

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم الإقتصادية
تخصص إقتصاد و تسيير المؤسسات



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية

التحصيل الضريبي وفق الإصلاحات في الجزائر
(دراسة حالة لقباضة الضرائب بدائرة ماسرة)

من إعداد الطالبة:

عباس رحمة

تحت إشراف:

الأستاذ عتو الشارف

أعضاء لجنة المناقشة

- رئيسا: بن شني يوسف
- مقررا: عتو الشارف
- مناقشا: بوزيان العجال

السنة الجامعية: 2018 / 2019

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على سيدنا محمد و على اله و صحبه أجمعين:

أهدي ثمرة عملي هذا

إلى من أوصانا الله بهما خيرا ، إلى حكمتي و علمي ، إلى أدبي المستقيم ، إلى من جاد

بجهده في سبيل تربيتي و تعليمي ، إلى روحه الطاهرة ، أبي الغالي رحمه الله .

إلى أغلى ما في الوجود من كان دعاؤها و رضائها عني سر نجاحي أمي الغالية حفظها الله.

إلى مثلي الأعلى و قدوتي بعد والدي أخي الوحيد الشارف والي زوجته و أولاده .

إلى من قاسموني الفرح والبكاء العطف والحنان أخواتي الأعراء .

إلى سندي وقوتي و سر سعادتي زوجي كمال و فلذة كبدي أميرة شهد .

إلى من تذوقت معهما أجمل اللحظات صديقاتي آسيا و جميلة و مريم .

إلى زملائي الأعراء جمال و حيسن و مديري بلهوارى .

عباس

و إلى كل من يحمل لقب

شكر وتقدير

الحمد لله حمدا يليق بمقامه والصلوة والسلام على نبي الحق
وإمامه محمد بن عبد الله وعلى آله وصحبه ومن والاه إلى يوم
الدين أما بعد:

يسعدني وقد أنهيت بفضل الله ورعايته من إعداد هذه
الدراسة المتواضعة أن أتوجه إلى الله بالحمد والشكر الذي
هداني واناير الطريق أمامي لإتمام هذا العمل.

ثم الشكر الجزيل والتقدير الكبير

إلى الأستاذ الفاضل عتو الشارفة الذي قدم لي كل التوجيه
والإرشاد ولم يبخل علي بنصائحه القيمة .

والشكر موصول كذلك لكل موظفي وموظفات الضرائب بدائرة
ماسرة و على رأسهم الأخ مزياني جمال الذي ساعدني كثيرا لإنجاز
هذه المذكرة .

المخلص

يعالج هذا الموضوع عملية التحصيل الضريبي في التشريع
الجزائري ، الذي تحصل من خلاله الإدارة الضريبية المتعددة
الأعباء العامة ، وتشمل مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي
إلى نقل دين الضريبة من طرف الخاضعين للضريبة وفقا لقواعد
قانونية بصورة جبرية ونهائية إلى الخزينة العمومية في سبيل تحقيق
تنمية وطنية و غاية إقتصادية كبرى .

فهرس الموضوعات

الفهرس.....

مقدمة.....

الفصل الأول: تنظيم عملية التحصيل الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الضريبة..... ص 07

المطلب الأول: مفهوم الضريبة..... ص 07

المطلب الثاني: خصائص الضريبة..... ص 08

المطلب الثالث: الأساس القانوني للضريبة..... ص 10

المبحث الثاني: تطور النظام الجبائي في الجزائر..... ص 13

المطلب الأول: النظام الجبائي قبل الجزائري فترة الإستقلال..... ص 13

المطلب الثاني: النظام الجبائي بعد الاستقلال..... ص 15

المبحث الثالث: التحصيل الضريبي و إجراءاته الجبرية..... ص 18

المطلب الأول : ماهية التحصيل الضريبي..... ص 18

المطلب الثاني : الغلق المؤقت للمحلات التجارية..... ص 19

المطلب الثالث : الحجز الإداري و طبيعته القانونية و الإدارية..... ص 22

المطلب الرابع : بيع المحجوزات في المزاد العلني..... ص 27

ملخص الفصل الأول..... ص 31

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لعملية التحصيل الضريبي- دراسة حالة قبضة ماسرة

المبحث الأول: هيكل إدارة الضرائب..... ص 35

المطلب الأول : المديرية العامة للضرائب..... ص 35

المطلب الثاني : المديرية الجهوية للضرائب..... ص 35

المطلب الثالث : المديرية الفرعية لولاية مستغانم..... ص 35

المطلب الرابع : مركز الضرائب..... ص 35

المبحث الثاني : تقديم قبضة الضرائب..... ص 40

المطلب الأول : تعريف قباضة الضرائب ماسرة	ص 40
المطلب الثاني : مصالح قباضة الضرائب	ص 40
المطلب الثالث : مهام مصالح القباضة	ص 41
المبحث الثالث : آلية تحصيل الضريبة	ص 42
المطلب الأول : تكوين الملف	ص 42
المطلب الثاني : إخضاع المكلف لنظام جبائي معين	ص 43
المطلب الثالث : تحضير الإشعار بالدفع و تحصيل الضرائب	ص 46
المطلب الرابع : المبالغ المحصلة لسنة 2018	ص 48
ملخص الفصل الثاني	ص 49
تحليل النتائج	ص 50
الإقتراحات	ص 51
الخاتمة	ص 53

مقدمة

مقدمة

تحتل الضرائب مكانة متميزة و أهمية بالغة في التشريعات المالية الحديثة، حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال و الدراسات العلمية المتخصصة في المالية، وهذا الأمر ليس راجعا لكونها إحدى أهم مصادر الإيرادات العمومية فقط ولكن أيضا لأهمية الدور الذي تلعبه في سبيل تحقيق الأهداف السياسية المالية من جهة ولما تثيره من إشكالات تقنية واقتصادية متعلقة بفرضها وبآثارها من جهة أخرى.

ولقد بين تاريخ الضريبة ارتباط أساليب وطرق فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد الذي كان سائدا في كل مجتمع، وبطبيعة الخدمات التي تقدمها الدولة.

ففي البداية كانت الضرائب تفرض بواسطة الحاكم ووفقا لما يراه ضروريا للمحافظة على كيان الجماعة البشرية، أما في عهد الإمبراطورية العثمانية فقد عرفت الضريبة نظاما ضريبيا محكما كانت فيه الضريبة سنوية و إجبارية.

ومع تطور المجتمعات وتطور وظائف الدولة و تدخلها في الحياة الاقتصادية و اتساع دائرة الإنفاق تغيرت معه طرق و أساليب فرض الضرائب وجبايتها، و أصبحت الضريبة تعرف حسب غاستون جاز على انها خدمة نقدية تؤخذ من الخواص عن طريق السلطة بصورة نهائية و بدون مقابل مباشر من أجل تغطية الأعباء العامة.

أما في العصر الحديث فإن فرض الضرائب أصبح أكثر عدالة إذا لا يمكن أن تحدث أية ضريبة ما لم تحصل السلطة العمومية على الموافقة المسبقة من الشعب عن طريق ممثلهم في البرلمان، ومن هنا ظهر حق البرلمانات بسن القوانين الضريبية و هو مبدأ دستوري أقرته جميع الدول الديمقراطية، هذا المبدأ الدستوري الذي تمتد جذوره إلى القرن الثالث عشر حيث كان يشكل الدعامة الأساسية للنظام البرلماني الإنجليزي، كما نص عليه الإعلان العالمي لحقوق الإنسان في القرن السابع عشر من خلال المادتين 13 و 14 من القانون الجبائي، كما أقرته أيضا الجمعية التأسيسية للثورة الفرنسية سنة 1789، وكرسه المشرع الجزائري من خلال المادة 122 من دستور 1996. وهذا وفقا لنص المادة 64 من الدستور و التي تنص على أن " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك

في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون".

