة².

تختلف طرق تحصيل الضريبة بالنظر إلى نوع الضريبة والأوقات التي يستحسن تحصيلها، ويمكن تلخيص هذه الطرق في الجداول العامة، الجداول الفردية³:

¹ للمزيد حول التحصيل الضريبي من الناحية الإجرائية، راجع:

- داودي مجّد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2005-2006.

² العطية سعد و حسين عبد الله علي، "إصلاح الإدارة الضريبية من الناحية الإجرائية"، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركور- العراق، المجلد السادس، 2017، ص 41، [متوفى على الموقع]: <https://www.iasj.net/iasj?func=search&query=au:%22Ali.H> (تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2022/12/17).

³ تتمثل هذه الطرق في:

- الجداول العامة: هي جداول ترد من مراكز الإعلام الآلي الجهوي على شكل إخطارات مثل الضريبة على الدخل والضريبة على الأرباح.
- الجداول الفردية: وهي خاصة بكل ممول وتؤسس في نهاية السنة المالية لتقويم النشاط السنوي وتتم بطريقتين وهما:
- طريقة المناظرة: وفيها يتم إخطار المكلف بالزيادة التي تقوم بها مصالح الضرائب مقارنة مع المعلومات المتوفرة لدى هذه الإدارة مع تلك التي يصرح بها المكلف، وفي حالة عدم قبوله يمكن له رفع الشكوى الضريبية.
- طريق الإخضاع التلقائي: هناك تسعة حالات حسب نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية بثبوتها يقوم المفتش قبل إعداد جدول التحصيل بتبليغ أسس فرضها للمكلف بالضريبة.
- الجداول الجماعية: وهي تشبه الجداول الفردية إلا أنها ترد جماعة ثم تقوم قباضة الضرائب بتبليغ كل واحد على انفراد، راجع للمزيد: - زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان 2012/2013، ص. ص. 23-24.

الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الودي

استنادًا إلى قاعدة الدّفع ثم الاسترداد المعروفة لدى مختلف التشريعات فيجب على المكلف أن يسدّد مبلغ الضريبة، وإن لم يقتنع بالمبلغ المفروض فله أن يطعن في أساس فرضها أو مقدارها ويطلب استردادها، ويتمثل الهدف من تقرير هذه القاعدة في استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية¹، لأنه في حالة توقيف الدفع بسبب الاعتراض سيؤثر ذلك سلباً على تلبية الحاجيات العامة.

أولاً- مراحل التحصيل: تتمثل فيما يلي

أ. إصدار الجداول: حسب نص المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية²، فإنّ عملية التحصيل يكون عن طريق إعداد جداول التحصيل من طرف قابض الضرائب المختص³، والتي يدخلها حيز التنفيذ وزير المالية باعتبارها الأداة القانونية لتحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك وفق عدة أنماط مع الإشارة إلى أنّ هناك فرق بين تحصيل الضرائب المباشرة وغير المباشرة، لأنّه بالنسبة للضرائب المباشرة تكون هناك علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية ويتم تحديد التحصيل وفق جداول اسمية يدون فيها اسم المكلف والمادة الخاضعة للضريبة وأوقات استحقاقها، أي هناك علاقة مباشرة بين الطرفين، على خلاف الضرائب غير المباشرة أين يكون هناك اتصال غير مباشرة بين الطرفين ولا يتم جباية الضريبة بواسطة الجداول الاسمية⁴.

¹ MAITTOT DE LA MOTTE Alexandre, Droit Fiscal, Puf, Paris, 2011. P 285.

² تم إحداث قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج. ر عدد 79، صادر في 23 ديسمبر 2001.

³ صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014، ص 132.

⁴ زغدود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 195.

ب. إرسال الإنذارات: نظرا لخطورة الإجراءات التي قد تتخذها مصالح الإدارة الضريبية فإنّ المشرع حرص على ضرورة احترام مختلف الإجراءات والشكليات لإتمام عملية التحصيل وعدم الوقوع في أخطاء قد تؤدي إلى عدم إمكانية مواصلة العملية، وكما جاء في نص المادة 144 فقرة 1 من نفس القانون فيجب على قابض الضرائب أن يرسل إنذار إلى المكلف بالضريبة يتضمن مجموع المبالغ المطلوبة وتاريخ الشروع في التحصيل، وذلك في ظرف محتوم، وهذا كدليل على إعدار المكلف وإلزامه بالدفع.

لكن الإشكال الذي قد يحدث من الناحية العملية أنّ إرسال الظرف محتوم قد لا يعتبر وسيلة فعالة للتبليغ ولإعلام المعني شخصيا وقد تحدث عدة إشكالات تؤدي إلى عدم علم المكلف المعني بالدفع بالإجراءات التي شرعت فيها القابض المختص مما يفوت عليه فرصة الاعتراض على تلك الإجراءات.

ثانيا- أوقات التحصيل: عملا بمبدأ الملائمة في التحصيل يتمّ تحديد أوقات تحصيل الضرائب حسب طبيعة كل ضريبة¹، والذي يقتضي أن يتم مراعاة ظروف المكلف بالضريبة لتحديد أوقات دفعها حتى لا يتضرر في حالة إلزامه بالتسديد في أوقات غير ملائمة مع ضرورة عدم الإضرار بحقوق الخزينة العمومية في حالة عدم التسديد في الوقت المحدد لأنّ ذلك سيؤثر سلبا على حقوق الخزينة العمومية، فهناك أنواع من الضرائب تحصل في نهاية كل شهر أو في نهاية كل سنة، فينبغي على المكلف أن يقوم بتسديدها كما حدده له الإدارة الضريبية.

