

## مجلة العلوم القانونية والاجتماعية

Journal of legal and social studies

Issn: 2507-7333

Eissn: 2676-1742

التحصيل الضريبي عن طريق الحجز: آلية لضمان تحصيل الديون الجبائية

**Tax collection by seizure: Mechanism to ensure the collection of tax debts.**

معزوز دليلة<sup>1\*</sup>، مسقم مريم<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، (الجزائر)

[mazouzdall@gmail.com](mailto:mazouzdall@gmail.com)

<sup>2</sup> المركز الجامعي مرسلبي عبد الله جامعة تيبازة، (الجزائر)،

[meriemmesseguem@gmail.com](mailto:meriemmesseguem@gmail.com)

تاريخ النشر: 2021/09/01

تاريخ القبول: 2021/08/01

تاريخ ارسال المقال: 2021/06/03

\* المؤلف المرسل.

**الملخص:**

تكتسي الضريبة أهمية بالغة في إطار السياسة العامة للدولة إذ تعد أهم رافد ومورد لميزانية الدولة لمواجهة الأعباء العامة إلى جانب دورها في تحقيق السلم الاجتماعي والنمو والرفاه الاقتصادي، ولذلك شكلت عملية تحصيلها ضرورة ملحة، وقد عهد بهذا العمل للإدارة الضريبية التي تعمل جاهدة على تحصيل كل الديون الجبائية سواء التي كانت نتيجة للتأخر في دفع الضرائب بسبب عزوف المكلف بالضريبة عن القيام بواجبه أو كنتيجة لجرائم التهرب التي ينتج عنها الغرامات الجبائية والتحصيل الضريبي. يكون وديا وإذا لم ينجح تحول إلى التحصيل الجبري الذي يتخذ صورا متعددة منها الحجز على عقارات ومنقولات المدين أو على حساباته البنكية، سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية البحث في الدور الذي يلعبه الحجز في التحصيل الضريبي ومدى الاعتماد عليه من طرف الإدارة الضريبية كإجراء يسمح بالمحافظة على أموال الخزينة العمومية.

**الكلمات المفتاحية:** الضريبة؛ الإدارة الضريبية؛ الديون الجبائية؛ الحجز؛ التحصيل الضريبي.

**Abstract :**

Taxation is extremely important in the context of the state's general policy, as it is the most important tributary and resource for the state's budget to confront public burdens, along with its role in achieving social peace, growth and economic well-being, and therefore the collection process formed an urgent necessity, and this work was entrusted to the tax administration, which strives to Collecting all tax debts, whether they are the result of late payment of taxes due to the taxpayer's reluctance to perform his duty, or as a result of evasion crimes that result in taxing fines, and tax collection is amicable, and if he does not succeed, he will switch to forced collection, which takes multiple forms, including seizure of In the real estate and movables of the debtor or on his bank accounts, we will try through this research paper to study the role played by reservation in tax collection, and the extent of dependence on it by the tax administration as a measure that allows the preservation of public treasury funds.

**Keywords:** Tax; tax administration; tax debt; seizure; tax collection.

## مقدّمة:

لقد ظهرت الضريبة بظهور الجماعة وتكوين المجتمعات والسلطة منذ القديم، وتطورت مفاهيمها وأسسها بتطور وظائف الدولة بداية بالدولة الحارسة التي كان يقتصر دور الضريبة فيها وفرضها الحصول على الأموال اللازمة لتغطية الإنفاق العام فقط دون المصالح الأخرى، وصولاً إلى الدولة المتدخلة التي أخذت بالتدخل في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، فأصبحت تعتبر بذلك الضريبة من بين أهم الإيرادات التي تحقق السياسة العامة للدولة، إذ شكلت مورداً لميزانية هذه الأخيرة لتغطية النفقات المتزايدة، وتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

من هذا المنطلق كان البحث عن الضرائب وعملية تحصيلها من أهم أولويات الدولة، والتي عهدت هذه الأخيرة هذا العمل إلى الإدارة الضريبية من خلال منحها امتيازات السلطة العامة في فرض وتحصيل الضرائب من المكلفين بالضريبة، غير أن عملية التحصيل الضريبي للديون الجبائية تنقسم إلى مرحلتين هما: مرحلة التحصيل الودي أو الرضائي، ومرحلة التحصيل الجبري، وهذه الأخيرة هي محل بحثنا إذ أن تحصيل الضرائب قد ينتج عزوفاً من قبل بعض المكلفين بالضريبة مما يؤثر ذلك على خزينة الدولة.

