

## الضمانات التي يقدمها التشريع الجزائري للمكلف بالضريبة في عملية التحصيل الضريبي

The guarantees provided by the Algerian legislation  
The taxpayer in the tax collection process

طالب الدكتوراه حمريط عبد المالك Hamrit abdelmalek (1) الدكتور جبري محمد Dr. Djebri mohamed (2)  
<sup>1</sup> جامعة البليدة 2 لونييسي علي، مخبر القانون والعقار، ea.hamrit@univ-blida2.dz  
<sup>2</sup> جامعة البليدة 2 لونييسي علي، مخبر القانون والعقار، mohameddjebri858@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/10/31

تاريخ القبول: 2021/08/31

تاريخ الإرسال: 2021/06/18

## ملخص:

يهدف تحقيق التوازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية منح المشرع للمكلف عدة ضمانات من بينها، التظلم الإداري المسبق وهو إجراء إجباري يقدمه المكلف أمام المدير الولائي للضرائب وذلك بهدف استدراك الإدارة لأخطائها، وثانيهما اختياري وهو الطعن أمام اللجان بمختلف أنواعها. أما بالنسبة للضمانات القضائية الممنوحة للمكلف فتختلف باختلاف سبب نشوء النزاع، فيمكن أن يقدم المكلف طلبات مختلفة (طلب إرجاء الدفع، إيقاف التسديد، إلغاء الحجز واسترداد المحجوزات) أو يقوم المكلف بالاعتراض أيضا بمختلف أنواعه (الاعتراض على سند التحصيل، الاعتراض على إجراءات البيع)، إضافة إلى كل هذه الضمانات منح له المشرع حق الطعن ورفع الدعوى أمام القاضي الاستعجالي.

**الكلمات المفتاحية:** المكلف بالضريبة؛ ضمانات؛ التحصيل الضريبي؛ المشرع الجزائري.

**Abstract:**

*In order to achieve a balance between the taxpayer and the tax administration, the legislator granted the taxpayer several guarantees, including prior administrative grievance, which is a compulsory measure submitted by the taxpayer to the state director of taxation with the aim of redressing the administration of its mistakes, and the second is optional, which is to appeal to the committees of various kinds.*

*As for the judicial guarantees granted to the taxpayer, they differ according to the cause of the dispute, the taxpayer can submit different requests (request to defer payment, stop payment, cancel the reservation, and retrieve the reservations) or the taxpayer may also object to all kinds (objection to the bill of collection, objection to the sale procedures), In addition to all these guarantees, the legislator granted him the right to appeal and file the case before the emergency judge.*

**Keywords:** taxpayer, guarantees, tax collection, Algerian legislator.

(1) المؤلف المراسل، حمريط عبد المالك، ea.hamrit@univ-blida2.dz

## مقدمة:

للتحصيل الضريبي دور هام في تمويل الخزينة العمومية للدولة، التي تقوم بدورها بتزويد المرافق العمومية ومختلف النفقات العامة وتغطيتها لتحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي والسياسي، فالتحصيل الضريبي يعتبر العملية الأخيرة لقبض الضريبة التي تأتي بعد تحديد الوعاء وتحديد دين الضريبة وتصفيته من طرف الإدارة.<sup>(1)</sup> فبعد قيام مصلحة الضرائب بتقدير الضريبة الواجبة على المكلف بالضريبة وإخطاره بهذه الضريبة وبمواعيد الوفاء بها، تأتي مرحلة التحصيل وفق إجراءات يتم من خلالها جمع مبالغ الضرائب لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة وبطرق ملائمة.

وقد كان لتطور الفكر الضريبي في كافة الأنظمة الضريبية سباقا نحو الوصول إلى أفضل الطرق لتحقيق العدل والمساواة بين طرفي العلاقة الضريبية، للعمل على تقريب المسافة بين الطرفين، وإزالة أية فجوة بينهما، والحد من الوسائل القسرية، من أجل تشجيع المكلف بالضريبة على التعامل مع الإدارة الضريبية في ثقة واطمئنان، ولن يتأتى ذلك إلا إذا عمدت الدولة إلى تحديد حقوق المكلف بالضريبة وحمايتها حماية قانونية أو دستورية.<sup>(2)</sup>

فالتحصيل الجبائي يتطلب إتباع جملة من الإجراءات والعمليات المقررة في التشريع الجبائي، والتي على ضوئها تكون عملية تحصيل الضرائب إما عن طريق التحصيل العادي وهي الطريقة الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة أو عن طريق التحصيل الجبري استثناء، حيث تمارس الإدارة الجبائية سلطتها في تحصيل الضريبة عن طريق الوسائل الجبرية، وذلك بالضغط على المكلف بالضريبة المدين وإجباره على دفع مستحقاته جبرا.<sup>(3)</sup>

