

الحجز الإداري في المنازعة الضريبية

الدكتور: كوسة فضيل
أستاذ محاضر بكلية الحقوق
جامعة بومرداس

تقوم إدارة الضرائب بعدة إجراءات لضمان تحصيل ديون الخزينة العمومية، من جيوب المكلف بالضريبة، سواء بالطرق الودية أو بالطرق الجبرية المتمثلة في الحجز. ويُعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعها، لاستيفاء حقوقها¹، بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب. وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاماً خاصاً، وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة، وهو نظام أكثر اختصاراً، ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصماً وحكماً في نفس الوقت. فهي الدائن -طالب التنفيذ- وهي السلطة التي تُشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة. ومع ذلك يظل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري، أو إلغائها، أو عدم الاعتداد بها². هذا ما سنوضحه من خلال دراسة هذا الموضوع فيما يلي:

1 - د : أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ، دون ذكر دار النشر : الإسكندرية، الطبعة الثانية، سنة 1972، ص 869 .

2 - د : نجيب أحمد عبد الله ثابت الجبلي، الحجز الإداري، المكتبة القانونية : اليمن، سنة 2005، ص 08 وما بعدها .

أولاً : الطبيعة القانونية للحجز الإداري

نقصدُ بالطبيعة القانونية للحجز الإداري، تكييفه ووضعهُ في إطار قانونيٍّ معيّن. ومعنى آخر هل يخضع هذا الحجز لما تخضع له المحجوز القضائية، أم أنه يظلُّ محتفظاً بصفته الإدارية، وبالتالي يخضع لما تخضع له الأعمال أو التصرفات الإدارية؟. ولإجابة على ذلك نلاحظ اختلاف الفقه حول الطبيعة القانونية للحجز الإداري:

1- الطبيعة الإدارية للحجز الإداري

ذهب الفقه الإداريُّ إلى القول أن لهذا الحجز طبيعةً إداريةً³، مستنداً في ذلك إلى أساس الحق في الحجز الإداري -سند التّحصيل- وقرار المدير الولائي للضرائب، الذي يحلُّ محلَّ السند التنفيذي القضائي.

ويرتّبُ على ذلك أن أيّ تطلُّم من طرف المكلف بالضريبة لا يكون أمام القضاء إلا بعد إجرائه، أي أن رقابة القاضي لاحقةً عليه، وبالتالي يخضع قرار المدير الولائي للضرائب إلى إجراءات الصّحة والبطلان للمعايير المقرّرة في قانون الإجراءات الجبائية، خاصّة أحكام المادّة 145 من قانون الإجراءات الجبائية⁴. هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصّادر بتاريخ 2003/11/18 : «حيث أنه وطبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁵ فإن إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ إشعار بالحجز قبل مباشرة الحجز.

3 - د : محمد كامل ليلة، المحجوز الإدارية، المكتب الجامعي الحديث : القاهرة، لم يذكر تاريخ النشر، ص 220 .

4 - تنص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية : « تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين ، كما يمكن أن تسند ، عند الاقتضاء ، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين .
وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية ، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع .

غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة .
5 - ألغيت المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 ونقلت أحكامها إلى المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية .

حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفياً يترتب بطلانه»⁶.

ويتمتع القاضي الإداري برقابة فعلية، للحد من تعسف وتجاوزات إدارة الضرائب عند خرقها لمختلف إجراءات الحجز التنفيذي⁷ المنصوص عليها في قوانين الضرائب. ويظهر من خلال حيثيات القرار، أن إدارة الضرائب لم تحترم إجراءات تبليغ المكلف بالضريبة، وبذلك تكون قد خالفت القانون، وبالتالي توصل القاضي الإداري لإبطال الحجز الذي قامت به إدارة الضرائب كونه جاء تعسفياً.

2- الطبيعة الإجرائية للحجز الإداري:

يذهبُ الفقه الإجرائي السائد⁸، وهذا ما أرجحه، إلى أن الحجز الإداري له طبيعة إجرائية، شأنه في ذلك شأن الحجز القضائي المنظم في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويترتبُ على هذا التكييف خضوعُ الحجز للقانون الخاص الذي ينظمه، وإذا لم توجد قاعدة قانونية تطبق على هذا الإجراء يُرجع إلى تطبيق قواعد قانون الإجراءات المدنية والإدارية، من حيث الصّحة والبطلان ومنازعات التنفيذ. ومن ثمة فإن الحجز الإداري يباشرُ بواسطة إدارة الضرائب الدائنة ليسهل عليها تحصيل ديونها المستحقة من المكلف بالضريبة.

ويعتبرُ هذا النظام أكثرَ اختصاراً وسرعةً في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية.

ويرر الحجز الإداري من منطلق مصلحة إدارة الضرائب وطبيعة وظيفتها، فمن الناحية الأولى أن تغليب مصلحة الخزينة العمومية على مصلحة المكلف بالضريبة يؤدي إلى تحصيل

6 - قرار مجلس الدولة رقم 009805 الصادر بتاريخ 2003/11/18، الغرفة الثانية، غير منشور.

7 - د : عبد الحميد الشواربي، إشكالات التنفيذ، دون ذكر دار النشر : القاهرة، سنة 1998، ص 213 .

- د : نجيب أحمد عبد الله ثابت الجبلي، الحجز الإداري، المرجع نفسه، ص 15 .

8 - د : فتحي والي، قانون التنفيذ الجبري، دون ذكر دار النشر، سنة 1975، ص 706 .

