المجلة الأكاديمية للبحث القانوني
مجلد: 16 عدد:2017/02
ISSN: 0087-2170
DOI:57-2010

قراءة تحليلية لمضمون نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية المنظمة لطلب الإرجاء القانوني لدفع الضريبة

عطوي عبد الحكيم، أستاذ مساعد قسم"أ"،
مخبر البحث حول فعلية القاعدة القانونية،
كليّة الحقوق والعلوم السياسية،
جامعة بجاية، 06000 بجاية، الجزائر.
البريد الإلكتروني: hakimatoui@yahoo.fr

الملخص:

تكتسي القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية المتضمنة تأسيس الضريبة وحسابها طابع خاصا، من حيث قوتها التنفيذية، على أساس أن الامر يتعلق بتحصيل ديون الخزينة العمومية التي لها الأولوية مقارنة بالديون الأخرى، لدلك تسعى إلى تنفيذها بكل الطرق المتاحة، وهذا ما يدفع المكلف بالضريبة الذي يطعن في تأسيس الضرائب المفروضة عليه مشروعيتها، إلى البحث عن الوسائل القانونية التي تتيح له الفرصة إلى تأجيل آثارها، ومن بينها الإرجاء القانوني للدفع. وقد نظم المشرع الجزائري هذا الإجراء بموجب نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي سبيل تعزيز الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة من جهة وحماية حقوق الخزينة العمومية، أدخلت عليه تعديلات مختلفة حسب ما تفتضيه الضرورة ، وآخر تعديل كان بموجب القانون 16-14 مؤرخ في 28 ديسمبر سنة 20016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، وضمن هذا الإطار يتم البحث عن المستجدات التي تضمنها وآثارها على حقوق المكلف بالضريبة.

الكلمات المفتاحية:

إرجاء الدفع، منازعة ضريبية، ضمانات .

Lecture analytique de l'article 74 du code de procédures fiscales régissant la demande du sursis légal au paiement de l'impôt

Résumé :

Vu leur force exécutoire, les arrêtés émanant de l'administration fiscale revêtent un caractère particulier du fait qu'ils portent sur des recouvrements des créances du trésor public, dont l'administration veille à sa mise en œuvre par tous ses moyens.

De ce fait, le contribuable qui conteste le bien-fondé des impositions mises à sa charge, tente d'en acquérir un sursis à exécution. Dans ce sens, le législateur à procédé à la mise en place d'un mécanisme, en vertu de l'article 74 du code de procédures fiscales, permettant au contribuable de différer le paiement de la partie contestée dite: le sursis légal au paiement.

En vue de garantir une protection adéquate des droits du contribuable, plusieurs modifications ont été apportés sur cet article, les plus récentes sont prévues par la loi n°16-14 du 28 décembre 2016 portant loi de finances pour 2017. C'est dans ce contexte qu'il est utile d'évoquer les nouveautés apportées et leurs effets sur les droits du contribuable.

Mots clés :
Le sursis au paiement, contentieux fiscal, garanties.

Analytical reading of Article 74 Code of Tax Procedures, governing the legal suspension of payment.

Summary:

Given their enforceability, the orders issued by the tax authorities are of a special nature because they relate to recoveries of claims from the public treasury, the administration of which ensures its implementation by all means. As a result, the taxpayer who disputes the validity of the charges against him, attempts to obtain a stay of execution. In this sense, the legislator proceeded to the establishment of a mechanism, under Article 74 of the Code of Tax Procedures, allowing the taxpayer to postpone the payment of the so-called disputed part: the legal suspension of payment.

In order to guarantee adequate protection of the taxpayer's rights, several amendments have been made to this article, the most recent ones being provided for by Law No. 16-14 of 28 December 2016 on the Finance Act for 2017. It is in this context that it is useful to discuss the new developments and their effects on the taxpayer's rights.

Keywords:
Suspension of payment, tax litigation, guarantees.

مقدمة

تعد المنازعات الضريبية من أعقد المنازعات الإدارية من حيث موضوعها والإجراءات المقررة في سبيل حلها، بالنظر إلى طبيعة العلاقة القانونية التي تربط المكلف بالضريبة بالإدارة الضريبية، والتي تبدو علاقة غير متوازنة، فالقرارات الصادرة بشأن تحديد الوعاء الضريبي وتأسيسه قرارات نافذة ولا يمكن للشكوى أو الطعن القضائي وقف تنفيذها، على أساس أن الأمر يتعلق باستيفاء ديون الخزينة العمومية، والتي تعتبر من المستحقات التي لها أولوية مقارنة بالديون الاخرى .

لذلك عمل المشرع الجزائري على إيجاد ألية قانونية تسمح للمكلف بالضريبة بالطعن في قرارات الإدارة الضريبية إعمالا لمبدأ المشروعية وإفادته بإجراءات خاصة تسمح له بالتقليل من أثارها وهذا عن طريق ما يسمى بالإرجاء القانوني للدفع.

ISSN: 0087-2170
DOI:57-2010

تولى المشرع الجزائري تنظيم هذا الإجراء في قانون الإجراءات الجبائية([1]) وذلك ضمن احكام المادة 74 منه، بصياغتها الجديدة بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2017 [(2)] والتي تنص على: " 1)- يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و 73 و 75 من هذا القانون في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها.

وفي غياب تقديم الضمانات، يمكن المكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30 بالمائة من الضرائب المتنازع فيها، لدى قابض الضرائب المختص...."[(3)].

وعلى ضوء مضمون فقرات هذه المادة نلمس رغبة المشرع في تكريس حق المكلف بالضريبة في الاستفادة من الحق في إرجاء الدفع وتعزيزه، فماهي المستجدات التي تضمنتها هذه المادة، ومدى استجابة أحكامها لغرض تفعيل ممارسة هذا الحق؟

---

[1] المستحدث بموجب نص المادة 40 من القانون 01-21 مؤرخ في 23 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 78 . مؤرخة في 23 ديسمبر 2001.

[2] راجع في ذلك نص المادة 46 من القانون 16-14 مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77 مؤرخة في 29 ديسمبر 2017.

وللإشارة فإن هذه المادة تعرضت إلى عدة تعديلات بموجب مختلف قوانين المالية المتعاقبة منذ سنة 2001، راجع في ذلك نص المواد التالية:

- المادة 38 من القانون رقم 04-21، مؤرخ في 29 /12/ 2004، يتضمن قانون المالية لسنة 2005، ج ر عدد 85، مؤرخة في 2004/12/30.

- المادة 45 من القانون 06-24 مؤرخ في 2006/12/26، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85 مؤرخة في 2006/12/27.

