



جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



محاضرات في القانون الجبائي وإجراءات التنازع الضريبي في التشريع الجزائري

السنة الثانية ماستر قانون الاعمال

الأستاذ/ شربي مراد

السنة الجامعية : 2021 - 2022م

قائمة رموز ومصطلحات المحاضرات

الرمز	TERME EN LANGUE FRANCAISE	المصطلح باللغة العربية
A	ASSIETTE	الوعاء
R	RECOUVREMENT	التحصيل
C	CONTROLE	الرقابة
CX	LES MOYENS	الموارد
M	RECOURS CONTENTIEUX	المنازعات
RP	RELATION PUBLIQUES	العلاقات العمومية
SPSS	PROGRAMME DE STATISTIQUE DE SCIENCES SOCIALES	البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية
IRG	IMPOT SUR REVENU GLOBAL	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	IMPOT SUR LE BENEFICE DE SOCIETE	الضريبة على أرباح الشركات
BIC	BENEFICE SUR LE BENEFICE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL	أرباح النشاط الصناعي والتجاري
DNC	LE BENEFICE NON COMMERCIAL	أرباح النشاط غير التجاري
IRG/S	IMPOT SUR REVENU GLOBAL SALAIRES	الضريبة على الدخل الإجمالي لفئة المرتبات والاجور
TF	LA TAXES FONCIERE	الرسم العقاري
TA	TAX D ASSAINISSEMENT	الرسم التطهيري
TAP	TAX SUR ACTIVITE PROFESSIONNELLE	الرسم على النشاط المهني
TCA	TAX SUR CHIFFRE D AFFAIRES	الرسم على رقم الاعمال
TVA	TAX SUR VALEUR AJOUTEE	الرسم على القيمة المضافة
SDOF	SOUS DIRECTION DES OPERATIONS FISCALES	المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
SDCF	SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCALES	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
SDM	SOUS DIRECTION DES MOYENS	المديرية الفرعية للموارد
SDR	SOUS DIRECTION DU RECOUVREMENT	المديرية الفرعية للتحصيل
SDCX	SOUS DIRECTION DU CONTENTIEUX	المديرية الفرعية للمنازعات
ANDI	AGENCE NATIONALE DE DEVELOPPEMENT DE L'INVESTISSEMENT	الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار
ANSEJ	AGENCE NATIONALE DE SOUTIEN DE L'EMPLOI DES JEUNES	الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب
DIW	DIRECTION DES INPOTS DE WILAYA	المديرية الولائية للضرائب

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة:

القانون الجبائي هو وجه من أوجه إيرادات الدولة والمتعلق بتحصيل أموال من الأشخاص المقيمين على إقليمها في شكل اقتطاعات نقدية تأخذ أشكالاً متعددة منها الرسم والضريبة شبه الجبائية والأتاوى بغية تحقيق المصلحة العامة بمفهومها الواسع، بكل ما يشمل هذا التحصيل من مراحل، تنتهي بانتقال الأموال من هؤلاء الأشخاص الذين يصطلح عليهم بالممولين لأنهم يساهمون في تمويل خزينة الدولة، أو المكلفين لأنهم مكلفون بتحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب، إلى الخزينة العامة.

وتزداد أهمية الجبائية كمورد لتمويل الإيرادات العامة بكونها مورد دوري يتسم بنوع من الثبات على عكس الاعتماد على إيرادات أخرى كالمحروقات والغاز التي تتأثر بتقلبات الأسعار، أو القرض العام الذي يكلف بالإضافة إلى سداد قيمته تسديد قيمة فوائده، فالجبائية بمفهومها العام إذا وجدت بيئة سياسية واقتصادية واجتماعية سليمة من شأنها أن تنعش مالية الدولة فلا تتأثر بالأزمات الاقتصادية أو على الأقل يكون تأثيرها محدوداً.

والتطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن بين أهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجأ اليه الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية، و الضريبة تعد أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، واعتباراً لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم الإيرادات العامة للدولة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي والقانوني سعياً منهم لإيجاد حلول إيجابية وفعالة للأزمات المالية والاقتصادية من حيث المفاهيم الجبائية ومن حيث ما يثار من تنازع آراء المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية.

وانطلاقاً من هذا الطرح قسمنا هذا البحث الى ثلاث فصول الاول في النظرية العممة للجبائية والثاني في المنازعات الجبائية أمام إدارة الضرائب والثالث في المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري.

فصل الأول: النظرية العامة للجباية.

لا جدال اليوم عن أهمية المكان الذي تحتله نظرية الجباية بين نظريات الاقتصاد العام، ولا يرجع ذلك باعتبار الجباية بند من بنود الإيراد العام، إنما إلى أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة على مراحل متعددة ابتداء من ولادة التشريع، بل ما يسبق تلك الولادة من تحضير وتجهيز للمشروع الضريبي وحتى التحصيل النهائي ودخول الاقتطاع النقدي في خزينة الدولة، إذن فالجباية لا بد أن تخضع لنظام يجمع وينظم العملية الطويلة والمعقدة ذات الأعباء المختلفة و المشكلات متعددة الآثار ذلك هو النظام الجبائي.

المبحث الأول: مفهوم الجباية

نحاول في هذا المبحث إعطاء صورة موجزة عن الجباية بإعطاء لمحة عن نشأة النظام الجبائي الجزائري ثم نقوم بتعريفها وحينئذ نحدد مبادئ القانون الجبائي ومجال تطبيقه، ثم نخرج إلى مكونات الجباية وطرق فرضها وكيفية تحصيلها في المطالب التالية التي يأتي ذكرها تباعا كما يلي.

المطلب الأول: نشأة النظام الجبائي الجزائري.

الجباية هي الأداة الأساسية المؤثرة و المحركة للنشاط الاقتصادي، لذلك كانت كافة الدول بما فيها المتقدمة و السارية في طريق النمو، تحاول دوما تكييف سياستها الجبائية و الواقع الاقتصادي المعاش.

ولكل دولة نظام جبائي خاص بها، حيث تستعمل الجباية كوسيلة أساسية من أجل تحسين وضعيتها الاقتصادية، ولهذا مر النظام الجبائي بمراحل منذ العهد الاستعماري إلى وقتنا الحالي ويمكن تلخيصه فيما يلي:

أولا) - الفترة ما بين (1830-1918م) في هذه المرحلة الضرائب الإسلامية بقيت، لكن كان الاهتمام بالتقنيات أكثر من المبادئ الدينية، حيث أصبحت الضريبة ليست لها صفة دينية، إذ ألغيت بعض الضرائب الإسلامية التي كانت سارية المفعول مع بقاء العشور والزكاة⁽¹⁾.

ثانيا) - الفترة ما بين (1918-1948م) في هذه المرحلة وبتاريخ 30 نوفمبر 1918م ألغيت العشور إلغاء مطلقا وألغيت الزكاة في الجنوب⁽²⁾.

1 - مناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي، دار هومة، الجزائر 2002م، ص57.
2 - فيصل كلثوم، ضريبة الدخل، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 14، العدد الثاني، 1998م، ص10.

ثالثا) - الفترة ما بين (1948-1962م) في هذه المرحلة اكتسب النظام الضريبي الجزائري استقلالية طفيفة مقارنة بالنظام الجبائي الفرنسي و ابتداء من سنة 1962م كان النظام الضريبي الجزائري يتكون من الضرائب المباشرة وغير المباشرة⁽¹⁾.

رابعا) - الفترة ما بعد الاستعمار: (1962-1975م) لقد ظل النظام الضريبي قبل 1962م قائما حتى بعد الاستقلال وبفضل القانون رقم 62- 155 وبتاريخ 31 ديسمبر 1961م أصدر أول إجراء ضريبي تم فيه امتداد للقوانين المعمول به لقبض الضرائب المباشرة وال رسوم المماثلة لها القائمة قبل الاستقلال، ففي الفترة ما بين 1962- 1973م طرأت بعض - الإصلاحات التي أدت إلى عملية تسهيل حساب المداخل الجبائية إلا أن الجزائر بقيت تطبق القانون الضريبي المخطط لها و لذلك إلى غاية نشر أمر بتاريخ 5 جويلية 1975م مما أدى إلى ضرورة إنشاء قوانين جديدة⁽²⁾.

المطلب الثاني: تعريف القانون الجبائي:

تعريف القانون الجبائي تعريف المشرع الجزائري للجباية

أولا: تعريف القانون الجبائي:

1 - التعريف الفني:

للنظام الضريبي عدة تعاريف وهناك من يرى أن مفهوم النظام الضريبي في مجال الضريبة يتحمل مفهوما واسعا و آخر ضيقا و وفقا للمفهوم الواسع، فإن النظام الضريبي هو "مجموع العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية و الفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض لتؤدي إلى كيان ضريبي معين ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام و الذي تختلف صورته في المجتمع الرأسمالي عن صورته في المجتمع الاشتراكي كما تختلف صورته من مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع مختلف " و بينما يقابل مفهومه الضيق " مجموعة من القواعد القانونية و الفنية "ويقصد بالقواعد القانونية تلك التي ذكرها" آدم سميث " في كتابه ثروة الأمم و التي تتمثل في قواعد العدالة، اليقين، الملائمة في الدفع، و الاقتصاد في تحصيل الضريبة.

بينما يقصد بالقواعد الفنية مجموع الأساليب المختلف و طرق التحصيل و التقدير المتبع من طرف الإدارة الجبائية أو عن طريق إقرار الممولين أنفسهم الذين يصرحون

1 - عبد الواحد عطية السيد، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، الأردن، 2000 م، ص579.
2 - زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1998م، ص151.
وللاشارة عرف النظام الجبائي الجزائري خلال سنة 1976 م عدة قوانين وهي في شكل أوامر مثل الأمر 1 79 101- المتعلق بالضرائب المباشرة 2الأمر 76 - 104 المتعلق بالضرائب غير مباشرة 3الأمر 76 105 المتعلق بقانون التحصيل...

عن مداخلهم و ثرواتهم بطريقة ذاتية و التي تمكن (القواعد الفنية و القانونية) من الاقتراع الضريبي في مرحلة المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل⁽¹⁾.

كما يرى البعض أن " النظام الضريبي يمثل في هيكل ضريبي ذي ملامح و طريقة عمل محددة و ملائمة بالنهوض بدوره و تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها ظروفه المحلية المختلفة و التي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب."

و بالإضافة إلى ما سبق يرى البعض، مثل الدكتور " حامد دراز " أن النظام الضريبي هو "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها و تطبيقها في مجتمع معين و زمن محدد تحقيق أهداف السياسة التي ارتضاها المجتمع"⁽²⁾.

2 - التعريف القانوني:

يعتبر القانون الجبائي وجها مميزا من أوجه القانون العام، فهو ذلك القانون الذي يقوم بتحليل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة وعلى مؤسسات الدولة والمتعلقة بوعاء الضريبة وتصفيتهما وتحصيلها، هذه القواعد التي تصبح نافذة بعد تصويت البرلمان، ولا يوجد أثر رجعي للقوانين الجبائية فتطبيقها مرتبط بالواقعة المنشأة للضريبة، وهو يطبق على إقليم الدولة التي أنشأته وهذا على أساس المداخل المتأتية إقليمها على والأملاك المتواجدة فيها⁽³⁾.

يعرف النظام الجبائي بالمعنى الواسع على أنه مجموعة التشريعات أو السياسات والأجهزة التي تنظم و تخطط وتدبر و تنفذ عمليات تعبئة و جباية الاستقطاعات المالية التي يؤديها الأفراد الطبيعيون و المعنويون للدولة بصورة جدية ونهائية مقابل خاص و مباشر⁽⁴⁾.

ثانيا: تعريف المشرع الجزائري للجبائية

لم يعطي المشرع تعريفا للضريبة، لكن الفقه أعطى عدة تعريفات للضريبة منها : الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية⁽⁵⁾.

1 - علي صحراوي، مظاهر الجبائية في الدول النامية وأثارها على الاستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي (تجربة جزائرية)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية ، 1992م، ص32.

2 - عبد العزيز عثمان، نظم الضريبة مدخل تحليلي مقابل، دار الجامعية، مصر، 2000 م، ص 16، 17.

3 -

4 - أحمد جراج، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004 م، ص9.

5 -

وعرفها آخرون بأنها: اقتطاع نقدي، ذو سلطة نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية. وهناك تعريف ثالث وهو: الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن تعود عليه بنفع خاص مقابل دفع الضريبة⁽¹⁾.

إذن القانون الجبائي هو مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية

ثالثا : خلاصة التعريفات القانون الجبائي:

من التعاريف السابقة فإننا نرى أن النظام الضريبي هو تطبيق الإدارة الضريبية للتشريعات في مجال الضريبة الموضوعة من طرف السلطات العامة و هذا بتطبيق السياسة الضريبية التي تهدف بصفة عامة إلى تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و بصفة خاصة إلى تحصيل مختلف الضرائب من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بطرق معينة و محددة قانونا، و في مايلي نشرح عناصر التعريف:

(1) - الهيكل الضريبي (إدارة ضريبية) : هو الجهاز الوظيفي على جميع مستوياته و الذي يعمل على تنفيذ التشريعات و القوانين الضريبية مجهز بكل المعلومات الكافية من منشورات و دوريات و التعليمات التامة من أجل تحصيل أو جباية الضرائب و مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

(2) - أما التشريع الضريبي : فهو عملية تقنية فلسفة فرض الضرائب و المعاملات و التعاملات الضريبية بين الممولين و المكلفين من جهة و بين المكلفين و الإدارة من جهة أخرى، في حين أن السياسة الضريبية هي الإجراءات التي تسهل عملية تنفيذ السياسة الاقتصادية من جهة و تحقيق أهداف النظام الضريبي من جهة أخرى.

المطلب الثالث: هيكل النظام الجبائي وإصلاحاته.

الوضع الحالي الاقتصادي تطلب تجديد الهياكل على كل المستويات، فضلا عن النقائص التي كانت تشوب النظام الجبائي السابق الذي كان قبل الإصلاحات التي مست الإدارة الجبائية ابتداء من سنة 1990، وتتمثل هذه النقائص في سوء تنظيم المصالح الإدارية و النقص في تأهيل المستخدمين، وندرة الأطارات الجامعية و انعدام الوسائل الحديثة، لهذا عمد المشرع الجزائري إلى إيجاد قواعد جبائية جديدة هدفها تجديد و تحديث الإدارة الجبائية للوصول إلى التسيير العقلاني، وإلى إعادة التنظيم الإداري، و الهيكلة الإدارية⁽²⁾، سواء بالنسبة لمصالحها الخارجية أو الداخلية، فأصبحت لكل ولاية مديرية

(1) -

(2) - جلول حروشي ، الضغط الضريبي في الجزائر ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير الجزائر 2001 م، ص 129.