حيث تحرص التشريعات الضريبية على إحاطة الدين الضريبي بضمانات عديدة من شأنها أن تحول دون ضياعه، وفي هذا الإطار عمد المشرع الجبائي الجزائري إلى تعزيز هذه الضمانات وتنظيم عملية التحصيل الضريبي وفق قواعد إجرائية مقررة، تصبو لتحقيق التوازن بين مصلحة الإدارة الضريبية الدائنة في الحصول على حقها المشروع، وبين مصلحة المكلف بالضريبة المدين في عدم الاعتداء على أمواله وحرية دون حق أو تعسف مع مراعاة الاعتبارات الإنسانية والاجتماعية والاقتصادية<sup>(4)</sup>، عند ممارسة وتنفيذ المتابعة لتحصيل حقوق الخزينة العامة.

كما تسعى التشريعات ومنها التشريع الجزائري إلى منح حقوقا للمكلف بالضريبة تحميه من تعسف الإدارة الجبائية من بداية الإجراءات إلى نهايتها لإنصاف المكلف وتصحيح أخطاء الإدارة قبل اللجوء إلى

القضاء، بالإضافة إلى وضع جميع قوانين الضرائب والإجراءات المتعلقة بها في مدونة أو قانون خاص بها مثل التشريع الضريبي الجزائري.

كل هذا جلب اهتمامنا لمحاولة الكشف عن هذه الضمانات والتعمق لمعرفة، ما مدى فعالية الضمانات التي أقرها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية ؟  
ولمناقشة الإشكالية أعلاه نطرح التساؤلات التالية :

- فيما تتمثل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، في التشريع الضريبي الجزائري؟
- ما مدى كفاية هذه الضمانات لحماية حقوق المكلف بالضريبة مقارنة بصلاحيات إدارة الضرائب في حماية حقوقها ؟
- ما مدى تأثيرها في خلق التوازن بين التزاماته وحقوق الإدارة ؟

لمعالجة هذه الإشكالية والإجابة عن الأسئلة المطروحة تم تقسيم هذا البحث إلى محورين أساسيين :  
أولاً: ضمانات المكلف المتعلقة بمبلغ التحصيل، ثانياً: ضمانات المكلف عند تحصيل الضريبة.

### 1. ضمانات المكلف المتعلقة بمبلغ التحصيل:

من بين الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة التي تكفله إمكانية تصحيح مبلغ الضريبة المفروض عليه من طرف الإدارة الضريبية، التظلم الإداري المسبق، الذي يعتبر من الشروط الأولية الإلزامية التي يشترطها القانون قبل مخاصمة أي قرار إداري أمام القضاء، ولذلك أولاها المشرع الجزائري أهمية كبيرة وهذا ما سنحاول شرحه في المطلب الأول، كما يمكن للمكلف أن يلجأ إلى الضمانة الثانية الاختيارية ألا وهي الطعن أمام اللجان الإدارية للضرائب المباشرة، وهذا ما سنبينه في المطلب الثاني، في حين يمكنه اللجوء مباشرة أمام القضاء.

#### 1.1. الشكوى أو التظلم الإداري المسبق:

يجب على المكلف بدفع الضريبة قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعواه ضد قرار الإدارة الضريبية أن يتقدم إلى مصلحة الضرائب بشكوى في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حساباتها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهذا طبقاً لنص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(5)</sup>

### 1.1.1. تعريف الشكوى أو التظلم الإداري المسبق:

تختلف التشريعات في تسمية لفظ الطعن الجبائي المسبق وهو الطعن أمام الإدارة مصدرة القرار، فالمشرع الجزائري استعمل لفظ الشكوى في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، والتظلم في المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(6)</sup>، ومنه سنعرف كل مصطلح على حدى:

#### 1.1.1.1. تعريف الشكوى الضريبية:

يقصد بها مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية.<sup>(7)</sup>

تعد الشكوى تظلمًا إداريًا، يقدمه المكلف بالضريبة ضد قرارات الإدارة الجبائية قصد استدراك الأخطاء الواقعة، وتعد سابقة إجبارية للمكلف الذي عليه إيداعها في الآجال القانونية، وهي إجراء حتمي يتم بعد تحديد وعاء الضريبة من قبل المصالح الجبائية وإخطار المكلف بدفعها.<sup>(8)</sup>

