

أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية

- دراسة تحليلية لإجراءات التحصيل الجبري وفق النظام الضريبي الجزائري -

The importance of compulsory collection in maximizing tax revenue - an analytical study of compulsory collection procedures according to the Algerian tax system-

أ.د. أحمد بساس Pr.Bessas Ahmed⁽¹⁾ د. محمد دوة D.Mohamed Doua⁽²⁾

¹ مخبر دراسات التنمية الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي بالأغواط،
bessasahmed2015@gmail.com

² مخبر دراسات التنمية الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي بالأغواط،
lagnet.19@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/10/31

تاريخ القبول: 2021/10/10

تاريخ الإرسال: 2021/06/27

المخلص:

هدف الدراسة هو التعرف على التحصيل الجبري وإجراءاته ، كما صيغة الإشكالية من أجل معرفة مدى فعاليته في دعم تعظيم الحصيلة الضريبية وللوصول إلى النتائج سردنا العديد من المفاهيم كالتحصيل الودي الأشخاص المؤهلون للتحصيل الجبري، إجراءات المتابعة في التحصيل الجبري والمعوقات التي تعترضها، وخلصنا إلى أن التحصيل الضريبي يُعتبر كأهم مرحلة من مراحل تأسيس الضريبة وربطها، وإذا لم يتم التحصيل فلا جدوى من كل المراحل السابقة.

الكلمات المفتاحية: تحصيل ضريبي ودي، تحصيل ضريبي جبري، حصيلة ضريبية، إجراءات

المتابعة، قابض الضرائب

Abstract:

The aim of the study is to identify forced collection and its procedures, as well as the problematic formula in order to know its effectiveness in supporting maximizing tax revenue. To reach the results, we have listed many concepts such as friendly collection, persons qualified for forced collection, follow-up procedures in forced collection, and the obstacles encountered, and we concluded that collection Tax is considered as the most important stage of establishing and linking the tax, and if collection is not done, all the previous stages are futile.

Keywords: Amicable Tax Collection, Compulsory Tax Collection, Tax Proceeds, Follow-up Procedures, Tax Collector

(1) أحمد بساس، bessasahmed2015@gmail.com

المقدمة:

تلعب الضرائب دوراً مهماً في الاقتصاد، فهي إحدى الأدوات الأساسية للسياسة المالية للدول والتي تستخدمها في توجيه الاقتصاد والتحكم به، وكذا بالنظر لما تتمتع به من قدرة على التأثير في الواقع الاقتصادي والاجتماعي، وترتبط أهميتها بطبيعة دور الدولة في الاقتصاد، لذا تطور مفهومها ومكانتها مع تطور دور ووظائف الدولة وأهدافها وتوجهاتها التي حددتها فلسفة السياسات والنظم الاقتصادية المتعاقبة، لذلك فإن فعالية النظام الضريبي تقيم من خلال فعالية المنظومة التشريعية وكفاءة الإدارة الضريبية، ويكون النظام الضريبي فعالاً عندما يحقق أكبر حصيلّة ضريبية ممكنة بأقل تكلفة.

والمعلوم أن تكوين الضريبة يمر بمراحل، ابتداء من تأسيس المادة الضريبية أو الوعاء الضريبي ومروراً بتصنيف الضريبة والمقصود بها حسابها باستخدام معدلات ونسب مدروسة ومعلومة مسبقاً، أي المبلغ الذي سوف يدفعه المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب، وفي الأخير تأتي مرحلة التحصيل ونقصد بها الطريقة التي يتم بها دفع الضريبة لدى قابض الضرائب المتخصص إقليمياً.

إن التحصيل الضريبي يصنف إلى نوعان، فهناك تحصيل بالتوادم بمعنى يقوم المكلف بالضريبة بدفع مستحقته طواعية، وهناك التحصيل الجبري، وهو لجوء الإدارة الضريبية إلى إجراءات المتابعة في حق المكلفين الممتنعين عن دفع مستحقاتهم الضريبية.

إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق ذكره، يمكن أن نخلص إلى الإشكالية التالية: هل التحصيل الجبري يعتبر إجراء فعال لدعم تعظيم الحصيلّة الضريبية؟

فرضيات الدراسة:

ولمعالجة موضوع الدراسة استدعى الأمر طرح الفرضيات التالية:

- امتناع عدد كبير من المكلفين بالضريبة عن دفع مستحقاتهم الضريبية؟
- وجود العديد من الأساليب والطرق التي تستعملها الإدارة الجبائية لإجبار المكلفين المتخلفين والممتنعين عن تسديد مستحقاتهم الضريبية.
- يُعتبر التحصيل الجبري كآخر الأساليب والطرق التي تستعملها الإدارة الجبائية لإجبار المكلفين المتخلفين والممتنعين عن تسديد مستحقاتهم الضريبية.

أهداف الدراسة:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة في الآتي:

- معرفة المدى الذي وصلت إليه الإدارة الجبائية الجزائرية في تطوير أساليب الردع لإلزام المدينين بالضريبة بدفع المبالغ المدينين بها.
 - معرفة أهمية التشريعات والإجراءات الجبائية المتخذة لإجبار المكلفين المتخلفين والممتنعين عن تسديد مستحقاتهم الضريبية.
 - معرفة أثر امتناع المكلفين بالضريبة عن تسديد المبالغ المدينين على الحصيلة الضريبية.
- أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية الدراسة في إبراز اثر إمتناع وتخلف المكلفين بالضريبة عن تسديد ديونهم الضريبية على مداخل الخزينة العمومية وأهمية الإدارة الجبائية في استخدام التحصيل الجبري لهذه الفئة من المجتمع الضريبي.