ومن هذا المنطلق تجددت الإدارة الضريبية نفسها موضع التنفيذ الجبري لاستفاء ديون ومستحقات الخزينة العامة، ومن بين وسائل التحصيل الجبري نجد التحصيل الضريبي عن طريق الحجز، وتظهر أهمية الموضوع من خلال أن عملية التحصيل الضريبي للديون الجبائية التي أصبحت ضرورة ملحة أمام ازدياد حالات التهرب والعزوف عن دفع الضرائب، وإجراء الحجز يعد من أخطر الإجراءات التي تلجأ إليها إدارة الضرائب لإرغام المكلف بالضريبة لدفع الضرائب وللمحافظة على أموال الخزينة العمومية من الضياع، لذلك سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية طرح الإشكالية التالية: ما مدى اعتماد الإدارة الضريبية على إجراءات التحصيل الجبري عن طريق الحجز لتحصيل الديون الجبائية ومنه المحافظة على أموال الخزينة العمومية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم الدراسة إلى محورين: نتناول في (المحور الأول): مفهوم التحصيل الضريبي والديون الجبائية، أما (المحور الثاني) فنخصه بالحجز كإجراء لضمان التحصيل الضريبي للديون الجبائية.

## المحور الأول: مفهوم التحصيل الضريبي والديون الجبائية .

لقد شكلت المداخل الضريبية نسبة عالية في مداخل الدولة، وكنيجة لذلك أعطى المشرع للإدارة الضريبية مجموعة من السلطات والامتيازات التي تمكنها من فرض وتحصيل الديون الضريبية، حيث أنه بعد القيام بعملية تحديد الوعاء الضريبي، وكذا السعر تأتي مرحلة التحصيل الضريبي للدين الجبائي. سنتطرق من خلال هذا المحور إلى معنى التحصيل الضريبي (أولاً)، ثم مضمون الديون الجبائية (ثانياً).

## أولاً: معنى التحصيل الضريبي.

لقد اهتم الكثير من الباحثين في علم المالية بعمل التحصيل الضريبي لما لها من أهمية، مما دفعهم إلى دراستها و الاهتمام بها، وقد أعطى بعض الباحثين تعاريف للتحصيل الضريبي يقصد بتحصيل الضريبة و التي سنعرضها فيما يلي: هناك من يرى انه "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة"<sup>1</sup>، كما عرف أيضا "مجموع العمليات والإجراءات التي يتم من خلالها نقل قيمة الضريبة من جيوب المكلفين بها إلى الخزينة العامة للدولة"<sup>2</sup>. وهناك من عرفه انه: "المرحلة الأخيرة، حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزينة الدولة وفق الأصول و القواعد المقررة قانونيا، حيث يترك للدوائر التالية أمر اتخاذ التدابير و الإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب"<sup>3</sup>.

وتجدر الإشارة أن الدولة في الماضي كانت تلجأ إلى تحصيل عدد كبير من الضرائب على طريق الالتزام، وبمقتضى هذا النظام كان يتعهد فرد أو هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة ثم يتولى الملتزم فيما بعد عملية التحصيل لحسابه الخاص، لكن هجرت هذه الطريقة نظرا لكثرة عيوبها والمتمثلة أساسا في كون الخزينة بمقتضى هذه الطريقة لا تحصل على كامل المبالغ المحصلة من الممولين وإنما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه لها الملتزم وتضيع عليها الأموال التي تتمثل في الفرق بين ما يجبيه الملتزم من الممولين وما يدفعه للخزينة، هذا الفرق كان يتجاوز في بعض الأحيان نفقات الجباية.<sup>4</sup>، كذلك فإن عملية التحصيل تؤدي إلى نشوب الكثير من المشاكل بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفعها، وعليه فقد منح القانون الضريبي للإدارة ضمانات واسعة لتحصيل الضريبة وهي:

1. المنازعة في مقدار الضريبة أو في صحتها لا يوقف دفعها، فالمكلف ملزم بالدفع أولا ثم الاعتراض بعد ذلك أي "الدفع ثم الاسترداد".
  2. يمكن لمصلحة الضرائب أن تقوم بالحجز الإداري على أموال المكلف الذي يفشل في الوفاء بالضريبة في الأوقات المحددة، فلها أن تحجز على حسابات المكلف بالبنوك وعلى المنقولات والعقارات حتى تجبر المكلف على الوفاء سريعا بدين الدولة وإلا قامت مصلحة الضرائب ببيع منقولات المكلف أو عقاراته استثناء لدين الدولة في المزاد العلني.<sup>5</sup>
  3. النص على حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى وهذا ما تضمنته نص المادة 991 من القانون المدني الجزائري.
- أما فيما يخص طرق تحصيل الضرائب فهي تتمثل في:

- **الدفع مباشرة من طرف المكلف بالضريبة للخزينة:** تعتبر هذه الطريقة القاعدة العامة بحيث يسدد المكلف أو من يمثله قانونا مبلغ الضريبة إلى جهة التحصيل أي قابضة الضرائب.<sup>6</sup>

- **طريقة الأقساط المقدمة:** تتيح هذه الطريقة أمام المكلف دفع الضريبة التي سوف تستحق في شكل أقساط قد تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية، حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الآجال المحددة من طرف الإدارة الضريبية.

