

إشكالات التحصيل الجبائي في ظل عدم فعالية النصوص القانونية

The hindrances of tax recovery in light of the inefficiency of legal texts



فتيحة قرقوس¹*

¹كلية الحقوق – جامعة الجزائر – 1 – الجزائر

تاريخ الاستلام: 2021/05/30 تاريخ القبول للنشر: 2021/09/20 تاريخ النشر: 2021/12/31



ملخص:

تعد وظيفة التحصيل الجبائي من أهم الوظائف المثبتة لمدى نجاعة الآلة الجبائية، نظمها المشرع في قانون الإجراءات الجبائية ضمن إجراءات تبدو للوهلة الأولى محكمة. وهي تمر بمرحلتين الأولى ودية، يتولى من خلالها المكلف بالضريبة أداء دينه الجبائي طواعية في مواعيد استحقاقه. والثانية جبرية، يتدخل بموجبها قابض الضرائب مستعملا لصلاحياته قصد متابعة الدين وتحصيله، إلا أن الواقع العملي أثبت عدم نجاعة هذه الإجراءات، الأمر الذي يقتضي البحث في أسباب فشلها من الجانب القانوني، والتي بدورها تقتضي تدخل المشرع لإعادة النظر فيها قصد تفعيلها.

الكلمات المفتاحية: التحصيل الجبائي، الإجراءات الجبائية، التحصيل الودي، التحصيل الجبري، إجراءات المتابعة، الدين الجبائي، قابض الضرائب.

Abstract: The tax recovery function proves the effectiveness of the tax machine; it's organized by the legislator in two phases (amicable and forced recovery) in the code of fiscal procedures; the forced recovery occurs when the taxpayer refuses to pay his tax debt; the tax collector may intervene using his prerogatives to pursue the tax debt and recover it. In practice these procedures are ineffective, so the search for legal causes of this ineffectiveness is essential; this will generate the intervention of the legislator to ensure the efficiency of tax recovery procedures.

Keywords: Tax recovery, Tax procedures, amicable recovery, forced recovery, acts of prosecution, tax debt, tax collector.

مقدمة:

تعتبر الجباية بنوعها عادية أو بترولية إحدى الآليات المعتمدة من أجل تحقيق أهداف مختلفة، لاسيما اقتصادية اجتماعية بيئية وحتى سياسية، وبالرغم من هذه الوظائف المتشعبة تبقى وظيفتها الأساسية والتقليدية تمويل خزينة الدولة¹. لذا كانت الجباية ولازالت وستبقى محلا للدراسات المختلفة، اقتصادية، اجتماعية وقانونية.

إن التطرق لوظيفتها التمويلية يستلزم تسليط الضوء على إحدى أهم وظائف الإدارة الجبائية والمتجسدة في وظيفة التحصيل الجبائي². يعرف تحصيل الضريبة على أنه مجموع العمليات التي تهدف نقل مبلغ الضريبة من جيب المكلف بالضريبة إلى صناديق الخزينة العمومية بعد عملية تحديد الوعاء الضريبي³، سواء وديا، وإن تعذر ذلك إجبار المكلف بالضريبة على تسديد مبلغ الدين في المواعيد المحددة قانونا.

من هذا التعريف يتضح بأنه يرد على عاتق المكلف بالضريبة التزام جوهري، يتجلى في دفع مبلغ الضريبة، وبالمقابل يضع التزاما على عاتق الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة⁴، وفي هذا السياق يعد بذلك التحصيل الجبائي التزام يقع على عاتق الإدارة الجبائية، يقترن بالترخيص الممنوح لها بموجب قوانين المالية⁵، لاسيما المادة الأولى من كل قانون للمالية.

ولتحقيق النتائج المنتظرة من هذه الوظيفة، وضع المشرع الجبائي تحت تصرف الإدارة الجبائية مجمل الإجراءات القانونية الواجب إتباعها لتحصيل مبلغ الدين الجبائي، حفاظا على مصالح الخزينة العمومية من جهة، ومصالح المدين بالضريبة من جهة ثانية. بهدف إحداث التوازن بين طرفي العلاقة، خصوصا وأن العلاقة بين الطرفين كانت تعرف على أنها علاقة نزاعية⁶.

¹ مع الإشارة إلى أن جباية المحروقات تشكل المصدر التمويلي الأساسي مقارنة بالجباية العادية، حيث تتراوح نسبة إيراداتها ما بين الستين والخمسة وسبعين بالمائة حسب السنوات.

² تجدر الإشارة إلى أن مصطلح الجباية يحيلنا حتما إلى مصطلح الضريبة، وهذه الأخيرة تشكل كل متكامل لثلاث ميكانيزمات أساسية، والتي تخضع لها عملية فرض الضريبة لاسيما تحديد الوعاء الضريبي، تصفية الضريبة وتحصيلها.

BOUVIER Michel, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 10^e édition, Lextenso, Paris, 2010, p 42.

³ فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 16.

⁴ محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الجزء الأول: أصول القانون الضريبي والزكاة الجزء الثاني: التداعي بين الممول والإدارة الضريبية، الجزء الثالث: مبادئ النظرية العامة للضريبة، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 178.

⁵ MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, Droit fiscal, 1^{er} édition, PUF, Paris, 2011, P279.

⁶ BAUR J-Ph, Droit fiscal général, Centre de publications universitaires, Paris, 2001, P 28.

من التعريف المقدم أعلاه يتضح جليا أن عملية التحصيل الجبائي قد تتم على مستويين، تبدأ بالتحصيل الطوعي وهو الأساس، أين يلتزم المكلف بالضريبة طوعية بأداء مبلغ دينه الجبائي. وفي حال عدم امتثاله تأتي المرحلة الثانية وهي جبرية، باستخدام قابض الضرائب باعتباره المحاسب العمومي، للصلاحيات المخولة له قانونا لاستقاء مبالغ الديون الجبائية، من المكلفين المتقاعسين عن دفعها وفق مواعيد وإجراءات محكمة قانونا.

مثل هذا الكلام يبقى صالح من الناحية النظرية، فبعد فرض وتصفية الضريبة تأتي المرحلة الحاسمة بالنسبة للإدارة الجبائية، والمتمثلة في عملية التحصيل الجبائي، والتي تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحل تنفيذها⁷.

إن كان تحصيل مستحقات الجباية البترولية لا يثير إشكالا، إلا أن الأمر مختلف بالنسبة للجباية العادية، إذ يبقى تحصيل مستحقاتها ضعيفا بالرغم من المجهودات التي بذلها المشرع، من حيث إحداث إصلاحات مختلفة مست كلاً من النظام الجبائي⁸، وهياكل الإدارة الجبائية⁹ قصد تحسين وتوطيد العلاقة بين هذه الأخيرة والمكلف بالضريبة وتعزيز مردوديتها، لكن وفي ظل الظروف الحالية، بسبب انخفاض أسعار النفط والأزمة الصحية التي يعاني منها العالم، ثبتت مرة أخرى مدى اعتماد خزينة الدولة على الإيرادات الريعية، وأكدت ضعف مردودية الجباية العادية، التي تعاني إشكالات في تحصيلها لأسباب مختلفة.

هذا ما دفعني لإثارة التساؤل عن أسباب ضعف وظيفة التحصيل الجبائي في ظل النصوص القانونية المنظمة لها؟

للإجابة على هذه الإشكالية ارتأيت معالجة هذا الموضوع ضمن بحثين، الأول خصصته لعدم فعالية الإجراءات الأولية لمتابعة مبلغ الدين الجبائي، في الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية. والتي تعد إجراءات تمهيدية لتفعيل إجراءات التحصيل الجبري، مع إبراز أهم الإشكالات التي قد تنيرها.

أما المبحث الثاني فقد خصصته لتعثر الإجراءات التنفيذية للمتابعة، لاسيما إجراءات التحصيل الجبري في الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، في ظل عدم فعالية النصوص القانونية المنظمة لها.

