

2- منازعة التحصيل الضريبي:

يقصد بعمليات التحصيل الضريبي العمليات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية، وفقا للقواعد القانونية والتنظيمية المطبقة في هذا الإطار، وقد تدخل المشرع الجبائي بوضع قواعد تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أية عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها.

الأصل أن يقوم المكلف بعد دخول الضريبة حيز التنفيذ بالتقدم إلى مصالح الإدارة الجبائية المختصة من أجل دفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة، والتحصيل الودي للضريبة هو اجراء عادي يتوجّه من خلاله المكلف بالضريبة لتسديد مستحقات الادارة الضريبية في الوقت المحدد من تلقاء نفسه.ولكن إذا امتنع المكلف عن ذلك يلجأ قابض الضرائب إلى إتباع الإجراءات التنفيذية المخولة له قانونا من أجل تحصيل الضريبة و منه لا بد على الادارة احترام الشروط و الاجراءات المحددة قانونا في عملية التحصيل الجبري ، و إلا ثار النزاع الضريبي المتعلق بالتحصيل.

تعتبر دعوى منازعات التحصيل الضريبي من الوسائل القضائية الوحيدة لتطبيق مبدأ خضوع إدارة الضرائب للقانون ، و عملية رقابة القاضي الإداري على قرارات إدارة الضرائب تجسيدا وتطبيقا لفكرة دولة القانون ومبدأ المشروعية.حيث أوجب المشرع لحل هذه المنازعات لجوء المكلف بالضريبة، إلى الإدارة الجبائية كمرحلة أولية، فإذا لم يتم حل النزاع على مستوى الادارة يحق له حينئذ اللجوء إلى القضاء . و يجدر الذكر أن مباشرة التحصيل الجبري من طرف الادارة الضريبية اتجاه المكلف لا يمكن ان تبدأ دون أن تدخل الضريبة مجال الاستحقاق ، أي لا يجوز قانونا متابعة المكلف بالضريبة في المرحلة التي قبل أجل الاستحقاق . و أي إجراء جبري يتم من خلال هذه المرحلة يعد باطلا لأن التحصيل الجبري لا يكون الا بعد سريان تاريخ استحقاق الضريبة.

أ- الإجراءات التنفيذية للتحصيل الضريبي:

بعد حلول تاريخ استحقاق الضريبة يبلغ المكلف بسندات اجراءات المتابعة ، و بالتالي البدء في مباشرة الاجراءات التنفيذية ضده ، لأنه لم يدفع الضريبة بشكل ودي أو طوعي . و ذلك من خلال اللجوء خاصة الى الغلق المؤقت للمحل التجاري و الحجز ثم البيع . إلا أن المكلف من حقه قانونا الاعتراض على إجراءات المتابعة المباشرة من طرف الادارة الضريبية . و هذا مانصت المواد 145 و 146 من قانون الاجراءات الجبائية.

وقد جاء في نص المادة 145 من ق إ ج : "تتم المتابعات على يد اعوان الادارة المعتمدين قانونا او المحضرين القضائيين كما يمكن ان تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي الى المحضرين و تتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية . تتمثل الاجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني و الحجز و البيع . غير ان الغلق المؤقت و الحجز يجب ان يسبقهما وجوبا اخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة". و منه يتضح أن هناك عدة إجراءات للمتابعة قد تتخذها الادارة الضريبية ضد المكلف طبقا للمادة 145 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2025 و هي:

• التنبيه:

هو اجراء يسمح لقابض الضرائب المختص استعمال الاجراءات الردعية، ويتضمن بعض البيانات كاسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوعها، العقوبات، امضاء قابض الضرائب، التنبيه إلى أنه في حالة ما إذا لم تجد هذه الوسيلة نفعا يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر ردا هي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.

• الغلق المؤقت للمحلات:

منح المشرع إجراءات استثنائية لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة بموجب المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة المدين، حيث يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة 6 أشهر . فإذا بلغ المكلف بالضريبة بجدول التحصيل - وبعد التنبيه - دون محاولة منه تبرئة ذمته تجاه مديرية الضرائب بالولاية تلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري عن طريق إصدار قرار بغلق المحل التجاري أو المهني مؤقتا.

• الحجز الإداري:

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها لاستيفاء حقوقها . 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 تقوم السلطة العامة خصما وحكما في نفس الوقت فهي الدائن طالب التنفيذ، وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة، ومع ذلك يضل للقاضي الإداري

الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري أو إلغائها أو عدم الاعتداد بها.