- **طريقة الاقتطاع من المصدر:** تنطوي هذه الطريقة على تكليف شخص ثالث تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة، فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها رأساً للخزينة العامة، وتكون هذه العلاقة إما علاقة دين كما في حالة إيرادات القيم المنقولة (الصكوك المالية)، أو أن تكون علاقة تبعية كما في حالة استحقاق الأجور والمرتبات، فتواجه الإدارة الضريبية بصدد هذه الطريقة شخصين مختلفين، أولهما المكلف الحقيقي الذي يقع عليه عبء الضريبة وثانيهما المكلف بجباية الضريبة وتوريدها للخزينة العامة.<sup>7</sup>

### ثانيا: مضمون الديون الجبائية.

تعد الديون الجبائية هي كل الضرائب والرسوم التي تدخل ضمن مجال التحصيل الضريبي من طرف الإدارة الجبائية، والتي تتمثل أساسا في مجموعة من الضرائب والرسوم نذكر منها: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الضريبة الجزافية الوحيدة... الخ.

والدين الجبائي له ميزتان هما:

1. دين مفروض بمقتضى القانون: إذ تعتبر المبالغ المستحقة للخزينة من الضرائب من أهم أنواع الديون العامة حيث تمثل الجزء الغالب منها<sup>8</sup>، وعليه فالقانون وحده يحدد دين الضريبة ويعينه تعيينا نافيا للجهالة من حيث الزمان والمكان والأشخاص والكيفية، فقيام السلطة المالية بعملية التحديد لا يعدو أن يكون كاشفا لهذا الدين لا منشئا له فهو موجود بغض النظر عن إرادة المكلف أو إرادة السلطة المالية أو ارتباط إيرادتهما معا<sup>9</sup>.

2. امتياز دين الضريبة: معناه أن الدين الضريبي له حق الامتياز على معظم الديون الأخرى حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى وهذا ما تضمنته نص المادة 991 من القانون المدني الجزائري.

أما بالنسبة للأشخاص المكلفون بتحصيل الديون الجبائية هو قابض الضرائب الذي يتمتع بصفتين هما:

صفة محاسب عمومي وفي هذه الحالة يخضع في عمله لوزير المالية، أما من ناحية الأجلات المطبقة في التحصيل الضريبي للديون الجبائية للكيانات الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية فتخضع للمرسوم التنفيذي 93\_46 المؤرخ في 6 فيفري سنة 1993، يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.

و صفة قابض خاضع وظيفيا لمدير الضرائب المختص وهنا يتم السير في إجراءات التحصيل الضريبي بالنسبة للمكلفين بالضريبة المتأخرين عن الدفع وفقا للأجالات المحددة في قانون الإجراءات الجبائية.

إلا أنه يمكن منح إمكانية التحصيل الضريبي للديون الجبائية خاصة ما تعلق منها بالحجز التنفيذي إلى المحضرين القضائيين وذلك تطبيقا لنص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية التي تمنح للمحضر القضائي الحق في أن يقوم مقام عون الضرائب في حالة امتناع المتهرب سواء من مؤسسات أو مواطنين من دفع الضرائب، حيث يطرح المحضرون أنفسهم كبدايل لتحصيل هذه الأموال من خلال إتباع إجراءات التنفيذ الودي ثم الجبري، لحمل هذا المتهرب من تسديد ديونه.

### المحور الثاني: الحجز كإجراء لضمان التحصيل الضريبي للديون الجبائية.

إن عملية التحصيل الضريبي للديون الجبائية تنقسم إلى نوعين هما : الأول يتمثل في التحصيل الودي الرضائي والثاني يكمن في التحصيل الجبري، هذا الأخير يعتبر وسيلة فعالة في التحصيل الضريبي هدفها إجبار المكلفين بالضريبة على تادية ما عليهم من دفع للضرائب في سبيل الحفاظ على أموال الخزينة العمومية، والتحصيل الجبري يعرف تنوعا كبيرا من بينه نجد التحصيل الجبري عن طريق الحجز. وعليه سنتناول في هذا المحور التحصيل الجبري عن طريق الحجز (أولا)، ثم مدى تطبيق الإدارة الضريبية لإجراء الحجز كوسيلة لتحصيل الديون الجبائية ومنه المحافظة على أموال الخزينة العمومية (ثانيا).