وفي نفس الإطار يجب على قابض الضرائب المختص أن يُراعي مختلف الإجراءات الخاصة لاسيما احترام المدة المحددة للمكلف من أجل الدفع وضرورة تبليغه بكل العمليات

¹ أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2012/ 2013، ص 244.

التي يسعى القابض إلى تنفيذها، وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء المتخذ إذا كان مخالفاً لما هو مقرر قانوناً.

المطلب الثاني: سلطات الإدارة الضريبية أثناء التحصيل الجبري

تتم عملية التحصيل وفق إجراءات ومراحل قد تنتهي بإتمام العملية أو عدم إتمامها في حالة اعتراض المكلف بالضريبة ورفضه الامتثال للعملية، وهنا تضطر المصلحة الإدارية المختصة إلى تطبيق الأحكام الواردة في المادة 153 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية وإذا كان هناك بعض المكلفين الذين يلتزمون بالتسديد في الوقت المحدد بدون وجود أي نزاع وتخوفاً أيضاً من الغرامات التأخيرية، فإنّ هناك مكلفون آخرون يتماطلون في التسديد رغم علمهم بآجال الدفع، مما يجعل مصالح الإدارة الضريبية تشرع في اتّخاذ إجراءات التحصيل الجبري عن طريق استعمال مجموعة من الوسائل لضمان تحصيل هذه الضرائب، لاسيما في حالة امتناع المكلف عن التسديد ودياً عن طريق استخدام عدة وسائل كالحجز على أموال المدين، الحجز التحفظي، الغلق المؤقت للمحل التجاري... إلخ، هذه الإجراءات تتخذها إدارة الضرائب دون اللجوء إلى القضاء من أجل ذلك¹، وتدخل هذا ضمن مختلف السلطات والامتيازات التي منحها القانون لإدارة الضرائب لضمان عدم التهرب عن تسديد الديون العمومية².

الفرع الأول- الغلق المؤقت والحجز: استناداً إلى القوة التنفيذية الممنوحة للجدول التي يدخلها حيز التنفيذ وزير المالية فإنّ رفض المكلف بالضريبة التسديد ودياً يسمع لمصالح الإدارة الضريبية أن تشرع في إجراءات المتابعة المقررة قانوناً وذلك بشرط أن تحترم مختلف الإجراءات لاسيما ضرورة إعلام المكلف بالضريبة قبل الشروع في العملية، وتعتبر هذه العملية

¹ أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 225.

² SERLOTEN Patrick, Introduction au droit fiscal, 2^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2000, P 48.

من أخطر السلطات التي منحها القانون لإدارة الضرائب هو اتخاذ إجراءات الغلق المؤقت للمحلات التجارية، الذي يعتبر تمهيدا لإجبار المكلف على تسديد ما عليه من ديون ضريبية¹، وقد تم استحداث هذا الإجراء بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997²، والذي يدخل في إطار الإجراءات التنفيذية الممنوحة لإدارة الضرائب لضمان تحصيل الديون العمومية.

أما بالنسبة لإجراء الحجز فيعتبر كذلك من أهم الامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب لضمان تحصيل الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق إمكانية الحجز على أمواله، ومنعه من التصرف فيها وذلك عندما يتضح بأن حق الخزينة العمومية مهدد بالضيق³، وحسب نص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الحجز ينفذ بعد ثلاثة أيام من الأشعار بالتنبيه وفي حالة الاستعجال يمكن تنفيذ الحجز بعد يوم واحد من تاريخ التبليغ.

الفرع الثاني - بيع المحلات التجارية والمهنية: تعتبر هذه العملية من أهم الامتيازات التي تمارسها مصالح الإدارة الضريبية وقد تتم العملية تكملة لعملية غلق المحل المهني أين يمكن تجاوز عملية الغلق إلى بيع المحل فتم عملية البيع عن طريق قرار يصدره المدير الولائي

¹ صالح العبد، مرجع سابق، ص 135.

² أمر رقم 96-31، مؤرخ في 30 ديسمبر 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج. ر عدد 85، صادر في 31 ديسمبر 1996.

³ راجع للمزيد: - مانع سلمى، "إجراءات المتابعات الضريبية ورقابة القاضي الإداري"، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، العدد الرابع عشر، 2017، ص ص 181-194.
- ذيب منصف، الآليات الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون تخصص تنظيم إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، 2013-2014، ص 76.

للضرائب مع ضرورة ترخيص من طرف الوالي للقيام بإجراءات البيع نظراً لخطورة هذا الإجراء¹.

أما في حالة عدم الحصول على ترخيص للبيع من طرف الوالي خلال أجل 30 يوماً من تاريخ تقديم الطلب أمامه، فيمكن للمدير الولائي أن يرخص قانوناً للقبض المكلف بالعملية من أجل الشروع في البيع، إلا أنه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع سهلة التلف فيمكن الشروع مباشرة في عملية البيع دون انتظار الحصول على ترخيص من طرف الوالي، وهذا لضمان عدم هلاك تلك السلع.