حقوق ومستحقات الخزينة العمومية على وجه السرعة، وفقاً للمادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية⁹، حتى لا تتعرض للضياع. ومن الناحية الأخرى أن طبيعة وظيفة إدارة الضرائب، وما تقوم به من مهام جسيمة تقتضي منها أن تقوم بتنفيذ تصرفاتها مباشرة كقاعدة عامة، ما لم يكن هناك استثناء يلزم إدارة الضرائب على اللجوء إلى القضاء الإداري. مما دفع البعض¹⁰ إلى تبرير الحجز الإداري بالقول بأن الأصل العام هو أن التنفيذ المباشر حق لإدارة الضرائب، والاستثناء هو التنفيذ الجبري¹¹ القضائي، لما له من مميزات والمحافظة على أموال الخزينة العمومية.

ثانيا : سلطة إدارة الضرائب في الحجز الإداري

تعتبر إدارة الضرائب الجهة الدائنة في الحجز الإداري، وهي التي تُبشر وتُشرف على إجراءاته، ولا يشرف عليه القاضي ولا يتدخل، إلا عند حدوث منازعة في التنفيذ¹². وعلى ذلك لا يأمر القاضي بإجراء الحجز الإداري، ولا يشرف عليه، بل إدارة الضرائب هي صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءاته، وتحت مسؤوليتها وفقاً لأحكام المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية¹³.

9 - تنص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية : « في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليها في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقاطب الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة. بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه».

10 - د : محمد كامل ليلة، الحجز الإداري، مرجع سابق، ص 237 .

- د : أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ، مرجع سابق، ص 872 .

11 - د : حسن علال، موجز القانون القضائي الجزائري، الجزء الثاني، المؤسسة الوطنية للنشر : الجزائر، سنة 1975، ص 52 .

12 - د : فتحي والي، قانون التنفيذ الجبري، مرجع سابق، ص 748 .

13 - تنص المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية : « 01/ تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله .

02/ يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.

03/ عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، يوضع كشف بهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، ويرفق بها كوثيقة إثبات».

ويجب أن يباشر الحجز الإداري ضدّ ذي صفة، بمعنى أن يكون المكلف بالضريبة هو الشخص المدين عند حلول آجاله، وفقاً لأحكام المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية. لكن ليس معنى ذلك أن المنفذ ضده¹⁴ يتعيّن وجوباً أن يكون المكلف بالضريبة الوارد اسمه في سند الحجز الإداري، إذ قد يتوفّى، فيحصل الحجز الإداري على ورثته أو على من أوصى له بجزء أو كلّ التركة أو من يمثّله قانوناً، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصّادر بتاريخ 2005/11/22 : «حيث أنه بالرجوع إلى المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة¹⁵ الواردة ضمن الأحكام الخاصة بالتحصيل يتضح أنّها جاءت في بنودها أن الجدول المدرج قانوناً في التحصيل ينفذ وجوباً في حق المكلف المقيّد فيه وكذلك في حق ممثّله أو في حق من شاركه في المصلحة.

حيث ولكن ثابت من الملف أن إدارة الضرائب وجهت للمستأنف عليه (ع.ع) إلزاماً مؤرخاً في 2002/09/14 من أجل تحصيل الضريبة الخاصة بالجدول الفردي رقم 402 الذي يعني السنة الضريبية 2001 والمتضمن مبلغ 170.611.016,25 دج يخص النشاط التجاري الممارس من المكلف بالضريبة (ص.ه).

وحيث أن المتابعة الجبائية المتخذة ضد المستأنف عليه (ع.ع) لتحصيل الدين الضريبي الخاص بنشاط الدائن الأصلي (ص.ه) لسنة 2001 والمبررة بالوكالة المحررة في 1999/11/02 من طرف المكلف بالضريبة لصالح (الغير المتابع) أي المستأنف عليه وإن كانت مطابقة مبدئياً للمادة 372 قانون الضرائب المباشرة إلا أنّها غير مؤسسة مادام أن

14 - د : مارك نصر الدين، طرق التنفيذ في المواد المدنية، دار هومة : الجزائر، الطبعة الثانية، سنة 2008، ص 27 .

- د : أحمد أبو الوفاء، إجراءات التنفيذ، مرجع سابق، ص 836 .

- د : وجدي راغب فهمي، النظرية العامة للتنفيذ القضائي، دون ذكر دار النشر: القاهرة، سنة 1988، ص 198 .

- أ : بهاز إسماعيل، مذكرة في طرق التنفيذ ألفت على طلبه معهد الحقوق بجامعة باتنة، السنة الجامعية 1987/1988، ص 10 .

15 - - تنص المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة : « ينفذ الجدول المدرج قانوناً في التحصيل وجوباً في حق المكلف المقيّد فيه وكذلك في حق ممثّله أو من شاركه في المصلحة، وفي حق كلّ شخص مستفيد من وكالة أو إنابة تسمح له بممارسة عمل أو عدة أعمال تجارية ».

الوكالة المحتج بها من طرف إدارة الضرائب لإثبات قيام مسؤولية الوكيل التضامنية وكالة تم فسخها ابتداء من تاريخ 2000/06/17 أي في مرحلة سابقة عن السنة الضريبية المعنية بالدين الضريبي موضوع التحصيل.

وحيث أن القرار المستأنف أصاب مبدئيا عند إلغائه الإلزام بالدفع محل النزاع إلا أنه أخطأ في تقدير الوقائع وفي تطبيق القانون، ويتعين بالتالي القضاء بتأييده لأسباب مجلس الدولة¹⁶.

الملاحظ من قرار مجلس الدولة أن القاضي الإداري استعمل رقابته على قانونية الوكالة المحررة في 1999/11/02، والمقدمة من طرف المستأنف عليه رغم مطابقتها لأحكام المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة، غير أنها فقدت شرعيتها، بسبب أنه تم فسخها بتاريخ 2000/06/17، وهي مرحلة سابقة على السنة الضريبية موضوع التحصيل، وبالتالي قضى مجلس الدولة بتأييد القرار المستأنف لأسباب قانونية.