[3]- تكملة لنص المادة: 74 (ق.إ.ج)

"...2)- ويخص تطبيق هذا التدبير فقط، فقط الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، مع استثناء الشكاوى المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي.

3)- يترتب على منح الإرجاء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاعي.

4)- يمكن أن يكون الإرجاء القانوني للدفع الممنوح محل إنهاء من قبل السلطة المختصة في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الإرجاء.

5)- يرجئ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30 بالمائة من الضرائب المتنازع فيها".

وسنحاول من خلال هذه الدراسة التحليلية ان تتطرق إلى بعض المسائل الإجرائية المنظمة لطلب إرجاء الدفع من خلال تحديد الإطار القانوني لهذا الإجراء في مبحث أول ثم نسترسل في تحليل شروط الاستفادة من إرجاء الدفع ومختلف المسائل القانونية التي تثيرها في مبحث ثاني.

المبحث الاول : الإطار القانوني لممارسة طلب إرجاء دفع الضريبة

إن القراءة المتأنية لمضمون نص المادة 74 (ق.إ.ج)، موضوع الدراسة الحالية نجد انها تحدد مجال ممارسة طلب إرجاء الدفع، سواء ما يتعلق بالأشخاص الذين لهم الحق في تحريك هذا الإجراء أو المواضيع التي تكون محل تطبيقه، وقبل الخوض في التفاصيل نعتقد أنه من الضروري البحث عن مفهوم هذا الإجراء لرفع اللبس عن بعض الإجراءات القانونية المشابهة له.

المطلب الأول: مفهوم طلب الإرجاء القانوني للدفع

يبدو للوهلة الاولى أن تقديم طلب يتضمن تأجيل دفع الضرائب المتنازع فيها مجرد التماس ودي بسيط يقدمه المكلف بالضريبة امام الإدارة، غير أن الحقيقة على خلاف ذلك، لهذا كان من الضروري الإحاطة بخصوصيات هذا الإجراء.

الفرع الاول: تحديد تعريف إرجاء الدفع

لقد خلت مختلف النصوص التشريعية المنظمة للمنازعات الضريبية، سواء قانون الضرائب المباشرة أو قانون الإجراءات الجبائية الجزائريين من أي حكم يعرف لنا بصفة صريحة معنى طلب إرجاء الدفع، شأنها في ذلك بعض التشريعات المقارنة على سبيل المثال التشريع الفرنسي، إذ اكتفت بالإشارة إلى مختلف الإجراءات المتبعة لممارسة هذا الإجراء وكذا الشروط القانونية التي تسمح بالاستفادة من مزاياه والآثار التي تترتب عنه.

غير أن تحليلنا لمضمون المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري السالف ذكرها ونص المادة L277-1 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي[4] وقفنا على عبارات مشتركة لا تخرج عن نطاق الاعتراف للمكلف بالضريبة الذي ينازع في صحة مبلغ الضريبة المفروضة عليه أو في تأسيسها، بحقه في تقديم طلب يتضمن إرجاء أو تأجيل دفع القدر المتنازع فيه مؤقتا إلى حين صدور القرار الفاصل في شكواه أو في دعواه، شريطة تقديم ضمانات كافية لتحصيل ديون الخزينة العمومية.

---

[4] – التي نصت على:

"Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge est autorisé, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes. L'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent. Lorsque la réclamation mentionnée au premier alinéa porte sur un montant de droits supérieur à celui fixé par décret, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés…."

وبتحليل مضمون المادتين يمكن أن نستنتج بأن طلب إرجاء الدفع هو طلب ثانوي يدرج ضمن الشكوى الضريبية أو مستقلا عنها، حسب الاحوال ووفقا للشروط القانونية، يكون غرضه تأجيل دفع مبلغ الضريبة المتنازع فيه مؤقتا إلى حين صدور قرار في الشكوى الأصلية، شريطة تقديم ضمانات كافية لتحصيل ديون الخزينة.

الفرع الثاني: خصائص إجراء الإرجاء القانوني للدفع

باستقراء المواد القانونية المشار إليها اعلاه، نجد أن هذا الإجراء يتصف بخصائص تميزه عن مختلف الطلبات الأخرى الرامية إلى الإعفاء من دفع الضرائب أو التخفيض منها والتي يمكن للمكلف بالضريبة تقديمها أمام الإدارة، ومن بين هذه الخصائص نجد:

أولا: طلب إرجاء الدفع هو طعن نزاعي

ومعنى هذا أن ينصب الإجراء على نزاع يكون محل شكوى او تظلم مرفوع امام الإدارة الضريبية، يكون موضوعه الطعن ضد قرار الإدارة الضريبية المتضمن تأسيس الضريبة أو حسابها، وهذا ما عبرت عنه صراحة الفقرة الاولى من المادة 74 (ق.إ. ج) التي تنص على:" يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و73 و 75 من هذا القانون في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة،....".

واقتران هذا الطلب بوجود نزاع ضريبي هي الخاصية الجوهرية التي تميزه عن التظلمات الولائية التي يتقدم بها المكلف بالضريبة، الذي تعذر عليه دفع الضريبة المفروضة عليه بشكل قانوني، من أجل طلب تخفيض ولائي من الإدارة الجبائية إذا ما كان هناك حائل أو عجز مادي[5]، أو طلبات الإعفاء من الضريبة أو التخفيف منها، التي يلتمسها المكلفون بالضريبة في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز عن الدفع([6]) أو الطلبات المتعلقة بالتماس أجال الاستحقاقات التي يمنحها القابض لتحصيل الضرائب[7].

وعليه فإن الطلبات المقدمة بهذا الشكل لا تدخل ضمن الشكاوى النزاعية بمفهوم نص المادة 70 (ق.إ.ج)[8]، على أساس أن المكلف بالضريبة لا ينازع في تأسيس أو تقدير الضريبة وإنما يستعطف الإدارة من أجل تخفيض الضريبة أو إعفاءه منها لأسباب ذاتية تتعلق بالعوز أو عدم القدرة على الدفع.

---

[5]– أنظر في ذلك نص المادة 92 (ق.إ.ج) ، المعدلة بموجب نص المادة 17 من القانون 12–12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72 مؤرخة في 30 ديسمبر 2012.

[6] – أنظر بشأن الأحكام المنظمة لهذه الطلبات، نص المادة 93 (ق.إ.ج) المعدلة بموجب المادة 42 من القانون 11–12 السالف الذكر.

[7] – أنظر في ذلك نص المادة 156 (ق.إ.ج)، المعدلة بموجب المادة 60 من القانون 16–14 يتضمن قانون المالية لسنة 2017 السالف الذكر.