#### 2.1.1.1. تعريف التظلم:

هو الإجراء الذي يقوم به المتظلم أمام جهة إدارية لمطالبتها بمراجعة قرارها محل التظلم أو الحصول على تعويض بسبب ضرر ناتج عن نشاطها قبل اللجوء إلى القضاء الإداري.<sup>(9)</sup> وعليه وان تعددت واختلفت الألفاظ ومعاني كلا منهما إلا أن المقصود والهدف كلا منهما هو الطعن. ومنه يعرف التظلم على أنه الطريق القانوني أو الشكوى أو الطلب المرفوع من طرف المكلف بهدف الحصول على بعض الحقوق، ولتسوية بعض الوضعيات القانونية.<sup>(10)</sup>

وبالتالي يعتبر هذا الأخير بمثابة سبيل حوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وقد أقرها المشرع لتحقيق غايتين هما :

- تجنب الجهات القضائية كمية كبيرة من النزاعات الخاصة بالضريبة
- تسمح باستمرارية الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

#### 2.1.1.1. شروط التظلم الإداري المسبق:

هناك بيانات وشروط عديدة يجب توفرها في الشكوى تحت طائلة عدم قبولها عدتها المادتين 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية، وأن تتم في آجال مقررة قانونًا لها، حددتها المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي نفس الشروط التي تستوجبها الشكوى في مجال طلبات الإعفاء أو التخفيف وهي بيانات عامة أو خاصة.

فقد أولى القانون الضريبي هذه المسألة أهمية كبيرة جدا، خاصة في مجال منازعات الوعاء، أما بالنسبة لمنازعات التحصيل فنجد أن المشرع لم يحدد أي شرط واعتبره مجرد طعن بسيط أو كما يسميه القانون بالطلب<sup>(11)</sup>، لكن بما أن التظلم ضمانا للمكلف فيتوجب علينا ذكر الشروط الواجب توفرها فيه لكي تقبل شكواه أمام الإدارة.

#### 1.2.1.1. الشروط الشكلية للشكوى:

ألزم المشرع على المكلف تقديم الشكاية في شكل معين لتتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها كما حدد موضوعها، ومن بين هذه الشروط نجد :

1/ يجب أن تكون الشكاية فردية : وهذا هو الأصل، ولكن استثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا شكوى جماعية وأحسن مثال على ذلك تظلمات شركات الأشخاص.<sup>(12)</sup>

2/ يجب أن تقدم الشكاية منفردة عن كل قضية : وذلك بالألا تكون متعلقة بعدة أنشطة أو أن تضم أنواعا متعددة من الضرائب والرسوم أو أن تكون متضمنة لنوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من الإدارة أو التخفيف في حالة إفسار المكلف.<sup>(13)</sup>

3/ يجب أن تقدم الشكاية تحت طائلة عدم القبول البيانات التالية : ونذكرها على سبيل المثال لا الحصر، اسم ولقب وعنوان المتظلم، ذكر نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة محل النزاع.<sup>(14)</sup>

4/ يجب تعيين موطن المشتكي : هناك اختلاف فيما إذا كان الشخص طبيعي أو معنوي، فإذا كان الشخص طبيعي فيجب عليه أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، أما إذا كان مقيما في الخارج فيتوجب عليه اتخاذ موطن له في الجزائر، أما إذا كان شخصا معنويا إما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي تقوم بمعاملات مع الجزائر وهذه الأخيرة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فيجب عليها أن تعتمد على ممثل قانوني لها مقيم في الجزائر لدى إدارة الضرائب، والذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة فيما يتعلق بالرسم المذكور.

5/ وجوب التوقيع على الشكوى : يشترط المشرع أن تكون الشكوى موقعة من طرف المكلف شخصيا<sup>(15)</sup>، لكن يستثنى من هذه القاعدة أن يكون ممضيا من الغير كالوكيل، كما يشترط في ذلك عرض الوكالة للمصالح المعنية قبل تقديم الشكاية، أما بالنسبة لمحامي المكلف لا يلزم بتقديم الوكالة.<sup>(16)</sup>

في حالة غياب أحد الشروط الجوهرية ترفض الشكوى، ومن هذه الشروط نجد توقيع المشتكي، الشكوى الجماعية والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو النشاطات.

### 2.2.1.1. الشروط الموضوعية للشكوى:

يجب أن تتضمن الشكوى عرضا موجزا لوقائع القضية، إضافة إلى مختلف طلبات المكلف والأسانيد التي بني عليها التظلم بشرط أن يكون موضوعه متوافقا مع طبيعة الضريبة المتنازع عليها، ويهدف الطلب إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها كما يمكن أن يهدف إلى تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة.<sup>(17)</sup>

### 3.1.1. آجال تقديم الشكوى:

نظم المشرع الجزائري طريقة تقديم الاحتجاجات والمهل الممنوحة لذلك، فأوجب قانون الإجراءات الجبائية تقديم الاحتجاجات والاعتراضات على الضرائب والرسوم والحقوق والغرامات إلى الجهات الجبائية المختصة في آجال محددة.