وعليه فإن الضريبة لا يمكن أن تكون عادلة و تؤدي أهدافها إلا بتوفر شرطين أساسيين أولهما توافر تشريع ضريبي سليم وشفاف و عادل، تتوافر فيه قواعد الضريبية. وثانيهما تقبل المكلفين بهذا الدين، لكي تتمكن الإدارة الضريبية من التحصيل الضريبي. وعلى ذلك فإن الإشكالية التي تطرح نفسها في هذا الصدد تتمحور:

إلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في تنظيم عملية التحصيل الضريبي ؟

وتندرج تحت هذه الاشكالية عدة تساؤلات تمثلت في :

- هل هناك آليات جديدة وتقنيات عصرية أدرجها المشرع في عملية التحصيل الضريبي ؟
- إلى أي مدى وصل التوافق بين ما أصدره المشرع من قوانين خاصة و عملية التحصيل الضريبي ؟

- ما هو دور عملية التحصيل الضريبي في التنمية الاقتصادية ؟

و للإجابة على هذه التساؤلات انطلقنا من تحديد الفرضيات التالية :

- هناك آليات جديدة و مستحدثة ادرجت في عملية التحصيل الضريبي تتماشى مع المعايير الدولية.

- يوجد توافق بين ما شرعه المشرع الجزائري من قوانين و عملية التحصيل .

- لعملية التحصيل الضريبي دور مهم و فعال في سير عجلة التنمية الاقتصادية .

وتبرز أهمية هذا الموضوع في شقين اثنين أولهما أهمية نظرية، أهمية عملية.

الأهمية النظرية: باعتبار الضرائب من أهم الموارد التي تغذي ميزانية الدولة وجماعاتها المحلية من أجل تحقيق المنفعة العامة، ولهذا فإن المنازعات الناجمة عن فرضها بصفة عامة و عن تحصيلها بصفة خاصة تؤثر بشكل كبير على النظام الاقتصادي المنتهج .

الأهمية العملية : وتكمن الأهمية العملية في الكشف عن مختلف إجراءات التحصيل الضريبي أما عن مبررات اختياري لهذا الموضوع وتعود إلى أن موضوع التحصيل الضريبي بصفة عامة من بين موضوعات اختصاص دراستنا .

أما عن الصعوبات التي واجهتني في هذا البحث تمثلت في النقص الكبير في المراجع خاصة فيما تعلق بعمليات التحصيل الضريبي، إلى جانب صعوبة الموضوع في حد ذاته .

أما المنهج المستخدم: فقد استخدمت لمعالجة هذا الموضوع المنهج الوصفي والتحليلي من خلال عرض وتحديد بعض المفاهيم المرتبطة بالتحصيل الضريبي وتحليلها. وللإجابة على إشكالية هذا الموضوع استعملنا المنهجية الآتية بيانها وذلك بتقسيم بحثنا إلى فصلين.

الفصل الأول:تنظيم عملية التحصيل الضريبي.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لعملية التحصيل الضريبي-دراسة حالة بقباضة الضرائب - دائرة ماسرة- مستغانم .

الجانب النظري

الفصل الأول

تنظيم عملية التحصيل الضريبي

تمهيد :

لقد حظي مفهوم الضريبة بإهتمام العديد من المفكرين خاصة القانونيين منهم لهذا نحاول في فصلنا هذا التطرق إلى ماهية الضريبة وتطورها في التشريع الجزائري الأخير والتطرق إلى إجراءات التحصيل الضريبي وذلك كالآتي :

المبحث الأول : ماهية الضريبة

المطلب الأول: مفهوم الضريبة.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة.

لمطلب الثالث: الأساس القانوني للضريبة.

المبحث الثاني: تطور النظام الجبائي في الجزائر.

المطلب الأول: النظام الجبائي قبل الجزائري فترة الإستقلال.

المطلب الثاني: النظام الجبائي بعد الاستقلال.

المبحث الثالث: التحصيل الضريبي و إجراءاته الجبرية .

المطلب الأول : ماهية التحصيل الضريبي .

المطلب الثاني : الغلق المؤقت للمحلات التجارية .

المطلب الثالث : الحجز الإداري و طبيعته القانونية و الإدارية .

المطلب الرابع : بيع المحجوزات في المزاد العلني .

المبحث الأول: ماهية الضريبة

طرح الفقه المالي والضريبي عدة تعاريف لتحديد ماهية الضريبة ، ومن أكثر التعاريف القديمة شهرة ما جاء به الفقيه جينز الذي عرفها بأنها « استقطاع أو فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا ، وبشكل نهائي ، وبدون مقابل، لتغطية الأعباء العامة للمجتمع ». وفي تعريف آخر أكثر حداثة للأستاذ كادمن (CAUDEMMENT) إذ عرف الضريبة بأنها: "استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن". (1)

وللضريبة مفهومان الأول اقتصادي والثاني قانوني :

1- الضريبة بالمفهوم الاقتصادي: هي القيم النقدية التي تقتطعها الدولة أو الجماعات المحلية من الأشخاص لتغطية النفقات العامة.

2- الضريبة بالمفهوم القانوني : فهي دين للدولة أو الجماعات المحلية على المكلف بدفعها، وعلاقة المديونية هنا لها أحكام خاصة تختلف أساسا عن علاقة المديونية في القانون الخاص. (2)

المطلب الأول: مفهوم الضريبة.

سنتناول من خلال هذا المطلب تحديد مفهوم الضريبة من الناحيتين اللغوية والإصطلاحية.

الفرع الأول:

إن لفظ الضريبة لغة: مستمدة من كلمة ضَرَبَ ، يَضْرِبُ ضَرْباً والضريبة هي ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة، (ج) ضرائب. (3)

(1) أحمد محيو، المنازعات الإدارية ، ترجمة فائز انجق وبييض خالد ، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر، 2003، ص132

(2) نفس المرجع، ص 134

(3) عيسى ماضي، المنار قاموس مدرسي للطلاب عربي-عربي، دار العلوم ، عنابة، 2007، ص 288

الفرع الثاني:

الضريبة إصطلاحاً: هي إقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة، بقصد تغطية الأعباء دون مقابل وتوزع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقاً لمقدرتهم التكلفة (1).

ولقد جاء الأستاذ ميل (MELL) بتعريف جديد للضريبة إذ قال أن الضريبة هي « فريضة إجبارية تستقطع من الشخص الطبيعي (الآدمي) أو المعنوي، عند اللزوم من أشخاص القانون العام، وذلك حسب قدرتهم الضريبية وعن طريق السيادة وبدون أي مقابل محدد، وتهدف إلى تغطية الأعباء العامة للدولة وهيئاتها الإقليمية». (2)

كما تعرف الضريبة عادة بأنها « مبلغ من المال تفرضه الدولة قهراً على المكلفين دون مقابل مباشر، وبصفة نهائية، في سبيل تغطية النفقات العامة أو في سبيل تدخل الدولة». (3)

تعرف الضريبة كذلك إقتطاع مالي تفرضه الدولة ليتم دفعه من طرف الخاضعين لها أو الممولين وفقاً لقواعد قانونية بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل لتغطية أعباء الدولة والمجموعات المحلية في سبيل تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية.