#### أولا: التحصيل الجبري عن طريق الحجز .

يكتسي التحصيل الجبري عن طريق الحجز الإداري أهمية بالغة في تحصيل الضرائب وعلى اعتبار أن الجبائية الضريبية تشكل موردا هاما من الموارد المالية للدولة، فيعتبر التحصيل الجبري الية من بين الاليات الادارية الواجبة الاتباع لتحصيل الضرائب، سنعالج من خلال هذه النقطة تعريف الحجز الإداري(1)، ومن ثم نتطرق إلى إجراءاته(2).

#### 1. تعريف الحجز الإداري.

الحجز هو وضع المال تحت يد القضاء سواء كان المال عقارا أو منقولا، تمهيدا لبيعه واستفاء الدائن لحقه من ثمته<sup>10</sup> ، والحجز كإجراء لا يمكن توقيعه إلا من طرف محضر قضائي وفقا لإجراءات معينة، إلا أنه بالنظر للطبيعة الخاصة للإدارة الضريبية وتمتعها بامتيازات السلطة العامة، فقد منحها القانون إمكانية مباشرة إجراءات الحجز لوحدها وذلك في سبيل تحصيل الديون الجبائية عند حلول أجل استحقاقها.

ولذلك يمكن تعريف الحجز في هذه الحالة أنه "مجموع العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب بهدف وضع المال تحت يدها لاستفاء حقوقها وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب، وقد وضعه المشرع تسهيلا للإدارة الجبائية لتحصيل ديونها من المكلف"<sup>11</sup> ، غير أن هذا التعريف ناقص، وعليه يمكن إعطاء تعريف للحجز

أنه " هو ذلك الحجز الذي تقوم به الإدارة الضريبية في سبيل وضع أموال المكلف بالضريبة في يدها تمهيدا لبيعها وتحصيل الديون الجبائية منها، ويكون بناء على قرار يصدره مدير الضرائب (مدير كبريات المؤسسات، أو مدير مركز الضرائب، أو المدير الجوّاري للضرائب أو المدير الولائي للضرائب)"، باستثناء المدير الجهوي للضرائب الذي لا يمكنه ذلك.

ويتم مباشرة إجراءات الحجز وفقا لنص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت "تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة".

من خلال هذه المادة يتضح جليا أن الحجز نوع من أنواع التحصيل الجبري الذي يتم إما على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، فهو إجراء استثنائي جوّاري للإدارة الضريبية متروك لتقديراتها.

والحجز هنا هو حجز إداري يختلف عن الحجز القضائي، كون أن الأول يخضع للقانون الجبائي وفي حالة غياب النصوص توضيحية يمكن الرجوع إلى القانون العام، في حين أن الحجز القضائي هو خاضع لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وعليه في الحجز الإداري تملك الإدارة الضريبية إعداد أمر الحجز وتنفيذه بنفسها دون بحثه قضائيا، وهو نوعان:

أ. الحجز التحفظي: تناوله المشرع الجزائري في المواد 646 إلى 666 قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09\_08 المؤرخ في 25 فيفري سنة 2008 وهو "وضع أموال المدين المنقولة المادية والعقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها، ويقع الحجز على مسؤولية الدائن"، وعليه فالهدف من هذا الإجراء هو التحفظ على أموال المدين ومنعه من التصرف فيها إضرارا بالدائن.<sup>12</sup>

ب. الحجز التنفيذي: "وهو وضع أموال المدين تحت يد القضاء لاستفاء الدائن الحاجز لحقه من هذه الأموال أو من ثمنها بعد بيعها".<sup>13</sup>

وبالرجوع إلى نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها تحدثت بصورة واضحة عن الحجز التنفيذي بقولها "... كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين..."، وعليه فالحجز التنفيذي يمكن أن يقع على منقولات كما يمكن أن يقع على عقارات المكلف بالضريبة، وهو ما تضمنته نص المادة 381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة رقم 101\_76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 "بممارسة الامتياز التي خصت به الخزينة العمومية بمقتضى القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل، بغض النظر عن جميع

الأحكام المخالفة، على جميع الأملاك المنقولة والعقارية التي كانت محل حجز من قبل الإدارات الجبائية المكلفة بالتحصيل، وخاصة من قبل إدارة الضرائب المختلفة...".

و الحجز التنفيذي على العقار يتم من خلال إجراء الرهن القانوني وهو ما تضمنته نص المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" للخرزينة العمومية رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة وذلك بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية المذكورة في هذا القانون، ويأخذ هذا الرهن رتبة تلقائيا اعتبارا من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية، حيث لا يمكن تسجيله إلا ابتداء من التاريخ الذي فرضت فيه على المكلف بالضريبة زيادة أو غرامة لعدم إتمام الدفع"، ويضاف نوع آخر من الحجز وهو حجز على ما للمدين لدى الغير (الحسابات البنكية).