مستقلة تابعة لها، إلا أنها تظل دائما تابعة للمديرية الجهوية في بعض الأمور، وعليه يمكن تناول الهيكلية بنوع من التفصيل كآلاتي:

أولاً - على المستوى المركزي:

يخضع النظام الجبائي الجزائري مثله كأي نظام في تنظيمه لمختلف المصالح التابعة له إلى مبدأ احترام السلم الإداري ليعطي صيغة جديدة للخدمات، فنجد على رأسه:

المديرية العامة للضرائب وتكون على مستوى وزارة المالية، وطبقا للمادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 55/95 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق ل 15 فيفري سنة 1995 الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب تتكون من:

- 1- المفتشية العامة للمصالح الجبائية
- 2- مديرية التشريع الجبائي.
- 3- مديرية العمليات الجبائية.
- 4- مديرية الوسائل والمستخدمين.
- 5- مديرية التنظيم والإعلام الآلي.
- 6- مديرية التحقيقات الجبائية.
- 7- مديرية المؤسسات الكبرى.
- 8- مديرية المنازعات : والتي تضم المديرية الفرعية التالية:
 - أ- المديرية الفرعية لمنازعات ضرائب الدخل.
 - ب- المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة.
 - ج- المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية.
 - د- المديرية الفرعية للجان الطعن.

ثانياً - على المستوى الجهوي: المديرية الجهوية

طبقا للمادة الثانية من القرار المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1419 هـ الموافق لـ 12 جوان سنة 1998م الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمدريات الجهوية والمدريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها⁽¹⁾، فإنه تجمع المدريات الولائية للضرائب على المستوى الوطني في تسع مدريات جهوية للضرائب وهي:

المديرية الجهوية : لـ الشلف، بشار، البلدية، محافظة الجزائر الكبرى، سطيف، عنابة قسنطينة، ورقلة، وهران، وطبقا لنص المادة 12 من نفس القرار، فإن كل مديرية جهوية للضرائب تضم أربعة مدريات فرعية⁽²⁾ وهي:

1 () - أنظر القرار المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1419 الموافق لـ 12 جوان سنة 1998م الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمدريات الجهوية والمدريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها
2 () - أنظر المادة 12 من القرار

- 1 - المديرية الفرعية للتكوين
- 2 - المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
- 3 - المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- 4 - المديرية الفرعية للرقابة.

ثالثا (- على المستوى الولائي: المديرية الولائية

طبقا للمادة 39 من القرار المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1419 هـ الموافق لـ 12 يوليو سنة 1998م المحدد للاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، فإن المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة تتكون من خمس مديريات فرعية وهي:

- 1 - المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- 2 - المديرية الفرعية للتحويل
- 3 - المديرية الفرعية للمنازعات
- 4 - المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
- 5 - المديرية الفرعية للوسائل⁽¹⁾

وما تجدر الإشارة إليه، أن هذا القرار يحدد أيضا المديريات الفرعية لباقي المديريات الولائية الأخرى بالتفصيل ، كما يحدد عدد المكاتب التي تتكون منها كل مديرية فرعية.

رابعا (- على مستوى المصالح الخارجية:

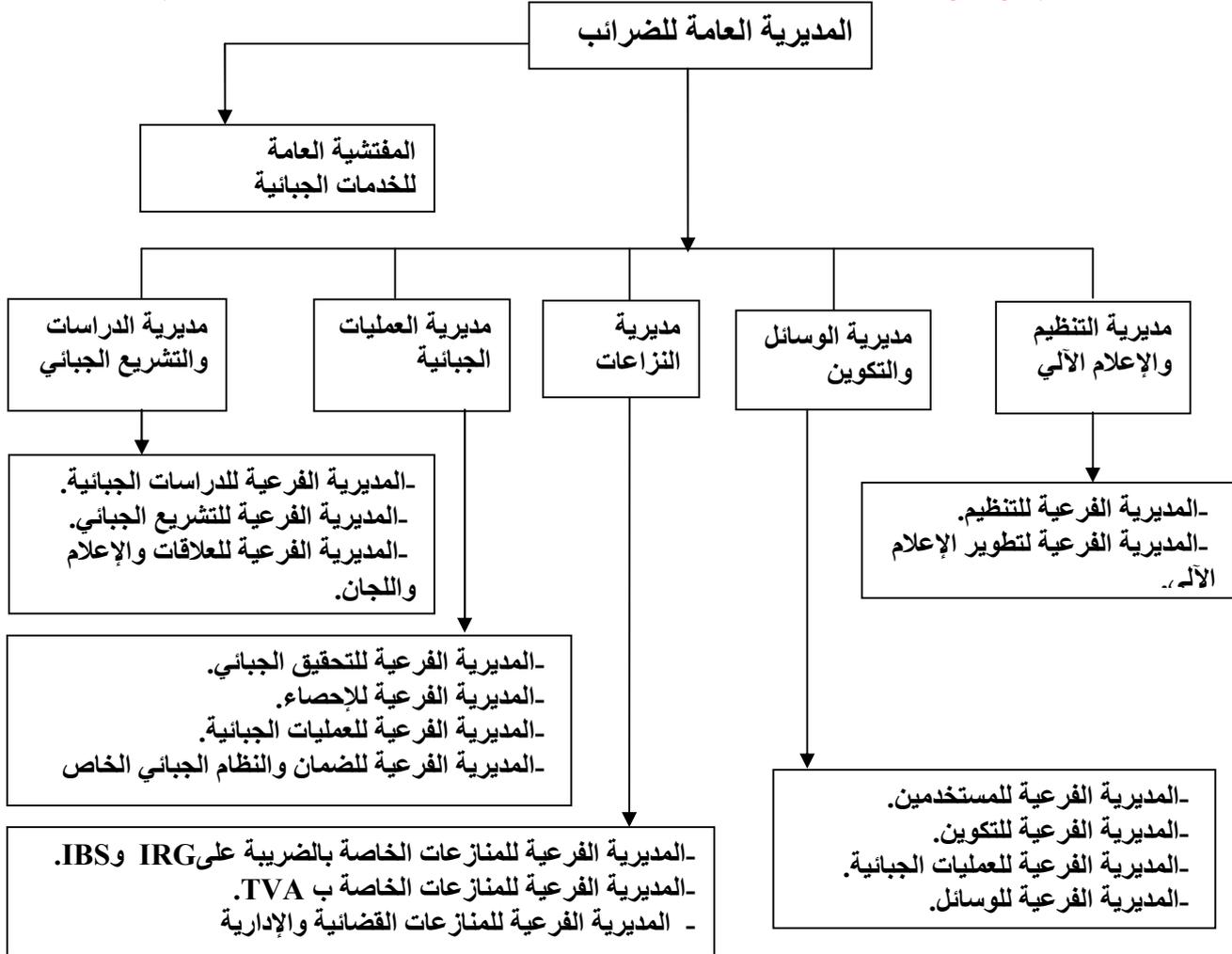
بالإضافة إلى مصلحة الوعاء والتحويل ورغبة من المشرع الجزائري في إعطاء الفرصة للإدارة الضريبية لتدارك الأخطاء، والتخفيف من العبء المثقل على الجهات القضائية المختصة توفيراً للوقت والمصاريف، تم إنشاء اللجان المختصة في الطعون الجبائية على مستوى المجالس الشعبية الولائية والدوائر.

والذي تجدر الإشارة إليه هنا أن رغبة من المشرع في الإصلاح المكثف للنظام الجبائي، بالاعتماد على مركزية المصالح للوصول لأكثر فعالية والتحكم في المصالح الخارجية، وتماشيا مع العولمة، تم دمج القباضات و المفتشيات في مراكز للضرائب ومراكز جوارية وهذا بموجب قانون المالية لسنة 2003م⁽²⁾.

1 - أنظر المادة 39 من القرار
2 - قانون المالية لسنة 2003م

ويكون مركز الضرائب بكل ولاية ويختص بتسيير الملفات الجبائية للمولين في النظام الحقيقي حسب رقم الأعمال المحدد قانونا، في حين المراكز الجوارية فتختص بتسيير ملفات المؤسسات المصغرة التي تخضع للنظام الجزافي، و تتواجد في المناطق ذات الأهمية الجبائية والحضرية، فكل شكوى ترفع أمام أحد هذه المراكز حسب رقم الأعمال أما الطعن فيكون مباشرة أمام المديرية العامة للضرائب على مستوى وزارة المالية، و تجسيدا لهذا الإصلاح، تم إنجاز مركز للضرائب بولاية الجزائر العاصمة على أن يتم تعميمه على كامل ولايات القطر الجزائري مستقبلا.

الشكل رقم (01) يبين المديرية العامة للضرائب بعد الإصلاحات لسنة 1991م



المصدر : وزارة المالية.

مما سبق نلاحظ بشكل واضح أن المديرية تضم مجموعة مديريات فرعية أي أن المهام مقسمة وبالتالي يصبح عمل كل مديرية متحكم فيه وسهل المراقبة والتطبيق.

المطلب الرابع: مصادر القانون الجبائي

تعد مصادر القانون بمفهوم الواسع والعام مصادرا للقانون الجبائي باعتباره فرعا من فروع القانون، والتي يمكن تقسيمها إلى مصادر مكتوبة ومصادر غير مكتوبة،

ومصادر أساسية ومصادر احتياطة ومصادر داخلية، أو مصادر داخلية ومصادر خارجية، وعلى العموم فإن هذه المصادر هي مصادر لقانون الجبائية وليست مصادر للجباية التي تنشأ دائما بنص القانون الذي يعد مصدرها الوحيد⁽¹⁾.

أولا : التشريع :

تنص المادة 64 من الدستور على أنه "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. لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو حق كيفما كان نوعه"⁽²⁾.

وفي نفس السياق تنص المادة 122 الفقرة 13 على اختصاص السلطة التشريعية بإحداث الضرائب والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها، كما تنص المادة 123 الفقرة 6 على اختصاص البرلمان بالتشريع بموجب قوانين عضوية في مجال القوانين المتعلقة بالمالية هذه الأخيرة التي كثيرا ما تتضمن تعديلات على القوانين الجبائية سواء قانون الضرائب المباشرة والرسوم أو قانون الإجراءات الجبائية أو الرسوم الجمركية... الخ، حيث تتم المصادقة على القوانين العضوية بالأغلبية المطلقة للنواب وبأغلبية ثلاثة أرباع (3/4) أعضاء مجلس الأمة، ويخضع لرقابة المجلس الدستوري قبل صدوره⁽³⁾.

فضلا عن ذلك جاء في نص المادة 121 من الدستور على أنه "لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العامة، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها"⁽⁴⁾، وبالتالي لا تؤسس أو تصفى أو تحصل الضريبة خارج القواعد القانونية المرصودة لها من قبل المشرع أو في إطار قانون المالية، وبذلك يشبه القانون الجبائي القانون الجنائي فكما "لا توجد جريمة ولا عقوبة إلا بنص "فإنه" لا تفرض ضريبة ولا تلغى إلا بنص القانون"، والضريبة تؤسس بقانون وليس بناء على قانون.

ثانيا: الأحكام القضائية⁽⁵⁾ : البحث ناقص

يعد دور الأحكام القضائية دور تفسيري، حيث يشارك القاضي في إنشاء سيادة القانون عن طريق تطبيقه واحترامه.

- (1
- (2
- (3
- (4
- (5

ثالثاً: الفقه :

يعد دور الفقه تأثيري على المشرع والقضاء، حيث يشمل الفقه الجبائي الآراء الصادرة عن المؤلفين والمحللين للنصوص التشريعية والتنظيمية، ويتفق أغلب الفقه القانوني⁽¹⁾، على تقسيم القانون الوضعي إلى قسمين هما : القسم العام والقسم الخاص⁽²⁾، ويقصد بالقانون العام : "جميع القواعد القانونية التي تنظم العلاقات التي تكون الدولة طرفاً فيها بصفقتها صاحبة سيادة و سلطة"⁽³⁾، ويبدو على التعريف المتقدم تركيزه على أشخاص العلاقة القانونية لتميز القانون العام من القانون الخاص، وبالتالي فإذا كانت الدولة تظهر بمركز متميز من الطرف الثاني تتصف تلك العلاقة بكونها ضمن إطار القانون العام⁽⁴⁾.

وينتقد جانب من الفقه القانوني الرأي السابق⁽⁵⁾، إذ يرى فيه مجرد نقطة بداية للوصول إلى معيار سليم ويخفي وراءه المعيار الأصوب وهو طبيعة العلاقة القانونية نفسها كون القانون العام يحكم العلاقات المتصلة بحق السيادة في الجماعة والمتعلق بتنظيم السلطات العامة فيها⁽⁶⁾، أما القانون الخاص فهو "مجموعة القواعد القانونية التي تحكم العلاقات التي تربط الأفراد فيما بينهم وتلك العلاقات التي تنشأ بين الأفراد والدولة ولكن ليست بصفقتها صاحبة السلطة والسيادة بل باعتبارها شخصاً اعتبارياً"⁽⁷⁾، ومنه فإن قواعد القانون الخاص تنظم العلاقة القانونية التي يقف عندها أطرافها على قدم المساواة دون تمييز أو سمو من شأنه أن يميل كفة أحد على آخر فلا سيادة أو سلطان ولا علو أو رجحان بل تكافؤ وتوازي . ولكن هل ترجع القواعد القانونية جميعها إلى أحد قسمي القانون أعلاه، أم هل توجد قواعد لا تنتمي إليهما وتبدو متميزة ومنفردة ؟

من الأمور المتفق عليها في الفقه القانوني عمامة والفقه المالي الخصة أن القانون الضريبي ينتمي الى حقل القانون العام، حيث تظهر فيه الدولة طرفاً متميزاً يمارس سلطة

1 - تشير بعض الدراسات أن التقسيم الثنائي للقانون ينحصر بالقانون الداخلي في الدولة ، في حين يوجد قسم ثالث ينظم علاقات الدولة في الخارج هو القانون الدولي ، وبالتالي فإن أقسام القانون ثلاثة هي : العام والخاص والدولي وتنطوي تحت هذه الأقسام فروع عدة ...لمزيد من التفصيل أنظر : د. منذر الشاوي . المدخل لدراسة القانون الوضعي ، دار الشؤون الثقافية العامة / بغداد ، 1996 ، ص 18 وما بعدها.

2 - يرجع هذا التقسيم الى نظرة رومانية قديمة ،الذين يرون في الدولة سلطة عامة تعمل للمصالح العام ، وتؤكد ذلك عند انتشار الحرية الفردية ، ولم تستطع موجة الأفكار الاشتراكية من ازالة هذا التقسيم .. لمزيد من التفصيل أنظر : د .حسن كبيرة ، مصدر سابق، ص 57 _ 58.

3 - د. محمد جلال حمزة و د. خليل مصطفى ، مصدر سابق ، ص 20.

4 - د. منذر الشاوي ، المصدر السابق ، ص 12 وما بعدها.

5 - يظهر أن الفقه القانوني يقر بوجود قواعد قانونية تحمل في طياتها خصائص كلا القسمين، إذ تظهر فيها خصائص القانون العام والخاص في الوقت نفسه ، ولكن وجود مثل هذه القواعد لا يدحض التقسيم المتقدم ذكره ، فنسبة القانون إلى القانون العام أو الخاص يكون استناداً إلى الغرض الأساس والصفة الغالبة عليه، فإذا كانت صفة السيادة والأمر والنهي وقوة الدولة هي الغالبة على القواعد القانونية فأنها تنضوي في إطار القانون العام، وعلى العكس فإن كانت الصفة الغالبة والغرض الأساس على القواعد القانونية هو تنظيم العلاقات المتساوية فأنها تندرج في إطار القانون الخاص استناداً إلى ما تقدم يجدر التساؤل عن إلى أي قسمي القانون ترجع القواعد القانونية للقانون الضريبي - سيما الضرائب المباشرة - ؟

6 - د. حسن كبيرة ، مصدر سابق ، ص 61.