[8] – التي تنص على:" تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج حكم تشريعي أو تنظيمي".

ISSN: 0087-2170
DOI:57-2010

ثانيا: طلب إرجاء الدفع إجراء مؤقت

ويقصد بهذا أن هذا الإجراء إذا استوفى شروطه القانونية وتم قبوله، يرتب آثارا مؤقتة، تتمثل في توقيف مؤقت لتحصيل ديون الخزينة العمومية إلى حين صدور قرار فاصل في الشكوى المرفوعة بشأن النزاع الضريبي، وهذا ما عبرت عنه الفقرة الثالثة من المادة 74 (ق.إ.ج) التي تنص على:" ...يترتب على منح الإرجاء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاعي..).

وكنتيجة لذلك فإن آثاره تتوقف بمجرد صدور القرار الفاصل في النزاع، كما منح المشرع للإدارة سلطة إنهائه، في حالة ظهور أحداث من شأنها أن تهدد تحصيل الدين الجبائي موضوع التأجيل، وهذا وفقا لمضمون نص الفقرة الرابعة من المادة نفسها.

المطلب الثاني: مجال ممارسة طلب إرجاء الدفع: من التوسيع إلى التضييق

من الخصوصيات الجوهرية للمنازعة الضريبة انها تمر بمرحلتين اساسيتين لحلها؛ الاولى إدارية أو ما يطلق عليها جبائيا بالشكوى الضريبية، تختص الإدارة الضريبية بالفصل فيها، بينما الثانية قضائية يتولى القضاء الفصل فيها وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، شأنها في ذلك مختلف المنازعات الإدارية، وهذا فقا لنص المادة 89 (ق.إ.ج)، وباعتبار أن نص المادة 74 في فقرتها الاولى ينطبق أساسا على المرحلة الإدارية، سنحصر دراستنا على هذه المرحلة إذ نتناول فيها مجال ممارسة هذا الإجراء من حيث الاشخاص ومن حيث الموضوع.

الفرع الاول: مجال ممارسة طلب إرجاء الدفع من حيث الأشخاص

لم يحدد المشرع ضمن نص المادة 74 (ق.إ.ج) الأشخاص او مكلفين بالضريبة بعينهم، الذين لهم الحق في الاستفادة من هذا الإجراء أو الشروط الواجب توفرها في رافع هذا الطلب أو الشخص المؤهل قانونا لممارسة هذا الطلب على نحو محدد، وانما سمح لكل مكلف بالضريبة؛ شخصا طبيعيا كان أو معنويا، تتوفر فيه الشروط المنصوص عليها ضمن أحكام نص المادة 75 من القانون نفسه، والذي ينازع في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه، وهذه الشروط هي نفسها الشروط المطلوبة في المنازعة الضريبية بصفة عامة.

غير ان الشروط المراد الحديث عنها في صدد هذه الدراسة تتعلق بسلوك المكلف بالضريبة تجاه إدارة الضرائب، من حيث دفع الضرائب ومن حيث مدى خضوعه للرقابة الجبائية، وكذا حسن نيته في التزاماته الضريبية تجاه الإدارة.

وقد أشار المشرع إلى ذلك بطريقة غير مباشرة في الفقرة الثانية من نص_المادة 74 (ق.إ.ج) التي تنص:"...ويخص تطبيق هذا التدبير فقط الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، مع استثناء الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي..."

ISSN: 0087-2170
DOI:57-2010

كما استثنى كذلك المشرع من حق الاستفادة من الإرجاءء القانوني للدفع المكلفين بالضريبة الذين ثبت في حقهم إجراء التلبس الجبائي، وهذا طبقا لنص المادة 20 مكرر 3-3 من قانون الإجراءات الجبائية [9].

ونلاحظ في هذه الفقرة أن المشرع قد منح هذا الحق فقط للمكلفين بالضرائب الذين يرفعون شكاوى ناجمة عن المنازعات المترتبة عن المراقبات الجبائية[10] وهذا يعني أن هذا الحق ليس مطلقا وهو ما يتناقض مع مضمون الفقرة الأولى من نفس المادة، والتي تنص"....يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و 73 و 75 من هذا القانون في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشان هذه الشكوى الاستفادة من الاحكام المقررة في هذه المادة شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها..."[11].

فإذا كان استثناء الاشخاص الذي ثبت في حقهم الغش الجبائي أو استعمال مناورات تدليسية للتهرب من التزاماتهم وفق ما وردت الإشارة إليه في المادة 20 (ق.إ.ج) السابق ذكرها، أو من ثبت في حقهم إجراء التلبس الجبائي، من حق الاستفادة من الإرجاء القانوني للدفع أمرا مقبولا ومعقولا إلى حد ما، فإن حصر هذا الحق في الاشخاص الذين يرفعون شكاوى ناجمة عن الرقابة الجبائية ليس له ما يبرره قانونا، على اساس أن المنازعات الجبائية لا تقتصر على الشكاوى المتعلقة بالرقابة الجبائية بل تتعلق أيضا بكل منازعة يكون موضوعها تصحيح الاخطاء المادية، أو المنازعة في صحة مبلغ الضريبة المفروضة عليه أو اساسها وحتى المطالبة بحق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، هذا من جهة، ومن جهة ثانية فإن الهدف من إقرار حق الإرجاء هو الحيلولة دون تحصيل ضرائب يمكن أن تكون قد فرضت خرقا للقانون، لذلك فإن إجبار المكلف بالضريبة بدفع ديون مشكوك في مشروعيتها أو غير مستحقة أصلا يمكن اعتباره مساسا بمبدأ المشروعية واعتداء على ملكيته.

---

[9] تم استحداث هذه المادة بموجب نص المادة 18 من الامر 10-01 مؤرخ في 26 اوت 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر عدد 49 مؤرخة في 29 أوت 2010.

وقد نصت القرة الثالثة منها على :"....تترتب على إجراء التلبس الجبائي أثار جبائية من حيث أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد وكذا الاستبعاد من بعض الحقوق كالتأجيل القانوني للدفع المقدر ب 20 بالمائة....."

[10] وقدد تم إدراج هذا القيد ابتداء من سنة 2005، أي بموجب القانون رقم 04-21 المؤرخ في2004/12/29، يتضمن قانون المالية لسنة 2005 ج ر عدد 85 مؤرخة في 2004/12/30، إذ لم تكن هذه الحالة واردة في بداية الأمر عند تأسيس قانون الإجراءات الجبائية، إذ جعل المشرع هذا الإجراء حقا لكل المكلفين بالضريبة الذين ينازعون في مبالغ الضريبة المفروضة عليه مع اشتراط تقديم ضمانات كفيلة باستيفاء حقوق الخزينة العمومية ، ودون تحديد طبيعة هذه الضمانات أو مقدارها.