غير أن المشرع الضريبي سمح باللجوء إلى الحجز التحفظي بموجب نص المادة 156 قانون الإجراءات الجبائية ويتم اللجوء إلى هذا الإجراء في حالة حصول المدين على التأجيل القانوني للدفع وفي حالة عدم تقديمه لضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها أجالا للدفع، وفي غياب هذه الضمانات يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها، ويكون هذا الإجراء بمثابة إجراء استثنائي الهدف منه المحافظة على أموال الخزينة العمومية من الضياع.

## 2. إجراءات الحجز الإداري.

يمكن مباشرة قواعد وإجراءات الحجز الإداري في حالة عدم وفاء المكلف بالضريبة بالمبالغ المستحقة للخرزينة العمومية من ضرائب ورسوم وغرامات جبائية، ويجوز الحجز كما سبق وبيننا على أموال المدين المنقولة والعقارية، غير أنه تجدر الإشارة أن الأمر بالتحصيل لا يكون إلا بموجب أمر صادر من مدير الضرائب المعني بذلك، ولا تباشر إجراءات الحجز إلا وفقا لما يلي:

أ. **وجوب إرسال إخطار للمعني:** قبل البدء في إجراءات الحجز يجب أن يسبق ذلك وجوب إرسال إخطار للمعني طبقا لنص المادة 144 و 145 من قانون الاجراءات الجبائية حيث يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل، ويرفق الإنذار ب:

— حوالة للخرزينة محررة سلفا.

— إرسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف محتوم.

وفي كل الأحوال يتم إمهال المكلف بالضريبة قبل البدء في الحجز التنفيذي مهلة 15 يوم تسري من تاريخ التبليغ للمدين (المكلف بالضريبة)، غير أنه نصت المادة 144 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية أنه "...يقوم قابض الضرائب بإرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة، قبل خمسة عشر (15) يوماً من التبليغ بأول قرار متابعة"، وهذه رسالة تذكير تكون في حالة عدم تسديد الضريبة أو رسم في الأجل المحدد للدفع مع غياب شكوى مرفقة بطلب التأجيل القانوني للدفع.

وبحكم هذا الإجراء فإن القابضين الذين لم يشعروا في أية متابعة ضد الدافعين المتخلفين في أجل أربع سنوات متتالية ابتداء من يوم إلزامية الدفع يفقدون الطعن وأي إجراء ضد دافعي الضرائب.

ب. مباشرة إجراءات الحجز: في حالة تعنت المكلف عن دفع المبلغ تبدأ في حقه مباشرة إجراءات التحصيل الجبري والمتمثل في الحجز ثم بعد ذلك في حالة استمرار امتناعه تباشر الإدارة الضرائب إجراء البيع، لأن الإدارة الضريبية بإرسال الإنذار هي تحاول الحصول على أموال الخزينة العمومية بطريقة ودية، غير أن الاستمرار في الامتناع عن الدفع هو الذي يدفعها إلى اللجوء إلى استصدار أمر الحجز وهذا الأخير يكون تحت مسؤولية الإدارة الضريبية، والقاضي لا يتدخل إلا إذا كان هنالك إشكال في التنفيذ .

وبعدها تباشر إجراءات الحجز حيث نصت المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية أنه في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وفي 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<sup>14</sup>، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، أما في الحالات العادية يمكن مباشرة الحجز بعد 3 أيام من تبليغ التنبيه.

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، في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأصول التي تقع تحت امتيازها.

\_الحجز الإداري على المنقولات: نصت المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه: "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".

من هذا المنطلق فإن الإدارة الضريبية تملك الحق في توقيع الحجز الإداري على منقولات المكلف بالضريبة لاستفاء الدين الجبائي، فبعد انتهاء أجل التكليف بالوفاء، وفي حالة استمرار تعنت المكلف بالضريبة عن الدفع، يلجأ قابض الضرائب المكلف بالتحصيل إلى استصدار أمر الحجز من قبل مدير الضرائب المختص، مع الالتزام بتبنيه المكلف بالضريبة بذلك الأمر، وبعدها مباشرة يقوم قابض الضرائب بالانتقال إلى مسكن أو محل إقامة المكلف بالضريبة من أجل إعداد محضر الحجز والجرد لجرد المنقولات، وفي حالة عدم وجود منقولات يحرر محضر عدم وجود منقولات.

وبعدها يقوم قابض الضرائب في حالة حجز المنقولات بتعيين حارس و 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، وتقع على كاهل المكلفين بالضريبة مصاريف الحراسة المذكورة في المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية وكذا التكاليف الملحقّة المحددة في نصوص خاصة.

لتأتي بعدها مرحلة البيع الذي هو الخاتمة النهائية للحجز، فلا يمكن أن يستمر الحجز إلى ما لا نهاية، وإنما يجب بيع الأشياء المحجوزة حتى يمكن تحويلها إلى مبلغ نقدي تحصل منه إدارة الضرائب على حق الخزينة العامة للدولة.