7 - د. محمود جلال حمزة ، د. خليل مصطفى ، مصدر سابق ، ص 20 _ 21.

الأمر والنهي، ولكن يبدو أن محل الخلاف هو الطبيعة القانونية لقواعد القانون الضريبي⁽¹⁾، فهل هي قواعد أصلية أم استثنائية أم لها ذاتية خاصة؟

والرأي الراجح فقها أن القانون الضريبي ومستقل عن فروع القانون العام والخاص و إن كانت هذه الذاتية لم تكتمل لكنها في طور البناء، فقد بدأ القانون الضريبي مندمجاً مع القانون الإداري، ومرتبطاً بأحكام القوانين المدني والمرافعات والتجاري عند وجود نقص تشريعي في القانون الضريبي، إلا أنه أخذ بالاستقلال حتى بات متميزاً ومنفصلاً عنها⁽²⁾، فالأمر لا يعدو أن تكون هذه القوانين قد سبقت القانون الضريبي بتنظيم هذه المسألة أو تلك.

رابعا : المعاهدات والاتفاقيات الدولية :

نتيجة توسع التجارة الخارجية الدولية قد تلجأ الدول لإبرام معاهدات واتفاقيات تنظم من خلالها بعض المعاملات الجبائية، فالمعاهدات الدولية الضريبية هي معاهدات بين دولتين أو أكثر تتعلق بتحديد قواعد ضريبية وهي تهدف عادة إلى تجنب الازدواج الضريبي أو على الأقل الحد منه، كما تهدف إلى حماية استثمار الدول المنظمة لهذه المعاهدات من خلال إبرام اتفاقيات الشراكة والتعاون، والدول النامية تخضع لنموذج المقترح من طرف هيئة الأمم المتحدة، أما الدول الصناعية تستلهم من نموذج منظمة التنمية والتعاون الاقتصادية (OCDE).

وتطبيقاً للمادة 132 من دستور 1996م الجزائري وتعديلاته لسنة 2016م فإن المعاهدات بعد المصادقة عليها حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور لا تسمو على القانون⁽³⁾.

جدول رقم (01) : توضيحي لمصادر القانون الجبائي:

الدستور	الشعب الارادة العامة بكل سيادة	يطبق على الحكام والمحكومين (عقد اجتماعي)
الاتفاقيات والمعاهدات الدولية	تبرمها الدول بكل سيادة	تطبق على الدول المتعاقدة
القانون	تعدده السلطة التشريعية	يطبق على المكلفين وإدارة الضرائب (التزامات وحقوق)
المراسيم و التنظيمات	تعدده السلطة التنفيذية	يطبق على المكلفين وإدارة الضرائب (تنظيم وتسيير مرفق الضرائب)
الأحكام القضائية	تعدده السلطة القضائية	يطبق على المكلفين وإدارة الضرائب باعتبارهم أطراف النزاع

1 - يحق لنا هنا أن نتساءل عن ماهية القانون الاستثنائي، وكيفية معرفة القانون الاستثنائي من عدمه؟ يعطي الفقه القانوني طريقة مثلى للتحديد تتجسد بوضع كل قاعدة قانونية من النظام القانوني بأجمعه، فإذا كانت القاعدة القانونية تخالف ذلك النظام القانوني فهي قاعدة استثنائية، أما إذا كانت متفقة وغير متعارضة معه فهي قاعدة أصلية. مالك دوهان الحسن، مصدر سابق، 502.

2 - أنظر ما سقناه من أمثلة في موضوع النقص التشريعي

3 - أنظر

المطلب الخامس: علاقة القانون الجبائي بغيره من فروع القانون

توجد علاقة وطيدة وذات طابع خاص بين القانون الجبائي وبعض القوانين الأخرى يتم إيجازها فيما يلي (1):

أولا - علاقة القانون الجبائي بقانون المالية :

يتعلق قانون المالية هو عمل قانوني سيادي بالموازنة بين إيرادات الدولة ونفقاتها، حيث يقوم بتحليل القواعد المنظمة لإعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة من نفقات وإيرادات عامة، بينما تنظم التشريعات الجبائية (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الطابع وقانون التسجيل وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية) المسائل المتعلقة بالجبائية، ومع ذلك تظهر العلاقة بين القانونين في كون قانون المالية يتكون من مادتين هما المالية العامة والقانون الجبائي وكلاهما تعالجان موضوع الضريبة التي تعد إيراد من إيرادات الدولة وهي بذلك تشكل جزءا من ميزانية الدولة، لذلك يتضمن قانون المالية عموما أحكاما خاصة في حالات الإصلاح الضريبي وتدرج معظم التغييرات الضريبية في السنة بموجب قانون المالية (2).

ثانيا - علاقة القانون الجبائي بالقانون الإداري :

تعتبر إدارة الضرائب جزءا من التنظيم الإداري للدولة، لذلك تتمتع إدارة الضرائب بوصفها سلطة عامة بالصلاحيات والامتيازات الممنوحة للسلطة العامة الإدارية منها القوة التنفيذية للقرارات الإدارية التي لا يوقف نفاذها تظلم إداري أو دعوى قضائية التي يمتد تطبيقها للقرارات الإدارية الضريبية.

ثالثا - علاقة القانون الجبائي بالقانون التجاري :

يهدف القانون الضريبي إلى تغذية خزينة الدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب على الإيرادات الناتجة عن الأرباح المحققة وعن أوجه النشاط الاقتصادي عموما، بينما يهدف القانون التجاري يهدف لتنظيم المعاملات التجارية خاصة العمليات المتعلقة بالثروات وتداولها ودعم الائتمان (3).

وتظهر العلاقة بينهما في كون القانون التجاري ينظم بعض المسائل التجارية، التي تؤثر على المجال الضريبي كفرض القانون التجاري على التاجر القيد في السجل التجاري فيكون معروفا لدى إدارة الضرائب، وإلتزام التاجر بمسك الدفاتر التجارية

- (1
- (2
- (3

بطريقة منتظمة والذي يقابله حق إدارة الضرائب في الاطلاع عليها، وأن القانون التجاري حدد مدة تقادمها وبذلك يتقادم حق إدارة الضرائب في الاطلاع عليها⁽¹⁾.

المطلب السادس : مبادئ القانون الجبائي ومجال تطبيقه

الفرع الأول: مبادئ القانون الجبائي

المبادئ التي تحكم القانون الجبائي المستمدة من القانون العام هي:

أولاً - مبدأ المساواة أمام الضريبة تطبيقاً للمادة 64 من الدستور، " الكل سواسية في تحمل الأعباء العامة "أي أن تكون الضريبة المفروضة على الأفراد متناسبة مع دخل كل واحد، فكل الأفراد يدفعون الضريبة حسب مقدرتهم التكفيلية⁽²⁾.

ثانياً - مبدأ الشرعية: لا ضريبة إلا بنص قانون وعادة قوانين المالية وهو يحقق العدالة واليقين في فرض الضريبة، أي أن الضريبة لا تفرض على الأفراد إلا إذا كانت موضوع نص قانوني صادر عن السلطة المختصة، وإلا كانت الضريبة غير شرعية ويستطيع الأفراد التكر لها وعدم دفعها.

ثالثاً - مبدأ المصلحة العامة: تقوم الضريبة بتمويل جميع نشاطات ومرافق الدولة بما يحقق المصلحة العامة باعتبارها تقدم خدمات الأفراد في إطار تحقيق المصلحة العامة لكافة أفراد المجتمع المنتمي إليه المكلفين بالضريبة ..

الفرع الثاني: مجال تطبيقه:

أما فيما يتعلق بمجال تطبيق القانون الجبائي، فله قواعد لتطبيقه من حيث الزمان وقواعد لتطبيقه من حيث المكان:

أولاً : تطبيقه من حيث المكان:

فهو مرتبط بمبدأ الإقليمية وسيادة الدولة، ويطبق على جميع الأشخاص المتواجدين على إقليم الدولة مهما كانت جنسياتهم. غير أن هناك استثناءات على هذا المبدأ.

(١) - المناطق الحرة: طبقاً للمادة 25 من المرسوم التشريعي رقم 12/93 المتضمن ترقية الاستثمار، والمرسوم التنفيذي رقم 320/94 المتضمن المناطق الحرة، فإن هذه المناطق جزء من إقليم الدولة السياسي، غير أن الاستثمارات والمعاملات التجارية فيها معفاة من الضرائب والرسوم .

- (1
- (2

٢) - الحصانات الدبلوماسية: فهي معفاة من الضرائب بشرط المعاملة بالمثل.

٣) - الاستثناءات المتعلقة بتهيئة الإقليم: وهي المناطق التي تحددها الدولة التي تستفيد فيها الأنشطة من إعفاءات جبائية دائمة أو مؤقتة، وهي المناطق التي تتطلب دعم لترقيتها وتمثل في المناطق الجبلية أو المناطق التي تعرضت لكوارث إلخ⁽¹⁾.

ثانيا : تطبيقه من حيث الزمان:

بصدور قانون المالية يبدأ سريان القانون الجبائي بداية من الفاتح جانفي من كل سنة، وليس له اثر رجعي لان مبدأ عدم رجعية القانون الجبائي منصوص عليه في الدستور في المادة 64 منه⁽²⁾.

المبحث الثاني: مكونات الجباية

في هذ المبحث حاولنا الاحاطة بالمقصود بالضريبة أو الجباية في مختلفة جوانبها الفقهية والقانونية ثم عرجنا إلى تصنيفات الضريبة وهذا حتى تتكتمل صورة مكونات الجباية

المطلب الأول: المقصود بالضريبة أو الجباية

في هذا المطلب حاولنا إعطاء مجمل التعريفات الفقهية المتعلقة بالضريبة أو الجباية الفرع (1)، البحث في خصائص الضريبة الفرع (2)، أساس الضريبة وقواعدها الفرع (3)، أهداف الضريبة والتمييز بينها وبين غيرها الفرع (4)،

الفرع الأول: تعريف الضريبة أو الجباية

ويشتمل تعريف الضريبة على تعريفها لغة واصطلاحا :

أولا : تعريف الضريبة لغة:

فالضريبة لغة⁽³⁾ مؤنث الضريب، جمعها ضرائب وتأخذ المعاني التالية :

1 - بوقبرين فافا ومن معها. المنازعات الجبائية. مذكرة التخرج. الدفعة 13. المدرسة العليا للقضاء. ص 09

- (2

- (3

الضريبة بمعنى القطعة من الصوف ،أو الشعر أو القطن تنقش ،متدرج، وتشد بخيط ثم تغزل

- الضريبة بمعنى الطبيعة والسجينة ففي الحديث الشريف "إن المسلم المسدد لا يدرج درجة الصدام بحسن ضريته " أي طبيعية وسجينة .
- الضريبة ما يأخذ من الجزية ومنحها .
- الضريبة بمعنى ما يقدره السيد على عبده في كل يوم .

ثانيا : تعريف الضريبة اصطلاحا :

تعددت التعاريف التي اعطاها علماء المالية والمفكرون الاقصاديون للضريبة غير أن هذه التعاريف تنصب في معنى واحد وتحدد شرطين اساسيين للضريبة وهما:

1- عنصر الإيجاب، 2- المقابل الملموس.

- عرفها قاسطون جيز الذي يقول " ان الضريبة هي الأداء المالي الإجمالي الذي يدفعه الملمزم بها (أي الضريبة) بصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق تغطية النفقات العمومية "(1).

- وعرّفها أحمد زهير شامية " الضريبة هي فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل وهي أداة مالية تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها"(2).

- وهناك من عرفها : " الضريبة هي اقتطاع نقدي ذو سلطة دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية، أو لصالح الهيئات العمومية (الدولة) "(3).

ومن التعاريف السابقة، يمكن استصاغة التعريف العام للضريبة على النحو التالي :

- أن "الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل ، وبصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية، وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين (الاعتباريين) حسب قدراتهم التكاليفية(4)، بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة، و هذا عندما تتوفر لديهم المقدرة الضريبية بمعنى النصاب الضريبي كنصاب الزكاة إذن فالضريبة هي فريضة مالية إجبارية نهائية دون مقابل تلزم الدولة المكلف بها بقصد تزويد خزينتها بالإيرادات و تحقيق أهدافها، ومن ثمة يمكن أن نستخلص الخصائص الأساسية للضريبة في الفرع التالي:

(1) -

(2) -

(3) -

(4) - يقصد بالمقدرة التكاليفية للشخص أي مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخولهم و ثروتهم في تحميل العبء الضريبي، ويقصد بالدخل هنا بالدخل الذي يحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه ونفقات المحافظة على مصدر الدخل، أي الدخل الفردي الصافي.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

للضريبة خصائص عديدة نجملها في ما يلي:

أولاً) - الضريبة في شكل نقدي أصلاً و لكن قد تتم في شكل عيني ويقصد بذلك أن المكلف بالضريبة يقوم بدفعها لصالح الدولة في صورة نقدية في عصرنا، عكس ما كان عليه الحال في السابق، إذ كانت تقدم في شكل عيني من خلال اقتطاع جزء من محاصيلهم الزراعية أو بالعمل لأيام معدودة لصالح الدولة، إلا أن نظام الضريبة العينية لم يكن عادلاً عند فرض الضريبة على الناتج الإجمالي دون النظر إلى تكاليف الإنتاج المكلف ومع ظهور الدولة المعاصرة استعملت النقود كأداة لتقييم قيم الأشياء و صارت النقود هي الأداة الضريبية لكونها تحقق العدل في حساب الضريبة⁽¹⁾.

ثانياً) - الضريبة تفرض جبراً : هي اقتطاع بمعنى تؤخذ جبراً أي لا خيار للمكلف بذلك فهو عندما تتوفر فيه المقدرة التكاليفية رغماً عنه و يمكن لإدارة الضرائب أن تقتطع الضريبة بصفة جبرية بل أكثر من ذلك و عنصر الإجبار نابع من طبيعة الضريبة و العلاقة القانونية بين المكلف و الدولة؟؟؟ للخزينة العامة حقوق تجاه المكلف بالضريبة و هي إلزامه باقتطاع الضريبة جبراً عنه يعد فرض الضريبة مظهر من مظاهر السيادة والسلطة العامة لقيام الدولة بتحصيلها بالطرق الجبرية في حال امتناع المكلف عن تسديدها، دون أن يخل عنصر الجبرية هذا بفكرة الديمقراطية التي تتحقق من مناقشة ممثلي الشعب (البرلمان) مسألة فرض الضرائب واشتراط موافقتهم عليها⁽²⁾.

ثالثاً) - الضريبة إلزامية : ولا يكمن لإدارة الضريبة التفاوض مع الأفراد على التنازل عنها أو تعديل قيمها بما يخالف القانون لأن مصدر إلزامية الضريبة هو القانون، فليس للفرد الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها، كما أن طبيعة الضريبة الإلزامية ليست عقابية كالغرامات⁽³⁾.