منهجية الدراسة:

تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي حيث تم التطرق للمفاهيم النظرية المتعلقة بالتحصيل الودي، التحصيل الجبري، المستحقات الضريبية، الأشخاص المؤهلون للتحصيل الجبري، ..إلخ، وبقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم هذا البحث على النحو التالي :

- ماهية و طرق التحصيل الجبري.

-الأشخاص المؤهلون للتحصيل الجبري.

-إجراءات المتابعة في التحصيل الجبري و المعوقات التي تعترضها

1. ماهية و طرق التحصيل الجبري:

إن الضرائب تشكل المصدر التنموي الرئيسي لخزينة الدولة ،و بدون الضرائب لا تستطيع الحكومة القيام بعملها، فالدولة في حاجة إلى ضريبة لتمويل البرامج الاجتماعية والاقتصادية والمالية، وتوفير السلع والخدمات العامة، وكذلك الدفاع والأمن وغيرها، ولذلك فإن تحصيل الضرائب والرسوم يتطلب تنفيذ وسائل وآليات قانونية بموجبها تتم عملية التحصيل التي هي من اختصاص قابضي الضرائب الذين لهم صفة القوة العمومية للقيام بكل الإجراءات والمتابعات التي تتم بها عملية التحصيل للضرائب المختلفة إلى خزينة الدولة.

لذلك سنسعى أولاً للتطرق إلى معرفة ماهية التحصيل الضريبي، وإلى طرق التحصيل المعتمدة فيما يلي:

1.1. تعريف التحصيل الضريبي:

هناك تعاريف كثيرة للتحصيل الضريبي من أهمها الآتي:

-تحصيل الضريبة هو مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف

بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار.¹

-يقصد بتحصيل الضريبة انتقال مبلغها من ذمة الممول إلى خزينة الدولة.

-يطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب

المكلف إلى صناديق الخزينة.²

2.1. طرق التحصيل الضريبي:

بعدما يتم تحديد دين الضريبة المستحقة على الممول بصفة نهائية تأتي المرحلة الأخيرة وهي مرحلة

التحصيل، وهي مرحلة مهمة لأنه يترتب عليها جمع الحصيلة التي تم تقديرها من قبل وإلا تصبح جميع

الخطوات السابقة من تحديد الوعاء وربط الضريبة لا قيمة لها طالما أن التحصيل لم يتم.³

ويكون التحصيل الضريبي إما بالتراضي والتواد (amiable et spontanée)، أو بالجبر (التحصيل

الجبري (Recouvrement forcée).

1.2.1. التحصيل الضريبي بالتراضي والتواد:

إن النظام الضريبي نظام تصريحي، بحيث يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح طوعية بمداخله وأرباحه

لدى الإدارة الضريبية، وكذلك يقوم بدفع مستحقاته الضريبية لدى قبضة الضرائب طوعية، ويتم التحصيل

الضريبي بالتواد بعدة طرق أهمها:⁴

1.1.2.1. طريقة التوريد المباشر من قبل المكلف:

حيث يقوم المكلف بتوريد الضريبة المستحقة في الأوقات المحددة للإدارة الضريبية ، وقد يتم ذلك على

قسط واحد أو على عدة أقساط يحددها القانون الضريبي كما يمكن له أن يدفعها نقدا أو بشيكات مصرفية أو

بحوالة بريدية إلى خزينة الدولة أو المحصل.

2.1.2.1. طريقة الأقساط المقدمة:

وهنا يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزينة الدولة عبر أقساط تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة

التي يتوقع أن يدفعها سنويا، وفي نهاية العام تتم التسوية فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة

فإن الممول مجبر على تسديد الفرق أما إذا كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة فإن الإدارة

الضريبية تسارع برد المبالغ الزائدة.

3.1.2.1. طريقة الحجز من المنبع:

وهي أهم طرق التحصيل حيث تنعدم فرص التهرب الضريبي من قبل الممول لأنه في الواقع يحصل على

الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر أو جهة أخرى (المكلف بتوريد الضريبة)، بالإضافة

إلى ذلك فإن هذه الطريقة توفر على مصلحة الضرائب صرف تكاليف هامة لجباية هذه الضريبة، حيث يلتزم المكلف بدفعها لمصلحة التحصيل في الآجال القانونية و دونما مقابل أو أجر.

2.2.1. التحصيل الجبري:

في كثير من الأحيان يتمتع بعض المكلفين عن دفع مستحقاتهم الضريبية لأسباب كثيرة مثل ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف أو محاولة التهرب من دفعها لأسباب كثيرة، وفي جميع الحالات تلجأ الإدارة الضريبية عندئذ لأسلوب التحصيل الجبري، وهو أسلوب قانوني تستخدمه الإدارة الضريبية لإجبار المكلفين العصاة على دفع مستحقاتهم الضريبية، وهو أسلوب يتم على مراحل متعددة تتفاوت فيما بينها في درجة الردع والعقوبة.

2. الأشخاص المؤهلون للتحصيل الجبري (Personnes habilité):

إن قابض الضرائب هم المؤهلون والمخولون والمسئولون على التحصيل الجبري للضرائب والرسوم التي تمت معاينتها في كتاباتهم المحاسبية، لذلك فإن التحصيل الجبري يتم عن طريق موظفين هم أعوان المتابعة لهذه العملية وجميع هؤلاء الأعوان تحت مسؤولية القابض وبمراقبة الوصاية المتمثلة في مديرية الضرائب الولائية أو مديرية كبريات المؤسسات .

1.2. دور قابض الضرائب في التحصيل الجبري:

وفقا لأحكام المادة 406 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعد قابض الضرائب مسئولا عن تحصيل الضرائب والرسوم المباشرة التي تكفل بجداولها ويتعين عليه تقديم البرهان على تمام تحقيقها ضمن الشروط المحددة في التشريع الساري المفعول في مجال التحصيل.⁵

قابض الضرائب مجبر على تحصيل المبالغ التي تمت معاينتها وإذا لم يتم تحصيلها فإنه مطالب بتقديم كل الأدلة التي تثبت استحالة تحصيلها، و عموما فإن مهام قابض الضرائب تتمثل فيما يلي:

- يسهر على إنجاز البرنامج العام للمتابعة؛
- الاهتمام عن قرب لعملية المتابعة وتطوير المتابعة الجبرية؛
- المتابعة المباشرة للحصص المهمة؛
- متابعة رزنامات الدفع الخاصة بالمدينين الكبار.