« وعموماً فالضرائب تغذي ميزانية الدولة».

ومن جملة التعاريف التي تطرقنا إليها يمكن تسليط الضوء على أبرز الخصائص التي تتميز بها الضريبة و التي تتمثل فيما يلي:

المطلب الثاني: خصائص الضريبة.

الفرع الأول :

الضريبة إقتطاع نقدي (ذات شكل نقدي): الضريبة التزام يفرض أساساً في صورة نقدية خلافاً لما كان سائداً في الأنظمة الاقتصادية البدائية حيث كانت تحي عينا سواء بتقديم نصيب من السلع أو تأدية بعض الخدمات لفترة محددة إلا أن التقدم الاقتصادي وسيادة الاقتصاد النقدي أظهر ما يكشف لنا من صعوبات وعيوب في الجباية العينية كما أن الإكراه على تأدية الخدمات قد أصبح مكاناً للتنظيم الديمقراطي والأفكار السائدة.

(1) أحمد محيو، مرجع سابق، ص 136

(2) نفس المرجع، ص 137

(3) العيد صالح، الوجيز في نشر قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 89، 2001

إلى جانب أن الدولة تقوم بالاتفاق أساساً في شكل نقدي مما يتطلب حصولها على الأموال نقداً، رغم ذلك كانت في الثمانينات بعض الاستثناءات على مبدئها مثل فرض جانب من الضرائب على القطاع الزراعي في الإتحاد السوفيتي في شكل عيني وذلك لتحقيق مساهمة القطاع الزراعي في التنمية ومراقبة النشاط. (1)

وان كانت هذه الصورة الشائعة في الأنظمة الاقتصادية البدائية التي قامت على المبادلات العينية و عدم انتشار استعمال النقود، فإن الأمر قد تطور في العصور الحديثة حيث أصبحت النقود وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعاً، مما أستوجب بطبيعة الحال أن تدفع (2) الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات تتم بصورة نقدية.

إن فرض الضريبة وتحصيلها بالصورة النقدية لا يعني بحال من الأحوال عدم إمكان على جبايتها بالصورة العينية، إلا أن الأمر لا يتم في أضيق الحدود في الظروف الاستثنائية فقط مثل الحروب ، و يتفرق الشكل النقدي للضريبة عن الشكل العيني من عدة جوانب هي :

1- إن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهي في طريقها لجمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلف وكلها أشياء في صالح الشكل النقدي.

2- الضريبة العينية لا تلزم بعنصر العدالة، إذ هي تلزم الأشخاص بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة (القيام بعمل معين) دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل شخص من حيث نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتحملها كل شخص في إنتاج محصوله، وما قد يعاني منه من أعباء عائلية أو غيرها .

و يلاحظ عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة الاقتصادية والمالية الحديثة . (3)

الفرع الثاني :

الضريبة ذات طابع إجباري ونهائي : كانت الضريبة تجنى بصفة إجبارية في العهود القديمة مستندة إلى إدارة الحاكم الذي كان يفرضها دون اعتبار لأراضي المكلفين لتغطية الأعباء العامة.

(1) العيد صالح، مرجع سابق، ص 91

(2) نفس المرجع، ص 93

(3) نفس المرجع، ص 94

ويبدو مفهوم الإلزام في انفراد السلطات العامة يوضح النظام القانوني الضريبي بتحديد وعائها وكيفية ربطها وطرق تحصيلها دون أن يكون ذلك محل اتفاق خاصة بينها وبين كل ممول على حدى، فالضريبة لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى إلا بالقانون أي بمصادقة السلطة التشريعية المختصة ممثلة في البرلمان، ويقصد بالضريبة عدم تحكم الحكومة إذا ما ترك أمر فرضها دون رقابة من ممثلي الشعب(1).

ويفهم من لفظ الإلزام، إجبار المكلف بالضريبة من أدائها بطريقة إدارية فالضريبة تفرض بطريقة أحادية (صادرة عن الدولة) وتحصل باستعمال الجبر حيث يوجد جهاز كامل للجبر والعقوبات مؤلف بهدف إلزام المكلف بالضريبة على الدفع، ويمكن أن يظهر الجبر في أنه تهديد بسيط ففي حالة رفض أو عدم أداء الفرد لواجباته الضريبية ينطلق هذا الجهاز في متابعة هذا المكلف من أجل إجباره على تخلص دينه الضريبي. وتتولى السلطة العامة وضع النظام القانوني للضريبة من حيث فرضها وجبايتها فهي التي تضع طرق تحصيلها وميعادها دون اتفاق مع الممول، ولا يخل هذا بعنصر الديمقراطية حيث يتولى ممثلي الشعب(البرلمان) مهمة مناقشة مسألة فرض الضرائب ويجب الحصول على موافقتهم .

ومن بين مظاهر هذه السلطة العامة قيام الدولة بتحصيل الضريبة بواسطة الجبر في حالة إمتناع الممول من تسديدها وإلا تعرض لعقوبات(2).

المطلب الثالث: الأساس القانوني للضريبة

إن نظرية الضريبة أدت إلى إيجاد نقطة الارتكاز القانونية التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والزام الأفراد بدفعها، ويمكن رد هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منها تابع إلى حقبة تاريخية معينة إحداها تعرف بنظرية العقد الإجتماعي والمنفعة والأخرى تعرف بنظرية التضامن الإجتماعي .

وسنشرح التيارين من خلال ما يلي:

(1) أحمد محيو، مرجع سابق، ص 139

(2) مرجع سابق، ص 97

الفرع الأول :

نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي : لقد كان لهيمنة أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، فالنظرية التقليدية التي حاولت تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة، والمتمثلة في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة، وبناء أعلى ذلك فإنه لولا انتفاع الأفراد بهذه الخدمات لما كان هناك سند قانوني لفرض الضريبة و إلزام الأفراد بها، ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة إلى إرتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي، وتتخلص فكرة العقد في أن الأفراد يعيشون في مجتمع وليس في عزلة، وكل واحد منهم ينتفع من مزايا الحياة الجماعية ، وكما أن هناك عقد ضمني بينهم حيث يتنازل كل فرد عن جزء من حريته و أمواله في مقابل حماية القانون.(1)

- أول من نادى به الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر، ويتمثل هذا العقد فيكون الأفراد يتنازلون عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة و اختلف أنصار النظرية في تكيف طبيعة هذا العقد، فأعتبره البعض كالفيلسوف ادم سميث كعقد بيع خدمات، فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب علنا رغم من سهولة هذا التكيف.

إلا أنه يتعارض مع الواقع فمن الصعب تقدير قيمة المنفعة التي تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة غير قابلة للانقسام كالأمن والدفاع مثلا .
غير أن البعض الآخر نجده صور العقد الضمني على أنه عقد شركة حيث اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة والشركاء هم أفراد المجتمع وكل منهم يقوم بأداء عمل معين.
ويتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة، وتوجد إلى جانب هذه الأخيرة نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة التابع لهذه الشركة.(2)

(1) أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر، ط 7، الأردن، ص 2010، 122

(2) نفس المرجع، ص 123

ومن ثمة يتعين على هؤلاء المشاركة في هذه النفقات في صورة الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم .

يفسر هذا التكيف ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة ودخول المواطنين وبالرغم من ذلك وجهت له انتقادات تتضمن أن الدولة لا تقوم بتوفير مجموعة من الخدمات المادية للمواطنين بل أيضا مجموعة من الخدمات المعنوية والأدبية يصعب تقديرها، وأن هذا التكيف يستوجب انتفاع الفئات ذات الدخل المترفعة بجزء من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الفئات محدودة الدخل وهذا مخالف للحقيقة حيث غالبا ما تتمتع الفئات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من الفئات مرتفعة الدخل. (1)

ومن جانب آخر نجد أن بعض المنظرين ذهبوا إلى أن العقد الاجتماعي هو " عقد تأمين " ومن القائلين بهذا المفكر " مونتسكيو " فالأفراد يقوموا بتسديد الضريبة للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم والانتفاع بها وذلك بإعتبار الضريبة قسط تأمين .

ومن خلال ما تم تناوله في هذه الجزئية فإن نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة لا توافق العصر الحديث بكل تطوراته وتغييراته لهذا ظهرت آراء أو اتجاه آخر يعمل على تأسيس فرض الضريبة على نظرية التضامن الاجتماعي .

نظرية التضامن الاجتماعي : تقوم هذه النظرية على فكرة أن الدولة تقوم بوظائفها بقصد تحقيق النفع العام واشباع الحاجة العامة ، ولما كانت الدولة مطالبة بتغليب النفع العام على النفع الخاص فإن مقتضى ذلك مساهمة الأفراد كل بحسب قدرته على نفقات الدولة على أساس ما يوجد بينهم من تضامن اجتماعي، وهكذا تقدم الدولة خدماتها لمواطنيها على أن يمول هؤلاء نفقات هذه الخدمات حسب قدرتهم ومدى يسرهم. (2)

ويترتب على الأخذ بهذه النظرية ونبذ نظريات العقد نتائج تتفق وطبيعة وأهداف الضريبة في العصر الحديث إذ أن المشرع الضريبي ينفرد بوضع القواعد القانونية للنظام الضريبي على أساس مقدرة المكلف المالية لا على أساس ما يعود عليه من منفعة عامة .

وأنه لا يعفى من أداء الضريبة كقاعدة عامة إلا الطبقات المعدمة غير القادرة على أدائها

(1) حمود القيسي، مرجع سابق، ص 125

(2) العيد صالح، مرجع سابق، ص 102

بالإضافة لذلك ، فإن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها ومن ثمة إجبارهم على أداء الضريبة.

ومن خلال ما تناولناه في جزئية نظرية التضامن الاجتماعي فإن هذه الأخيرة تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبسط سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المواطنين والأجانب المقيمين على إقليمها ، وهذا ما يفسر إلزام الأجنبي الذي يقيم في الدولة إقامة عادية أو مستمرة بالمساهمة في الأعباء والتكاليف العامة ودفع الضريبة المفروضة عليهم.(1)

المبحث الثاني: تطور النظام الجبائي في الجزائر

لقد عرف النظام الجبائي في الجزائر عدة مراحل انطلاقا من مرحلة الحكم التركي ، مرورا بالفترة الاستعمارية الفرنسية بالجزائر ، وأخيرا مرحلة ما بعد الاستقلال وما شاهده من إصلاحات متتالية بداية من سنة 1962 ثم مرورا بمرحلة صدور القوانين الجبائية لسنة 1976 ثم الإصلاحات التي عرفتها الجباية سنة 1992 بموجب قانون المالية رقم 90-36 أخيرا قانون المالية لسنة 2002 رقم 01-21 .

المطلب الأول: النظام الجبائي قبل الإستقلال :

وسيمت التطرق في هذا المطلب لكل من النظام الجبائي إبان الحكم التركي والنظام الجبائي في فترة الإستعمار وذلك فيما يأتي :

الفرع الأول : النظام الجبائي إبان الحكم التركي :

كان النظام المالي في الجزائر، إبان الحكم التركي يستند إلى الشرعية الإسلامية فإلى جانب قانون العشور و الخراج السائدين كانت الزكاة أهم مورد مالي لبيت المال.(2)

1- الزكاة : اعتبرت الزكاة كحق أو دين في ذمة الجماعة أو الدولة على الأفراد تهدف إلى تنمية وتزكية المال للحد من الثراء الفاحش، وهي اقتطاع مالي يؤدي الى تطهير وتزكية المال وهي حق وحددت مصاريفه في الآية الكريمة «إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل فريضة من الله والله عليم حكيم» سورة التوبة 59-60 .

(1) علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، ص 182، 183، 2008

(2) نفس المرجع. ص 184

2- الخراج: وهي ضريبة تفرض على أراضي غير المسلمين.

3- العشور : وهي ضريبة على التجار أشبه ما تكون بالرسوم الجمركية في وقتها الحالي.

الفرع الثاني: النظام الجبائي في فترة الاحتلال الفرنسي.

في هذه الفترة لم تعرف الجزائر أي نظام جبائي، كون هدف الاستعمار كان الاستغلال ونهب للثروات والأراضي ومصادرة الأملاك الخاصة وتشريد الشعب، وبقي الوضع هكذا إلى غاية 1945 أي شكلت لجنة خاصة بتحصيل الضرائب طبقا للقوانين والنظم الإدارية الفرنسية على التراب الجزائري .

فقد ظل الأوروبيون في الجزائر يتمتعون بإعفاءات و امتيازات تجنّبهم تحمل عبء الضريبة التي تناسب مداخلهم، وعليه ففي فترة الاحتلال الفرنسي تحمل المواطن الجزائري الحمل والعبء الأكبر للضرائب على غرار باقي الأعباء بالرغم من أن أخصب الأراضي الزراعية نزعت من مالكيها إلا أنهم ظلوا يدفعون الضرائب العقارية.(2)

أما في عهد الأمير عبد القادر أصبحت الضرائب تعتمد على الشريعة الإسلامية ، و قد أضاف إليها جباية أخرى لا تحصل إلا بصورة إستثنائية في حالة تتم بطريقة نقدية حيث تمكن الأمير من تحصي 1500000 فرنك فرنسي ، إذ تعتبر هذه الحصيلة إحتياطا هائلا للحرب لقد شهدت الجزائر ميلاد أول نظام جبائي فرنسي في 31 جانفي 1948 حيث مس هذا النظام كامل التراب الوطني وقد تضمن الضرائب التالية :

1- الضرائب على العقارات .

2- الضرائب على الاستغلالات الفلاحية .

3- الضرائب على أرباح الأنشطة الحرة .

4- الضرائب على الرواتب والأجور .

5- الضرائب على المنقولات .

(1) علي زغدود، مرجع سابق، ص 187

(2) حمود القيسي، مرجع سابق، ص 127

المطلب الثاني: النظام الجبائي بعد فترة الإستقلال.

بعد الإستقلال عرفت الجزائر إقتصادا ضعيفا وفراغا رهيبا في الهياكل الجبائية ونظاما لا يستجيب لمتطلبات المرحلة نظرا لتكوينه غير الملائم، وغير القابل للتأقلم مع ما تتطلبه المرحلة إزاء التغير والتطور لصالح المجتمع الجزائري.