أما الحالة الثانية التي يمكن من خلالها الشروع في عملية البيع فهي تلك المنصوص عليها في المادتين 151 و 152 من قانون الإجراءات الجبائية، ويدخل هذا الإجراء في إطار عملية الحجز التي تقوم بها مديرية الضرائب ضد المحل التجاري والعتاد الذي يملكه المكلف، وذلك بعد القيام بعملية الحجز دون الوصول إلى نتيجة استمرار المكلف بالضريبة رفض التسديد ولكي يتم ممارسة هذا الإجراء الخطير ينبغي إتباع إجراءات محددة وهي:

- **ضرورة إشهار إعلان البيع:** يتم البيع بعد 10 أيام من إصاق إعلان بمقر المحل وإعلانات البلدية يتضمن بيان لقب المكلف المعني وعنوانه وكل المعلومات المتعلقة بالمحل والقبض المباشر للعملية، ويوم وساعة القيام بعملية البيع.

كما ينبغي إعلان البيع أيضاً في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة والولاية مكان تواجد المحل التجاري والإشارة إلى هذا في الإشهار في المحضر المتضمن عملية البيع، كما نصت عليه المادة 151 فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، وما يميز

¹ جاء في نص المادة 4/146 من قانون الإجراءات الجبائية: "... ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقبض الضرائب من طرف الوالي أو أية سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية...".

إجراءات البيع أنها تتم وقف نظام البيع بالمزاد العلني، مما يستوجب على العون المكلف بهذه العملية أن يتخذ كل الإجراءات الضرورية لاسيما الإعلان عن العملية وتحديد السعر الافتتاحي للبيع وكيفية رسو المزاد¹.

- أن يتم البيع كأصل عام وفق إجراءات البيع بالمزاد العلني: ما يمكن التعقيب عليه فيما يخص عملية البيع أن المشرع أقر أنّ هذه العملية تتم كأصل عام وقف إجراءات البيع بالمزاد العلني وأنّ العارض الذي يقدم أفضل عرض يرسو عليه المزاد، لكن في حالة عدم رسو المزاد أو انعدام العطاءات بعد الجلسة الثانية، بأنّ عملية البيع تتم وقف إجراءات التراضي المنصوص عليها في المادة 152 الفقرة الثانية من نفس القانون².

هذا ما يعتبر إجحافاً في حق المكلف بالضريبة لأن البيع وقف إجراء التراضي يعني أن مبلغ البيع لا يتعدى السعر الافتتاحي، مما يعتبر مخالف لسعر السوق وبمس بصفة مباشرة ذمة المكلف خاصة إذا كانت لهذا الأخير ظروف معينة من تسديد ما عليه من ديون ضريبية.

كما أقر المشرع أنّ الشروع في إجراءات البيع يكون من طرف قابض الضرائب أو المحضر القضائي أو محافظ البيع، مما يثير تساؤل حول سبب إقحام قابض الضرائب في هذه العملية التي ينبغي أن تتم من طرف محايد سواء المحضر القضائي أو محافظ البيع باعتباره المختص في هكذا بيوع، فينبغي من أجل تحقيق نوع من العدالة بين الطرفين تكليف طرف

¹ تنص المادة 3/151 من نفس القانون على "... يرسى مزاد المحل على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي. غير أنه في حالة قصور المزايدات، يباع المحل التجاري بالتراضي..."

² من أجل اتخاذ إجراءات البيع بالتراضي وحسب نص المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية ينبغي أن يتم ذلك بعد الإعلان الثالث للبيع بالمزاد وبعد مرور 15 يوم دون تقديم أية عطاءات، مع ضرورة الحصول على ترخيص من طرف المدير الولائي للضرائب.

محايد لممارسة إجراءات الحجز والبيع وعدم منح هذا الامتياز لمصالح الإدارة الضريبية، فمهما افترضنا الصحة والسلامة الإجرائية لهذه العملية فقد يكون هناك احتمال لتعسف الأعوان المكلفين بهذه العملية ومساسهم بمصالح المكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني: منازعات التحصيل ودور القاضي في حماية حقوق المكلف بالضريبة

ما يميز هذا النوع من المنازعات أنها تتعلق بالمرحلة الثانية لتسديد الديون الضريبية لصالح الخزينة العمومية، وتنتج بسبب مختلف الامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب من أجل نجاعة عملية التحصيل الجبري التي تشرع فيها هذه الإدارة¹، لاسيما في حالة رفض المكلف تسديدها وديا، وما يمتاز به الدين الضريبي أنه دين ممتاز، ومحمول وواجب الأداء رغم المنازعة في صحته ومقداره².

بالعودة إلى أحكام المادة 153 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن تلخيص أهم المتابعات التي يمكن لإدارة الضرائب ممارستها في إطار السلطات الواسعة التي منحها المشرع لهذه الإدارة باعتبارها المعنية بضمان تحصيل الديون العمومية، وكل هذه الإجراءات التي قد تلجأ إليها مصالح الإدارة الضريبية المعنية ستؤدي لا محالة إلى اعتراض المكلف بالضريبة، مما ينتج عنه نزاع بين الطرفين قد يصل إلى الجهة القضائية، وتتمثل أهم هذه الاعتراضات التي قد تظهر خلال مرحلة التحصيل الضريبي في:

¹ CHABCHOUB Toufik, « le contentieux du recouvrement des créances fiscales », p 252, [En ligne]: http://bibliotheque.pssfp.net/livres/LE_CONTENTIEUX_DU_RECOUVREMENT_DES_CREANCES_FISCALES.pdf, (consulté le 15/02/2022).

² أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 238.

المطلب الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة

رغم إقرار المشرع الكثير من الامتيازات للإدارة الضريبية أثناء اتخاذ مختلف إجراءات التحصيل الجبري، إلا أنه ومن جانب آخر منح للمكلف الكثير من الضمانات التي تظهر من خلال تقييد جهة الإدارة بضرورة إتباع إجراءات دقيقة ومحددة لتفادي المساس بحقوق المكلف ومنح لهذا الأخير الحق في اللجوء للقضاء الإستعجالي لوقف عملية التحصيل الجبري¹.