2.2. مهام مصالح المتابعة:

ويمثل أعوان المتابعة للقابض المختص بالتحصيل ويعملون تحت سلطته، حيث لا يمكن لهم مباشرة أي أمر متابعة أو مباشرة إجراءات التحصيل الجبري إلا بأمر كتابي منه يسجل في مفكرة المتابعة، ويعمل أعوان

المتابعة ضمن مصلحة داخلية بالقباضة تسمى مصلحة المتابعة " تسير مصالح المتابعة في جميع قباضات التحصيل و المصنفين في الأصناف الثلاثة الأولى من قبل رؤساء المصالح"

3.2. مهام رئيس مصلحة المتابعة:

لرئيس مصلحة المتابعة مهمتين :

- المهمة الأولى في علاقته مع القابض : مشاركة القابض في إعداد و تنفيذ برنامج المتابعة.
- المهمة الثانية في علاقته مع أعوان المتابعة: تحضير مفكرات المتابعة للأعوان وكذلك يقوم بأعمال مكتبية أخرى نذكر منها: الأخذ على العاتق من خلال المكتب (إصدار أوامر المتابعة ...) والمساعدة المباشرة لأعوان المتابعة في الإجراءات المعقدة للمتابعة (تنبيهات، حجز، بيع).

4.2. مهام أعوان المتابعة :

- أعوان المتابعة يضمنون حضور الإدارة الجبائية خارجها وبهذا:
- يضمنون الضغط الدائم على المدينين المتخلفين والعصاة؛
- القيام بالإجراءات المختلفة للمتابعة من تبليغ (التنبيهات ، الحجز و البيع)؛
- القيام بالأعمال المكتبية الأخرى مثل: تحرير الإنذارات، مراقبتها قبل إرسالها، مسك مفكرة المتابعة، تسجيل الملاحظات على الجداول وإصدار الأوامر؛
- مشاركة القابض ورئيس مصلحة المتابعة في مرحلة التراضي و إعداد رزنامة الدفع.

3. إجراءات المتابعة في التحصيل الجبري و المعوقات التي تعترضها:

لا يمكن للقابض البدء بتحصيل الضرائب وفق إجراءات المتابعة إلا بعد استيفاء شروط محددة و بعدها تتم إجراءات المتابعة.

1.3. القواعد التنظيمية السابقة لإجراءات المتابعة:

توجد مجموعة قواعد تنظيمية وقانونية لعملية التحصيل الجبري والتي تتمثل في:

1.1.3. نشأة الدين الضريبي:

- حتى تدخل عملية التحصيل حيز التنفيذ، يجب أن يكون بحوزة قابض الضرائب سند قانوني يثبت نشأة الدين الضريبي مثل الجداول أو الاتفاقيات التنفيذية أو سندات التحصيل أو حكم قضائي أو غير ذلك، وتأكيدا لذلك فقد نصت المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية على أن إصدار و تحصيل الضرائب يكون كما يلي:⁶
- تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله؛

- يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجداول وكذا في الإنذارات الموجهة للمكلفين بالضريبة؛
- عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، يوضع كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب للولاية، ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، ويرفق بها كوثيقة إثبات.

2.1.3. دخول وقت استحقاق الدين الضريبي :

قبل انتهاء المدة القانونية المحددة لاستحقاق دين الضريبة للمكلف بالضريبة كامل الحقوق للتسديد الطوعي للضرائب و الرسوم دون استخدام القوة التنفيذية، والقابض لا يمكنه ممارسة القوة التنفيذية خلال المدة القانونية التي منحت للخاضعين والتي يتم فيها التسديد الطوعي للضرائب أو الرسوم والإتاوات.⁷

3.1.3. عدم تقادم الدين الضريبي:

المدين الخاضع للضريبة يتحرر من دينه الضريبي إذا لم يقوم القابض بمطالبته بدفعه في المدة المحددة قانونا وهي أربع (04) سنوات ابتداء من تاريخ استحقاق الدفع.⁸

2.3. إجراءات المتابعة:

بعد انتهاء وقت استحقاق دين الضريبة القانوني، وأصبح بعدها المكلف بالضريبة غير محرر من ديونه الضريبية، يصبح محل متابعة بموجب القوة القانونية وتبدأ عملية التحصيل الجبري بعدة إجراءات سنحاول ذكرها فيم يلي:

1.2.3. إجراءات ما قبل المتابعة:

قبل البدء بإجراءات المتابعة تقوم الإدارة الضريبية متمثلة في القباضة بما يلي:

1.1.2.3. إيصال الإنذارات إلى الخاضعين:

حيث ترسل القباضة إنذارات إلى كل المكلفين بالضريبة الواردة أسمائهم في الجداول، وتحتوي هذه الإنذارات على الاسم واللقب والعنوان وتاريخ بداية التحصيل، والمبلغ الكلي للدين الضريبي وعنوان القباضة، وترسل هذه الإنذارات عن طريق البريد أو يوصلها أعوان التحصيل المؤهلين ولديهم بطاقة المحلفين إلى عنوان المعني.⁹

2.1.2.3. الأمر بالمتابعة:

وهو قيام قابض الضرائب بتسجيل المكلف المعني بالمتابعة في السجل الخاص بالمتابعة وإصدار أمر بمتابعته وهذا في الحقيقة إجراء داخليا، ولا تأثير له على عملية المتابعة.

