جـامعة 20 أوت1955 – سكيكـدة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقـوق

العنوان :

ضمانات تحصيل الضرائب في التشريع الجزائري

مذكرة مكملة لنيل شـهـادة المـاستر تخصص قانون الأعمال

إعداد الطـالبة: **إشراف الأستاذ:**

سعاد لغويلة **علي بوشرك**

لجنة المناقشة:

1- أ. د ..... نور الدين بو الصلصال (رئيسا).

2- الأستاذ..... علي بوشرك (مشرفا ومقررا).

3- الأستاذ.....ميلود بن عجمية (مناقشا).

جوان 2016

شكـــر وعرفـــان

الحمد والشكر لمن خلق القلم وقال لنبيه الكريم "**اقرأ**"، فنشر العلم وجعله نورا وهدى، فشكرا يا رب.

يا من بفضلك وفقت لإنجاز هذا العمل، إذ سخرت لي عبدا من عبادك فكان لي خير عون ومرشدا والذي تعلمت منه دروسا في الحياة قبل العلم ،أستاذي الفاضل **'علي بوشرك'** جزاك الله خير الجزاء وزادك علما وأدبا.

كما أشكر الأستاذ الدكتور' **نور الدين بوالصلصال'** على كل ماقدمه من توجيهات وارشادات وعلى تواضعه وحسن معاملته.

كما الشكر موصلا أيضا الى الأستاذ **'ميلود بن عجمية'** الذي لم يبخل علينا بعلمه والذي تشرفت بأن يكون مناقشا لمذكرتي

شكر خاص إلى استاذي الذي أحترمه وأقدره **' كيفاجي'** على كل عطاءاته .

كما لا أنسى بالشكر كل من لعلمني طوال حياتي من أول معلم علمني أول حرف إلى آخر إنسان يربيني ويعلمني.

وأشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد حتى يرى هذا العمل النور.

فإذا أردت الدنيا فعليك بالعلم

وإذا أردت الاخرة فعليك بالعلم

وإذا أردت كلاهما فعليك بالعلم.

الإهداء

إلى من بحنانها غمرتي ومن عطفها أسقتني إلى من تهون الصعاب بمجرد النظر إلى عـــيناها

إلى من يشقى ويتعب ويكد من أجـــــــــل إلى من يسهر الليالي لأستقبل الصباح بشعاع الأمل

أمي يا نور قلبي وبسمة عمري، أبي يا تاجا فوق رأسي.

إلى لؤلؤ حياتي وفرحة أيامي خليلتي، مليكة(وأبناءها منتصر ساري عبد الرحمن، محمد إبراهيم، وزوجاها)، سميحـــــــــة وزوجها، مريم(وأبناءها عبد الرحمن، فاطمة الزهراء وزوجها)، أمنة وزوجها، أخواتي يا أغلى شيء في حيـــاتي، فذاكن روحي وعمري.

إلي إخوتي، عبد الباقي، نور الدين، اللذان أرجو من المولى أن يحفظهما ويسدد خطاهما.

إلي رفيقات دربي وصديقات عمري، إلي كل الزملاء والزميلات الذين كانوا نعم الزملاء.

إلى كل من ساعدني ومد لي يد العون.

إلى كل من أحببتهم في الله.

اهدي

قائمة المختصرات

أولا : بالغة العربية

الرقم	المختصر	الشرح
01	ق ض م و ر م	قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
02	ق ض غ م	قانون ضرائب غير المباشرة
03	ق إ ج	قانون إجراءات جبائية
04	ق إ م إ	قانون إجراءات مدنية وإدارية
05	ص	صفحة
06	ص ص	صفحة صفحة

ثانيا : بالغة الفرنسية

Numéro	Le signe	Synonyme du signe
01	p	Page
02	Op.cit	Ouvrage précédemment cité

مقدمة

تعتبر الضرائب بمختلف أنواعها من بين أهم الموارد المالية للدولة، وهذا لما تلعبه من دور كبير ومهم في التنمية بمختلف مجالاتها، من اقتصادية واجتماعية وحتى السياسة منها، مما يساعد هذه الدولة على الارتقاء والمضي قدما نحو تحقيق أهدافها المسطرة والتي يعتبر أفراد المجتمع فيها، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو أشخاص معنويين، أهم عوامل وعناصر نجاحها وهذا باعتبارهم وسيلة فعالة وألية لتنفيذ هذه الأهداف، وذلك من خلال التزامهم بتنفيذ ما عليهم من واجبات والتزامات اتجاه الخزينة العمومية.

يعد هؤلاء الأفراد، والذين يكونون خاضعين للضريبة مهما كان نوعها، مكلفين بتسديد مبلغ الدين الضريبي الملقى على عاتقهم لصالح هذه الخزينة، إذ أن هذه الأخيرة، ومن أجل الحصول على هذه المستحقات المالية فوضت مهمة تحصيلها للإدارات الجبائية المختلفة والمتواجدة عبر التراب الوطني، والتي تسهر بدورها على ضمان التحصيل، وهذا عن طريق الأعوان المؤهلين بإنجاز آخر مرحلة من مراحل فرض الضريبة، والمتمثلة في القيام بمجموعة من الإجراءات والتدابير للحصول على مبلغ الدين من المدين به.

حيث أن عملية التحصيل نوعان: الأصل والاستثناء، إذ يتمثل الأصل في التحصيل الضريبي الودي والذي يقوم به المدين طواعية بالوفاء بالدين لدى مقر القباضة، في مواعيد استحقاقها والتي تكون مذكورة في جداول التحصيل المرسلة إليه.

ولكن هناك حالات يرفض فيها المدين الدفع، فيتقاعس ويتهرب من السداد، مما يجعل إدارة الضرائب المختصة بالتحصيل تلجأ إلى التحصيل الجبري، إذ تقوم بإرغامه على الوفاء.

ومن أجل ضمان التحصيل منح المشرع الجزائري لهذه الإدارة مجموعة من الامتيازات التي تجعلها في مركز قوة وتمنحها سلطة التحصيل بالطرق الإدارية، والتي تستعملها اتجاه المكلف بالضرائب واتجاه الغير، دونما حاجة للجوء إلى القضاء إلا في حالات استثنائية وقليلة جدا.

إذ تتمثل هذه الامتيازات في مجموعة من الضمانات، التي تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أية عقبات تمنع الدولة من الحصول على مستحقاتها، وتعمل على الحفاظ على استقرار المعاملات المالية، وخلق نوع من التوازن بين النفقات والإرادات.

ومن أجل ذلك كان لزاما علينا البحث في هذا الموضوع المهم وبيان الطرق والوسائل التي تملكها الإدارة الضريبية من أجل الحصول على تلك المستحقات التي في ذمة المكلف بالضريبة الممتنع عن دفعها، وخصوصا أن مجال الضرائب يعتبر بصفة عامة مجال صعب ومعقد، سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو بالنسبة للطالب الباحث.

حيث واجهتنا مجموعة من الصعوبات خلال دراستنا لهذا الموضوع، والمتمثل أهمها في نقص المراجع المتخصصة في مجال ضمانات التحصيل، من كتب ومذكرات جامعية، وإن وجدت تكون قليلة أو تتناول هذا الموضوع بشكل مبسط ومختصر، وغالبا ما تكون ضمن دراسة مواضيع أخرى خاصة بالضرائب أو بالمالية العامة، كما إن هذه الكتب معظمها لا تنقح ولا تعدل، إذ أنها لا تواكب التعديلات التي تطرأ على القوانين الجبائية المختلفة، والتي تكون بشكل مستمر وفي فترات زمنية متقاربة، وخصوصا عند صدور كل قانون مالية تقريبا أو قانون مالية تكميلي، إذ أن كثرت التعديلات في حد ذاتها تعتبر صعوبة.

كما أننا نجد أن المشرع الجبائي يستعمل تقنية الإحالة كثيرا في قوانينه المختلفة، سواء كانت هذه الإحالة من مادة إلى مادة أخرى في نفس القانون، أو من فقرة إلى أخرى من نفس المادة، أو ما بين القوانين المختلفة والتي تتميز بالتعدد، وأحيانا ما نجد المادة المحالة إليها قد تم إلغاءها ولكن المادة المحالة تنص عليها، وهنا يصعب فهم المادة المحالة، وبالتالي يصعب تطبيقها، ضف إلي ذلك صعوبة المفردات الخاصة بالضرائب، مما يجعل بيان مختلف الجوانب المتعلقة بهذه الضمانات وفهم طبيعتها والوقوف على آليات تطبيقاتها ،صعب نوعا ما، وخصوصا أن المشرع الجبائي، قد نص على مجموعة كبيرة من الضمانات، وبالتالي عدم فهم كيفية عملها، يحول دون الوصول للهدف من وجودها، والمتمثل في ضمان الحصول على الدين الضريبي، الذي على عاتق المكلف بالضريبة.

ومن بين هذه الضمانات نجذ قاعدة "الدفع ثم الاسترداد "،والتي تفيد بإلزام المكلف بدفع مقدار الدين المفروض عليه، ثم الطعن في مقداره أو حتى استرداده، ولكن الإشكال الذي يطرح نفسه، ماهي الضمانات الأخرى التي منحها المشرع لإدارة الضرائب المختصة في التحصيل، من أجل ضمان تطبيق هذه القاعدة، وارغام المدين المتعنت الرافض لدفع ما عليه من ديون اتجاهها، باعتبارها دائن في مواجهة هذا الأخير، والتي تكون ديونه مستحقة للخزينة العمومية؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

-ما هي الطبيعة القانونية لهذه الضمانات؟ وما أنواعها؟ وهل هي ممنوحة على سبيل الحصر أم على سبيل المثال؟

-ماهي الإجراءات والشروط المقررة لتنفيذها؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات المتفرعة عنها، اتبعنا المنهج التحليلي، بتحليل مختلف النصوص القانونية المتعلقة بموضوع الدراسة، كما اعتمدنا أيضا على المنهج الوصفي بإعطاء مفهوما لهذه الضمانات وبيان شروطها والخصائص المتعلقة بها.

وهذا من خلال تبنى خطة ثنائية، متكونة من فصلين اثنين، حيث تناولنا في الفصل الأول، الضمانات التي تحمي وتحفظ قيمة الدين الضريبي، وكذا تلك الضمانات التي توسع من نطاق الأشخاص المسؤولين عن الدين، وهذا تحت عنوان الإطار الموضوعي لضمانات تحصيل الضرائب، أما الفصل الثاني والموسوم بالإطار الإجرائي لضمانات تحصيل الضرائب، تناولنا فيه مختلف الإجراءات الجبرية التي يتم بواسطتها الحصول على ثمن الدين الضريبي.

الفصل الأول

الإطار الموضوعي لضمانات تحصيل الضرائب

إن لإدارة الضرائب باعتبارها دائن من الدائنين، حق على الضمان العام للمدين، وهذا طبقا للمادة 188 من القانون المدني التي ورد فيها أنّ : "أَمْوالُ المَدِينِ جَمِيعُها ضَامِنَةٌ لِوَفَاء دُيُونِه، وفي حالة عدم وجود حَق أفضليّة مُكْتَسَبٍ طبقا للقانون فإنّ جميع الدّائنين مُتَسَاوُونَ تِجَاهَ هَذَا الضَّمَان".

ولكن الضمان العام قد لا يفي بالغرض، لأنه لا يوفر حماية كافية لإدارة الضرائب، بسبب إما لعدم كفاية أموال المدين أو لمشاركة باقي الدائنين، ولهذا فقد عزز المشرع حق الإدارة الضريبية بوسائل وضمانات أخرى توفر ضمان أكبر في تحصيل ديونها، وتتمثل هذه الوسائل في حق التقدم وهو أولوية إدارة الضرائب في استيفاء حقها على غيرها من الدائنين، وحق تتبع أموال مدينه إذا خرجت من ذمته إلى الغير، باستيفاء حقها من تلك الأموال.

وهذا ما يعبر عنه بالتأمينات العينية، والتأمينات الشخصية، وتنصرف التأمينات العينية إلى حق الامتياز وحق الرهن.

أما التأمينات الشخصية، فإنها تقوم على تعدد المسؤولين عن تنفيذ الالتزام، فيتحقق ضمان الدائن فيها بضم ذمة أخرى إلى ذمة المدين، وبذلك تتزايد فرص حصول الدائن على حقه.

ومن بين صور التأمينات الشخصية والتي يتعدد فيها المسئولون عن التزام واحد، التضامن بين المدينين بالدين، وبذلك تتسع أمام الدائن فرصة الحصول على حقه، إذ يختار من بينهم الأكثر ملاءة ويقضي دينه كاملا منه، أو يعود على أي مدين بما بقي له من حقه إذا لم يستوف من المدين الأول[1].

[1] – محمد صبري السعدي، الواضح في شرح القانون المدني، التأمينات العينية، الرهن الرسمي وحق الاختصاص والرهن الحيازي وحق الامتياز، طبقا لأحدث التعديلات ومزيد بأحكام القضاء، دار الهدى، الجزائر، 2010 ، ص ص 7– 10.

وعليه سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين: التأمينات العينية كضمان للتحصيل (المبحث الأول)، ومسؤولية الغير عن دفع الدين الضريبي (المبحث الثاني).

المبحث الأول
التأمينات العينية كضمان للتحصيل

من بين أهم التأمينات العينية الممنوحة لإدارة الضرائب كضمانات لتحصيل ديونها الضريبية المستحقة للخزينة العامة، حق الامتياز، وحق توقيع الرهون على أملاك المدين المكلف بالضريبة.

فحق الامتياز في المجال الضريبي يخضع تقريبا لنفس القواعد العامة المنصوص عليها في الشريعة العامة، مع وجود بعض الخصوصيات التي أقرها المشرع الجبائي، من خلال وضعه لبعض الشروط لممارسة هذا الحق من طرف إدارة الضرائب، والتي ترجع إلى طبيعة الدين الضريبي في حد ذاته، الذي يتميز عن الديون العادية، مع العمل بالإحالة التي أقرها المشرع فيما يخص طرق انقضائه، إلى طرق انقضاء كل من الرهن الحيازي والرهن الرسمي، وهذا حسب طبيعة الأموال التي يمارس عليها حق الامتياز.

وبالإضافة إلى حق الامتياز، فقد منح المشرع إدارة الضرائب المختصة بالتحصيل، حق توقيع الرهون، واتخاذها كضمانات لاستيفاء حقها.

وقد يجد الرهن مصدره في العقد، وقد يجد سنده في القانون مباشرة، وهذا بموجب نص المادة 883 من القانون المدني والتي جاء فيها : "لا ينعقد الرهن إلا بعقد رسمي أو حكم أو بمقتضى القانون"، والرهن في المادة الضريبية على نوعين رهن ينشأ بموجب القانون وهو الرهن القانوني، وهو عبارة عن حق عيني تبعي يتقرر لمصلحة دائن على عقار ضمانا للوفاء، ورهن آخر ينشأ بموجب الاتفاق الذي يكون بين المدين وإدارة الضرائب وهو الرهن الاتفاقي[1].

[1] –جمال بوشناقة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية، الجزائر، 2006، ص 119.

وعلى هذا الأساس سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين، امتياز الدين الضريبي (المطلب الأول)، وضمانات التحصيل الناشئة عن الرهون (المطلب الثاني).

المطلب الأول
امتياز الدين الضريبي

من بين أهم الضمانات الممنوحة لإدارة الضرائب من أجل تحصيل مستحقات الخزينة العمومية، حق الامتياز، الذي أقره المشرع الجزائري في مجموعة من النصوص القانونية موزعة بين القانون المدني[1]، وبين النصوص الخاصة، إذ أنه أفرد مجموعة من المواد التي تأكد على أهمية حق الامتياز كوسيلة لاستيفاء حق الدولة وعلى أنه يمارس طيلة المدة القانونية للتحصيل.

وعلى هذا الأساس سنقسم هذا المطلب إلى فرعين، الأحكام العامة لحق الامتياز (الفرع الأول)، وحق الامتياز في المادة الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول
الأحكام العامة لحق الامتياز

ينفرد حق الامتياز بمجموعة من الأحكام، تميزه عن باقي الحقوق الأخـرى، تتمثل في خصائصه وأنواعه وآثاره وطريقة انقضائه.

أولا – مفهوم حق الامتياز

يتضح مفهوم حق الامتياز من خلال تعريفه، وبيان خصائصه وأنواعه.

[1] – تناول المشرع المدني حق الامتياز في الباب الرابع (حقوق الامتياز) من الكتاب الرابع الحقوق العينية التبعية أو التأمينات العينية)، المواد 982 إلى 1001 من القانون 58/75 المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية عدد78.

1 – تعريف حق الامتياز

لم يعرف المشرع الجزائري حق الامتياز، وإنما ذكر خصائصه، مراعيا في ذلك ما يميزه عن غيره من الحقوق العينية التبعية[1]، وهذا بموجب المادة 982 من القانون المدني والتي من خلالها يمكننا وضع تعريف لهذا الحق على أنه: أولوية يقررها القانون بموجب نصوص خاصة، وعلى سبيل الحصر لدائن على أموال المدين ضمانا لاستيفاء حقه منه، مراعيا في ذلك صفة هذا الحق.

2 – خصائص حق الامتياز

يشتمل حق الامتياز على مجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي:

1 – 2: الامتياز يقوم لضمان الوفاء بالحق الأصلي الذي يضمنه، فيلازمه نشوئا وانقضاء فإذا تم الوفاء به أو حكم ببطلانه، انقضى وزال بالتبعية[2]، وعلى ذلك لا يوجد حق الامتياز إلا إذا وجد التزام أصلي.

2 – 2: الامتياز تأمين ينشئه القانون، إذ لا يكون هناك امتياز إلا إذا نص عليه القانون صراحة، فالامتيازات التي يقررها القانون تكون على سبيل الحصر لا المثال، وبالتالي فهو حق لا يقاس عليه، وهذا ما نصت عليه المادة 982 من قانون مدني جزائري في فقرتها الثانية "ولا يكون للدين امتياز إلا بمقتضى نص قانوني".

3 – 2: الامتياز حق يتقرر لصفة في الدين، فالمشرع عندما يعطي الامتياز لدين معين، لا ينظر إلى صفة صاحب الحق، وإنما ينظر إلى صفة في هذا الدين تكون جديرة بأفضلية تكفل للدائن استيفاءه، مقدما على غيره من الدائنين حتى على أصحاب التأمينات.

---

[1] – محمد وحيد الدين سوار "حق الامتياز"، المنشور على الموقع الإلكتروني:
www.djelfa.info/vb/showthread.php? 60603283 يوم 2016/04/20، على الساعة 22:25.

[2] – القاضي حسين عبد اللطيف حمدان، التأمينات العينية، دراسة تحليلية شاملة لأحكام الرهن والتأمين والامتياز، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان ،2009، ص 506.

وبالتالي يظل الحق ممتازا تحت يد المحال له في حالة الحوالة، أو الموفى له في حالة الوفاء مع الحلول[1].

ويعتمد المشرع في تقديره لصفة الدين على معايير عدة، إنسانية، اجتماعية، اقتصادية وأهم معيار هو المصلحة العامة، كما هو الحال في امتياز الديون المستحقة للخزينة العامة كالدين الضريبي.

4 – 2: الامتياز حق غير قابل للتجزئة، إذ يبقى على كل شيء ما بقي جزء من الدين الممتاز لم يدفع، كما أن أي جزء من الشيء يبقى ضامنا لكل الدين الممتاز[2].

3 – أنواع حق الامتياز

ينقسم حق الامتياز إلى نوعين، حقوق امتياز عامة، وحقوق امتياز خاصة.

1 – 3: حقوق الامتياز العامة

تقع هذه الحقوق على جميع أموال المدين من منقولات وعقارات، إذ لا تقع على شيء معين بالذات، حيث أنها تخول لصاحبها حق التقدم والأولوية في استيفاء دينه من أموال المدين وقت التنفيذ، بصرف النظر عما كان لديه من أموال وقت نشوء الدين الممتاز، كما أنها لا يثبت فيها حق التتبع، فلا يمكن للدائن أن يتبع أي مال من أموال مدينه، بالإضافة إلى ذلك فإنّ حقوق الامتياز العامة لا تخضع للشهر حتى ولو كان محلها عقارا، إلا أن المشرع جعل لها أسبقية في المرتبة على أي حق امتياز عقاري آخر أو أي حق رهن رسمي مهما كان تاريخ قيده[3].

2 – 3: حقوق الامتياز الخاصة

ترد هذه الحقوق على منقول أو عقار معين، وبالتالي فإنها تنقسم بدورها إلى قسمين:

---

[1] – محمد وحيد الدين سوار، المرجع السابق.

[2] – عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، التأمينات الشخصية والعينة، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، 1952، الجزء العاشر، ص 924.

[3] – محمد حسين منصور، النظرية العامة للائتمان، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 486.

1 – 2 – 3 : حقوق امتياز خاصة ترد على منقول

وهو تأمين عيني على منقول، يخول لصاحبه حق التقدم وحق التتبع، حيث أن هذا الأخير يجعل حق الامتياز معرض للضياع والتبديد، ولتفادي هذا الأشكال أجاز المشرع للدائن طلب وضعه تحت الحراسة[1].

2– 2 – 3 : حقوق امتياز خاصة ترد على عقار وهو حق عيني تبعي على عقار أو عقارات معينة للمدين، ويلزم شهره كشرط لنفاده حيث أنه بحسب تاريخ قيده تتحدد مرتبته، كما أنه يخول صاحبه حق تتبع محل حق الامتياز[2].

ولقد أحال المشرع في خصوص أحكامه إلى أحكام الرهن الرسمي بالقدر الذي لا تتعارض فيه مع طبيعة هذه الحقوق[3].

ثانيا– آثار حق الامتياز وانقضاؤه

يترتب على حق الامتياز آثار معينة، ويخضع في انقضائه إلى أحكام الرهن الرسمي والرهن الحيازي.

1 – الآثار المترتبة على حق الامتياز

بمجرد نشوء حق الامتياز تترتب آثاره، والمتمثلة في تمتع الدائن بميزتي التقدم والتتبع[4].

---

[1] – محمد حسين منصور ، المرجع السابق، ص 487.

[2] – همام محمد محمود زهران، التأمينات العينية والشخصية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2001، ص ص651–652.

[3] – المادة 988 من القانون المدني.

[4] – علي هادي العبيدي، الوجيز في شرح القانون المدني، الحقوق العينية (الحقوق العينية الأصلية – الحقوق العينية التبعية حق الملكية –الحقوق المتفرعة عن حق الملكية) دراسة موازنة، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص 330.

1 – 1 : حق التقدم هو ذلك الحق الذي يخول لصاحب حق الامتياز استيفاء حقه من مال المدين المثقل بالامتياز أو ما يحل محله متقدما في ذلك على باقي الحقوق الأخرى، وهذا وفقا لمرتبته.

فإذا هلك محل الامتياز، انتقل حق التقدم إلى ما يحل محله من التعويض أو مبلغ التأمين وهذا طبقا للمادة 987 من القانون المدني التي نصت على أنه : "يسري على الامتياز ما يسري على الرهن الرسمي من أحكام متعلقة بهلاك الشيء أو تلفه"، فإذا كان الهلاك بخطأ المدين يرجع للدائن الخيار بين استيفاء الدين أو طلب تأمين آخر، أما إذا كان الهلاك بسبب أجنبي انتقل الامتياز إلى ما يحل محل الشيء الذي هلك.

أما فيما يخص مرتبة حق الامتياز، فإن لصاحب حق الامتياز أن يتقدم بحقه على كل الدائنين العاديين والدائنين المرتهنين، حيث يستخلص من المادتين 983 و986 من القانون المدني، أن القانون هو الذي يحدد مرتبة الامتياز كقاعدة عامة، فإذا تعددت الحقوق الممـتازة وقرر لها جميعا مرتبة واحدة، فإن الأفضلية تثبت للحق السابق في النشوء على الحق اللاحق، أما إذا كان حق الامتياز العام وقع على عقار فيتقرر له الأسبقية في المرتبة على أي حق امتياز عقاري آخر أو أي رهن رسمي مهما كان تاريخ قيده، أما إذا وقعت حقوق الامتياز الخاصة على عقار، فيجب شهرها وتتحدد مرتبتها من تاريخ القيد، طالما أنها تخضع لأحكام الرهن الرسمي، وإذا لم تكف هذه العقارات الأخيرة لأداء ديون صاحب حق الامتياز رجع بالباقي على أموال المدين الأخرى، ليس بصفة دائن ممتاز بل كدائن عادي[1].

1 – 2 : حق التتبع هو تلك السلطة التي يمنحها القانون لصاحب الامتياز في ملاحقة المال المثقل به والتنفيذ عليه في أي يد يكون[2].

[1] – محمد وحيد الدين سوار، المرجع السابق.

[2] – علي هادي العبيدي ، المرجع السابق ، ص333 .

إن حقوق الامتياز العامة لا تخول التتبع، أما حقوق الامتياز الخاصة فجميعها تخول صاحبها هذه الميزة، سواء كانت مما يخضع للشهر أم لا، غير أن حق التتبع في المنقول قد يصطدم بقاعدة "الحيازة في المنقول بحسن نية سند الحائز"، بما لها من أثر مسقط[1].

ولذلك فإن حق التتبع تم تنظيمه بما لا يتعارض مع مصلحة الغير حسن النية ، وهذا ما نصت عليها المادة 985 من القانون المدني بقولها : "لا يحتج بحق الامتياز على من حاز المنقول بحسن نية"، وذلك بشرط أن تكون الحيازة قد انتقلت إليه بسند صحيح.

ولتفادي هذه القاعدة أجاز المشرع بموجب الفقرة الثالثة من نفس المادة أعلاه، حماية منه لصاحب حق الامتياز، أن يطلب وضع المنقول تحت الحراسة، ولقاضي الموضوع سلطة تقدير مدى معقولية الأسباب المقدمة والتي يخشى من ورائها تعطيل حق الدائن وتبديد المنقول[2].