مباشرة الحجز على أموال المدين تكون وفق شروط و إجراءات، حيث تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع . غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقها وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة. يمكن للمكلف الاعتراض والاحتجاج عن الاجراءات التي تقوم بها الادارة الضريبية في هذا الإطار استنادا لقانون الاجراءات الجبائية، لكن ينبغي التنكير والتركيـز على كون المنازعات المتعلقة باعتراض المكلف بالضريبة على التحصيل القصري ، كإجراء إجباري ، أوجب المشاريع الجبائي على المكلف المعترض تقديم شاكوى أمام المدير الولائي للضرائب المختص، ابتداء من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف طبقا للأحكام المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية .

أما بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالاعتراض على إجراءات المتابعة، فإن المشرع منح للمكلف بالضريبة حق ، الاعتراض على إجراءات المتابعة في المواد 15 من قانون الإجراءات الجبائية.

• بيع المحجوزات

بعد اتخاذ إجراءات الحجز للمحل الخاص بالمكلف الخاضع للضريبة الذي امتنع عن دفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة، يمكن للإدارة الجبائية مباشرة إجراءات البيع القصري بمفرده لعنصر أو عدة عناصر مكونة للمحل التجاري المحجوز ، وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146، غير أنه يمكن لكل دائن خلال العشرة 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشرة 15 يوما على الأقل من التبليغ المذكور ، أن يطلب مناقبض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته

أ- أشكال منازعات التحصيل:

يترتب عن التحصيل الضريبي عدة منازعات هي:

• منازعات الإعتراض على إجراءات المتابعة :

يمكن القول وبصفة عامة ومثلما هو الحكم في كل الدعاوى أو الطعون فإن الإعتراض المقدم من المكلف في مواجهة المتابعات المباشرة ضده من طرف قابض الضرائب ينصب إما على شكليات الإجراء أو على موضوعه وفحواه

** الإعتراض على سند التحصيل :

تتصب هذه المراقبة أو الإعتراضات من طرف المكلف بالضريبة أي المدين بها على سند إجراء المتابعة الذي يقوم به قابض الضرائب ضده بهدف تحصيل الديون المستحقة ، كون إجراءات المتابعة لا تكون صحيحة ومنتجة لآثارها إلا إذا توافرت على الشروط الشكلية كما نصت ، وتتمثل تلك الشروط الشكلية لقبول الإعتراض في وجود عيب شكلي يمكن أن يتخذ عدة صور فإما يكون في شكل سند التحصيل أو شكل التتبيه وكذا العيوب المتعلقة بأجال وكيفيات تبليغ هذه السندات ففي حالة وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة مثل : عدم ذكر العناصر الواردة في الإخطار بالدفع، يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب إلغاء سند المتابعة أمام القاضي الإداري لكونه غير مستوفي للشروط الشكلية المقررة قانونا.

** الإعتراض على التحصيل القسري :

ينصب الإعتراض على التحصيل القسري أو الجبري أساسا على موضوع السند ويتعلق ذلك كما أوردت بوجود الإلتزام ككل أو مقداره أو وجوب الوفاء به ، فالإعتراض في هاته الحالة يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها ، ويباشر هذا الإعتراض بنفس الشروط والإجراءات التي سبق التعرض لها في البند أعلاه سواء أمام الإدارة الجبائية ذاتها أو أمام القضاء الإداري .

ويطبق الحكم ذاته المشار إليه أعلاه بالنسبة لمواصلة إجراءات المتابعة والتنفيذ بقصد التسديد وتقديم طلبات وقف المتابعة والتحصيل .

و تجدر الملاحظة أن الاعتراض هنا لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب

• الإعتراض على الحجز وطلب إسترداد المحجوزات :

إذا كان لإدارة الضرائب مباشرة عن طريق القابض الحجز على أموال المكلف بالضريبة وفقاً للشروط والإجراءات المحددة في المادتين 145 و 147 من ق إ ج ، لحمله على تسديد ما عليه من مستحقات ضريبية و التنفيذ على المحجوزات ، فإنه بالمقابل يمكن لهذا المكلف المراد الحجز على أمواله أن يطلب إلغاءه ، وأن يبادر بطلب إسترداد أمواله المحجوزة المدعوم بكافة وسائل الإثبات المفيدة في أجل مدته شهر إعتباراً من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز ، على أن يتم تقديم مثل هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير الضرائب بالولاية حيث تم الحجز ، وهو ما نصت عليه المادة 153 من ق إ ج . ويجوز للمكلف صاحب الطلب الذي رفض طلبه أو لم يتم الرد على طلبه بعد شهر من تقديمه أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية المختصة ضد المحاسب القائم بالحجز ، وهذه الدعوى لا توقف الدفع، إلا إذا قدم المنفذ عليه ضمانات كافية لذلك من شأنها تغطية المبلغ المدين به وتضمن تسديده وهذا حفاظاً على أموال الخزينة العمومية .

ويشترط لقبول طلب إسترداد الأشياء المحجوزة إلى المدير الولائي للضرائب وفقاً لأحكام المادة 153 من ق إ ج جملة من الشروط الشكلية والموضوعية .