إذ تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى، وفوات الآجال المحددة لها قانونا يؤدي لانقضائها وعدم قبولها إذ تقبل الشكوى قبل الآجال التالية<sup>(18)</sup> :

- يوم 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس قانوني من جراء خطأ أو تكرار؛

- يوم 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو وقوع أخطاء في الإرسال، أين توجه له مثل هذه الإنذارات من قبل مدير الضرائب بالولاية.

كما تقبل الشكوى المقدمة في الآجال الآتية، عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول :

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات إذا ما تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر؛

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها في الحالات الأخرى. وتقدم الشكوى تحت طائلة البطلان خلال شهر ابتداء :

- من تاريخ تبليغ السند الأول بالتحصيل القصري، فيما يخص منازعات التحصيل المتعلقة بالاعتراض على التحصيل القصري؛

- من تاريخ تبليغ سند الإجراء، فيما يخص منازعة الاعتراض على سند إجراء المتابعة؛

- من تاريخ تبليغ المكلف بالحجز، فيما يخص طلبات استرجاع الأشياء المحجوزة.<sup>(19)</sup>

## 2.1. النظم والطعن أمام اللجان الإدارية:

تناولت أغلب التشريعات الضريبية في العالم أنواعا مختلفة من اللجان الإدارية للطعن، سواء من حيث تسمية اللجان أو اختصاصاتها أو تشكيلاتها في سنة 1941، فعلى غرار المشرع الفرنسي لجأ المشرع الجزائري إلى تنظيم تعاون مابين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة ومن أجل أن يعطي هذا التعاون نتائج ايجابية أنشئت لجان تسمى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة.<sup>(20)</sup>

يستفيد المكلف بالضريبة بحق الطعن أمام اللجان الإدارية، فالمشرع الجزائري أحدث هذه الأخيرة بموجب التعديل الجديد لقانون الإجراءات الجبائية لأجل المحافظة على توازن القوى بين المكلف وبين الإدارة الجبائية والتي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة والتحصيل الجبائي وفرض العقوبات والغرامات المتعلقة بذلك، إلا أن اللجوء إلى هذه اللجان جعلها المشرع اختياريا يمكن للمكلف أن يستعمل حقه هذا أو يتنازل عنه ويلجأ مباشرة إلى السلطات القضائية، ويسقط حقه بالرجوع إليها في حالة رفع الدعوى القضائية.<sup>(21)</sup>

وتتمثل لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال حسب قانون

الإجراءات الجبائية إلى :

- اللجنة الولائية للطعن؛

- اللجنة الجهوية للطعن؛

- اللجنة المركزية للطعن.

بالإضافة إلى لجان الطعن فإنه توجد لجان إدارية أخرى يمكن للمكلف أن يلجأ إليها إذا كان موضوع احتجابه يتعلق بحقوق التسجيل أو إذا كان في حالة عوز وحالته المادية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون جبائية وهما : لجنتي المصالحة المختصة بالتوفيق بين المواطنين والإدارة الضريبية بخصوص إعادة التقويم للمبيعات العقارية، ولجنة الطعن الولائي.

فبالنسبة للجان التوفيق والمصالحة فهي عبارة عن لجان محدثة على مستوى المديرية الولائية للضرائب،

ويمكن دورها في محاولة التوفيق بين إدارة الضرائب والمكلف بضريبة التسجيل.<sup>(22)</sup>

### 1.2.1. حق المكلف في تقديم الطعن أمام اللجان الإدارية:

للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه حسب الحالة، من طرف مدير كبريات

المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة

الطعن المختصة في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة طبقا للمادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(23)</sup>

وطبقا لأحكام المادة 1/80 يمكن الطعن أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة فقط بالنسبة للشكاوى النزاعية التي تم صدور بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي من قبل السلطة المختصة.