بعد توقيع الحجز تأتي عملية البيع على النحو التالي أنه لكي تتم عملية البيع لا بد من حصول قابض الضرائب المختص على رخصة من الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد اخذ رأي مدير الضرائب للولاية أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى طبقا لنص المادة 146 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه يمكن لمدير الضرائب أو مدير المكلف بالمؤسسات الكبرى حسب الحالة أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع.

ويجري البيع بعد مضي عشرة (10) أيام من تاريخ إصاق الإعلانات بسعي من القابض في لوحة الإعلانات بالمحكمة، لوحة الإعلانات في مقر المجلس الشعبي البلدي، ومكتب القابض المكلف بالبيع، وفي جريدة يومية مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي توجد بها الأموال المنقولة ويتم إثبات الإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع وهو ما جاء في قانون الإجراءات الجبائية في الفصل الثاني المخصص للبيع، وإذا لم تراعى أشكال الإشهار لا يجوز إجراء البيع.

ويتضمن الإعلان على الخصوص اسم المحجوز عليه، تاريخ البيع، ساعة ومكان إجراء البيع، نوع الأموال المحجوزة، مكان وجودها، أوقات معاينتها وشروط البيع والتمن الأساسي للبيع الذي لا يقل عن قيمة الدين.

أما في حالة إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو أي سلعة أخرى قابلة 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 اختصاصه، وتخضع العقود التي تحرر بهذا الشأن لقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية طبقاً لنص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

إلا أن التنبيه المتعلق بعملية البيع يمكن أن يبلغ عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها وليس عن طريق المحضر القضائي كما هو الحال في قانون الإجراءات المدنية والإدارية و أن عقود المتابعة تعد بمثابة عريضة مبلغة قانوناً.

وقد تضمنت نص المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يمكن أن تتم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة، إما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد العلني.

إذا حصل بالنسبة لنفس المنقولات ألا تصل العروض التي تستقر عندها جلستا بيع بالمزاد العلني إلى مبلغ السعر الافتتاحي، يجوز لقاibus الضرائب المباشر للمتابعات أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي مبلغ السعر الافتتاحي، وذلك بترخيص من المدير الضرائب المختص وفقاً لقواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من المدير العام للضرائب، غير أنه لا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض، في غضون الخمسة عشرة (15) يوماً، اعتباراً من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة وإعلانات إصاق على باب قباضة الضرائب المختلفة ومقر المجلس الشعبي البلدي الذي يتبع له مكان البيع، وتسلم طلبات المشترين المعنيين في الأجل المذكور من قبل القاibus المباشر للمتابعة.

لا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي، إلا إذا كان مصحوباً بدفع وديعة يساوي مبلغها عشر (10/1) هذا العرض لدى صندوق القاibus المكلف بالبيع، ولا يقابل بتصرف إلا ضمن الشروط المذكورة في الفقرة السابقة، لا ينتج عن سحب العرض قبل انقضاء أجل الخمسة عشر يوماً إرجاع الوديعة التي تبقى كسبا للخزينة.

**الحجز الإداري على العقارات:** يمكن لإدارة الضرائب كذلك توقيع الحجز الإداري على عقارات المكلف بالضريبة المدين، وذلك من أجل استفاء الدين الجبائي، ويتم ذلك من خلال تطبيق إجراء الرهن القانوني حيث تقوم الإدارة الضريبية باستخدام الامتياز الذي تتمتع به وتقوم بتوقيع الرهن الرسمي للعقار لها دون أن تأخذ إذن مسبق من المكلف بالضريبة وتقوم بذلك من خلال تقديم الجدول الضريبي مرفق بطلب إجراء الرهن الرسمي ويأخذ هذا الأخير رتبة تلقائية اعتباراً من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية.

وفي حالة عدم تسديد الدين بعد إرسال الإنذار يتم توقيع الحجز على العقار، وإشهار الأمر في المحافظة العقارية، لتأتي مرحلة البيع وهي تخضع لنفس الإجراءات الواردة بشأن المنقولات من خلال الحصول على رخصة

لمباشرة البيع، ويجري البيع كذلك في اجل عشرة (10) أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب العقار والقباض المباشر للمتابعة واسميها موطنيهما والرخصة التي يتصرف هذا القباض بموجبها، ومختلف العناصر المتعلقة بالعقار، وطبيعته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل، ومكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القباض الذي يباشر البيع، وعنوان مكتب القباضة.

وتلصق هذه الإعلانات وجوبا بسعي من القباض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعقار وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد العقار وفي المحكمة ومكتب القباض المكلف بالبيع، ويُدْرَج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد العقار، ويتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع.