2 – انقضاء حق الامتياز

ينقضي حق الامتياز في العقار والمنقول بطريقة تبعية أو بطريقة أصلية.

1 – 2 : الانقضاء بطريقة تبعية

في هذه الحالة ينقضي حق الامتياز إذا انقضى الالتزام الأصلي، سواء بالوفاء أو بغيره من طرق انقضاء الالتزامات[3].

2 – 2 : الانقضاء بطريقة أصلية

ينقضي حق الامتياز الوارد على المنقول بصفة مستقلة، بنفس الطرق التي ينقضي بها الرهن الحيازي على المنقول، أما تلك الواردة على عقار، فتنقضي أيضا بصفة مستقلة بنفس

[1] - نبيل إبراهيم سعد، التأمينات العينية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2005، ص 256.

[2] - محمد وحيد الدين سوار، المرجع السابق.

[3] – همام محمد محمود زهران ، المرجع السابق، ص659.

الطرق التي ينقضي بها الرهن الرسمي، ما لم يوجد نص خاص ينص على طريقة أخرى للانقضاء، وهذا بموجب الإحالة التي نصت عليها المادة 988 من القانون المدني[1].

الفرع الثاني
حق الامتياز في المادة الضريبية

تتميز ديون إدارة الضرائب بحق الامتياز، وهذا ما نصت عليه المادة 991 من القانون المدني، بقولها : "المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان ، لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن".

إذ اعتبر المشرع هنا حق الامتياز المقرر للخزينة العامة كضمان لتحصيل الضريبة، وبالرجوع إلى الأحكام الخاصة للقانون الجبائي نجد أن المشرع الجبائي قد عزز موقف المشرع المدني، بمجموعة من النصوص تبين نوع ومكانة هذا الحق، وأحكامه وخصوصياته، وهذا ما أكده مجلس الدولة في اجتهاداته، حيث جاء في قرار له تحت رقم 001763 بتاريخ 2001/07/30 "تتمتع إدارة الضرائب طبقا للمادة 991 من القانون المدني والمادة 380 من ق ض م، بحق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية على استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة"[2].

وعلى هذا الأساس، سنبين خصوصية تمتع الدين الضريبي بحق الامتياز، وهل هو نفس حق الامتياز الوارد في الشريعة العامة؟ أم يختلف عنه؟ وذلك من خلال أحكامه، أو من خلال خصائصه.

[1] – ونص المادة 988 : " ينقضي حق الامتياز بنفس الطرق التي ينقضي بها حق الرهن الرسمي وحق رهن الحيازة، ووفقا لأحكام انقضاء هذين الحقين ، مالم يوجد نص خاص يقضى بغير ذلك".

[2] – مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، ص 63.

أولا – أحكام حق الامتياز في المادة الضريبية

توجد مجموعة من الأحكام الخاصة بحق الامتياز في المجال الضريبي، تتعلق بنوعه وترتيبه وآثاره وطرق انقضاءه.

1 - نوع ورتبة امتياز الدين الضريبي

1 – 1: نوعه

تتمتع الضرائب بمختلف أنواعها بامتياز عام على جميع أموال الملزمين بتأديتها[1]، إذ أنها لا ترد على مال معين بالذات، وإنما كافة أموال المدين ضامنة للوفاء بالدين الضريبي، حيث إن محل الامتياز هو ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز، طبقا للقوانين الخاصة، وتكون هذه الأموال عادة منقولا، وقد يمتد الامتياز إلى عقار إذا لم يكف المنقول، فيصبح الامتياز على العقار بطريقة عرضية[2].

1 – 2 : رتبته

بالرجوع لنص المادة 991 من القانون المدني، نجدها بينت رتبة الدين الضريبي، واعتبرت المبالغ المستحقة للخزينة العامة تسبق جميع الحقوق الممتازة الأخرى بما في ذلك الحق المضمون برهن رسمي، ماعدا المصاريف القضائية[3]، وهذا ما أكدته أيضا المادة 495 من ق ض غ م، وأضافت المبالغ الواجب أداؤها بالنسبة لستة أشهر من الإيجار، وكذا المطالبة المقدمة قانونا من مالكي السلع التي مازالت في شكل طرود مربوطة بحبال[4].

---

[1] – عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة تشريعا وتطبيقا، الطبعة الأولى، دار الخلود، بيروت، لبنان، 2002، ص 311، وانظر برحماني محفوظ، الضريبة العقارية، دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009، ص 258.

[2] – عبد الرزاق أحمد السنهوري، المرجع السابق، ص 949.

[3] – برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص 218.

[4] – المادة 495 الأمر رقم 76 – 104 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية عدد 70.

أما فيما يخص ترتيب أنواع الضرائب فيما بينها، فإن امتياز الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هو الذي له حق الأفضلية[1]، ولكن عمليا لا يتم التفرقة بين نوع وآخر من الضرائب فكلها تأخذ مرتبة واحدة، حيث لا يهم ترتيب حق الامتياز بين أنواع الضرائب فيما بينها لأنها جميعها حق مستحق للخزينة، فالمهم إذا كيفية تحصيلها جميعا دون أن يسقط أحدها من التحصيل.

وفي حالة تزاحم حقوق الخزينة فيما بينها، فإنها ترتب على النحو الذي نصت عليه المادة 991 ق م، والمادة 382 من ق ض م و ر م [2]، وهي كما يلي:

- المصاريف القضائية.
- امتياز الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- امتياز ديون الدولة غير المستحقة للضريبة وأملاك الدولة.
- امتياز الحصائل والديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية.
- امتياز الغرامات والعقوبات المالية[3].

وبالنظر إلى المادة 386 من نفس القانون، نجد أن رتبة امتياز الخزينة يأتي في المرتبة الأولى قبل الامتياز الخاص بالرسوم لفائدة الولاية، وقبل تلك المحصلة لفائدة البلدية[4].

---

[1] – المادة 366 من الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل، جريدة رسمية عدد81، تنص على أن امتياز الرسوم على رقم الأعمال، يكون أولى في مرتبته من امتياز رسوم التسجيل، وتنص المادة 144 الأمر 102/76 المتضمن ق ر ع ر أ على أن رتبة الرسم على القيمة المضافة تكون بنفس المستوى مع رتبة الامتياز المنصوص عليه في المادة 495 من الأمر رقم 101/76 المتضمن ق ض م و ر م .

[2] – المادة 382 من الأمر رقم 105/76 المتضمن قانون التسجيل معدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2001.

[3] – برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص 259.

[4] – المادة 386 من الأمر 101/76 المضمن ق ض م و ر م، والمادة 25 من الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/29 والمتضمن قانون الطابع، جريدة رسمية عدد 39.

2 - آثار حق الامتياز وطرق انقضائه

يترتب على حق امتياز الدين الضريبي آثار معينة، كما أن انقضاءه يخضع لأحكام خاصة.

1– 2 : آثار امتياز الدين الضريبي

بمجرد نشوء حق الامتياز للدين الضريبي، يترتب عنه آثار تتمثل في:

1 – 1 – 2 : حق التقدم نصت على هذا الحق المواد 380، 383 من ق ض م و ر م، حيث تنص المادة 380 : "يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل..."، وفي هذا تكريس حق الأولوية والأفضلية للدين الضريبي.

2 – 1 – 2 : حق التتبع خلافا للقواعد العامة التي تحكم حق الامتياز العام، فإنّ حق امتياز الدين الضريبي وبالرغم من أنه امتياز عام، إلا أنه يترتب عليه حق التتبع، وهذا حسب الفقرة الثانية من المادة 380 ق ض م و ر م، التي نصت على أنه "يمارس حق الامتياز على المنقولات والأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدت"، ونفس الشيء قررته المادة 144 من ق ر ع ر أ، حيث يتابع محل الامتياز أينما وجد، كما لا يستلزم قيد حق امتياز الدين الضريبي إذا كان محله عقارا[1] ، ولا يشهر[2].

2 – 2 : انقضاء امتياز الدين الضريبي

إن حق الامتياز باعتباره تأمينا نشأ ضمانا للوفاء بالالتزام المضمون، هو الدين الضريبي فإنه ينقضي بوفاء المكلف بدينه اتجاه إدارة الضرائب، أي ينقضي بصفة تبعية.

أما عن انقضاءه بصفة أصلية، فهنا نرجع إلى القواعد العامة، مع وجود اختلاف، حيث إن امتياز الخزينة لا ينقضي بهلاك مال معين من أموال المدين، وهذا لعدم ورودها على مال بذاته

[1] – نبيل إبراهيم سعد، المرجع السابق، ص 261.

[2] – همام محمد محمود زهران، المرجع السابق، ص 650.

وإنما كل أمواله الضامنة للوفاء[1]، كما أنها لا تنقضي باتحاد الذمة ولا بالمقاصة، إذ أنها تنقضي بالبيع الجبري.

ثانيا: خصائص وشروط امتياز الدين الضريبي

إن حق الامتياز المخول لإدارة الضرائب من أجل تحصيل ديونها، يمتاز بمجموعة من الخصائص والشروط، نص عليها المشرع الجبائي، من خلال نصوص قانونية خاصة موزعة بين القوانين الجبائية المختلفة.

1 - خصائص حق امتياز الدين الضريبي

1 – 1 : حق الامتياز لا يفرض إلا بموجب نص قانوني، إذ لا يمارس حق الامتياز في مادة الضرائب إلا بمقتضى القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل، وهذا ما نصت عليه المادة 381 من ق ض م و ر م، في فقرتها الأولى[2].

2 – 1 : تخضع ديون الخزينة العمومية إلى نفس أحكام حق الامتياز المقرر في مجال الضرائب المباشرة والمسندة قانونا لإدارة الضرائب المباشرة، وهذا ما نصت عليه المادة 382 من نفس القانون[3].

3 – 1 : حق الامتياز في المادة الضريبية يمارس على جميع أنواع الضرائب بغض النظر على نوع الضريبة، وهذا ما يستنتج من عبارة "... من قبل الإدارات الجبائية المكلفة بالتحصيل وخاصة من قبل إدارة الضرائب المختلفة"، المنصوص عليها في المادة 382 من نفس القانون.

4 – 1 : يمارس حق الامتياز كضمان لتحصيل الدين الأصلي، وكذا الغرامات والعقوبات الجبائية، إلا فيما يخص رسوم التسجيل، فإن حق الامتياز يمارس فقط من أجل تحصيل الديون الأصلية المعهودة إلى إدارة التسجيل، ولا يمارس من أجل تحصيل الرسوم الزائدة والغرامات

---

[1] – همام محمود زهران، المرجع السابق، ص 713.

[2] – المادة 381 من الأمر 101/76، المتضمن ق ض م و ر م.

[3] – المادة 382 من نفس الأمر.

والعقوبات، بخلاف الضرائب المباشرة، وهذا ما نصت عليه المادة 366 من القانون التسجيل في فقرتها الأولى[1].

5 – 1 : يمارس حق الامتياز طول المدة القانونية للتحصيل، اعتبارا من إدراج الجداول في التحصيل ما لم يسقط الدين الضريبي بسبب التقادم المسقط للحق، وهذا ما نصت عليه المادة 380 من ق ض م و ر م[2].

6 – 1 : محل الامتياز المقرر لإدارة الضرائب هو الثمن المرجو تحصيله من خلال بيع الأشياء المحجوزة، أو من تلك العقارات التي وقعت عليها رهنا قانونيا، وهذا حسب ما نصت عليه المادة 381 من ق ض م و ر م، ومن خلال الفقرتين الأولى والثانية للمادة 380 من نفس القانون، نستنتج بأن حق الامتياز يمارس على جميع أموال المدين، ولكن حسب الترتيب الآتي، يمارس على المنقولات والأثاث، ثم على العقارات في حالة عدم كفاية الأولى، شرط أن يكون العقار خاليا من الرهون الاتفاقية[3].

2 - شروط ممارسة حق امتياز الدين الضريبي

تتمثل شروط ممارسة حق امتياز الدين الضريبي في الشروط التالية:

1 – 2 : استحقاق الدين الضريبي، ووجود سند التحصيل، والمتمثل في جدول التحصيل والتي نتطرق إليها في الفصل الثاني بالتفصيل.

---

[1] – المادة 366 من الأمر رقم 05/76 المتضمن قانون التسجيل "إن للدولة امتياز بالنسبة لجميع المنقولات وأمتعة الأثاث العائدة للمدينين بالضريبة، فيما يخص التحصيل المعهود إلى إدارة التسجيل بمقتضى هذا القانون غير تحصيل الرسوم العائدات والغرامات والعقوبات".

[2] – تنص المادة 380 من الأمر76/ 101 المتضمن ق ض م و ر م" يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل".

[3] – المادة 380 الفقرتين الأولى والثانية من ق ض و ر م، والتي جاء فيما معناهما يمارس حق الامتياز على المنقولات والأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة وعلى جميع العتاد المسخر لاستغلال مؤسسة تجارية حتى لو اعتبر هذا العتاد عقارا، بشرط عدم وجود رهون اتفاقية.

2 – 2 : عدم تقادم الدين الضريبي، بحيث أنه لا يمكن ممارسة حق الامتياز إذا سقط الدين عن طريق التقادم المسقط، والتي مدته أربع سنوات من تاريخ استحقاق الضريبة، ولكن هناك استثناءات على مبدأ التقادم والتي سنتطرق إليها أيضا في الفصل الثاني.

3 – 2 : إذا كانت للمدين المكلف بالضريبة أملاك منقولة أو عقارية، وكانت محل رهن لضمان استيفاء دين ضريبي سابق، فهنا لا يمكن لإدارة الضرائب، من خلال قابض الضرائب المختلفة المباشرة، أن يرخص بممارسة المتابعات في حق الأملاك من أجل اتخاذها رهينة أو ضمانة للخزينة صاحبة الامتياز، بمناسبة تحصيل دين ضريبي جديد يضاف للدين القديم المرهونة هذه الأملاك لاستيفاء قيمة، أو لتحصيل غرامات التأخير والعقوبات، فإن كانت قيمة الدين الجديد أكبر من قيمة هذه الأملاك المرهونة، ومن أجل ضمان تحصيل الدين القديم والجديد ينبغي على إدارة الضرائب أن توسع مجال الضمان، وهذا من خلال توقيع رهنا جديدا أو حجزا جديدا يضمن لها استيفاء الدينين الجديد والقديم.

ولكي تدخل إدارة الضرائب العقار أو المنقول في الرهن الجديد يتعين عليها رفع الحجز أولا، حيث لا يتم الرهن الجديد إلا إذا قام المحاسب برفع الحجز عن هذه الأملاك رفعا قانونيا.

ويتوقف رفع الحجز على دفع الدين الضريبي من المكلف بالضريبة، أو يقوم المدين بمعاودة تحمل الدين الجبائي الجديد والقديم، ويكون هذا عن طريق كتابة تعهد لدى القابض المختص بأنه سيتحمل هذا الدين، وبأنه سيقوم بالوفاء به، ولكن لا نقصد به تقسيط الدين أو إعادة جدولته، فهذان الإجراءان مستقلان عن هذه الحالة التي نحن بصددها.

كما يجوز لقابض الضرائب المختلفة أن لا يلجأ إلى رفع الحجز، وإنما يقوم ببيع هذه الأملاك المحجوزة، واقتطاع من ثمنها الضريبة المستحقة، ما لم توجد موانع قانونية تمنع ذلك[1] حيث أن حق الامتياز يمارس على جميع الأملاك المنقولة والعقارية التي كانت محل حجز من قبل الإدارات الجبائية، وخاصة إدارة الضرائب المختلفة، أي حق الامتياز يمارس على ثمنها[2].

[1] – المادة 381 من الأمر 101/76 المتضمنة ق ض م و ر م.

[2] – المادة نفسها الفقرة الثانية "يمارس حق الامتياز على جميع الأملاك المنقولة والعقارية التي كانت محل حجز من قبل الإدارات الجبائية المكلفة بالتحصيل وخاصة من قبل إدارة الضرائب المختلفة".

4 – 2 : إن الامتياز المنصوص عليه في المادتين 380 و 386 من ق ض م و ر م، يعتبر قد تم على الضمانة، حيث أنه يبقى هذا الامتياز ساريا ومحافظا على وجوده، إلى غاية أن يتم تحقيقه، وهذا بمجرد مسك الضمانة عن طريق الحجز[1].

5 – 2 : تنص المادة 496 من ق ض غ م، على طريقة غير مباشرة للممارسة حق الامتياز الممنوح لإدارة الضرائب، إذ يحل محلها الصناع والتجار بالجملة للمنتوجات الخاضعة للضريبة، ويقومون بدفع الرسوم المفروضة على تلك المنتجات لحساب زبائنهم، حيث يقومون بحساب قيمة الرسوم الضريبية على تلك السلع، ويدرجونها ضمن الثمن أو في خانة لوحدها، وبالتالي يقوم تجار التجزئة بدفعها بطريقة غير مباشرة، هكذا إلى أن يدفعها آخر مستهلك[2]، وهذا حسب آلية عمل وتحصيل الرسم على القيمة المضافة.

6 – 2 : نظرا لخضوع الدين الضريبي للتقادم، فقد وضع المشرع بموجب المادة 383 من ق ض م و ر م، قيدا على أعوان التنفيذ التابعين لكتابة الضبط والموثقين والأعوان المكلفين بالحراسة القضائية، وجميع المستأمنين العموميين على الأموال التابعة للمكلف بالضريبة، والتي تم إيداعها لديهم، إذ يتمثل هذا القيد في منع هؤلاء المستأمنين من أن يسلموا للورثة والدائنين وغيرهم من الأشخاص الذين لديهم حق في قبض هذه المبالغ المودعة لديهم، إلا بعد إثبات أداء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة المستحقة والتي تكون على عاتق المكلف بالضريبة الذي حصلت المبالغ المذكورة في عهدته، أما إذا كانت هذه الأموال المودعة لدى الأعوان والمستأمنين المذكورين أعلاه، خاضعة للضريبة، وكانت مستحقة الدفع، هنا يرخص لهم بأن يحلوا محل المكلف بالضريبة، ويقوموا بدفع قيمة هذه الضرائب مباشرة،

[1] – المادة 387 من نفس القانون الفقرة الأولى "يعتبر أن ممارسة الامتياز المنصوص عليه في المادتين 380 و 386 قد تمت على الضمانة، ويحتفظ به أيا كانت فترة تحقيقه بمجرد ما يتم مسك الضمانة عن طريق الحجز".

[2] – المادة 496 الفقرة الأولى من الأمر 101/76 المتضمن ق ض ح و ر م تنص على أن "أن الصناع والتجار بالجملة للمنتوجات الخاضعة للضريبة الذين دفعوا الرسوم المفروضة على تلك المنتجات لحساب زبائنهم، يحلون محل الامتياز الممنوح لإدارة الضرائب بموجب المادة 495 أعلاه".

وهذا قبل الشروع في تسليم هذه الأموال المودعة لديهم، مع إيداع وصلات الإيراد من الضرائب في حسابهم وتطبق هذه الأحكام أيضا على القائمين بتصفية الشركات المنحلة[1].

المطلب الثاني
ضمانات التحصيل الناشئة عن الرهون

منح القانون للخزينة العامة كل الصلاحيات، لاتخاذ أي إجراء تراه مفيدا يضمن لها تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الواجب تحصيلها، كما يجوز لها أن تمنح للمكلفين بالضريبة آجالا أخرى لتسديد ديونهم الضريبية، وتوكل هذه الصلاحيات لقابض الضرائب المختص إقليميا[2]، حيث يجوز لهذا الأخير أن يمنح آجالا جديدة للاستحقاق على أن يكون هذا الطلب يخدم مصالح الخزينة، وتكون الإمكانيات المالية لصاحب الطلب تضمن تحصيل الدين الضريبي[3]، وهذا من خلال تقرير قابض الضرائب لضمانات تضمن تحقيق ذلك.

حيث نص المشرع الجبائي على ذلك بموجب المادة 156 من ق إ ج[4]، والتي جاء في فقرتها الأولى ما يلي: "يجوز لقابض الضرائب في مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك، آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها...".

وفي مقابل ذلك ألغى المادة 158 من نفس القانون[5]، والتي كانت تتعلق بطلب تأجيل الدفع، حيث كان القابض وفي مجال التحصيل، يمكنه أن يقبل الطلبات المقدمة من المدين المكلف بالضريبة المتعلقة تأجيل الدفع، ولكنه بإلغائه للمادة المذكورة أعلاه أخرج هذا الطلب من نطاق سلطاته وأبقاها في سلطة الخزينة العمومية، في حين أبقي له سلطة قبول الطلبات المتعلقة بتقسيط الدين فقط.

---

[1] – المادة 383 من الأمر 101/76 المتضمن ق ض م و ر م.

[2] – ق إ ج، المادة 157.

[3] – ق إ ج، المادة 156 فقرة 1.

[4] – المادة 156 من القانون 21/01 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن ق إ ج.

[5] – المادة 158 ملغاة بموجب المادة 46 من القانون رقم 11– 6 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

وبالرجوع للمادة 156 ق إ ج، نلاحظ أن المشرع لم يحدد طبيعة ونوع الضمانات وإنما تركها للسلطة التقديرية للقابض، ولكنه وضع شرط أن تكون كافية لتغطية الدين الذي ستضمنه، ولكن بالرجوع إلى الفقرة الرابعة من المادة 84 من قانون التسجيل، نجد أن المشرع حدد هذه الضمانات، ومن بينها نجد الرهون الاتفاقية، ولكن هذا لا يعني أنها ضمانات على سبيل الحصر وإنما هي على سبيل المثال، وهذا راجع لقيمة الدين الضريبي ونوع الضريبة في حد ذاتها.

وأهم هذه الضمانات تتمثل في الرهون، التي يكون مصدرها الاتفاق بين المدين والقابض، أو مصدرها القانون مباشرة، حيث تلجأ إدارة الضرائب من أجل تحصيل دينها الضريبي بمجرد أن يصبح الدين مستحق الأداء، ويتقاعس المدين عن الوفاء به إراديا، وعندها تقوم إدارة الضرائب بتوقيع الرهن دون حاجة إلى موافقة المدين.

وعلى هذا الأساس، سنتناول الرهن القانوني (الفرع الأول)، ثم الرهن الاتفاقي (الفرع الثاني).

الفرع الأول
الرهن القانوني

يمنح القانون للخزينة العمومية حق الرهن القانوني على جميع الأملاك العقارية المملوكة للمدين بالضريبة، من أجل تحصيل الضريبة مهما كان نوعها وطبيعتها، وهذا ما أكدته المادة 388 من ق ض م و ر م[1]، حيث جاء فيها :" للخزينة العمومية رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة وذلك بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية المذكورة في هذا القانون...".

ويتم تحقيق هذا الرهن، بقيام قابض الضرائب المباشر بتسجيله لدى المحافظ العقاري المختص، الذي يوجد في مجال اختصاصه عقار المدين بدين ضريبي، إذ يكون مرفقا بالوثائق

[1] – المادة 388 من ق ض م و ر م، ومعدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية 2006، والمادة 16 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

الإدارية المنصوص عليها في التشريع المعمول به[1]، وبمجرد تسجيله يترتب عليه آثار، كما أنه يحق للمدين المكلف بالضريبة أن يقوم برفع اليد على هذا الرهن، ولكن قبل التطرق لهذا كله، نبين خصائص الرهن القانوني الذي توقعه إدارة الضرائب.

أولا – خصائص الرهن القانوني

يتميز الرهن القانوني بمجموعة من الخصائص والتي تتمثل فيما يلي:

1 - يوقع الرهن القانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة، وهذا من أجل استيفاء الدين الضريبي الأصلي بمختلف أنواع الضرائب وكذا الغرامات الجبائية.

2 - إلزامية تسجيل الرهن القانوني لدى المحافظة العقارية المتواجدة في دائرة اختصاصها العقار محل الرهن.

3 - لا يمكن تسجيل الرهن القانوني إلا في حالة فرض زيادة أو غرامة لعدم إتمام الدفع وليس بمجرد رفض المدين المكلف بالضريبة أداءها، حيث أن التسجيل يكون ابتداء من تاريخ فرض الزيادة أو الغرامة لعدم إتمام الدفع، وهذا ما نصت عليه المادة 388 من ق ض م و ر م ولكن يوجد استثناء على هذه الخاصية، والمنصوص عليه في المادة 366 من قانون التسجيل، والمتمثل في أنه يجوز لإدارة الضرائب أن تسجل رهنا قانونيا على عقارات التركة لاستيفاء رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، إذ أن هذه الرسوم تمثل أصل الدين وليس الزيادة أو الغرامات التي فرضت على المكلف بالضريبة لعدم إتمامه الدفع، حيث أن التسجيل في هذه الحالة يكون من يوم فرض الضريبة ودخولها نطاق الاستحقاق[2].

كما أن خاصية وجوب تسجيل الرهن القانوني لدى المحافظ العقاري، يرد عليها استثناء حيث لا تسجل الرهون القانونية إذا كانت من أجل تحصيل الدين من الضرائب مهما كان نوعها وكذا الغرامات، في حالة ما إذا تم إرسال جداول وسندات التحصيل وكشوف الحواصل إلى

[1]- Direction générale des impôts , Direction des impôts de la wilaya de Skikda, direction du recouvrement, "cours du recouvrement forcé de l’impôts", polycopie intérieure destinée aux agents de fisc ,sans date, P. 20.

[2] – المادة 366 من الأمر 105/76 المتضمن قانون التسجيل .

محصل الضريبة المكلف بتحصيلها مباشرة من طرف مصالح وعاء الضريبة، حيث أن أثر هذا الرهن القانوني يبدأ من تاريخ الإرسال[1].

4 - بمجرد تسجيل الرهن القانوني تكون له الأولوية، حيث أنه يأخذ رتبته تلقائيا، وهذا ما نصت عليه المادة 26 من قانون التسجيل.

ثانيا – آثار الرهن القانوني

تترتب آثار على الرهن القانوني والتي تتمثل في ما يلي :

1 – عند تسجيل الرهن في المحافظة العقارية ينشأ حق لصالح المحاسب العمومي على العقار المرهون دون الحاجة إلى غل يد المدين عنه[2].