و أكد المشرع على هذه المسألة بموجب نص المادة 25 من القانون 09-09 مؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، وذلك على النحو الاتي:".....ويخص تطبيق هذا التدبير فقط المنازعات المترتبة على الاحتجاجات الناجمة عن المراقبة المذكورة في المواد 18 و 19 و 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية....."

[11] وهذا تقريبا نفس المعنى الذي تبناه المشرع الفرنسي، انظر المادة 277 L الفقرة الأولى، من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي السالفة الذكر.

كما يتناقض حصر هذا الحق فقط في المنازعات المترتبة عن المراقبة الجبائية، مع اشتراط حسن النية للمكلف بالضريبة، على أساس ان اللجوء إلى إجراءات الرقابة الجبائية عادة ما يتم في حالة عدم تقديم التصريحات المطلوبة قانونا أو تقديم تصريحات مشكوك في صحتها أو عدم تقديم التوضيحات والتبريرات المطلوبة بشأنها، وهذا ما يجعل المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية أو موضوع الفرض التلقائي وفقا للمادة 44 (ق.إ.ج)، مشبوها في سلوكه الجبائي في نظر الإدارة الجبائية.

لهذا السبب نجد أن الفقه الفرنسي لا يميز في هذا الشأن، بين المكلفين بالضريبة مهما كانت وضعيتهم الجبائية تجاه الإدارة[12] على أساس أن هدف طلب الإرجاء هو وقف مؤقت لتحصيل الديون العمومية إلى حين صدور قرار السلطة المختصة الفاصل في شكوى المكلف بالضريبة، خاصة وأن حقوق الخزينة العمومية تبقى محفوظة ولا تتأثر بإفادة المكلف بهذا الإجراء، مادام أن قبول طلبه مشروطا بدفع ضمانات كافية لضمان حقوق الخزينة العمومية.

ونظرا لما تقدم يبقى موقف المشرع الجزائري غير مفهوم في هذه المسألة، بسبب عدم توضيح المبررات التي اعتمدها لتقييد مجال ممارسة طلب إرجاء الدفع خاصة وأن هذه القيود لم تكن واردة قبل صدور قانون المالية لسنة 2005.

الفرع الثاني: مجال ممارسة طلب إرجاء دفع الضريبة من حيث الموضوع

تأخذ المنازعة الضريبية عموما صورتين اساسيتين، الاولى تسمى منازعات الوعاء تتضمن المنازعة في إجراءات تأسيس الضريبة، تصفيتها وتقديرها؛ والثانية تسمى بمنازعات التحصيل يكون موضوعها الطعن في صحة الإجراءات التي تباشرها الإدارة الضريبية في سبيل تحصيل الضريبة.

والحديث عن مجال ممارسة هذا الإجراء يعني تحديد النوع الذي ينطبق عليه طلب إرجاء الدفع من جهة، والمبالغ المالية المحتج عليها التي ينصب عليها من جهة أخرى؛ هل المبلغ الرئيسي للضريبة المفروضة، أم يشمل كذلك مبلغ الزيادات والغرامات المفروضة على المكلف بالضريبة، من جهة أخرى.

أولا: نوع المنازعة التي ينصب عليها طلب إرجاء الدفع

في بداية الامر لم يحدد المشرع الجزائري بصفة صريحة أي من النوعين من المنازعة الذي ينصب عليهما طلب إرجاء الدفع، على اعتبار أنه أشار إلى النوعين معا، إذ خص منازعات الوعاء في مضمون نص المادة 74 (ق.إ.ج)، وخص منازعات التحصيل بموجب مضمون نص المادة 158[13] من القانون نفسه تحت عنوان، إرجاء الدفع.

---

[12]– Jacques Buisson, Le sursis au paiement de l'impôt, L.G.DJ, 1996, Paris, p37.

[13] التي تنص على : "..... غير أنه يمكن المكلف بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيس المتنازع فيه إذا طلب ذلك في اعتراضه مع تحديد مبلغ التخفيض الذي يطالب فيه أو بيان أساس ذلك....".

ISSN: 0087-2170
DOI:57-2010

غير أن إلغاء المادة 158(ق.إ.ج) بموجب قانون المالية لسنة 2012[14] والاحتفاظ بمقتضيات المادة 74 (ق.إ.ج) ضمن القسم الخاص بالإجراءات الأولية أمام إدارة الضرائب يوحي بأن المشرع أدرج الطلبات الرامية إلى إرجاء الدفع ضمن منازعات الوعاء.

وتنص المادة 74–1 (ق.إ.ج) على:" يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و73 و75 من هذا القانون، في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى الاستفادة من الاحكام المقررة في هذه المادة شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها".

يتبين من مضمون هذه المادة أنها تنطبق على منازعات الوعاء، على أساس أن هذه الأخيرة تتضمن كل منازعة يكون غرضها الطعن في مشروعية إجراءات فرض الضريبة أو أساس فرضها أو المبالغ المالية التي تنصب عليها وهي نفس العناصر التي تضمنتها المادة 70 السالفة الذكر، كما أن الأحكام المنظمة لطلب إرجاء الدفع من حيث الإجراءات هي نفسها التي تحكم منازعات الوعاء وهذا ما يظهر من خلال مضمون المواد المحال عليها من المادة 74 (ق.إ.ج).

ونفس الموقف اتخذه المشرع الفرنسي بحيث اعتبر أن طلب إرجاء ينطبق على منازعات الوعاء وليس على إجراءات تحصيل الضريبة[15].

كما ان الهدف من إقرار المشرع لهذا الحق هو إرجاء دفع المبالغ المتنازع عليها إلى غاية صدور القرار الصادر عن الإدارة الضريبية الفاصل في الشكوى المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة أو إلى حين الفصل في الدعوى إذا تم رفع دعوى أمام القضاء، لذلك يشبه هذا الإجراء من حيث الأثار المترتبة عنه إجراء وقف تنفيذ القرارات الإدارية المعمول به في مجال المنازعات الإدارية بصفة عامة.

لذلك من المنطقي ان يلجأ المكلف بالضريبة إلى مثل هذا الإجراء للحيلولة دون مباشرة إجراءات التحصيل والمتابعة التي يمارسها قابض الضرائب، خاصة إذا كانت الضرائب المفروضة غير مشروعة أو غير مؤسسة قانونا، يمكن أن تشكل خطر يهدد المصالح المالية للمكلف بالضريبة بصورة يصعب تدارك آثاره لاحقا.