وإذا لم تراعى الشكليات لا يجري البيع، ويمكن وضع دفتر الشروط، و يرسى المزاد على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي، غير أنه وفي حالة قصور المزادات، يباع العقار بالتراضي، ويعد محضر بيع من قبل القباض وتسلم نسخة منه للمشتري، ويدفع المبلغ فوراً مع إضافة جميع مصاريف البيع، ويتم تحرير عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية، بالإطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط عند الاقتضاء، ويخضع لإجراءات التسجيل التي تكون على نفقة المشتري.

وفي حالة عدم دفع الثمن أو الفرق الناتج عن البيع الحاصل بعد مزاد لآخر راغب فيه، تمارس المتابعات من قبل القباض المختص كما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة، وذلك بموجب محضر بيع أو سند تحصيل يدرجه في التنفيذ مدير المؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه.

**ثانياً: مدى تطبيق الإدارة الضريبية لإجراء الحجز كوسيلة لتحصيل الديون الجبائية ومنه المحافظة على أموال الخزينة العمومية.**

مجرد تحقق الواقعة المنشئة للدين الضريبي، أصبح المكلف بالضريبة أمام أمرين إما الالتزام بالدفع أو الامتناع، عند ذلك تبدأ إدارة الضرائب بعملية تحديد الدين الضريبي ومن ثم عملية تحصيله،<sup>15</sup> والأمر المهم في تحديد الدين الضريبي هو دخول المبلغ المستحق إلى الخزينة العامة للدولة، ولا يتحقق ذلك إلا إذا قام المكلف بالضريبة بسداد الدين في أجله، غير أنه في حالة الامتناع فإن الإدارة الضريبية تصبح ملزمة باللجوء إلى التحصيل الضريبي عن طريق الجبر الذي اتخذ صوراً متعددة نجد منها طريق الحجز.

والحجز كما سبق وشرنا هو وضع أموال المدين (المكلف بالضريبة) في يد الدائن (الإدارة الضريبية) تمهيداً لبيعها لاستفاء الدين الضريبي منها، والحجز نوعان إما حجز تحفظي لا تلجأ إليه الإدارة الضريبية إلا في حالات خاصة سبق الإشارة إليها، والحجز التنفيذي الذي ينصب إما على منقولات المدين أو عقاراته.

وعليه فإنّ المشرع قد منح للإدارة الضريبية سلطة واسعة في توقيع الحجز وكذلك حتى في القيام بإجراءات البيع ضماناً لحق الخزينة العامة للدولة، حيث يمكنها مباشرة الإجراءات دون الحاجة إلى طلب ذلك من أي أحد بناءً على سلطة الامتياز التي تتمتع بها.

ولذلك فإنّ التحصيل الضريبي عن طريق الحجز يلعب دوراً هاماً في المحافظة على أموال الخزينة العمومية، غير أنه ما يلاحظ في الآونة الأخيرة عدم قيام الإدارة الضريبية أو عدم لجوئها إلى التحصيل الضريبي عن طريق الحجز، وما يؤكد ذلك هو زيادة الديون الجبائية غير المحصلة وتراكمها (غرامات التأخير إلى جانب الغرامات الجبائية).

إضافة إلى أن موظفي إدارة الضرائب يتفادون القيام بإجراءات التحصيل الجبري عن طريق الحجز لما فيها من طول للإجراءات إذ لا أحد يرغب في تحمل مسؤولية ذلك، إلى جانب غياب الدراية الكافية في مجال الحجز إذ أن النصوص الضريبية تتميز بالتشعب والغموض، إضافة إلى أنه حتى وإن تم التحصيل الضريبي للدين الجبائي فموظفي إدارة الضرائب يأخذون ما تم تحصيله إلى جيوبهم عوض إعطائه للخزينة العامة، وكذلك نجد أن أغلب الحالات التي تحصل بها الإدارة الضريبية الديون الجبائية المتراكمة هو عندما يتم بيع منقولات أو عقارات عن طريق الحجز من قبل المحضر القضائي لفائدة أحد الدائنين فنجدها باعتبارها دائن ممتاز تأخذ هي الأولى ديونها الجبائية حتى وإن لم يبقى للدائن الذي باشر هو الإجراءات شيء ليأخذه.

ومن هنا كان من الأجدر لو أن الإدارة الضريبية تمنح تحصيل الضرائب عن طريق الحجز إلى المحضرين القضائيين لتحقيق فعالية أكبر وضمان دخول الأموال الضريبية للخزينة العامة للدولة.