3.3. مختلف درجات المتابعة :

لقد حددت المادة 145 عدة مراحل للمتابعة حيث نصت على ما يلي: "تتم المتابعة على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين ، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة " ¹⁰

من خلال هذه المادة نستنتج أن درجات المتابعة تصنف حسب درجة ردعها إلى:

- التنبيه أو الإخطار؛
- الغلق المؤقت للمحلات المهنية؛
- الحجز؛
- البيع.

وسنحاول شرح كل من هذه العناصر بالتفصيل:

1.3.3. التنبيه أو الإخطار:

يأتي التنبيه في الدرجة الأولى من درجات المتابعة، و يرسل التنبيه بعد يوم من تاريخ استحقاق الضريبة حيث يعتبر التنبيه وثيقة متابعة وعقدا قضائيا قانونيا يرسل للمكلف المعني مع ضمان وصوله إليه مع وضوح جميع المعلومات والتي تتمثل أساسا في: اسم ولقب وعنوان المدين بالضريبة، رقم المادة الضريبية، السنة المالية وتاريخ فرض الضريبة ومبلغ الضريبة.

2.3.3. الغلق المؤقت للمحلات المهنية:

بعد إرسال التنبيه أدرج المشرع إجراءً قسريا آخر وهو الغلق المؤقت للمحلات المهنية للمكلفين المتقاعسين عن تسديد الديون الجبائية، ويأتي قبل إجراءات الحجز والبيع.

إن إجراء الغلق المؤقت لا يعني نزع ملكية الخاضع للضريبة، ولكن يسحب منه حق الانتفاع بها مؤقتا، فهو وسيلة اقتناع فعالة لجعله يسدد ديونه الضريبية بحكم أن مصدر التمويل لدينه قد سحب منه مؤقتا، ويتم إجراء الغلق المؤقت بقرار من طرف مدير الضرائب بالولاية بناءً على تقرير صادر عن قابض الضرائب المتابع المختص إقليميا، حيث يتم تبليغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة المكلف قانونا أو المحضر القضائي في مدة 10 أيام قبل الشروع في إجراءات غلق المحل إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلا للاستحقاقات بموافقة قابض الضرائب المتابع ، وبعد استنفاد هذه المدة الممنوحة للمدين من أجل تسديد

ديونه ، يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف قابض الضرائب و ينفذ من طرف المحضر القضائي وللمحضر إذا ما أضرر لاستعمال القوة العمومية التقرب من وكيل الجمهورية المختص لمنحه التسخيرة، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر.¹¹

3.3.3. الحجز:

إذا لم يدفع المكلف بالضريبة ما عليه من مستحقات بعد إرسال التنبيه و الغلق المؤقت تنتقل الإدارة الجبائية إلى الإجراء الثالث وهو الحجز، والمقصود بالحجز هو حجز مال من أموال المدين، سواء تمثل في منقولات أو أموال مودعة لدى الغير أو عقارات حجزاً تنفيذياً أو معناه قانونياً وضعه تحت يد القضاء تمهيداً لبيعه و استقاء الدائن حقه من ثمنه.

والحجز يصنف إلى عدة أنواع سنذكرها فيما يلي:

1.3.3.3. الحجز التحفظي:

الحجز التحفظي هو وضع أموال المدين المنقولة أو العقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها، يقع الحجز على مسؤولية الدائن (الإدارة الجبائية)¹²، حيث يجب على الحاجز الدائن (الإدارة الجبائية) رفع دعوى تثبيت الحجز أمام القاضي في أجل أقصاه خمسة عشر(15) يوماً من تاريخ صدور أمر الحجز، وإلا كان الحجز و الإجراءات التالية له باطلين.¹³

2.3.3.3. حجز ما للمدين لدى الغير:

يجوز للدائن بمقتضى سند تنفيذي رسمي أن يحجز ما يكون لمدينه لدى الغير من المبالغ المستحقة الأداء، وما يكون له من الأموال في يد الغير من أموال منقولة أو أسهم أو حصص الأرباح في الشركات أو السندات المالية أو الديون و لو لم يحل أجل استحقاقها.

ومثال على حجز ما للمدين لدى الغير، نذكر الحجز على الحساب، وهو أن يقوم قابض الضرائب بالحجز على الحساب البنكي للمكلف المعني، فلا يستطيع هذا الأخير التصرف في حسابه البنكي إلا برفع يد من قابض الضرائب نفسه.

وطبقاً لنص المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم، يتعين على جميع القابضين وغيرهم من المستأمنين على الأموال الصادرة عن المدين بالضرائب والخاضعين لامتياز الخزينة العمومية أن يدفعوا بناءً على طلب لذلك لقابض الضرائب المختلفة، لتسديد عن المدينين المذكورين من مبلغ الأموال التي هم مدينون بها أو التي هي بين أيديهم أو ستكون بين أيديهم إلى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة على هؤلاء المدين أو جزء منها.¹⁴

ويفترض في هذا النوع من الحجز ثلاثة أشخاص عكس إجراءات الحجز الأخرى التي تقع مباشرة بين الدائن و والمدين وهم:

- الدائن: وهو الذي يقوم بعملية الحجز (أي هو صاحب الدين)؛
- المدين: صاحب الديون الضريبية(المحجوز عليه)؛
- الغير: الذي بحوزته المبالغ أو المنقولات التي هي ملك لمدينه (المحجوز لديه).