### 2.2.1. اختصاصات لجان الطعن الإدارية:

ميز قانون الإجراءات الجبائية بين لجان الطعن الإدارية الثلاثة في نقطة أساسية، والتي من خلالها يحق للمكلف رفع طعنه والمتمثلة في مبلغ الحقوق والغرامات والمتعلقة بالقضايا النزاعية، بحيث جعل المشرع تحديد اختصاص كل لجنة يقترن بالطلبات التي تتعلق بمبلغ الحقوق والغرامات المتنازع فيها بين المكلف والإدارة الضريبية، وطبقا لنص المادة 81 من ق ا ج فان المشرع الجزائري جعل الاختصاصات موحدة بين جميع اللجان وجعل لها إجراءات وقواعد مشتركة وتتنحصر هذه الاختصاصات فيما يلي:

#### 1.2.2.1. إبداء رأي حول طلبات المكلفين بالضريبة<sup>(24)</sup>:

يمكن لهذه اللجان السالفة الذكر أن تبدي رأيها في طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال، والتي يكون هدفها إما تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهذا طبقا لنص المادة 81 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### 2.2.2.1. النظر في الطلبات المرفوعة إليها وإصدار قرار بشأنها وجوبا:

يجب على كل لجان الطعن أن تصدر قرارا حول جميع الطعون المرفوعة إليها في أجل أربعة أشهر، وجعل المشرع ذلك وجوبا على لجان الطعن الإدارية والبت في جميع القرارات، وتعتبر القرارات الصادرة في هذه الطعون نافذة وملزمة للطرفين ما لم تكن تلك الآراء مخالفة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

وحتى تكون هذه الآراء نافذة قيدها المشرع بجملة من الشروط نوجزها فيما يلي :

- أن تكون جميع الآراء الصادرة بشأن الطعون معللة ومسيبة؛

- أن لا تكون مخالفة لأحكام القانون والتنظيم.<sup>(25)</sup>

### 2. ضمانات المكلف عند تحصيل الضريبة:

ألزم قانون الإجراءات الجبائية المكلف بالضريبة بتقديم شكاية (تظلم) إلى مدير الضرائب بالولاية قبل اللجوء إلى القضاء، فعدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة أمام القضاء، فالمكلف بذلك له الحق في رفع الدعوى الاستعجالية (لإرجاء الدفع)، إضافة إلى حقه في تقديم طلبات مختلفة من بينها نجد



إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات وهذا ما سنبينه في المطلب الأول، كما له حق الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة ونذكر من بينها سند التحصيل، التحصيل القصري، الاعتراض على إجراءات البيع وهذا ما سنتناوله في المطلب الثاني، وفي نفس الوقت للمكلف الحق في رفع نفس مواضيع هذه الدعاوى أمام لجان الطعن (لجنة الدائرة، لجنة الولاية، اللجنة المركزية).

## 1.2. الطلبات:

نصت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا تكون الشكوى مقبولة في منازعات الوعاء إلا إذا كانت تهدف إلى تصحيح خطأ أو الاستفادة من حق، أما الشكوى في مجال التحصيل فلا تكون مقبولة إلا إذا كان المكلف ينازع إما في صحة سند إجراء المتابعة من حيث الشكل أو الاعتراض على التحصيل القصري وإما في طلب إرجاء الدفع أو في طلب استرداد الأشياء المحجوزة.<sup>(26)</sup>

لقد حفظ المشرع للمكلف بالضريبة حقوق عدة وفي مجالات عدة بحيث منح له ضمانات تخول له حق الطعن في القرارات الغير مرضية والصادرة عن الإدارة الضريبية، ومن بين هذه الضمانات نجد طلب تأجيل الدفع، إضافة إلى الطلبات العديدة التي يقدمها المكلف أمام القضاء من بينها طلب إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات وطلب استرجاع المبالغ المدفوعة.<sup>(27)</sup>

### 1.1.2. رفع دعوى استعجاليه (تأجيل الدفع):

أتاح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة فرصة تقديم طلب تأجيل الدفع، ويقصد بهذا الإجراء حسب نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية تقديم طلب ثانوي موافق للطلب الرئيسي في الدعوى الأصلية، يتضمن إرجاء (تأجيل) دفع المقدار المتنازع فيه وهذا باحترام الشروط القانونية الواجبة.<sup>(28)</sup>

فهو يعد من بين الضمانات التي يلجأ إليها المكلف في حالة تعدي الإدارة على حقه وذلك برفع دعوى أمام القاضي الاستعجالي، وهو يعد من الأمور الأساسية البالغة الأهمية نظرا للحاجة الملحة إلى السرعة في رفع الضرر وحسم النزاع، ومن بين حالات الاستعجال الشائعة التي أقرها المشرع للمكلف نجد حقه في تأجيل الدفع إلى غاية اتخاذ قرار نهائي بشأن الضريبة المتنازع فيها.