ثانيا: من حيث المبالغ المالية التي ينصب عليها إجراء طلب الإرجاء

حدد المشرع الجزائري في المادة 74 (ق.إ.ج) المبالغ المالية التي ينصب عليها طلب إجراء الدفع، وذلك بنصه على ذلك ضمن الفقرة الأولى من المادة نفسها التي تنص على:" يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و 73 و 75 من هذا القانون في صحة أو مبالغ الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة.....".

---

[14] أنظر في ذلك نص المادة 46 من القانون رقم11–16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72 مؤرخة في 29 ديسمبر 2011.

[15] – Jacques Buisson, op - cit, p58.

على ضوء هذه الفقرة نرى بان المشرع حدد المبالغ موضوع طلب الإرجاء في القدر المتنازع فيها، على أساس أن المكلف يمكن ان ينازع في المبلغ كاملا[16] إذ رأى بأن الضريبة غير مشروعة تماما، أو في جزء منه إذا كانت الضريبة مبالغ فيها، على أن يبين أسس التخفيض الذي يأمل فيه، بشرط أن يطالب بذلك صراحة قبل صدور القرار المتخذ بشأن شكواه المرفوعة أمام المدير الولائي للضرائب،

المبحث الثاني: شروط الاستفادة من الإرجاء القانوني لدفع الضريبة

لقد تضمنت المادة 74 (ق.إ.ج) سابقا شروط الاستفادة من الإرجاء القانوني لدفع الضريبة لكنها جاءت عامة، غير أن المشرع حاول التفصيل فيها ولو بصورة محتشمة، بموجب التعديلات التي أدرجها ضمن قانون المالية لسنة 2017، منها ما يتعلق بالجانب الشكلي أو الموضوعي.

المطلب الأول: الشروط الشكلية لطلب إرجاء الدفع

لم يتضمن نص المادة 74 ق إ ج بصياغتها الجديدة شروطا خاصة، بصفة منظمة لممارسة طلب إرجاء الدفع بل يمكن أن نستنتج ذلك من خلال ما ورد في مضمون النص، فمنها ما يتعلق بالمكلف بالضريبة نفسه ومنها ما يتعلق بآجال ممارسته.

الفرع الأول: الشروط الخاصة بالمكلف بالضريبة

لم تحدد المادة 74 ق إ ج بصفة حصرية للشروط الواجبة التوفر في المكلف بالضريبة من أجل تقديم طلب إرجاء الدفع، إلا أن الرجوع إلى مضمون الفقرة الاولى من هذه المادة نجد أن المشرع أحالنا على المادة 73 من القانون نفسه، وباستقراء مضمون هذه المادة يمكن ان نستنتج الشروط الخاصة بطالب إرجاء الدفع والتي غالبا ما لا تخرج عن الشروط المطلوبة في صاحب الشكوى الضريبية، وعادة ما ترتبط بعنصرين أساسين وهما المصلحة والصفة.

أولا: المصلحة الجديرة بالحماية

تعتبر المصلحة الجديرة بالحماية شرطا لقبول الشكوى الضريبية بصفة عامة وطلب إرجاء الدفع بصفة خاصة، على أساس ان تقديم هذا الأخير مقترنا بضرورة رفع شكوى نزاعية أمام المدير الولائي للضرائب، فصفة المدين بالضريبة أو المكلف بها تجعله ذو مصلحة لتقديم طلبه، فقرار فرض الضريبة هو الذي يجعل الشخص مدين لحساب الخزينة العمومية، مما يعطي له صفة للتصرف[17]، وتتميز المصلحة في مجال النزاع الضريبي عموما بثلاث خصائص أساسية نوردها فيما يلي:

---

[16] وقد حذى المشرع الجزائري حذو المشرع الفرنسي في هذه المسالة، مع اختلاف طفيف في الصياغة على أساس أن المشرع الفرنسي أضاف إلى القدر المتنازع فيه من الضرائب، مختلف الغرامات المترتبة عنها.
أنظر بشأن ذلك الفقرة الأولى من نص المادة 277 L من كتاب الإجراءات الجبائية .

[17] - Charles Debbasch, Jean – Claude Ricci ,Contentieux administratif, 7éme édition, Dalloz 2001, p 911

1- المصلحة الشخصية: ومعنى ذلك أن تكون هذه المصلحة فردية كأصل عام، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا طلبات جماعية، وهذا ما يفهم من نص المادة 1/73 من (ق.إ.ج) التي تنص على: « يجب أن تكون الشكاية فردية غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية...».

2- **المصلحة المادية:** ومعناها أن يكون موضوع طلب الإرجاء منصب على مبلغ الضريبة المفروض على المكلف بالضريبة أو الجزء المتنازع فيه وعموما هو المبلغ المحدد في الشكوى المرفوعة أمام مدير للضرائب، والذي يأمل المكلف بالضريبة إرجاء دفعه إلى حين الفصل في شكواه، وهذا ما تشير إليه المادة 1/74 (ق.إ.ج) التي تنص على: "...أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة..."، وهذا يعني إستبعاد الطلبات الاخرى مهما كان نوعها.

3- **المصلحة الفورية:** ويقصد بها أن طلب إرجاء الدفع يجب ان يكون متعلقا بضريبة تم فرضها فعلا، ولهذا أكد على ضرورة اقتران هذا الطلب بوجود نزاع ضريبي موضوع شكوى نزاعية مرفوعة أمام مدير الضرائب بالولاية، وإن دلّ هذا على شيء فإنه يدل على جدية هذا الطلب وجدية النزاع المرفوع أمام إدارة الضرائب.

ثانيا – الصفة

المبدأ هو أنه لا يمكن أن يرفع الشكاية إلا المكلف بالضريبة نفسه، أي من طرف المدين بها شخصيا أو المكلف بتسديدها قانونا، وبالتالي فإن طلب تقديم طلب إرجاء الدفع هو حق للمكلف نفسه وفقا لما جاء في المادة 74(ق.إ.ج)، وهذا لا يعني أنه يجب ممارسته شخصيا بل يمكن أن يمارسه باسمه شخص آخر في حالات خاصة، مثالها انعدام الأهلية، بحيث يستوجب تدخل ممثل عن هذا الأخير أو وكيل يتصرف باسمه، وهو ما أكدت عليه المادة 75-1(ق.إ.ج).

الفرع الثاني: الشروط الخاصة بشكل الطلب وآجال تقديمه

والمقصود بهذه الشروط تلك المتعلقة بشكل الطلب في حد ذاته وكذا الآجال الخاصة بتقديمه.