⁷ عبد السلام محمد سعيد ، دراسة في مقدمة علم الضريبة، دار المعارف، مصر، الطبعة الثانية، 1968، ص 12 وما يليها.

⁸ بموجب قانون رقم 36/90، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد، 57 صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1990.

⁹ بالأخص مرسوم تنفيذي رقم 06-327 ، مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد، 59 صادر بتاريخ 24 سبتمبر 2006، معدل ومتمم.

المبحث الأول

عدم فعالية الإجراءات الأولية لمتابعة مبلغ الدين الجبائي في الحفاظ على مصالح
الخزينة العمومية في ظل النصوص القانونية السائدة

يحتكر المحاسب العمومي لاسيما قابض الضرائب وظيفة التحصيل الجبائي، فيصبح بذلك مسئولا شخصيا وماليا عن تحصيل مبالغ الديون الجبائية¹⁰، في حالة إن لم يتحرر المكلف بالضريبة منها طوعية، وللسماع له بتنفيذ وظيفته، وضع المشرع الجبائي بين يديه صلاحيات واسعة تمكنه الخوض في إجراءات المتابعة دون اللجوء إلى الجهات القضائية، بحكم القوة التنفيذية الممنوحة من طرف الوزير المكلف بالمالية للجدول الضريبية¹¹.

وبذلك تجد الإدارة الجبائية نفسها موضع التنفيذ الجبري قصد استحقاق ديون الخزينة العمومية، بأمر من قابض الضرائب وتحت مسؤوليته وبرقابة الإدارة الوصية¹².

فيتدخل بذلك أعوان المتابعة قصد تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري، بالضغط على المكلف بالضريبة وإجباره على دفع مبلغ دينه الجبائي، عن طريق وسائل وإجراءات حددها القانون والهادفة إلى تحقيق نوع من التوازن بين مصالح الطرفين.

لاسيما مصلحة الإدارة الجبائية في حصولها على حقها لاعتبارها الطرف الدائن، ومصلحة المكلف بالضريبة في تجنب الاعتداء على أمواله وحرية تعسفا ودون وجه حق، لاعتباره الطرف المدين. خصوصا وأن العلاقة بينهما تتسم بانعدام التوازن يكون فيها المكلف بالضريبة دائما الطرف الضعيف¹³.

¹⁰ DE LAUZAINGHEIN Christian, DE MELLIS Lucile et autres, Droit fiscal, 13^e édition, Dalloz, Paris, 2006, P27.

¹¹ طبقا لما هو وارد في نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، المحدث بموجب المادة 200 من قانون رقم 21/01 مؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد، 79 صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001، معدل ومتمم.

¹² وذلك حسب المصالح الخارجية إما مدير كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز الجوارية و المديرات الولائية للضرائب.

¹³ SID AHMED Karim, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales « étude comparative », Tome 2, Les droits d'origine procédurale du contribuable, L'Harmattan édition, 2008, P 128.

تسبق إجراءات المتابعة الهادفة للتحصيل الجبري لمبالغ الديون الجبائية، إجراءات أولية تمهيدية تهدف إلى حمل المكلف بالضريبة تسديد ديونه إزاء إدارة الضرائب، والتي ستكون محل تحليل في المطلب الأول، وفي حالة فشلها تفتح الإدارة الجبائية أبواب المتابعة باعتماد إجراء أولي إلزامي يسبق الإجراءات التنفيذية للتحصيل الجبري، والمتمثل في التنبيه والذي سيكون محل دراسة في المطلب الثاني من هذا المبحث، مع إبراز أهم النقائص والإشكالات التي تنثيرها هذه الإجراءات.

المطلب الأول: مدى فعالية الإجراءات التمهيدية قبل فتح باب المتابعة في ظل واقع النصوص القانونية

يحاول قابض الضرائب تحصيل مبالغ الديون الجبائية، باعتماده لإجراءات هادفة لاستيفاء هذه المبالغ قبل اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري. وهي بمثابة إجراءات أولية تمهيدية ستكون محورا للدراسة في هذا المطلب، ستنتم معالجتها ضمن فرعين الأول خصصته لمضمون هذه الإجراءات والثاني أبين فيه حدود فعاليتها.

الفرع الأول: مضمون الإجراءات التمهيدية قبل فتح باب المتابعة

بعد إرسال قابض الضرائب الإنذارات للمكلف بالضريبة المعني بالأمر، قصد دعوته لتسديد مبلغ الدين. على هذا الأخير احترام مواعيد استحقاقها، وإن تقاعس عن أدائها في المواعيد القانونية فتح المجال لقابض الضرائب متابعة المدين المكلف بالضريبة، حيث خول له المشرع الحق في إرسال التنبيه بعد يوم كامل من ميعاد الاستحقاق.

إلا أن الإدارة الجبائية ومن باب محاولة تحصيل مبلغ الدين الجبائي بكل الطرق، وتقاديا منها اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري. لقابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمكلفين بالضريبة قصد حملهم للامتثال للالتزامهم بالدفع، أو على الأقل في حالة عجزهم عن التسديد إدراج جدولاً للدفع على أقساط.

فتمر بذلك محاولة قابض الضرائب في تحصيل مبلغ الدين الجبائي بالطريقة الودية، قبل الخوض في غمار المتابعات الجبائية عبر مرحلتين، تبدأ بإرساله إشعاراً بالدفع للمدين الجبائي، يدعوه إلى اتخاذ كل التدابير اللازمة قصد تسديد مبلغ الدين الجبائي، وإن تعذر عليه التسديد يعرض عليه ائكتاب جدولاً للدفع على أقساط، في أجل أقصاه ثمانية أيام من تاريخ الإشعار¹⁴.

إن لم يستجيب المدين لهذا الإشعار، لقابض الضرائب و كمرحلة ثانية إرسال " آخر إشعار قبل المتابعات"، لتذكير المعني بالأمر بالنتائج التي ستترتب عليه لعدم امتثاله لالتزامه بالوفاء. وهو ما قد يعرضه

¹⁴ حسب ما هو وارد في النموذج المرسل من طرف الإدارة الجبائية "إشعار بالدفع".

في أي وقت ابتداء من تاريخ الإشعار الأخير للدفع قبل المتابعات، إلى تنفيذ ضده الإجراءات الإجبارية¹⁵، والمتمثلة على التوالي في الغلق المؤقت للمحلات المهنية، إصدار أمر إلى الغير لحجز أموال المدين الجبائي المودعة في الحسابات البريدية أو البنكية، مع إمكانية غلق الحساب في حالة عدم كفاية الرصيد.

وعند عدم جدوى حجز الحساب، يتم اللجوء إلى حجز الأملاك المنقولة التابعة لنشاط أو لمسكن المدين بالدين الجبائي، وبيع الأملاك المحجوزة وتحمل تبعة الأتعاب المترتبة عن ذلك، إلى جانب فقدان المدين الجبائي لإمكانية الحصول على تخفيض أو إلغاء للعقوبات الجبائية التي ستفرض عليه.

الفرع الثاني: حدود فعالية الإجراءات التمهيدية قبل فتح باب المتابعة

بتفحص قانون الإجراءات الجبائية، يتضح جليا خلو أحكامه من هذه الإجراءات، حيث لم ينص المشرع على هذه الإشعارات، وهو ما يثير البعض من التساؤلات عن القيمة القانونية لمثل هذه الإشعارات؟ وكذا عن جدواها؟ بالخصوص في حالة إن لم يحترمها قابض الضرائب ولجأ مباشرة إلى تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري.

إن عدم امتثال قابض الضرائب لهذه الإشعارات لا يعرضه أساسا لأي مسؤولية من الناحية القانونية باعتبارها إجراءات غير رسمية، وبالتالي لم يخالف قابض الضرائب النص القانوني الساري المفعول. فهذه الإجراءات قد جاءت بها مذكرة صادرة عن المديرية العامة للضرائب¹⁶، من باب إنعاش التحصيل الجبائي ولا تسمو إلى درجة الأحكام الجبائية المنصوص عليها قانونا.