رابعاً) - الضريبة دون مقابل : لا يستفيد المكلف بدفع الضريبة من منفعة خاصة، فهو إنما يدفعها على أساس مساهمته في تحمل أعباء المجتمع وفي تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتشرف عليهم. كما أن للمكلف حقوق تجاه الخزينة العامة أن تدفع الضريبة بدون مقابل محدد إذن الضريبة تدفع دون مقابل محدد لأن كثير من الأفراد لا يدفعون ضرائب لأنهم لا يملكون أوعية ضريبية و آخرون يدفعون مبالغ كبيرة إلى خزينة الدولة مقابل أوعيتهم الضريبية رغم أنهم يستفيدون من نفس الخدمة التي يستفيد منها المواطن، هذا لأن الضريبة هي تضامن اجتماعي أي تفرض على كل الأفراد بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي

(1) -

(2) -

(3) -

والاجتماعي و...وهكذا ظهرت فكرة المقابل الملموس في فرض الضريبة أصبحت فريضة بدون مقابل⁽¹⁾.

خامسا) - الضريبة تدفع بصفة نهائية أي أن دافعي الضرائب عندما يكلفون بالضرائب عليهم بدفعها ثم التظلم إن كان لديهم شك في استحقاقها و دفعها يكون بصفة نهائية، فإذا ثبت بعد التظلم أو أمام القضاء إن دفع أكثر من المستحق فإدارة الضرائب تحتفظ به بهذه الزيادة إلى حين توفر وعاء ضريبي له فتقطع الضريبة من المبالغ المحتفظ بها لدى إدارة الضرائب أي لا ترجع له المبالغ المدفوعة على غير وجه حق بل يحتفظ بها إلى حين استحقاق ضريبة جديدة، لماذا ذلك؟؟؟ ذلك أن المكلف لا يسترد الضريبة التي دفعها فهي غير قابلة للاسترداد فهي ليست قرض أو وديعة⁽²⁾.

سادسا) - الضريبة تهدف لتحقيق النفع العام : إن حصيله الضرائب موجهة لإشباع حاجات عامة للجمهور وليست مخصصة للإنفاق على مجال محدد بذاته، ونتيجة اضمحلال ما يسمى بالدولة الحارسة ليطغى مبدأ الدولة المتدخلة التي أخذت على عاتقها تقديم الخدمات الضرورية لمجموع المواطنين⁽³⁾.

الفرع الثالث: أساس الضريبة وقواعدها

في هذا الفرع سنتناول بالدراسة الأساس القانوني لفرض الضريبة على مواطنين دون الآخرين أي كيف يتم تحديد الفئة المكلفة قانونا بالضريبة وماهي القواعد التي تحكمها نظريا وتطبيقيا.

أولا : أساس الضريبة (4)

حاول رجال القانون العام تفسير الأساس القانوني الذي يخول للخزينة العامة فرض الضرائب على المكلفين الذين تتوفر فيهم شروط دفع الضريبة، ففسر بعضهم هذه العلاقة على أنها علاقة عقدية⁽⁵⁾ ومنهم من أسس الضريبة على فكرة التضامن الاجتماعي، وهذا ما سندرسه في النقطتين التاليتين للبحث على أي أساس تستند إليه الضريبة؟:

(1) - النظريات العقدية

عندما يولد الفرد في المجتمع يصير ملزما بدفع الضريبة حينما تتوفر لديه شروط دفع الضريبة و هي امتلاكه للأموال أو حصوله على دخل أو القيام بأي تصرف يعبر به

(1) -

(2) -

(3) -

(4) -

(5) - وهي النظريات العقدية القائمة على نظرية العقد الاجتماعي، جاء بها المفكرين، و هي نظرية تقوم على اتفاق بين طرفين، الحاكم و المحكوم حيث يقوم الحاكم بفرض ضرائب على المحكوم مقابل حمايته و صون حقوقه. انظر

عن إمكاناته المالية و حاولوا تفسير هذا العقد و قالوا انه عقد مالي يربط الفرد بالخرزينة العامة إلا أنهم اختلفوا حول طبيعة العقد المالي و انقسموا إلى أربعة آراء: الأول في عقد بيع والثاني في العقد المالي والثالث في عقد تامين والرابع في عقد شركة.

الرأي الأول: عقد بيع الخدمات: يقول أن طبيعة هذا العقد هي عقد بيع خدمات أي أن الدولة تبيع خدماتها المختلفة فتحصل مقابل ذلك على ضرائب فتكون العلاقة بين الفرد و الدولة هي علاقة بيع من الدولة و شراء من المكلف لكن بحث و تحليل طبيعة العلاقة التي تربط المكلف بالخرزينة لا نجد أنها علاقة بيع خدمات لأن:

- كثير من الأفراد يحصلون على خدمات الدولة و لا يدفعون ضرائب مثل الذين لا تتوفر لديهم أوعية ضريبية فهو ينتفع من خدمات الدولة دون دفع مقابل ذلك.

- هناك أفراد يملكون رؤوس أموال و لديهم مداخيل كثيرة يدفعون لخرزينة الدولة ضرائب كبيرة مع أنهم يستفيدون من خدماتها كبقية أفراد المجتمع بل ربما يستفيد من خدمات الدولة اقل من ذلك ففي هذه الوضعية نجد هذا الفرد ينتفع قليلا من خدمات الدولة بل يدفع مبالغ كبيرة في الضرائب إذن القول أن الضريبة هي مقابل خدمات هو قول غير صحيح و تحليل غير دقيق فالضريبة ليست مقابل خدمات الدولة فهي لا تقوم على أساس عقد البيع فعلى أي أساس تستند إليه الضريبة؟

الرأي الثاني: العقد المالي: إن أساس فرض الضريبة هو العقد المالي الذي يمكن تفسيره على انه عقد توريد يقوم بين المورد و المورد إليه أي أن الدولة تورد خدمات للأفراد و مقابله تحصل من الأفراد على ضرائب فالضريبة إذن هي مقابل التوريد الخدمات فإذا حاولنا تفسير هذه العلاقة لا تنطبق على العلاقة القائمة بين المكلف و الخرزينة العامة لان أهم خاصية في عقود التوريد هي توفير الخدمة والسلعة فتحصل مقابل ذلك على ثمن وهو الضريبة بينما تحليلنا لهذه العلاقة لا نجدها تقوم على عقد توريد خدمات و لذلك جاء الرأي الثالث.

الرأي الثالث: عقد تامين أن طبيعة العقد المالي هو عقد تامين يعني أن الشخص يؤمن على نفسه و ماله بإبرام عقد التامين بدفع أقساط تامين و يحصل على تعويضات عندما يصيبه مكروه في نفسه أو في ماله لكن تحليل طبيعة عقد التامين لا نجده ينطبق على علاقة المكلف بالضريبة بالخرزينة العمومية لعدم تساوي التعويض على الضرر بين كافة أفراد المجتمع لان هناك مؤمنون تلقائيا لا يدفعون أقساط التامين مع ذلك يحصلون على تعويضات عندما تحدث كوارث و في بعض الحالات يكون التعويض اقل من قيمة الضريبة و اقل من الضرر أو أكثر منه و من ثم نقول أن طبيعة العلاقة التي تربط المكلف بالخرزينة العامة ليس علاقة تامين إذن فما هو الأساس القانوني لفرض الضريبة؟

الرأي الرابع: عقد شركة أن تفسير علاقة المكلفين بالخرزينة العامة انه هو عقد شركة المواطنون يمثلون شركاء و الحكومة تمثل مجلس الإدارة الذي يسير الشركة و لا تقوم الشركة إلا بمساهمات الشركاء فكل فرد يقدم سهم بحسب قدرته حتى يكون عضو

في الشركة عليه أن يساهم بالضريبة على أن يحصل على فوائد توزع على الشركاء في نهاية السنة و هذه الفوائد هي المنافع التي يستفيد منها الأفراد في المجتمع فهل هذا التفسير في علاقة الفرد بالخزينة العامة ينطبق على عقد الشركة؟

لا ينطبق لكون الأرباح في الشركة تكون بحسب المساهمة فالذي يساهم بمبالغ صغيرة يحصل على أرباح قليلة و من يساهم باسهم كبيرة يحصل على أرباح كثيرة بينما في حقيقة الأمر عند بحث علاقة المكلف بالخزينة نجد أن جميع أفراد المجتمع ينتفعون بنفس الكمية من المنافع بينما كل واحد يدفع ضريبة تتناسب مع قيمة أو عينة الضريبة: العلاقة إذن ليست علاقة شركة.

إن هذا الرأي الذي يكيف العلاقة بين المكلف و الخزينة على أنها علاقة تعاقدية متأثرة بتفسيرها بفكرة العقد الاجتماعي التي توصف بأنها أكلوبة بعيدة عن الواقع.

(2) - نظرية التضامن الاجتماعي(1):

تعني أن علينا جميعا كأفراد في هذا المجتمع أن نتضامن بان ندفع مبالغ مالية أو ضرائب قصد المحافظة على وجودنا و على استمرارنا لان الدولة تخضع لها بدفع الضريبة على أن ندفع هذه الضرائب لتحقيق ذلك للمحافظة على وجودنا و على استمرار دفع ضرائب كل على حسب إمكانياته و قدراته التكاليفية فالذي لا يملك شيئا لا يدفع شيئا إذن الأساس القانوني لفرض الضريبة و الذي يخول للخزينة العامة فرض ضرائب بصفة جبرية و نهائية و دون مقابل على المكلفين هو نظرية التضامن الاجتماعي.

ثانيا : القواعد الأساسية للضريبة(2)

تحكم الضريبة مجموعة من القواعد الأساسية الفنية، يطلق عليها كذلك دستور الضريبة والتي يجب مراعاتها عند سن الضرائب، وقد ظهرت في القرن 17 في مؤلفات ادم سميث في كتابه ثروة الأمم أشار إلى هذه القواعد و لكن تطور مضمون و مفهوم هذه القواعد مع تطور النظام القانوني و النظام الاقتصادي مثلما سنشرحها في النقاط التالية:

(1) - قاعدة العدالة و المساواة(3): وتعني فرض الضريبة على الجميع دون استثناء كل حسب مقدرته التكاليفية بما يحقق العدالة في توزيع الأعباء العامة فهي أهم قاعدة من قواعد الضريبة و تعني حصول الخزينة العامة على حقوقها الضريبية، بالوعاء الضريبي هو المادة الخاضعة للضريبة أي القيمة المالية التي يملكها المكلف أو يحصل

1 - نظرية التضامن الاجتماعي، جاءت نتيجة الانتقادات التي وجهت لنظرية العقد الاجتماعي. انظر

2 -

3 - هذه القاعدة يرى المفكرون التقليديون ضرورة ارتكازها على مبادئ موحدة وهي

مبدأ العمومية في التطبيق: أي فرض ضريبة على جميع الأشخاص .

مبدأ الوحدة في التطبيق: أي تحدد ضريبة واحدة على جميع الأشخاص .

مبدأ التجانس في التطبيق: أي العباء الضريبي لا بد أن يوزع بين جميع الأفراد . انظر

عليها أو يتصرف فيها فعليه أن يدفع و لا يغش أو يتهرب من دفع الضريبة فهذا هو جوهر الضريبة فالعدالة الضريبية لديها مفهومان مفهوم أفقي هو مساواة جميع أفراد المجتمع و مؤسساته من اجل دفع الضريبة كأصل فتساوي كافة أفراد المجتمع في الأعباء و التكاليف نص عليها الدستور المادة 64 " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة"

و كذلك العدالة الضريبية لها مفهوم عمودي و يعني دفع الضريبة يكون بحسب المقدورة التكاليفية حسب الوعاء الضريبي الذي يملكه فإذا لا يملك شيئاً فهو معفى من الضريبة وإن كان يملك قليلاً يدفع قليلاً و إن كان يملك كثيراً يدفع كثيراً و هذا هو المفهوم العمودي لفكرة العدالة و هي قاعدة جوهرية في تأسيس الضريبة.

(2) - قاعدة اليقين : يقصد بذلك أن تحدد الضرائب بدقة ووضوح من حيث أسس حسابها أو وعائها سعرها أو ميعادها، ويؤدي احترام هذه القاعدة إلى وضوح التزامات الممول تجاه الخزينة العامة من جهة، وقيام الجهة الإدارية المختصة بالنقد بالقانون وعدم التعسف في استعمال السلطة⁽¹⁾.

و تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة معلومة من طرف المكلفين مسبقاً قبل فرضها عليهم و يكون ذلك بنشر قوانين الضرائب في وسائل النشر القانونية الجريدة الرسمية مثلاً بداية سريان القانون 24 ساعة بعد نشره في الجريدة الرسمية كما يمكن أن تفرض الضريبة على شخص لم ينشر أمر في الجريدة الرسمية فهو ملزماً نتيجة يقينه و اليقين معناه العلم بحيث لا يحتج المكلف لعدم علمه بالضريبة طبقاً لقاعدة لا يعذر المرء بجهل القانون إذن الوعي و العلم للقانون شرط لإلزامهم بدفع الضريبة إذن هذا يقين.

(3) - قاعدة الملائمة في التحصيل : تعني هذه القاعدة أن يكون تسدب الضريبة سهلاً وتقسيتها مريحاً مع تحديد ميعادها بزمان تحقق الوعاء الضريبي حيث تفرض على الممول عندما يكون ميسوراً وأكثر قبولا لتحمل عبئها فنكون الضريبة المفروضة حينئذ على المكلفين ملائمة لظروف المكلف المكانية و الزمانية فالملائمة المكانية أن تفرض الضريبة على المكلف في مكان توفر الوعاء الضريبي حيث يسهل عليه دفع الضريبة حتى يتمكن من تسديدها دون إرهاق حتى يتمكن من دفعها و لها عنصر الملائمة الزمانية أي يجب فرض الضرائب على المكلفين ملائمة للظروف الزمانية التي يستطيعون دفع الضريبة فيها بحيث لا تفرض عليه الضريبة بأثر رجعي، تتقدم الضريبة بمرور 5 سنوات.

(4) - الاقتصاد في النفقات : يراد بهذه القاعدة أن ما يصرف من نفقات وتكاليف من اجل تحصيل الضريبة يجب أن تكون ضئيلة و متدنية إلى أقصى حد ممكن إذ لا خير في ضريبة تكلف كثيراً من تحصيلها، و تعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن يكون مردودها أكبر من نفقات تحصيلها أي أن تتخفف نفقات التحصيل الضريبي إلى أقصى

1 (لقد رأى آدم سميث أن يبتكر هذه القاعدة في محاولة لسد الطريق على جامعي الضرائب وحماية المواطن من فسادهم وتعسفهم وذلك عن طريق تقنين الضريبة، لتكون واضحة يقينية بروابطها ومواعيد الوفاء بها وطرق جمعها دون أن يترك ذلك لاجتهاد الإداريين كما كان عليه الحال في العصور السابقة انظر

حد فإذا كانت نفقات تحصيل الضريبة تستهلك حصيلتها فهذه الضريبة غير مشروعة و غير مقبولة اجتماعيا و اقتصاديا و ماليا

(5) - قاعدة الثبات : عدم تأثر الضريبة بالحياة الاقتصادية الكساد التضخم لأنه يضع السلطة العامة في وضع محرج.

(6) - قاعدة المرونة : ويقصد بها ازدياد حصيللة الضريبة نتيجة ازدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها عند انخفاض حصيلتها، و قاعدة الثبات لا تتعارض مع قاعدة المرونة لأن هناك ضرائب مرنة كالضرائب غير المباشرة و ضرائب ثابتة نسبيا كالضرائب المباشرة، فتكمل كل ضريبة بمحاسنها عيوب الضريبة الأخرى.