أولا: شكل الطلب

لم يحدد المشرع ضمن أحكام المادة 74 (ق.إ.ج) شروط خاصة تتعلق بشكل هذا الطلب، وانما أحالنا على أحكام نص المواد: 72،73 و75 من القانون نفسه، وهي الشروط الخاصة بالشكوى الضريبية ما يوحي بأن المسائل المرتبطة بشكل هذا الطلب من حيث البيانات التي يتضمنها والأشخاص المؤهلين لتوقيعه هي نفسها الشروط المرتبطة بالشكوى الضريبية؛ غير أن المشرع لم يحدد ضمن أحكام هذه المادة ما إذا كان المكلف بالضريبة ملزم بتقديم هذا الطلب ضمن الشكوى نفسها أم بإمكانه تقديمه بصفة مستقلة عن الشكوى.

عند الرجوع إلى مضمون نص المادة 74 ق إ ج قبل تعديلها نجد أن المشرع استعمل عبارة "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع.....إذا طلب الاستفادة من ذلك في عريضة إفتتاح دعواه، أو إذا طلب الاستفادة من

ذلك في عريضة المنازعة، أو إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه..."[18]، نجد أن المشرع يوحي بأن طلب إرجاء الدفع يجب أن يدرج ضمن الشكوى النزاعية ذاتها المرفوعة أمام مدير الضرائب للولاية.

غير أن الصياغة الجديدة لمقتضيات المادة 74 (ق.إ.ج)، توحي بأن المشرع نص على إمكانية تقديم هذا الطلب بصفة مستقلة عن الشكوى النزاعية المرفوعة، وذلك وفقا للتعديل التي طرأ عليها بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2017، والتي جاءت على النحو الآتي:" يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى.....أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الإستفادة من الاحكام المقررة في هذه المادة....".

لذلك فإن عبارة "...إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشان هذه الشكوى..."، تفيد بأن طلب إرجاء الدفع يكون لاحقا لرفع الشكوى وسابقا لصدور قرار مدير الضرائب للولاية المتخذ بشأن هذه الشكوى، وهذا ما يرجح اتجاه نية المشرع نحو ضرورة تقديم طلب الإرجاء مستقلا عن الشكوى النزاعية.

وفي اعتقادنا كان من الأجدر الاحتفاظ بالإجراء السابق بحيث يقدم طلب إرجاء الدفع بصورة صريحة ضمن الشكوى النزاعية، أو بموجب طلب مستقل مرفق بها أو متزامنا معها، خاصة وأن دراسة طلب إرجاء الدفع مرتبط بمضمون الشكوى وبموضوع المنازعة التي يثيرها المكلف بالضريبة، والتي يتحدد على ضوئها مدى إلزاميته بتقديم الضمانات من عدمه للاستفادة من تأجيل الدفع.

ثانيا– آجال تقديم طلب إرجاء الدفع

يعتبر موضوع الآجال في المنازعات الضريبية بصفة عامة من المواضيع التي أولى بها المشرع عناية بالغة، حيث قام بتنظيمه بصرامة، خاصة ما يتعلق بالشكوى النزاعية أو الطعن القضائي.

غير أنه فيما يتعلق بطلب إرجاء الدفع لم يحدد المشرع آجالا خاصة، إذ أن القراءة الأولية لمضمون نص المادة 74 (ق.إ.ج) الفقرة الأولى قيدت أجل تقديم الطلب بالآجال الخاصة بالشكوى الضريبية وذلك حين نصت على ما يلي:" يجوز للمكلف بالضريبة من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و....."، على أساس نص المادة 72 (ق.إ.ج) خاصة بأجل تقديم الشكوى النزاعية، فإذا تم تقديم الطلب رفقة الشكوى فلا إشكال في ذلك.

إلا أن الأمر على خلاف ذلك إذا تم تقديم الطلب مستقلا عن الشكوى، حيث لم يحدد المشرع أجلا خاصا لذلك وإنما ربطه بتاريخ صدور قرار مدير الضرائب الفاصل في الشكوى ، وذلك عندما أضاف في نفس الفقرة من المادة 72 (ق.إ.ج) : " ...إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى الاستفادة من الاحكام المقررة في هذه المادة....".

وعلى خلاف ذلك أقر المشرع الفرنسي بضرورة تقديم طلب صريح للاستفادة من إرجاء الدفع، يدرج ضمن الشكوى التي ينازع بموجبها المكلف بالضريبة مبلغ وأسس الضريبة المفروضة عليه[19]، ويفهم من هذا أن أجل

[18] – راجع في ذلك مضمون التعديلات الواردة على نص المادة 74 ق إ ج بموجب قوانين المالية لسنة 2002، 2005، و 2007.

تقديم طلب إرجاء الدفع يكون ضمن الاجل الخاص بتقديم الشكوى الضريبية، وهذا ما كان عليه الأمر في التشريع الجزائري قبل تعديل المادة 74 (ق.إ.ج) بموجب قانون المالية لسنة 2017، أين كان طلب إرجاء الدفع يقدم ضمن الشكوى النزاعية[20].

ويظهر من ما سبق أن النص الفرنسي والمضمون القديم لنص المادة 74 (ق.إ.ج) أكثر منطقية في هذا الشأن، على أساس أن تقديم طلب إرجاء الدفع ضمن الشكوى النزاعية تعبر عن مدى جدية المكلف في مسعاه لتأجيل إجراءات تحصيل الضريبة، خاصة إذا كانت هذه الأخير مطعون في مشروعيتها، كما أن التأخير في تقديم الطلب، أو تقديمه قبل صدور قرار الإدارة الفاصل في الشكوى سيسمح للقابض في مباشرة إجراءات التحصيل والمتابعة ضد المكلف بالضريبة، وهذا ما يجعل هذا الاخير في وضعية صعبة في مواجهة سلطات القابض الذي يسعى لاستيفاء ديون الخزينة العمومية.

المطلب الثاني: الشروط الموضوعية لقبول طلب إرجاء الدفع

من بين المسائل القانونية التي تناولتها المادة 74 (ق.إ.ج)، الشروط الموضوعية لقبول طلب إرجاء الدفع أمام الإدارة الضريبية، بالرغم من ان هذه المادة لم تعالجها بنوع من التفصيل إلا أننا سنحاول استنتاجها، وتتلخص هذه الشروط في مسألتين أساسيتين؛ الأولى تتعلق بوجوب اقتران ممارسة هذا الطلب بوجود منازعة بشأن تقدير الضريبة وأسسها مرفوعة أمام مدير الضرائب بالولاية، والثانية بضرورة تقديم ضمانات كافية لتحصيل ديون الخزينة العمومية.