فتكون بذلك مجرد إجراءات تستخدم كآلية لتعزيز إجراءات التحصيل الودي، بمحاولة الضغط على المدين وتذكيره بمختلف الإجراءات التنفيذية، التي يمكن أن يتعرض لها في حال عدم وفائه لديونه. خصوصا وأن قابض الضرائب قد يعرض المساعدة على المدين الجبائي الذي تعترضه صعوبات مالية، ويقترح عليه إدراج جدولا استحقاقيا بالتقسيط. يترتب عنه تعليق كل إجراءات المتابعة ضده، وأي إخلال بالالتزامات المتفق عليها يؤدي إلى التراجع عن الجدول الاستحقاقي وفتح إجراءات المتابعة.

ومما سبق ذكره، يتضح أن عدم تفعيل هذه الإجراءات التمهيدية لا يترتب أية مسؤولية على قابض الضرائب، بل أبعد من ذلك إن تبني مثل هذه الإجراءات ضمن مذكرة صادرة عن المديرية العامة للضرائب والتي تفتقد الطابع الإلزامي، قد يؤدي إلى خلق نوع من التباين في الإجراءات بين مختلف قباضات الضرائب،

¹⁵ وهي إجراءات حددها بالتفصيل نموذج " آخر إشعار قبل المتابعات".

¹⁶ وذلك تطبيقا لما جاء في المذكرة : و م / م ع ض / 167 المؤرخة في 1995/05/02 المتعلقة بإنعاش التحصيل الجبائي.

لذا نجد قباضات تتغاضى إرسال الإشعارات بالدفع لعدم إلزاميتها، ومنها التي تحترم الإجراءات من باب إنعاش إجراءات التحصيل الودي.

إن مثل هذا التباين الإجرائي أمر غير منطقي، فضروري أن يكون فيه نوع من التوحيد في الإجراءات، وعليه للسماح لهذه الإجراءات في أن تساهم في الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، لا بد من تدارك مثل هذه الوضعيات، بإضفاء الطابع الرسمي عليها وإدراجها كإجراءات إجبارية ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: التنبيه كإجراء أولي لفتح باب المتابعة في ظل غموض النص القانوني

عدم امتثال المكلف بالضريبة لمطالب قابض الضرائب يفتح باب المتابعات للتحصيل الجبري بتحرير وإرسال أول إجراء يتمثل في التنبيه. والذي أشار له المشرع ضمن أحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، وجعل منه إجراء إلزاميا يسبق الإجراءات التنفيذية للمتابعة، وغيابه يؤدي إلى بطلان هذه الأخيرة، ونظرا لأهميته تطرقت للتنبيه ضمن فرعين، الأول خصصته لمضمونه كإجراء إلزامي، والثاني للإشكالات التي يثيرها التنبيه بسبب غموض النص القانوني.

الفرع الأول: مضمون التنبيه كإجراء إلزامي قبل المتابعة

يتأرجح المشرع عند معالجته لهذا الإجراء بين مصطلح الإخطار¹⁷، ومصطلح التنبيه¹⁸. تجدر الإشارة قبل الخوض في مضمون سند التنبيه، أن المشرع كان يلزم قابض الضرائب قبل إرسال التنبيه، إرسال رسالة تنكير للمعني بالأمر للوفاء بدينه قبل الخوض في إجراءات المتابعة، إلا أنه وبمقتضى قانون المالية لسنة 2021¹⁹ تراجع عن هذه الرسالة وألغاها لما أثارته من إشكالات.

¹⁷ ضمنه في نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، معدل ومتمم، المرجع السابق، وبالرجوع إلى نص المادة باللغة الفرنسية نجد المشرع قد استعمل عبارة « commandement » وهي ذات العبارة المستعملة في وثائق المتابعة على اختلاف نص اللغة العربية.

¹⁸ ضمنه في الفقرة الأخيرة من المادة 146 من نفس المرجع.

¹⁹ حيث ألغيت المادة 144 مكرر المحدثه بمقتضى قانون رقم 14/16 مؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد، 77 صادر في 29 ديسمبر 2017، بموجب المادة 67 من قانون رقم 16/20 مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر عدد، 83 صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2020.

إن الإدارة الجبائية تنفذ إجراءات المتابعة دون أن تلجأ إلى الجهات القضائية، فتعتمد التنبيه كإجراء أولي إلزامي يأخذ شكل أمر بالدفع قبل الخوض في الإجراءات التنفيذية،²⁰ لاسيما الغلق المؤقت والحجز، وفي حال غيابه تبطل هذه الإجراءات.

يتضمن هذا السند القانوني وجوبا ببيانات ضرورية موضحة في سند المتابعة والتي لم يذكرها قانون الإجراءات الجبائية، بل أقر هذا الأخير على إخضاع إجراءات المتابعة من حيث الشكل لقواعد القانون العام، وأضفى على عقود المتابعة قيمة عريضة مبلغة قانونا، حتى وإن تم تبليغ التنبيه عن طريق البريد بموجب رسالة موصى عليها.²¹

تتمثل أساسا هذه البيانات في اسم ولقب العون المكلف بإجراءات المتابعة، أو المحضر القضائي الذي أسندت له مهمة المتابعة، تاريخ تبليغ سند المتابعة، اسم ولقب طالب التبليغ وموطنه أي قابض الضرائب، اسم ولقب وموطن متلقي التبليغ والمبلغ المالي محل المتابعة. وعليه يرد في سند المتابعة وفق النموذج الذي ترسله إدارة الضرائب اسم ولقب وعنوان المدين بالضريبة، رقم المادة الضريبية، سنة ربط الضريبة، مبلغ الدين الجبائي.²²

يمكن تبليغ هذا السند للمعني بالأمر بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة حسب نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، ويمنح للمكلف بالضريبة المعني بالأمر أجل ثلاث أيام لتسديد مبلغ الدين الجبائي قبل مباشرة الإجراءات التنفيذية للتحصيل الجبري، لاسيما الحجز والبيع. طبقا لما هو محدد في نموذج التنبيه الذي ترسله الإدارة الجبائية، وهو ما لم يرد في النص القانوني.

وفي حالات وجوب التحصيل الفوري²³ والحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة بمقتضى أحكام خاصة، وفقا لما هو وارد في نص المادة 147 قانون الإجراءات الجبائية، يجوز لقابض الضرائب أن يوجه

²⁰ LOUIT Christian, Les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités, Les cahiers de droit, volume 24, numéro 3, 1983, P 503.

²¹ الفقرة الأخيرة من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، معدل ومتمم، المرجع السابق.

²² وفقا للنموذج المرسل من طرف الإدارة الجبائية والمستند إلى أحكام المواد 407 و 613 من قانون رقم 09/08 يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

²³ وهي حالات منصوص عليها ضمن أحكام المادة 354 من قانون رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد، 102 صادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976، معدل ومتمم. والمتمثلة في حالة رحيل المكلف بالضريبة من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب أو البيع أو الاضطراري، إلا إذا عرّف عن موطنه الجديد، وفي

تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توافر وجوب هذا التحصيل، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.

الفرع الثاني: إشكالات التنبيه في ظل غموض النص القانوني

يتضح مما سبق ذكره أعلاه عدم ضبط قانون الإجراءات الجبائية للمصطلح المستعمل ولشكل التنبيه وكذا للآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة للرد قبل تنفيذ إجراءات المتابعة ضده، كل هذه الأمور تستشف من النموذج الذي ترسله الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة المعني بالمتابعة، حيث اعتمد في منته تسمية "تنبيه"، كما حدد في مضمونه مجمل البيانات الإلزامية التي يجب أن يشملها السند، والآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة للامتثال لأمر دفع مبلغ الدين الجبائي.