ويخضع سند الحجز الإداري لشروط شكلية وموضوعية، أتناولها فيما يلي:

1- التبليغ :

التبليغ هو إعلام المكلف بالضريبة أو المدين المتخلف عن الدفع، بوجوب تسديد ما هو مترتب عليه من دين تجاه إدارة الضرائب.

ويجب أن يشتمل التبليغ على إنذاره بالوفاء، وفقاً لأحكام المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية¹⁷ لجدول التحصيل وفقاً لأحكام المادة 143 من نفس القانون.

16 - قرار مجلس الدولة رقم 022995 الصادر بتاريخ 2005/11/22، الغرفة الثانية، غير منشور.

17 - نص المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية : « 01/ يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذاراً إلى كل مكلف بالضريبة مسجلاً في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل .

ويرفق الإنذار بحالة لخرينة محررة سلفاً .

ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم.

فإذا لم يلتزم المكلف بالضريبة بدفع مستحقات الخزينة العمومية، فإن الحق المترتب لإدارة الضرائب يستوفى جبراً منه.

وفائدة التبليغ هو إخبار المكلف بالضريبة بحق إدارة الضرائب وفقاً لأحكام المادة 158 الفقرة السادسة من نفس القانون¹⁸، وبموجبه يستطيع القيام بالوفاء اختياريًا ويتجنب الحجز الإداري وفقاً لأحكام المادة 145 من نفس القانون، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/10/18 : «حيث أن التراع القائم بين المكلف بالضريبة السيد (خ.ك) المستأنف ومديرية الضرائب لولاية بسكرة المستأنف عليها يخص إجراءات التحصيل الجبري التي اتخذت تنفيذا للجدول رقم 667 الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي لنشاط السنوات 1995، 1996 و 1997 بعد تبليغ المستأنف للتنبيه بالدفع رقم 2003/06.

وحيث أن المستأنف يستند في اعتراضه على الحجز التنفيذي على الدفع بأن الدعوى المرفوعة من طرفه لمنازعة التنبيه بالدفع رقم 2003/06 قد فصل فيها. بموجب قرار تمهيدي مؤرخ في 2004/01/11 يقضي بتعيين خبير.

02/ يتعين على قابضي الضرائب والمختلفة أن يسلموا على ورق حر ولكل من يطلب ذلك، إما مستخرجاً من جدول الضرائب أو كشفاً للوضعية الخاصة بالضرائب الخاضع لها، وإما شهادة عدم الخضوع للضريبة المتعلقة به كما يجب عليهم أن يسلموا ضمن نفس الشروط لكل مكلف مسجل في جدول الضرائب ومع مراعاة أحكام المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة أي مستخرج آخر من جدول الضرائب أو شهادة عدم الخضوع للضريبة .
غير أن كل تسليم لشهادة عدم الخضوع للضريبة يبقى مشروطاً بتقديم الشخص إن كان غير معوز، شهادة تعيين الموطن التي تسلمها له مصلحة الرقابة للضرائب المباشرة التابع لها مكان إقامة المعني ، وتبين فيها عند الاقتضاء، مادة ومبلغ الضرائب المفروضة أو التي ستفرض على هذا الأخير، وتسلم هذه الوثائق المختلفة مجاناً» .
18 - تنص المادة 158 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية : «عندما يتم التبليغ عن طريق البريد، في اليوم الذي يلي يوم استلام هذا التبليغ، وهو اليوم المبين في الإشعار المعد من قبل إدارة البريد لإثبات تسليم الرسالة الموصى عليها إلى صاحبها أو وكيله المفوض .

عندما يتم التبليغ عن طريق عون الضرائب، في اليوم الذي يلي يوم التبليغ.
وعند عدم الدفع أو عدم وجود اعتراض مع تقديم ضمانات، ضمن الشروط المنصوص عليها أعلاه يمكن إجراء المتابعات بعد مرور خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ تبليغ السند التنفيذي .
يبدأ سريان هذا الأجل المقدّر بخمسة عشر (15) يوماً، اعتباراً من التواريخ المحددة أعلاه، تتم ممارسة المتابعات من طرف أعوان إدارة الضرائب المفوضين قانوناً» .

وحيث أن طرح النزاع أمام قاضي الموضوع لا يكفي للقول بأنه تم الفصل في الدعوى المتعلقة بالتنبيه بالدفع الذي ترتب عنه الحجز وأن مجرد صدور قرار تمهيدي لا يعتبر فصلا نهائيا في مدى استحقاق الدين الجبائي من عدمه ويتعين بالتالي استبعاد الدفع بأن الدعوى فصل فيها لعدم تأسيسه.

وحيث أنه وفضلا على ذلك كل جدول أصلي وإضافي قابل للتنفيذ متى تم وضعه للحصول مبدئيا، وبالتالي فإذا لم يتم تحصيل الضرائب المباشرة طواعية تشرع إدارة الضرائب في التحصيل الجبري ما لم يتقدم المكلف بالضريبة بطلب وقف الدفع في حالة منازعته للدين الجبائي قضائيا، وذلك حسب الشروط المنصوص عليها قانونا ومنها تقديم ضمانات من أجل تسديد الدين، وهو الشرط غير المتوفر في قضية الحال.

وحيث أن القرار المستأنف برفضه للدعوى يكون قد أصاب إذن في تطبيق القانون ويتعين بالتالي القضاء بتأييده»¹⁹.

يتبين أن طبيعة جدول التحصيل الصادر من المدير الولائي للضرائب، له القوة التنفيذية الممنوحة له من طرف الوزير المكلف بالمالية وفقاً لأحكام المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة والرؤوس المماثلة، لذلك لا تشترط الصورة التنفيذية والصبغة الشكلية للسند التنفيذي كما يشترط في التنفيذ القضائي.

وخوّل قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب مباشرة التنفيذ بموجب جدول التحصيل، الذي يعتبر إجراءً سابقاً للشروع في المتابعات، وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادتين 416 و629 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²⁰.