3.3.3.3. الحجز التنفيذي:

هو عبارة عن أمر قضائي بموجبه يتقدم الدائن صاحب القرار التنفيذي بحجز المنقولات التي يمتلكها المدين بالضريبة بغية بيعها لتسديد الدين الضريبي، ويتم الحجز بعد يوم كامل من تاريخ تبليغ التنبيه وعدم تحرر المدين من مستحقاته الضريبية، ويكون الحجز على الأموال المنقولة، فإن كان مقدارها لا يغطي المقدار الضريبي والمصاريف انتقل التنفيذ إلى العقارات، وإذا لم يكن للمنفذ عليه عقارات فيتم التنفيذ على أمواله المنقولة مهما كانت قيمتها.¹⁵

و لكن المشرع الجزائري استثنى بعض الأشياء التي اعتبرها غير قابلة للحجز وهي:¹⁶

- الأموال العامة المملوكة للدولة، أو للجماعات الإقليمية أو للمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك؛
- الأموال الموقوفة وقفا عاما أو خاصا، ما عدا الثمار والإيرادات؛
- أموال السفارات الأجنبية؛
- النفقات المحكوم بها قضائيا إذا كانت قيمتها لا تتجاوز ثلثي (3/2) الأجر الوطني الأدنى المضمون؛
- الأموال التي يملكها المدين ولا يجوز له التصرف فيها؛
- الأثاث وأدوات التدفئة والفرش الضروري والمستعمل يوميا للمحجوز عليه ولأولاده الذين يعيشون معه، والملابس التي يرتدونها؛
- الكتب اللازمة لمتابعة الدراسة أو لمهنة المحجوز عليه في حدود مبلغ يساوي ثلاث مرات الأجر الوطني الأدنى المضمون، والخيار للمحجوز عليه في ذلك؛
- أدوات العمل الشخصية والضرورية لأداء مهنة المحجوز عليه والتي لا تتجاوز قيمتها مائة ألف دينار (100.000 د ج) والخيار له في ذلك؛
- المواد الغذائية اللازمة لمعيشة المحجوز عليه ولعائلته لمدة شهر واحد (01)؛

- الأدوات المنزلية الضرورية ، الثلاجة ، فرن الطبخ ، ثلاث (03) قارورات غاز، والأواني المنزلية العادية الخاصة بالطهي والأكل للمحجوز عليه ولأولاده القصر الذين يعيشون معه؛
- الأدوات الضرورية للمعاقين؛
- لوازم القصر وناقصي الأهلية؛
- ومن الحيوانات الأليفة، بقرة أو ناقة أو ست نعاج أو عشر عنزات حسب اختيار المحجوز عليه، وما يلزم من التبن والعلف والحبوب لغذائها لمدة شهر واحد (01) وفراش الإسطبل.
- و يصنف الحجز التنفيذي إلى الحجز على المنقولات و الحجز على العقارات و هو ما سنتطرق إليه فيما يلي:

1.3.3.3.3 الحجز على المنقولات:

يتم هذا النوع من الحجز عن طريق تحرير محضر الحجز الذي يحمل المعلومات التالية: تذكير التنبيه، وصف الأشياء المحجوزة، تعيين الحراس وإمضاءاتهم، عند الاقتضاء تعيين تاريخ البيع. وهذا النوع من الحجز يتمثل في عدة أنواع هي:

1.1.3.3.3.3 الحجز على المحاصيل الزراعية:

يتم الحجز على المزروعات المملوكة للمدين التي تكون في مرحلة نضجها بغية بيعها لتسديد دين الضريبة الذي على عاتقه، بشرط أن يكون محضر الحجز يحتوي على المعلومات التالية:

- تعيين قطعة الأرض المزروعة والمعينة بالحجز؛
- طبيعة وأهمية المزروعات أو الفواكه المعينة بالحجز؛
- تعيين الحارس.

2.1.3.3.3.3 الحجز على منقولات المدين المتنقل:

هو حجز تنفيذي على ممتلكات المكلف بالضريبة المتنقل الذي ليس له عنوان محدد ودائم، بقرار قضائي حتى ولو لم يوجد أمر تنفيذي بحوزة الإدارة الجبائية، وهذا إجراء تحفظي الهدف منه تمكين الإدارة الجبائية وهي الطرف الدائن من حقوقها ومنع المكلف بالضريبة وهو المدين من الهروب من الوفاء بالدين.¹⁷

3.1.3.3.3.3 الحجز الإستحقاقي :

الحجز الإستحقاقي هو إجراء يستخدم في حالة تحويل بعض المنقولات المحجوزة لشخص آخر دائن غير إدارة الضرائب، لأنه لا يجوز للغير الذي كان حائزا للشيء الذي يباشر التنفيذ عليه أن يعترض على التنفيذ بادعائه أن له حق امتياز على هذا الشيء، إنما له أن يثبت حقوقه وقت توزيع الثمن، أو في حالة رفض

المكلف بالضريبة المدين بتنفيذ الالتزام أو خالفه أو امتنع عن تنفيذ أمر التنفيذ، ويتمثل هذا الإجراء في وضع اليد على الأملاك المنقولة للمدين بالضريبة لدى الغير الذي يعتبرها حقوقه، ويتم ذلك عن طريق حكم قضائي، لذلك يصبح الشخص الحائز على الأملاك التابعة للمكلف المدين مجبرا على عدم أخذ حقوقه بل ينفذ حكم القضاء بتسديد الديون الضريبية من الأملاك المحجوزة.¹⁸

2.3.3.3.3. الحجز على العقارات:

إن الحجز على العقارات يكون في ظروف استثنائية كأن يكون التحصيل مستحيلا، والمنقولات غير كافية لتغطية الديون الضريبية والقابض لا يلجأ إليه إلا إذا وجده الحل الوحيد فقط، لذلك لا يتم الحجز على العقارات إلا بتصريح ورخصة من المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية وباقتراح من المدير الولائي للضرائب وأخذ رأي والي الولاية.