وأنه بمغادرة فرنسا للجزائر وجدت نفسها في فراغ قانوني خاصة ما مس منه الجانب المالي الأمر الذي أدى إلى ظهور محاولات للابتعاد عن النظام الفرنسي وذلك بإحداث نظام يستجيب لمتطلبات التنمية الإقتصادية والإجتماعية ويتمشى والنظام السياسي آنذاك. (1) ففي هذه الفترة كانت الجزائر تستمد قوانينها من فرنسا، بعدها ادرك المشرع الجزائري ان هذه القوانين والمراسيم لا تتوافق مع النظام الجزائري الجديد، وقد تم الاصدار المتمثل في الأمر رقم 157-62 بتاريخ 1962/12/31 مفاده إلغاء جميع التشريعات الصادرة من الاستعمار الفرنسي، ولاسيما التي تمس بالسيادة الوطنية و أمن الدولة، غير أن الاعتماد على القوانين الجبائية ظل ساري المفعول إلى غاية 1973/07/05 بتاريخ صدور الأمر الذي يقضي بإلغاء جميع القوانين بإستثناء قانون الجمارك. إضافة الى جملة من التعديلات والاصلاحات قد ادت الى احداث تغييرات جذرية على بنية النظام الجبائي وهذا للتخلص من فكرة التبعية لفرنسا .

وقد طبقت الجزائر منذ استقلالها النهج الاشتراكي المعتمد اساسا على التخطيط المركزي وعلى احتكار التجارة الخارجية من طرف الدولة وقد نص عليه قانون رقم 78-02 المؤرخ في: 11-02-1978، فكان ميدان الاستيراد والتصدير حكرا فقط على الدولة بغرض حماية الاقتصاد الوطني.

وفي سنة 1976 عرف النظام الجبائي الجزائري تعديلا جذريا مس كافة القوانين الجبائية بموجب أوامرتحت رقم 101-76 إلى 105 بتاريخ 1979/12/09 (2) وستنطرق إليها فيما يلي :

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، ط2، الجزائر، ص201، 2008

(2) نفس المرجع، ص201

- 1- قانون الضرائب المباشر رقم 101-76 .
- 2- قانون الرسوم على رقم الأعمال رقم 102-76 .
- 3- قانون التسجيل رقم 103-76 .
- 4- قانون الضرائب غير المباشر رقم 104-76 .
- 5- قانون الطابع رقم 105-76 .

كما عرفت القوانين المالية تعديل أو تنظيم في النظام الجبائي من خلال إصدار بعض الإعفاءات ضمن قانون المالية لسنة 1982 الذي شمل بعض القطاعات والمؤسسات وتدعيم الإصلاحات الاقتصادية، ونفس الشيء عرفه قانون المالية لسنة 1984 الذي تضمن كذلك بعض الإعفاءات لبعض المؤسسات وكذا الحرفيين(1).

أما قانون المالية لسنة 1985 فقد تضمن إعفاءات للمؤسسات العمومية التابعة للولايات والبلديات ذات الطابع الصناعي والتجاري من الضريبة على الأرباح الصناعية التجارية لمدة 03 سنوات وكذلك أبقى الوحدات في المناطق المحرومة من دفع الضريبة لمدة 05 سنوات، وكذلك المؤسسات الإنتاجية التابعة للمؤسسات الاشتراكية من دفع الضريبة الجزافية لمدة ثلاث سنوات، أما المؤسسات العامة في المناطق المحرومة لمدة 05 سنوات.

كما عرفت القوانين الجبائية إصلاحات جذرية في سنة 1990 بموجب قانون المالية رقم 90-36 بتاريخ 1990/12/31 الذي أدخل حيز التنفيذ بداية من 1992/01/01 من خلال إدماجه لبعض الضرائب أو إلغاء البعض، وتعديل البعض، وذلك في المجالات الضريبية والتي يمكن ملاحظتها من خلال الإصلاحات التي عرفها النظام الجبائي الجزائري بعد سنة 1990(2)

1- الجباية المباشرة: و أستحدث ما يلي:

(أ) الضريبة على الدخل الإجمالي: وهي ضريبة تصاعدية من 01 إلى 50 % تفرض على مداخيل الأشخاص الطبيعيين وقد حلت محل الضرائب المباشرة المفروضة على مختلف المداخيل المكونة للجباية والتي لازالت تحمل تسميته .

(1) (2) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 204.205

ب) الضريبة على أرباح الشركات : تطبق على الأرباح التي تحققها شركات الأموال بنسبة 38% حسب قانون المالية لسنة 1993، إن أحداث الضريبة على أرباح الشركات يدخل ضمن الجباية المباشرة يقصد توحيد النظام الجبائي للشركات لكي تكون متميزة على النظام الجبائي للأشخاص الطبيعيين .

وفي ظل الإصلاحات أصبحت الأرباح المحققة من قبل الشركات الوطنية والأجنبية تخضع لنظام جبائي موحد بنسبة 38% مخفضة إلى 33% إذا ما قررت الشركة تخصيص الربح الحقيقي للاستثمارات العقارية والمنقولة وفقا لقانون المالية التكميلي لسنة 1994 وكانت هذه النسبة قبل هذا التعديل بموجب قانون المالية 90-36 تقدر بـ 42% مخفضة إلى 05%.

2- الجباية غير المباشرة: لقد تم على مستوى الجباية غير المباشرة استحداث الرسم على القيمة المضافة الذي عوض الرسم على رقم الأعمال والمتكون أساسا من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.(1)

ولقد كانت الضريبة أكثر بساطة من نظام الضرائب غير المباشرة السابق وسمحت بتوسيع القاعدة الضريبية وإحداث تخفيض كبير في المعدلات الأولى، وبدأ تطبيقه في 01-01-1992 لتعويض الأمر 76-102.(2)

وبداية من سنة 1993 اتجهت الإصلاحات أساسا إلى تحسين هيكل النظام الجبائي الذي طبق سنة 1992، وذلك من خلال إجراء بعض التعديلات والتغيرات في معدلات الضرائب تخفيضاتها و إعفاءاتها و هذا وفقا للقوانين المالية .(3) كما أن الإصلاح الجبائي الذي استحدثته القوانين الجبائية شمل أيضا الأسس التنظيمية.

للإدارة الجبائية بحيث تم توحيد التنظيم الإقليمي بوجود مديرية للضرائب على مستوى كل ولاية ومن الناحية التقنية مقسمة إلى مصلحتين هما كالاتي :

*مصلحة الوعاء (service assiette) وقد أوكلت إليها عملية الوعاء والتصفية.

(1) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 208

(2) بوبشير محمد أمقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، ص 141، 2008،

(3) نفس المرجع، ص 142

*مصلحة التحصيل: أوكلت إلى قابض الضرائب المختلفة وفي هذا الإطار يقوم بتحصيل مختلف الضرائب إضافة إلى كونه محاسب البلديات التابعة له وهذا بدفع نفقاتها. ومن خلال ما سبق فإن النظام الجبائي غير مستقر كونه معرضا دائما للتعديلات باستمرار بموجب القوانين المالية السنوية وكذلك قوانين المالية التكميلية. وكان قانون المالية لسنة 2007 تعديلات جذرية لكافة القوانين الجبائية من خلال لإلغاء العديد من النصوص وتحويل الكثير منها إلى قانون الإجراءات الجبائية. (1)

المبحث الثالث: التحصيل الجبائي و إجراءاته الجبرية .

المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي :

التحصيل بمفهومه الأدبي هو ناتج لثمرة مجهود مستمر مدة زمنية معينة ، و هو يتميز حسب تمايز المجالات النشطة في أي قطاع .

أما من الناحية الإقتصادية فإن مفهوم التحصيل ينحصر داخل المؤسسة و هذا حسب الإعتبار الذي أبداه كل من " بتاتلر " و " كروزو " المفكران الإقتصاديان اللذان يحصران هذا الأخير فيما يسمى بالمردودية ، ولكن الملاحظ هنا هو أن هذا النوع من التحصيل يمر بعدة مراحل و دراسات و البتالي فهو يخضع لطبيعة النشاط الذي تربطه القوانين الإقتصادية كالعرض و الطلب أما التحصيل بمفهومه الضريبي فهو تحصيل مالي لجمع الأموال الواجب أدائها من طرف الخاضع للضريبة ولا تكون إلبا بعد سنة من النشاط ، كاضرائب على الدخل الإجمالي أو على الفوري كالرسوم TVA أو ثلاثية مثل TAP .