2 – يجوز لقابض الضرائب بيع هذا العقار المرهون، متبعا في ذلك نفس إجراءات بيع المحجوزات من العقارات[3].

3 – يمنع على المدين المكلف بالضريبة أن يقوم بتسجيل رهن قانوني على نفس العقار الذي وقعت إدارة الضرائب رهنا قانونيا عليه، وهذا من خلال الحظر المشروط والمفروض على المحافظ العقاري، إذ يحظر عليه تسجيل رهنا قانونيا آخر لفائدة المدين على نفس العقار المرهون لاستيفاء حق الخزينة العامة، من أجل ضمان آخر، إلا بعدما يقدم له مستخرج من جدول الضرائب مصفى، يبين أن ذمته بريئة من الالتزامات الملقاة على عاتقه اتجاه الإدارة الضريبية، وهذا عن طريق تسديد ما لديه من ديون اتجاهها، أو يقدم جدول الدفع بالتقسيط[4]، وهذا الأثر يرد عليه استثناء، إذ أن هذا الحظر المقرر للمحافظ العقاري، ينتفي في حالة ما إذا كان الرهن القانوني على عقارات التركة[5].

---

[1] – المادة 146 من الامر 102/72 المتضمن ق ر ع ر أ ، وكذا المادة 497 من الأمر 104/76 المتضمن ض غ م.

[2]– Direction générale des impôts, op.cit, P. 20.

[3] –Ibidem.

[4] – المادة 388 الفقرة الأخيرة من الأمر 101/76 المتضمن ق ض م و ر م.

[5] – المادة 366 من الأمر رقم 105/76 المتضمن قانون التسجيل.

ثالثا- انقضاء الرهن القانوني

يتم رفع اليد على الرهن القانوني، بتسليم شهادة إبراء الذمة، وهي عبارة عن مستخرج يستخرج من إدارة الضرائب، يبين فيه صاف ذمة المدين اتجاهها، حيث أن هذا المستخرج لا يسلم إلا إذا تم الوفاء بالدين الضريبي كاملا، ولكن في بعض الحالات يقوم المكلف بالضريبة بالوفاء بالدين الضريبي إلا أن إدارة الضرائب تتعسف ولا تمنح هذا المستخرج للمدين، ففي هذه الحالة يمكن لهذا الأخير أن يطلب من الإدارة أن تقدم له هذا المستخرج عن طريق تقديم شكاية لدى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو لدى مدير كبريات المؤسسات، كل حسب مجال اختصاصه، وإذا انتهت المدة القانونية الممنوحة لهم في البت في هذا الطلب، فلا يبقى له سوى رفع دعوى قضائية ضد الإدارة الضريبية ومطالبتها بتقديم هذا المستخرج[1].

الفرع الثاني
الرهن الاتفاقي

إن مهمة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الضريبية من اختصاص قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا، ولهذا فقد منحه المشرع سلطة تقرير ضمانات تكفل تحصيل الدين الضريبي، في حالة ما إذا قام المكلف بهذا الدين بتقديم طلب يتضمن تقسيط هذا الدين، وهذا ما نصت عليه المادة 156 من ق إ ج، والتي جاء فيها أنه: "يجوز لقابض الضرائب في مجال التحصيل منح كل مدين يطلب ذلك، أجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم، بمختلف أنواعها، وبصفة عامة، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة، والإمكانيات المالية لصاحب الطلب.

[1] – يتمثل هذا المستخرج في شهادة عدم الخضوع للضريبة وهي وثيقة يطلبها المكلف من مصلحة الضرائب تدل على براءة المواطن من الجباية أو الغرامات المفروضة عليه، انظر: واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجائر: دراسة حالة ببلدية قمار ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات لشهادة الماستر في علوم التجارة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، تخصص، محاسبة وجبائية معمقة، السنة الجامعية 2011_2012، ص85.

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

جعل المشرع تقرير القابض لهذه الضمانات أمر جوازي راجع لسلطته التقديرية[1]، وهذا من خلال استعماله لكلمة "يجوز"، كما أنه ترك الاختيار ما بين أن يقرر ضمانات تكفل مبلغ الدين الضريبي المراد تقسيطه، وبين أن يقوم بتوقيع حجز تحفظي[2] على الوسائل المالية التي يملكها المدين، فالقابض هنا يقرر ما يراه مناسبا ومفيدا للخزينة العمومية، ويختار ما يمكنه أن يجعل عملية التحصيل سهلة ومجدية تضمن الحصول على مستحقات الدولة وبما يتماشى والإمكانيات المتاحة لدى المدين مقدم الطلب.

فإذا اختار القابض أن يقدم المدين ضمانات معينة، فالمادة 156 ق إ ج نجدها أقرت بتقديم ضمانات، ولكنها لم تحدد نوع هذه الضمانات، وهذا يدل على أن هذه الضمانات تكون على إطلاقها، أي لم يحصرها المشرع في نوع معين وإنما تركها لسلطة القابض، يقدرها تبعا لقدرات المدين ، وهذا ذكاء من المشرع لضمان أكبر قدر من الحلول لتحصيل الدين، ويقلل من طرق تهرب المدين من الدفع، ويبين حسن نية المدين إذ قام بطلب تقسيط الدين بدل من عدم دفعه نهائيا.

---

[1] – انظر حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا نابلس فلسطين، 2008 ، ص 45.

[2] – الأصل في مادة الضرائب هو توقيع الحجز الإداري ولكن استثناء يمكن لإدارة الضرائب أن توقع حجزا تحفظي على ممتلكات المدين حتى تلك المتنقلة، انظر :

Direction générale des impôts, instruction générale sur le contentieux du recouvrement de l'impôt, N°02 du25/04/2012, p. 18.

ولكن بالرجوع إلى المادة 84 من قانون التسجيل، نجدها ذكرت إحدى هذه الضمانات، التي يمكن للمدين تقديمها، والمتمثلة في الرهن الاتفاقي.

حيث أن هذا الرهن قد يقع على الأملاك العقارية للمدين، وقد يقع على الأملاك المنقولة، بشرط أن تكون ملك للمدين وكافية لتغطية قيمة الدين الضريبي.

عندما يستلم القابض المختص طلب التقسيط من المكلف بالدين الضريبي، يأخذ كل المقاييس النافعة، لتكوين ضمانات خاصة لضمان تحصيل الضريبة[1]، حيث يقوم بدراسة الملف المقدم، وإجراء تحريات حول وضعية هذا المدين المالية، هل يملك أملاك وممتلكات تكون كافية لأخذها ضمانة للتحصيل؟ وكذلك حول وضعيته اتجاه الإدارة الضريبية، كقيامه بتسديد ما عليه من ديون اتجاها في الآجال المحددة وإيداع تصريحاته في آجالها، وهذا بالتنسيق مع مفتشية الضرائب، ومصلحة المنازعات، فإذا وجد أملاكا كافية، يقوم باستدعاء المدين، يوقع معه عقد رهن[2]، ثم يقوم بتسجيله لدى المحافظة العقارية، ويكون معفى من رسوم التسجيل[3].

المبحث الثاني
مسؤولية الغير عن الدين الضريبي

إن القانون الجبائي من بين القوانين التي تتميز بنوع من الذاتية، حيث أنه يضم مجموعة من القواعد القانونية التي تتميز بالمرونة، وسرعة التغيير، لتحقيق أهدافها، وهذه الخاصية جعلته في علاقات وثيقة مع القوانين الأخرى، كالقانون التجاري، وخاصة أن المكلفين بالضريبة منهم التجار والمؤسسات والشركات، وبالتالي كان لزاما عليهم إضافة إلى التقيد بالالتزامات الجبائية المختلفة، التقيد أيضا بالالتزامات المحاسبية وهذا من أجل تمكين أعوان الإدارة الجبائية من المراقبة وحق الاطلاع، للتأكد من التصريحات المقدمة.

[1] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة الجزائر، 2011، ص 78.

[2] – عقد الرهن هنا، هو عبارة عن عقد بين الطرفين، المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب أو الإدارة المكلفة بجباية الضرائب والرسوم، والذي يكون قابض الضرائب ممثلها القانوني في مجال التحصيل.

[3] – برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص 254.

وكذلك علاقته بالقانون الجنائي والقانون المدني، وباعتبار هذا الأخير هو الشريعة العامة لمختلف القوانين، فقد تبنى القانون الجبائي بعض المبادئ الواردة فيه، والتي لا تمس بميزة الذاتية فيه، وأهمها مبدأ التضامن، حيث قرر المسؤولية التضامنية في تنفيذ الالتزام بدين الضريبة[1]، وبما أن التضامن[2] لا يفترض وإنما يكون بناء على اتفاق أو نص في القانون[3]، فإنه نص صراحة على هذا المبدأ في مختلف القوانين الجبائية بصرف النظر عن مجال تدخلها، حيث نص على تحمل أشخاص آخرون غير المكلف الأصلي بالضريبة، مسؤولية دفع الدين الضريبي تضامنا مع المكلف بها، وهذا على أساس عدة اعتبارات وتبريرات، أخذها المشرع ليبرر شرعية وقانونية إعمال مبدأ التضامن في المادة الضريبية، كالمصلحة التي تجمع أفراد العائلة الواحدة، إذا ما كانوا يشتركون في ذمة مالية واحدة، أو على أساس المسؤولية القائمة على مبدأ التكفل من رب الأسرة، أو لاعتبارات اقتصادية، فقد تكون المصلحة التي تجمع بين شخصين مثلا كالتجار أو مالك المحل التجاري والشخص الذي ينتفع بهذا المحل ويستغله سواء عن طريق الإيجار أو الانتفاع، تلك المصلحة المشتركة التي جمع بين الورثة الشركاء في الميراث، فكل هذه المبررات وصفها المشرع، ليبرر غاية أكبر ألا وهي تحقيق مصلحة الدولة عن طريق المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، بتعزيز طرق ووسائل تحصيل ديونها المستحقة، وخلق أشخاص متعددين بخلاف المكلف الأصلي، وتحميلهم مسؤولية الدين الضريبي.

وبما أن التضامن في مجال التحصيل يعتبر استثناء على القاعدة، فإن المشرع الجبائي لما اتجهت إراداته لتبنيه لم يأخذه على إطلاقه، وإنما وضع له قيود وشروط، إذا تحققت، وجد هذا المبدأ مجالا لتطبيقه في المادة الضريبية، وإذا لم تتوفر ولم تتحقق انتهت مسؤولية الأشخاص اتجاه المكلف الأصلي التضامنية، وهنا نرجع إلى الأصلي، وهو تحمل المكلف الذي تم تقييده في جدول التحصيل، مسؤولية الوفاء بالالتزام الملقى على عاتقه.

---

[1] – محمد علوم على المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2010، ص276.

[2] – الفصل الثالث "تعدد طرفي الالتزام"، القسم الأول "التضامن"، والذي يضم المواد من 217 إلى 235 من القانون المدني.

[3] – المادة 217 من القانون المدني،" التضامن بين الدائنين أو بين المدينين لا يفترض، وإنما يكون بناء على اتفاق أو نص في القانون".

وعلى هذا الأساس سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين، التضامن الجبائي على أساس المصلحة (المطلب الأول)، والمسؤولية الجبائية لمسيري الشركة(المطلب الثاني).

المطلب الأول
التضامن الجبائي على أساس المصلحة

تنص المادة 372 من ق ض م و ر م : "ينفذ الجدول المدرج قانونا في التحصيل وجوبا في حق المكلف المقيد فيه، وكذلك في حق ممثليه أو من شاركه في المصلحة..."[1]، وبذلك يمكن لإدارة الضرائب المطالبة بتسديد الدين الضريبي، علاوة على المكلف الأصلي المقيد في الجدول المدرج قانونا في التحصيل، كل شخص شارك هذا المكلف في مصلحة، والتي تمثل الواقعة المنشئة للضريبة.

وقد حدد المشرع الجبائي هؤلاء الأشخاص على سبيل الحصر في الباب الثاني بعنوان "التزامات الغير وامتيازات الخزينة في مجال الضرائب المباشرة" بموجب المواد من 373 إلى 378 من نفس القانون.

فإدارة الضرائب تعود على هؤلاء الأشخاص من أجل استيفاء الدين الضريبي عن طريق التضامن الجبائي فيما بينهم، الذي يبرره وجود مصلحة تجمعهم.

كما أن المسؤولية التضامنية لا تتأتى كنتيجة حتمية للملكية المشتركة للعائلة أو الملكية على الشيوع، وإنما في حالات معينة فقط، نص عليها المشرع الجبائي في المجال الضريبي، وإذا ما توفرت شروط معينة، وهذا استثناء على مبدأ استقلالية الذمم المالية للأشخاص أو للأزواج.

[1] – المادة 372 معدلة بموجب المادة 8 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001.

حيث أن العائلة تشكل مؤسسة تجمع المصلحة أو المنفعة وتقوي مصالحهم، وهذا على أساس أنهم ينحدرون من نفس العائلة، وتجمع المصالح يوحدهم مما يجعل تضامنهم قائما[1].

وهو نفس المبدأ يطبق على الخلف العام، حيث ينشأ بينهم نوع من التضامن، لأن مورثهم واحد وبالتالي تركته تجمعهم ومصلحة حصول كل واحد منهم على نصيبه من التركة يخلق بينهم التضامن في تسديد رسوم التسجيل (رسوم نقل الملكية)، وبالتالي فهو تضامن مبني على المصلحة.

كما أن التضامن يكون أيضا بين مالك المحل التجاري وبين مستغل هذا المحل، ويكون بين المتنازل له عن المحل التجاري والمتنازل، والذي يكون أساسه أيضا وجود منفعة ومصلحة بينهم ولكنها ذات طابع اقتصادي.

وعلى هذا الأساس سنقسم هذا المطلب إلى فرعين، التضامن على أساس المصلحة بموجب القرابة (الفرع الأول)، والتضامن على أساس المصلحة الاقتصادية (الفرع الثاني).

الفرع الأول
التضامن المبنى على أساس القرابة

يكون التضامن مبني على المصلحة التي تجمع أفراد العائلة الواحدة

أولا – المسؤولية الجبائية التضامنية للزوج

نص المشرع الجبائي على تحمل المسؤولية الجبائية بالتضامن بين الأزواج وأولادهم القصر بموجب نص المادتين 376 و 377 من ق ض م و ر م، حيث حدد شروط قيام هذه المسؤولية وبين نوع الأملاك التي تخضع لهذه المسؤولية والاستثناءات التي ترد عليها[1].

[1] –Anne laury lequen, La solidarité en matière fiscale, Mémoire réalisé en vu de l'obtention de la 2éme Année du Master recherche, mention droit des affaires, université de Lille II Droit et santé, Ecole doctoral N °74, faculté des sciences juridiques, politiques et Sociales, Année universitaire 2003- 2004, P .51.

1 - شروط قيام مسؤولية الزوج التضامنية

تقوم مسؤولية الزوج تضامنيا عن الدين الضريبي المستحق الأداء، الذي يكون باسم أحد الزوجين، أو المتعلق بأولادهم، إذا ما توفرت مجموعة من الشروط، نصت عليها المادة 376 من ق ض م و ر م و المادة 6 من نفس القانون.

حيث نصت المادة 376 من ق ض م و ر م على ما يلي:

1 – "يتحمل المسؤولية بالتضامن، كلا الزوجين إن تعاشروا في البيت الواحد وكذا أولادهم القصر على أساس الأموال والمداخيل التي تؤول له بعد الزواج عن الضرائب المؤسسة باسم الضريبة على الدخل.

2– يتابع تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي المؤسسة باسم رب الأسرة، على أساس مداخيله الشخصية ومداخيل أولاده الذين يسكنون معه ويستوفون الشروط المطلوبة في المادة 6 – 1، لكي يعتبرون في كفالته، بصفة صحيحة لدى كل واحد من أولاده، ولكن في حدود النسبة المطبقة لنسبة مداخيل كل منهم من مجموع المداخيل الخاضعة للضريبة باسم رب الأسرة".

ومن خلال هذه المادة نستنتج الشروط التي تجعل من رب الأسرة يتحمل مسؤولية دفع الدين الضريبي، والمتمثلة في:

أ – فرض الضريبة يجب أن يكون بعد تاريخ الزواج[2].

ب – أن يكون كلا الزوجين وأولادهم يسكنون بيتا واحدا.

ج – يجب أن يكون الأولاد قصر، حيث أن المادة 376 قد أحالت إلى الفقرة الأولى من المادة 6 من نفس القانون، والتي حددت لنا السن والأوضاع التي يكون فيها الأولاد قصرا والتي

[1]– Dilection générale des impôts, op.cit, p.21.

[2]– Ibidem.

نصت على أنه " تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالته.

ومن أجل تطبيق الفقرة السابقة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساس فرض الضريبة على المكلف بها:

أ – أولاده إذا قلّ عمرهم عن 18 عاما أو عن 25 عاما إذا أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي.

ب – وفقا لنفس الشروط، الأولاد الذين يأويهم في بيته".

حيث أن هذه المادة أضافت شرطا آخر، وهو ألا يكون لهؤلاء الأولاد مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف بها.

كما أن هذه المادة وسعت من مجال تطبيق هذه المسؤولية، حيث أضافت الأشخاص الذين يسكنون معه والذين يعتبرون في كفالته، أي أنهم ليس من أولاه، ولكن في حدود النسبة المطبقة لنسبة مداخيل كل منهم من مجموع المداخيل الخاضعة للضريبة باسم رب الأسرة.

د – يجب أن تكون الأموال والمداخيل التي آلت إلى الزوج خاضعة للضريبة على الدخل[1].

2 - الأموال التي يجوز ممارسة المتابعات عليها

نصت المادة 377 من ق ض م ور م، على الأموال التي يجوز حجزها وبيعها من أجل تحصيل الدين الضريبي المؤسس باسم أحد الزوجين والأولاد، واستثناءاتها، حيث جاء فيها: "من أجل تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم المؤسسة باسم أحد الزوجين، يجوز ممارسة المتابعات بما فيها أعمال الحجز والبيع على الأموال المكتسبة عن طريق الشراء من قبل الزوج أو أموال الزوجة المدينة بالضريبة إلا إذا بادر الزوج المقحم بما يثبت العكس.

[1] – أن التضامن ليس في كل أنواع الضرائب، انظر برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص 252.

تطبق أحكام الفقرة السابقة، إن استوجب الأمر ذلك، على الأملاك المكتسبة بالشراء من قبل الأولاد القصر للزوجين ضمن الشروط المنصوص عليها في الفقرة أعلاه.

لا تمارس المتابعات بالخصوص، على الأملاك من هذا النوع إذا حققت الزوج أو أولاده المعنيون مداخيل شخصية خاضعة للضريبة، يتم عادة التصريح بها وغير مختلة التناسب مع قيمة هذه الأملاك...".

من خلال نص هذه المادة نستنتج بأنه:

يجوز للعون المكلف بتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم المؤسسة باسم أحد الزوجين أن يمارس المتابعات على الأموال المكتسبة عن طريق الشراء من قبل الزوج الآخر من تاريخ حصول الزواج.

وكذلك بالنسبة للأملاك المكتسبة بالشراء من قبل الأولاد القصر للزوجين[1] وهذا على أساس، أن هذه الأموال من المفترض أنها تم تملكها بأموال الزوج أو أموال الزوجة المدينة بالضريبة.

كما أن هذه المتابعات، يجوز أن تصل إلى حد حجز هذه الأملاك وبيعها، وفي مقابل ذلك يحق للزوج أن يعترض على هذه المتابعة، بأن يثبت عكس ذلك، أي أن هذه الأموال تابعة له شخصيا وأنها لم تؤول ملكيتها إليه عن طريق الشراء من قبل الأولاد أو الزوجة.

في حين لا يمكن ممارسة المتابعات من قبل إدارة الضرائب المختصة بالتحصيل على هذه الأموال والأملاك إذا حقق الزوج أو الأولاد المعنيون مداخيل شخصية خاضعة للضريبة والتي يتم التصريح بها، على أن تكون قيمتها غير مختلة التناسب مع قيمة هذه الأملاك[2].

[1] – برحماني محفوظ ، المرجع السابق، ص 253.

[2] – المادة 377 الفقرة الأخيرة من الأمر رقم 101/76 المتضمن ق ض م و ر م.

ثانيا- التضامن بين الورثة

يكون الورثة الشركاء في الإرث متضامنين إزاء رسوم الملكية عن طريق الوفاة[1]، وهذا بموجب نص المادة 85 من قانون التسجيل والتي جاء فيها:

"- يدفع الورثة أو الموصى لهم رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة.

- يدفع الورثة الشركاء متضامنين".

إن هذا التضامن يرد عليه استثناء، حيث لا يمكن لإدارة الضرائب أن ترفع دعوى التضامن من أجل تسديد رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، ضد الورثة الشركاء الذين يستفيدون من الإعفاء المنصوص عليه في المادة 236 من نفس القانون، وهذا بموجب نص المادة 86 من نفس القانون التي جاء فيها: "إن دعوى التضامن من أجل تحصيل رسوم نقل الملكة عن طريق الوفاة الممنوحة للخزينة بموجب المادة 85 أعلاه، لا يمكن ممارستها ضد الورثة الشركاء الذين يستفيدون من الإعفاء المنصوص عليه في المادة 236 من هذا القانون"[2].

ويسأل بالتضامن أيضا عن دفع رسوم التسجيل أطراف العقود التي تكون إما عقودا عرفية، أو عقودا مبرمة في الخارج، وكان من الواجب تسجيلها بالجزائر، والعقود والقرارات التي تصدر من المحكمين[3]، وهذا بموجب المادة 83 من قانون التسجيل والتي تنص على أنه : "يكون الأطراف متضامنين إزاء الخزينة من أجل تسديد الرسوم البسيطة والزائدة المترتبة على الأحكام التحكيمية والقرارات القضائية".

[1] – برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص 253.

[2] – المادة 263 الأمر رقم 105/76 المتضمن قانون التسجيل معدلة بموجب المادة 53 من قانون المالية لسنة 1994 والتي تنص على أنه "يخضع لرسم قدره 2%، بيع الطائرات والبواخر أو السفن التي تستعمل في الملاحة البحرية غير اليخوت أو سفن النزهة، الشراعية وغير الشراعية، بمحرك مساعد أو بدون محرك".

[3] – برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص 253.

الفرع الثاني
التضامن على أساس المصلحة الاقتصادية

إن مسؤولية التضامن الناشئة على المنفعة الاقتصادية، حددها المشرع الجبائي في صورتين: الأولى تتعلق بمسؤولية المتنازل عن المحل التجاري، والثانية تتمثل في مسؤولية مالك المحل التجاري.

أولا- مسؤولية المتنازل له عن المحل التجاري

نص المشرع على مسؤولية المتنازل له عن المحل التجاري وحدد شروطه في المادة 373 من ق ض م و ر م، عندما نصت على أنه : "يجوز تحميل المتنازل له عن محل تجاري خاضع للضريبة، المسؤولية بالتضامن مع المتنازل أو مع ذوي حقوقه على الحصص المشار إليها في المادتين 132، و229، والمؤسسة ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين المذكورتين، والأمر سواء بالنسبة لوارث مكلف بالضريبة يمارس مهنة غير تجارية، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 132 و 238".

ومن خلال هذه المادة، يمكن أن يتحمل الشخص الذي تنازل له عن المحل التجاري الدين الضريبي الذي كان مفروض على مالك المحل التجاري المتنازل عنه، حيث تكون المسؤولية هنا مسؤولية تضامنية بين المتنازل له وبين المتنازل أو ذوي حقوقه على الحصص التي أحالتنا إليها هذه المادة، وهي تلك الحصص المنصوص عليها في المادتين 132 و229 من نفس القانون[1]، وكذلك الأمر نفسه بالنسبة لوارث مكلف بالضريبة يمارس مهنة غير تجارية، وهذا حسب الشروط المنصوص عليها في المادتين 132 و238 من نفس القانون[2].

[1] – المادتين 132 و 229 من الأمر رقم 101/76 المتضمن ق ض م و ر م.

[2] – المادة 238 من نفس الأمر.

حيث يستنتج من خلال ذلك أن المشرع وسع من مجال تطبيق التضامن المقرر للمتنازل له، فقد ضمن كل من المتنازل وذوي حقوقه والوارث، وكذا وسع في محل الالتزام الواقع على عاتق المتنازل له، مستعملا في ذلك كثرة الإحالات إلى نصوص أخرى من نفس القانون.

كما أن مسؤولية المتنازل له عن الدين الضريبي الذي في ذمة المتنازل لا تقوم إلا في حالة حيازته لهذا المحل التجاري[1].

فضلا عن أنه عندما يكون المحل التجاري حصة في شركة، فإنه يجب على دائن الشريك الذي قدم هذا المحل التجاري كحصة في الشركة، أن يتقدم خلال أجل الإشهار القانوني لتقديم المحل التجاري كحصة في الشركة، ويطلب التنفيذ، وعندما لا تقرر الشركة فسخ العقد أو مطالبة الشريك بالانسحاب فإنها تكون متضامنة مع الدائن في دفع الديون المطالب بها[2].

ثانيا- مسؤولية مالك المحل التجاري

يكون مالك المحل التجاري الذي لا يستغل محله متضامنا مع الشخص الذي يستغل هذا المحل التجاري (مؤجر أو موضوع انتفاع)، وهذا بموجب الفقرة الأولى من المادة 374 من ق ض م و ر م التى نصت على أنه : "يتحمل مالك المحل التجاري، المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال هذا المحل التجاري".

وكذلك يكون متضامنا في دفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم والحواصل بجميع أنواعها والتي تكون مفروضة على نشاط مستغل هذا المحل التجاري، وهذا بموجب المادة 375 من نفس القانون والتي جاء فيها : "تطبق أحكام المادتين 373 و 374، على جميع الضرائب والحقوق والرسوم والحواصل بجميع أنواعها المستحقة عن النشاط الممارس في المحل التجاري المعني، والمحصلة من قبل قابض الضرائب المختلفة".