إن إجراءات الحجز على العقارات تمر بمرحلتين قبل مرحلة البيع وهما:

1.2.3.3.3.3. وضع العقار تحت يد القضاء:

يبدأ ذلك بأن يتولى القائم بالأعمال (أعوان المتابعة أو المحضرين القضائيين أو محافظي البيع) إيداع أمر الحجز الذي يذكر فيه السند الذي يجري التنفيذ بموجبه، وإعذار المدين (الكلف بالضريبة) بأنه إذا لم يدفع ديونه الضريبية في الحال فإن أمر الحجز يسجل بمكتب الرهون ويعتبر الحجز نهائيا، ويعتبر العقار بين يد القضاء.¹⁹

2.2.3.3.3.3. إعداد العقار و التمهيد للبيع:

بعد شهر من تسجيل الحجز وفي حالة إذا لم يتم للمكلف الوفاء بديونه الضريبية، فإن أعوان المتابعة أو القائم بالتنفيذ يقوم بتحضير قائمة شروط البيع والتي تشتمل على ما يلي:²⁰

- بيان السند التنفيذي الذي حصلت إجراءات الحجز بمقتضاه؛

- بيان تبليغ الحجز والتسجيل مع التتويه بتسجيله؛

- تعيين العقار المحجوز؛

- تحديد شروط البيع.

4.3.3.3. البيع:

في حالة ما إذا لم تؤت عملية الحجز بنتائجها المتمثلة في الحصول على الديون الضريبية، فإن قابض الضرائب يمكنه اللجوء إلى عملية بيع المحجوزات للحصول الحقوق الضريبية من بيع ثمنها.

تأتي عملية البيع بعد ثمانية(08) أيام كاملة من بداية عملية الحجز، وتتم عملية البيع بعدة إجراءات سنوضحها في ما يلي:

1.4.3.3.3. الترخيص بالبيع:

يمنح ترخيص بيع المحجوزات إلى قابض الضرائب بعد أخذ رأي المدير الولائي للضرائب ورأي والي الولاية، وفي حالة عدم الحصول على الترخيص من طرف الوالي في أجل 30 يوم من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر للمتابعة بالشروع في البيع وإذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل وتشكل خطرا على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناءً على ترخيص من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.²¹

2.4.3.3.3. تقييم الأشياء المحجوزة:

تنشأ بكل قبضة لجنة للتقويمات والبيوع يعين أعضائها من طرف المدير الولائي للضرائب تتكلف بعملية تقويم المحجوزات والمشاركة في عملية البيع، كما يمكن أن يتم تقويم المحجوزات من طرف المصالح الأخرى المختصة كمفتشية التسجيل.

3.4.3.3.3. الإشهار بالبيع:

بعد صدور الترخيص بالبيع من قبل الوالي أو المدير الولائي للضرائب، تبدأ عملية إشهار البيع من خلال إصاق الإعلانات في المكان الذي تتواجد فيه المحجوزات، وفي المكان المخصص للإشهار والإعلانات بالبلدية، وفي مكان الإعلانات بالمحكمة، وبمكتب القابض المكلف بالبيع، ويتم إعداد (04) محاضر للإشهار والإعلان يكون في وثيقة نموذج (R.23)، كما يدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من تاريخ البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحال التجارية، ويتم إثبات الإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع، وإذا لم تراعى شكلية الإشهار لا يجوز إجراء البيع.²²

4.4.3.3.3. جرد الأشياء المحجوزة قبل البيع:

يتم جرد الأشياء المحجوزة قبل بيعها، كما يتم إعداد محضر معاينة نموذج (R26) في حالة ما إذا وجد نقص في الأشياء المحجوزة، سواء عن طريق التلف أو السرقة مثلا.²³

5.4.3.3.3. التصريح المبني للبيع:

عند مباشرة البيع بالمزاد يجب على عون المتابعة إيداع تصريح مبني للبيع وفقا للنموذج (R.22) لدى مفتشية التسجيل المتواجدة في الاختصاص الإقليمي التابعة له قبضة الضرائب، مضافا إليه مجموعة من

الوثائق تتمثل أساسا في التصريح بالبيع، والأمر بالحجز، ووثيقة جرد الأشياء المحجوزة، بالإضافة إلى محضر الإعلانات، والإعلان عن طريق الصحافة، ويودع التصريح في نسختين مؤرخ وممضي من طرف عون المتابعة، كما يجب أن يتضمن على المعلومات الأساسية التالية:

- إسم ولقب و وظيفة وعنوان عون التنفيذ؛
- إسم ولقب ومهنة وعنوان المحجوز عليه؛
- تاريخ و ساعة البيع.

6.4.3.3.3. تنفيذ عملية البيع:

يتم إنجاز البيع بتاريخ معين، و مكان البيع يحدد إما في مكان الحجز نفسه أو في السوق أو في مكان يتفق عليه، ويشرف على عملية البيع إما أعوان المتابعة أو المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد، أما القابض يجب أن يكون حاضرا أو ينتدب من ينوب عنه في اليوم الذي يتم فيه البيع، وتفتح المزايمة من قبل العون بإعلان الثمن الأساسي la mise a prix و هي قيمة محددة في المحضر.

7.4.3.3.3. تحرير محضر البيع: تباع الأشياء المحجوزة:

بعدما تباع الأشياء المحجوزة الأكثر عرضا بعد نطق العرض الأخير ثلاث مرات من طرف الموظف المكلف بالبيع، ويتم تحرير محضر البيع (PV de vente) من نسختين و هو وثيقة نموذج (R24) و الذي يحتوي على المعلومات التالية:

- نسخة من التصريح بالبيع؛
- تحديد اليوم الذي تم فيه البيع؛
- بيانات المحضر الذي تم به الحجز وتاريخه واسم الموظف الذي قام به؛
- تاريخ المحضر الذي تمت به عملية وضع الإعلان والإشهار واسم العون المكلف؛
- تاريخ الترخيص بالبيع؛
- ذكر تاريخ تحرير محضر التأكد من مجود و إحصاء الأشياء المحجوزة؛
- ذكر حضور أو عدم حضور المحجوز عليه يوم البيع؛
- ذكر مكان البيع؛
- ذكر وسائل الإشهار؛
- مجموع مبالغ البيع بالأرقام والحروف؛
- مدة البيع.