#### خاتمة:

لقد أصبحت الضرائب من أهم الإيرادات العمومية، وبالفعل ان اعتماد الإدارة الضريبية على إجراءات التحصيل الجبري عن طريق الحجز لتحصيل الديون الجبائية ومنه المحافظة على أموال الخزينة العمومية له دوراً فعالاً وأساسياً في هذا المجال، ولذلك شكلت عملية تحصيلها أمراً لازماً، والتي تتولى هذا العمل هي الإدارة الضريبية حيث أنه بمجرد حلول أجل استحقاق الدين الضريبي، وفي حالة امتناع المكلّف بالضريبة عن سداد ما عليه من ضرائب فإن الإدارة الضريبية تلجأ إلى القيام بإجراءات التحصيل الجبري الذي يتخذ هذا الأخير العديد من الأنواع نجد منها الحجز، والحجز إجراء جبري تقوم به الإدارة الضريبية لضمان تحصيل الأموال الخاصة بالخزينة العمومية، وهو ينصب إما على منقولات المدين أو عقاراته أو على حساباته البنكية، ويلعب هذا النوع من التحصيل دوراً بارزاً في المحافظة على أموال الخزينة العمومية، وقد توصلنا من خلال الدراسة إلى النتائج التالية:

— بالرغم من أن الحجز الإداري يعتبر من بين أهم الإجراءات التي تسمح بالتحصيل الضريبي، إلا أن الإدارة الضريبية أصبحت لا تلجأ إلى هذا النوع من التحصيل، وهذا يعود إلى:

قلة كفاءة موظفي الإدارة الضريبية وعدم امتلاكهم الخبرة في مجال توقيع الحجز، ضف أن القوانين الضريبية تتميز بالتشعب والغموض من ناحية الإجراءات وهذا الأمر الذي يدفع بموظفي الإدارة الضريبية إلى عدم رغبتهم في تحمل المسؤولية كون أن هذه الإجراءات تتخذ وقتا وكذلك تتطلب جهدا، هذا ما جعل الدين الضريبي يتراكم ويتزايد حجمه دون إمكانية تحصيله، إذ تقتصر الإدارة الضريبية فقط على انتظار التنفيذ من طرف المحضر القضائي لفائدة أحد الأشخاص سواء على عقارات أو منقولات وإذا كانت هذه الأخيرة مملوكة لشخص له ديون جبائية، تصبح إدارة الضرائب هي المؤهلة الأولى للحصول على أموال الخزينة العمومية طبقا لمبدأ حق الامتياز، من هنا كان من اللازم إعادة النظر في مثل هذه الأمور، وعلى ذلك نقترح:

— صياغة قوانين واضحة توضح إجراءات توقيع الحجز الإداري و احترام و تطبيق المبادئ الأساسية، خاصة منها مبدأ العدالة الضريبية أثناء القيام بأي تشريع أو سن للقوانين الضريبية، وعدم ترك ثغرات تشريعية التي تفتح و تخلق فرص للتهرب و الغش الضريبيين وتجعل ثقل كبير على المكلف بالضريبة وتدفعه للتحايل على التشريع الضريبي بذاته .

— تركيز الإدارة الضريبية على مهامها الأساسية منها، المتابعة، التمهيل، التفتيش.

— إعطاء تحصيل الديون الجبائية لفائدة المحضرين القضائيين لما لهم من دراية في الحجز وكيفية تحصيل الأموال ومنه ضمان دخول الديون الجبائية للخزينة العمومية.

## الهوامش:

- 1 - زغدود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، ط5، الجزائر، 2005، ص230. وأيضا: بوغاسي كريمة، تاكلت حمودة، مذكرة مراقبة و متابعة عملية التحصيل الضريبي، جامعة الجزائر، 2002، ص 60
- 2 - ساحل محمد، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، ط 1، الجزائر، 2017، ص140.
- 3 - احمد بلحاج، مذكرة التحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا، المدرسة العليا للتجارة، 2002، ص 43
- 4 - زغدود علي، مرجع سابق، ص230.
- 5 - ساحل محمد، مرجع سابق، ص 141.
- 6 - زغدود علي، مرجع سابق، ص232.
- 7 - ساحل محمد، مرجع سابق، ص142.
- 8 - شرعب مجدي نبيل محمود، امتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، مذكرة ماجستير تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس فلسطين، 2006، ص54.
- 9 - الدخيل احمد خلف حسين، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب للنشر والتوزيع، لبنان، 2012، ص51.
- 10 - حمدي باشا عمر، طرق التنفيذ وفقا للقانون رقم 08\_09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص214.
- 11 - كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص32.
- 12 - حمدي باشا عمر، مرجع سابق، ص214.
- 13 - المرجع نفسه، ص218.

- 14 - السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، ط الثانية، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، ص151. أنظر كذلك لدى: يونس معاطا " المنازعات في تحصيل الديون العمومية" بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص وحدة البحث والتكوين "قانون الأعمال" كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات السنة الجامعية 2010/2011، ص124.
- 15 - اخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة ماجستير في الحقوق، تخصص القانون العام الاقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران2 محمد بن احمد، 2015\_2016، ص11.