19 - قرار مجلس الدولة رقم 022906 الصادر بتاريخ 2005/10/18، الغرفة الثانية، غير منشور.
20 - تنص المادة 416 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية : «لا يجوز القيام بأي تبليغ رسمي قبل الساعة الثامنة صباحا ولا بعد الثامنة مساء ولا أيام العطل إلا في حالة الضرورة وبعد إذن من القاضي».
- تنص المادة 629 من نفس القانون : «لا يجوز مباشرة التنفيذ خارج أو بعد الوقت القانوني المحدد في المادة 416 أعلاه، ولا في أيام العطل إلا في حالة الضرورة ، وفي هذه الحالة يرخص للمحضر القضائي بإجراء التنفيذ بأمر على عريضة من رئيس المحكمة التي يباشر فيها التنفيذ .

2- محل الحجز الإداري:

يقصدُ بمحلّ الحجز الإداري، مال المكلّف بالضريبة المراد حجزه من منقولاتٍ أو عقاراتٍ، ووضعه تحت يد إدارة الضرائب، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/06/16 : «حيث أن مديرية الضرائب المستأنفة تدفع بصحة الحجز الواقع على المحل التجاري المملوك للسيد (ن.ط) والمؤجر لابنه وذلك لأنه أصبحت القاعدة التجارية ملكا للمستأجر بالنظر إلى مدة الإيجار البالغة تسع سنوات وبالتالي تشكل القاعدة التجارية ضمانا لتحصيل الدين الضريبي الواجب الدفع من طرف الابن (ن.ز) ولثبوت التواطؤ بين المستأجر والمؤجر وفقا للمادة 374 من قانون الضرائب المباشرة»²¹.

حيث أن المدعي (ن.ط) يدفع من جهته بعدم تحميله الضرائب والرسوم بصفته مؤجرا للمحل التجاري بناء على عقود الإيجار ونظرا لعدم توفر شروط المادة 374 من قانون الضرائب المباشرة، كما يدفع على سبيل الاحتياط بعدم الفصل في التماس إعادة النظر المرفوع من طرفه ضد قرار مجلس الدولة القاضي بإلغاء القرار الذي ألغى البيع بالمراد العلني.

غير أنه إذا بدأ التنفيذ ولم ينته في أوقات العمل الرسمية فإنه يجوز أن يستمر إلى غاية الانتهاء منه. يجب أن ينوه في كل محضر تنفيذ عن تاريخ وساعة بدايته وساعة نهايته، وإلا كان قابلا للإبطال، ويترتب على ذلك المسؤولية المدنية للمحضر القضائي».

21 - تنص المادة 374 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : «يتحمل مالك المحل التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال هذا المحل التجاري . غير أنه لا تقحم مسؤولية مالك لمحل التجاري عندما يبين أنه لم يحصل تواطؤ مصلحي بينه وبين مستغل المحل التجاري أو عندما يقدم هذا المالك للإدارة الجبائية جميع المعلومات المفيدة الصالحة للبحث عن المستغل المتبوع وملاحقته . تتحمل المسؤولية المؤسسات والأجهزة العمومية وغيرها من الهيئات العمومية المسند لها امتياز من أملاك الدولة بالتضامن مع المستغلين أو الشاغلين للمحلات أو المساحات الواقعة في ملك الدولة المسند لها ، عن الضرائب المباشرة المترتبة على الاستغلال الصناعي أو التجاري أو المهني لهذه المحلات أو المساحات .

بمناسبة تأجير ما أسند لها من محلات تجارية ذات الاستعمال أو الطابع السياحي بصفة التسيير الحر ، يتعين على البلديات صاحبة الامتياز أن تدرج في دفتر الشروط المؤسس بموجب التنظيم الجاري به العمل شرطا يلزم المستأجرين القائمين على التسيير بدفع وديعة ضمان تساوي إيجار ثلاثة أشهر ضمانا لدفع الضرائب والرسوم التي يمكن أن تترتب على النشاط الممارس في المحلات المسندة للتسيير الحر» .

وحيث أنه ثابت من الملف أن المحل التجاري موضوع الحجز ملك للمستأنف عليه وأن في ذمة ابنه دينا ضريبيا واجب التحصيل.

وحيث أن الحجز الواقع على محله التجاري قامت به إدارة الضرائب لاستيفاء الدين الضريبي باعتباره إجراء من إجراءات التحصيل المقررة قانونا.

وحيث أن بالرجوع إلى المادة 374 فقرة أولى وثانية من قانون الضرائب المباشرة المتمسك بها من طرف مديرية الضرائب المستأنفة فإن مالك المحل التجاري مسئول بالتضامن مع شاغل المحل بمناسبة استغلاله وذلك فيما يخص الضرائب المؤسسة نتيجة استغلال المحل التجاري شريطة ثبوت التواطؤ بين المالك ومستغل المحل.

وحيث أن علاقة القرابة التي تربط المستأنف مالك المحل ومستأجره يمكن القول معها أن هناك تواطؤ بينهما بمفهوم المادة المذكورة»²².

الملاحظ من هذا القرار أن المشرع حوّل لإدارة الضرائب حجز المحلّ وبيعه لاستيفاء الدين من ثمنه، فجميع أموال المكلّف بالضريبة ضامنة لديونه، غير أنّه يجب أن يكون هذا المال أو المحلّ مملوكاً للمدين شخصياً أو لمن يستغلّه، وفقاً لأحكام المادة 374 من قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة.

ثالثاً : إجراءات الحجز الإداري

يتعيّن على المنفّذ احترام القواعد العامّة للحجز الإداري، والتي تتمثّل فيما يلي:

- يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها، وفقاً لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة والمادة 644 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²³.

22 - قرار مجلس الدولة رقم 018415 الصادر بتاريخ 2005/06/21، الغرفة الثانية، غير منشور.