- نفقات البيع ونفقات الأتعاب الأخرى؛

- إمضاء الحارس المعين و القابض و الموظف المكلف بالبيع والشهود.

مع العلم أنها تسلم نسخة من المحضر للمشتري أو المشتريين ونسخة تسلم إلى المكلف المدين صاحب المحجوزات؛ كما أن هذا المحضر يخضع للتسجيل على عاتق المشتري.

8.4.3.3. آثار البيع:

بمجرد تسجيل محضر البيع تنتقل ملكية المحجوزات من صاحبها إلى آخر مشتري بالمزاد.

4.3.3. العوائق التي تعيق عملية الحجز:

عدة عوارض وظروف يمكنها أن تعرقل عملية المتابعة يمكن أن نعدد منها:

1.4.3.3. العوائق الفعلية التي تعود إلى ظروف التنفيذ :

و تتمثل فيما يلي:

1.1.4.3.3. رفض فتح الأبواب :

في الحالة التي يتم فيها رفض فتح الأبواب فإن عون التنفيذ يمكنه أن يعين حارسا لمنع المتابع من إخراج السلع أو المنقولات ، و أمام هذه الوضعية فإنه يتقدم أمام القضاء - أو محافظ الشرطة - أو رئيس البلدية . الذي بدوره يأمر بالفتح ويكون حاضرا إلى غاية إتمام عملية الحجز للمنقولات. ويمكن أيضا للقائم بتنفيذ الحجز أن يستدعي - الحداد أو الذي يركب الأقفال إذا دعت الضرورة لذلك، هذه الحوادث يجب أن تدون وتوضح في محضر الحجز.

2.1.4.3.3. الاعتراض الفعلي لعملية الحجز:

في حالة ما إذا تعرض القائم بتنفيذ عملية الحجز إلى المعارضة الفعلية من طرف المدين أو من طرف متدخل آخر. فإنه يسجل هذا الحدث وبعد محضرا يفصل فيه كل ما تعرض له ويثبتته خلال 24 ساعة أمام رئيس المجلس الشعبي البلدي وفي نفس الوقت يرسل نسخة منه إلى مدير الضرائب للقيام بالإجراءات اللازمة. كما يمكنه أيضا إشعار مصالح الأمن التي يطلبها لمساعدته للقيام بمهامه.

3.1.4.3.3. عوز المكلف:

القائم بتنفيذ عملية الحجز في حالة ما إذا لم يجد أي شيء يتم حجزه يقوم بإعداد محضر لعدم الجدوى بحضور شاهدين ويقوم بتأشير له لدى رئيس المجلس الشعبي البلدي ، هذه الوثيقة تكون صالحة كأداة إثبات للقابض لإدراج الدين الضريبي في جداول الديون المؤجلة عديمة القيمة .

2.4.3.3. الصعوبات التي تعود إلى العوائق القانونية:

يمكن أن نعدد منها:

1.2.4.3.3. وجود عملية حجز سابقة:

القائم بتنفيذ عملي الحجز الذي يتقدم إلى تنفيذها، ويجد أن غيره (قائما بالحجز آخر)، قد سبقه إلى عملية الحجز، في هذه الحالة فإنه لا يستطيع القيام بالحجز من جديد. بل يتقدم للحارس المكلف بحراسة المحجوزات للحصول على محضر الحجز الذي سبقه ويتأكد من الإحصاء الكلي لكل الأشياء المراد حجزها، وينبه القائم بالحجز من أجل أن يقوم بعملية البيع خلال الثمانية 08 أيام. ويمكن للقابض أن يتقدم باعتراضه على أثمان البيع إذا رأى أن المبالغ لا تفي بالغرض، أو أن مبالغ الضرائب أعلى من ديون القائم بالحجز الأول .

2.2.4.3.3. الحجز الذي يتوقف بسبب التسديد :

إذا قام المدين في مرحلة الحجز بدفع ديونه فإن القائم بتنفيذ الحجز يعد محضرا خاصا بوقف الحجز ويسلم للمدين إشعارا بالدفع. وفي حالة ما إذا كان المدين مستعدا لدفع تسبيق فإن القائم بالتنفيذ يواصل عملية الحجز إلا في حالة ما إذا قبل القابض إعداد جدولة للمعني من أجل تسديد ديونه.

الخاتمة:

في الحالة العادية يقوم المكلف بدفع مستحقاته الضريبية طوعية ذلك لأن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي والمكلف بإرادته يقوم بالتصريح بكل مداخيله، و قابض الضرائب مطالب بتحصيل كل الضرائب والرسوم و الحقوق في موعدها المحدد، و تمر عملية تحصيل الضريبة بعدة مراحل حتى نصل إلى مرحلة التحصيل ابتداء من تأسيس الوعاء الضريبي باعتباره الحدث الذي بمثابة تنشأ علاقة دائن ومدين بين الخاضع للضريبة والخزينة العمومية، ومن ثمة تأتي تصفية الضريبة وهي تحديد نسبة الضريبة المحددة والمفروضة على عاتق المكلف بها، وأخيرا يأتي دور التحصيل الضريبي وهو الطريقة التي يتم بها دفع الضريبة لدى قابض الضرائب المتخصص إقليميا .