الفرع الاول – اقتران تقديم طلب إرجاء الدفع بوجود شكوى نزاعية

يعتبر هذا الشرط ضروري لقبول طلب إرجاء الدفع، فوجود شكوى نزاعية مرفوعة أمام الإدارة الضريبية يعبر على جدية المكلف بالضريبة في الطعن في مبلغ الضريبة او أساسها، ويشبه هذا الإجراء

وقف تنفيذ القرار الإداري أمام القضاء الذي اشترط المشرع ضرورة اقتران دعوى وقف التنفيذ مع دعوى الموضوع أو بتظلم إداري وفقا لما نص عليه قانون الإجراءات المدنية والإدارية[21].

وقد ظهر موقف التشريعين الجزائري والفرنسي منسجما مع هذا الطرح، وفي هذا السياق نصت المادة 74 (ق.إ.ج) في فقرتها الأولى على: " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و73 و75 من هذا القانون في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشان هذه الشكوى، الاستفادة من الاحكام المقررة في هذه المادة، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها".

---

[19] – راجع في هذا الشأن نص المادة L277 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي، السالفة الذكر.

[20] – راجع في ذلك مضمون نص المادة 114 من القانون رقم 01– 21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 السالف الذكر، والتعديلات الواردة على نص المادة 74 ق إ ج بموجب قانون المالية لسنة 2005، وقانون المالية لسنة 2007.

[21] – أنظر نص المادة 835 من القانون رقم 08–09 ، مؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، مؤرخة في 23 أبريل سنة 2008.

ISSN: 0087-2170
DOI:57-2010

وفي نفس الاتجاه سار فيه المشرع الفرنسي[22]، بل أكثر من ذلك نص على ضرورة التعبير صراحة عن طلب إرجاء الدفع ضمن الشكوى نفسها، وفي رأينا فإن هذا الموقف أكثر بساطة وأحسن جدوى في هذا الشأن، على أساس أن إدراج الطلب ضمن الشكوى النزاعية يفيد أكثر جدية الطلب و يسهل دراسته بالنظر إلى ما تضمنته الشكوى.

وعلى هذا الأساس ولأجل قبول طلب ارجاء الدفع يجب ان يتعلق بالمنازعة الجبائية بالمفهوم القانوني لها، بحيث لا تخرج عن نطاق الطعون النزاعية او الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب عندما يكون الغرض منها الحصول إما على على استدراك الأخطاء المرتكبة في تحديد وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج حكم تشريعي او تنظيمي[23]، وهذا ما يعني رفض الطلبات الولائية التي تهدف إلى الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الضرائب بسبب العوز أو عدم القدرة على الدفع، من مجال ممارسة هذا الإجراء، على أساس أن المكلف بالضريبة لا ينازع في مبلغ الضريبة المفروضة عليه أو في تأسيسها[24] .

الفرع الثاني: ضرورة تقديم ضمانات لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها

يعد شرط تقديم ضمانات كافية لتغطية حقوق الخزينة العمومية من الشروط الاساسية التي يتوقف عليها قبول طلب إرجاء دفع الضريبة، فهو بمثابة شرط جوهري للاستفادة من هذا الإجراء، بحيث أقرته مختلف التشريعات بصورة صريحة على رأسها التشريع الفرنسي، وذلك ضمن نص المادتين L277 وL279 من كتاب الإجراءات الجبائية، وبصورة أكثر تفصيلا ضمن المادة R277 من الكتاب نفسه .

أما في التشريع الجزائري فقد تم التطرق إلى مسألة الضمانات ضمن نص المادة 74 (ق.إ.ج)، بحيث أكد على وجوب تقديمها للاستفادة من ارجاء الدفع كمبدأ، غير أن المستحدث في ظل قانون المالية لسنة 2017 أن المشرع لم يجعل هذا الامر مطلقا بل أورد عليه بعض الاستثناءات.

أولا- مبدأ وجوب تقديم الضمانات:

يعتبر وجوب تقديم ضمانات لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية مسألة جوهرية في المنازعات الضريبية بصفة عامة، إذ حتى وإن اختلفت طبيعة هذه الضمانات ومقدارها إلا أن المشرع لم يهجر هذا الشرط منذ أن تم الاعتراف للمكلف بحقه في إرجاء الدفع، رغم التعديلات المتعاقبة على نص المادة 74 وأخرها بموجب قانون المالية لسنة 2017، والتي نصت صراحة على:"....إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من الاحكام المقررة في هذه المادة شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها...."

[22]- أنظر المادة L277-1 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي.

[23] - أنظر في ذلك المادة 70 (ق.إ.ج).

[24] - Jacques Buisson, op - cit, p57.

لذلك نجد المشرع قد أكد على هذا الشرط بل جعله من النظام العام، وهذا ما يفهم من العبارة المشار إليها أعلاه، لذلك فإن تخلف هذا الشرط يجعل الطلب تحت طائلة الرفض، وهذا ما يسمح للإدارة الضريبية بمباشرة إجراءات المتابعة ضد المكلف بالضريبة لاستيفاء ديون الخزينة العمومية.

أما ما يتعلق بطبيعة الضمانات التي تسمح بالاستفادة من إرجاء الدفع فلم يحددها المشرع صراحة ضمن نص المادة 74 (ق.إ.ج)، بل اكتفى بالنص على ضمانات حقيقية دون الإشارة إلى طبيعتها، حتى وإن استدرك الأمر لاحقا بالإشارة إلى مبلغ الضمان الذي حدده وهو ما يساوي 30 بالمائة من الضرائب المتنازع فيها، وهذا ما يمكن تفسيره في نظرنا نقطة إيجابية لصالح المكلف بالضريبة على أساس أن له الخيار في تقديم ضمانات كافية أو تقديم مبلغ مالي في حدود النسبة المحددة.

غير أن هذا الخيار يمكن أن يفسر في غير مصلحة المكلف بالضريبة بما يخدم مصلحة الإدارة الضريبية، فإذا كان مبلغ الضمان المشار إليه ضمن المادة 74 (ق.إ.ج) لا يثير أي إشكال بالنسبة المكلف بالضريبة، فإن الضمانات المشار إليها في نفس المادة يشوبها غموض كبير خصوصا ما يتعلق بطبيعتها تقدير مدى كفايتها من عدمها، خاصة أمام انعدام نصوص تنظيمية أو تعليمات خاصة بهذا الشأن[25]، وهذا ما يفتح المجال واسعا أمام السلطة التقديرية للقابض، الذي له كل الصلاحيات لتقييم طبيعة وقيمة الضمانات المقدمة، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08 [26]، الأمر الذي يستدعي تدخل المشرع لرفع اللبس بشأن هذه المسألة، وهذا خلافا لمل كان عليه الأمر سابقا، أين اكتفى المشرع بتحديد مبلغ الضمان بنسب محددة من مجموع المبالغ المتنازع فيها دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات الاخرى[27].