يقوم المكلف بالضريبة بالاعتراض على سند التحصيل بسبب عدم احترام إدارة الضرائب لإحدى الإجراءات الشكلية كعدم تبليغه بالإجراء الذي اتخذته، وقد يمس الاعتراض الجانب الموضوعي أو ما يسمى بالاعتراض على التحصيل الجبري، ويتعلق هذا الاعتراض بموضوع المتابعة وليس بإجراءاتها، كما نصت عليه المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية².

الفرع الأول- الاعتراض على إجراءات المتابعة: في حالة عدم احترام مصالح الإدارة الضريبية لبعض الشروط والإجراءات الشكلية المتعلقة بالمتابعة يتم اللجوء إلى هذا الاعتراض، فالأصل أنه يجب على العون المختص بالمتابعات إعدار المكلف قبل القيام بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، وقد استعمل المشرع مصطلح الاحتجاج القصري للتعبير عن هذا النوع من الاعتراض، والملاحظ أن المشرع استبدل مصطلح التحصيل القصري الذي كان

¹ بن فويدر طاهر و خضراوي الهادي، "دور القضاء الإستجالي الإداري في حماية المكلف بالضريبة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية جامعة الجلفة، العدد الثالث، 2016، ص.ص. 60-76.

² جاء في نص المادة 2/153 من قانون الإجراءات الجبائية "... وتكتسي هذه الشكوى، إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج القصري على قانونية شكل إجراء المتابعة. وإما على شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود التزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء ومحاسب الضريبة."

منصوص عليه في المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002¹، بمصطلح الاحتجاج القصري الذي لا يفيد بمضمون هذا الاحتجاج ولا يوحي بالمعنى الذي قصده المشرع في نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني- الاعتراض على التحصيل الجبري: لقد منح قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة عدة ضمانات للاعتراض على إجراء التحصيل الذي يقوم به قابض الضرائب، وبمس هذا الاعتراض موضوع الالتزام ككل أو جزء منه أو بوجوب الوفاء به، إلا أنّ هذا الاعتراض لا يكون مقبولاً إلا إذا توفرت فيه الشروط المنصوص عليها في أحكام هذا القانون، وفي كلا الحالتين يجب على المكلف الذي يسعى للاعتراض على إجراءات المتابعة أو التحصيل الجبري أن يحترم بعض الشروط الشكلية، لاسيما ما يتعلق بآجال رفع الاعتراض الذي يجب أن يتمّ خلال أجل شهرين ابتداءً من تاريخ تبليغه بالإجراء الذي ستشعر فيه مصالح الإدارة الضريبية، وأن تتضمن شكواه كل وسائل الإثبات التي تفيد أن اعتراضه مبرر، وحسب نص المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، يجب أن تتضمن الشكوى المعلومات المتعلقة بهوية المشتكي، طبيعة المتابعة وموضوع الاعتراض، مع إمضاء صاحب الشكوى.

تقوم إدارة الضرائب بعد تسلمها للشكوى بدعوة الشاكي إلى تقديم كل الوثائق التي تفيد ما يدعيه خلال أجل ثمانية أيام من تاريخ تسلّمه الرسالة المتضمنة تبليغه، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثائق الثبوتية خلال هذه الآجال فإنّه يتم رفض الطعن مباشرة، مع ضرورة تبليغ الشاكي بهذا القرار والذي يبقى أمامه حق اللجوء إلى رفع الدعوى القضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة وذلك بإتباع إجراءات التقاضي المنصوص عليها في القانون

¹ نصت المادة 194 من القانون رقم 01-21، مرجع سابق، "... تكتسي هذه المناهات إما شكل اعتراض على إجراءات المتابعة، وإما شكل اعتراض على التحصيل القصري ..."

الإجرائي العام¹ على أساس أنّ قانون الإجراءات الجبائية أحالنا إلى تطبيق القواعد العامة للتقاضي في المادة الإدارية.

أما إذا قدم المعني ملفه حسب ما طُلب منه وفي الآجال المحددة، فإنه يتم الفصل في شكواه خلال أجل شهرين وتلتزم مديرية الضرائب المختصة بالفصل في الشكوى أن تبلغ المكلف الشاكي بمآل الشكوى سواءً بقبولها أو رفضها أو قبولها جزئياً، ومهما كان طبيعة الإجراء المتخذ من طرف مصالح الإدارة الضريبية، فيجب عليها تبليغ المكلف بكل إجراء مهما كانت أهميته وهذا تحت طائلة بطلان إجراءات المتابعة².

أخذت المحكمة العليا بهذا المبدأ في قرارها الصادر بتاريخ 1991/01/27 تحت رقم 62575 وأقرت بطلان إجراء التحصيل بسبب عدم تبليغ المكلف بعنوانه الجديد رغم علمها أنه غير مقر إقامته، كما قضت في ملف آخر بالمصادقة على القرار المستأنف الذي قضى ببطلان إجراءات المتابعة الجبائية التي شرعت فيها مصالح الإدارة الجبائية³.

¹ قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25-02-2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر في 23-02-2008، معدل ومتمم بموجب القانون رقم 22-13 مؤرخ في 12/07/2022، ج ر عدد 48، صادر في 17/07/2022.