نتائج البحث:

من أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه المداخلة نذكر ما يلي:

- إن التحصيل الضريبي أهم مرحلة من مراحل تأسيس الضريبة وربطها، وإذا لم يتم التحصيل فلا جدوى من كل المراحل السابقة؛

- هناك تحصيل ضريبي ودي ، و هو أن يدفع المكلف مستحقاته الضريبية طوعية لإدارة الضرائب من دون تدخل الإدارة الضريبية ،و التحصيل الودي يتفرع إلى أنواع مثل طريقة التوريد المباشر و طريقة الأقساط المقدمة ،و طريقة الحجز من المنبع ؛
 - هناك تحصيل جبري وهو تدخل الإدارة الضريبية بطريقة قانونية و قسرية لإجبار المكلفين العصاة على دفع مستحقاتهم الضريبية؛
 - إن قابض الضرائب و مصلحة المتابعة بالقباضة هم المسؤولون عن عملية التحصيل الجبري؛
 - هناك إجراءات سابقة يجب توفرها قبل البدء في إجراءات المتابعة للتحصيل الجبري مثل نشأة واستحقاق الدين الضريبي ،وعدم تقادم هذا الدين الضريبي؛
 - التحصيل الجبري مكلف للإدارة الضريبية من الناحية البشرية و المادية و المالية و الوقت لذلك يبقى الإجراء الأخير الذي تتخذه الإدارة الضريبية؛
 - إن إجراءات المتابعة تساهم في القضاء على التهرب الضريبي ،و بالتالي فهي وسيلة فعالة لتعظيم الحصيلة الضريبية؛
 - لوحظ التقاعس في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري في كثير من قباضات الضرائب الجزائية، ولا تطبق إلا جزئيا كإرسال الإنذارات و الحجز على الحساب فقط دون تطبيق باقي المراحل الأخرى؛
 - هناك عوائق متعددة تعيق عملية الحجز مثل امتناع المكلف لعملية الحجز أو عوزه بحيث لا يملك شيئا؛
 - يلجأ المكلفين الذين نفذ بحقهم الحجز إلى تهريب أموالهم المنقولة خاصة.
- التوصيات:**
- من أهم التوصيات التي نقترحها نذكر الآتي:
 - يجب توعية المكلفين بأهمية الضريبة في التنمية الاقتصادية و غرس روح المواطنة فيه؛
 - يجب تفعيل إجراءات المتابعة بحزم و جدية في كامل قباضات الضرائب الجزائية؛
 - يجب تكوين الموظف الضريبي في مجال عمل القباضة عموما وعلى تطبيق إجراءات التحصيل الجبري خصوصا؛
 - يجب حماية قابضي الضرائب ورئيس مصلحة المتابعة والموظفين الذين معه من كل الإغراءات المادية، ومن كل التهديدات التي يمكن أن يتعرضوا لها من المكلفين؛

- يجب محاربة التهرب والغش الضريبي حتى ننفادى التحصيل الجبري فهو في جميع الأحوال مكلف من الناحية البشرية والمادية والمالية.

الهوامش:

- ¹- محمد عباس محرزى ، (2008)، اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر، دار هومة، الطبعة الرابعة، ص: 156.
- ²- حميد بوزايدة،(2007)، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثانية ، ص: 35.
- ³- المرسي السيد حجازي ، (2000)، مبادئ الاقتصاد العام ، بيروت ، لبنان ، الدار الجامعية، ص: 78.
- ⁴- محمد ساحل،المالية العامة،جسور للنشر و التوزيع،الجزائر،الطبعة الأولى،2017، ص ص: 141 - 142.
- ⁵- المديرية العامة للضرائب(2020) ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، المطبعة الرسمية المادة: 406، ص: 83.
- ⁶- المديرية العامة للضرائب(2020) ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، المطبعة الرسمية ،المادة:143 ، ص:40.
- ⁷- المديرية العامة للضرائب(2020) ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجزائر ، المطبعة الرسمية ،المادة: 354 ، ص: 75.
- ⁸- المديرية العامة للضرائب(2020) ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، المطبعة الرسمية ،المادة:159 ، ص:45.
- ⁹- المديرية العامة للضرائب(2020) ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، المطبعة الرسمية ، المادة:144 الفقرة 1، ص:41.
- ¹⁰- المديرية العامة للضرائب(2020) ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، المطبعة الرسمية ،المادة:145، ص:41.
- ¹¹- المديرية العامة للضرائب(2020) ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، المطبعة الرسمية ،المادة:146 ، ص:49.
- ¹²-وزارة العدل، (2008) ، قانون الإجراءات المدنيةية و الإدارية ، الجزائر ، المطبعة الرسمية، المادة: 646 ، 2008 ، ص:69. ¹³
- وزارة العدل، (2008) ، قانون الإجراءات المدنيةية و الإدارية ، الجزائر ، المطبعة الرسمية، المادة: 662، ص: 71. ¹⁴
- ¹⁴- المديرية العامة للضرائب(2020)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، المطبعة الرسمية، المادة:384، ص: 81.
- ¹⁵- وزارة العدل، (2008) ، قانون الإجراءات المدنيةية و الإدارية ، الجزائر ، المطبعة الرسمية، المادة: 620 ، ص:65.
- ¹⁶- وزارة العدل، (2008) ، قانون الإجراءات المدنيةية و الإدارية ، الجزائر ، المطبعة الرسمية، المادة:620، ص:65.

¹⁷ - note n°178 du 14Février 1999, relative au rappel des principes régissant la procédure de recouvrement forcé – formation du personnel , p:07.

¹⁹ - رزاق لبزة عمر وعطاء الله بدر الدين ، (2005)، الملتقى الجهوي الخاص بالتحصيل الجبري، من 25 إلى 27 ديسمبر 2005، المديرية الجهوية للضرائب ورقلة ، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر ،ص:14.

¹⁹ - رزاق لبزة عمر ،عطاء الله بدر الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص:14.

²⁰ - نفس المرجع، ص:15.

²¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (2006)، قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية العدد:85 في 31 ديسمبر 2005، المادة:39، ص:13.

²² - المديرية العامة للضرائب(2020) ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، المطبعة الرسمية ،المادة:151-2 ، ص:42.

²³ - رزاق لبزة عمر وعطاء الله بدر الدين، مرجع سبق ذكره، ص:17.