23 - تنص المادة 644 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية : « إذا لم يتم الحجز في يوم واحد، جاز إتمامه في اليوم الموالي، وعلى المحضر القضائي أن يتخذ من الإجراءات ما يلزم للمحافظة على الأموال المحجوزة، والأموال المطلوب حجزها إلى أن يتم محضر الجرد والحجز .

- عدم التعسف في الحجز الإداري، فينبغي أن يكون الحجز الإداري لأموال المدين في حدود مديونيته²⁴.

- يشرع أولاً في حجز الأموال المنقولة، فإذا لم تف بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة وغير المنقولة، لتسديد ما على المكلّف بالضريبة من دين، ثم حجز ما للمدين لدى الغير²⁵.

- الأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذياً، لذا ينبغي اتخاذ مقدمات وإجراءات، لاستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب وتبليغه الإنذار بالدفع. ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، وفقاً لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

إلا أن المشرع أجاز مباشرة الحجز التحفظي²⁶ وفقاً لأحكام المادة 156 الفقرة الثانية من نفس القانون، وذلك في حالات معينة، مثل حالة الخشية من فقدان الضمان العام، وهي الأسباب الجدية والملموسة لتهديب المدين لأمواله أو إخفائها بما في ذلك التنازل عنها للغير، أو في حالة عدم وجود موطن مستقر للمكلّف بالضريبة بالجزائر. وإذا وقع الحجز التحفظي وكانت إدارة الضرائب متعسفة في حق المكلّف بالضريبة، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى الإلغاء أمام القاضي الإداري وفقاً لأحكام المادة 158 الفقرة الأولى من نفس القانون.

إذا اقتضى الحال الاستمرار في إجراءات الحجز بعد أوقات العمل الرسمية، أو صادف اليوم الموالي عطلة رسمية، جاز للمحضر القضائي إتمام الحجز دون ترخيص من رئيس المحكمة .

يجب أن ينوه في محضر الحجز عن تاريخ وساعة بدايته وتاريخ وساعة نهايته، تحت طائلة القابلية للإبطال.

- راجع، الأستاذ : عمارة بلغيث، التنفيذ الجبري وإشكالاته، دار العلوم للنشر والتوزيع : عنابة، الجزائر، سنة 2004، ص 87 .

24 - د : يوسف نجم جبران، طرق التنفيذ والاحتياط، ديوان المطبوعات الجامعية : الجزائر، سنة 1980، ص 189 .

25 - د : مارك نصر الدين، طرق التنفيذ في المواد المدنية، مرجع سابق، ص 174 .

26 - تنص المادة 646 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية : « الحجز التحفظي هو وضع أموال المدين المنقولة المادية والعقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها، ويقع الحجز على مسؤولية الدائن ».

ورأيي في مسألة رفع الدَّعوى الضَّرْبِيَّة، فإنَّ التَّشريع الضَّرْبِي لم يحدّد ويبيّن نوعها أي متى تكون دعوى الإلغاء الّتي تعتبر من الدَّعاوى الأصليّة في رقابة القاضي الإداري على القرارات الصّادرة عن المدير الولائي للضرائب؟.

هذا ونلاحظ أنّ المشرّع سنّ نصوصاً عامّة في قانون الإجراءات الجبائية، رغم أنّنا بصدد معالجة نزاعات ذات طابع خاصّ، لهذا على السّاهرين في الميدان التَّشريعي بالأخصّ المنازعة الضَّرْبِيَّة، استدراك هذه النّقصات والثَّغرات الموجودة في التَّشريع الضَّرْبِيّ.

1- إجراءات حجز المنقول إدارياً:

يُقصد بالحجز على المنقولات المادّية المملوكة للمكلّف بالضريبة أو في حيازة من يمثّله، وذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العموميّة من ثمنها.

ويحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضّرائب المعتمدين قانوناً أو المحضر القضائي²⁷ وتتمّ المتابعات بحكم القوّة التَّنفيذيّة الممنوحة للحدّاول من طرف الوزير المكلّف بالماليّة، ويشترطُ في حجز المنقول لدى المدين الشُّروط التّالية:

- أن يكون المال المراد حجزه منقولاً عادياً، فإن كان يعتبر عقاراً بالتَّخصيص يخضع لإجراءات التَّنفيذ العقاري، وإن كان منقولاً غير عاديّ كأن يكون حقّاً للمدين في ذمّة الغير، فيخضع لحجز ما للمدين لدى الغير.

- أن يكون المال المحجوز مملوكاً للمدين.

- أن يكون المال المحجوز في حيازة المدين أو من يمثّله.

بعد استيفاء الشُّروط المذكورة سابقاً، تُباشِر عملية التَّحصيل الفوريّ وفقاً لأحكام المادّة 354 من قانون الضّرائب المباشرة والرُّسوم المماثلة من طرف قابض الضّرائب ويوجّه تنبيهاً بلا مصاريف للمكلّف بالضريبة، بمجرّد توفّر وجوب هذا التَّحصيل.

27- القانون رقم 03/06 الصادر بتاريخ 2006/02/20 المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، الجريدة الرسمية رقم 14 مورّخة في 2006/03/08.

وينفذ الحجز بانتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها، ويقوم بجردها ووصفها وذكرها في محضر الحجز وتعيين حارس عليها وفقاً لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية²⁸. أما إذا كان المكلف بالضريبة في حالة إفلاس أو تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز، على جميع الأملاك التي تقع تحت امتيازاتها، وفقاً لأحكام المادة 149 من نفس القانون²⁹.

2- إجراءات الحجز على العقار:

تُباشر إجراءات الحجز على العقار³⁰ بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة وفقاً لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية، بمجرد توفر وجوب التحصيل، يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.

28 - تنص المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية : «تحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية تبعاً 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 تمارس تعريفات خاصة، فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها .

تقع على كاهل المكلفين بالضريبة مصاريف الحراسة المذكورة في هذه المادة وكذا التكاليف الملحقة المحددة في نصوص خاصة».

29 - تنص المادة 149 من نفس القانون : «في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأصول التي تقع تحت امتيازها».

30 - يشمل الحجز العقاري : العقارات بطبيعتها والعقارات بالتخصيص ما لم تفصل على العقار، أما إذا فصل المنقول المعتبر عقاراً بالتخصيص على العقار فإنه يفقد طبيعته كعقار بالتخصيص، وعندئذ يجوز حجزه بطريقة حجز المنقول، كما تعتبر محجوزة مع الأرض الغلة والثمار القائمة ما لم تفصل عنها، والأصل أو المبدأ هو أن الحجز على العقار يشمل الملكية كاملة أي ملكية الرقبة وحق الانتفاع معاً، غير أنه ليس ثمة ما يمنع من حجز ملكية الرقبة وحدها أو حق الانتفاع وحده، أو الحجز على حصة في الشيوع مع ملاحظة أنه لا يجوز الحجز على حق الاستعمال والسكن وحقوق الارتفاق العينية التابعة .

ويتبين أنه تطبق على هذا الحجز القواعد الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، ويستكمل بقواعد قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بشرط ألا تتعارض مع نظام الحجز الإداري. أي أنه يجب مراعاة الأحكام العامة للحجز الإداري، وأهمها سند الحجز، وهو القرار الصادر من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب.

ويشترط ألا يكون للمكلف بالضريبة أموال منقولة³¹، أي لا يشرع في حجز العقار إلا بعد حجز المنقول، إذا لم تكف قيمة هذا الأخير للوفاء بما على المكلف بالضريبة من مستحقات ضريبية.

ويرجع ذلك إلى أهمية العقار من الناحية الاقتصادية والمادية، وتكون إجراءات حجز العقار حجزاً إدارياً طبقاً للإجراءات التالية :

- انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار، ويمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسباً في حالة عدم وجود المدين، أو في حالة رفضه دخول أعوان الجهة الحاجزة.

ويتبع أعوان التنفيذ إجراءات، من حيث الانتقال وتحرير محضر حجز العقار، ويشمل البيانات الأساسية لهذا العقار، على أنه يجب أن تكون بيانات العقار في محضر حجزه كافية من حيث وصفه، مساحته وحدوده، رقمه أو القطعة الأرضية كما هو في السجل العقاري إن كانت مشهورة، وأي صفات أخرى تفيد تعيينه.

31 - د : نجيب أحمد عبد الله ثابت الجبلي، الحجز الإداري، مرجع سابق، ص 71

- د : مارك نصر الدين، طرق التنفيذ في المواد المدنية، مرجع سابق، ص 195

- د : أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ، مرجع سابق، ص 449 وما يليها

- أ : عمارة بلغيث، التنفيذ الجبري وإشكالاته، مرجع سابق، ص 113

ويجب أن يشمل محضر الحجز ما يلي :

- تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته وأوصاف العقار، وما لاقاه العون الحاجز من إشكالاتٍ وعقباتٍ، وما اتَّخذه بشأنها، وعلى يوم البيع ومكانه والقيمة الأوليّة للعقار، على أن يطبَّق عليه ما ذكرته في حجز المنقول، من حيث توقيع المدين والجزء المترتب على إغفال بياناته.

- لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر حجز العقار حجزاً إدارياً، إلا أنه ينبغي ذلك خصوصاً في الأحياء والمدن والمناطق التي يوجد فيها مكتب السَّجل العقاري.

ويرتّب حجز العقار آثاره من تاريخ تسجيل محضره في السَّجل العقاري، وإذا لم يوجد، فإنّه يرتّب آثاره من تاريخ تحرير محضر شأنه شأن المنقول، شريطة إعلام كلّ من المكلف بالضريبة وعامة الناس به، ضمن الشروط التالية:

أ/ إعلام المكلف بالضريبة بمحضر الحجز: من المبادئ الإجرائيّة الأساسيّة دستورياً مبدأ حقّ الدفاع، وما يتضمّنه من أحكام وأهمّها مبدأ المواجهة، لذلك ينبغي إعلام المكلف بالضريبة -المدين- بمحضر الحجز وفقاً لأحكام المادة 153 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية³².

إذا كان المكلف بالضريبة حاضراً ووقع على محضر الحجز فلا يلزم إعلامه، أمّا إذا كان غائباً فإنّه يلزم إعلامه به، ليتمكّن من مراقبة الحجز أو رفع شكوى إن كان له وجهٌ في الاعتراض، ويكون إعلامه بصورةٍ من المحضر طبقاً للإجراءات المقرّرة للإعلانات الإداريّة وفقاً لأحكام المادتين 145 و147 من نفس القانون.

32- تنص المادة 153 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية: «ويادر تحت طائلة البطلان بطلب استرداد الأشياء المحجوزة مدعوماً بجميع وسائل الإثبات المفيدة، في أجل مدته شهر اعتباراً من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز».

ب/ إعلام العامة بالحجز : يلزم إعلام العامة بالحجز الصادر عن إدارة الضرائب، من خلال إلصاق نسخة من محضر الحجز الإداري في مكان المال المحجوز، أو في لوحة الإعلانات الخاصة بإدارة الضرائب، كما يجوز نشره في صحيفة يومية، وتظهر أهمية هذا الإجراء من حيث إعلام الكافة³³ بالحجز، وبيعه بأفضل سعر في المزاد العلني.

3- حراسة المال المحجوز:

المقصود بالحراسة هو وضع المنقولات المحجوزة من قبل إدارة الضرائب³⁴ في حوزة شخص للمحافظة عليها، وهي جوازية لها في حالات معينة وفقاً لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية، وتقررها الجهات المختصة بالحجز بأن تسلّم الأموال المحجوزة بعد جردها.