[1]– Direction générale des impôts ,op.cit, p. 21.

[2] – Ibidem.

يضمن هذا المبدأ تحصيل الضرائب المفروضة على المحل التجاري خاصة عندما لا يكون مستغل المحل التجاري في وضعية مالية مريحة (لا تتوفر له الملاءمة)[1]، حيث إن قيام مثل هذه المسؤولية تستلزم وجود تواطؤ مصلحي بين مالك المحل التجاري وبين مستغله، فإذا تبين عدم تواطؤ المالك، انتفت مسؤوليته الجبائية عن الضرائب المفروضة على المستغل إلى هذا الأخير، كما أن هذه المسؤولية تنتفي أيضا في حالة ما قام المالك بتقديم معلومات مفيدة لإدارة الضرائب تفييدهم في البحث عن المستغل المتبوع وملاحقته، وهذا ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 374، والتي جاء فيها : "غير أنه لا تقحم مسؤولية مالك المحل الجاري، عندما يتبين 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".

هذا في حالة ما إذا كان مالك المحل التجاري المستغل شخصا طبيعيا، أما إذا كان مالك هذا المحل المستغل عبارة عن شخص معنوي عام، فإن مبدأ التضامن يجد مجاله أيضا، حيث تتحمل المؤسسات والأجهزة العمومية المسؤولية بالتضامن مع المستغلين أو الشاغلين للمحلات أو المساحات الواقعة في ملك الدولة المسند لها، عن الضرائب المباشرة على الاستغلال الصناعي أو اتجاري أو المهني لهذه المحلات أو المساحات، إذ تكون هذه المؤسسات والهيئات تتمتع بامتيازات الدولة، حيث تفوض باستغلال أملاك الدولة وتسييرها، وهذا عن طريق تأجير هذه المحلات التجارية ذات الاستعمال أو الطابع السياحي وهذا بصفة التسيير الحر لها، وفي هذه الحالة يستلزم توفر شرط أساسي والمتمثل في إلزام المستأجرين القائمين على التسيير بدفع وديعة ضمان تساوي إيجار ثلاثة أشهر ضمان لدفع الضرائب والرسوم التي يمكن أن تترتب على النشاط الممارس في هذه المحلات المسندة لتسيير الحر، إذ يتعين على البلدية صاحبة الامتياز إدراج هذا الشرط إلزاميا في دفتر الشروط المؤسس بموجب التنظيم التجاري به العمل[2].

[1]– Direction générale des impôts ,op.cit, p. 20.

[2] – المادة 374 الفقرة الخيرة من الأمر رقم 101/76 المتضمن ق ض م ر م.

المطلب الثاني
المسؤولية الجبائية لمسيري الشركة

الأصل أن الشركة باعتبارها شخص معنوي، تكون مسؤولة عن جميع الالتزامات المتعلقة بها، ومن بين هذه الالتزامات، الالتزام بسداد الدين الضريبي، حيث أن أرباح الشركة تخضع لضريبة مستقلة عن الضريبة التي تخضع لها أرباح الشركاء وعائداتهم[1]، وعليه فإنّ الشركة في الأصل هي التي تقوم بدفع مستحقات الدين الضريبي، دونما أن تمتد إلى الشركاء أو المسير والقائمين على شؤونها، إلا أن هذا المبدأ ليس على إطلاقه، حيث أن المشرع ومن أجل المحافظة على حقوق الخزينة العمومية عمل على توسيع دائرة الأشخاص المسؤولون عن دفع الدين الضريبي، حيث اتجهت إرادته إلى إيجاد مكلف آخر يكون متضامنا مع هذه الشركة عن دينها الضريبي، وهذا ما نصت عليه المادة 155 من ق إ ج[2] التي تقرر مسؤولية المسير، حيث يجوز لإدارة الضرائب رفع دعوى قضائية تطلب فيها من القاضي تقرير مسؤولية هذا المسير جبائيا، ولكن يجب عليها إثبات أن محاولات التحصيل التي انتهت بالفشل، كانت نتيجة مناورات تدليسية قام بها المسير حالت دون تحصيل الدين الضريبي[3].

وعلى هذا الأساس سنقسم هذا المطلب إلى فرعين، تقرير المسؤولية الجبائية لمسير الشركة (الفرع الأول)، وشروط تقرير مسؤولية مسير الشركة جبائيا (الفرع الثاني).

---

[1] – إلياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية، الأحكام العامة للشركة، الطبعة الثالثة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008، الجزء الأول، ص ص 1-2.

[2] – العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية – الرقابة الجبائية – المنازعات الجبائية)، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 264، وانظر يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص151-152.

[3] – بن زارع رابح المسؤولية الجبائية لمسيري الشركة، در العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، بدن تاريخ نشر، ص9.

الفرع الأول
تقرير المسؤولية الجبائية لمسير الشركة

إن من الآثار المترتبة على تمتع الشركة بالشخصية المعنوية، استقلال ذمتها المالية عن ذمة المسير والشركاء فيها، إلا أن المشرع الجبائي كسر هذا المبدأ، حيث كرس نظاما للتضامن ما بين الشركة وشخص مسيرها، وهذا بموجب نص المادة 155 من ق إ ج، حيث جاء فيها : "عندما يتعذر تحصيل الضرائب، من أي نوع كانت، والغرامات الجبائية التي يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب والمترتبة على شركة، من جراء مناورات تدليسية أو عدم التقييد بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية.

يمكن أن تحمل المسؤولية بالتضامن بين المدير أو المديرين والمسير أو المسيرين أصحاب الأغلبية أو الأقلية، بمفهوم المادة 32 من ق ض م و ر م، مع هذه الشركة، عن دفع الضرائب والغرامات المذكورة"[1].

يتبين من نص هذه المادة أن كل من المسير والشركة مسؤولين بالتضامن إزاء إدارة الضرائب، عن دفع الدين الضريبي.

فإذا كان المسير، عبارة عن شخص واحد، فإن المسؤولية تكون مسؤولية شخصية، أما في حالة تعدد المسيرين فإنهم يكونوا متضامنين جميعا حول دفع الدين الضريبي، وفقا لما نصت عليه المادة 222 من القانون المدني : "إذ كان التضامن بين المدينين فإن وفاء أحدهم للدين مبرئ لذمة الباقين".

وبما أن التضامن الجبائي يجد مصدره في مبدأ التضامن المعمول به في القانون المدني، فإننا سنحيل فيما يخص الأحكام والإجراءات المطبقة على الآثار الناتجة عن تقرير مسؤولية

[1] – المادة 32 من الأمر 101/76 المتضمن ق ض م و ر م، معدلة بموجب المادتين 6 من قانون المالية لسنة، و6 من قانون المالية لسنة 2003 وملغاة بموجب المادة 6 من قانون المالية لسنة 2015، ولكن الملاحظ أن المشرع بقي ينص على أحكامها، وهذا من خلال م 155 من ق إ ج لسنة 2016، فكان من الأجدر به أن يعدل هذه المادة أيضا تماشي مع إلغاء المادة 32 من ق ض م و ر م، أو أن ينقل أحكامها إلى ق إ ج وإدراجها في المادة 511 من نفس القانون، كما فعل في بعض المواد التي كانت مثلا في ق ض م و ر م وتم إلغاءها ونقلها إلى ق إ ج.

مسير الشركة الجبائية بشقيها، سواء تلك الناتجة عن اعتباره مدين بعلاقته مع الدائن (إدارة الضرائب)، والمتعلقة بأحكام وحدة محل الالتزام وتعدد الروابط، أو تلك الناشئة عن علاقته مع باقي المدينين (المسيرين)، والمتعلقة بأحكام انقسام الدين ورجوع المدين الموفى على باقي المدينين المتضامنين، ومنه فإن طبيعة التضامن المشار إليه بموجب المادة 155 من ق إ ج، يتعلق بالتضامن السلبي المتمثل في تعدد المدينين بدين واحد، ويتعلق الأمر بإلزام كل من الشخص المعنوي والمسير المحكوم عليه باتجاه إدارة الضرائب التي تأخذ مركز الدائن[1].

كما أن إدارة الضرائب يحق لها مطالبة المسير بتسديد الدين الضريبي عن طريق رفع دعوى قضائية، وهذا طبقا لما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 155 ق إ ج، والتي نصت على أنه : "ولهذا الغرض يباشر العون المكلف بالتحصيل، دعوى ضد المدير أو المديرين أو المسير أو المسيرين أمام رئيس المحكمة الذي يتبعه مقر الشركة، الذي يبت على منوال ما هو معمول به في المواد الجزائية".

حيث أن الإدارة تنتهج الطريق القضائي لإلزام هذا المسير بتحمل هذا الدين والالتزام بالوفاء به، وهذا من خلال إقرار مسؤولية الجبائية قضائيا، من قبل رئيس المحكمة الذي يتبعه مقر الشركة[2].

وفي مقابل ذلك، فقد منح المشرع لهذا المسير الذي أقرت مسؤوليته الجبائية حق الطعن في الحكم الصادر ضده، إلا أن طعنه هذا لا يمنع القاضي من الإقرار بمسؤوليته، حيث أن الحكم الصادر له الحجية المطلقة، التي تمكن العون المكلف بالتحصيل رغم هذا الطعن، من اتخاذ كافة التدابير التحفظية ضد المسير الطاعن، وهذا ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة 155 من ق إ ج : "لا تمنع طرق الطعن التي يباشرها المدير أو المديرون أو المسير أو المسيرون في قرار رئيس المحكمة الذي يقر بمسؤوليتهم، أن يتخذ المحاسب في حقهم التدابير التحفظية".

[1] – بن زارع رابح، المرجع السابق، ص 148–149.

[2] – المرجع نفسه، ص 108.

الفرع الثاني
شروط تقرير المسؤولية الجبائية لمسير الشركة

ان التضامن الجبائي بين الشركة ومسيرها يكون بموجب القانون، إذ نص عليه المشرع الجبائي صراحة في الفقرة الأولى من المادة 155 من ق إ ج، والتي تضمنت شروط وأسباب تقرير مثل هذا النوع من التضامن، حيث نصت على ثلاثة شروط، تدور حول نطاق تطبيق الأحكام الواردة فيها، من خلال تحديد الأشخاص الخاضعين لها، وكذا الأسباب التي تجعل هؤلاء الأشخاص يتحملون العبء الضريبي الملقى على عاتق الشركة بالتضامن معها، وهذا مرتبط بكون هذه الأخيرة خاضعة لضريبة تكون مستحقة الأداء، وتعذر تحصيلها من طرف الإدارة الضريبية، بسبب مناورات تدليسية من طرف هؤلاء الأشخاص للتهرب من الدفع.

إن هذه الشروط تعتبر قيدا على نطاق تطبيق أحكام هذه المادة، حيث تعتبر مسؤولية هؤلاء الأشخاص بتحمل الدين الضريبي مجرد مسؤولية استثنائية، تمس بمبدأ الفصل بين الذمم المالية للشركة والأشخاص، مقارنة بقيمة الأرباح التي تحققها هذه الشركة، وما يدخله هؤلاء الأشخاص من مداخيل وأرباح، فمهما كانت قيمتها لا تساوي الأرباح المحققة للشركة والتي تمثل الواقعة المنشئة التي تحدد الوعاء الضريبي، الذي يشمل قيمة الضريبة المفروضة على هذه الشركة والتي تكون مستحقة الأداء، وعلى هذا الأساس وضع المشرع هذه الشروط من أجل هدفين اثنين، يتمثل الأول في التأكد من إمكانية تقرير هذه المسؤولية الجبائية للمسير، وتحميله عبء تسديد الدين الضريبي، الذي يقع على عاتق الشخص المعنوي الذي يمثله (الشركة)، والهدف الثاني هو توسيع نطاق الأشخاص الملزمين بدفع الضريبة، عن طريق التضامن في حالة ما إذا تم إقرار مسؤولية المسير جبائيا، وبالتالي تعميق وتعزيز فرص التحصيل الجبائي[1].

أولا– اكتساب صفة مسير الشركة

سنقوم بتحديد مفهوم المسير، وتحديد الشركات المعنية بمسؤولية المسير جبائيا.

[1] – بن زارع رابح، المرجع السابق، ص 93.

1- مفهوم مسير الشركة حسب المادة 155 من ق إ ج

حددت الفقرة الأولى من المادة 155 ق إ ج، الأشخاص الذين يخضعون للأحكام الواردة فيها، حيث أخرجت من نطاق تطبيقها الشركاء في الشركة وكل الأشخاص الذين ليس لهم أي دور في إدارتها وتسيير شؤونها، وحصرت مجال التطبيق ضمن فئة واحدة، وهي فئة الأشخاص الذين يكتسبون صفة المسير أو المدير في الشركة، والذي يقوم بإدارتها وتسيير شؤونها، ولكنها لم تحدد مفهوم هذا المسير، حيث استعملت عبارة "أصحاب الأغلبية والأقلية"، والتي نستنتج منها أن المشرع لم يأخذ بالمفهوم الضيق لنظرية المسير، إذ أن التسيير حسب هذا المفهوم يتعلق بالأجهزة التي تختلف تسميتها باختلاف الأشكال القانونية للشركات، والتي يعهد التسيير الداخلي كاقتراح الحلول الخاصة بالمشاكل المطروحة، كما يعهد بها أيضا التسيير الخارجي كتمثيل الشركة عند التقاضي وإبرام العقود وغيرها[1]، حيث اعتبر المسير كل شخص يمارس سلطة التسيير الإداري، والتي تظهر وتبرز من خلال التصرفات والأعمال الإدارية كالتوقيع على العقود وإطلاق المشاريع الاستثمارية وغيرها[2].

وعلى ذلك فقد يكون المسير شخصا واحدا، كما قد يكون مجموعة من الأشخاص، وهذا حسب شكل الشركة، كما يمكن أن يكون المسير شريكا، ويجوز أن يتم تعيينه من غير الشركاء.

[1] – يقصد بالمسير الفعلي كل شخص مارس وبكل حرية واستقلالية، نشاطا إيجابيا يتعلق بإدارة الشركة، وهو مفهوم مشتق أصلا من الفقه، وتم اعتماده لاحقا من جانب القضاء.

[2] – بن زارع رابح، المرجع السابق، ص12–13.

وإذا كان معينا من بين الشركاء فقد يكون صاحب أغلبية في رأس المال، وقد يكون صاحب أقلية في رأس مالها، وقد يعين في العقد الأساسي للشركة، أو بموجب عقد لاحق[1].

2 - الشركات المعنية بمسؤولية المسير جبائيا

لم يحدد المشرع في المادة 155 ق إ ج، نوع الشركات التي تخضع لأحكامها، حيث ورد فيها لفظ "شركة" على إطلاقه، مما يدل أن الشركات بنوعيها التجاري والمدني خاضعين لأحكام هذه الماد، ومما يؤكد ذلك أن المادة 135 من ق ض م و ر م، نصت على أنه : "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات".

وأضافت المادة 136 من نفس القانون على أنه: "تخضع للضريبة على أرباح الشركات

1 – الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء.

أ – شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ب – الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

---

[1] – بالنسبة لشركات التضامن نصت المادة 553 من القانون التجاري على أنه : "تعود إدارة الشركة لكافة الشركاء ما لم يشترط في القانون الأساسي على خلاف ذلك، ويجدر أن يعين في القانون المشار إليه مدير أو أكثر من الشركاء أو غير الشركاء، أو ينص على هذا التعيين بموجب عقد لاحق" .

– أما بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة فقد نصت المادة 576 من قانون التجاري على أنه: "يدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة شخص أو عدة أشخاص طبيعيين، ويجوز اختيارهم خارجا عن الشركة...".

– وأما بالنسبة لشركات المساهمة فقد نصت المادة 601 من ذات القانون على أنه: "يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتألف من 03 أعضاء على الأقل ومن 12 عضوا على الأكثر"، انظر بن زارع رابح، المرجع السابق، ص13-14.

ج – هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

2 – المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

أ – الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.

ب – الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138".

ومما سبق يتبين أن قيام المسؤولية الجبائية التضامنية لمسير الشركة ينسحب ليطبق على جميع الأشخاص المعنوية التي تخضع إلى نظام فرض الضريبة على الأرباح المحققة من جانبها سواء تعلق الأمر بشركة تجارية أو بشركة مدنية، مع الإشارة إلى أن نظام شركات الأشخاص لا يضمن حماية الذمم المالية المستقلة، ولأجل ذلك يمكن للإدارة الضريبية أن ترتب في بعض الأحيان مسؤولية الشركاء فيها، كما هو الحال بالنسبة لشركات التضامن التي لا تختار الخضوع لنظام الضريبة على أرباح الشركات[1]، وكذا بالنسبة لشركة مدنية عقارية[2].

كما أنه يتعين إقصاء مسيري المؤسسات الفردية من مجال تطبيق الحكم الوارد في المادة 155 ق إ ج، بسبب أن هؤلاء يتحملون بشكل كلي المخاطر الجبائية الناتجة عن نشاط مؤسستهم، والتي تخضع بحسب الأصل إلى نظام فرض الضريبة على الدخل الإجمالي بعنوان الضريبة على الأنشطة التجارية والصناعية[3].

أما فيما يخص شركة المحاصة أو الشركة الفعلية، فهنا فرض الضريبة متعلق بالأرباح التي يتلقاها كل شريك على حده وهذا لغياب الشخص المعنوي، أما مجمع الشركات فإذا اختار

[1] – يعتبر القانون التجاري، الشركاء في شركة التضامن مسؤولين من غير تحديد عن ديون الشركة، بحيث تنص المادة 551 منه على أنه "للشركاء بالتضامن صفة التاجر، وهم مسؤولون من غير تحديد بالتضامن عن ديون الشركة".

[2] – بن زارع رابح، المرجع السابق، ص 19.

[3] – المادة 11 وما يليها من الأمر رقم 76/ 101 المتضمن ق ض م و ر م.

الخضوع لنظام جبائي خاص، هنا تطبق عليه أحكام المادة 155 من ق إ ج، أما إذا فضل الخضوع للقواعد الضريبية العامة دون الخضوع للنظام الخاص، فإن الضرائب تفرض على كل شركة تابعة على حده، ويحصل بنفس الأشكال المتعارف عليها بشأن الشركات الأخرى[1].

وعلى ذلك فإنّ صفة المسير لا تؤدي أحيانا إلى قيام مسؤوليته الجبائية بالتضامن، مع الشركة، وذلك بسبب غياب الشخصية المعنوية المستقلة لهذه الأخيرة، وهو الأمر الذي يجعل منها كيانا غير مكلف بالضرائب، وهو ما يحول دون تطبيق مبدأ التضامن بين المسير والشركة في تسديد الضرائب المستحقة لمصلحة الخزينة العمومية[2].

ثانيا – وجود دين جبائي على عاتق الشركة.

يجب أن يكون على عاتق الشركة دين ضريبي مستحق الأداء، والذي يمثل محل الدعوى المرفوعة ضد المسير وموضوعها إلزام المسير بتسديده.

حيث أن مسؤولية المسير الجبائية عن ضرائب الشركة، لا تكون مقتصرة فقط على الديون الضريبية الناشئة عن الضريبة عن الأرباح المحققة من جانبها، بل تشتمل أيضا الديون الناشئة عن الضرائب غير المباشرة، ولاسيما الرسم على القيمة المضافة الذي يثبت عدم تحصيله جراء سلوك هذا المسير.

مع الإشارة إلى أن إدارة الضرائب قبل أن تلجأ إلى المسير ومطالبته بالدفع، يجب عليها أن تلزم الشخص المعنوي بتسديدها، وذلك عن طريق اتباع إجراءات التحصيل ضد المكلف الأساسي، وفقا لما هو معمول به في قواعد الإجراءات الجبائية[3].

[1] – بن زارع رابح، المرجع السابق، ص ص 20–21.

[2] – المرجع نفسه، ص 20.

[3] – المرجع نفسه، ص ص 40–33، وأنظر كل من المواد: 76، 14، 21، 23، 29، 42 وما يليها من الأمر رقم 102/76 المتضمن ق ر ع ر أ.

ثالثا – تعذر تحصيل الديون الجبائية بفعل المسير

إضافة إلى الشرطين السابقين، يجب أن يتعذر تحصيل هذه الضرائب نتيجة لسلوك المسير المتمثل إما في ارتكابه لمناورات تدليسية، أو نتيجة لعدم تقيده المتكرر بالالتزامات الجبائية المفروضة على الشخص المعنوي.

وعلى هذا يجب على الإدارة الجبائية أن تقدم الدليل على استحالة التحصيل في مواجهة الشركة باعتبارها المكلف الأساسي، وهذا من خلال إثبات أنها قامت بمحاولات التحصيل ولكنها كانت بلا جدوى بسبب سلوك المسير ذاته[1]، ويتمثل هذا السلوك فيما يلي:

1 - القيام بمناورات تدليسية : لم يعرف المشرع الجبائي المناورات التدليسية، وعرفها الفقه على أنها كل محاولة من جانب مسير الشركة تهدف إلى التملص أو محاولة التملص من الخضوع للضريبة أو دفعها بحسب ما توجبه مختلف القوانين الجبائية، وذلك باستعماله الوسائل الاحتيالية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق جبائي أو رسم تخضع له الشركة أو تصفية هذا الحق كليا أو جزئيا[2].

وتقوم فكرة المناورات التدليسية على أساس توفر عنصرين متلازمين، أحدهما مادي وهو متعلق باقتراف المسير لخطأ تدليسي، مع إخفاء وجوده ومحاولة إظهاره على أنه يشكل سلوك قانونيا صحيحا، بما يدل على توفر سوء النية لدى الفاعل، وهو العنصر المعنوي الذي يشكل أساس كل خطأ جبائي مرتكب بسوء نية[3].

وقد نصت المادة 36 من ق إ ج على بعض مظاهر الممارسات التدليسية[4]، وهي نفس المظاهر المتعلقة بالشخص المعنوي، ولكن مسألة تقديرها ترجع للقضاء تبعا لظروف

[1] – بن زارع رابح، المرجع السابق، ص 43–44.

[2] – المرجع نفسه، ص 56.

[3] – المرجع نفسه، ص 56.

[4] – ق ا ج ،المادة 36.

وملابسات كل حالة على حده، أما عبء إثباتها فيقع على عاتق الإدارة الجبائية، بصفتها مدعيا[1].

2 - عدم التقييد المتكرر بالالتزامات الجبائية : إن الالتزامات المفروضة على الشركات تتعدد وتتنوع، وهي تختلف عن تلك الالتزامات المحاسبية المفروضة على الشركات بموجب الأحكام المنصوص عليها في التقنين التجاري، والتعدد والتنوع يكون بحسب طبيعة ونوع الضريبة الواجب فرضها[2].

حيث ينتج عن عدم التقيد بهذه الالتزامات، بسبب إخلال المسير بواجب القيد، مع توفر صفة التكرار في عدم التقييد، تحمل الشخص المعنوي عبئا ضريبيا إضافيا يتمثل في الزيادات والغرامات الجبائية، بالإضافة إلى تحمل المسير كامل الدين الضريبي والغرامات والزيادات.

[1] – انظر بن زارع رابح، المرجع السابق، ص 60، ص 70.

[2] – المرجع نفسه، ص 71، ص 92.

الفصل الثاني

الإطار الإجرائي لضمانات تحصيل الضرائب

عند استحقاق الدّين الضريبي، تقوم الإدارة الجبائية بإخطار المدين بالوفاء، بواسطة إرسال جداول التحصيل، مع إعطائه آجالا للتسديد المنصوص عليها قانونا، فإذا لم يقم بالوفاء بقيمة الدين في هذه الآجال، تقوم إدارة الضرائب باتخاذ كل التدابير والإجراءات التي خولها إياها القانون لضمان الحصول على قيمة الدين، وتتمثل هذه الإجراءات في الغلق المؤقت للمحل التجاري، توقيع الحجز الإداري على ممتلكات هذا المدين المتعنت، والقيام ببيعها، ولكن قبل مباشرة هذه الإجراءات يجب على العون المؤهل احترام مجموعة من الضوابط اللازمة، ويترتب على هذه الاجراءات أثار معينة.

كما أن المشرع في مقابل منحه هذه الصلاحيات الاستثنائية للإدارة الجبائية لضمان تحصيل أموال الخزينة العامة، منح المكلف حق الاعتراض على هذه الإجراءات والطعن أمام القضاء الإداري، ذلك برفع دعوى في الاستعجال وأخرى في الموضوع في آن واحد، مع إلزامية تقديم تظلم لدى الإدارة الجبائية المختصة، وهذا قبل اللجوء إلى القضاء، وعلى ذلك سنعالج هذا الفصل في مبحثين اثنين:

(المبحث الأول) مستلزمات التحصيل.

(المبحث الثاني) آليات التحصيل.

المبحث الأول
مستلزمات التحصيل

يحق لإدارة الضرائب متابعة مدينها، دون اللجوء إلى القضاء في كثير من الحالات، وهذا عن طريق التحصيل الجبري، لإرغام المكلف بالضريبة عن دفع ما عليه من ديون اتجاهها.

غير أن هذا النوع من التحصيل لا يكون نافذا اتجاه المدين، إلا إذا توفرت مجموعة من الشكليات والشروط المقرر قانونا، وأول هذه الشروط هي وجود الدين الضريبي، وحلول أجل استحقاقه، وعدم سقوطه بالتقادم، ثم يتم إصدار جداول التحصيل وإعطاءها الصيغة التنفيذية، واتباع إجراءات وشروط تبليغها إلى المدين، مع منحه فرص للدفع وديا، فإذا لم يمتثل وقام بالتهرب هنا تتخذ ضده الإجراءات الجبرية.

وعلى هذا الأساس سنتناول أساس التحصيل في (المطلب الأول)، ثم المتابعة الجبرية في (المطلب الثاني).