ولممارسة هذا الحق والمتمثل في تأجيل دفع الضريبة لابد من احترام الشروط والإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية<sup>(29)</sup> :

- تقديم الشكوى النزاعية في الآجال والشكل المنصوص عليه في المواد 72 و 73 و 75 من قانون

الإجراءات الجبائية، والتي يفهم منها أن طلب إرجاء الدفع مرتبط بوجود نزاع أمام إدارة الضرائب؛

- المطالبة صراحة بالاستفادة من إرجاء الدفع؛

- تحديد المبلغ أو على الأقل إبراز أسس التخفيض المطالب به؛
- تقديم ضمانات وهي دفع مبلغ يساوي 20 % من نسبة الضريبة المفروضة والتي تخص موضوع شكواه وهذا وفق المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية؛
- تحديد المبلغ المقرر تأجيل دفعه؛
- إعلام القابض المكلف بالتحصيل المشتكي بذلك ليتخذ كل الإجراءات اللازمة لتقديم ضمانات تحصيل الضريبة المؤجل دفعها.

وقد أكدت كذلك المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية على تأجيل الدفع بحيث "يجوز لقابض الضرائب مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك، آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانات المالية لصاحب الطلب".

وتطبيقا لأحكام الفقرة أعلاه يجوز الاشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها آجالا للدفع، وفي غياب هذه الضمانات يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها.<sup>(30)</sup>

## 2.1.2. طلب إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات:

بالرغم من إجازة المشرع للإدارة بحجز أموال المكلف لاستيفاء ديون الخزينة العامة إلا أنه يمكن للمكلف أن يعترض أمام مدير الضرائب في إجراءات الحجز<sup>(31)</sup>، وبعد ذلك يرفع دعوى قضائية لإلغاء الحجز المشوب بعيب الشكل ومخالفة الإجراءات، كما يمكن للمكلف أن يبادر بطلب استرجاع الأموال المحجوزة وذلك بتقديم طلبه في أول الأمر أمام المدير الولائي للضرائب بالولاية التي تم فيها الحجز، ويكون ذلك خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز، ويشترط أن يقدم ويدعم طلبه بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار.<sup>(32)</sup>

يقوم المدير الولائي بطلب تأجيل بيع الأشياء المطلوب استرجاعها من قابض الضرائب، ويستدعيه لتقديم المعلومات المتعلقة بسير القضية، في حين يقوم بمعالجة الشكاوى من حيث الشكل والمضمون وفي حالة ظهور صعوبات، يحال الملف إلى المدير العام للضرائب، ليعالج الغش في السندات، ويتخذ المدير الولائي للضرائب القرار خلال شهر ابتداء من إيداع الشكاوى، فإذا قبل طلب استرجاع الأشياء، فإنه يتم تبليغ قابض الضرائب المختلفة برفع اليد على الشيء المحجوز، أما إذا رفض الطلب كلياً أو جزئياً، فإن الوثائق تعاد إلى

أصحابها، وعلى كل فان طلب استرجاع الأشياء المحجوزة لا يكون مقبولا في حالة القيام بالبيع، وتم توزيع مبلغ البيع.<sup>(33)</sup>

### 3.1.2. دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة:

يرفع المكلف بالضريبة هذه الدعوى بهدف استرداد المبالغ التي قام بدفعها لإدارة الضرائب، وذلك في حالة ارتكاب الإدارة أو أحد الأطراف خطأ في مجال الرسوم على رقم الأعمال حين فرضها لتلك الرسوم بدون حق أو بصفة غير قانونية، ويتم النظر والبت في هذه الدعاوى حسب الأشكال الخاصة بكل ضريبة، إلا أن هذه الأخيرة تتقادم بمرور أربع (04) سنوات اعتبارا من يوم الدفع، لكن في حالة ما إذا أصبحت الحقوق قابلة للاسترجاع نتيجة حدث لاحق لدفعها يؤجل تاريخ بداية التقادم المذكور أعلاه إلى اليوم الذي حصل فيه هذا الحدث.<sup>(34)</sup>

### 2.2. الاعتراضات:

إن المنازعات المتعلقة بالتحصيل الجبائي هي الحالة التي يناع فيها المكلف في التحصيل الجبائي أو في سندات المتابعة التي تستعملها الإدارة الضريبية لهذا الغرض، وعليه فان موضوع منازعات التحصيل تتعلق إما بالشرعية الشكلية لإجراء المتابعة أو الاعتراض على إجراءات البيع.<sup>(35)</sup>