(7) - قاعدة قانونية الضريبة: و تعني انه لا تبرم أي ضريبة أو رسم إلا بموجب القانون يصدر من السلطة التشريعية و هذه القاعدة تحقق للمكلفين ضمانات قانونية في شرعية هذه الضريبة و عدم تجاوزها الحدود لان صدور الضريبة عن طريق ممثلي المجتمع تضمن شرعيتها و تضمن كذلك حقوق المكلفين مثلما نصت عليه المادة 64 فقرة 2 من الدستور "لا ضريبة و لا رسوم إلا بموجب قانون" و كذا الفقرة 13 من المادة 122 من الدستور فتشكل ضمانات أساسية لعدم إجحاف الإدارة في حق مكلفيها، ولذلك يقال فلا ضريبة إلا بقانون⁽¹⁾.

الفرع الرابع: أهداف الضريبة والتمييز بينها وبين غيرها

تستخدم الدول الضريبة كوسيلة لتحقيق أهدافها العامة، ولقد صارت سلاحا ناجحا للتأثير في المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع، فضلا عن الجبايات والاقتطاعات الأخرى التي يجب تمييزها عن الضريبة وذلك على النحو الآتي:

أولا - أهداف الضريبة: للضرائب عدة أهداف تظهر في شكل مزايا وإيجابيات أو في شكل توجهات إلى أنماط معينة مقصودة ومحددة متعددة و متطورة و متنوعة في حد ذاتها و هي تدفع بقصد تزويد خزينة الدولة بالأموال لتلبية الوظائف الاقتصادية و المالية و الاجتماعية و كذلك السياسية بالاعتماد على نظريتين أساسيتين الأولى النظرية التقليدية: باعتبار الضريبة مجرد إيرادات مالية جاءت لتغطي النفقات، والثانية النظرية الحديثة: التي تعتبر أن الضريبة لها مفهوم حديث اقتصادي، تنموي، اجتماعي، وتسعى الضريبة عموما لتحقيق الأهداف التالية :

(1) - أهداف مالية واقتصادية⁽²⁾: تعد الضريبة من أهم الوسائل المستعملة في تحصيل نفقات الدولة المتنوعة المتزايدة، فالهدف المالي يتمثل في تغطية الأعباء العامة

(1) -

(2) -

ومحاربة التضخم النقدي و تشجيع الاستهلاك و رفع قيمة العملة و تخفيضها و تحقيق التوازن بين العرض و الطلب ويعني هذا أن تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية تشجيع مشروعات معينة مثل (كبناء السكنات والسدود والمستشفيات والجامعات و شق الطرق ... الخ)

يرى بعض المفكرين الماليين انه يجب أن تكون الاولوية في هذه الحالات للهدف المالي، حتى تتمكن الدولة من تجسيد سياستها الاقتصادية والاجتماعية، فالدولة تستطيع تحقيق اهدافها النهائية من خلال رجوعها الى السلطة العمومية، فمثلا تستطيع التقليل من مستوى تعاطي المشروبات الكحولية بفرض ضرائب مرتفعة عليها، ويمكن لها كذلك استخدام النفقات العمومية في تحفيز المؤسسات التي تحظى لديها بالاولوية في مجال التنمية، و حماية صناعة وطنية معينة، بضريبة تصاعدية فكلما كان معدل الضريبة مرتفعا أدي إلى التقليل من السلع المستوردة المنافسة، وقد تؤدي إلى فرض حظر استردادها، ومن ثم تتجلى السمة المالية الغالبة للضريبة⁽¹⁾.

أما الهدف الاقتصادي يتمثل في الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي بحيث لا يتعرض للتضخم أو الانكماش باعتبارها وسيلة للتأثير على الفعاليات الاقتصادية (كتخفيض الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها تشجيعا للاستثمار، واستعمال الضريبة في تمويل النفقات الحكومية يؤدي لزيادة الاستهلاك ورفع الطلب الكلي مما يساهم في تقليص البطالة ، وفي مجال الاستيراد والتصدير حماية ودعم المنتوجات الوطنية برفع الضريبة الجمركية...) وتحقيق الاستقرار الاقتصادي

٢) - أهداف اجتماعية⁽²⁾: يكمن الهدف الاجتماعي للضريبة في استعمالها لتحقيق أهداف ذات صبغة اجتماعية للتقليل من الفوارق الموجودة بين مختلف الفئات ويتم ذلك بفرض الضرائب على الطبقة الغنية، وتخصيص مواردها لزيادة مدخول الطبقة الفقيرة، وهذا ما سماه الباحثون الاقتصاديون "إعادة توزيع الدخل القومي"⁽³⁾، فهي أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية، من خلال فرض مختلف الضرائب كضريبة (IRG) ، الضريبة على الدخل الإجمالي وهي ضريبة مباشرة تطبق على دخل الفرد للتقريب بين طبقات المجتمع بحيث تعفي الذين لديهم الحد الأدنى من الدخل من الضريبة بينما تفرض ضرائب تصاعدية فكلما ارتفع الدخل تزيد قيمة الضرائب

٣) - أهداف سياسية⁽⁴⁾: تستعمل الضرائب والرسوم كألية ضغط خاصة في حالات الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة كما هو الحال بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان، أو كألية مساندة وتعاون وشراكة بين الدول وذلك في إطار تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل، كما تستخدم الضريبة في محاربة طبقة اجتماعية معينة كطبقة ملاك الأراضي،

- (1
- (2
- (3
- (4

بل ان اعفاء بعض الفئات كالمجاهدين او التخفيض من الضريبة المستحقة عليهم يعتبر استخداما للضريبة لأغراض سياسية ، كأداة سياسية لتولي السلطة أي أن الضريبة تهدف إلى تحقيق أهداف الدولة.

ثانيا - التمييز الضريبة عن الجبايات المشابهة لها :

سنعرض في هذه النقطة الى دراسة كل من الرسم والأتاوى و شبه الضريبة و الثمن العام والغرامة والقرض ومقارنتها مع الضريبة

(1) - **الرسم:** لكي نلم بفحوى الرسم ومدى تشابهه أو اختلافه مع الضريبة، حددنا تعريفه وأجملنا خصائصه ثم ميزناه عن الضريبة.

(1 - 1)- تعريف الرسم:

تعد الرسوم من ابرز الموارد المالية التي تحصل عليها الدولة من المستفيدين والمنفعين بخدماتها ولهذا اعطى علماء الفكر المالي الحديث عدة تعريفات تنصب حول معنى واحد، إذ عرفه البعض على أنه : "الرسم هو مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص وتنطوي في نفس الوقت على منفعة عامة غالية"⁽¹⁾، وهناك من عرفه بأنه: " مبلغ أو أداء نقدي يقدمه المواطن مقابل الخدمات التي تقدمها له الدوائر الرسمية وتعتبر نوعا من الضرائب "⁽²⁾.

ومن خلال التعريفين السابقين يمكننا استخلاص التعريف التالي : الرسم هو اقتطاع مالي نقدي محدد سلفا يقوم به أحد أشخاص المرفق العام أو المؤسسة جبرا وبصفة نهائية و مقابل الانتفاع بخدمة أو الاستفادة من خدمات عمومية، من اجل تمويل النفقات الخاصة.

لم تعد التسمية هي التي تفرق الرسم عن الضريبة حيث يطلق مصطلح الرسم على العديد من الضرائب كالرسم على رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة، الرسوم الجمركية ... والتي هي في الواقع ضرائب.

من خلال التعاريف يمكن ان نستخلص عدة خصائص سنسردها في النقطة التالية:

(1 - 2)- خصائص الرسم⁽³⁾:

وعليه يمكن تحديد خصائص الرسم في النقاط التالية:

- (1
- (2
- (3

1- اقتطاع مالي نقدي: أي اخذ مبلغ من المال جبرا وهذا عن طريق النقود سواء كانت ورقية أو معدنية أو كتابية (شيكات) أو النقود الإلكترونية .

2- تفرض الدولة الرسوم بموجب قوانين.

3- يقوم به المرفق العام: أي المرفق العام هو المسؤول عن جبايته ولكن لا يمكن ان يكون وحده مسؤول عن ذلك، فإدارة مصالح الضرائب هي التي تقوم بتحديد الوعاء الضريبي (الرسم) وتحصيله. الرسم محدد مسبقا من طرف الدولة.

4- جبرا: الرسم إجباري لقاء الخدمة المنتفع بها. وذلك حسب إختيار الشخص في المشاركة ولكن مجبرا على دفع مبلغ معين .

5- بمقابل: الرسم مرتبط بخدمة أو منفعة خاصة. أي تعود الفائدة للفرد أو المؤسسة من خلال دفع الرسم .

(1 - 3) - تمييز الرسم عن الضريبة : من خلال خصائص التي ذكرناها يمكن تمييز الرسم عن الضريبة كما يلي:

(1 - 3 - 1) - أوجه التشابه:

- كل من الرسم والضريبة ذو طابع نقدي.
- كلاهما يفرضان بموجب القانون.
- كلاهما جبايتان.
- كلاهما يخصص لتغطية النفقات العامة.

(1 - 3 - 2) - أوجه الاختلاف:

(أ) - من حيث العمومية : الرسم يستحق متى حصل دافعه على المنفعة بغض النظر عن مركزه المالي أو الاجتماعي، بينما الضريبة يدفعها المكلف دون حصوله على خدمة حسب قدرته التكاليفية.

(ب) - من حيث عنصر الإلجارية : الشخص لا يدفع الرسم إلا بمناسبة حصوله على الخدمة الأمر الذي يجعله مخييرا بين طلب هذه الخدمة أو عدم طلبها، فالرسوم مرتبطة بخدمة معينة مسبقا، يستفيد منها دافعه بصفة مباشرة، فالرسم يمتاز عن الضريبة بأنه يكون في حالة وقوع المنفعة، أما الضريبة فلا تتعلق بها.

(ج) - من حيث الغزارة : الرسوم لا توفر للدولة حصيلة كافية كالتي توفرها الضرائب خاصة الضرائب غير المباشرة، هذا من جهة ومن جهة أخرى تعد حصيلة الرسم أقل من نفقات أداء الخدمة بينما الضريبة تحدد وفق المقدرة التكاليفية للمكلف.

(2) - الأتاوى: الدولة هي التى تقوم بالخدمات ذات النفع العام، والتى قد تعود بمنفعة خاصة على مجموعة من المواطنين، عندها يمكن للدولة ان تطالب بحقها مقابل هذه المنفعة وللتوضيح اكثر لا بد ان نحدد تعريف و شروط وخصائص الأتاوى.

(2 - 1) - تعريف الأتاوى: تعرف الإتاوة على أنها "مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه بعض أفراد طبقة ملاك العقارات نظير عمل يقصد به المصلحة العامة فعاد عليهم علاوة على ذلك بمنفعة خاصة تتمثل في ارتفاع القيمة الرأسمالية لعقاراتهم" ⁽¹⁾.

من التعريف السابق يمكن تعريف الأتاوى على النحو التالي: "الأتاوى هي اقتطاع مالي نقدي، تأخذه الدولة جبرا وبصفة نهائية وبالمقابل من أجل تمويل النفقات العامة للمجتمع ولتحقيق مصلحة عامة، كما لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية لكل شخص، ففي حالة ارتفاع القيمة المالية لهذه العقارات كالقيام بشق طرق الكهرباء والغاز، الطريق السيار...، تلجأ الدولة لتحصيل مبالغ نقدية من أصحاب هذه العقارات مقابل ارتفاع قيمة ممتلكاتهم"، ومن ثمة يشترط لفرض الأتاوى ما يلي:

(2 - 2) - شروط فرض الأتاوى (2)

- أن تقوم الدول بمشروع عام
- أن يهدف المشروع العام الذي بسببه فرضت الأتاوى لتحقيق نفع عام
- أن تكون المنفعة للخاصة لملاك العقارات يمكن تقديرها حتى يتم توزيع تكاليفها على المستفيدين توزيعا عادلا.

(3 - 2) - خصائص الأتاوى (3)

- أ- اقتطاع مالي نقدي :** أي يكون المبلغ المقتطع نقدا، أي في شكل أموال نقدية وليست عينية .
- ب- خاص بالعقارات:** أي تمس فقط العقارات، ولا تمس المنقولات تدفع مرة واحدة ليست دورية مثل الضرائب.
- 3- جبرا:** أي الإتاوة الزامية وليس للفرد الخيار في دفعها وهو مجبر على دفعها .
- ج- بمقابل :** أي يأخذ الشخص جزءا يستفيد منه، أي يوجد عائد او فائدة خاصة كما يمكن ان تكون المقابل هو المنفعة العامة.
- د - تمويل ميزانية الدولة:** الهدف من دفع الإتاوة هو الهدف أو النفع العام، والمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية ، مثل "بناء المرافق العمومية ... الخ

- (11

- (22

- (33

(3) - شبه الضريبة: هي مجموع الحقوق، الرسوم، الاقطاعات، الأتاوى، المساهمات المدفوعة تهدف اقتصادي أو اجتماعي لفائدة شخصية معنوية عامة أو خاصة ما عدا الدولة والولاية والبلدية والمؤسسة العمومية الإدارية، وتحدد قائمتها في جدول ملحق بقانون المالية لذلك لا يجوز تأسيس شبه جباية إلا بقانون المالية.

(3 - 1) - وتتشابه شبه الجباية مع الضريبة في كونهما اقتطاع نقدي إجباري مرخص به بموجب قانون المالية.

(3 - 2) - وتختلف شبه الجباية عن الضريبة في كون تحصيل الضريبة يهدف لتحقيق المنفعة العامة ولا يحكمه مبدأ تخصيص الإيرادات، بينما شبه الضريبة مخصص لتحقيق منفعة عامة اقتصادية، كما أن تحصيل الضريبة يكون لفائدة الدولة والجماعات المحلية بينما تحصيل شبه الضريبة يكون لفائدة المؤسسات العمومية الاقتصادية والصناعية والتجارية.

وللتوضيح اكثر قمنا بإعداد جدول يبين لنا أوجه الشبه والاختلاف بين كل من: الضريبة ، والرسم ، والإتاوة، كخلاصة لما درسناه.

جدول رقم (02) : أوجه الشبه والاختلاف بين الضريبة والرسم والإتاوة

نوع الجباية	الضريبة	الرسم	الإتاوة
طريقة الدفع	اقتطاع مالي نقدي	اقتطاع مالي نقدي	اقتطاع مالي نقدي
جهة	ادارة الضرائب	المرفق العام	ادارة الضرائب
الالتزام	جبرا	حسب الاختيار الشخصي في المشاركة	جبرا مجبر على دفع مبلغ معين
النفع	بدون مقابل	بمقابل النفع خدمة	بمقابل النفع عمل عام
المدة الزمنية	بصفة نهائية	بصفة نهائية	بصفة نهائية
طريقة الدفع	تدفع كل سنة	حسب الحالة	تدفع مرة واحدة
المقدرة التكاليفية	حسب المقدرة التكاليفية	لا تاخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية	لا تاخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية
تمويل	تمويل ميزانية الدولة	تمويل ميزانية الدولة	تمويل ميزانية الدولة
صفة التصرف	زاوية عقد ادغان	زاوية الدفع	زاوية عقد ادغان

(4) - الغرامة:

الغرامة مبلغ نقدي تفرضه الدولة على أي شخص يخالف القانون مثل مخالفة قواعد المرور، مخالفة قواعد البناء، وتختلف الغرامة عن الرسم في كون سبب الغرامة هو مخالفة القانون بينما سبب الرسم هو طلب الحصول على خدمة.