و التحصيل الضريبي ماهو إلا مرحلة أخيرة بعد تحديد الوعاء و إستخلاص الجداول الجماعية و الفردية .

و عندما يتم دفع المستحقات من طرف المدين لدى قباضة الضرائب فيعتبر تحصيل عادي ، أما في حالة التأخر عن الدفع فتأتي مرحلة الملاحقة و التي يسمى فيها بالتحصيل الإجباري .

(1) بوبشير محمد أمقران، مرجع سابق، ص 144

وعلى هذا الأساس فإن التحصيل هو عملية تجميع الأموال لخزينة الدولة عن طريق الجداول (Les (roles) و الإنذارات يشرف عليها أعوان الدولة بالطرق القانونية العادية وكذا الصارمة في حالة الإستعسار و هذا قبل إنقضاء أجل أربع (04) سنوات .

المطلب الثاني : الغلق المؤقت للمحلات التجارية .

في حالة عدم تسوية الضريبة وديا، تبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل شتى تبدأ بالتنبيه هو الذي يسمح لقابض الضرائب المختص من إستعمال الإجراءات الردعية ويتضمن هذا التنبيه كإجراء ردعي بعض البيانات وهي :

إسم ولقب المدين بالضريبة ، سنة قرض ونوع الضريبة ، العقوبات ، وإمضاء قابض الضرائب ، وفي حالة ما إذا لم تجد هذه الوسيلة نفعا يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة الغلق المؤقت للمحلات التجارية كأحد الوسائل الردعية⁽¹⁾ وهذا ما يعتبر من الإجراءات الإستثنائية التي منحها المشرع لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة بمقتضى قانون المالية لسنة 1998 والتي عدل بموجبها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة المدين وكرسها في المادة 146 فيما يلي :

يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر.⁽²⁾ ويبلغ القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني بدينه الجبائي أو لم يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

(1) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 209

(2) نفس المرجع، ص 211

يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي ، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً لا يوقف الطعن بتنفيذ قرار الغلق المؤقت .(1)

بعد الإقتراح المقدم من طرف قابض الضرائب الرامي إلى غلق المحل التجاري يصدر المدير الولائي للضرائب قرار غلق المحل التجاري أو المهني المكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء فغلق المحل لا يتم فيه نزع ملكية المكلف بالضريبة للمحل ، ولكن حرمانه من حق الانتفاع المؤقت من أجل تحصيل الدين الجبائي وتجنب اختلاس وتحويل أملاك المكلف بالضريبة التي تعتبر هنا مشتركا مع الإدارة الجبائية. وقرار الغلق المؤقت للمحل التجاري ينفذ وفقاً لتقرير يقدمه المحاسب المكلف بالتنفيذ.

الفرع الأول :

أسباب حالة الغلق للمحلات التجارية : في حالة تماطل التاجر عن تسديد ما عليه من ديون ضريبية ، تلجا مصلحة الضرائب إلى فرض غرامات تهديديه عن كل يوم تأخير رغبة منها في إرغام المكلف بالضريبة تبرئة ذمته ، ورغم هذا نلاحظ أن المكلفين بالضريبة ينتهجون سبلاً غير قانونية ، واللجوء إلى الطرق الملتوية لأجل تجنب سدادها إذا ما بلغ المكلف بالضريبة بجدول التحصيل وبعد التنبيه، دون محاولة منه لتبرئة ذمته اتجاه مديرية الضرائب بالولاية تلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري عن طريق إصدار قرار بغلق المحل التجاري أو المهني مؤقتاً(1).

ورغم أن هذا الإجراء يمس بمبدأ حرية المكلف بالضريبة، إلا أنه يعد من الإجراءات الأكثر فعالية في إستيفاء الديون.

وغالبا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى الطريق القضائي ، ضمن ما يدعى بالمنازعة الضريبية إلا أنه كثيراً ما تجده يسعى إلى فتح محله من خلال تسديد ديونه و إذا ما أثبت حسن نيته تلجأ عادة مديرية الضرائب إلى وضع جدول لتسديد الديون بالتقسيط .

(1) بوبشير محمد أمقران، مرجع سابق

الفرع الثاني :

منازعة قرار غلق المحل التجاري أو المهني: خول المشرع المكلف بالضريبة المنفذ ضده حق الطعن في قرار الغلق أمام القاضي الإداري وفقا لنص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية ، وذلك بالاعتراض على الغلق المؤقت ويكون ذلك بتقديم طلب رفع اليد بموجب عريضة تقدم إلى القاضي ، الأمور المستعجلة الذي يقوم باستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعها وفقا لأحكام المواد من 929 إلى 930 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مع مراعاة نص المادة 948 من نفس القانون.(1)

وهذا الطعن المقدم من طرف المكلف بالضريبة لا يوقف إجراءات تنفيذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري هذا ما قضي به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/02/19 حيث أن النزاع يتعلق بإلغاء المقرر رقم 33 الصادر في 1996/06/10 عن مديرية الضرائب وهران غرب الذي يتضمن غلق المحل التجاري ب 73 شارع جون شيباني ، ولكن ثابت وغير منازع أن المستأنف لم يسدد الدين الواقع منه .

فمجلس الدولة هنا أيد قرار الغرفة الإدارية المستأنف للأسباب التالية :

1-أنه لا يحق للقاضي الإداري أن يأمر بوقف تنفيذ قرار إدارة الضرائب بخصوص غلق المحل، نتيجة للمتابعة الجبائية وفقا لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة 146 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

إن غلق المحل التجاري ما هو إلا إجراء إحتياطي مؤقت من أجل الحصول على الحقوق والرسوم المطلوب تسديدها و لا يمس بأصل الحق وفقا لأحكام المادتين 918 و 921 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(1) القانون رقم 21-01 المؤرخ في 19-02-2001 المعدل والمتمم،المتضمن قانون الإجراءات الجبائية،الجريدة الرسمية،العدد72. 2001.

هذا فيما يخص إجراء غلق المحل التجاري الذي أثبت نجاحته في دفع المكلف بالضريبة إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية كعقاب إجرائي مؤقت . إلى جانب هذا الإجراء التحصيلي هناك إجراء تحصيلي جبري آخر نتعرض إليه من خلال

المطلب الثالث : الحجز الإداري وطبيعته القانونية والإدارية.

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه، لاستفاء حقوقها بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب. وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاما خاصا ، وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة وهو نظام أكثر اختصارا ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصما وحكما في نفس الوقت فهي الدائن وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة. ومع ذلك يظل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري أو إلغائها ، أو عدم الاعتداد بها.(1)

و اذا ما نظرنا إلى الحجز كإجراء تحصيلي جبري نجد أنه له العديد من الأشكال نوردها باختصار من خلال النقاط التالية:

1- الحجز التنفيذي : وهو إجراء يسمح بوضع منقولات المتقاعس عن دفع الضريبة والتي تكون في حوزته أو ملكه تحت يد العدالة قصد بيعها لتصفية الدين الذي هو على عاتقه.