المطلب الأول
أساس التحصيل

يقوم التحصيل أساسا على وثيقة رسمية، تعرف بالجداول، تصدر من قبل الإدارة الضريبية، ويتم بموجبها تحصيل مستحقات الخزينة العمومية، وتأخذ هذه الجداول أنواع متعددة.

كما أن التحصيل يتم في أجال ومواعيد قانونية يجب احترامها، إذ يكون التحصيل الودي، ثم يأتي بعده التحصيل الجبري عند انتهاء المدة القانونية الممنوحة للمدين للوفاء بدينه إراديا، وعليه سنقسم هذا المطلب إلى فرعين، وجود جداول التحصيل (الفرع الأول)، والمدة القانونية لتحصيل (الفرع الثاني).

الفرع الأول
وجود جداول التحصيل

نتطرق في هذا الفرع إلى تعريف هذه الجداول، مع بيان بعض أنواعها.

أولا: تعريف الجدول

الجدول: هو الدفتر الذي يتم فيه تقييد أو تسجيل المدينين بالضريبة.

وذلك باتباع المراحل التالية، حيث يقوم رئيس مفتشية الضرائب بمهمة استخراج الجداول، لأنه هو الذي يقوم بتأسيس الضريبة وتقييدها في الجداول، ومن ثم يتم إرسالها إلى مكتب مراقبة الجداول على مستوى مديرية الضرائب، والذي بدوره يرسلها إلى القابض، الذي يقوم بتقييدها في حسابات القباضة، ويقوم بإرسال التنبيه إلى المدين بالضريبة للقيام بسدادها[1].

ثانيا – أنواع الجداول

هناك أنواع متعددة للجداول تتمثل في :

1 - الجداول العامة: تكون الجداول العامة على شكل دفتر يضم مجموعة من الأشخاص الخاضعين للضريبة بمختلف أنواعها، ويتم إصداره كل سنة، ومثال على ذلك الجداول الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

2 - **الجداول الإضافية:** إن الجداول الإضافية عبارة عن جداول استثنائية، لأنها تخص شخص واحد، ويتم إصدارها في حالتين فقط وهما.

[1]– بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، التحصيل الجبري للضرائب، تقرير لنيل ديبلوم الدراسات الجامعية التطبيقية«D.E.A.U »، معهد العلوم الاقتصادية، سكيكدة، مكان التربص المديرية الولائية للضرائب بسكيكدة، دفعة 2000–2001ص ص13–14.

– الحالة الأولى : تكون بسبب إدارة الضرائب، حيث يصدر منها سهو أو خطأ في فرضها الوعاء الضريبي، فتلجأ إلى إعادة إصدار جدول إضافي وتبين فيه المبلغ المراد تحصيله وهو الفرق بين المبلغين الحقيقي والخاطئ، وبدون غرامة، وفي هذه الحالة يمنح للمدين مهلة ثلاثين(30) يوما للتسديد.

– الحالة الثانية : والتي يكون سببها المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحا خاطئا لإدارة الضرائب، ولكن يتبين فيما بعد أنها تصريحات كاذبة، عندما ترد إلى مفتشية الضرائب معلومات جديدة لم يصرح بها الشخص المعني بالضريبة، ففي هذه الحالة تقوم بإصدار جداول فردية يحدد فيها المبلغ الحقيقي للضريبة بالإضافة إلى غرامة مالية تقدر بـ 25٪ من مبلغ الدين، وتقلص مهلة التسديد إلى خمسة عشر(15) يوما فقط[1].

3– سندات التحصيل : تصدر سندات التحصيل لاسترجاع مبالغ مالية من أشخاص قد حصلوا عليها عن طريق الخطأ وهي مبالغ غير ضريبية[2]، مثال ذلك: موظف يعمل في قطاع عمومي، ثم توقف عن العمل ولكن راتبه الشهري بقي يصله، وعند استدراك الأمر من المؤسسة الذي كان يعمل بها، تلجأ إلى مديرية الضرائب التي تصدر سندات تحصيل لهذا الشخص، لاسترجاع هذه المبالغ.

الفرع الثاني
المدة القانونية للتحصيل

هناك آجال قانونية محددة لتحصيل، تختلف بحسب طريقة التحصيل، هل هو تحصيل ودي أو تحصيل جبري؟ وكذلك بحسب طبيعة الضريبة والحالة المالية للمدين بها.

[1] – بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية 2011– 2012 ، ص 60.

[2] – بولغراف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص 14.

أولا – أجل التحصيل الودي

يمتد هذا الأجل من يوم إدراج الضريبة في جدول التحصيل إلى يوم التحصيل الجبري[1]، حيث لا يبدأ قابض الضرائب بممارسة المتابعة ضد المدين بالضريبة دون أن تكون الضريبة قد دخلت مجال الاستحقاق، ومن ثم وجوب تحصيلها، أي أنه لا يجوز متابعة المكلفين في المرحلة ما بين بداية تاريخ التحصيل وقبل أجل الاستحقاق[2]، وكل إجراء تنفيذي في حق المكلفين في هذه المرحلة يعد باطلا، لأن عملية المتابعة لا تسري إلا بعد سريان تاريخ استحقاق الضريبة[3].

إن أجل التحصيل الودي يمنح للمكلف بالضريبة، من أجل تسوية الديون المستحقة عليه دون إلزامه بغرامة التأخير، وتكون هذه المدة بحسب طبيعة الدين الضريبي[4].

ثانيا – أجل التحصيل الإجباري

يبدأ سريان هذا الأجل ابتداء من يوم انتهاء الأجل الودي، ومنه يبدأ التطبيق التدريجي لغرامة التأخير، فضلا عن إمكانية اتخاذ إجراءات المتابعة القضائية[5].

ثالثا - التحصيل الفوري للضرائب

في بعض الحالات يفقد المكلف بالضريبة حقه في الأجل القانوني للتحصيل، وينتج عن هذا وجوب التحصيل المباشر والفوري والكلي للضريبة المستحقة، بغض النظر عما إذا كانت مدرجة في جداول التحصيل أو في الوقت التي طرأت فيه أحداث بعد حصول أثر التحصيل المباشر للضريبة، وهذا بموجب أحكام خاصة.

---

[1]– Direction générale des impôts, op.cit, p. 01.

2–أطلق المشرع الجزائري على عملية إرسال الجداول قبل استحقاق الضريبة إجراءات التحصيل، في حين نجده أطلق على إجراءات المتابعة بعد استحقاق الضريبة الإجراءات التنفيذية، وذلك من خلال نص المادة 145 من ق إ ج.

[3] – بدايرية يحيى، المرجع السابق، ص 61.

[4] – Direction générale des impôts, op.cit, p.01.

[5]– Ibidem.

وعموما، يتم التحصيل المباشر للضرائب في الحالات التالية[1]:

- التنازل عن المؤسسة أو إيقافها.
- البيع الإداري أو الجبري لأموال المكلف بالضريبة.
- الإفلاس أو التسوية القضائية.
- تغيير المكلف بالضريبة محل نشاطه خارج دائرة اختصاص قباضة الضرائب دون إشعارها بمحله الجديد[2].
- موت دافع الضريبة أو المستغل.
- تطبيق غرامة التأخير من قبل مصالح الوعاء الضريبي على مستوى المفتشية، في حالة الغش الضريبي عندما يتعلق الأمر بالتصحيح الضريبي TLA.[3]

رابعا - تعليق التحصيل الضريبي

قد يستفيد المكلف بالضريبة من تعليق دفع الضريبة بالرغم من فرضها، وهذا عند استفادته من تعليق الدفع أو رزنامة للدفع، حيث أن التأجيل القانوني يسبق أي إجراء يهدف إلى المنازعة في فرض الضريبة، أما الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المعسر فهو حق ممنوح للمكلفين بالضريبة الذين يوجدون في ظرف مالي معسر يعفيهم من تسوية ديونهم الضريبية، يطلبون بموجبه إعطائهم رزنامة زمنية من أجل التسوية، على أن هذا الإجراء لا يمكن أن يستفيد منه إلا المكلفون بالضريبة الذين ليس لهم أي تأخير في الدفع من قبل، كما أن هذا الإجراء يثير مسؤولية القابض، مع الإشارة الى أن تعليق التحصيل الضريبي لا يوقف سريان غرامة التأخير المستحقة عند التأخر عن الدفع[4].

---

[1] – ضيف شعيب، تحصيل الضرائب غير المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم القانونية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع، قانون خاص، تخصص، قانون أعمال، السنة الجامعية 2011-2012، ص 72-73.

[2] – نصت على بعض هذه الحالات المادة 345 من ق ض م و ر م المعدلة بموجب المادتين 1 و3 من قانون المالية لسنة 2003.

[3] – Direction générale des impôts, op.cit, p.01.

[4]– Ibidem.

المطلب الثاني
المتابعة الجبرية

لا يمكن ممارسة أي عملية متابعة من قبل إدارة الضرائب، إلا إذا توافرت مجموعة من الشروط الصارمة، التي إذا تحققت كان لزاما على قابض الضرائب المؤهل قانونا مباشرة التحصيل، مراعيا في ذلك الإجراءات والشكليات المطلوبة قانونا.

وعليه سنتناول في هذا المطلب شروط المتابعة الجبرية (الفرع الأول)، ثم إجراءات المتابعة (الفرع الثاني).

الفرع الأول
شروط المتابعة الجبرية

تنحصر شروط المتابعة في ثلاث شروط وهي:

أولا – وجود دين ضريبي

على الخزينة العمومية إثبات الدين الضريبي وفقا للقواعد العامة في القانون المدني "كل من يطلب تنفيذ التزام عليه إثبات هذا الحق"[1]، ومن هذا المنطلق لا يمكن لأعوان المتابعة الذين يمثلون قابض الضرائب المختص متابعة المكلفين بالضريبة، ما لم يكونوا حائزين على سند التحصيل، والذي تكون له القوة التنفيذية بمجرد استيفائه للإجراءات الشكلية كالتصديق عليها من طرف الإدارة، كما تم توضيحه فيما يخص جداول التحصيل التي بموجبها تتم عملية المتابعة الجبرية من طرف إدارة الضرائب[2].

ويشمل الدين الضريبي إحدى العناصر التالية[3]:

[1] – وفي نفس المعنى نجد المادة 333 من القانون المدني "على الدائن إثبات الالتزام...."

[2] –Direction générale des impôts, op.cit, p. 02.

[3] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص21.

– كافة أنواع الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة، وكذلك كافة الغرامات والتعويضات والجزاءات المفروضة، استنادا لأحكام قوانين الضرائب.

– جميع الرسوم الخدمية المقررة قانونا.

– جميع عائدات ومبيعات أملاك الدولة الزراعية والعقارية والنفطية والثروات المعدنية.

– رؤوس الأموال المستثمرة في الهيئات والمؤسسات العامة والمختلفة والمحاجر والمقالع والغرامات الأخرى، طبقا لقوانين الضرائب.

– سائر الأموال الأخرى التي تنص قوانين الضرائب على وجوب تحصيلها، وأن تكون هذه القوانين سابقة لديون المقررة على المكلف بالضريبة، أما إذا كانت الأموال المراد استيفاؤها من أموال الدولة المترتبة على أموال تجارية تقوم بها الدولة ومؤسساتها، فلا يجوز سلوك الحجز الإداري لاقتضائها، وإنما على إدارة الضرائب سلوك طريق الحجز القضائي.

ثانيا – الدين الضريبي مستحق الأداء

يقرر القانون المدني أن الدين لا يكون مستحق الأداء إلا بعد حلول الأجل، ومن هذا المنطلق يجب على قابض الضرائب التحقق من أن الدفع قد حلّ، حيث يحدد تاريخ دخول الضريبة حيز التحصيل بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجداول، ولا تصبح هذه الضرائب مستحقة الدفع، إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل وهذا ما نصت عليه المادة 354 من ق ض م و ر م[1].

وهذا يعني أنه إلى غاية هذا التاريخ لا يمكن لقابض الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد ولا مباشرة أية إجراء من إجراءات التحصيل وإلا عد إجراءه باطلا[2].

إن استحقاق أداء الدين متعلق بأجله، والأجل يدخل عليه شرط فيكون أجلا معلقا وألا يكون أجلا باتا، عندما تنتهي المدة المقررة له[1].

[1] – وهذا مجرد مثال، حيث أن قواعد تحصيل الضرائب والرسوم متعددة ومتنوعة حسب طبيعة الدين الضريبي وكذا السند وهذا ما نصت عليه المادة 354 من الأمر رقم 76 /101 المتضمن ق ض م و ر م حيث جاء فيها"... لا تطبق هذه الأحكام في جميع الحالات حيث يتحدد وجوب تحصيل الضرائب، بموجب أحكام خاصة."

[2] – بدايرية يحيى، المرجع السابق، ص ص49،50.

أما فيما يخص تطبيق غرامات التأخير فإنها تخضع لأحكام المادة 402 من ق ض م و ر م[2].

ثالثا – عدم تقادم الدين الضريبي

التقادم هو وسيلة قانونية تكسب حقا أو تسقط التزاما، وذلك في مدة زمنية معينة وبشروط محددة في القانون[3].

يعد أجل التقادم القاعدة الأساسية سواء التقادم المكسب أو التقادم المسقط، فعند انقضاء هذه المدة يحق للمدين رفض أداء الدين اتجاه الدائن، والذي يتحول إلى التزام طبيعي[4]،وهذا هو الحكم في الدين الضريبي، حيث أنه في مواد التحصيل الضريبي، التقادم رباعي أي بمرور أربعة سنوات[5]، وهذا خلافا للقواعد العامة التي تكون لمدة 15 سنة.

ونلاحظ أن المشرع كان موفقا في تحديد هذه المدة، وهذا لإلزام قابض الضرائب المختص بالتحرك واتخاذ كل الإجراءات اللازمة لتحصيل الدين الضريبي، وبالتالي التضييق على المكلف بالضريبة في مجال التماطل والتهرب من دفع ما عليه اتجاه إدارة الضرائب، ومن جهة أخرى تقع المسؤولية على عاتق مصالح القباضة عندما لا تقوم بأي إجراء ضد المدين بدين ضريبي خلال مدة أربع سنوات متتالية، ابتداء من أول يوم يكون فيه الدين الضريبي مستحق الأداء، وبالتالي تفقد الخزينة العمومية حقها في ذلك الدين، وعلى هذا الأساس يعاقب القابض المسؤول عن ذلك.

---

[1] – Direction générale des impôts, op.ci, p. 04.

[2] – المادة 402 من الأمر رقم 101/76 المتضمن ق ض م و ر م.

[3] – Direction générale des impôts, op.cit, p. 04.

[4]– تنص المادة 320 من القانون المدني على أنه " يترتب على التقادم انقضاء الالتزام، ولكن يختلف في ذمة المدين التزام طبيعي وإذا سقط الحق بالتقادم تسقط معه ملحقاته ولولا تكتمل مدة لتقادم الخاصة بهذه الملحقات".

[5] – المادة 311 من القانون المدني: "تتقادم بأربع سنوات الضرائب، والرسوم المستحقة للدولة، وهذا ما أكدت عليه المادة 108 ق إ ج، والتي تكلمت على تقادم دعوى الخزينة قصد التحصيل والتي بدورها أحالتنا إلى المادة 159 من نفس القانون والتي جاء فيها "يفقد القابضون الذين لا يباشروا أية متابعة ضد مكلف بالضريبة، طيلة أربع سنوات متتالية، اعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق، إن تبليغ أحد سندات المتابعة، سواء كان إخطار أو إشعار للغير الحائز أو حجزا أو أي إجراء آخر مماثل، الذي يوقف تقادم الأربع(4) سنوات المنصوص عليه أعلاه، يستبدل آليا بتقادم مدني".

وسقوط التقادم لا يؤدي إلى سقوط الحق، وإنما يؤدي إلى تحويله إلى حق مدني وبالتالي يصبح تلقائيا خاضعا للتقادم المدني، وهذا يعني أن إدارة الضرائب لا يمكنها متابعة المدين إلا عن طريق القضاء، لأنها تتجرد من كل امتيازاتها وتسقط عنها كل الصلاحيات المخولة لها من أجل التحصيل الجبري لحقوق الخزينة العمومية.

ولتفادي ذلك وضع المشرع إجراءات لقطع احتساب التقادم، وتتمثل في إشعار المدين المكلف بالضريبة، حيث تكون لهذا الإشعار قيمة قانونية مثال (إشعار بالدفع، محضر الحجز، قرار غلق محل...)، حيث يكون أثر قطع التقادم، إلغاء لمدة التقادم الحاصلة قبل القطع[1].

مع العلم أنه توجد حالات استثنائية على قاعدة التقادم الرباعي للدين الضريبي، فيما يخص طريقة احتسابها، إذ هناك حالات لا يبدأ فيها احتساب الأربع سنوات من تاريخ استحقاق الضريبة، إنما من تاريخ آخر، وهذا ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 144 من ق ر ع ر أ في فقرتها الأخيرة، إذ جاء فيها ما يلي:

1 – بالنسبة للمدينين بالضريبة الذين أودعوا كشوف تكميلية مسبوقة أم لا بتصريح الوجود، فيما يخص الضريبة المتعلقة بالأعمال المصرح بها، بواسطة هذه الكشوف، حيث يبدأ احتساب مدة التقادم من تاريخ إيداع الكشوف المذكورة.

2 – في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية يسري الامتياز بالأعمال غير المصرح بها، يبدأ التقادم من تاريخ تبليغ المحضر أو إعداد جدول الضرائب من قبل المصلحة المركزية.

الفرع الثاني

إجـراءات المتـابعة الجبرية

بالرغم من توافر الشروط السابقة إلا أن المدين بدين ضريبي، قد يمتنع عن أداء التزامه الذي على عاتقه، ففي هذه الحالة يمكن للمحاسب العمومي الحائز على جداول التحصيل

[1] – Direction générale des impôts, op.cit, p. 04.

الضريبي مباشرة المتابعة، ويجب أن تكون إجراءات المتابعة طبقا للقانون، وذلك لتفادي اعتراض المدين على هذه المتابعات، فضلا على أن تكون المتابعة فردية.

كما يمكن أن تتخذ إجراءات المتابعة ضد[1]:

- المكلف بالضريبة المسجل في الجدول الضريبي (المدين المباشر).
- ممثل المدين أو الخلف العام.
- الغير الحائز لممتلكات المدين، أو الغير المتضامن مع المدين.

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم إجراءات المتابعة إلى مرحلتين، المرحلة الأولى تتمثل في الإجراءات الإلزامية التي تسبق عملية ممارسة المتابعة، والمرحلة الثانية تتمثل في إجراءات بداية تنفيذ المتابعة[2].

أولا : الإجراءات التي تسبق عملية المتابعة

وتتمثل هذه الإجراءات في إرسال الإنذارات للمدين وإصدار أمر المتابعة من قبل القابض المختص بالمتابعة.

1 – الإنذارات : تنص المادة 144 من ق إ ج على أنه : "يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجلا في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب أداؤها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل"[3].

والتي يتضح من خلالها إمكانية إرسال إنذار إلى المكلف بالضريبة لمجرد إعلامه وإخباره بأنه مدين لإدارة الضرائب بمبلغ معين، وأنّ أجل استحقاقه قد حلّ، إذ أن هذا الإنذار يسبق التنبيه بالدفع، ولا يمثل شرطا أساسيا للمتابعة.

---

[1] – Direction générale des impôts, op.cit, p. 05.

[2] – أما إجراءات التنفيذ على المكلف بالضريبة (الغلق المؤقت، الحجز الاداري، والبيع الجبري)، فهي ترتبط بآليات التحصيل وتعالج مستقلة في موضع لاحق.

[3] – يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 139 –140.

ويتم إرسال الإنذارات المقدمة من قبل المركز الآلي بواسطة البريد، وإذا كانت الضرائب تحمل الطابع السري فيمكن أن ترسل بإرسال مغلق[1].

وفي حالة عودة الإنذارات التي لم تصل إلى المرسل إليهم، يتم تأشير الجدول أو مباشرة البحث لإيجاد العنوان الحقيقي، وفي حالة الإيجاب يتم إرسال إكراه خارجي من طرف قابض الضرائب إلى العنوان الجديد ويضاف إليه الإنذار[2].

ويجب أن يتضمن الإنذار البيانات التالية وجوبا[3].

- اسم ولقب وعنوان المدين بالضريبة.
- رقم المادة الضريبية.
- نشاط وسنة فرض الضريبة والسنة المالية.
- مبلغ الدين الضريبي.
- المعلومات الخاصة بالقباضة.

علاوة على ذلك، يشترط بالنسبة لهذه الإنذارات ما يأتي:

- إرفاقها بحوالة الخزينة محررة سلفا.
- إرسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من ق ض م و ر م إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم[4].

---

[1] – بغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص16، كما جاء فيها أيضا أنه عندما يتم إرسال الإنذارات تكون مصحوبة في نفس الوقت بالجداول والتي يجب أن تراقب مسبقا من قبل أعوان المتابعة وخاصة ما تعلق بتطابق الجداول مع الإنذارات.

[2] – المرجع نفسه، ص16.

[3] – فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، المرجع السابق، ص 17.

[4] – العيد صالحي، المرجع السابق، ص 134، مع ملاحظة إن إدارة الضرائب غير ملزمة، في حالة الغش الضريبي، بإنذار المتهم، إذ يحق لها تغريمه وتحريك الدعوى العمومية تلقائيا بمجرد تقديم الشكوى، وهذا ما قضت به غرفة الجنح والمخالفات بالمحكمة العليا في القضية، ملف رقم 430229 قرار بتاريخ 2008/12/31، قضية النيابة العامة ومديرية الضرائب صداع–أ) من مجلة المحكمة العليا قسم الوثائق، السنة 2008، عدد 02، ص 397.

2 – الأمر بالمتابعة : الأمر بالمتابعة يعطى من طرف القابض على شكل تسجيل مدون على دفتر المتابعات، حيث إن هذا الأمر ما هو إلا عبارة عن تنظيم داخلي للقباضة ولا يؤثر على صلاحية المتابعة وقانونيتها.

مع العلم أنه أثناء تطبيق عملية المتابعة لا بد أن يكون أعوان التنفيذ يملكون بطاقة الانتداب التي تثبت أدائهم لليمين، ويشار إليها في كل الوثائق وعقود المتابعة، كما تقدم عند كل تسخيره، كما يجب عليهم إرفاق دفتر الايصال لكل أنواع الضرائب، والذي يسلم لهم من قبل القابض حسب الاحتياج، إذ أن هذا الأخير هو الذي يتحمل مسؤولية هذه الدفاتر[1]، كما أن دفاتر الإيصال المستعملة كاملة تنظم وتحفظ لتقدم عند المراقبة من طرف مفتشي التسيير[2].

كما أن عملية المتابعة يجب أن يمهد لها من طرف أعوان المتابعة، وذلك بالقيام بأعمال مكتبية تتمثل أهمها في تحرير عقود المتابعة وتسجيل العقود التي سلمت أو أسباب عدم تسليمها والتسجيل في الجداول تاريخ تسليم هذه العقود، والمعلومات التي تخص قابلية الدفع للمدين[3].

وتجدر الإشارة أن هناك معلومات يجب تدوينها على العقود حتى لا تلغى وهي: تاريخ التسليم، تعيين المسؤول على المتابعة (القابض)، تعيين عون المتابعة مع الإمضاء تعيين المتابع، ذكر الشخص الذي سلم له العقد[4].

---

[1] – هذه الدفاتر تحتوي في كل عقد على الأصل ونسخة، حيث أن النسخة هي التي يتم منحها للمدين، في حين أن الأصل لا يمكن أن يفصل من الدفتر إلا عند التسليم عن طريق البلدية أو تسخيرة الإكراه في مجال الغرامات، وفي حالة إصدار نسخ أخرى للضرورة لا بد من أخذها من دفتر مخصص لهذا الغرض، كما يستلزم التأشير على أصل هذه الوثيقة.

[2] – بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص 17.

[3] – المرجع نفسه، ص 17 .

[4] – المرجع نفسه، ص 17.

ثانيا: إجراءات بداية تنفيذ المتابعات

إذ يبدأ تنفيد المتابعات بإجراء هام وإلزامي، يسمى التنبيه بالدفع، وهو عبارة عن أمر يوجه للمدين الرافض للدفع، ويسلم بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، وهذا ما نصّ عليه اجتهاد مجلس الدولة، قرار رقم 3712 بتاريخ 2002/01/28 والذي جاء فيه : "تكمن إجراءات التنفيذ في غلق المحل التجاري والحجز والبيع، غير أن غلق المحل التجاري والحجز يسبقان وجوبا بتنبيه يمكن تبليغه يوما كاملا بعد تاريخ وجوب استحقاق تحصيل الضريبة"[1].

ويجب أن تتوفر في التنبيه بالدفع الشروط التالية:

- اسم ولقب وعنوان الخاضع للضريبة.

- بلدية تأسيس الضريبة.

- رقم الجدول وسنة إصدار الضريبة ومبلغ الضريبة[2]، كما يجب أن يكون مؤرخا ومصادقا عليه من طرف قابض الضرائب المختص، ويشير في مضمونه على وجوب تسديد الضريبة وما ينجر عن عدم تسديدها، من حجز أموال المكلف بالضريبة وبيعها بالمزاد العلني، حيث يكون التنبيه في مجال التحصيل وفق نموذج خاص ومحدد على مستوى إدارة الضرائب[3].

يتم تبليغ التنبيه عن طريق أعوان المتابعة المؤهلين قانونا بقباضة الضرائب، ويمكن تبليغه عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها[4]، وهذا ما جاء في قرار الغرفة الإدارية للمجلس

---

[1] – بوقبرين فافا، بن نور غنية، مصطفاوي جازية، حنضالي نوال، بودهيري فلة عبلة، شاكي أمال، عطوي نجية، المنازعات الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاة، الدفعة الثالثة عشر، المدرسة العليا للقضاء، مديرية التربصات،2004-2005، ص 33.

[2] – بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص 19.

[3] – بدايرية يحيى، المرجع السابق، ص 61.

[4] – المرجع نفسه، ص 62.