كما أن الغرامة تدفع جبرا عند وقوع المخالفة بينما الرسم حسب اختيار الشخص طالب الخدمة الذي يمكنه أن يتفادى الرسم بعدم طلب الخدمة لكنه متى طلب الخدمة كان

مجبرا على دفع الرسم، ولا تعود الغرامة أيضا بالنفع المباشر على دافعها لأنها تشكل عقوبة، أما الرسم فيكون مقابل منفعة أو خدمة مباشرة لدافعه.

(5) - الثمن العام⁽¹⁾: الغرامة:

فالثمن العام هو مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة مقابل إنتاجها منتج معين، خديما أو سلعيا، ويبيعه للقطاع الخاص تهدف إشباع بعض الحاجات الخاصة التي لا يستطيع القطاع الخاص القيام بها، وهو إيراد عام تأخذه الدولة نظير خدماتها وهو يتحدد عادة طبقا للعرض والطلب إعمالا لمبدأ المنافسة، حيث تقوم الدولة بإشباع الحاجات الخاصة بمنتجات معين خديمي أو سلعوي، ومن أمثلة المنتجات الخدمية خدمات البريد، الهاتف، الكهرباء، الغاز، الماء، أما المنتجات السلعية فمثالها إنتاج الاسمنت، الأغذية، الكراسي... الخ، ولكن عند قيام الدولة بإنتاج هذه الأعمال التجارية وبيعها للخواص (القطاع الخاص) بثمن يطلق عليه الثمن العام لتفرقة عن الثمن الخاص⁽²⁾.

المطلب الثاني : تصنيفات الضرائب⁽³⁾

تصنف الضرائب إلى عدة أصناف وفقا لمعايير مختلفة منها معيار تحمل العبء الضريبي، ومعيار وعاء الضريبة، ومعيار الواقعة المنشئة للضريبة، ومعيار معدل أو سعر الضريبة، وهذا ما سنتطرق له بالبحث في الفروع التالية:

الفرع الأول : معيار تحمل العبء الضريبي :

تصنف الضرائب طبقا لهذا المعيار إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.

(1) الضرائب المباشرة : الضرائب المباشرة هي اقتطاعات تفرض على المكلفين بالضريبة بواسطة قوائم اسمية تدون فيها أسماء المكلفين تنصب على الدخل والثروة، فهي التي يتحمل عبئها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، إذ لا يمكنه نقل عبئها للغير، وتقوم الإدارة الجبائية بتحصيلها من الأشخاص المسجلين في سجل بشكل اسمي بموجب جداول حين حصولهم على رأس المال لما لها من قوة قانونية لإجبارهم على أدائها، ومثالها ضريبة الدخل وكذلك الضريبة على المبيعات العقارية والضريبة على ريع (IBS) والضريبة على أرباح الشركات، (IRG) الإجمالي رؤوس الأموال المتداولة.

(2) الضرائب غير المباشرة : الضرائب غير المباشرة هي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك أو الخدمات المقدمة لصالح المواطن، وفيها يستطيع المكلف بالضريبة أن ينقل عبئها للمستهلكين دون إمكانية تحديد المكلف الذي دفعها أخيرا، لأنها تفرض عند

- (11

- (22

- (33

استعمال الثروة ومثالها الضريبة على الإنتاج، الضريبة على الاستهلاك، الرسم على القيمة المضافة، الرسوم والحقوق الجمركية على الواردات والضريبة على المبيعات وعلى الإنتاج.

جدول رقم (03) : التفرقة بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة:

الضرائب غير المباشرة	الضرائب المباشرة
<p>- يتم نقل عبئها لغير المكلف.</p> <p>- لا يشعر بها المكلف نتيجة اندماجها في ثمن السلع</p> <p>- لا يشعر الممولون بعبئها حيث أنهم وسطاء لإدارة الضرائب لأن الممول الحقيقي هو المستهلك.</p> <p>- هي مورد مالي دوري للخزينة العمومية لأنها واقعة على وقائع وتصرفات يومية.</p> <p>- وفرة حصيلتها لأنها تفرض على معظم السلع ويشترك في دفعها كل أفراد المجتمع على اختلاف طبقاتهم.</p> <p>- حصيلتها مرنة تتأثر بالانكماش والانتعاش الاقتصاديين.</p> <p>- يدفعها المستهلك نتيجة حصوله على السلع والخدمات ومن أجل التخفيف منها عليه التقليل من استهلاكه.</p> <p>- يمكن استعمالها كألية لتحديد وتوجيه أنماط الاستهلاك بما يتفق مع المصلحة العامة كرفع قيمة الضرائب المفروضة على السلع الكمالية.</p>	<p>- تتم تأديتها من المكلف.</p> <p>- تراعي القدرة التكلفة للممول وظروفه.</p> <p>- عبئها تثقل على المكلف لأنها واضحة.</p> <p>- تشعر الأفراد بتحملهم للأعباء العامة لأنهم يقومون بدفعها ما يحثهم على المشاركة في النشاط السياسي ومراقبة نشاط الحكومة.</p> <p>- تعتبر ثابتة بالنسبة للوعاء المفروضة عليه كالضرائب المفروضة على الملكية العقارية والزراعية، فهي لا تتأثر كثيرا بالأزمات.</p> <p>- حصيلتها ثابتة رغم أنه يمكن اخذ الإعفاءات لأسباب اجتماعية أو سياسية أو اقتصادية... الخ</p> <p>- نفقات تحصيلها منخفضة لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى إدارة الضرائب وبذلك تحقق قاعدة الاقتصاد في النفقات.</p> <p>- تحقق العدالة لأنها تفرض على الدخل وعلى رأس المال وتعتمد على التصاعدية بالشرائح.</p> <p>- تحقق العدالة لأنها تؤدي إلى إعادة توزيع الثروة.</p> <p>- تحقق قاعدة الوضوح وقاعدة اليقين وقاعدة الملائمة في التحصيل.</p>
<p>- لا تحقق قاعدة العدالة، لأن الجميع يدفعونها دون مراعاة القدرة التكلفة للممول.</p> <p>- لا تحقق قاعدة الاقتصاد في النفقات، نتيجة ارتفاع نفقات جبايتها وهي تحتاج إلى موظفين لمنع التهرب منه من خلال مراقبة المنتجين لمعرفة الإنتاج الفعلي والحقيقي لمنع التهرب.</p> <p>- لا تحقق قاعدة الملائمة، لأن الممول مجهول فلا تتحقق الملائمة لديه.</p> <p>- انخفاض حصيلتها وقت الأزمات الاقتصادية والكساد نتيجة مرونتها.</p>	<p>- يؤدي وضوحها إلى إشعار الممول بعبئها ما يدفعه للتهرب منها.</p> <p>- تأخر دخول حصيلتها إلى الخزينة العامة، مما يعطل ويقيد حرية الدولة في وضع سياستها المالية.</p> <p>- لا تحقق مبدأ العمومية لأنها لا تخص جميع الأشخاص</p> <p>- تتطلب كفاءة من إدارة الضرائب لمنع التهرب.</p> <p>- عدم مرونتها فهي ثابتة لا تتغير بالظروف الاقتصادية.</p> <p>- تستلزم الكشف عن أسرار المكلف المهنية والشخصية.</p>

(3) معايير تمييز الضرائب المباشرة عن الضرائب غير المباشرة(1):

على العموم ليس هناك معيار موحد للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بل يتم إعمال كل معيار حسب الحالة، وتتمثل هذه المعايير في ما يلي:

(أ) - معيار معيار ثبات الوعاء الضريبي أو المعيار الفني: تعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت منصبة على موضوع أو مادة تتميز بالثبات والاستمرار (ملكية عقار، ممارسة مهنة،... الخ) أما الضرائب غير المباشرة فإنها تتعلق بوقائع متقطعة وعارضة، ويترتب على ذلك أن الضرائب المباشرة ثابتة لتعلقها بالدخل وبرأس المال بينما الضرائب غير المباشرة غير ثابتة لتعلقها بواقعة الاستهلاك.

هذا المعيار الفني يقترب إلى أن يكون معيارا دقيقا في التمييز بين الضرائب المباشرة و الغير مباشرة رغم انه منتقد لكون بعض التصرفات بحسب طبيعتها تنصب على ضرائب مباشرة مثل الضريبة على الشركات فانتقال المال من المورث إلى الوريث يقع مرة واحدة إلا أن الضرائب المفروضة على الشركات تقطع من الوعاء الضريبي مباشرة أي من المال الموروث.

(ب) - المعيار الإداري (التنظيمي) أو معيار التحصيل قانوني : و يعني هذا المعيار أن الضرائب المباشرة تكون معلومة و معروفة من طرف الإدارة بحيث تعلم الإدارة بأسماء المكلفين بالضريبة مسبقا أي قبل فرضها عليهم تعرفهم في جداول و قوائم تملكها الإدارة أما الضرائب الغير مباشرة فإدارة الضرائب لا تعرفهم إلا عند التصرف في أموالهم بالبيع أو الاستهلاك عندئذ تعرفهم الإدارة و تفرض عليهم ضرائب و تسمى ضرائب غير مباشرة.

و هذا المعيار ليس مانعا و ليس جامعا لان هناك أموال يحصل عليها الأشخاص لا تعرفهم مسبقا و لكن الاقتطاع يتم من الوعاء مباشرة كالضريبة على التركات، ففي الضرائب المباشرة يتم وضع جداول محددة بأسماء الممولين والمادة الخاضعة للضريبة ومبلغ الضريبة ... لأن العلاقة مباشرة بين المكلف والإدارة دون وسيط، في حين الضرائب غير المباشرة تكون بمناسبة تحقق الواقعة مثل اجتياز سلعة للحدود الجمركية ...دون وجود قوائم اسمية لدى إدارة الضرائب.

(ج) - معيار نقل العبء الضريبي أو المعيار الاقتصادي (رجعية الضريبة): وفقا لهذا المعيار الضريبة المباشرة يتحملها المكلف بها قانونا فهو الذي يدفع قيمتها و يتحمل عبئها أما الضريبة الغير مباشرة فيمكن للمكلف نقل عبئها إلى غيره و المعيار هو معيار اقتصادي أو رجعية الضريبة و هي ترجع في النهاية إلى المكلف بها قانونا أو المكلف بها اقتصادا مثل الذي يملك أرضا فهو الذي يدفع الضريبة أما إذا كان المكلف بالضريبة

يمكن له نقل هذا العبء إلى غيره إذا كان هذا كذلك نكون بصدد ضريبة غير مباشرة مثل صانع ضريبة على الثلاجات و ضريبة على السجائر

غير أن هذا المعيار ليس مقبولا في كل الحالات فلا يمكن للمكلف التخلص من الضريبة بنقلها إلى الغير مثل حالات الركود الاقتصادي و لكنه صالح لكي يكون معيارا مميزا بين الضريبة المباشرة و الضريبة الغير مباشرة، فالضريبة المباشرة لا يمكن نقل عبئها للغير على عكس الضرائب غير المباشرة ، ولكن هذا المعيار منتقد مثل الضريبة على الأرباح التجارية هي ضريبة مباشرة يمكن نقلها للمشتري برفع ثمن السلع، فهي التي تفرض على الدخل عند الحصول عليه وتكون قابلة لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة⁽¹⁾.

الفرع الثاني : معيار وعاء الضريبة(2) :

وتصنف طبقا لهذا المعيار إلى ضريبة وحيدة وضريبة متعددة.

أولا - الضريبة الوحيدة :

في هذه النقطة سنحدد تعريف الضريبة الوحيدة ونبين بعدها محاسن ومخاطر على النحو الآتي :

(أ) - تعريفها: ويقصد بها فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على هذا الدخل، فيجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخل على أنه وعاء واحد بمعنى أنه يتم فرض ضريبة واحدة على دخل متعدد المصادر.

(ب) محاسن الضريبة الوحيدة ويتسم هذا النوع من الضرائب بالمحاسن التالية :

- سهولة تحصيلها وقلة نفقاتها
- تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف وكذا مختلف أعبائه
- تمتاز بالوضوح ونقص القيود
- ببساطة هذا النوع تبرز من خلال نقص القيود، المراقبات وسهولة التطبيق والتحصيل.

ولكن محاسن هذا النوع من الضرائب لا ينفي وجود سلبيات لها كما سنوضحه في النقطة الموالية:

1 (- محمد عباس محرز. اقتصاديات الجباية والضرائب. دار هومه. طبعة 2003. ص75. بوقبرين فافا ومن معها. المنازعات الجبائية. مذكرة تخرج من المدرسة العليا للقضاء. الدفعة 13 ص19..
2 (-

(ج) مخاطر وسلبيات الضريبة الوحيدة

- تسبب التهرب الضريبي
- لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهر واحد من النشاط الاقتصادي.
- ثقيلة العبء على المكلفين.
- لا يمكن لهذا النوع من الضرائب تحقيق العدالة الاجتماعية، حيث لا يمكنها أن تمس إلا جزءا من القدرات التساهمية للمكلف وبالتالي لا يمكنها أن تحافظ على المردودية الجبائية، كما أنها ضريبة ظالمة حيث تفرض ضريبة على مصادر الدخل مجتمعة بعد منح صاحبها إعفاء واحد فقط.

(2) **الضريبة المتعددة⁽¹⁾** : لكي نتضح لنا الضريبة المتعددة وجب تبيان معناها وتحديد محاسنها وعيوبها في الفقرات التالية:

(أ) **تعريفها** : ومؤداها أن تفرض عدة ضرائب على شخص تتنوع بتنوع موارده وممتلكاته ونشاطه، ففي هذا النوع تتعدد أنواع الضرائب بتعدد واختلاف الأوعية الضريبية، وذلك لاختلاف مصادر الثروة وتكاليف تحقيق الدخل، حيث تقوم الضريبة المتعددة على أساس التمييز بين الدخل المختلفة فتفرض ضريبة على دخول العقارات، على الأرباح التجارية والمهن الحرة... الخ.

(ب) محاسن الضريبة المتعددة:

ومن محاسن هذا النوع من الضرائب أنها:

- تقلل من التهرب الضريبي فالشخص لا يمكنه أن يتهرب من دفع كل الضرائب.
- لا يؤدي هذا النوع من الضرائب إلى إرهاق المكلف بالضريبة.

(ج) عيوب الضريبة المتعددة:

أما **عيوبها** فنتمثل في كون الإفراط في هذا النظام يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وزيادة نفقات الجبائية.

الفرع الثالث: معيار الواقعة المنشئة للضريبة⁽²⁾

تصنف الضرائب طبقا لهذا المعيار أو ما يسمى بالتقسيم الموضوعي للضرائب إلى ضرائب على رأس المال وضرائب على الدخل وضرائب على الإنفاق، كما إضافة الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية، وأيضا الضرائب العامة والضرائب الخاصة،

(1) -
(2) -

وأخيرا الضريبة النوعية والتكميلية فالأساس المعتمد في هذا التقسيم هو معرفة موضوع الضريبة، فالجباية تمس الثروة أو الذمة المالية للشخص المكلف في أوقات مختلفة.