والملاحظ بالنسبة لهذا الإجراء أن الأملاك التي هي في حوزة المتقاعس عن دفع

الضريبة من السهل التصرف فيها بإبعادها واخفائها مما يقلل من فعالية هذا الإجراء التنفيذي

2- الحجز على التحصيل الزراعي : وهو إجراء يسمح بوضع ثمار أو مزروعات أو غرس

تحت يد العدالة تكون أصلا ملك للمتقاعس عن دفع الضريبة ، وما يقلل من هذا الإجراء إذا

كان المتقاعس عن دفع الضريبة سيء النية فإنه يلجأ إلى التأجير هذه الثمار والتصرف في

عوائدها المالية.(2)

(1) (2) حسين فريحة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة. منشورات

3- الحجز على الأثاث والمبيعات: ويسمح هذا الإجراء بحجز الأثاث والمبيعات في الأسواق والمعارض تكون في متناول المتقاعس عن دفع الضريبة بترخيص من قاضي الاستعجالات أو رئيس المحكمة.

4- ويقلل من هذا الإجراء عند علم المتقاعس عن دفع الضريبة بمثل هذه الإجراءات في حقه فهو قد يتصرف في هذه المبيعات في أسرع وقت ممكن (1).

5- حجز ادعائي أو مطلب: وهذا الإجراء يسمح لبعض الأشخاص الذين يدعون أن لهم حقوق ملكية أو حقوق رهنية على ملك عقاري لدى الغير يكون مستعد لتسليمه. ويقلل من فعالية هذا الإجراء، إن الغير مالك العقار لا يكون دائما مستعد لتسليمه اللهم أن يكون تحت ضغوط وقيود معينة.

6- الحجز التوقيفي أو الحدي: وهو إجراء تنفيذي يساهم فيه ثلاث أطراف هم الدائن الأصلي من له حق الحجز لدى المدين وله هو الآخر دين على عاتق شخص ثالث ويسمح هذا الإجراء للمدين أن يحصل دينه قصد تبرئة ذمته لدى الدائن الأصلي. غير أن محدودية وضيق أوقف هذا الإجراء يقلل من فعاليته.

7- الحجز العقاري للعقارات: وهو إجراء يتيح للإدارة الضريبية بأن تطلب من القاضي منحها ترخيص بحجز أملاك عقارية للمتقاعس عن الضريبة قصد تحصيل الديون الجبائية التي هي على عاتقه.

- وعملية الحجز العقاري للعقارات أقل ما يقال عنها أنها عملية معقدة حيث قليلا ما تلجأ إليها الإدارة الضريبية (2).

- إلى جانب هذا هناك حالتان نص عليهما المشرع صراحة يقوم فيها القابض المكلف بالمتابعة باللجوء إلى التحصيل الفوري للدين المستحق وتنفيذ الإجراءات، وذلك بالقيام بالحجز بعد يومين من تبليغ التنبيه من خلال نص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية. وهما:

(1) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 78

(2) حمود القيسي، مرجع سابق، ص 131

أ) الحالات المنصوص عليها في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
 ب) الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة.⁽¹⁾

ولإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية ويكون الحجز التنفيذي على أموال المكلف بالضريبة ، وحجز ما للمدين لدى الغير هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/11/18 : " حيث أنه وطبقا لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ إشعار الحجز قبل مباشرة الحجز ، حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة نكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفيا يترتب بطلانه "

بعد أن تعرفنا على أنواع الحجز وحالته التي إقتصرها المشرع في حالتين إثنين ننتقل إلى الطبيعة القانونية والإدارية للحجز .

الفرع الأول :

الطبيعة القانونية للحجز الإداري : نقصد بالطبيعة القانونية للحجز الإداري تكييفه ووضع في إطار قانوني معين وبمعنى آخر هل يخضع هذا الحجز إلى ما تخضع له الحجز القضائية أم أنه يظل محتفظا بصفته الإدارية وبالتالي يخضع لما تخضع له الأعمال أو التصرفات الإدارية⁽²⁾

هذا فيما يخص طبيعة الحجز الإداري.

(1) القانون رقم 09-03 المؤرخ في 25-02-2003، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 21، 2003
 (2) القانون رقم 16-05 المؤرخ في 31-12-2005 المتضمن قانون المالية 2006، الجريدة الرسمية، العدد 85، 2005

الفرع الثاني :

الطبيعة الإدارية للحجز الإداري : ذهب الفقه الإداري إلى القول أن لهذا الحجز طبيعة إدارية مستندا في ذلك إلى أساس الحق في الحجز الإداري – سند التحصيل -و قرار المدير الولائي للضرائب الذي يحل محل السند التنفيذي القضائي ويترتب على ذلك أن أي تظلم (1) من طرف المكلف بالضريبة لا يكون أمام القضاء إلا بعد إجراءه، أي أن رقابة القاضي لاحقة عليه وبالتالي يخضع قرار المدير الولائي للضرائب إلى إجراءات الصحة والبطلان للمعايير المقررة في قانون الإجراءات الجبائية .

في حين ذهب اتجاه فقهي آخر إلى وجود طبيعة إجرائية للحجز الإداري شأنه شأن الحجز القضائي المنظم في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويترتب على هذا التكييف خضوع الحجز للقانون الخاص الذي ينظمه من حيث الصحة والبطلان و منازعات التنفيذ.

ويعتبر هذا النظام أكثر إختصارا وسرعة في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية ويبرر الحجز الإداري من منطلق مصلحة إدارة الضرائب وطبيعة وظيفتها ، وأن تغليب مصلحة الخزينة العمومية على مصلحة المكلف بالضريبة يؤدي إلى تحصيل حقوقها و مستحقاتها على وجه السرعة وهذا وفقا لنص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

في حين نجد البعض قد برروا الحجز الإداري بالقول بأن الأصل العام هو أن التنفيذ المباشر حق لإدارة الضرائب، والاستثناء هو التنفيذ الجبري القضائي لما له من مميزات والمحافظة على أموال الخزينة العمومية (2)

أما ما يخص إجراءات الحجز الإداري فسنعرض إليها من خلال ما يلي :

- يتعين على المنفذ أولا احترام القواعد العامة للحجز الإداري والتي تتمثل فيما يلي :

1- يجب أن تكون إجراءات الحجز الإداري في المواعيد المسموح بها وفقا لأحكام المادة 741 من قانون الإجراءات الجبائية.

(1) وفاء شيعاوي، الأحكام الجزائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، بسكرة، ص، 59، 2010

(2) نفس المرجع، ص 61

2- عدم التعسف في الحجز الإداري فينبغي أن يكون الحجز الإداري لأموال المدين في حدود مديونيته.

يشرع أولا في حجز الأموال المنقولة فإذا لم تفي بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين، ثم حجز ما للمدين لدى الغير.

3- الأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذيا لذا ينبغي اتخاذ مقدمات واجراءات لاستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب وتبليغه الإنذار بالدفع ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية ، إلا أن المشرع أجاز مباشرة الحجز التحفظي وفقا لأحكام المادة 156 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية .

و الملاحظ أن الحجز قد يمس المنقول وقد يمس العقار(1).

(أ) و من أهم الشروط الواجب توفرها في إجراءات حجز المنقول لدى المدين ما يلي :

1- أن يكون المال المراد حجزه منقولاً عادياً، فإن كان يعتبر عقاراً بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري.

2- أن يكون المال المحجوز مملوكاً للمدين .

3- أن يكون المال المحجوز في حيازة المدين أو من يمثله.