### 1.2.2. الاعتراض على إجراءات المتابعة:

يتم ذلك من خلال اعتراض المكلف بالضريبة على إجراء المتابعة في حد ذاته، ولقد أوجب المشرع لحل هذه المنازعات لجوء المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية كمرحلة أولية أي أنه اشترط التنظيم الإداري المسبق، فإذا لم يتم حل النزاع على مستوى الإدارة يحق له حينئذ اللجوء إلى القضاء. المشرع الجزائري منح المكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة، وذلك من خلال المواد التالية : 153، 153 مكرر، 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي هذا يمكن للمكلف أن يعترض على سند التحصيل أو على التحصيل الجبائي:

### 1.1.2.2. الاعتراض على سند التحصيل:

كل إجراء تقوم به قبضة الضرائب بغرض تحصيل الديون الجبائية يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم بالاعتراض عليها، وهذا الاعتراض يجب أن ينصب على السند لوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة، ويشترط في هذا السند احترام آجال تقديم هذا الاعتراض، إذ يجب أن يبادر تحت طائلة البطلان بالاعتراض في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ سند الإجراء وذلك يكون في حالة تقديم الاعتراض أمام الإدارة<sup>(36)</sup>، أما إذا تعلق الأمر بالاعتراض أمام الجهة القضائية المختصة فيتم ذلك خلال شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ قرار المدير

الولائي للضرائب المختص أو من تاريخ انقضاء الآجال المذكورة في الفقرة الثانية من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

### 2.1.2.2. الاعتراض على التحصيل القصري:

إن الاعتراض على التحصيل القصري يمس أساسا بالموضوع أي يكون في موضوع المتابعة لا شكلها، عكس الاعتراض على سند الإجراء المتعلق أساسا بشكل الإجراء، والملاحظ أن الاعتراض لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف إجراءات المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، وهذا ما جاءت به المادة 194 الفقرة الأخيرة والتي تنص: "وفي كلتا حالتنا الاعتراض، يجب تقديم الطعون في الآجال المذكورة أمام مجلس الدولة ولا ينتج عن هذه الطعون توقيف الدفع"<sup>(37)</sup>

### 2.2.2. الاعتراض على إجراءات البيع:

تنص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن المعارضة على إجراءات البيع، كما تحدد المادة 151 من نفس القانون إجراءات بيع أموال المكلف المحجوزة، ومخالفة هذه الإجراءات من طرف إدارة الضرائب والعون المكلف بالمتابعة يجعل ذلك محلا للاعتراض عليه أمام إدارة الضرائب في المرحلة الأولى وأمام القضاء المختص في المرحلة الثانية.<sup>(38)</sup>

### خاتمة:

إجابة عن الإشكالية المطروحة يمكن القول أنه رغم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، إلا أنها تبقى غير كفيلة بتحقيق الحماية الإدارية والقضائية المطلوبة لضمان حقوق الأفراد الخاضعين للضريبة، وقد سلف وأن تناولنا هذه الضمانات بالتفصيل عبر مباحث هذه الدراسة، مما جعلنا نحيط بجملة من النتائج والاقتراحات، نوردتها فيما يأتي

- عدم وجود حماية كافية للمكلف بالضريبة، ناتجة من عدم التنظيم.
- التغيير المستمر للتشريع الجبائي ما يؤدي لصعوبة فهم نصوصه.
- ضمان التظلم الإداري ليس ضمانة قوية في مواجهة الإدارة الضريبية.
- عدم ضبط إجراءات الشكوى في منازعات التحصيل.
- الطعن لا يوقف تنفيذ القرار الضريبي.
- لا يمكن رفع الدعوى الضريبية قبل أن تسبق بتظلم إداري.
- وبعد معرفة أهم النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية :
- تكريس ضمانات أكثر فعالية في حق المكلف.

- توحيد القوانين الضريبية من خلال إدماجها في قانون واحد.
- تفعيل دور اللجان والعمل على استقلاليتها، وإضفاء صفة الإلزام عليها.
- مراجعة المشرع الضريبي مسألة مبدأ التعويض عن الأضرار للمكلف بالضريبة.
- نشر الوعي والثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة.