الأعلى، في 1984/04/14 الذي ورد فيع أنه: "من المقرر قانونا أن الحجز على منقولات المكلف بالضريبة يكون من اللازم مسبوقا بتنبيه يبلغ عن طريق البريد...الخ"[1].

والتبليغ حسب المادة 2/239 من قانون المالية لسنة 2002، يكون صحيحا إذا تم في الموطن الحقيقي للمكلف، حتى ولو كان الأخير قد اتخذ وكيلا له واختيار موطنا عنده[2].

المبحث الثاني
آليات التحصيل الجبري

من أجل ضمان الحصول على الدين الضريبي من المدين المتقاعس عن دفعه، فقد جعل المشرع إدارة الضرائب تباشر مجموعة من الإجراءات الاستثنائية التي تسهل عليها عملية التحصيل، وهذه الإجراءات توفر الجهد والوقت لإدارة الضرائب وتجنبها المصاريف، كما أن هذه الإجراءات والمتمثلة في الغلق المؤقت للمحل التجاري وحجز ممتلكات المدين وأخيرا بيع تلك الأشياء المحجوزة، تتسم بالصرامة وبضرورة توافر مجموعة من الشروط والضوابط التي يجب اتباعها للحصول على الدين جبرا، سواء من المدين الأصلي أو من الغير، مع إعطاء المدين حق الاعتراض على هذه الإجراءات بتقديم تظلم لدى الإدارة الجبائية، وفي حالة الرفض يقوم برفع دعوى استعجالية، وأخرى في الموضوع أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا.

وعليه سنقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، الغلق المؤقت للمحل التجاري (المطلب الأول)، الحجز الإداري (المطلب الثاني)، وأخيرا البيع الجبري (المطلب الثالث).

[1] – بوفيرين فافا، وأخرون، المرجع السابق، ص33، كما تجدر الإشارة إلى أن كل سند يتم تبليغه يعد لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي حل استحقاقها، وليس من أجل تحصيل القسط الواجب تحصيله فقط من الحصص المقيدة، وهذا حسب المادة 148 من ق إ ج.

[2] – قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسنطينة، السنة الجامعية 2007– 2008، ص 49.

المطلب الأول
الغلق المؤقت للمحل التجاري

إن الغلق المؤقت للمحلات المهنية والتجارية للمكلفين بالضريبة الرافضين لأدائها، إنما يعتبر عملا تهديديا لإجبارهم على الوفاء بديونهم اتجاه الخزينة العمومية[1]، حيث أنه لا يهدف إلى نزع الملكية ولكنه يرجى من وراءه حرمان المدين المالك لهذا المحل من حق الانتفاع لمدة مؤقتة، وتجنب اختلاس وتحويل الأملاك[2].

وعلى هذا الأساس سنقسم هذا المطلب إلى فرعين: إصدار قرار الغلق وتبعاته (الفرع الأول)، والطعن في هذا القرار (الفرع الثاني).

الفرع الأول
إصدار قـــــــرار الغلق وتبعاته

نصت المادة 146 من ق إ ج على الغلق المؤقت[3]، وحددت القواعد العامة التي تضبطه، سواء من حيث الجهة المصدرة له، أو بالنظر إلى تبليغه وتنفيذه.

أولا – الجهة مصدرة القرار

يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب والمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، وهذا كل حسب مجال اختصاصه.

حيث يقدم قابض الضرائب تقريرا يقترح فيه إجراء الغلق المؤقت، محددا قائمة بأسماء المدينين الذين يرشحهم لتطبيق مثل هذا الإجراء الصارم والخطير في نتائجه، والذي يعرض مالك ومستغل ذلك المحل إلى المساس بسمعته وشهرته التجارية أو المهنية، وبالتالي قد تؤثر

[1] – العيد صالحي، المرجع السابق، ص 135.

[2] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 25.

[3] – القانون رقم 05– 6 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.

على عمله فتزعزعه وتقضي على مكاسبه ولمثل هذه الأسباب يتعين على قابض الضرائب التحلي بالموضوعية والتروي قبل أي اقتراح، وهذا ما ورد في قرار مجلس الدولة تحت رقم 01101 الصادر بتاريخ 2003/11/18 : "حيث إن إجراء الغلق الإداري للمحل هو من إجراءات التحصيل الجبري تتخذه إدارة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"[1]، كما يجب تعزيز هذا التقرير بجميع المستندات التي تبين الإجراءات التي اتبعت من طرف مصلحة التسجيل لدفع الدين الضريبي[2].

ثانيا – تبليغ وتنفيذ قرار الغلق

يبلغ قرار الغلق المؤقت من طرف عون المتابعة المفوض قانونا أو المحضر القضائي وفقا لإجراءات التبليغ[3].

ولكن هذا التبليغ لا يعني المباشرة بتنفيذ هذا القرار، حيث أنه يتم منح المدين مدة عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ التبليغ، لتسوية وضعيته اتجاه إدارة الضرائب وديا، وفي حالة ما إذا تماطل المدين في تسديد دينه، فإن إدارة الضرائب تلجأ إلى المطالبة بفرض غرامات تهديدية عن كل يوم تأخير، بهدف إرغامه على تبرئة ذمته، حيث أنه غالبا ما يلجأ للانتهاج سبلا غير قانونية لتجنب سدادها[4].

فإذا استنفدت المدة الممنوحة لهذا المدين من أجل اتخاذ الإجراءات المناسبة لإبرام ذمته اتجاه إدارة الضرائب والمتمثلة، إما بوفاء دينه الضريبي، وأما أن يكتتب أجلا للتسديد يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، وفي هذه الحالة يتم إرسال قرار الغلق من طرف القابض المتابع إلى محضر قضائي من أجل تنفيذه، كما يمكن لهذا الأخير الاستعانة بالقوة العمومية

[1] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 26.

[2] – بولغرايف سهيلة، بو الصلصال سهام، المرجع السابق، ص 20.

[3] – التبليغ يكون إما بواسطة عون المتابعة مباشرة أو عن طريق المحضر القضائي، وهنا التبليغ يكون وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وخاصة المواد 406 ،407.

[4] – جدة سوفلي، عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية، 2012– 2013، ص 32.

واستعمالها إذا اضطر لذلك، وهذا عن طريق طلب المساعدة من وكيل الجمهورية المختص، الذي يمنحه وثيقة مصادق عليها من طرفه تسمى التسخيرة[1].

كما أن مدة الغلق لا تتجاوز (06) أشهر من تاريخ تنفيذ قرار الغلق ولا يمكن للمدين فتح محله خلالها، إلا بعدما يقوم بتسديد ما عليه من ديون[2].

الفرع الثاني
الطعن في قرار الغلق

يحق للمكلف الذي تم غلق محله التجاري من قبل إدارة الضرائب أن يطعن في قرار الغلق لغرض رفع اليد، وهذا يثير التساؤل عن أثر هدا الطعن.

أولا – دعوى رفع اليد

مكن المشرع المكلف بالضريبة المنفذ ضده من الطعن في قرار الغلق أمام القاضي الإداري، وهذا بموجب الفقرة الثالثة من المادة 146 من ق إ ج، التي جاء فيها أنه : "يمكن المكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية واستدعائها قانونا"[3].

ومن خلال هذه الفقرة يكون الاعتراض على قرار الغلق المؤقت، بتقديم طلب رفع اليد بموجب عريضة تقدم إلى قاضي الأمور المستعجلة، مستوفية كل الشروط الشكلية والموضوعية، ولا يمكن رفع دعوى استعجالية إلا بعد رفع دعوى في الموضوع، وهذا حسب ما

[1] – بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص20.

3– المادة 146 من القانون 21/01 المتضمن ق م لسنة 2002 المتضمن ق إ ج.

[3] – يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 142.

نصت عليه المادة 926 من ق إ م إ في قولها: "يجب أن ترفق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض آثاره، تحت طائلة عدم القبول، بنسخة من عريضة دعوى الموضوع"[1].

ترتبط الدعوى الاستعجالية بشروط، لا بد من المكلف بالضريبة احترامها وتتمثل فيما يلي:

– أن يقدم الطلب في أول الأمر أمام مدير الضرائب للولاية[2].

– يشترط في كل إيقاف يصدر من قاضي الاستعجال، أن يكون مرهونا بتقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الدين المستحق[3].

– أن تسبق الدعوى الاستعجالية دعوى في الموضوع[4].

يقوم قاضي الأمور المستعجلة ممثلا في رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، بالفصل في القضية، بعد الاستماع لإدارة الضرائب أو استدعائها قانونيا، وفقا لأحكام المواد من 929 إلى 930 من ق إ م إ، مع مراعاة نص المادة 948 من نفس القانون[5].

ثانيا– أثر الطعن في قرار الغلق

إن الطعن في قرار الغلق ليس له أي أثر سلبي على القرار، حيث أنه لا يوقف تنفيذ قرار الغلق، وهذا ما أكدته المادة 146 من ق إ ج في فقرتها الثالثة[6]، والتي جاء فيها "لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت".

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان المحل الذي تم تنفيذ قرار الغلق عليه، يحتوي مواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف، أو سلع أخرى قابلة للتعفن أو للتحلل، أو تشكل خطر على الجوار، ففي

[1] – قانون 09/08، مؤرخ في 25 فيفري 2008، المتضمن ق إ م إ، جريدة رسمية 2008، عدد 21.

[2] – فضيل كوسة، الدعوى الضريبية في ضوء مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2010، ص 48.

[3] – فريحة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص 111.

[4] – فيضل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 31.

[5] – المواد: 992 إلى 930 والمادة 48 ومن القانون رقم 09/08، المتضمن ق إ م إ.

[6] – ألغيت المادة 392 من الأمر رقم 76 /101 المتضمن ق ض م و م، بموجب المادة 200 من ق رقم 05–16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005، المتضمن ق م لسنة 2006، ونقلت أحكامها إلى المادة 146 من ق إ ج.

هذه الحالة أجاز القانون الشروع في البيع المستعجل لها، بناء على ترخيص من طرف مدير الضرائب بالولاية، أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، كل حسب مجال اختصاصه، وهذا طبقا للفقرة السادسة من المادة 146 من ق إ ج[1]، وطلب الترخيص يجب أن يصحب بنسخ من عقود الحجز ومحاضر التقييم، وللعلم فإن التقييم يمكن أن يكون من المصلحة نفسها، كما يمكن الاستعانة في بعض المواد بهيئات مختصة أو المؤهلة[2].

إذا انتهت المدة القانونية الخاصة بسريان ونفاذ قرار الغلق المؤقت للمحل، ولم يمتثل المكلف بالضريبة لهذا الإجراء الذي يعتبر مجرد تهديد وتحذير، وبقي متعنتا ولم يسدد ما عليه من ديون، فإن القانون أجاز لإدارة الضرائب في هذه الحالة اتخاذ إجراء آخر أكثر حزما وشدة، والمتمثل في البيع الجبري لهذا المحل، وهذا بموجب ترخيص من الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، بناء على طلب يقدم من طرف مدير الضرائب بالولاية، أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، كل حسب مجال اختصاصه[3].

فإذا لم يتم الرد على هذا الطلب في مدة ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرساله، في هذه الحالة يمكن لمدير الضرائب بالولاية أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، حسب الحالة، أن يرخص قانونيا لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع[4].

والأصل أن يجري البيع الإجمالي للمحل التجاري وفقا للأشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات، غير أن هناك استثناءان يردان على ذلك، يتعلق الأول بالبيع المنفرد لعناصر المحل التجاري، أما الثاني فخاص بالبيع بالتراضي[5]، واللذان سنتطرق إليهما في المطلب الثالث من هذا المبحث الخاص بالبيع الجبري.

[1] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص ص29 –30.

[2] – بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص 24.

[3] – ق ا ج، المادة 146.

[4] – العيد صالحي، المرجع السابق، ص 136 –137، ونفس المعنى، يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 142.

[5] – العيد صالحي، المرجع السابق، ص 139.

المطلب الثاني
الحجز الإداري

أجاز المشرع لإدارة الضرائب بما لما من امتيازات السلطة العامة، توقيع الحجز الإداري، لغرض تحصيل حقوق الخزينة العامة، وهذا دونما حاجة للجوء إلى القضاء لاستصدار أمر بالحجز، وإنما بموجب القوى التنفيذية لجداول التحصيل[1].

وبما أن هذا الحجز ذو طبيعة إدارية، فإن الإدارة الضريبية تلجأ إليه دونما حاجة إلى استصدار إذن من القضاء، فقط يجب عليها احترام الشروط والإجراءات المحددة وفقا لأحكام المادة 145 من ق إ ج، وهذا ما قضى به مجلس الدولة أيضا في قراره الصادر بتاريخ 2003/11/18 : "حيث وأنه وطبقا لأحكام المادة 320 من ق ض م و ر م، فإن إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ إشعار بالحجز قبل مباشرة الحجز، حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفيا يترتب بطلانه"[2].

ويكون الحجز الإداري على أموال المكلف بالضريبة، وحجز ما للمدين لدى الغير هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد أن المشرع قد منح المكلف بالضريبة حق الاعتراض على الحجز الإداري وطلب استرداد الأشياء المحجوزة، هذا إذا ما تعسفت الإدارة في حقه، ولم تحترم الإجراءات والآجال القانونية، وذلك عن طريق رفع دعوى استعجالية ترافقها دعوى في الموضوع وقبلها تقديم شكوى لدى الإدارة، ولكن قبل التطرق إلى دراسة الحجز الإداري بإبراز مختلف جوانبه وخصوصياته في مجال الدين الضريبي، يجب الإشارة وكاستثناء على الحجز الإداري الذي يعتبر الأصل، أنه يمكن لإدارة الضرائب توقيع حجزا تحفظيا على أموال المدين المكلف بالضريبة، حيث أجاز المشرع ذلك من خلال المادة 156 من ق إ ج في فقرتها الثانية، وذلك في حالات معينة، خشية من فقدان الضمان العام، وهي الأسباب الجدية والملموسة لتهريب المدين لأمواله أو إخفائها، بما في ذلك التنازل عنها للغير، أو في حالة عدم وجود موطن

[1] – إن أحكام التشريع الضريبي المنظمة للحجز الإداري نجدها في ق ض م و ر م، وق إ ج الصادر بموجب قانون المالية لسنة 2002.

[2] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات الدولة، المرجع السابق، ص 33.

مستقر للمكلف بالضريبة بالجزائر، فإذا وقع الحجز التحفظي وكانت إدارة الضرائب متعسفة في حق المكلف بالضريبة، جاز له رفع دعوى الإلغاء[1].

ولكي نعطي صورة واضحة حول الحجز الإداري الذي توقعه الإدارة الضريبية، قسمنا هذا المطلب إلى ثلاثة فروع على النحو الآتي: مفهوم الحجز الإداري (الفرع الأول)، وإجراءات الحجز الإداري (الفرع الثاني)، ومنازعات الحجز الإداري (الفرع الثالث).

الفرع الأول
مفهوم الحجز الإداري

سنتطرق في هذا الفرع إلى مفهوم الحجز الإداري، وبيان أهم خصائصه والآثار المترتبة عليه.

أولا – تعريف الحجز الإداري وخصائصه

1– تعريف الحجز الإداري : الحجز الإداري هو إجراء يلجأ إليه الدائن بقصد استيفاء حقه من أموال المدين بكف يده عنها، تمهيدا لبيعها.

حيث يقوم بحجز مال مملوك للمدين، أو حق شخصي له لدى الغير، وهذا المال قد يكون منقولا، كما يمكن أن يكون عقارا، ولهذا يستوجب على الدائن طالب التنفيذ أن يتبع إجراءات للتنفيذ تكون متناسبة مع المال المراد حجزه من حيث طبيعته[2]، وإلا كان الحجز باطلا.

وهذا ما قضت به محكمة النقض الفرنسية، التي قررت أنه يترتب على الخطأ في سلوك طريق الحجز الواجب إتباعه بطلان الحجز[1].

[1] – المادة 646 من القانون رقم 09/08 المتضمن ق إ م إ.

[2] – مروك نصر الدين، طرق التنفيذ في المواد المدنية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 124.

كما أنه لا يجوز إجراء هذا الحجز إلا بناء على طلب دائن بيده سند تنفيذي مستوف جميع الشروط الشكلية والموضوعية، بأن يكون محقق الوجود، معين المقدار، وحال الأداء[2].

2 – خصائص الحجز الإداري: يتميز الحجز الإداري بمجموعة من الخصائص هي :

1 – 2 : أطراف الحجز الإداري وهم ثلاثة أطراف، الطرف الأول المدين وهو الشخص المحجوز عليه والذي يكون ملتزم بسداد مبلغ معين، الطرف الثاني الدائن وهو الشخص الذي يطالب بمبلغ معين يستوفيه من المدين والمتمثل في الجهة الإدارية الدائنة (الحاجز الدائن). الطرف الثالث المال المحجوز عليه، وهو مال مملوك للمحجوز عليه، سواء كان بين يديه وقت الحجز أو لدى الغير.

2 – 2 : الحجز إجراء فردي، حيث يتم حصر آثاره في الدائنين القائمين بتنفيذه، ويتم تقدير المنقول في حدود المديونية للحجز عليه.

3 – 2 : الحجز إجراء تهديدي لتسوية المديونية نقدا بطريقة ودية، حيث أنه ينتهي بالوفاء بالثمن أو البيع.

4 – 2 : بقاء الحجز بالرغم من تعديل قيمة المحجوزات سواء بالنقص أو بالزيادة، فهذا لا يغير من أن الحجز سليم حتى استيفاء الدين[3].

ثانيا– آثار الحجز الإداري

وتتمثل آثار الحجز الإداري فيما يلي:

---

[1] – محمد حسنين، طرق التنفيذ في قانون الإجراءات المدنية الجزائري، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 83.

[2] – عبد الرزاق بوضياف، أصول التنفيذ والحجز التنفيذي على المنقول والعقار وفقا لقانون 09/08، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 58.

[3] –"الأحكام العامة للضريبة/ إقرار الضريبة العامة على المبيعات"، منشورة على الموقع الإلكتروني: www.accdiscssion.com/t12807، يوم 2016/02/29،على الساعة 15:27.

1 – قطع التقادم للحقوق : إن الحقوق التي تضمنها السندات التنفيذية تتقادم بمضي خمس عشرة (15) سنة كاملة ابتداء من تاريخ قابليتها للتنفيذ، حيث أن أي إجراء من بين الإجراءات التنفيذية التي يقوم بها الدائن وتكون صحيحة تؤدي إلى قطع التقادم[1]، وهذا ابتداء من إعلان السند، ومن ثم يترتب على الحجز أيا كان طريقة أو نوعه سواء على المنقول أو على العقار، قطع تقادم حق الدائن الحاجز تجاه مدينه، وإن انقطعت المدة المقررة فلا يحق له المطالبة بحق، ويستوي في ذلك حجز ما للمدين لدى الغير.

2 – منع المدين من التصرف في ملكه المحجوز أو في بعضه : إن هذا المنع لا يتعلق إلا بأموال المدين المحجوزة ولا يمتد إلى غيرها، فهو منع جزئي، لأنه لا يشمل إلا ما منعه القانون من التصرفات بنص خاص، وهو نسبي الأثر لا يفيد منعه إلا الدائن الذي أوقع الحجز، فإذا تصرف المدين في أمواله، فإن ذلك لا ينفذ في مواجهة هذا الحاجز، فالمنع ورد على سبيل الحصر، وبالتالي لا يجوز التوسع فيه، لأن الأصل أن يكون المدين حرا في إدارة أمواله والتصرف فيها، إلا إذا منع القانون ذلك بنص صريح[2].

الفرع الثاني
إجراءات الحجز الإداري

يأخذ الحجز الإداري الذي توقعه إدارة الضرائب ثلاث صور: حجز المنقول، حجز العقار وأخيرا حجز ما للمدين لدى الغير، حيث لا يجوز لها توقيع حجز على العقار، إلا إذا تم الحجز على المنقول ولم يكف ثمنه لسداد الدين، أو لم يكن للمدين أصلا منقولات، فهنا ينتقل مباشرة إلى الحجز على العقار، ثم الحجز على ما للمدين لدى الغير[3]، ويتم الحجز بموجب قرار يصدره المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، والذي يعرف بسند

[1] – تنص المادة 630 من القانون رقم 09/08 على أنه "يقطع التقادم بكل إجراء من إجراءات التنفيذ".

[2] – عبد الرزاق بوضياف، المرجع السابق، ص 59.

[3] – مروك نصر الدين، المرجع السابق، ص 174.

الحجز، ويجب أن يكون مستوفيا لجميع الشروط سواء كانت شكلية تتمثل في التبليغ، أو موضوعية تتمثل في محل الحجز.

حيث يقوم أعوان الإدارة الضريبية المؤهلين أو المحضر القضائي بتنفيذ الحجز، عند انتهاء الأجل الممنوح للمدين للدفع والذي تم تحديده في التنبيه الموجه إليه، والذي يكون بدون مصاريف[1]، مع إلزامية أن يذكر فيه أنه إذا لم يقوم المكلف بالدفع سيتبع بالحجز ثم البيع الجبري لاستيفاء الثمن المطلوب منه، حيث يجوز القيام بالحجز بعد يوم من تبليغه.

إضافة إلى مجموعة من الإجراءات الأخرى، والتي تكون خاصة بكل نوع من الحجز، والتي سنتناولها كل على حده.

أولا – إجراءات حجز المنقول

يقصد بالحجز هنا هو حجز المنقولات المادية المملوكة للمدين، والتي تكون إما في حيازته أو في حيازة من يمثله، وذلك بقصد وضعها تحت يد إدارة الضرائب من أجل بيعها واستيفاء حق الخزينة العمومية منها[2].

1 – شروط حجز المنقول: تتمثل شروط حجز المنقول في ما يلي:

– أن يكون المال المراد حجزه منقولا عاديا، فإن كان عقارا بالتخصيص يخضع هنا لإجراءات التنفيذ على العقار.

– أن يكون مالا مملوكا للمدين.

– أن يكون المال في حيازة المدين أو من يمثله[3].

[1] – تنص المادة 147 من ق إ ج على أنه "يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه."

[2] – عمارة بلغيت، التنفيذ الجبري وإشكالاته، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2004، ص 87.

[3] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 44.

2 - عملية الحجز: تتم عملية الحجز وفقا لأحكام المادة 345 من ق ض م و ر م، من قبل قابض الضرائب حيث ينتقل منفذ القرار إلى المكان الذي يوجد فيه الأموال المراد حجزها، ويتم تحرير محضر الحجز والذي يجب أن يحتوي على البيانات التالية:

- التذكير بالتنبيه.
- وصف الأملاك المحجوزة وجردها وذكرها.
- تعيين الحراس (وإمضائهم)، وهذا وفقا لأحكام المادة 15 من ق إ ج[1].

أما إذا كان المكلف بالضريبة مفلسا أو في حالة تسوية قضائية، تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأملاك التي تقع تحت امتيازاتها حسب نص المادة 149 ق إ ج، والتي جاء فيها أنه "في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأصول التي تقع تحت امتيازها"[2].

والجدير بالذكر أنه إذا تم تحويل الأملاك المحجوزة باتجاه مكان آخر أو شخص آخر يمكن استرجاعها عن طريق "الحجز الاستحقاقي" بعد إذن من القاضي[3].

ثانيا – إجراءات الحجز على العقار

تطبق على هذا الحجز القواعد الخاصة المنصوص عليها في ق إ ج ق ض م و ر م، ويستكمل بقواعد ق إ م إ[4]، بشرط ألا تتعارض مع نظام الحجز الإداري.

---

[1] – بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص 21.

[2] – العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولى لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، السنة الجامعية 2013-2014، ص 24.

[3] – بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص 21.

[4] – المادتين 47 و150 من ق إ ج، و المادة 381 من الأمر رقم 76 /101 المتضمن ق ض م و ر م و المادة من 721 من القانون رقم 09/08 المتضمن ق إ م إ.

1-مراحل الحجز على العقار: ينتقل إلى مكان العقار الشخص الذي وكل له توقيع الحجز على العقار حسب المادة 150 ق إ ج، والذي يمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسبا، وهذا في حالة ما إذا لم يكن المدين موجودا.

ويجب أن يشتمل محضر حجز العقار على البيانات التالية: المعلومات الأساسية للعقار، كمساحته وحدوده ورقم القطعة الأرضية كما هو في السجل العقاري، تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته وأوصاف العقار، ويوم البيع ومكانه والقيمة الأولية للعقار، توقيع المدين، والجزاء المترتب على إغفال بياناته، كما يمكن أن يشتمل أيضا على ما لاقاه العون الحاجز من إشكالات وعقبات وما اتخذه بشأنها[1].

أما فيما يخص تسجيل محضر الحجز الخاص بالعقار، فإن ق إ ج لم ينص على إلزامية تسجيله حجزا إداريا[2].

كما أن الحجز العقاري يرتب آثارا من تاريخ تسجيله في السجل العقاري، فإن لم يوجد فمن تاريخ تحرير محضر شأنه شأن المنقول، شريطة إعلام كل من المكلف بالضريبة وعامـــــة الناس به[3]، وذلك وفقا للشروط التالية:

أ - إعلام المكلف بالضريبة بمحضر الحجز: يجب إعلام المدين بمحضر الحجز، وفقا لأحكام المادة 2/135 من ق إ ج، فإن كان حاضرا ووقع على المحضر فلا يلزم إعلامه، أما إذا كان غائبا يلزم إعلامه، وهذا بهدف تمكينه من مراقبة الحجز أو رفع شكوى[4].

ويكون إعلامه بنسخة من المحضر طبقا للإجراءات المقررة للإعلانات الإدارية وفقا لأحكام المادتين 145و 147 من ق إ ج [1].

---

[1] - فيضل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 39.

[2] - حدة سوفلي، المرجع السابق، ص 39.

[3] - العمري زينب، المرجع السابق، ص 24.