وعليه يتضح جليا أن المشرع الجبائي لم ينظم إجراء التنبيه، لا من حيث الشكل والآجال بالرغم من أهميته وإلزاميته، بل أشار له عرضا، وهو أمر غير منطقي كون أن هذا الإجراء يحتاج إلى نص صريح يتسم بالدقة والشمول.

بل أبعد من ذلك فحتى من حيث صياغة النص القانوني، لما استعمل المشرع عبارات يمكن تبليغ الإخطار بعد يوم كامل من تاريخ الاستحقاق (المادة 145)، ويجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف للمكلف بالضريبة بمجرد توافر وجوب التحصيل (المادة 147)، يؤكد عدم صرامة النص القانوني في اعتباره التنبيه أول إجراء فعال للمتابعة، إذ أعطى السلطة التقديرية لقابض الضرائب في اعتماد التنبيه من عدمه.

مثل هذه الأمور فتحت المجال لتهاون قابضي الضرائب في متابعة مبالغ الديون الجبائية وإرسالهم لسند التنبيه كإجراء لقطع التقادم الرباعي، حتى يتسنى لهم دفع المسؤولية عن أنفسهم خصوصا وأنهم لا يسألون عن تهاونهم إلا إذا حدث إشكال يحول دون تحصيل مبلغ الدين الجبائي.

ومن هذا الباب إذن يظهر التنبيه كأداة قانونية منحها المشرع لقابض الضرائب لدفع المسؤولية عن نفسه، بدل من أن يكون الأداة القانونية الفعالة للفتح الفعلي والفعال لإجراءات المتابعة، وهو ما يفسر عمليا تراكم الحصص المتبقية للتحصيل (les restes à recouvrir).

حالة التنازل أو التوقف عن ممارسة النشاط وكذا في حالة مخالفة التنظيم المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما يخص الحقوق المشار إليها في المواد 33 و54 و60 إلى 74 من ذات القانون.

المبحث الثاني

تعثر الإجراءات التنفيذية للمتابعة في الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية في ظل النصوص القانونية السائدة

دعم المشرع إدارة الضرائب بإجراءات استثنائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة.²⁴ تمثلت في إجراءات التحصيل الجبري التي نظمها المشرع بطريقة عشوائية، إذ نص على البعض منها ضمن قانون الإجراءات الجبائية، كما أورد إجراءات أخرى ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسوم على رقم الأعمال.

يمكن تصنيف هذه الإجراءات إلى نوعين، إجراءات متابعة خاصة ذات طابع جبائي عالجتها ضمن المطلب الأول، وإجراءات متابعة أخرى تخضع للأحكام العامة تناولتها ضمن المطلب الثاني وقد حاولت إبراز أهم الإشكالات التي تثيرها هذه الإجراءات.

المطلب الأول: إشكالات إجراءات المتابعة ذات الطابع الجبائي المحض في ظل النصوص القانونية

بعد احترام الإجراءات الأولية التي تسبق إجراءات المتابعة، لاسيما إجراء التنبيه، وعدم تحقق النتائج المنتظرة، تلجأ الإدارة الجبائية إلى تنفيذ المتابعات قصد تحصيل مبالغ الديون الجبائية، بالرغم من اعتبار المتابعات ذات طابع إجرائي، إلا أن المشرع نظمها بطريقة مشتتة، حيث أورد البعض منها ضمن قانون الإجراءات الجبائية، والبعض الآخر ضمن القوانين الموضوعية لاسيما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسوم على رقم الأعمال.

وعليه حاولت في هذا المطلب تسليط الضوء حول الإشكالات التي قد تثيرها مثل هذه الإجراءات ضمن فرعين، الأول خصصته لإجراءات المتابعة الواردة ضمن القانون الإجرائي، والثاني لتلك القواعد الواردة ضمن القوانين الموضوعية.

الفرع الأول: إجراءات المتابعة ذات الطابع الجبائي المحض الواردة ضمن قانون الإجراءات الجبائية

يمكننا حصر هذه الإجراءات في إجراء الغلق المؤقت للمحلات التجارية والمهنية، إلى جانب إجراء المتابعة الخارجية.

²⁴ لمزيد من المعلومات أنظر أحمد خليل، أصول التنفيذ الجبري، دار العلوم العربية، بيروت، 1995، ص 22.

1) الغلق المؤقت للمحلات التجارية أو المهنية:

لقد أدرج المشرع هذا الإجراء بمقتضى قانون المالية لسنة 1997²⁵، وهو عمل تمهيدي لإجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بمستحققاته²⁶، بالضغط عليه عن طريق تعليق انتقاعه بممتلكاته التجارية أو المهنية لمدة مؤقتة، الأمر الذي يدفع به إلى الإسراع لإيفاء مستحققاته الجبائية.

مفاد هذا الإجراء طبقاً لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، لقابض الضرائب الذي لم يتلقى جواباً إيجابياً من المكلف بالضريبة المدين، بعد إرسال التنبيه في الآجال المحددة قانوناً، أن يتقدم بتقريره إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب حسب اختصاصه ليعرض اقتراحه بالغلق المؤقت، ولهذا الأخير اتخاذ القرار.

في هذه الحالة يتولى عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي بتبليغ قرار الغلق المؤقت الصادر عن مدير المصلحة الخارجية المختصة للمعني بالأمر، الذي له أجل عشرة أيام لتسوية وضعيته، إما بدفع مستحققاته الضريبية أو باكتتاب جدولاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، وإن لم يمثل المكلف بالضريبة لذلك ينفذ ضده قرار الغلق²⁷.

ما يمكن إثارته بالنسبة لهذا الإجراء هو فعاليته من الناحية العملية، حيث أن المكلف بالضريبة بمجرد تبليغه بقرار الغلق، يبذل أقصى جهده لحل الإشكال مع الإدارة الجبائية، وأضعفها أن يمثل إلى اكتتاب جدول استحقاق على أقساط، حتى لا يصل إلى شل نشاطه، والذي قد يستتبعه بيع لمحله التجاري، وهذا ما يؤكد أن اللجوء إلى الغلق المؤقت للمحلات التجارية والمهنية كعقاب إجرائي مؤقت أثبت نجاعته في دفع المكلف بالضريبة إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية²⁸.

²⁵ المادة 34 من أمر رقم 31/96، مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر عدد، 85 صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1996.

²⁶ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية – الأنظمة الجبائية – الرقابة الجبائية – المنازعات الجبائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 137.

²⁷ يمكن للمكلف بالضريبة المدين بمبلغ الدين الجبائي المعني بإجراء الغلق المؤقت، أن يطعن أمام رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً في قرار الغلق قصد رفع اليد، ومثل هذا الإجراء لا يوقف تنفيذ قرار الغلق، للقاضي المختص الفصل في الدعوى الاستعجالية بعد استدعاء والسماع لطرف الإدارة الجبائية المصدرة للقرار.

²⁸ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 2005، ص 31.

(2) المتابعة الخارجية: «La contrainte extérieure»

أدرج المشرع إجراء المتابعة الخارجية بموجب قانون المالية لسنة 2021، يبدو هذا الإجراء للوهلة الأولى وكأنه حديث، إلا أن الواقع العملي يثبت أنه إجراء كان معمول به من طرف قابضي الضرائب في مجال تحصيل الديون الجبائية²⁹.

مفاد هذا الإجراء أنه لقابض الضرائب الحائز على سند التحصيل، إمكانية متابعة تحصيل مبلغ الدين الجبائي لمكلفين بالضريبة خارجين عن اختصاصه الإقليمي، بسبب تغيير مقر نشاطهم مثلا. وذلك بمنح وكالة لقابض الضرائب المختص إقليميا، قصد التكفل بتحصيل السند طبقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.