² أخذت المحكمة العليا بهذا المبدأ في قرارها الصادر بتاريخ 1991/01/27 تحت رقم 62575 وأقرت بطلان إجراء التحصيل بسبب عدم تبليغ المكلف بعنوانه الجديد رغم علمها أنه غير مقر إقامته وقد جاء في إحدى حيثيات القرار " حيث أن إجراءات التحقيق والتبليغ والتحصيل كلها كانت باطلة نظراً لمخالفتها لأحكام القانون المذكور أعلاه مما يجعل أن ما بني على باطل فهو باطل وأن قرار المجلس قد أصاب في حكمه مما يستوجب المصادقة عليه"، راجع:

- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 001763، الصادر بتاريخ 30/07/2001، (غير منشور).

³ جاء في إحدى حيثيات القرار " حيث أن إجراءات التحقيق والتبليغ والتحصيل كلها كانت باطلة نظراً لمخالفتها لأحكام القانون المذكور أعلاه مما يجعل أن ما بني على باطل فهو باطل وأن قرار المجلس قد أصاب في حكمه مما يستوجب المصادقة عليه"، راجع: - قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 001763، الصادر بتاريخ 30/07/2001، أشار للقرار:

مع الإشارة إلى أنّ الاعتراض على إجراءات المتابعة لا يؤدي إلى وقف التسديد استناداً إلى مبدأ الدفع ثم المعارضة¹، إلا إذا قدم المكلف بالضريبة ضمانات للحفاظ على حقوق الإدارة الضريبية فكلما الاعتراضين لا يؤديان إلى وقف إجراءات المتابعة، وإنما تواصل الإدارة الضريبية إجراءاتها بشكل عادي².

ب- التماس إرجاء الدفع: ما يميز التحصيل الضريبي هو ضرورة التسديد ثم الاعتراض حفاظاً على أموال الخزينة العمومية، إلا أن المشرع أوجد استثناءً عن هذه القاعدة وهو إمكانية طلب إرجاء الدفع كما نصت عليه المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، ومن خلال نص هذه المادة يتضح أنه لكي يقبل طلب تأجيل التسديد ينبغي على المكلف بالضريبة أن يقدم طلب الاستفادة من هذا الإجراء³، أما في حالة عدم طلبه ذلك فلا يمكن وقف التسديد رغم وجود نزاع حول إجراءات التحصيل، ويجب عليه أن يقدم ضمانات تضمن عدم ضياع حقوق الخزينة العمومية، وتتمثل هذه الضمانات في إلزام المكلف بالضريبة أن يدفع 30 % من نسبة الدين.

- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص ص 207-208.

¹ عدوان معزوز محمد إشتية، مسببات النزاع في قانون الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008، ص 110.

² جاء في إحدى قرارات مجلس الدولة فيما يخص عدم وقف التنفيذ في المجال الضريبي " حيث أن منازعة الضرائب بدعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية من جهته لا يوقف التنفيذ ولا أثر لهذه الدعوى على مواصلة إجراءات التحصيل الضريبي"، راجع:- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 024291، الصادر بتاريخ: 2005/03/08، أشار للقرار:

- كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هوم، الجزائر، 2011، ص. 93.

³ للمزيد حول نظام التأجيل القانوني للدفع راجع:

- صدوق المهدي و خويلدي السعيد، " التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع فيه (ضمانة أم قيد)"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي تامنراست، العدد الثاني، 2017، ص. ص. 54-77.

يسعى المكلف بالضريبة من خلال طلب هذا الإجراء إلى ربح الوقت بهدف تحضير المبلغ المستحق خاصة عندما يتعلق موضوع الدين الجبائي بمبلغ معتبر¹، كما قد يستعمله كحيلة لتهريب أمواله تفاديا لاتخاذ مصلحة التحصيل لإجراءات التنفيذ الجبري.

المطلب الثاني: الاعتراض على عمليات الحجز والبيع

إذا كان سبب الاعتراض والمنازعة بالنسبة لما سبق الإشارة إليه تتعلق بالجانب الإجرائي الذي قد يشكل سببا لإلغاء المتابعة التي شرعت فيها مصالح الإدارة الضريبية، فإن ما يلي من الاعتراضات يتعلق بطلب وقف إجراءات البيع والحجز.

الفرع الأول: التماس إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات: الأصل أنه لا يمكن وفق تنفيذ إجراءات الحجز على أموال المكلف المعني، إلا إذا سعى هذا الأخير أمام إدارة الضرائب من أجل استرجاع هذه المحجوزات عن طريق تقديم طلب إلى المدير الولائي للضرائب وذلك خلال أجل شهر من تاريخ الحجز، كما ينبغي على المكلف أن يقدم الوسائل الثبوتية التي على أساسها يمكن للمدير الولائي أن يستجيب لطلبه، أما في حالة عدم قبول الطلب فيحق للمكلف أن يلجأ إلى القضاء الإداري لرفع الدعوى الضريبية ضد المدير الولائي للضرائب الذي رفض الاستجابة لطلبه²، الأمر الذي يفيد أنه يجب على المكلف أن لا يتوقف فقط عند إثارة منازعة وفق شروط الاستعجال بل ينبغي إشارة نزاع حول أساس فرض الضريبة أو

¹ DENIDENI Yahia, « la demande du sursis légal du paiement en référé fiscal », Revue Algérienne des Sciences Juridiques, Politiques et Economiques, Université Benyoucef Benkhedda d'Alger, n° 03, 2011, P 150.