يعد استيفاء الشروط المذكورة سابقا تباشرة عملية التحصيل الفوري وفقا لأحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من طرف قابض الضرائب ويوجه تنبيهها بلا مصاريف للمكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل. وينفذ الحجز وفقا لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية بانتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان الأموال المراد حجزها ويقوم بجردها ووصفها وذكرها في محضر الحجز وتعيين حارس عليها(2).

(1) طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار

الخلدونية، الجزائر، ص95، 2005

(2) نفس المرجع، ص98

ب) إجراءات الحجز على العقار: تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية بمجرد توفر وجوب التحصيل، يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه .

ولا يشرع في حجز العقار إلا بعد حجز المنقول إذا لم تكفي قيمة هذا الأخير للوفاء بما على المكلف بالضريبة من مستحقات ضريبية وتكون إجراءات حجز العقار حجزا إداريا طبقا للإجراءات التالية:

1-انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار ويمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسبا في حالة عدم وجود المدين أو في حالة رفضه دخول أعوان الجهة الحاجزة ثم يتبع أعوان التنفيذ إجراءات من حيث الانتقال وتحرير محضر حجز العقار ويشمل البيانات الأساسية لهذا العقار.(1)

2- كتابة تاريخ المحضر، مكانه، ساعته، و أوصاف العقار وما تعرض له العون الحاجز من إشكالات وعقبات، و على يوم البيع ومكانه والقيمة الأولية للعقار.

3- لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر حجز العقار حجزا إداريا إلا أنه ينبغي ذلك خصوصا في الأحياء والمدن والمناطق التي يوجد فيها مكتب السجل العقاري،بعد القيام بإجراءات الحجز الإداري على منقولات أو عقارات المكلف بالضريبة يتم بيعها في المزاد العلني وفقا لإجراءات حددها القانون وهذا ما سنفصل فيه من خلال المطلب الثالث.

المطلب الرابع : بيع المحجوزات في المزاد العلني.

يعتبر بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل ، ويكون البيع الجبري في الحجز الإدارية من سلطات إدارة الضرائب وفقا للمادة 151 الفقرتان الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية ويتم وفقا للمادة 152 من نفس القانون(2).

(1) القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001 المعدل،المتضمن قانون الاجراءات الجبائية،الجريدة الرسمية،العدد 41،2001.

(2) من نفس القانون.

والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي الجهة الحاجزة حقها في ثمن الأموال المحجوزة. وقد نصت المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية على الإجراءات التالية

الفرع الأول:

الإعلان (الإشهار): لا يمكن أن يجرى البيع إلا بعد عشرة أيام من الإلصاق (نشر الإعلانات) وفقا للشكليات التالية:

* يجب أن يتضمن الإعلان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة و اسميهما وموطنيتهما والرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها و مكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القباضة (1) بالنسبة لأماكن إلصاق الإعلانات فقد ذكرها المشرع وجوبا كالتالي :

* على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع. *يتم الإشهار بإدراج الإعلان المذكور أعلاه قبل عشرة أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث المحل التجاري.

الفرع الثاني :

رسوم المزاد: بعد إجراء عملية البيع يرسوالمزادعلى الثمن الأعلى المعروض والذي يجب أن يساوي أو يفوق ثمن تقديرالمفتوح وبعد محضر بيع من قبل القابض وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العمارة حيث يشغل المحل التجاري (2)، ويتم دفع الثمن نقدا. وفي حالة عدم دفع الثمن أو الفرق الناتج عن البيع الحاصل تمارس المتابعات من قبل القابض المختص كما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة .

(1) رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومة، ج

01، الجزائر، ص125، 2005

(2) طاهري حسين، مرجع سابق ص102

الفرع الثالث :

صياغة عقد تحويل الملكية: بعد قبض ثمن البيع نقدا تلجأ الإدارة إلى الإجراءات القانونية لتحويل ملكية المحل التجاري حيث تتم صياغة عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات للولاية بالإطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط ويخضع لشكليات التسجيل على نفقة المشتري ثم يتم تسجيل العقد ويكون ذلك وجوبا قبل اللجوء إلى النشر.

الفرع الرابع:

نشر البيع: يتم النشر والبيع من طرف القابض المباشر للمتابعة في غضون شهر واحد إعتبارا من تاريخه وذلك في شكل مستخرج أو إشعار يصدر في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يشغل المحل التجاري. ويتضمن هذا المستخرج وجوبا وتحت طائلة البطلان البيانات التالية :

* بيان تاريخ التحصيل ومقداره ورقمه و المكتب حيث تمت هذه العمليات و تاريخ العقد.
لقب واسم وموطن كل من المالك السابق والجديد وطبيعة المحل التجاري ومقره والتمن المشروط بما في ذلك التكاليف أو التقدير الذي كان أساسا لتحصيل حقوق التسجيل وبيان أجل الاعتراضات و إختيار الموطن في إقليم اختصاص المحكمة (1) أما آجال الاعتراض وضوابط النشر فقد وردت كما يلي:

- يحدد النشر فيما بين اليوم الثامن(08) واليوم الخامس عشر(15) بعد الإدراج الأول.
- وخلال الخمسة عشر بعد الإدراج الأول يقوم القابض المباشر لمتابعة بالنشر في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية.(2)

(1) فريدة زناتي، العلاقات القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة مالية، غير منشور، جامعة بودواو، ص145، 2012
(2) نفس المرجع، ص149

تستلم الإعتراضات بمقر مكتب قباضة الضرائب المعنية و يجوز لكل دائن بادر بالاعتراض في غضون الثلاثين (30) يوما التالية للنشر الأخير أن يطلع في أجل أربعين (40) يوما بعد النشر الأخير في المقر المذكور على نسخة من عقد البيع أو على أحد أصوله.

- وإذ لم يصدر أي إعتراض في أجل الثلاثين

(30) يوما المذكورة يكون كل من المشتري والقابض المباشر للمتابعة بريء الذمة إزاء الغير. (1)

وما يمكن قوله بصورة عامة أن البيع بالمزاد العلني هي عملية تجري تحت أعين محضر قضائي بعد أن تحصل الإدارة الضريبية بإذن البيع من وكيل الجمهورية للمنقولات أو العقارات، يحدد تاريخ البيع بمدة زمنية كافية للراغبين في اقتناء المبيعات والاستعداد لذلك وتنشر إعلانات البيع بالمزاد العلني ويحدد مكان عملية البيع والوقت الذي تجرى فيه ويتولى المحضر القضائي المكلف بالعملية عملية التبليغ الفردي لمختلف المتعاملين معه إذ قد يبدون إهتماما بذلك. (2)

(1) فريدة زناتي، مرجع سابق، ص151

(2) وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص66

ملخص الفصل:

على ضوء ما تعرضنا له في هذا الفصل تبين لنا التطور الذي حدث على مستوى إدارة الضرائب و الذي تمثل في استحداث أساليب فرض و ربطك و تحصيل الضريبة و إثارة المبالغ على خزينة الدولة التي زادت حصيلتها و كثرت إيراداتها .

و كذا تعرضنا في هذا الفصل إلى أساليب ربط الضريبة ، و أساليب تحصيل الضريبة ، و لقد خصصناه لعرض تحصيل الضريبة بحيث خلق التوازن بين الإيرادات و النفقات العامة ، و الحفاظ على الإقتصاد بفضل التمويل المتواصل لميوانية الدولة ، و كذا فرض الضرائب من أعمال السلطة العامة و بالتالي ضمان تحصيلها .