في الواقع هذا الإجراء من بين الإجراءات العملية والفعالة الكفيلة بمتابعة مبلغ الدين الجبائي لغاية تحصيله حماية لمصالح الخزينة العمومية، وذلك عن طريق تنسيق الإجراءات بين مختلف مصالح الإدارة الجبائية، إلا أن المشكل الذي يثار بالنسبة لهذا الإجراء عدم تفعيله من طرف قابض الضرائب، وتوقف إجراءات المتابعة عند قطع التقادم بإرسال التنبيه، وقد أحسن المشرع فعلا لما قام بتقنين هذا الإجراء صراحة بموجب قانون المالية لسنة 2021.

الفرع الثاني: إجراءات المتابعة ذات الطابع الجبائي المحض الواردة ضمن القوانين الموضوعية

تتجلى هذه الإجراءات في الإشعار للغير الحائز، نظمه المشرع بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسوم على رقم الأعمال³⁰. مفاده توجيه قابض الضرائب إلى شخص³¹ بحوزته مبالغ مالية، تشكل ديون لفائدة المكلف بالضريبة المدين بمبلغ الدين الجبائي، أو تكون مودعة لديه، أمرا بدفع هذه المبالغ التي

²⁹ من الناحية العملية كان قابضو الضرائب الحائزين على سند التحصيل يلجئون إلى إجراء المتابعة الخارجية، إلا أن الإدارة الجبائية تخلت عنه وعوضته بإجراء آخر، يكمن في تحويل الديون من قباضة الضرائب الحائزة لسند التحصيل إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا، للتكفل بتحصيل الدين الجبائي المحول لها.

³⁰ لاسيما المادة 384 من قانون رقم 76-101، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق والمادة 145 من قانون رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ج ر عدد، 103 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976، معدل ومتمم.

³¹ لاسيما البنوك والمؤسسات المالية ومركز الصكوك البريدية وحتى الموثقين...إلخ.

تعد في الأصل ملكا للمدين لفائدة الخزينة العمومية في حدود الدين المطلوب. يستمد هذا الإجراء تأسيسه من امتياز الخزينة العمومية المسلط على المنقولات والأثاث التي يمتلكها المدينون بالضريبة أينما وجدت³².

يكتسي الإشعار للغير الحائز قوة قانونية من تاريخ استلامه من طرف الغير المعني بالأمر حيث يترتب عليه التزام بتحويل المبالغ المالية العائدة للمدين الجبائي، والموجودة بحوزته لفائدة الخزينة العمومية.

يشتهب هذا الإجراء لحد كبير بإجراء حجز ما للمدين لدى الغير المنظم بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يترتب ذات الآثار القانونية. إلا أن المحاسب العمومي يفضل اعتماد الإشعار للغير الحائز نظرا لبساطته ونجاعته وقلة تكاليفه.

في حالة رفض الغير الحائز الامتثال لأمر قابض الضرائب، يترتب على ذلك متابعته في أمواله الشخصية، وهو ما يشكل ضمانا إضافية لاستيفاء الديون الجبائية، أما إذا رفض الوفاء بسبب عدم ملاءة المدين، لقابض الضرائب إصدار قرار غلق حسابات المدين بالدين الجبائي، وله أن يتخذ ذات القرار في حالة العود. وهو ما يؤدي إلى شل أعمال المكلف بالضريبة محل المتابعة، وهذا ما يدفعه في الأخير إلى الوفاء حتى يرفع قرار غلق الحساب في حقه³³.

إن الإشعار الموجه للغير الحائز يثير بعض التساؤلات، أولها إغفال المشرع النص عليه ضمن قانون الإجراءات الجبائية إلى جانب إجراءات المتابعة الأخرى. مما يجعل أعوان المتابعة يتأرجحون بين تقنيات مختلفة.

إلى جانب ذلك يطرح السؤال عن توقيت إرسال هذا الأمر، هل من الضروري أن يسبقه التنبيه المرسل للمدين بمبلغ الدين الجبائي ؟ أم يمكن لقابض الضرائب أن يتغاضى على ذلك؟

إن الأمر يبدو غامضا في ظل النصوص القانونية المنظمة له، إلا أن المنطق يقتضي أن مثل هذا الإجراء لا يمكن أن يكون إلا بعد متابعة المدين الأصلي بالدين أي بعد إرسال التنبيه. كما وصفه قانون الإجراءات الجبائية بالإجراءات الإلزامية قبل اللجوء إلى الغلق المؤقت للمحلات وإلى الحجز.

³² طبقا لأحكام المادة 380 من قانون رقم 101/76 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق. والمادة 144 من قانون رقم 76-102 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

³³ تجدر الإشارة إلى أن المشرع قد أغفل النص على قرار غلق الحساب ضمن إجراءات المتابعة بالرغم من أهميته حيث أورده ضمن النموذج المتعلق بآخر إشعار للدفع، الذي جاء شاملا لكافة إجراءات المتابعة التي قد تعترض المكلف بالضريبة وفقا للترتيب الوارد فيه.

وباعتبار الإشعار للغير الحائز حجزا يرد على حسابات المدين بالدين الجبائي، يجب أن يسبقه إذن إجراء التنبيه الذي يبلغ للمكلف بالضريبة المدين يوما كاملا بعد تاريخ الاستحقاق. وهو ما أكدته التعليمات الخاصة بإجراءات التحصيل الجبائي الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

من خلال عرض إجراءات المتابعة ذات الطابع الجبائي الخاص، يتضح أن المشرع قد حاول وضع كل الوسائل بين يدي الإدارة الجبائية الكفيلة بالمتابعة حتى يتسنى لها التحصيل الفعلي والفعال للدين الجبائي. إلا أنه تشنت في تنظيمها عبر تقنيات مختلفة كما أغفل تنظيم البعض منها لاسيما إجراء غلق الحساب الذي تمت الإشارة له ضمن النموذج المتعلق بآخر إشعار قبل المتابعات.

المطلب الثاني: غموض إجراءات المتابعة ذات الطابع العام في ظل النصوص القانونية

مكن المشرع قابض الضرائب في تحصيله لمبلغ الدين الجبائي الاستعانة بقواعد إجرائية منصوص عليها ضمن قانون الإجراءات الجبائية وكذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وتمثلت في الحجز والبيع. وهو ما يقتضي البحث فيما إذا تتسم هذه الإجراءات بأحكام خاصة أم تسري عليها أيضا الأحكام العامة.

الفرع الأول: غموض إجراءات الحجز في ظل قانون الإجراءات الجبائية

لقد أشار المشرع لإجراء الحجز عرضا ضمن أحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، دون أن يحدد فيما إذا كان لإجراء الحجز المنفذ من طرف قابض الضرائب قواعد خاصة، أم تحكمه القواعد الإجرائية المضمنة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وبسبب هذا الغموض اضطرت للبحث في النصوص القانونية المنظمة لإجراءات الحجز، إلى جانب النصوص التطبيقية لاسيما التعليمات المتعاقبة المنظمة لإجراءات التحصيل الجبائي³⁴.

ومن عملية التدقيق والتحصيل لهذه المصادر يتضح وجود ثلاث صور للحجز تحفظي³⁵، حجز تنفيذي³⁶ وحجز ما للمدين لدى الغير³⁷. إلا أن هنالك إشكال حول طبيعة الحجز الذي قد يوقعه قابض الضرائب على منقولات وعقارات المدين، فهل هو حجز إداري أم قضائي؟

³⁴ وآخرها التعليمات العامة للتحصيل الجبائي، الصادرة عن مديرية العمليات الجبائية والتحصيل لدى المديرية العامة للضرائب لسنة 2019.

³⁵ يقصد بالحجز التحفظي بصفة عامة طبقا لأحكام المادة 646 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وضع أموال المدين المنقولة المادية والعقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها.

³⁶ حجز يرد على المنقولات أو العقارات، يهدف إلى وضع اليد على ممتلكات المدين قصد بيعها واستيفاء الدين.

الواقع أحكام قانون الإجراءات الجبائية لوحدها لم تكن كافية للفصل في المشكل المثار فبالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وإلى التعليمات الخاصة بإجراءات التحصيل يتبين أن الحجز الموقع من طرف قابض الضرائب يتأرجح بين الحجز الإداري والحجز القضائي.