وتعتبر الحراسة وسيلة للمحافظة على المال المحجوز، إلى أن يتم بيعه، ولا حاجة للحراسة إذا كانت الأموال المحجوزة نقوداً، توضع تحت سلطة العون أو المحضر القضائي مباشرة، طبقاً للإجراءات القانونية المقررة في ذلك.

وإذا تعلّق الأمر بغير ذلك من الأموال فإنّها تظلّ في مكان الحجز، ويقوم المكلف بالحجز بتعيين حارس أو أكثر على الأموال المحجوزة من منقول أو عقار، ويكون تعدّد الحراس، كما في حالة تعدّد أماكن المحجوزات، أو تعدّد طبيعتها وصيانتها وتقديمها في يوم البيع.

ويعتبر الحجز صحيحاً³⁵، ولا يترتب أي بطلان له، في حالة عدم تعيين حارس، لأنّ تعيين الحارس مقرر لمصلحة الجهة الحاجزة، أمّا الحراسة فهي إجراء لاحق هدفها المحافظة على المال المحجوز، وحصول إدارة الضرائب على مستحقّاتها قبل مالك المال المحجوز عليه.

33 - د : نصر الدين مروك، مرجع سابق، ص 207 .

34 - أ : صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع : الجزائر، الطبعة الثالثة، سنة 2008، ص 140 .

35 - د : فتحي والي، قانون التنفيذ، مرجع سابق، ص 284 .

- د : سعد خال، أصول القضاء المدني : صنعاء، سنة 2004، ص 79 .

- د : عبد المنعم حسن، المحجوز الإدارية : القاهرة، سنة 1995، ص 181 .

ومن ثمَّ وحسب رأيي لا يمكن القول أنَّ الحجز باطل، لعدم تعيين حارس، ويرى البعض أنَّ هذا الإجراء من الإجراءات الجوهرية والذي يترتب على تخلفه البطلان³⁶.

ويخضع حارس المال المحجوز إلى شروط، تتمثل فيما يلي:

أ/ شروط الحارس: يشترط في الحارس أن يكون أهلاً لها، وأن يكون من ذوي السمعة الحسنة، ويجوز أن يكون المدين أو من أقاربه، ولا يجوز أن يكون من أقارب المدير الولائي للضرائب، ولا من أقارب المحضر القضائي.

ب/ واجبات الحارس: تتمثل واجبات الحارس في المحافظة على المال المحجوز، وصيانته واستغلاله، إذا كان المكلف بالضريبة هو الحارس، وإذا كان غير المدين فلا يجوز استغلال المال المحجوز إلا بإذن من إدارة الضرائب، فإذا حصل تلف أو عجز كان مسؤولاً عن ذلك.

ويلتزم الحارس بالتوقيع على محضر الحجز وقبوله الحراسة، ولا يجوز إعفائه من الحراسة قبل اليوم المحدد للبيع، إلا لأسباب جدية تقبلها الجهة المختصة، وتحدد إدارة الضرائب الحاجة حقوق الحارس وأجره وفقاً للمادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية، وتنتهي الحراسة بانقضاء الحجز أو البيع أو بعزل الحارس أو وفاته.

4- حجز ما للمدين لدى الغير:

تناوله المشرع في المواد من 667 إلى 686 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وهو الحجز الذي توقَّعه إدارة الضرائب، على ما يكون للمكلف بالضريبة من حقوق في ذمة الغير³⁷ أو منقولات مادية في حيازة هذا الغير، فهذا النوع من الحجز لا يقع على عقار.

36 - د : محمد علي راتب، قضاء الأمور المستعجلة، مرجع سابق، ص 1068 .

37 - د : محمد عبد الخالق عمر، مبادئ التنفيذ الجبري، دار المعارف : الإسكندرية، سنة 1987، ص 277 .

- أ : عبد الحميد الشواربي، الوسيط في الحجز الإدارية، دون ذكر دار النشر : القاهرة، سنة 1998 .

ويقترض هذا الحجز وجود ثلاثة أطراف، الأول هو الدائن (الحائز) والثاني هو المدين (المحجوز عليه) والثالث هو مدين المدين (المحجوز لديه)، أو من في حيازته منقولات المدين المحجوز عليه³⁸. فحجز ما للمدين لدى الغير هو الوسيلة التي تستخدمها إدارة الضرائب لتجميد ديون المكلف بالضريبة، إذ تقوم بتوقيع الحجز على ما يكون لمدينه من حقوق أو منقولات في ذمة الغير، أو في حيازة هذا الغير³⁹ وفقاً لأحكام المادة 667 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴⁰.

ويجوز لإدارة الضرائب بمقتضى سند التحصيل، أن تحجز ما يكون لمدينها لدى الغير من مبالغ مستحقة الأداء، وما يكون له من أموال منقولة لدى الغير دون العقارات. ومنح المشرع لإدارة الضرائب امتياز تحصيل ديونها، حفاظاً على أموال الخزينة العمومية وفقاً لأحكام المادة 381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁴¹.

ويكون تنفيذ الجدول المدرج قانوناً في التحصيل وجوباً، في حق المكلف بالضريبة المقيّد فيه، وكذلك في حق ممثليه، أو من شاركه في المصلحة، وفي حق كلّ شخص مستفيد من وكالة أو إنابة، تسمح له بممارسة عمل أو عدة أعمال خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام المادة 372 من نفس القانون، وهذا بتوجيه إشعار للغير الحائز الذي يكون بعد تبليغ الجدول،

38 - أ : عمارة بلغيث، التنفيذ الجبري وإشكالاته، مرجع سابق، ص 102 وما بعدها .

- أ : إسكندر سعد زغلول وصلاح الدين بيومي، الموسوعة في قضاء الأمور المستعجلة، دار الكتاب الحديث : مصر، الطبعة الثانية، سنة 1971، ص 223 وما بعدها .