² أخذ قضاة مجلس الدولة بهذا المبدأ في قراره الصادر في 2002/10/15 الذي جاء في إحدى حيثياته " ... غير أنه بالرجوع إلى ملف الاستئناف والدعوى لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح على قاضي الموضوع لمناقشة صحة فرض الضريبة، وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين الجبائي، مما يستوجب إلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة"، راجع:- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005543، الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003، ص ص. 87-88.

إجراءات تحصيلها، فلا يكفي رفع دعوى استعجالية للحصول على الحماية القضائية¹، ورغم أنه ليس هناك تداخل بين الدعوى الاستعجالية ودعوى الموضوع إلا أن هناك تكامل بينهما².

الفرع الثاني- التماس رفع اليد على إجراءات غلق المحل المهني وبيعه: ينبغي تحديد إجراءات غلق المحل المهني وحالات بيعه، وكيفية تدخل المكلف لتفادي ممارسة الإدارة الضريبية لهذه الإجراءات التي تدخل في إطار السلطات الممنوحة لهذه الإدارة للتأثير على المكلف ودفعه لتسديد الضرائب المفروضة عليه:

أولاً- التماس رفع اليد على إجراءات غلق المحل المهني: كما سبق الإشارة إليه فإنّ غلق المحل المهني يتم بعد إعداد تقرير من طرف المفتش المكلف بذلك ويقوم بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتمتع بهذه السلطة ويبلغ قرار الغلق بصفة رسمية للمكلف المعني الذي تمنح له مهلة 10 أيام للتسديد أو اكتتاب سجلا للاستحقاقات بعد موافقة القابض المكلف بالعملية ففي حالة عدم التسديد يتم تنفيذ قرار الغلق بشرط ألا تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر، كما نصت عليه المادة 146 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ يتميز قضاء الاستعجال بأنّ قضاء وقتي، يفصل في التدابير الاستعجالية لمعالجة وضعيات مستعجلة دون الفصل في موضوع الخصومة التي يجب أن تعرض على قاضي الموضوع المختص، ولا تكون لأوامر الاستعجال أية قيمة فيما يخص أحقية المدعي في طلباته راجع للمزيد: - غني أمينة، الاستعجال في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص الإجراءات والتنظيم القضائي، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2011-2012.

- STRICKLER Yves, Le juge des référés : juge provisoire, Thèse de Doctorat en Droit, Faculté de Droit, De Sciences Politiques et de Gestion, Université Robert Schuman de Strasbourg, 1993.

² رقام سعيدة، "شروط دعوى الاستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري" مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمّة لحضر- الوادي، العدد الثالث، 2018، ص 305.

ومن البديهي أنّ اتخاذ مثل هكذا إجراء يمس مصالح وسمعة المكلف بالضريبة مما يجعله يعترض على هذا الإجراء بموجب عريضة تتضمن طلب رفع اليد، والتي تقدم وفق إجراءات الاستعجال أمام المحكمة الإدارية المختصة ويتم استدعاء ممثل إدارة الضرائب من أجل تقديم ملاحظاته قبل الفصل في الدعوى، إلا أنّ ما يُعاب على نص هذه المادة أنّها أقرت بإمكانية لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء الإداري الاستعجالي دون الإشارة إلى ضرورة رفع دعوى في الموضوع، وهذا ما يُعد خروجاً عن القواعد العامة التي تقضي بأنّ رفع الدعوى الاستعجالية يكون متزامناً مع رفع دعوى في الموضوع، على أساس أنّ القضاء الاستعجالي يفصل فقط بإجراء مؤقت ولا يفصل في الموضوع¹.

ثانياً- الاعتراض على عملية بيع المحلات المهنية: لقد أصاب المشرع عندما منح مختلف الامتيازات للإدارة الضريبية أثناء اتخاذ مختلف الإجراءات ضد المكلف، لكن ليس إلى درجة أن تقوم هذه الإدارة باتخاذ الإجراءات التنفيذية للحجز والبيع لممتلكات المكلف، مادام أنّ هناك جهة قضائية يمكنها التدخل للأمر بمختلف الإجراءات التي تراها ضرورية باعتبارها جهة محايدة.

¹ استقر موقف قضاة مجلس الدولة على ضرورة رفع دعوى في الموضوع متزامنة مع دعوى الاستعجال، كما جاء ذلك في قرار مجلس الدولة رقم 005671 الذي جاء فيه "حيث ما دام 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 بأصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده في حين الفصل في الموضوع، وقد استقر مجلس الدولة الفصل في إيقاف التنفيذ في هذه الحالات مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف". راجع:
- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005671، الصادر بتاريخ: 2002/02/17، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003 ص ص 73-74.

نظرا لخطورة كلا من الإجراءات فأكد أنّ المكلف بالضريبة سيقوم برفع تظلم خلال الآجال القانونية وباعتبار أنّ الطعن لا يوقف عملية الغلق أو البيع¹، كما يمكن له رفع دعوى إدارية ضمن شروط الاستعجال من أجل أمر المدير الولائي بوقف تنفيذ قرار الغلق أو البيع. وفي غالب الحالات فإنّ القاضي الإداري يأمر بوقف كل الإجراءات نظرا لمساسها المباشر بحقوق المكلف بالضريبة لأنّه في حالة بيع المحل سيؤدي ذلك إلى وضعيات يصعب تداركها مستقبلا، خاصة إذا اتضح من خلال وقائع الملف أنّ أعوان الإدارة الضريبية لم يحترموا إحدى الإجراءات الشكلية الضرورية لبيع المحل التجاري أو المهني.