[4] - ان من المبادئ الأساسية دستوريا نجد مبدأ حق الدفاع وما يتضمنه من أحكام، وأهمها مبدأ المواجهة لذلك يجب إعلام المكلف بالضريبة.

ب – إعلام العامة بالحجز: وهذا 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، بقصد إعلام العامة بالحجز وبالتالي بيعه بأفضل سعر في المزاد العلني[2].

تجدر الإشارة أن من بين البيانات التي يشتملها محضر الحجز هو تعيين الحارس وتوقيعه حيث يقصد بالحراسة، وضع الأموال المحجوزة من قبل إدارة الضرائب في حوزة شخص للمحافظة عليها[3].

فإذا كانت الأموال المحجوزة نقودا توضع تحت سلطة العون أو المحضر القضائي مباشرة، طبقا للإجراءات القانونية المقررة في ذلك، ففي هذه الحالة لا حاجة للحراسة، أما إذا تعلق الأمر بغير ذلك من الأموال، فإنها تظل في مكان الحجز، وهذا وفقا للمواد من 697 إلى 699 من ق إ م إ.

ويجب ألا يكون الحارس من أقارب المدير الولائي للضرائب، ولا من أقارب المحضر القضائي، في حين يجوز أن يكون الحارس المدين نفسه أو من أقاربه.

وفي حالة ما إذا قبل هذا الحارس المختار القيام بمهمة الحراسة، فيجب عليه أن يوقع على محضر الحجز، ويلتزم بالمحافظة على المال المحجوز والقيام بصيانته واستغلاله إذا كان المدين الحارس شخصيا، أما إذا كان الحارس شخصا آخر، فلا يجوز له استغلال المال المحجوز إلا بإذن من إدارة الضرائب، فإذا حصل تلف أو عجز كان مسؤولا عن ذلك، ولا يجوز إعفاءه من الحراسة قبل اليوم المحدد للبيع، إلا لأسباب جدية تقبلها الجهة المختصة، وتنتهي الحراسة إما بانقضاء الحجز أو البيع أو بعزل الحارس أو وفاته[4].

---

[1] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ،المرجع السابق ص، 46–47.

[2] – المرجع نفسه ، ص 47.

[3] – نفس المعنى جاء به الأستاذ العيد صالحي، المرجع السابق، ص 140.

[4] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ،المرجع السابق، ص ص48 –49.

ثالثا – إجراءات حجز ما للمدين لدى الغير

نظم المشرع الجزائري أحكام حجز ما للمدين لدى الغير وفقا للمواد 667 إلى 668 من ق إ م إ، وكذلك وفقا للأحكام الخاصة المنصوص عليها في قوانين الضرائب.

1 – الأحكام العامة لحجز ما للمدين لدى الغير: حجز ما للمدين لدى الغير هو ذلك الحجز الذي يوقعه الدائن على ما يكون لمدينه من حقوق ومنقولات في ذمة الغير أو في حيازته، بهدف منع هذا الأخير من الوفاء للمدين بهذا المبلغ الذي في ذمته، أو تسليمه ما في حيازته، من أجل الحصول على مستحقاته[1].

وخصوصيات هذا الحجز أنه ثلاثي الأطراف، وهذا حسب المادة 667 من ق إ م إ

1 – 1 : الحاجز الدائن الذي يتخذ إجراءات الحجز.

2– 1 : المحجوز عليه وهو المدين المباشر للحاجز.

3 – 1 : المحجوز لديه وهو مدين المدين الذي يتم الحجز على الأموال والحقوق التي بذمته، والذي تربطه بالمدين علاقة مديونية[2].

كما يجب أن تتوفر شروط معينة لكي يكون الحجز صحيحا، منها ما يتعلق بموضوع الحجز ومنها ما يتعلق بإجراءات الحجز.

أما فيما يخص الشروط المتعلقة بمحل الحجز، فقد اشترط المشرع ما يلي:

أن تكون هذه الأموال من الأموال المنقولة فقط حتى ولو كانت مؤجلة أو معلقة على شرط وبالتالي أخرج العقارات من دائرة هذا الحجز، ويجب أن تكون عائدة للمدين المحجوز عليه ومن الأموال التي أجاز القانون حجزها، وتكون في ذمة الغير أو في حيازته[3].

---

[1] – محمد حسنين، المرجع السابق، ص 106، وكذلك عبد الرزاق بوضياف، المرجع السابق، ص 64.

[2] – عمار بلغيث، المرجع السابق، ص120–121.

[3] – عبد الرزاق بوضياف، المرجع السابق، ص 65.

أما فيما يخص إجراءات الحجز فقد نص عليها المشرع في المادة 669 من ق إ م إ والتي تتمثل فيما يلي:

1 : أن يكون للدائن سندا تنفيذيا، ولا تهم طبيعته، رسمي أو عرفي، إذ يودعه لدى محضر قضائي لتنفيذه، حيث لا يمكنه تنفيذه شخصيا، إلا إذا كان من بين الأشخاص الذين يسمح لهم المشرع بذلك وهم على سبيل الحصر لا المثال، ولكن هذا لا يمنع أن هؤلاء أيضا يمكنهم اللجوء إلى المحضر القضائي.

2 : أن يستصدر أمرا بالحجز، حيث أن المشرع ميز بين نوعين من الحجز، الحجز بسند والحجز لأمر، حيث أن كل السندات التنفيذية تسمح بإجراء مثل هذا النوع من الحجوز دون حاجة لاستصدار أمر قضائي بذلك، على غرار السندات غير التنفيذية التي لا يمكن عن طريقها إجراء هذا الحجز إلا باستصدار أمر مسبق من رئيس الجهة القضائية المختصة.

3 : تبليغ أمر الحجز، وبعدها يقوم المحضر القضائي بجرد الأموال وتعيينها تعيينا دقيقا كما يتم تعيين الحارس، وأخيرا تحرير محضر عن الحجز وتبليغه رسميا إلى المدين المحجوز عليه خلال أجل ثمانية أيام التالية لإجراء الحجز مرفقا بنسخة من أمر الحجز مع التنويه على ذلك في محضر التبليغ وإلا كان الحجز قابلا للإبطال.

وكأي حجز يترتب على حجز ما للمدين لدى الغير آثار وهي:

1 – وقف التداول بتلك الأموال بمجرد تبليغ الحجز، وبالتالي لا يمكن للمحجوز لديه ولا للمحجوز عليه، التصرف فيها أو تداولها وهذا في حدود مبلغ الدين.

2 – مسؤولية المحجوز لديه عن أي تصرف في تلك الأموال، حيث أنه يبقى ضامنا للوفاء.

2- إشعار الغير الحائز: يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بتجميد أموال المكلف بالضريبة، وذلك عن طريق توقيع حجز ما للمدين لدى الغير، وهذا بموجب المادتين 384 و 387 من ق ض م و ر م، وكذلك وفقا للمادة 372 من نفس القانون[1].

وهذا دائما بمقتضى سند التحصيل، حيث يقوم قابض الضرائب، بعد تبليغ الجداول[2]، بتوجيه إشعار للغير الحائز[3]، ويقصد بالغير الحائز كل من المؤسسات المالية العمومية والخاصة وكل المحاسبين العموميين لدى الإدارات والهيئات العمومية، وكذا الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع والخبراء المحاسبين عند قيامهم بعمليات التصفية[4].

وكما يتوجب على هؤلاء المستأمنين على أموال المكلف بالضريبة التسديد عن المكلف من مبلغ الأموال التي بحوزتهم أو التي ستكون بين أيديهم إلى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة أو جزء منها[5]، ويكون إشعار الغير الحائز بإرسال إشعار إلى ذلك الغير الحائز.

ويترتب على حجز ما للمدين لدى الغير أن يقوم المحجوز لديه بحبس المال المحجوز عن المحجوز عليه، وإذا أراد المحجوز لديه أو المحجوز عليه التخلص من الحجز، عليهما اللجوء إلى إيداع الدين الضريبي المستحق، ويرتب على الإيداع زوال الحجز على المال وانتقال المبلغ إلى المودع، وفي هذه الحالة لا يلزم تعين حارس، لأن المحجوز لديه يعبر حارسا بقوة القانون، أما إذا شعر بتعسف إدارة الضرائب وعدم احترامها لشروط هذا الاجراء، يمكنه اللجوء إلى القضاء طالبا رفع اليد عن الشي المحجوز عليه[6].

---

[1] – تنص المادة 372 من الأمر رقم 76 /101 المتضمن ق ض م و ر م، المعدلة بموجب المادة 8 من قانون المالية لسنة 2001على أنه" ينفذ الجدول المدرج قانونا في التحصيل وجوبا في حق المكلف المفيد فيه، وكذلك في حق ممثليه أو من شاركه في المصلحة، وفي حق كل شخص مستفيد من وكالة، أو إنابة تسمح بممارسة عمل أو عدة أعمال تجارية".

[2] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 50 .

[3] – المادة 401 من الأمر رقم 76 /101 المتضمن ق ض م و ر م.

[4] – المادة 384 من الأمر رقم 101/76 المتضمن ق ض م و ر م.

[5] – بدايرية يحيى، المرجع السابق، ص 65.

[6] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 51.

الفرع الثالث

منازعات الحجز الإداري

طبقا للمادة 153 من ق إ ج، أجاز المشرع للمكلف بالضريبة الذي حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب، أن يبادر بطلب استرجاعها، عن طريق تقديم شكوى إلى مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بولاية مكان الحجز كل حسب مجال اختصاصه، وإذا رفض طلبه، جاز له اللجوء إلى القضاء الإداري لاسترجاع الأشياء المحجوزة.

ويعتبر التظلم الإداري شرط لقبول الدعوى القضائية، وعليه سنتناول المرحلة الإدارية للفصل في الشكاوى، ثم المرحلة القضائية.

أولا – المرحلة الإدارية

يقوم المكلف بالضريبة بتقديم طلب استرجاع الأشياء المحجوزة إلى كل من مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية، حسب مجال اختصاصه، وهذا عن طريق شكوى جبائية[1]، والتي تكون سابقة عن الدعوى القضائية وهذا ما قضى به مجلس الدولة، الغرفة الأولى في قرار تحت رقم 171 بتاريخ 2001/04/09 أنه "بعد الاطلاع على المادة 397 ق ض م و ر م التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال، لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب وما دام أن المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه طبقا للمادة 397 ق ض م و ر م يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا"[2].

[1] – تعرف الشكوى الجبائية بأنها "عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب اتباعا للمطالبة ببعض الحقوق أو التسوية بعض الوضعيات القانونية"، انظر بوفيرين فافا، وآخرين، المرجع السابق،ص41.

[2] – المرجع نفسه، ص 50، مع ملاحظة أن المادة 397 من الأمر رقم 101/76 المتضمن ق ض م و ر م، ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 (تنقل هذه الأحكام إلى ق إ ج).

حيث تعتبر الشكوى إجراء جوهري وإلزامي، وهذا ما أكده قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية تحت رقم 6509 بتاريخ 2003/02/25، والذي قضي: "بأن الشكوى الضريبية إجراء جوهري من النظام العام، حيث أن رفع الدعوى مباشرة دون استيفاء هذا الإجراء يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا"[1].

إذ يقوم المكلف بالضريبة المعترض، بتحرير هذه الشكوى، في أجل شهر واحد يبدأ احتسابه من التاريخ الذي أعلم فيه بطلب الحجز، وتدعم هذه الشكوى بجميع وسائل الإثبات المفيدة، تحت طائلة البطلان، وهذا طبقا للمادة 153 مكرر من ق إ ج.

وفي هذه الحالة يطلب مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب لمكان الحجز كل حسب اختصاصه، بتأجيل بيع الأشياء المطلوب استرجاعها من قابض الضرائب ويستدعى هذا الأخير لتقديم المعلومات المتعلقة بسير القضية، بعد تقديم الشكوى الى رئيس مصلحة المنازعات، الذي يقدم مقابل ذلك وصل الإيداع، ويجب أن تكون هذه الشكوى تحتوي على تاريخ ومكان الحجز، وذكر الشي المحجوز.

حيث يقوم مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بمعاجلة الشكاوى في أجل شهر[2]، من حيث الشكل والمضمون:

- من حيث الشكل: يجب أن يكون الطلب ممضيا ومقدما في الآجال المقررة قانونا.
- من حيث المضمون: يجب أن يكون المحجوز عليه مالكا للشيء المحجوز.

وفي حالة ظهور صعوبات، يحال الملف إلى المدير العام للضرائب، ليعالج الغش في السندات.

فإذا قبل الطلب، يتم تبليغ قابض الضرائب المختلفة برفع اليد على الشيء المحجوز، أما إذا رفض الطلب كليا أو جزئيا، فإن الوثائق تعاد إلى صاحبها.

---

[1] – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار بتاريخ 2003/02/25 رقم 6509، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، ص 75.

[2] – المادة 153ف 3 من ق ا ج.

وفي حالة ما إذا تم القيام بالبيع، وتم توزيع مبلغ البيع، ففي هذه الحالة الطلب غير مقبول[1].

ثانيا – المرحلة القضائية

في هذه المرحلة نجد نوعين من الدعوى، دعوى استعجالية، وأخرى في الموضوع تتمثل في دعوى الالغاء.

1- الدعوى الاستعجالية : ترفع الدعوى أمام قاضي الأمور المستعجلة، الذي يأمر بإبطال إجراءات التنفيذ أو الحجز بصفة استعجالية وفقا لأحكام المادة 643 من ق إ م و إ، وهذا ما جاء في اجتهاد مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 2002/12/17 تحت رقم 5671 "يكون من اختصاص قاضي الاستعجال قرار وقف تنفيذ الحجز التنفيذي باعتبار هذا القرار أمر تحفظي لا يمس بأصل الحق ولا يضر بمصالح وحقوق الأطراف"[2].

حيث تسري نفس الشروط العامة في مثل هذه الدعاوي، وهذا وفقا لأحكام المواد من 219 إلى 221 من ق إ ج م إ[3].

ونميز في منازعة الحجز الإداري بين حالتين: تتمثل الأولى في رفع دعوى استعجالية قبل تمام التنفيذ، ويكون في هذه الحالة طلب المكلف بالضريبة مقتصرا على وقف الحجز، أما الحالة الثانية والتي تكون بعد تمام التنفيذ، يكون الطلب هنا رفع الحجز.

وإضافة إلى الشروط العامة، يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم ضمانات تكون كفيلة بضمان تحصيل الدين الضريبي على أن يعرضها أولا على إدارة الضرائب، والتي يقدرها قابض

[1] – بوقبرين فافا، وأخرون، المرجع السابق، ص 50، ونفس الإجراءات ذكرها أيضا العيد صالحي، المرجع السابق، ص 146.

[2] – بوقبرين فافا، وأخرون ، المرجع السابق، ص 34.

[3] – بإن يكون عنصر الاستعجال متوفرا، وأن يكون الإجراء المطلوب وقتيا، بأن يكون مقصورا على طلب وقف أو رفع الحجز واستمراره، لحين الفصل في موضوع النزاع.

الضرائب ويتخذ بشأنها قرارا إما بالرفض وإما بالقبول[1]، كما يجب أن يرفع دعوى في الموضوع، وهو شرط أساسي حتى تكون الدعوى مقبول شكلا.

2- دعوى الإلغاء : هي الطريقة القانونية التي وضعها المشرع بين يدي المكلف بالضريبة، لتحريكها أمام قاضي الإلغاء، ليتولى توقيع الجزاء على إدارة الضرائب في حالة ثبوت تجاوز أو خرق للقانون، فمن خلال تسليط القاضي الإداري لرقابته على هذه التجاوزات، فإنه يلغي القرار أو جدول التحصيل الصادر[2].

وقد نظم المشرع دعوى الإلغاء بموجب المادة 800 و ما يليها من ق إ م إ.

المطلب الثالث

البيع الجبري

يعتبر بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل الجبري، وهذا طبقا للفقرتين الأولى والثانية من المادة 151 من ق إ ج، والمادة 152 من نفس القانون، حيث تقوم إدارة الضرائب ببيع المحجوزات بهدف الحصول على حقها من ثمن الأموال المحجوزة، ويتم بيع الأشياء المحجوزة وفقا لشروط وآجال معينة، ألزم المشرع الجبائي إدارة الضرائب باحترامها، وهذا حتى لا تعطي للمكلف بالضريبة فرصة منازعتها قضائيا.

وتتمثل مراحل البيع في عدة خطوات، إذ تخضع في البداية لإجراءات تمهيدية وفيها يتم تحضير الأشياء المحجوزة للبيع والإعلان عنه، مرورا إلى عملية البيع وما تحمله من إجراءات من تصريح مبدئي إلى إنجاز البيع وصولا إلى رسو المزاد والإجراءات المتخذة في هذه المرحلة، وأخيرا الآثار المترتبة على هذه المرحلة.

[1] – تعتبر مسألة الضمانات هنا شرط مقيد لرفع الدعوى، لأن الطلب هنا لا يمس بأصل الحق ولا يفصل في الموضوع وكان جديرا بالمشرع إلغاء هذا الشرط لأنه في المقابل منح لإدارة الضرائب سلطات تخوله الحصول على أموال المكلف دون هذا الشرط.

[2] – فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، المرجع السابق ، ص 60.

وعليه سنقسم هذا المطلب إلى فرعين، المراحل الأولية للبيـــــــع (الفرع الأول)، وعملية البيع العلني وما يترتب عليها من آثار(الفرع الثاني).

الفرع الأول
المراحل الأولية للبيع

تتعدد مراحل بيع الأشياء المحجوزة من قبل إدارة الضرائب، وتتخللها إجـــراءات وشــروط وتترتب عليها آثار، وقد اتخذنا من بيع المحل التجاري المحجوز عليه نموذجا للدراسة، وهي نفس الإجراءات تتبع لبيع المحجوزات الأخرى من منقولات وعقارات، آخذين بالإحالة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة 152 من ق إ ج، فيما يخص البيع العلني للمنقولات، والتي أحالت إليها الفقرة الثانية من المادة 151 من نفس القانون، والتي تنص على تطبيق الأحكام الخاصة ببيع المنقولات على بيع العقارات، مع احترام الاستثناءات الواردة في الأمر 66-102 المؤرخ في 6 ماي لسنة 1966، والتي تخص بعض الأحكام الاستثنائية المتعلقة ببيع المحل التجاري[1].

وتتصرف المراحل الأولية للبيع إلى الإجراءات التمهيدية للبيع وتتبع بالتصريح المبدئي وإنجاز البيع.

أولا – الإجراءات التمهيدية للبيع

تخضع الإجراءات التمهيدية لبيع المحجوزات للشروط التالية:

1 - الترخيص بالبيع : يعتبر الترخيص بالبيع أولى الإجراءات المتخذة من أجل بيع المحجوزات، وبدونه لا يتم إنجاز البيع، وإذا تم يعتبر باطلا، وهو ترخيص يمنح لقابض الضرائب المباشر بمتابعة البيع، إذ يجيز له إجراء عملية بيع المحجوزات، ويعطيه سلطة اتخاذ

[1] – الأمر 66- 102 المؤرخ في 6 ماي لسنة 1966، والمتعلق بأيلولة الأملاك الشاغرة للدولة.

كل الإجراءات القانونية اللازمة لإتمام هذه العملية، والسهر على تحصيل مبلغ الدين الضريبي من ثمن المحجوزات المباعة.

حيث يمنح هذا الترخيص للقابض من طرف الوالي، كأصل عام ، واستثناء من قبل المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، كل حسب مجال اختصاصه، وهذا في حالة عدم منح الوالي لهذا الترخيص بعد انقضاء الأجل القانوني الممنوح له بذلك[1].

2 – إجراءات الإشهار : بعد حصول قابض الضرائب على الترخيص بالبيع، يباشر عملية الإشهار بالبيع، وهو إجراء لازم وضروري لإنجاز البيع، حيث تخضع لشكليات وشروط إلزامية يجب احترامها تحت طائلة عدم إنجاز البيع، وهذا ما نصت عليه المادة 151 من ق إ ج بقولها : "وإذا لم تراع شكليات الإشهار، لا يجوز إجراء البيع".

ولكن تجدر الإشارة إلى أنه قبل أن يقوم القابض المختص، بعملية الإشهار، يجب أن يقوم بإخضاع المحل التجاري المحجوز إلى تقييم مصالح التسجيل[2]، حيث يرسل مذكرة عاجلة إلى مديريته، يطلب فيها تقييم هذا المحل التجاري الذي سيعرض للبيع، وتكون مصحوبة بنسخة من عقد الحجز، ويحول هذا الطلب إلى مصالح التسجيل، حيث يقوم عون المتابعة بعملية التقييم، ويحرر محضر تقييم، ويتم التأشير عليه من طرف مسؤول مصلحة التقييم، ويحول إلى قابض الضريبة ليتخذ من خلاله السعر المبدئي[3].

وبعدها يقوم بعملية الإشهار، المتمثلة في إلصاق الإعلانات، ويجب أن تتضمن البيانات الضرورية، التي ذكرتها المادة 151 من ق إ ج، على سبيل الحصر والمتمثلة في:

–لقب واسم وموطن كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة.

– الرخصة التي يتصرف بها القابض.

---

[1] – المادة 146 الفقرتين الثالثة والرابعة من ق إ ج.

[2] – يتم التقييم عن طريق مصالح التسجيل وهذا بموجب المادة 396 من الأمر رقم 76 /101 المتضمن ق ض م و ر من، حيث أن المشرع ألغى هذه المادة وأبقى على تطبيقها في ق إ ج ، إذ ألزم القابض في المادة 151 من هذا القانون بنشر تقدير ثمن المحل المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل وعلى هذا الأساس يتم تقييم المحل التجاري المحجوز من طرف إدارة التسجيل.

[3] – بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص 27.

– مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري[1].

– طبيعة عمليات ووضعية المحل التجاري، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.

–مكان ويوم وساعة فتح المزاد، ولقب القابض الذي يباشر البيع، وعنوان مكتب القباضة[2].

ويتم إلصاق الإعلانات وجوبا بسعي من القابض المباشر للمتابعة، على الباب الرئيسي للعمارة، وفي مقر المجلس الشعبي البلدي، حيث يوجد المحل التجاري، وفي المحكمة التي يوجد المحل في دائرة اختصاصها، ومكتب القابض المكلف بالبيع، ويتم إدراج الإعلان عشرة أيام قبل البيع في جريدة نشرة الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي يوجد بها المحل التجاري.

ويمكن للأشخاص المعنيين الاطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع، على عقد المحل التجاري المحجوز وقبل مباشرة البيع يجب التأكد من الأشياء المحجوزة بإعادة وصفها في محضر[3]، كما يمكن وضع دفتر شروط.

ثانيا – التصريح المبدئي وإنجاز البيع

بعد إتمام عملية الإشهار تأتي مرحلتي التصريح المبدئي وإنجاز البيع.

[1] – الأصل أن يتم البيع الإجمالي للمحل التجاري ولكن استثناء يجوز وعند الاقتضاء البيع المنفرد لواحدة أو عدة من العناصر المادية المكونة له، غير أنه يمكن لكل دائن وخلال العشرة أيام التي تلي تاريخ تبليغ الحجز الاداري في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل في خمسة عشر (15) يوما على الأقل من التبليغ أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بالجملة وهذا ما نصت به المادة 151 الفقرة الأولى من ق إ ج، انظر يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 144.

[2] – العيد صالحي، المرجع السابق، ص ص39–40.

[3] – انظر بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص 28.

1 - التصريح المبدئي : يجب على عون المتابعة لمباشرة عملية البيع، إيداع تصريح مبدئي للبيع، وفقا للمطبوعة نموذج "R" رقم 22، لدى مفتشية التسجيل المختصة إقليميا للقباضة ويودع التصريح في نسختين مؤرخ وممضي من طرف عون المتابعة.

يجب أن يتضمن هذا التصريح المعلومات التالية:

- اسم ولقب ووظيفة وعنوان عون التنفيذ.
- اسم ومهنة وعنوان المحجوز عليه.
- تاريخ وساعة البيع.

كما يجب على هذا العون جمع الوثائق التالية إلزاما وهي التصريح بالبيع، أمر الحجز وجرد الأشياء المحجوزة، محضر الإعلانات وكذا الإعلان عن طريق الصحافة والتي تكون ملف البيع[1].

2- إنجاز البيع: يقصد بإنجاز البيع تحديد تاريخ البيع ومكانه، وكذا الأشخاص المخولين للبيع، والمعلومات المتعلقة بالمزاد، ويكون ذلك كما يلي:

يحدد تاريخ البيع بعد عشرة أيام من تاريخ الإشهار[2]، حيث يخول إلى أحد هؤلاء القيام به وهم: أعوان المتابعة، المحضر القضائي ومحافظ البيع[3].

يحدد مكان البيع إما في نفس المكان الذي تم فيه الحجز أو سوق عمومي، أو مكان آخر متفق عليه يكون ملائما[4].

[1] – فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 66.

[2] – المادة 151 من ق إ ج.

[3] – المادة 152 من القانون نفسه.

[4] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 66.

ويفتتح المزايدة بإعلان السعر المبدئي المقدر والمشار إليه في المحضر، ويتم غلق هذا المزاد عند الحصول على أعلى سعر مقدم، وبعدما يتم إعادة ذكر العرض الأعلى ثلاث مـرات قبل إغلاق المزاد ولا يوجد سعر جديد[1] تصبح المادة المحجوزة للشخص الذي منح هذا السعر[2].

وتجدر الإشارة أنه يمكن تأجيل البيع في حالة الضرورة القصوى، ولكن بشرط أن يدون هذا التأجيل بموجب محضر[3].

الفرع الثاني
عملية البيع بالمزاد العلني وآثاره

تنتهي عملية البيع عن طريق البيع بالمزاد العلني[4] كأصل عام، ولكن في حالات خاصة، يتم البيع عن طريق التراضي، ويتم تحرير محضر، يسمى محضر البيع، كما أن هذه المرحلة الأخيرة من مراحل إتمام البيع تترتب عليها آثار ترتبط برسو المزاد ودفع الثمن وتسجيل البيع وانتقال الملكية إلى المشتري، وهذا ما سنتناوله فيما يلي:

أولا – عملية البيع

يتم بيع المحل علنيا، حيث تبدأ عملية البيع عند الساعة المحددة في الإعلانات، إذ يعلن السعر المبدئي للجمهور[5]، وهنا قد تصادفنا حالتين: إما إتمام عملية البيع أو عدم إتمامها.