• الاعتراض على غلق المحل التجاري أو المهني :

في الحقيقة غلق المحل التجاري أو المهني من طرف الإدارة الجبائية أي مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب كل حسب إختصاصه ، بعد إقتراح من المحاسب (القابض) القائم بالمتابعة ، هو إجراء مؤقت والذي نصت عليه المادة 146 من ق إ الجبائية ، ويأتي مثل هذا الإجراء القسري مباشرة بعد إستنفاد الإدارة الجبائية الدائنة لكافة الطرق الودية في التحصيل وبعد توجيه تنبيه يبلغ للمعني يوماً كاملاً بعد تاريخ وجوب الإستحقاق لهذا الدين كما نصت بذلك المادة 147 ق إ ج ، وقرار الغلق لا ينزع من المتابع بالتنفيذ ملكية المحل وإنما يحرمه من حق الإنتفاع المؤقت ، ويجنب الدائن أية محاولة من المنفذ عليه تحويل أمواله وممتلكاته بغرض التهرب من التنفيذ وتحصيل الإدارة الجبائية لديونها ، غير أنه وكأقصى تقدير لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق للمحل أكثر من ستة (06) أشهر ، ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي .

وليس للمكلف بالضريبة أن يتحرر من هذا الإجراء بعد ذلك إلا بالتسديد أو أن يكتب سجلاً للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ التبليغ بقرار الغلق ، و في غياب ذلك يقوم المحضر القضائي أو العون المكلف بالمتابعة بتنفيذ القرار و الغلق . ويمكن القول عموماً أن قرار الغلق للمحل التجاري والمهني هو من أخطر إجراءات المتابعة من أجل التحصيل الجبري للديون الضريبية في مواجهة المكلفين الممتنعين عن التسديد وهو كذلك لأنه يسبق مباشرة قرار الحجز و البيع ، كما وان إجراء غلق المحل التجاري و المهني كعقاب إجرائي مؤقت أثبت نجاعته في دفع المكلف بالضريبة إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية .

أجاز المشرع للمكلف أن يطعن في قرار الغلق من أجل رفع اليد أمام رئيس الجهة القضائية المختصة إقليمياً للفصل في الأمور الاستعجالية ولا يجوز لهذه الهيئة ان تفصل إلا بعد سماع الإدارة أو استدعاءها قانوناً علماً أن الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق.

• التأجيل القانوني للدفع:

الأصل أن الشكوى المقدمة من طرف المكلف للإدارة الضريبية لا توقف تسديد الحقوق التي في ذمة المكلف اتجاه الخزينة العمومية إلا أن المادة 74 تعطي الحق للمكلف بطلب تأجيل التسديد بخصوص الأموال محل النزاع. إذ تنص المادة 74 على أن " لا يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75 من هذا القانون في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يربحاً القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى الاستفاداة من الأحكام المقررة في هذه المادة شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها.

و في غياب تقديم الضمانات يمكن للمكلف بالضريبة أن يربحاً دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 20 بالمئة من الضرائب المتنازع فيها إلى قابض ضرائب مختص.

و يخص تطبيق هذا التدبير فقط الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية مع استثناء الشكاوى المتعلقة بالضرائب المقابلة بالزيادات المطبقة في حالة العود الجبائي.

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

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

يرجأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع 20 بالمئة من الضرائب المتنازع فيها".

و عليه فإن المشرع من خلال المادة 74 قد حفظ للمكلف بالضريبة حقه في إرجاء دفع الضريبة إلى غاية اتخاذ قرار نهائي بخصوص الضريبة محل النزاع لكن ذلك لا يكون الا بشروط لعل أهمها: تقديم شكوى من المكلف إلى الإدارة الضريبية فحواها الاعتراض على قيمة المبالغ المطالب بها للسداد. على أن تتضمن شكواه طلب الاستفادة من أحكام المادة 74 فيما يتعلق بإرجاء دفع المبلغ الضريبي موضوع الشكوى و المستحق للخرينة العمومية.

من خلال ماسبق يتضح أن مايميز منازعات التحصيل هو الطابع المستعجل الذي يستوجب على المكلف إن أراد الاعتراض على الاجراءات التي تتخذها مصالح المديرية الولائية للضرائب أن يلجأ للقضاء الإداري الاستعجالي من أجل الفصل وفق إجراءات مستعجلة استنادا إلى الطابع التنفيذي الذي تمتاز به القرارات الإدارية بصفة عامة وتلك المتعلقة بالمجال الضريبي بصفة خاصة. لكن قبل ذلك يجب على المكلف أن يرفع دعوى في الموضوع ينازع فيها صحة الضريبة وإجراءات تحصيلها. لأن دور قضاء الاستعجال يتوقف عند حق الأمر بتدبير مستعجل دون الفصل في الدعوى من حيث الموضوع .