من خلال ما سبق يتضح أنّ ما يميز منازعات التحصيل هو الطابع المستعجل الذي يستوجب على المكلف إن أراد الاعتراض على الإجراءات التي تتخذها مصالح المديرية الولائية للضرائب أن يلجأ للقضاء الإداري الاستعجالي من أجل الفصل وفق إجراءات مستعجلة استناداً إلى الطابع التنفيذي الذي تمتاز به القرارات الإدارية بصفة عامة وتلك المتعلقة بالمجال الضريبي بصفة خاصة².

¹ يعتبر رفع الشكوى أمام المدير الولائي للضرائب من الشروط الخاصة الواجب توفرها لإمكانية الاعتراض أمام الجهة القضائية ضد مختلف إجراءات الحجز والبيع، وقد أكد مجلس الدولة هذا الموقف في عدّة قرارات منها، قراره رقم 207171 الذي جاء في إحدى حيثياته: "... حيث بالرجوع إلى دراسة الملف وخاصة بعد الإطلاع على المادة 397 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 مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر من يوم إيداع الطلب. ومادام أنّ المستأنف لم يقوم بالإجراء المطلوب منه طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً"، راجع:- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 207171، الصادر بتاريخ 2001/04/09، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003 ص 92.

² تعتبر قاعدة التنفيذ المباشر للقرارات الإدارية من أهم الامتيازات التي تحوزها الإدارة استناداً إلى القوة التنفيذية لقرارات الإدارة وعدم إمكانية تدخل أية جهة في مهامها أو وقف تنفيذ قراراتها، إلا أنّ المشرّع أوجد استثناء أين يمكن للمتضرر من

لكن قبل ذلك يجب على المكلف بالضريبة أن يرفع دعوى في الموضوع ينازع فيها صحة الضريبة أو إجراءات تحصيلها¹، لأنّ دور قضاء الاستعجال يتوقف عند حق الأمر بتدبير مستعجل دون الفصل في الدعوى من حيث الموضوع، فيبغى تدخل قاضي الموضوع من أجل الفصل في جدية مطالب المكلف بالنسبة للاعتراض الحقيقي المتعلق بموضوع الضريبة الواجبة التسديد، وقد أكد مجلس الدولة هذا المبدأ في قراره الصادر في 2002/10/15 الذي جاء فيه " من المقرر قانوناً أنه في حالة عدم وجود شك حول صحة الضريبة فإنّ القضاء برفع الحجز أو إيقاف إجراءات المتابعة أمام قاضي الموضوع دون مناقشة صحة الضريبة يكون مخالف للقانون..."².

يتضح من خلال ما جاء في منطوق هذا القرار أنه ينبغي على المكلف من أجل الحصول على الحماية القضائية في مواجهة امتيازات الإدارة الضريبية أن لا يتوقف دوره عند الاعتراض على إجراءات التحصيل من الناحية الشكلية فقط، وإنما يجب أن ينازع الإدارة في الضريبة من حيث أساس فرض الضريبة وكيفيات تحصيلها عن طريق رفع دعويين أمام القضاء الإداري، دعوى في الموضوع ليطلب إلغاء الضريبة المفروضة أو التعديل من أساس فرضها أو إسقاطها لظروف معينة ودعوى استعجالية أمام نفس القضاء يطالب فيها اتّخاذ تدبير مستعجل نظراً للقوة التنفيذية التي تتمتع بها القرارات الإدارية التي لا يتم وقف تنفيذها حتى في حالة الاعتراض عليها أمام القضاء واستثناءً فقط يمكن رفع دعوى مستعجلة لأمر إدارة الضرائب بوقف إجراءاتها إلى حين الفصل في موضوع النزاع، وهذا بهدف عدم المساس

تصرفات وقرارات الإدارة أن يلجأ إلى القضاء لطلب وقف تنفيذ قراراتها إذا كانت تمسّ بصفة مباشرة وخطيرة بمصالح المخاطب بالقرار، وهذا ما أقرته المادة 835 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹ DENIDENI Yahia, Op .Cit. P 148.

² قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005543، مرجع سابق، ص 121.

بحقوق ومصالح المكلف في حالة قيام الإدارة الضريبية بممارسة إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة المكلف.

بالعودة إلى القوانين الضريبية وقانون الإجراءات الجبائية، يتضح لنا بأن المنازعات الضريبية تختلف باختلاف موضوعها ومجال فرضها، وأغلب هذه المنازعات قد تنشأ بسبب امتناع المكلف عن تسديد ما عليه من ديون لصالح الخزينة العمومية، وقد يكون هذا الامتناع بسبب اعتراض المكلف عن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة الضريبية أو يسعى إلى التهرب عن دفع الضريبة ويستعمل عدة حيل من أجل ذلك.

وفي حالات أخرى قد يكون موضوع المنازعة يتعلق بطلب الاستفادة من حق ناتج عن صدور نص تشريعي أو تنظيمي، ففي حالة رفض مصالح إدارة الضرائب طلب المكلف للاستفادة من هذا الحق يلجأ إلى القضاء من أجل إنصافه، وفي حالات أخرى قد يلتمس المكلف تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها بسبب وضعيته المالية دون وجود نزاع حقيقي حول تقدير الضريبة أو تحصيلها.