---

[1] – طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر،2007، ص 59.

[2] – بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص 25.

[3] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 67.

[4] – المزايدة في الاصطلاح القانوني هي طرح التعاقد في مزاد عام لكي يتمكن من الحصول على أعلى عطاء، انظر نجاتي محمد الياس قوقازي، بيع المزايدة (المزاد العلني أحكامه وتطبيقاته المعاصرة دراسة فقهية معاصرة)، الطبعة الأولى، دار النفاس، عمان الأردن، 2004، ص 40.

[5] – بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص 29.

1 - إتمام عملية البيع: بعد إجراء عملية البيع، يرسو المزاد العلني على الثمن الأعلى المعروض، والذي يجب أن يساوي أو يفوق الثمن المقترح من إدارة الضرائب، ويعد محضر بيع من قبل القابض وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العمارة حيث يشغل المحل التجاري.

ويتم دفع الثمن نقدا بإضافة جميع مصاريف البيع، وفي حالة عدم دفع الثمن أو الفرق الناتج عن البيع الحاصل بعد آخر مزايدة، تمارس المتابعات من قبل القابض المختص وذلك بموجب محضر البيع أو سند التحصيل[1].

مع الإشارة أن محضر البيع(R 24)[2] يتم تحريره من طرف العون المكلف بالبيع والذي يحتوي على ما يلي:

- نسخة بالتصريح بالبيع.
- ذكر تاريخ البيع وسند التنفيذ.
- ذكر محضر الحجز، تاريخه، والعون الذي حرره.
- تاريخ محضر إلصاق الإعلانات واسم العون الذي أعده.
- تاريخ الترخيص بالبيع، وتاريخ محضر التحقق.
- الإشارة إلى غياب أو حضور الشخص الذي تم حجز أملاكه في عملية البيع.
- ذكر الترخيص بالبيع إذا كان في مكان آخر غير مكان الحجز.
- الإشارات التابعة إلى شروط الإشهار، مع إلحاق محضر تعليق الإعلانات.
- شروط أخذ المواد المباعة.
- المعلومات المتعلقة بتعيين السعر المبدئي للمواد والسعر المباع به.
- معلومات خاصة بالمستفيد من المزاد، ومبلغ البيع بالأحرف.
- مدة البيع وتكلفة البيع ومصاريف أخرى.

[1] – العيد صالحي، المرجع السابق، ص ص140-141.

[2] – الرمز(R24) وهو عبارة عن مطبوعة نموذج"R" رقم 24 وهي خاصة بإدارة الضرائب حيث (R24) تعني محضر البيع، ومحضر الإعلانات(R23)، محضر التحقق قبل البيع (R25)، محضر تحويل المواد المحجوزة(R26)، التصريح المسبق للبيع (R22).

– إمضاء الحارس والشهود وقابض الضريبة والعون المكلف بالبيع[1].

2 - عدم إتمام البيع : قد يتعذر إتمام البيع لأسباب عدة، نذكر منها:

غياب أو وجود عدد محدود من المشاركين في المزاد، وهنا تلغى عملية البيع ويتم تحرير تقرير بذلك، أو ضعف العروض حيث يكون السعر المقدم أقل من السعر المبدئي، وهنا نكون بصدد اتخاذ قرارين، إما أن تؤجل عملية البيع ويحرر محضر عدم جدوى، أو يحدد تاريخ جديد لفتح المزاد بإتباع نفس شروط الإشهار.

وفي حالة ما إذا تمت عملية بيع ثانية، وكانت غير مجدية بسبب عروض منخفضة، ولم يتم الحصول فيها على قيمة السعر المبدئي، في هذه الحالة لا بد من إجراء عملية ثالثة في مدة 15 يوما، وإذا لم يسجل أي عرض يمكن للقابض إجراء عملية البيع عن طريق البيع بالتراضي[2]، بعد ترخيص من المدير الولائي للضرائب أو من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، وفقا لقواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من المدير العام للضرائب، وهذا بموجب المادة 152 من ق إ ج[3]، ولا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي، إلا إذا كان مصحوبا بدفع وديعة يساوي مبلغها عشر($\frac{1}{10}$) هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع، حيث أنه إذا تم سحب العرض قبل انقضاء أجل الخمسة عشر (15) يوما السابقة الذكر، فإن الوديعة هنا لا يتم إرجاعها لصاحبها وتصبح ملكا للخزينة العامة.

[1] – بولغرايف سهيلة، بوالصلصال سهام، المرجع السابق، ص ص25–26.

[2]– المرجع نفسه، ص 29، وانظر العيد صالحي، المرجع السابق، ص ص143–144، فيما يخص شروط وإجراءات البيع بالتراضي، ومن بين هذه الإجراءات ما يلي: إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل في غضون خمسة عشر (15) يوما اعتبارا من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة وإعلانات إلصاق على باب قباضة الضرائب المختلفة ومقر المجلس الشعبي البلدي لمكان تواجد المحل التجاري حيث يتم البيع، يتم هنا البيع بالتراضي، حيث تسلم طلبات المشترين المعنيين في الأجل المذكور من قبل القابض المباشر للمتابعة.

[3] – يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص ص146–147.

ثانيا – آثار البيع

يترتب على إتمام البيع عدة آثار، أهمها رسوا المزاد على المشتري الذي يقوم بتقديم أعلى ثمن، وبعدها تتم انتقال ملكية الشيء المباع إليه بعد تقديم الثمن نقدا وفورا، ثم نشر إشهار البيع وما يترتب عليه من اعتراضات من طرف الغير.

1 – صياغة عقد تحويل الملكية : يتم تحويل ملكية المحل التجاري إلى المشتري الراسي عليه المزاد، والذي دفع ثمن البيع نقدا، ففي هذه الحالة تلجأ الإدارة إلى الإجراءات القانونية للتحويل، فتتم صياغة عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية، وهذا بعد الاطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط عند الاقتضاء، ويخضع عقد التحويل لشكليات التسجيل والتي تكون على نفقة المشتري، و تكون وجوبية قبل اللجوء إلى النشر[1].

2– نشر الإشهار بالبيع: يقوم القابض المباشر للمتابعة بنشر البيع، خلال شهر ابتداء من تاريخ البيع وذلك في شكل مستخرج أو إشهار يصدر في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات في الدائرة أو الولاية حيث يشغل المحل التجاري[2].

ويتضمن هذا المستخرج وجوبا وتحت طائلة البطلان البيانات التالية:

– بيان تاريخ التحصيل ومقداره ورقمه والمكتب حيث تمت هذه العمليات، وتبيان تاريخ العقد ولقب واسم وموطن كل من المالك السابق والجديد وطبيعة المحل التجاري ومقره والثمن المشروط بما في ذلك التكاليف أو التقدير الذي كان أساسا لتحصيل حقوق التسجيل وبيان أجل

[1] – العيد صالحي، المرجع السابق، ص 141، وانظر سميحة بشينة، بيع العقار المحجوز بالمزاد العلني، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير شعبة: القانون الخاص، تخصص عقود مدنية، قسم الحقوق، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية الحقوق، والعلوم السياسية، السنة الجامعية 2011 ، ص 70.

[2] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 41.

الاعتراضات واختيار الموطن في إقليم اختصاص المحكمة[1]، أما فيما يخص آجال الاعتراض وضوابط النشر فقد وردت كما يلي:

– يحدد النشر فيما بين اليوم الثامن، واليوم الخامس عشر بعد الإدراج الأول.

– وخلال الخمسة عشر يوما بعد الإدراج الأول، يقوم القابض المباشر للمتابعة بالنشر في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية.

– تسلم الاعتراضات بمقر مكتب قباضة الضرائب المعنية، ويجوز لكل دائن بادر باعتراض في غضون الثلاثين(30) يوما التالية للنشر الأخير، أن يطلع في أجل أربعين(40) يوما بعد النشر الأخير، وفي المقر المذكور، على نسخة من عقد البيع أو على أحد أصوله، وكذا على الاعتراضات إن وجدت.

– وإذا لم يصدر أي اعتراض في أجل الثلاثين يوما المذكورة، يكون كل من المشتري والقابض المباشر للمتابعة بريء الذمة إزاء الغير[2].

وفي الأخير يجب الإشارة إلى أن منازعة بيع المحجوزات، تخضع لنفس الإجراءات السابقة الذكر، فترفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الاستعجالية، ويقوم القاضي الاستعجالي برفع الحجز والبيع إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع، لأنه إذا تم البيع ورتب آثاره القانونية، وتم الفصل في الموضوع لصالح المكلف بالضريبة، ففي هذه الحالة يصعب ويستحيل استدراك الضرر وإعادة الحالة إلى ما كانت عليها، وهذا بسبب انتقال الملكية للغير بموجب عقد البيع وهو عقد صحيح ومستوفي لجميع شروطه سواء الشكلية أو الموضوعية، ولهذا يجب وقف البيع لغاية الفصل في دعوى الموضوع.

[1] – حدة سوفلي، المرجع السابق، ص 41.

[2] – العيد صالحي، المرجع السابق، ص 142.

خاتمة

ولئن كانت دراسة ضمانات تحصيل الضرائب في التشريع الجزائري تعد موضوعا شائكا وصعبا، لمقدار صعوبة وخصوصية القانون الجبائي نفسه، فإننا ومن خلال هذه الدراسة قد توصلنا إلى جملة من النتائج، علاوة على تقديم الاقتراحات.

أما فيما يخص النتائج المتوصل إليها، فتتمثل فيما يلي:

1 – اهتم المشرع بمسألة ضمانات التحصيل أيما اهتمام، وهذا من خلال النص عليها في مختلف القوانين المتعلقة بالضرائب، وكذا القانون المدني، حيث أنه تبنى من هذا الأخير بعض المبادئ والقواعد كالتضامن والحجز مع تكييفها والطبيعة الخاصة لقانون الضرائب، مراعيا الخصوصيات التي يتميز بها.

2 – انتهاج المشرع لسياسة التنوع في طبيعة الضمانات الممنوحة للإدارة الضريبية، يعتبر في حد ذاته ضمانة، حيث تتعدد هذه الضمانات ما بين الأحكام الموضوعية من تأمينات عينية وشخصية وما بين الإجراءات التنفيذية، إضافة للحرية المعطاة للخزينة العمومية في تقرير الضمانات التي تراها مفيدة وكافية للتحصيل.

3 – فتح المشرع المجال لقابض الضرائب لاختيار الضمانات الكافية، دون أن يقيده بضمانات معينة، وهذا يدفعنا إلى استنتاج آخر وهو أن المشرع لم يذكر الضمانات الموضوعية على سبيل الحصر، وإنما ذكرها على سبيل المثال، حيث نص على مبدأ وجود ضمانات للتحصيل، وترك تقريرها للقابض المختص بالتحصيل، وهذا حسب نوع الضريبة، وقيمة الدين الضريبي، وكذلك الامكانيات والقدرات المالية للمكلف، بشرط احترام هذا القابض لضوابط ممارسته هذه الضمانات، في حين أن الضمانات الإجرائية ذكرها على سبيل الحصر وهي الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز الإداري والبيع الجبري للمحجوزات، ولكنه لم يلزم القابض بإتباع هذا الترتيب، حيث يستطيع أن يحجز المحل التجاري مثلا دون أن يقوم بالغلق المؤقت، ولكن إذا قام بالغلق المؤقت كان لازما عليه تنبيه المكلف أنه في حالة عدم الدفع سيتم الحجز والبيع لهذا المحل.

4 – تعتبر جداول التحصيل هي الأخرى ضمانة من ضمانات التحصيل إذا كانت مستوفية لجميع الشروط وتم إتباع الإجراءات القانونية لتبليغها، لأنها أساس التحصيل، وهذا لتمتعها بالقوة التنفيذية، تجعل مجال تدخل القضاء في التحصيل مجال ضيق، ولكن إذا كانت هذه الجداول باطلة، فإن إدارة الضرائب لا تستطيع تفعيل وممارسة ضمانات التحصيل الممنوحة لها.

5 – إن إضافة جهاز آخر، يختص بالتحصيل والمتمثل في مديرية المؤسسات الكبرى، وجعلها تهتم بالمؤسسات والشركات الوطنية والأجنبية المتواجدة على التراب الوطني، عزز من أجهزة التحصيل، مما وسع من نطاق استعمال وتطبيق ضمانات التحصيل.

6 – وفق المشرع لما منح للمدين حق طلب استحقاق الدفع، وهذا من أجل الحفاظ على مستحقات الدولة، وضمان تسديدها ولو على فترات مختلفة عن طريق الأقساط حيث أن هذا يساعد على التخفيف من ظاهرة التهرب عن الدفع، ويقوي الثقة بين المدين والإدارة، ولكن الشيء الذي يعاب على المشرع هنا أنه جعل تقديم الضمانات في حالة قبول القابض لطلب تقسيط الدين، مسألة جوازيه، وليست اجبارية.

7 – توسيع نطاق تطبيق هذه الضمانات، لضمان الحصول على قيمة الدين، وهذا من خلال التوسيع في قائمة الأشخاص الذين يكونون ملزمين بالدفع، إضافة إلى المدين الأصلي.

8 – منح المكلف بالضريبة حق الاعتراض على المتابعات الممارسة ضده من طرف إدارة الضرائب، عن طريق القضاء ولكن بشرط تقديم شكوى لدى الإدارة الضريبية وهذا لتجنب تعسف هذه الأخيرة في استعمال هذه الضمانات.

أما فيما يخص التوصيات التي خلصنا إليها من هذه الدراسة فتتمثل فيما يلي:

1 – يجب على المشرع الجبائي التنسيق بين مختلف القوانين الجبائية، وخاصة أنه يستعمل تقنية الإحالة والتي تكون أحيانا إلى مواد أو فقرات تم إلغائها أو عدلت، وخصوصا أن القوانين الجبائية مرنة وكثيرة التعديلات.

2 – من الجيد أن يفتح المشرع المجال للمدين بأن يقوم بدفع ديونه الضريبية عبر أقساط معينة في فترات مختلفة، ولكن يجب عليه إلزام القابض المختص بالتحصيل أن يطلب من المدين تقديم ضمانات تكون كافية لتسديد قيمة الدين، وهذا كشرط لقبول طلبه بالتقسيط، مثلما فعل في مسألة قبول طلب تأجيل الدفع، حيث اشترط تقديم ضمانات كشرط لقبول الطلب.

3 – تقريب الإدارة الضريبية من المكلف بالضريبة، وهذا لتقوية الثقة بينهما، مع اعطاءه كل التوضيحات اللازمة لضمان التزامه بدفع ما عليه من ديون اتجاهها.

قائمة المراجع

أولا : النصوص القانونية

1- القانون 58/75 المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون المدني، جريد رسمية عدد 78.

2- قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 /02/ 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية عدد 21.

3- القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون المالية لسنة 2001 المستحدث لقانون الإجراءات الجبائية.

4- الأمر رقم 76 /101المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشر الرسوم المماثلة، جريدة رسمية عدد 2.

5- الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد 103.

6- الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الطابع، جريدة رسمية عدد 39.

7- الأمر رقم104/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، جريدة رسمية عدد70.

8- الأمر رقم 76 /105 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون التسجيل، جريدة رسمية عدد81.

ثانيا : الكتب باللغة العربية

1- إلياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية، الجزء الأول، الأحكام العامة للشركة، الطبعة الثالثة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.

2- بن زارع رابح المسؤولية الجبائية لمسيري الشركة، در العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، بدون تاريخ نشر.

3- برحماني محفوظ، الضريبة العقارية، دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009.

4- جمال بوشناقة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية، الجزائر، 2006.

5- عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، التأمينات الشخصية والعينة، الجزء العاشر، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، 1952.

6- عبد الرزاق بوضياف، أصول التنفيذ والحجز التنفيذي على المنقول والعقار وفقا لقانون 09/08، دار الهدى، الجزائر، 2012.

7- عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة تشريعا وتطبيقا، الطبعة الأولى، دار الخلود، بيروت، لبنان،2002.

8 – على هادي العبيدي، الوجيز في شرح القانون المدني، الحقوق العينية (الحقوق العينية الأصلية – الحقوق العينية التبعية حق الملكية –الحقوق المتفرعة عن حق الملكية) دراسة موازنة، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008.

9- عمار بلغيث ،التنفيذ الجبري واشكالاته ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، عنابة ، الجزائر، 2004.

10- العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية – الرقابة الجبائية – المنازعات الجبائية)، دار هومة، الجزائر، 2011.

11- يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.

12- فريحة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة الجزائر، 2008.

13- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة الجزائر، 2011.

14- فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومه ، الجزائر ، 2011.

15- القاضي حسين عبد اللطيف حمدان، التأمينات العينية، دراسة تحليلية شاملة لأحكام الرهن والتأمين والامتياز، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2009.

16- مروك نصر الدين ، طرق التنفيذ في المواد المدنية ، دار هومه، الجزائر، 2005 .

17- محمد حسين منصور، النظرية العامة للائتمان، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2005.

18- محمد صبري السعدي، الواضح في شرح القانون المدني، التأمينات العينية (الرهن الرسمي وحق الاختصاص والرهن الحيازي وحقوق الامتياز) طبقا لأحدث التعديلات ومزيد بأحكام القضاء، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2010.

19- محمد علوم على المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2010.

20- محمد حسنين، طرق التنفيذ في قانون الإجراءات المدنية الجزائري، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،2005.

21- همام محمد محمود زهران، التأمينات العينية والشخصية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2001.

22- نبيل ابراهيم سعد ، التأمينات العينية ، (الرهن الرسمي – حق الاختصاص –الرهن الحيازي – حقوق الامتياز)، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 2005.

23- نجاتي محمد إلياس قوقازي، بيع المزايدة(المزاد العلني أحكامه وتطبيقاته المعاصرة دراسة فقهية معاصرة)،الطبعة الأولى، دار النفاس، عمان، الأردن،2004.

24- طاهري حسين، المنازعات الضريبة شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية،الجزائر،2007

ثالثا : قائمة الرسائل والمذكرات الجامعية

1- بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، ، باتنة، السنة الجامعية 2011- 2012 .

2- بوقبرين فافا، بن نور غنية، مصطفاوي جازية، حنضالي نوال، بودهيري فلة عبلة، شاكي أمال، عطوي نجية، المنازعات الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاة، الدفعة الثالثة عشر، المدرسة العليا للقضاء، مديرية التربصات، السنة الجامعية ، 2004-2005.

3- بولغرايف سهيلة ، بو الصلصال سهام ، التحصيل الجبري للضرائب ، تقرير لنيل دبلوم الدراسة الجامعية التطبيقية ، " DEAU" ، معهد العلوم الاقتصادية ، سكيكدة ، مكان التربص ، المديرية الولائية للضرائب بسكيكدة ،دفعة 2000-2001 .

4- ضيف شعيب، تحصيل الضرائب غير المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهاد الماجستير في العلوم القانونية، جامعة 20أوت1955،سكيكدة،كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع قانون خاص، تخصص قانون أعمال، السنة الجامعية 2011-2012.

5- حدة سوفلي، عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2012- 2013.

6- حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس فلسطين، السنة الجامعية 2008.

7-سميحة بشينة، بيع المحجوزات بالمزاد العلني، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، شعبة القانون الخاص، تخصص عقود مدنية، قسم الحقوق، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، السنة الجامعية2011.

8- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولى لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، السنة الجامعية 2013-2014.

9- كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي ميدان: الحقوق والعلوم السياسية، الشعبة، الحقوق، تخصص: القانون العام للأعمال، جامعة قاصري مرباح ورقلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، السنة الجامعية 2012-2013.

10- واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر-دراسة حالة قباضة قمار ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات لشهادة الماجستير علوم التجارة: تخصص دراسات محاسبية وجبائية، معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة الجامعية 2011-2012.

11- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة متنوري ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسنطينة، السنة الجامعية 2007-2008.

رابعا : المراجع باللغة الفرنسية :

1- Direction générale des impôts, Instruction générale sur le contentieux du recouvrement de l'impôt, N°02 du 25/04/2012.

2-Direction générale des impôts, Direction des impôts de la wilaya de Skikda, direction du recouvrement, "cours du recouvrement forcé de l'impôt", polycopie intérieure destinée aux agents de fisc, sans date.

3-Anne laury lequen, La solidarité en matière fiscale, Mémoire réalisé en vu de l'obtention de la 2éme Année du Master recherche, mention droit des affaires, université de Lille II, Droit et santé, Ecole doctoral N°74, faculté des sciences juridiques, politiques et Sociales, Année universitaire 2003- 2004.

خامسا : المجلات

1-مجلة المحكمة العليا، العدد 02، سنة 2008.

2- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، سنة 2003.

سادسا: المقالات

1- محمد وحيد الدين سوار "حق الامتياز"، منشور على الموقع الإلكتروني: www.djelfa.info/vb/showthread.php?60603283، يوم 2016/04/20، على الساعة 22:25.

2-"الأحكام العامة للضريبة/إقرار الضريبة العامة على المبيعات"، منشور على الموقع الإلكتروني www.accdiscssion.com/t12807، يوم 2016/02/29،على الساعة 15:27.

الفهرس

المحتوى	الصفحة
المقدمة	1 – 3
الفصل الأول: الإطار الموضوعي لضمانات تحصيل الضرائب	04
المبحث الأول: التأمينات العينية كضمان للتحصيل	05
المطلب الأول: امتياز الدين الضريبي	06
الفرع الأول: الأحكام العامة لحق الامتياز	06
أولا: مفهوم حق الامتياز	06
ثانيا: آثار حق الامتياز وانقضاؤه	09
الفرع الثاني: حق الامتياز في المادة الضريبية	12
أولا: أحكام حق الامتياز في المادة الضريبية	13
ثانيا: خصائص وشروط امتياز الدين الضريبي	16
المطلب الثاني: ضمانات الضرائب الناشئة عن الرهون	20
الفرع الأول: الرهن القانوني	21
أولا: خصائص الرهن القانوني	22
ثانيا: آثار الرهن القانوني	23
ثالثا: انقضاء الرهن القانوني	24
الفرع الثاني: الرهن الاتفاقي	24
المبحث الثاني: مسؤولية الغير عن الدين الضريبي	26
المطلب الأول: التضامن الجبائي على أساس المصلحة	28
الفرع الأول: التضامن المبني على أساس القرابة	29
أولا: المسؤولية الجبائية التضامنية للزوج	29

ثانيا: التضامن بين الورثة	33
الفرع الثاني: التضامن على أساس المصلحة الاقتصادية	34
أولا: مسؤولية المتنازل له عن المحل التجاري	34
ثانيا: مسؤولية مالك المحل التجاري	35
المطلب الثاني: المسؤولية الجبائية لمسيري الشركة	37
الفرع الأول: تقرير المسؤولية الجبائية لمسيري الشركة	38
الفرع الثاني: شروط تقرير المسؤولية الجبائية لمسيري الشركة	40
أولا : اكتساب صفة مسير الشركة	40
ثانيا: وجود دين جبائي على عاتق الشركة	44
ثالثا: تعذر تحصيل الديون الجبائية بفعل المسير	45
الفصل الثاني: الإطار الإجرائي لضمانات تحصيل الضرائب	47
المبحث الأول: مستلزمات التحصيل	48
المطلب الأول: أساس التحصيل	48
الفرع الأول: وجود جداول التحصيل	49
أولا: تعريف الجدول	49
ثانيا: أنواع الجداول	49
الفرع الثاني: المدة القانونية للتحصيل	50
أولا: أجل التحصيل الودي	51
ثانيا: أجل التحصيل الإجباري	51
ثالثا: التحصيل الفوري للضرائب	51
رابعا: تعليق التحصيل الضريبي	52
المطلب الثاني: المتابعة الجبرية	53

الفرع الأول: شروط المتابعة الجبرية	53
أولا: وجود دين ضريبي	53
ثانيا: الدين الضريبي مستحق الأداء	54
ثالثا: عدم تقادم الدين الضريبي	55
الفرع الثاني: إجراءات المتابعة الجبرية	56
أولا: الإجراءات التي تسبق عملية المتابعة	57
ثانيا: إجراءات بداية تنفيذ المتابعات	60
المبحث الثاني: آليات التحصيل الجبري	61
المطلب الأول: الغلق المؤقت للمحل التجاري	62
الفرع الأول: اصدار قرار الغلق وتبعاته	62
أولا: الجهة مصدرة القرار	62
ثانيا: تبليغ وتنفيذ قرار الغلق	63
الفرع الثاني: الطعن في قرار الغلق	64
أولا: دعوى رفع اليد	64
ثانيا: أثر الطعن في قرار الغلق	65
المطلب الثاني: الحجز الإداري	67
الفرع الأول: مفهوم الحجز الإداري	68
أولا: تعريف وخصائص الحجز الإداري	68
ثانيا: آثار الحجز الإداري	69
الفرع الثاني: إجراءات الحجز الإداري	70
أولا: إجراءات حجز المنقول	71

ثانيا: إجراءات الحجز على العقار	72
ثالثا: إجراءات حجز ما للمدين لدى الغير	75
الفرع الثالث: منازعات الحجز الإداري	78
أولا: المرحلة الإدارية	78
ثانيا: المرحلة القضائية	80
المطلب الثالث: البيع الجبري	81
الفرع الأول: المراحل الأولية للبيع	82
أولا: الإجراءات التمهيدية للبيع	82
ثانيا: التصريح المبدئي وإنجاز البيع	84
الفرع الثاني: عملية البيع العلني وآثاره	86
أولا: عملية البيع	86
ثانيا: آثار البيع	89
الخاتمة	90
قائمة المراجع	95