أولا - ضرائب على رأس المال:

ماذا نقصد برأس المال و ما هي أنواعه؟؟؟

(أ) **تعريفها :** يعرف رأس المال بأنه مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة معينة، سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة، وهي قابلة للتقدير بالنقود وسواء كانت هذه الأموال تدر دخلا أو لا، ومثالها حقوق تسجيل تملك عقار بمقابل ويمكن التمييز بين عدة رؤوس أموال عقارية (منازل، أراضي) ... ورؤوس أموال منقولة (ديون، أوراق مالية، سندات) ... ورؤوس أموال منتجة كالعقارات والأراضي الزراعية ورؤوس أموال غير منتجة كالتحف والمجوهرات ولذلك تنقسم ضرائبه إلى قسمين: الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل وهي ضرائب دورية متجددة تفرض بنص القانون فيكون معدلها منخفضا بحيث يستطيع المكلف بالضريبة أن يدفعها دون أن يضطر إلى اقتطاع جزء من رأس ماله لأداء الضريبة، والنوع الثاني وهو الضرائب العرضية على رأس المال وهي التي ينتفي فيها عنصر الدورية والتجدد، وتفرض بنص القانون كما أن معدلها يكون مرتفعا بالصورة التي يضطر فيها المكلف بالضريبة إلى التصرف في جزء من رأس المال ليتمكن من دفعها، بالإضافة إلى أنها تدفع مرة واحد في مناسبة دفعها.

يقصد برأس المال ما يملكه الشخص من أموال وقيم في زمن معين بغض النظر عن طبيعتها، ولتحديد رأس المال من الناحية الضريبية يجب حصر وجرد وتقويم أصول وخصوم المكلف بالضريبة، وعليه فرأس مال المكلف هو عبارة عن الزيادة في قيمة الأصول على قيمة الخصوم، **والسؤال الملح هنا لماذا لا تفرض الضرائب على رؤوس الأموال الجامدة التي لا تعطي الدخل؟ والاجابة لأنها إذا فرضت عليها ضريبة ستلتهمها.**

(ب) - **خصائص الضريبة على رأس المال⁽¹⁾ :** رأس المال بمفهومه الضريبي هو كل ما يملكه الشخص من أموال مقدرة بالنقود محسوبة بزمن معين و قابلة لإعطاء دخل فراس المال يحتوي على ثلاثة خصائص هي:

(١) - التقدير النقدي.

(٢) - **أن يكون مقدر بلحظة زمنية معينة** كما نعلم أن رؤوس الأموال تتميز بأسعارها بين لحظة و أخرى و قد تزيد أو تقل حسب السوق و حسب العرض و الطلب و لذلك تقدير رأس المال مكلف و معين يجب أن يكون مرتبط باللحظة و بالوقت الذي نقدر به قيمة هذا رأس المال.

(٣) - أن يكون رأس المال هذا قابل لإنتاج الدخل و لذلك لا تفرض رؤوس الأموال الجامدة التي لا تعطي دخلا كأرض البور.

(ج) - أشكال الضريبة على رأس المال: و تتخذ الضرائب على رأس المال الأشكال التالية:

- الضريبة على واقعة تملك رأس المال.
- الضريبة على زيادة قيمة رأس المال.
- الضريبة على انتقال رأس المال كضريبة التركات، وهي نوعان الضريبة على مجموع الشركة والضريبة على نصيب الوارث والموصى له.

(د) - أنواع الضرائب المفروضة على رأس المال: وهي رؤوس الأموال التي لا تعطي دخل معفاة من الضرائب أما رؤوس الأموال التي تعطي دخلا تفرض عليها ضرائب في 3 حالات:

(1) - ضرائب استثنائية على رؤوس الأموال أو هي تلك الضرائب التي تفرض على رؤوس الأموال بصورة استثنائية مرة واحدة عند وقوع الظروف الاستثنائية تحتاج الدولة بمقتضاها إلى الأموال لتغطية حاجاتها المالية الاستثنائية عند وقوع أزمات مالية في أوروبا و اليونان إذن تسمى ضريبة استثنائية و هي تملئها الظروف الاستثنائية وفق نظرية التضامن.

(2) - الضرائب المفروضة على مداخيل رؤوس الأموال أي أن الضريبة تفرض على دخل رأس مال مضاف إليها ضريبة على رأس المال فهي تراعي قيمة هذا رأس المال و تزايد قيمته فبحسب التاريخ يقدر رأس المال.

(3) - ضريبة على القيمة المضافة لرأس المال و هي تلك القيم المقدرة بالنقود التي تضاف إلى قيمة رأس المال بفعل عوامل تدخل الدولة أو بفعل عوامل اقتصادية أو بفعل تدخل الطبيعة شرط أن لا يكون للمكلف دور في هذه الزيادة فإذا كان المكلف أضاف قيمة جديدة لرأس ماله فلا يحق لإدارة الضرائب أن تفرض على هذه الزيادة ضريبة.

ثانياً) - الضرائب على الدخل⁽¹⁾ :

(1) - تعريفها: يقصد بالدخل في مفهومه الواسع، كل زيادة في القيمة الايجابية للممول، أي كل زيادة في ذمته المالية، كل ما يحصل عليه الشخص من أموال عقارية منقولة نقدية يثري بها ذمته المالية لكن بمفهومه الضريبي ويقصد به في المعنى الضيق

كل ما يحصل عليه الممول من نقود أو خدمات بصورة منتظمة ومستمرة، كما يقصد به أيضا كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل سلع ينتجها أو خدمات يقدمها، فتقدر الضريبة على أساس ما يحققه المكلف في فترة زمنية معينة، وتشمل مصادر الدخل إما العمل أو رأس المال أو العمل ورأس المال معا، مثل الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، الأرباح غير التجارية، الاستغلال الزراعي، فائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية من طرف الخواص، المداخل الناتجة عن تأجير الأملاك المبنية وغير المبنية، مداخل وعائدات القيم المنقولة، المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية⁽¹⁾.

(2) - نظريتا المصدر والإثراء (2) :

يعرف الدخل بنظريتين وهما نظرية المصدر أو المنبع ونظرية الإثراء مثلما سنبينه على النحو الآتي:

(أ) - **النظرية الأولى (نظرية المصدر أو المنبع):** و تركز هذه النظرية على مصدر الدخل فتعرفه بأنه كل ما يحصل عليه الشخص من مال مقدر بالنقود من مصدر ثابت و قابل للبقاء و التكرار و هذا التعريف يحتوي على 3 عناصر:

١ - أن المال الذي يحصل عليه الشخص هو التقدير النقدي أي لا تفرض الضرائب على مداخل ليست قابلة للتقدير النقدي مثلا الجوائز الشرفية و الأوسمة لا تعتبر دخلا.

٢ - أن يكون الدخل من مصدر ثابت معين قد يكون رأس مال ناتج عن جهد الإنسان فكري أو يدوي يحصل عليه و على الأجور أو مزج بينهما بين العمل و رأس المال كالفلاح فراس المال هو ثابت.

٣ - أن يكون الدخل ناتج عن مصدر قابلا للبقاء و الاستمرار بمعنى الأجور و المرتبات مستمرة أصلا حتى و لو انقطعت.

هذه النظرية تنظر على حسب ثلاثة (3) عناصر لكن مع تطور المجتمعات و تطور النشاطات و تنوعت المداخل و لو طبقنا النظرية السابقة نجد أن كثير من المداخل تفلت من الضريبة مثل الحصول على مداخل مؤقتة كربح جائزة مالية في مسابقة (اللوطو الرياضي) و لهذا جاءت النظرية الثانية

(ب) - **النظرية الثانية (نظرية الإثراء):** و تعني كلا زيادة ايجابية في الذمة المالية للمكلف تفرض عليه الضريبة حتى و لو كانت مرة واحدة و بالتالي تطبيق النظرية الثانية

(1) -
(2) -

تخضع جميع المداخل للضريبة و المشرع الجزائري اخذ بالنظرية الثانية و بالإضافة في بعض الحالات تطبق النظرية الأولى

(2) - أوجه الاختلاف بين الدخل عن رأس المال⁽¹⁾ :

ويختلف الدخل عن رأس المال في كون الدخل ذو طبيعة متكررة و متجددة بينما رأس المال هو مصدر الدخل، كما أن للعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور، بينما عائد رأس المال الفوائد و تفرض عليها الضريبة على الدخل، بينما يدر العمل و رأس المال معا ربحا تفرض عليه ضريبة على الأرباح... الخ، و لذلك تعتبر الضريبة على الدخل من المجالات التي يسهل فيها تطبيق الضرائب التصاعدية بشكل جيد كون الضريبة تصب جميع الإيرادات في وعاء واحد، و كذلك تسهل تطبيق مبدأ شخصية الضريبة من خلال معرفة الوضع الحقيقي للمكلف.

(3) - تقسيمات الدخل

ويمكن تقسيم الدخل إلى:

(أ) **دخل إجمالي** : يتمثل فيما يحصل عليه الممول من إيرادات دون خصم تكاليفها.

(ب) **دخل صاف** : يتحدد بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول على ذلك الدخل، وهو أكثر دلالة على القدرة التكاليفية للممول و أكثر عدالة.

(3) - مصادر الدخل و كيفية حسابه و مصاريفه⁽²⁾ :

سنحاول تحديد مصادر الدخل و كيفية حسابه و نتعرف على مصاريف تحصيله كما يلي:

(أ) **مصادر الدخل** يكون الدخل ناتج عن العمل و قد يكون فكري أو عقلي و قد يكون ناتج عن الجهد العضلي و لذلك يعفى ذوي الدخل الأدنى من الدخل 18000 دج من الضريبة لان المشرع يعتبر أن هذا الحد الأدنى للأجر هو المبلغ الذي تجدد به طاقة الإنسان لإنتاج الدخل مرة أخرى و كلما ارتفع الدخل عن ذلك ترتفع الضريبة بنسبة تصاعدية، و منه يكون الدخل ناتج عن استغلال رأس المال و نعني برأس المال العقارات أو المنقولات أو أموال نقدية سواء أسهم أو سندات بنكية تأجير ارض إلى الغير تعتبر مداخل مصدرها رأس المال

(1) -

(2) -

وقد يكون مصدر الدخل هو المزج بين جهد الإنسان و رأس المال. يقسم الدخل حسب مصدره كما ذكرنا من اجل مراعاة مصدر الدخل و تجديده و كذلك تطبيق ظروف المكلف بالضريبة عند فرض هذه الضريبة فإذا كان الدخل ناتج عن عمل الإنسان نراعي الحد الأدنى لتجديد قوة الإنسان لإنتاج الدخل، أما إذا كان الدخل ناتج من استغلال رأس المال و لم يبذل فيه الإنسان أي جهد فلا يفرض على الدخل ضريبة بنسبة اشد

كما قد تكون الضريبة المفروضة في هذه الحالة تراعي مصدر الدخل كونه عن عمل أو رأس المال فتطبق في الأولى بظروف الشخصية بالمكلف فتسمى الضريبة الأولى شخصية و الثانية تسمى عينية.

(ب) - حساب الدخل كيف يمكن حسابه؟

يكون حساب الدخل بمعادلته التالية: الدخل الإجمالي - مصاريف التحصيل = الدخل الصافي فالضرائب لا تفرض إلا على الدخل الصافي.

(ج) - مصاريف تحصيل الدخل ما هي مصاريف تحصيل الدخل؟

هي كل ما ينفقه المكلف من اجل الحصول على هذا الدخل و يصرف فيحصل على الدخل: مثل: نفقات شراء المواد الأولية، أجور العمال و المرتبات، نفقات الكهرباء و نفقات الإنتاج و الدخل، مصاريف الصيانة ثم مصاريف التهلاك أو انقراض الآلات

ثالثا) - الضرائب على الإنفاق :

(1) تعريفها: تتمثل الضرائب على الإنفاق أساسا في الضرائب غير المباشرة وهي تفرض على مختلف مظاهر استعمال واستخدام الدخل، وهي الضرائب على تفرض بمناسبة إنفاق الدخل لاستهلاك السلع والمنتجات وتشمل الضريبة التي تمس المواد والخدمات مثل الرسم على القيمة المضافة بمناسبة استهلاك السلع، وتأخذ في الواقع الصور الرئيسية التالية:

(2) صور الضرائب على الإنفاق و نعني بها تلك الضرائب التي تنصب على المال عند التصرف فيه بالإنفاق أو الاستهلاك أو التداول و بذلك يقع اقتطاع الضريبة من المال عند التصرف فيه بالتعبير عن القدرة المالية للمكلف فعن طريق الإنفاق بقصد الاستهلاك يتم اقتطاع الضريبة. و عند تداول المال من شخص إلى آخر تقتطع كذلك الضريبة.

و لهذا سنتناول الضرائب الغير مباشرة في مجال الاستهلاك و في مجال التداول لان الإنفاق هو التصرف المالي الذي يعبر به المكلف عما يملك من مال بقصد الاستهلاك أو بقصد تداول هذا المال و نقله إلى الغير.

(أ) الضرائب على الاستهلاك: هي ضرائب ناتجة عن واقعة الاستهلاك واستعمال الدخل في الحصول على سلع معينة، الرسم على القيمة المضافة، والضريبة (TVA) وقد تفرض على نوع معين من السلع أو تفرض على جميع السلع، مثل على الإنتاج وهي ضرائب تدفع على إنتاج بعض المنتجات في مرحلة إنتاجها ويتحمل عبئها المستهلك من خلال زيادة سعر السلع.

كما نعلم إن مجتمعاتنا المعاصرة تتميز بكونها مجتمعات استهلاكية و لذلك كانت الضريبة على الاستهلاك من أهم الضرائب نظرا لثراء حصيلتها نتيجة توجه المجتمعات للاستهلاك فهي تدر على الخزينة حصيله وفيرة بالإضافة إلى كونها ضريبة حيادية لا تأخذ بالظروف الشخصية للمكلف بل تعتمد على العين محل التصرف محل الاستهلاك فهي ضريبة عينية تحقق العدل لكونها مرتبطة بنوع و كمية السلع و الخدمات المستهلكة بغض النظر عن صاحبها

(أ- ١) - الضريبة على القيمة المضافة للسلعة ومجالاتها:

(أ-١-١) - الضريبة على القيمة المضافة للسلعة: و هي ضريبة تدخل ضمن الضرائب على الاستهلاك فهي تقتطع من القيمة المضافة للسلعة أو الخدمة مقابل السلع ما عدا السلع المعفاة من هذه الضريبة، وعند إضافة قيمة جديدة لها بقصد تقديمها للمستهلك و هي تعتمد على القيمة التي أضيفت لهذه السلعة عند استهلاكها و عند الانتفاع بهذه الخدمة و تمر هذه الضريبة عبر مراحل توفير السلعة أو الخدمة للمستهلك أو المنتفع و تدرجت هذه الضريبة بحيث كانت عند استحداثها للقانون 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 المتعلق بقانون المالية لسنة 1992 و تدرجت لكونها حلت محل الضريبة على رقم الأعمال لتشمل عددا آخر من الضرائب التي كانت مفروضة قبل ذلك

(أ-١-٢) - مجالات الضريبة على القيمة المضافة للسلعة: فهي تشمل جميع السلع و جميع الخدمات التي يحصل عليها الشخص سواء كان طبيعي أو معنوي فكلما حصل الشخص على منفعة نتيجة خدمة أو استهلك سلعة إلا و تحمل عبئ الضريبة على القيمة المضافة يدفعها مع الثمن إلى بائع السلعة أو مقدم الخدمة التي يدفعها هذا الأخير إلى الخزينة العمومية بدلا عن المكلف اقتصادا فالأول مكلف قانونا و الثاني مكلف اقتصادا.