إن الحجز التحفظي الوارد على أموال المدين المنقولة أو على عناصر محله التجاري يتسم بالطابع الإداري، حيث لا يستلزم استصدار إذن قضائي، بل لقابض الضرائب توقيعه بموجب محضر حجز وجرّد، مع تسجيل الحجز الإداري الموقع على عناصر المحل التجاري، لدى الإدارة المكلفة بالسجل التجاري ونشره في نشرة الإعلانات القانونية. أما الحجز التحفظي الأخرى بما فيها تلك التي ترد على العقارات، وعلى منقولات المدين المتنقل³⁸ والحجز الاستحقاقي³⁹، إلى جانب حجز ما للمدين لدى الغير، تعد من قبيل الحجز القضائي التي تستدعي تطبيق أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فيتدخل القاضي لإصدار إذن بالحجز.

أما إذا تعلق الأمر بالحجز التنفيذي الذي يوقعه قابض الضرائب، تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى تباين الدراسات الفقهية حول طبيعته بسبب غموض النص القانوني. فهناك من يعتبره من قبيل الحجز الإدارية سواء ورد على العقار أو المنقول، وهناك من ميز بينهما واعتبر الحجز الوارد على المنقول دون العقار حجزاً إدارياً⁴⁰.

³⁷ (la saisie arrêt) فهو بصفة عامة يعطي الحق لكل دائن بيده سند تنفيذي، أن يحجز حجزاً تنفيذياً على كل ما يكون لمدينه لدى الغير من الأموال المنقولة المادية، الأسهم، حصص الأرباح في الشركات، السندات المالية أو الديون ولو لم يكن ميعاد استحقاقها، بموجب أمر على عريضة من رئيس المحكمة التي توجد فيها الأموال. (المادة 688 قانون الإجراءات المدنية والإدارية معدل ومتمم).

³⁸ (la saisie foraine) تعطي الحق للدائن حتى وإن لم يكن حائزاً على سند تنفيذي، وبموجب ترخيص من قاضي الأمور الاستعجالية بحجز تحفظي يرد على منقولات للمدين المتنقل (المادة 657 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية).

³⁹ (la saisie revendication) وهو إجراء تحفظي من شأنه أن يعطي الحق للدائن، مالك المنقول أو من له حق الحبس عليه، قبل رفع دعوى استرداد المنقول في تتبع هذا المنقول، بالحجز تحفظياً عليه عند حائزه ووضعه تحت يد القضاء. (المادة 658 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية)

⁴⁰ وفي هذا الصدد يعتبر الدكتور فضيل كوسة الحجز الوارد على العقارات من قبيل الحجز الإداري التي لا تستدعي استصدار إذن قضائي، فضيل كوسة، المرجع السابق، ص ص 45 إلى 49.

على عكس محتوت سمير الذي يعتبر الحجز العقاري من قبيل الحجز القضائية لا الإدارية التي تستدعي تدخل الجهات القضائية لمباشرتها. MAHTOUT Samir, « Le système du recouvrement fiscal en Algérie : Analyse et évaluation des performances », Revue Algérienne de la recherche et des études, N°05, Université Mohamed Seddik Benyahia, Jijel, Janvier 2019, P 146

وهو ما ذهبت إليه كذلك الأستاذة وفاء شيعاوي في مقالها، "إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة" مجلة العلوم الإنسانية، العدد 18، جامعة محمد خيضر بسكرة، مارس 2010، ص 193. وهو أيضاً ما تؤكدته التعليمات العامة الخاصة

إن الواقع العملي المبني على نصوص تطبيقية⁴¹، يميز بين الحجز التنفيذي الوارد على العقارات وذلك الوارد على المنقولات⁴². ففي حالة توقيع الحجز التنفيذي على المنقولات بما فيه الحجز الوارد على عناصر المحل التجاري⁴³ لقابض الضرائب مباشرة الإجراءات دون إذن مسبق من القضاء بوضع ممتلكات المدين المنقولة المحددة طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴⁴ تحت يد الإدارة الجبائية، قصد بيعها لتسديد الدين.

وفي حالة عدم كفاية منقولات المدين يحق للإدارة الجبائية وطبقاً للقواعد العامة تطبيق إجراءات الحجز العقاري⁴⁵. والذي يقتضي استصدار إذن قضائي لاعتباره من الحجز القضائية الرامية لوضع العقارات محل الحجز بين يدي القضاء.

مما سبق تحديده يتضح جلياً التداخل الغامض بين أحكام قانون الإجراءات الجبائية وأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يتعلق بالحجز التنفيذي الوارد على المنقولات، والذي لا يتضح إلا بالرجوع إلى التعليلة العامة لإجراء التحصيل الجبائي، كون أن النص القانوني جاء عاماً دون أي تحديد.

أضف إلى ذلك تنظيم إجراءات الحجز ضمن قانونين إجرائيين مختلفين، لاسيما قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية، يجعل من أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بإجراءات المتابعة مشتتون في تطبيقهم للنصوص القانونية.

فكان من المستحسن لم شمل مجمل الإجراءات الخاصة بالحجز التي قد تلجأ إليها الإدارة الجبائية كإحدى الإجراءات الهامة لتحصيل مبلغ الدين الجبائي، وبالتالي حماية مصالح الخزينة العمومية ضمن نص

بإجراء التحصيل الجبائي الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل سنة 2019، من ص 24 إل 28.

⁴¹ تعليمات عامة صادرة عن المديرية العامة للضرائب والخاصة بإجراءات تحصيل الجبائي سنة 2019، ص 19.

⁴² وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى الحجز الوارد على المحاصيل الزراعية (la saisie brandon)، هذا النوع من الحجز في الواقع هو حجز عقاري ولكن بما أن محل الحجز سيصبح منقولاً في المستقبل (عند قطف المحصول)، هذا ما يفسر تنفيذه في شكل حجز يرد على المنقول. (Cours sur le recouvrement forcé et le contentieux des impôts et autres produits revenant au trésor, Ministère des finances et du plan, Direction de l'administration générale, Ecole d'application économique et financière, année scolaire 1968/1969, P 21.)

⁴³ المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

⁴⁴ يرد الحجز على منقولات المدين باستثناء تلك غير قابلة للحجز المحددة من المادة 636 إلى 639 من قانون رقم 08-09، المرجع السابق.

⁴⁵ تطبيقاً لأحكام المواد من 721 إلى 765 من نفس المرجع.

إجرائي موحد يسهل المهمة لأعوان المتابعة. وإن استلزم الأمر الإحالة للقواعد الإجرائية الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لابد من أن تنسم هذه الأخيرة بالوضوح خصوصاً وأن إجراءات الحجز في المجال الجبائي تتأرجح بين الحجز الإداري والحجز القضائي.

الفرع الثاني: تأرجح إجراء البيع بين النصوص الإجرائية الخاصة والعامة

تختلف إجراءات البيع باختلاف المحجوزات، لذا وجب التمييز بين البيع الوارد على المحجوزات المنقولة وذلك الوارد على المحجوزات العقارية.

إذا ورد البيع على مجمل المنقولات المحجوزة فهي تخضع للتطبيق المركب لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، وأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

حيث أخضع المشرع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للمحجوزات المنقولة بما فيها عناصر المحل التجاري لرخصة تعطى لقابض الضرائب بعد أخذ مدير المصلحة الإدارية المختص (مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب)، رأي الوالي أو أي سلطة تقوم مقامه⁴⁶، وفي غياب الجواب في أجل ثلاثين يوماً يرخّص مدير المصلحة الإدارية القابض بالشروع في إجراءات البيع، كما له منح هذا الترخيص بصورة إستعجالية إذا تعلق الأمر بمحجوزات قابلة للتلف أو التحلل أو تشكل خطراً على المحيط.⁴⁷

تخضع إجراءات البيع إلى تطبيق كل من أحكام قانون الإجراءات الجبائية⁴⁸ وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، لاسيما ما يتعلق بإشهار البيع⁴⁹. ولا يجرى البيع إلا بعد إعادة جرد الأشياء المحجوزة وتحرير محضر بذلك طبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية.⁵⁰

ثم تليها عملية تنفيذ البيع والتي تتم في احترام الآجال المحددة قانوناً⁵¹. إذ يجرى البيع بعد عشر أيام من تاريخ تسليم نسخة من محضر الحجز وتبليغه رسمياً، فبعد إلصاق وإشهار الإعلانات بالبيع، تتم عملية البيع في مكان الحجز نفسه أو السوق أو في المكان المتفق عليه⁵².