39 - د : محمد حسنين، طرق التنفيذ في قانون إجراءات المدنية الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية : الجزائر، سنة 1984، ص 106 .

40 - تنص المادة 667 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية : « يجوز لكل دائن بيده سند تنفيذي، أن يحجز حجزاً تنفيذياً، على ما يكون لمدينه لدى الغير من الأموال المنقولة المادية أو الأسهم أو حصص الأرباح في الشركات أو السندات المالية أو الديون، ولو لم يكن أجل استحقاقها، وذلك بموجب أمر على عريضة من رئيس المحكمة التي توجد فيها الأموال »

41 - تنص المادة 381 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : « يمارس الامتياز الذي خصصت به الخزينة العمومية بمقتضى القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل بقطع النظر على جميع الأحكام المخالفة على جميع الأملاك المنقولة والعقارية التي كانت محل حجز من قبل الإدارات الجبائية المكلفة بالتحصيل وخاصة من قبل إدارة الضرائب المختلفة ».

وإلا كان الإجراء المتخذ مخالفاً للقانون⁴²، مع مراعاة جميع الشروط التي ينبغي توفرها والمتمثلة فيما يلي :

- 1- أن يكون للمحجوز عليه حق (كحق المؤجر على الأجرة في ذمة المستأجر).
- 2- أن تكون للمدين أموال مودعة لدى الغير (بنك، موثق، خزينة...).
- 3- أن تكون للمدين منقولات ملك له وموجودة وقت الحجز في حيازة الغير مثل: المنقولات المودعة في مخزن الودائع أثناء نقلها لدى شركة النقل، أو منقول اشتراه المدين أو انتقلت ملكيته إليه وما زال في حيازة البائع.

* آثار حجز ما للمدين لدى الغير:

يترتب على حجز ما للمدين لدى الغير، حبس كل ما يستحق للمحجوز عليه إلى يوم البيع في يد المحجوز لديه، ما لم يودع مبلغاً مساوياً ضماناً للمبلغ المحجوز من أجله. ويجب على الغير أن يمتنع على الوفاء للدائن بما في ذمته له، أي أن يحبس المحجوز لديه المال المحجوز عن المحجوز عليه.

42 - قرار مجلس الدولة رقم 010964 الصادر بتاريخ 2003/12/16 : «وحيث أنه بالرجوع إلى المادتين 384 و387 من قانون الضرائب المباشرة فإنه يجوز لإدارة الضرائب تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين بالضريبة بإصدارها إشعار للغير الحائز عند وجود بين أيديه مبالغ عائدة للمكلفين بالضريبة .

حيث ولكي تقوم إدارة الضرائب عن طريق قابضها باتخاذ إجراءات التحصيل متى كان جدول التحصيل نافذا . وحيث أنه بالنظر إلى تاريخ تبليغ الجدول رقم 2000/432 الموافق ليوم 2000/09/13 للمستأنفين يتضح أن إصدار إدارة الضرائب للإشعار محل النزاع كان سابقاً لتبليغ الجدول المتضمن الضريبة محل النزاع وبالتالي يعتبر الإجراء المتخذ والمتمثل في إشعار الغير الحائز مخالفاً للقانون.

وحيث أن دفع المستأنفين المتعلق بخرق إدارة الضرائب للإجراءات سديد ويتعين بالتالي القول أن القرار المستأنف أساء تطبيق القانون والقضاء بالغائه وفصلاً من جديد إلغاء الإجراء المتخذ لعدم صحته والقضاء على المستأنف عليها بإرجاع المبلغ محل التحصيل إلى المستأنفين».

ويرتبّ الحجز آثاره، من تاريخ إعلام المحجوز لديه بمحضر الحجز⁴³، فإذا أراد المحجوز لديه أو المحجوز عليه التخلّص من الحجز، عليهما اللجوء إلى إيداع الدين الضريبي المستحق.

ويرتبّ على الإيداع زوال الحجز على المال وانتقاله إلى المبلغ المودع، كما أنّه لا يلزم تعيين حارس في هذه الحالة، لأنّ جوهر الحجز في منع المحجوز لديه من الوفاء أو تسليم ما لديه للمحجوز عليه، فالمحجوز لديه حارس بقوة القانون⁴⁴.

أمّا إذا شعر المكلف بالضريبة بتعسف إدارة الضرائب، وعدم احترامها لشروط هذا الإجراء، يمكنه اللجوء إلى القضاء الإداري طالباً رفع اليد عن المحجوز.

خاتمة:

تبين لنا من خلال الدراسة التي انصبّت على الحجز الإداري، كإجراء تتخذه إدارة الضرائب كآخر حلّ، من أجل استيفاء ما لها على عاتق المكلف بالضريبة الممتنع عن الدّفع عدّة استنتاجات، نلخصها فيما يلي:

- 1- أنّ إدارة الضرائب يمكنها القيام بهذا الإجراء دون المرور على القضاء.
- 2- أنّ مبلغ الضمان الذي يشترط القانون دفعه من أجل رفع الحجز هو إجراء يثقل كاهل المكلف بالضريبة.
- 3- أدرج المشرّع إمكانية منازعة قرار الحجز الإداري أمام القاضي المختصّ.

43 - د : فتحي والي، آثار حجز ما للمدين لدى الغير : القاهرة، سنة 1985، ص 88 .

- د(ة) : أمينة مصطفى النمر، قوانين المرافعات، الجزء الثاني : الإسكندرية، سنة 1998، ص 210 وما بعدها .

- د : رمزي سيف، قواعد تنفيذ الأحكام والسندات : القاهرة، سنة 1950، ص 133 وما بعدها.

44 - أ : عبد الحميد الشواربي، الوسيط في الحجز الإدارية، مرجع سابق، ص 166 وما بعدها .