ثانيا: الاستثناءات الواردة على شرط تقديم الضمانات

خلافا للمبدأ العام قد وضع المشرع الجزائري بعض الاستثناءات على شرط تقديم الضمانات، ولأول مرة منذ إقراره بحق المكلف بالضريبة في طلب إرجاء الدفع، وهو من المسائل المستحدثة ضمن المادة 74 (ق.إ.ج)، إذ تنص في فقرتها الاخيرة على إعفاء المكلفين بالضريبة من تقديم ضمانات للاستفادة من إرجاء الدفع إلى غاية صدور القرار النزاعي، ويتعلق الامر بالمكلفين الذين ينازعون في ضرائب ناتجة عن فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب.

---

[25]– وهذا على خلاف المشرع الفرنسي الذي فصل في هذه المسائل بموجب نصوص قانونية و تنظيمية، سواء ما يتعلق بشروط الاستفادة من إرجاء، إجراءات ممارسته ، آجال ممارسته، السلطة المختصة بالفصل فيه، والآثار المترتبة عنه، أنظر في هذا الشأن نص المواد:

L277 إلى L280 و المادة R277 من كتاب الإجراءات الجبائية.

[26] – أنظر بشأن ذلك، فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، الطبعة الاولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 77.

[27] – ويظهر من مقتضيات مختلف القوانين المالية الجزائرية أن موقف المشرع غير مستقر بشان مسألة اشتراط الضمانات، فتارة يشترط ضمانات مختلفة لوحدها أو نسب محددة من المبالغ دون ضمانات أخرى، وتارة أخرى يأخذ الإثنين معا، وأحيانا يشترط 20 بالمائة واحيانا أخرى 30 بالمائة، راجع في ذلك قانون المالية لسنوات 2002، 2005، 2006، 2017.

غير أن التدقيق في مضمون هذه الفقرة يجعلنا نتساءل عن المغزى من تركيز المشرع على هاتين الحالتين؛ فهل اتجهت نيته لتحديدها على سبيل الحصر، أم على سبيل المثال أم أن الامر متروك للإدارة الضريبية في استخلاص حالات اخرى أكثر جدية جديرة بأخذها في عين الاعتبار والتي يمكن استنتاجها من ملف المنازعة وظاهر المستندات[28]، كما هو الشأن بالنسبة لصفة المكلف بالضريبة في حد ذاته أو مشروعية الضريبة، إذ من غير المعقول اشتراط ضمانات لمكلف بالضريبة وهو ينازع في ضرائب غير معني بها أصلا، أو يطعن ضد تطبيق قانون ما لا ينطبق على حالته.

ومهما قيل بشان هذه الضمانات تبقى عنصر جوهري يتوقف عليها مصير طلب الإرجاء، تبقى سلطة قبولها من عدمها أو تقييم مدى كفايتها خاضعة للسلطة التقديرية للإدارة الضريبية ممثلة في شخص القابض، وما على المشرع التدخل لضبط إجراءات المطالبة بها وتحديد ميعاد تقديمها وإبراز المعايير المعتمد عليها لتقديرها مراعاة لحقوق المكلف بالضريبة.

خاتمة

إن حق المكلف بالضريبة في البحث عن الآليات القانونية التي تسمح له بمواجهة القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية في سبيل تأسيس وعاء الضريبة وكذا إجراءات تحصيلها، من الحقوق الاساسية التي كرسها المشرع بموجب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية التي تشكل الإطار القانوني العام لمجال ممارسة طلب إرجاء الدفع في المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية، إذ تضمنت عدة أحكام تتعلق أساسا بشروط الاستفادة منه والآثار المترتبة عنه.

غير ان الدراسة التحليلية لمضمون هذه المادة سمحت لنا بالوقوف على بعض النقائص والتي سبق وأن تطرقنا إليها، منها ما يتعلق بالجانب الإجرائي ومنها ما يمس الجانب الموضوعي، رغم التعديلات المتكررة التي مستها، تجعل من ممارسة هذا الإجراء أمرا في غاية التعقيد، مقارنة بمضمون النص القديم إلى درجة توحي بأن المشرع يتجه نحو تقييده بدلا من تكريسه،

لذلك يبقى تدخل المشرع من أجل إعادة النظر في صياغة هذه المادة عن طريق مراجعة تشريعية هادفة من أجل توضيح الغامض وتكملة الناقص منها عن طريق نصوص تنظيمية وتعليمات تفصيلية ترفع اللبس عن بعض المسائل القانونية.

فمن الناحية الإجرائية يجب الأخذ بعين الاعتبار مسألة الاختصاص بالفصل في طلب إرجاء الدفع، بالنظر إلى غموض دور كل من المدير الولائي للضرائب وقابض الضرائب لتفعيل هذا الإجراء، مع تحديد سلطات كل منهما وحدودها، خصوصا وأن الطلب يكون مستقلا عن الشكوى الأولية حسب ما يظهر من مقتضيات المادة 74 (ق.إ.ج) بصياغتها الحالية.

[28] – وهذا ما أخذ به المشرع المغربي، وطبقه قضاء، أنظر في ذلك، حميد ولد البلاد، القضاء الاستعجالي في المادة الضريبية، نشرة قرارات محكمة النقض، الغرفة الإدارية، السلسلة 3، الجزء 12، 2013، ص 15.

ISSN: *0087-2170*
DOI:57-2010

تحديد آجال تقديم الطلب بدقة خصوصا وأن المشرع ربط هذه الآجال بتلك الخاصة بالتظلم أمام المدير الولائي، وكذا تقليصها إلى الحد المعقول، بالشكل الذي يسمح بالحفاظ على حقوق المكلف بالضريبة خاصة إذا كان ينازع في أمور جدية لا تحتمل التأخير، يمكن ان تهدد مصالحه المالية.

أما من الناحية الموضوعية فعلى المشرع رفع القيود عن مجال ممارسة هذا الإجراء ليشمل كل المنازعات التي لها علاقة بإجراءات تحديد وعاء الضريبة وتأسيسها وعدم تحديدها في تلك الناتجة عن الرقابة الجبائية.

رفع اللبس عن مسألة الضمانات وتحديد طبيعتها ولو على سبيل المثال، ذلك أن اشتراطها وفقا لما ورد النص عليها لا تخدم مصلحة المكلف بالضريبة بل على العكس من ذلك تعزز من سلطات الإدارة خاصة في غياب معايير دقيقة تسمح بتقييمها وتقديرها.