⁴⁶ لاسيما الأحكام الواردة ضمن المواد 146، 151 من قانون الإجراءات الجبائية، معدل ومتمم، المرجع السابق.

⁴⁷ طبقاً للأحكام الواردة في المادة 146 من نفس المرجع.

⁴⁸ الواردة ضمن المادتين 151 و152 من نفس المرجع.

⁴⁹ لاسيما المادة 2/151 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، والمادة 706 و 707 من قانون رقم 09/08 المرجع السابق.

⁵⁰ لاسيما المادة 708 من نفس المرجع.

⁵¹ لاسيما المادة 704 من نفس المرجع. والفقرة الثانية من المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

يتولى تنفيذ البيع أعوان المتابعة كما يمكن أن تسند إلى المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد⁵³. يتم البيع بالمزاد العلني للمنقولات أو لجزء أو كل عناصر المحل التجاري محل الحجز، طبقا لما هو محدد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁵⁴.

إلا أنه في حالة قصور المزاد لعدم وصول عروض البيع بالمزاد العلني للسعر الافتتاحي، جاز لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بترخيص من مدير الضرائب المختص طبقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، إجراء البيع بالتراضي لصالح أعلى عرض يتم تقديمه في الجلسة الثانية⁵⁵.

أما فيما يتعلق ببيع العقارات محل الحجز لاستيفاء الديون الجبائية، يتضح جليا من تفحص أحكام قانون الإجراءات الجبائية عدم تطرق المشرع له. وفي غياب النص كما كان عليه الحال في الحجز العقاري تطبق أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك باحترام مجمل الإجراءات المنصوص عليها قانونا، من وضع العقار تحت يد القضاء إعدادا والتمهيد للبيع، لينتهي بالبيع في المزاد العلني⁵⁶. وتجدر الإشارة في هذا الصدد أنه قبل الخوض في إجراءات البيع يلتزم قابض الضرائب بطلب ترخيص لبيع العقار ضمن نفس الشروط المتعلقة بطلبات ترخيص بيع المنقولات⁵⁷.

مما سبق التطرق له يتبين تداخل وتكامل الأحكام الإجرائية الواردة ضمن التقنيتين، بشكل غير واضح لا يمكن استنتاجه في غياب التعليلة العامة لإجراء التحصيل الجبائي. وهو أمر غير منطقي فالمكلف بالضريبة الذي قد يجهل مثل هذه الإجراءات قد يتعرض إلى إغفال حقوقه وفقدانها.

بالإضافة إلى أن تشابك الإجراءات الواردة في التقنيتين تثير الكثير من التساؤلات والثغرات بشكل لا يسمح لأعوان المتابعة المختصين التحكم في مثل هذه المسائل الإجرائية، خصوصا بسبب تأرجحهم بين التقنيتين المختلفة.

⁵² لاسيما المادة 706 من قانون رقم 09/08، المرجع السابق. تجدر الإشارة في حالة تحديد مكان آخر لإجراء عملية البيع بمقتضى ترخيص من مدير الضرائب المختص، يبلغ هذا الترخيص للمدين المحجوز مع دعوته الحضور في مكان تنفيذ البيع.

⁵³ طبقا لأحكام المادة 1/152 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، والمادة 705 من قانون رقم 09-08 المرجع السابق.

⁵⁴ لاسيما المواد 713 إلى 715 من نفس المرجع.

⁵⁵ لاسيما المادة 3/151 المادة 3/2/152 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق .

⁵⁶ طبقا لأحكام المواد من 721 إلى 765 من قانون رقم 09/08، المرجع السابق.

⁵⁷ طبقا لما جاءت به التعليلة العامة لإجراء التحصيل الجبائي، المرجع السابق، ص 26.

الخاتمة:

إن دراسة وظيفة التحصيل الجبائي في ظل النصوص القانونية السائدة، والبحث عن مدى فعاليتها في الحفاظ عن مصالح الخزينة العمومية، سمحت لي بالخروج بجملة من النتائج وإبراز النقائص التي تشوب النصوص القانونية، والتي تقتضي إعادة النظر عبر جملة من المقترحات المبينة على النحو التالي:

من النتائج الأساسية المتوصل لها ثبوت أهمية وظيفة التحصيل الجبائي ودورها الفعال في تحقيق نجاعة السياسة الجبائية المعتمدة، والتي يقع تنفيذها على عاتق قابض الضرائب معتمدا في ذلك إجراءات ودية كأساس، وأخرى جبرية كاستثناء لاستيفاء ديون الخزينة العمومية.

وفي هذا الإطار حاول المشرع الإلمام بهذه الإجراءات وتنظيمها بنوع من الأحكام لما لها من مكانة هامة وأساسية في المجال الجبائي، إلى جانب وظائف الفرض، الرقابة وحتى المنازعة. لاعتبارهم من قبيل القوانين الشكلية كقانوني الإجراءات المدنية والجزائية،⁵⁸ والتي تعطي الحق للمكلف بالضريبة بإثارة الجوانب الشكلية في حال عدم احترامها.

لذا تدخل المشرع و أدرج ترسانة إجرائية وضعت بين يدي قابض الضرائب، قصد تفعيل دوره الحمائي لمصالح الخزينة العمومية. بدءا بإجراءات التحصيل الودي القائمة أساسا على نوع من الوعي الجبائي لدى المكلف بالضريبة، الذي يدفعه أداء ديونه طواعية. لتنتهي في حالة عدم احترامها إلى تفعيل إجراءات التحصيل الجبري، التي تمنح قابض الضرائب في ظل النصوص القانونية السائدة سلطات وصلاحيات واسعة، قصد تحقيق الأهداف التحصيلية المنتظرة.

إلا أن واقع هذه النصوص القانونية إلى جانب الإطار العملي، قد أثبتنا وجود جملة من النقائص تحول دون تحقيق الأهداف المنتظرة. على رأسها افتقار الأحكام الإجرائية المتعلقة بالتحصيل الجبائي للدقة والصرامة، لاسيما فيما يتعلق بإجراءات التحصيل الجبري. والتي أدرجت بصفة عامة ضمن قانون الإجراءات الجبائية، بالخصوص فيما يتعلق بإسناد المتابعة، كالتنبيه الذي يعد أول إجراء إلزامي يفتح باب المتابعة.

يؤخذ على المشرع بالنسبة لهذا السند عدم ضبطه لمحتواه، وأجال الرد الممنوحة للمكلف بالضريبة ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

⁵⁸ PHILIP Patrick, Procédures fiscales et garanties des contribuables, Economica édition Paris, 2011, P 01.

أضف إلى ذلك تنظيم المشرع الجبائي لإجراءات الحجز بصورة عابرة وعشوائية، تتسم بعدم الوضوح بالرغم من أنها تعد من أهم الإجراءات الفعالة لحماية مصالح الخزينة العمومية، بل أكثر من ذلك لم يدرج قانون الإجراءات الجبائية لمجمل إجراءات المتابعة، حيث أوردها المشرع بصورة مشتتة ضمن مختلف النصوص الجبائية إجرائية كانت أو موضوعية.