خاتمة: من خلال ما سبق عرضه يبدو لنا أنّ عملية التحصيل الجبائي تعتبر المرحلة النهائية لصب الديون الجبائية في الخزينة العمومية وأنّ المشرع منح الكثير من السلطات والامتيازات لمصالح الإدارة الضريبية باعتبارها التي تمثل الدولة لإلزام الخاضعين للضريبة الوفاء بالتزاماتهم الجبائية، وأنّ المشرع حاول التوفيق بين حقين وهما حق الخزينة العمومية الذي يتجلى من خلال ضمان التحصيل الجبائي، وحقوق المكلف بالضريبة باعتباره المعني الأول بإجراءات التحصيل لاسيما الجبرية منها التي تضطر الإدارة الضريبية اتخاذها عندما يمتنع المكلف عن التسديد وديا.

تبين لنا كذلك أنّ المشرع الجزائري لم يتغاضى عن حماية حقوق المكلف بالضريبة ولم يعامله بوجه سلمي بل حاول إيجاد حلول تضمن تسديد الديون الضريبية عن طريق مساعدته

ومنحه الوقت للتسديد عندما يكون في ضائقة مالية لا يستطيع الدفع، وتجلى ذلك لاسيما بإقرار حق المكلف بالضريبة الاعتراض على مختلف إجراءات المتابعة التي تشرع فيها الإدارة الضريبية، عن طريق رفع دعوى استعجالية لوقف المتابعات بالنظر إلى طابعها المستعجل الذي لا يقبل التأجيل، كما هو الأمر بالنسبة لإجراء غلق المحل التجاري أو حجزه وبيعه كذلك، فكل هذه العمليات التي تشرع فيها الإدارة الضريبية تدخل في إطار الطابع التنفيذي لقرارات الإدارة الضريبية باعتبارها تسعى لحماية المال العام وتحشى تهرب المكلف عن التسديد.

مما يفيد أنّ منح حق المكلف بالضريبة الاعتراض على مختلف المتابعات التي تقوم بها الإدارة الضريبية يفيد من جهة رغبة المشرع في منح ضمانات المكلف بالضريبة أثناء مرحلة التحصيل لضمان عدم تعسف الإدارة الضريبية وعدم تعديها على حقوقه، لكن من جهة أخرى يفيد تعطيل عملية التحصيل الجبائي عندما يتدخل القاضي الإداري ويأمر مصالح التحصيل بوقف المتابعات إلى حين الفصل في موضوع النزاع، مما يساهم في تهرب المكلف عن الدفع، إلى درجة أنه قد يستعمل مختلف الحيل ويخفي مداخله لعرقلة الإدارة الضريبية أثناء التحصيل الجبائي، لاسيما إذا أخذنا بعين الاعتبار طول أمد الفصل في المنازعات القضائية.

على هذا الأساس واستناد إلى ما سبق ينبغي على المشرع الجزائري أن يعيد النظر في بعض الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية عن طريق تمكين مصالح التحصيل من اتخاذ مختلف الإجراءات دون إمكانية وقفها سواء إداريا أو قضائيا لكي يتم القضاء على مختلف الممارسات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة لتنصل عن أداء ما عليهم من ديون ضريبية.

كما ينبغي إعادة النظر في الدور الذي تمارسه مصالح الإدارة الضريبية التي وللأسف قد لا تتخذ ما يلزم من إجراءات حسب ما أقره القانون مما يؤدي إلى عدم إمكانية متابعة إجراءات التحصيل لاسيما إشكالية التبليغ الرسمي للمعني بالأمر أثناء اتخاذ أي إجراء ضده، وكذا عدم الاكتراث بالكثير من الإجراءات وعدم احترام المواعيد القانونية.

بالإضافة إلى عدم اتخاذ نفس الإجراءات ونفس المتابعات بالنسبة لكل المكلفين بالدفع، فالمعمول به ميدانيا أنّ هناك فئة من المستهدفين الذين يتم اتخاذ مختلف الإجراءات والمتابعات لإلزامهم بالدفع، دون اتخاذ نفس الإجراءات للبعض الآخر من المكلفين بالضريبة عن طريق استعمال سياسة التغاضي لتحقيق مصالح شخصية.

كما أنّه يقع على المشرع واجب تحقيق الموازنة بين حقوق الخزينة العمومية وحقوق المكلف بالضريبة من خلال إتباع نفس الإجراءات لكل الأشخاص المستهدفين بالعملية الضريبية حسب دخلهم ولا يتحقق هذا من خلال إقرار ترسانة قانون، وإنما ينبغي تدعيم ذلك في أرض الواقع من خلال تدخل المصالح المركزية التابعة للمديرية العامة للضرائب للرقابة على مختلف المصالح غير المركزية التي تعتبر الحجر الأساس لضمان تحصيل مختلف الديون الضريبية.

بالإضافة إلى ضرورة نشر الوعي الضريبي لدى مختلف فئات المجتمع المعنية بالدفع لإقناعهم بأهمية الدين الضريبي باعتباره من أهم مصادر الخزينة العمومية، وبهذه الطريقة يمكن التقليل من الممارسات غير المشروعة التي يقول بها البعض من المكلفين لاسيما الذين يكون دخلهم عالي ويساهم في تلبية الحاجيات العامة تحقيقاً لفكرة العدالة الضريبية.

وختاماً ينبغي تعزيز الخدمة الالكترونية في مادة الضرائب والتي من خلالها تسهل عملية مراقبة ملفات الخاضعين للضريبة ومدى التزامهم بالتسديد كما تضمن الطريقة الالكترونية تحقيق العدالة والمساواة بين كل الخاضعين للضريبة، وقد تم الشروع في إنشاء

منصات رقمية للتصريح الجبائي عن بعد مع إمكانية التسديد عن بعد باستعمال البطاقات الإلكترونية لكن لم يتم تفعيل هكذا نمط بشكل نهائي بل هي عملية لا تزال في بدايتها.