### التهميش والإحالات:

- 1- علي محمد خليل سليمان اللوزي، المالية العامة، الطبعة الثانية، دار زهران للنشر والطباعة، الأردن، 2003، ص 120.
- 2- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون عام، جامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر، 2012 - 2013، ص 11.
- 3- خلاف علاء الدين وحمودة وحيدة، إجراءات تحصيل الضرائب المباشرة ومنازعاتها، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص منازعات إدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2015 - 2016، ص 05.
- 4- عباس العبودي، شرح أحكام قانون التنفيذ، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 14.
- 5- المادة 70 من القانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22، المعدل والمتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج ر العدد 79، في 2001/12/23.
- 6- قانون رقم 09/08 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق ل 25 فيفري 2008، والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21.
- 7- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 116.
- 8 - وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبيري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق، العدد الثامن عشر، بسكرة، مارس 2010، ص 197.
- 9- بريارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار بغداوي للنشر والتوزيع، الجزائر، ط 2، 2009، ص 431.
- 10- قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007 - 2008، ص 11.
- 11- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، فرع القانون العام، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 44 - 45.
- 12- انظر المادة 1/73 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 13- امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 14.
- 14- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013 - 2014، ص 8-9.
- 15- انظر المادة 4/ 73 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 16- المادة 75 من القانون رقم 12/07، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 3، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2007.

- 17- قصاص سليم، مرجع سابق، ص 34.
- 18- وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 201.
- 19- امزيان عزيز، مرجع سابق، ص 14 وما بعدها.
- 20- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار النشر للعلوم والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص 30
- 21- امزيان عزيز، مرجع سابق، ص 36.
- 22- بدائية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخض، باتنة، الجزائر، 2011 - 2012، ص 96.
- 23- المديرية العامة للضرائب بالجزائر، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2016، الجزائر، ص 40.
- 24- بن جعفري رمضان، حق المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية - دراسة مقارنة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، جامعة احمد درارية، أدرار، الجزائر، 2016 - 2017، ص 35.
- 25- بن جعفري رمضان، نفس المرجع، ص 36.
- 26- خلاف علاء الدين وحمودة وحيدة، مرجع سابق، ص 83.
- 27- قصاص سليم، مرجع سابق، ص 61.
- 28- العيد صالح، الوجيز في نشر قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 90.
- 29- عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 25.
- 30- انظر المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 31- انظر المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 32- فيلاي مراد ولوني يوسف، المنازعة الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، الجزائر، 2004 - 2005، ص 29.
- 33- العيد صالح، مرجع سابق، ص 92 وما بعدها.
- 34- انظر المواد 211، 212، 213، 214 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 35- عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 21.
- 36- انظر المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 37- قصاص سليم، مرجع سابق، ص 55.
- 38- جبوري أحمد وبين خاوة جلول، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، 2005 - 2008، ص 30.

#### قائمة المراجع:

#### المؤلفات:

- 1- علي محمد خليل سليمان اللوزي، 2003، المالية العامة، الطبعة الثانية، الأردن، دار زهران للنشر والطباعة.

- 2- عباس العبودي، 2007، شرح أحكام قانون التنفيذ، دراسة مقارنة، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- 3- فضيل كوسة، 2010، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، الجزائر، دار هومة.
- 4- عبد الرحمن بربارة، 2009، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط 2، الجزائر، دار بغداوي للنشر والتوزيع.
- 5- عزيز امزيان، 2005، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، دار الهدى.
- 6- حسين فريجة، 2008، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، الجزائر، دار النشر للعلوم والتوزيع.
- 7- العيد صالح، 2011، الوجيز في نشر قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع.

#### المذكرات:

- 1- فاطمة زعزوعة، 2012 - 2013، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر.
- 2- سليم قصاص، 2007 - 2008، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر.
- 3- عبد الحكيم عطوي، 2010، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر.
- 4- يحي بدابرية، 2011 - 2012، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر.
- 5- علاء الدين خلاف ووحيدة حمودة، 2015 - 2016، إجراءات تحصيل الضرائب المباشرة ومنازعاتها، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص منازعات إدارية، جامعة 08 ماي 1945، الجزائر.
- 6- زينب العمري، 2013 - 2014، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- 7- رمضان بن جعفري، 2016 - 2017، حق المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية - دراسة مقارنة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة احمد درارية أدرار، الجزائر.
- 8- مراد فيلاللي مراد ويوسف لوني، 2004 - 2005، المنازعة الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، الجزائر.

9- أحمد جبوري وجلول بن خاوة، 2005-2008، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، الجزائر.

#### المقالات:

1 - وفاء شيعاوي، 2010، إجراءات التحصيل الجبيري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثامن عشر، ص 197، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق، بسكرة.

2- المديرية العامة للضرائب بالجزائر، منشورات 2016، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص 40، الجزائر.

#### النصوص القانونية:

1- القانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22، المعدل والمتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج ر العدد 79، في 2001/12/23.

2- القانون رقم 09/08، المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق ل 25 فيفري 2008، والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21.

3- القانون رقم 12/07، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 03، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2007.