وأبعد من ذلك تستلزم إجراءات المتابعة الرجوع إلى القواعد الإجرائية الواردة في الأحكام العامة، لاسيما قانون الإجراءات المدنية والإدارية. فيجد بذلك عون الإدارة الجبائية نفسه يتأرجح في تنفيذ إجراءات المتابعة بين عدة نصوص. لذا يؤخذ على المشرع من هذا المنظور إدراجه لإجراءات المتابعة ضمن تقنيات مختلفة، الأمر الذي يزيد من التعقيد سواء لأعوان الإدارة الجبائية، وحتى بالنسبة للمكلف بالضريبة، فالمسائل الإجرائية هي مسائل تقتضي الدقة والتحديد والوضوح.

لكن بالرغم من النقائص والانتقادات التي شملت النص القانوني، إلا أن المشكل الفعلي يكمن في عدم أخذ إجراءات التحصيل الجبري على محمل الجد من طرف قابض الضرائب. فبالرغم من كل الصلاحيات والسلطات التي وضعها المشرع بين يديه لمتابعة مبلغ الدين الجبائي وتحصيله إلا أنه لا يلجأ إلى تطبيقها.

فيقتصر بذلك عمل قابض الضرائب من الناحية العملية للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية في قطع التقادم، بتبليغه لإجراءات المتابعة وبالأخص التنبيه، وكذا الإشعار لغير الحائز حتى لا يفقد حقه في المطالبة بمبلغ الدين. أما الإجراءات الصارمة الأخرى والتي تفيد التحصيل الفعلي من حوز وبيع فهي نادرة الوقوع.

وهذا ما يدفعني إلى أن أشاطر الرأي القائل بأن نقص الفعالية لا تدور جلها حول إجراءات تحصيل الضريبة، بقدر ما تدور حول كفاءات تنفيذ هذه الإجراءات أو البطء في تنفيذها.⁵⁹

مثل هذه الأمور تؤكد أن النص القانوني وجد لخدمة مصلحة القابض بدل من أن يكون القابض نفسه في خدمة مصلحة الخزينة العمومية، بتنفيذه لإجراءات المتابعة بنوع من الصرامة والجدية قصد تكريس التحصيل الفعلي والفعال لمبلغ الدين.

من خلال هذه الدراسة توصلت إلى تقديم بعض الاقتراحات التي ربما ستساهم ولو بقدر بسيط في تدعيم وظيفة التحصيل الجبائي، وفي تفعيل دور قابض الضرائب في الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية ومن أهمها:

⁵⁹ مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟"، الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، المنعقد بتاريخ 21 و 22 أبريل 2008.

- تدخل المشرع لإعادة النظر في تنظيم القواعد الإجرائية وجملها في تقنين واحد لاسيما قانون الإجراءات الجبائية بشكل دقيق. و إن استلزم الأمر الإحالة إلى الأحكام العامة كما هو الحال بالنسبة لإجراءات الحجز كقواعد مكملة للقواعد الإجرائية الخاصة، لا بد من أن تكون هذه الإحالة صريحة ودقيقة في هذا الشأن.
- إعادة النظر في النصوص القانونية بشكل يجعلها أكثر صرامة في التطبيق دون إعطاء خيارات لقابض الضرائب، بل بالعكس إلزامه على متابعة مبلغ الدين الجبائي بشكل جدي في أوانه بدل من ترك الأمور تتعقد وتتعض، فيستحيل عليه بعد ذلك تحصيل مبلغ الدين الجبائي.
- المسائلة الفعلية لقابض الضرائب في حال تقاعسه عن اتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحقيق النتيجة المنتظرة، خصوصا وأن القانون قد منحه الحق بموجب أحكام المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية في دفع المسؤولية عن نفسه، بتقديمه لطلبات إقرار انعدام القيمة للحصص غير القابلة للتحصيل، وطلبات إلغاء هذه الحصص مما يحميه من المسائلة الشخصية.
- وكنقطة أخيرة يمكن إضافتها في هذا المجال والتي أرى أنها الحل الأمثل والأنجع لحماية مصالح الخزينة العمومية، محاولة غرس نوع من الحس الجبائي لدى المواطن وتربيته على هذا الأساس. الأمر الذي يجعل منه يمتلك ثقافة جبائية ويدرك التزاماته ولا يتأخر في الامتثال لها. ومثل هذه الحلول تساهم في تدعيم إجراءات التحصيل الودي، واستبعاد اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري التي ستصبح نادرة.

قائمة المراجع

باللغة العربية

أولاً: الكتب

- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية – الأنظمة الجبائية – الرقابة الجبائية – المنازعات الجبائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
- أحمد خليل، أصول التنفيذ الجبري، دار العلوم العربية، بيروت، 1995.
- عبد السلام محمد سعيد، دراسة في مقدمة علم الضريبة، دار المعارف، مصر، الطبعة الثانية 1968.
- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 2005.
- فوزيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة الجزائر، 2011.

- محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الجزء الأول: أصول القانون الضريبي والزكاة، الجزء الثاني: التداعي بين الممول والإدارة الضريبية، الجزء الثالث: مبادئ النظرية العامة للضريبة، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.

ثانيا: المقالات

- وفاء شيعاوي، "إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة" مجلة العلوم الإنسانية العدد 18، جامعة محمد خيضر بسكرة، مارس 2010.

ثالثا: المداخلات:

مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟"، الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، المنعقد بتاريخ 21 و 22 أبريل 2008، الجزائر.

رابعا: النصوص القانونية

1- النصوص التشريعية:

أ) القوانين:

- قانون رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد، 102 صادر بتاريخ 1976/12/22، معدل ومتمم.
- قانون رقم 102/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال. ج ر عدد، 103 الصادر بتاريخ 1976/12/26 معدل ومتمم.
- قانون رقم 36/90، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57 صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1990.
- قانون رقم 21/01 مؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد، 79 صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001،، المحدث لقانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.
- قانون رقم 09/08 مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد، 21 صادر بتاريخ 23 أبريل 2008 معدل ومتمم.

- قانون رقم 14/16 مؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد، 77 صادر في 29 ديسمبر 2017.

- قانون رقم 16/20 مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر عدد، 83 صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2020.

(ب) الأوامر:

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

2- النصوص التنظيمية:

- مرسوم تنفيذي رقم 327/06 ، مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد، 59 صادر بتاريخ 24 سبتمبر 2006، معدل ومتمم.

3- المذكرات والتعليمات:

- المذكرة : و م / م ع ض / 167 المؤرخة في 1995/05/02 المتعلقة بإنعاش التحصيل الجبائي.
- التعليمات العامة للتحصيل الجبائي الصادرة عن مديرية العمليات الجبائية والتحصيل لدى المديرية العامة للضرائب لسنة 2019.

قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

1) Les ouvrages :

- BAUR J-Ph, Droit fiscal général, Centre de publications universitaires Paris, 2001.
- BOUVIER Michel, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 10^e édition, Lextenso, Paris 2010.
- DE LAUZAINGHEIN Christian, DE MELLIS Lucile et autres, Droit fiscal 13^e édition, Dalloz, Paris, 2006.
- MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, Droit fiscal, 1^{er} édition, PUF, Paris 2011.
- PHILIP Patrick, Procédures fiscales et garanties des contribuables Economica édition, Paris, 2011.

- SID AHMED Karim, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales « étude comparative », Tome 2, Les droits d'origine procédurale du contribuable, L'Harmattan édition, 2008.

2) Les articles :

- LOUIT Christian, Les pouvoir de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités, Les cahiers de droit, volume 24, numéro 3, 1983.
- MAHTOUT Samir, « Le système du recouvrement fiscal en Algérie : Analyse et évaluation des performances », Revue Algérienne de la recherche et des études, N°05, Université Mohamed Seddik Benyahia, Jijel, Janvier 2019.

3)Autres documents

- Cours sur le recouvrement forcé et le contentieux des impôts et autres produits revenant au trésor, Ministère des finances et du plan, Direction de l'administration générale, Ecole d'application économique et financière année scolaire 1968/1969.