(أ- ٢) - إشكاليات الضرائب على الاستهلاك: إن الضرائب على الاستهلاك تثير عدة إشكاليات من أبرزها مشكلة تحديد قائمة السلع التي تفرض عليها هذه الضريبة و مشكلة كيفية اقتطاع هذه الضرائب و تحصيلها وهذا ما سنحاول دراسته في المحوريين الآتيين:

(أ- ٢- ١) - المشكل الأول: تحديد قائمة السلع التي تفرض عليها هذه الضريبة: و نلاحظ أن هذه السلع يمكن تصنيفها إلى:

(أ - ٢ - أ) - سلع ضرورية لكافة أفراد المجتمع: هذه المواد الضرورية يتم فرض ضرائب عليها بحسب فلسفة الدولة و من تم يقع اختيار الضرائب المفروضة على أنواع هذه السلع واسعة الانتشار و الاستهلاك و يتم إعفاء بعضها من الضريبة كضريبة المواد الأولية على الخبز و الحليب بحسب طبيعة المجتمع. إن وضع و تحديد قائمة السلع المعفاة من الضريبة أو التي تفرض عليها ضرائب منخفضة تنطلق من فلسفة الدولة الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية لكل دولة بل أن بعض السلع تدعمها الدولة بدافع فارق السعر بين سعر التكلفة و سعر البيع فالفارق تدفعه خزينة الدولة

(أ - ٢ - ب) - السلع الكمالية: هي تلك السلع التي تكون ضرورية لكافة أفراد المجتمع بل أن المجتمع يستهلكها بحسب قدرة و إمكانية كل فرد فهي سلع كمالية كالأجهزة الالكترونية و إن صارت هذه السلع تعتبر ضرورية و كذلك بعض المواد الطبية الصيدلانية و من ثمة وضع قائمة السلع الكمالية ينطلق من فلسفة الدولة في المجال الاقتصادي و السياسي و الاجتماعي فيمكن فرض ضرائب مرتفعة على المواد الكمالية بهدف حماية المجتمع من بعض آثار استعمال هذه المواد كالضرائب على السجائر للحد من استهلاكها.

(أ - ٢ - ج) - مواد رفاهية: أي مواد تستعمل للرفاهية و تفرض عليها ضرائب بنسب مرتفعة لأنها تعبر عما يملك صاحبها من مال و من ثمة تفرض عليها ضرائب مرتفعة لأنها سلع ترفيحية.

(أ - ٢ - ٢) - المشكل الثاني: كيفية اقتطاع هذه الضرائب و تحصيلها:

فيمكن للدولة أن تختار أحسن مرحلة تكون أفضل في تحصيلها فتكون الضريبة مثل ضريبة قلم أو محفظة. تتخير الدولة أي مرحلة من مراحل إنتاج السلعة و تفرض عليها ضريبة

(ب) - الضريبة على التداول⁽¹⁾: هي الضرائب التي تفرض على الأموال عند تداولها بين الأفراد و الضرائب على التداول إما تكون قانونية كما في المعاملات القانونية مثل تحرير المستندات الرسمية، الرخص، رسوم التسجيل و رسوم الدمغة و الرسوم القضائية... الخ، و عمليات البيع والهبة والإيجار أو أن تكون مادية كما في نقل السلع والأشخاص من مكان لآخر مثل ضريبة النقل بالسكك الحديدية والسفن والسيارات والبريد والهاتف... الخ.

و هي الضرائب المفروضة على التصرفات التي تقع على الأموال بقصد نقلها إلى الغير فعملية البيع، كالعقار، الأراضي أو المنقولات التي تحتاج إلى تسجيل رسمي فتعرض الضريبة عند تسجيل عملية البيع عند الموثق مثلا عند إبرام عقد الملكية أو عند تسجيلها إداريا تتطلب عقودا رسمية فعندئذ تقطع الضريبة

مثلاً: عند تسجيل عقد السيارة تدفع الضريبة في شكل طابع جبائي و ضرائب التسجيل هي أهم أنواع الضرائب على التداول.

- و الضرائب الغير مباشرة تتميز بأنها ذات وفرة مالية للخرينة العامة لكونها تنصب على الاستهلاك و التداول لأنهما ميزتان للمجتمعات المعاصرة

- و تتميز بكونها عادلة بحيث تنصب على المال محل الاستهلاك أو التداول بغض النظر عن ظروف مالكة فهي ضريبة عينية تأخذ بعين الاعتبار قيمة هذا المال باعتباره يعبر بصدق عما يملكه المكلف من ثراء

(ج) - ضريبة على الإنتاج⁽¹⁾ : و هي مرحلة إنتاج السلعة لتكون صالحة للاستهلاك و تسمى بالضريبة على الإنتاج أو يغرف بالضرائب والرسوم الجمركية:

(ج - ١) - بالنسبة للسلع الداخلة إلى التراب الوطني

- في الطريقة الأولى نلاحظ أن ضرائب تفرض على السلع عند دخولها التراب الوطني و تسمى بالضرائب الجمركية و تتميز هذه الطريقة بأنها سهلة لا تحتاج إلى إدارات متخصصة فهي تقتطع مرة واحدة عند الإنتاج و عند دخول السلعة تقتطع مرة واحدة مباشرة و لكن هذه الطريقة صارت معيبة

الضريبة الجمركية هي التي تفرض على السلع عند عبورها على الحدود الإقليمية للدولة، سواء كانت صادرات أو واردات وعادة ما تستعمل لحماية الإنتاج الوطني، عند رفع قيمتها بالنسبة لعمليات الاستيراد، كما تستعمل في إطار التعاون التجاري المشترك نتيجة وجود معاهدات أو اتفاقيات بين عدة الدول بخفض قيمة الضرائب على البضائع المستوردة من دول معينة وفي ذلك امتياز جبائي لهذه الدول على حساب البضائع المستوردة من دول غير منظمة للمعاهدة أو الاتفاقية.

(ج - ٢) - بالنسبة للسلع المنتجة محليا

وهي الطريقة الثانية التي تقوم على ضرائب متعددة على مراحل إنتاج السلعة: ففي كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة تفرض نسبة معينة من الضريبة على أن تكون في نهاية إنتاج السلعة. يتم اقتطاع الضرائب على إنتاج هذه السلعة و تسمى هذه الضريبة في النهاية ضريبة على القيمة المضافة للسلعة كلما أضيفت قيمة جديدة للسلعة تفرض عليها ضرائب إلى أن تصل إلى المستهلك و تسمى ضريبة على القيمة المضافة للسلعة و ليس على رأس المال و هذه الضريبة تتميز بكونها تدفع على أقساط (أجزاء) و يشارك فيها كل من ساهم في إنتاج هذه السلعة و يكون وعاء هذه الضرائب القيم المضافة لهذه

السلعة فهي تقطع من منتج السلعة عندما تكون مادة أولية و عندما تكون نصف مصنعة و مادة مصنعة و نقل هذه السلعة إلى المستهلك عن طريق بائع الجملة ثم بائع التجزئة فيدفع كل مشارك في إنتاج و توصيل سلعة إلى المستهلك جزء من هذه الضريبة و لكن من يتحمل هذه الضريبة هو المستهلك و في الضريبة الغير مباشرة يدفعها المكلف قانونا و لكن يتحملها اقتصادا المستهلك.

رابعا : الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية(1) :

تصنف الضرائب حسب هذا المعيار إلى ضرائب ذاتية شخصية وضرائب موضوعية حقيقية.

(أ) الضرائب الشخصية (الذاتية) : في هذا النوع من الضرائب يكون الشخص في حد ذاته مادة خاضعة للضريبة وهي تمس الأشخاص بصفة عامة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، فالأشخاص يدفعون الضريبة نتيجة لوجودهم في الدولة وتحت حمايتها ومثالها الضريبة على الدخل الإجمالي.

(ب) الضرائب الحقيقية (الموضوعية) : يعتبر هذا النوع من الضرائب الأموال كأساس للضريبة سواء كانت عبارة عن ثروة أو دخل سواء كانت عينية كالأراضي والمباني أو استهلاكية أو إنتاجية أو أوراق مالية أو مبالغ نقدية...الخ.

حيث تقوم الضريبة الحقيقية والموضوعية على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة (السلع، القيم، الدخول) مثل الرسم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، الضرائب على الاستهلاك، الضريبة العقارية، فهي جميعها تستهدف سلعة أو شيء، ويتم حساب المادة الخاضعة للضريبة دون النظر إلى الشخص المساهم في أوعيتها فهي لا تأخذ بعين الاعتبار الأشخاص المساهمين وإنما العمليات المحققة من طرف هؤلاء الأشخاص.

خامسا : الضرائب العامة والضرائب الخاصة(2) :

الضرائب العامة التي تتعلق بالوصول إلى وضعية اقتصادية في مجملها أو إلى قيمة إجمالية فهي تجمع على الدخل في مجمله، والضريبة الخاصة التي تقع على عنصر واحد من النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة أو عنصر واحد من دخله.

سادسا : الضريبة النوعية والتكميلية(3) :

نجد في هذا النوع من الضرائب الضريبة النوعية والرسم .

- (1
- (2
- (3

(أ) - الضريبة النوعية: وهي الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، الدفع الجزافي، الرسم الخاص على فائض القيمة، الرسم العقاري.

(ب) - الرسم : هو اقتطاع إجباري مقترن بوجود خدمة تقدم للمكلف بها، مثل رسم التطهير للماء، ويتفق الرسم مع الإتاوة الإجبارية، وهناك الإتاوة الاختيارية وهي لا تنشأ بموجب قانون، بل يحددها التنظيم.

الفرع الرابع : معيار معدل أو سعر الضريبة(1) :

وهو المعيار الذي يحدد لنا الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية، فالضريبة النسبية محددة بنسبة مئوية لكل اقتطاع يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، مثل الضريبة على أرباح الشركات المقدرة بـ 30%. أما الضريبة التصاعدية تفرض بنسب ومعدلات مختلفة حسب قيمة المادة الخاضعة للضريبة ومجال تطبيقها الضريبة التكميلية على الدخل، الضريبة على المرتبات والأجور، الضريبة المباشرة المفروضة على شركات الأموال، الضريبة المفروضة على الشركات الأجنبية، الضريبة البنزولية.

يعرف معدل الضريبة بأنه مبلغ الضريبة في علاقته بالوعاء الضريبي، وتقسم الضرائب وفقا لهذا المعيار إلى ضرائب توزيعية، وضرائب قياسية تحديديه، هذه الأخيرة التي تقسم بدورها إلى ضرائب نسبية وضرائب تنازلية وضرائب تصاعدية هذه الأخيرة التي تأخذ بدورها شكلين هما الضريبة التصاعدية الإجمالية، والضريبة التصاعدية بالشرائح، وهي محل للدراسة تحت عنوان حساب الضريبة.

المبحث الثالث: طرق تقدير الوعاء الضريبي، حساب الضريبة وتحصيلها في التشريع الجزائري:

لقد خصصنا هذا المبحث للبحث في تعريف الوعاء الضريبي وطرق تقديره وكيفية حسابه كما تطرقنا لعملية تحصيل الضرائب و ضماناته فضلا عن إجراءات المنازعة في مقدار الضريبة أو صحتها

المطلب الأول تعريف الوعاء الضريبي وطرق تقديره

تناول في هذا المطلب تعريف الوعاء الضريبي و طرق تقدير الوعاء الضريبي أي طرق فرضها على النحو الآتي:

الفرع الأول : تعريف الوعاء الضريبي:

هو الموضوع أو المحل أو المادة الخاضعة للضريبة الذي تفرض عليه الضريبة و بالتالي تختلف مواضيعه وتتعدد، فإذا كانت الضريبة تفرض على الأشخاص (ضريبة الأشخاص)، وإذا كانت تفرض على الأموال (ضريبة الأموال)⁽¹⁾.

و المادة الخاضعة للضريبة حسب تطور تاريخ الضرائب مرت بمراحل في بدايتها كان الإنسان هو الوعاء الضريبي حيث كانت الضرائب تفرض على الأشخاص بغض النظر عما يملكون من مال و ما يكسبون من دخل فكانت الضريبة تنصب على الفرد مجردا عما يملك لكن مع تطور النظام القانوني و الاقتصادي صارت الضريبة على الأفراد غير عادلة بل يجحف بحقه و لذلك تحول الوعاء الضريبي من الفرد إلى المال الذي يملكه و لذلك صارت الضريبة التي كانت شخصية أصبحت عينية تتخذ من العين التي يملكها الشخص و تحقق هذه الضريبة عدالة بحيث صار المكلف يدفع بحسب ما يملك أو ما يحصل عليه من مال رغم أن الضريبة اليوم باتخاذها العين - و هو المال الذي يملكه الشخص أو يكسبه وعاء الضريبة- تأخذ بظروف المكلف الشخصية كذلك فلا تفرض ضريبة على العمال أو العين مجردة عن مالها بل الضريبة اليوم تأخذ بظروف المكلف كونه متزوج أو له أعباء عائلية و ظروف أخرى و من ثمة نقول أن الوعاء الضريبي هو المادة الخاضعة للضريبة مع الأخذ بظروف المكلف في نفس الوقت⁽²⁾.

الفرع الثاني : طرق تقدير الوعاء الضريبي أو طرق فرضها⁽³⁾ :

وضع المشرع الجبائي الجزائري أنظمة جبائية لإخضاع المكلفين للضرائب والرسوم المختلفة، و يتوقف اختيار النظام المطبق على المكلف من قبل الإدارة الجبائية على عدة شروط واعتبارات منها:

- رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المكلف؛
- طبيعة النشاط الممارس (نوع الدخل الذي يحصل عليه المكلف)؛
- الشكل القانوني للمكلف (شخص طبيعي، شخص معنوي. ...)

ويقصد بالنظام الجبائي طريقة تحديد أوعية المكلف الخاضعة للضرائب والرسوم المختلفة، وكذا طريقة وأجال التصريح والتسديد (الشهرية، الفصلية والسنوية)، والالتزامات المحاسبية للمكلف الخاضع لنظام معين، والأساس في فرض الضريبة هو الواقعة المنشأ للحدث، بعد اختيار المادة الخاضعة للضريبة وتحديد معدلها بموجب القانون، فالواقعة المنشأ في الأرباح الصناعية والتجارية تكون بتحقيق الربح في نهاية السنة المالية، وفي الأجور بحصول الفرد على الأجر، وفي الضرائب غير المباشرة

- (1
- (2
- (3

باجتياز السلعة للحدود الإقليمية تنشأ الواقعة المنشأ للحدث الضريبي، وإنتاج السلعة هو الواقعة المنشأة للضريبة على الإنتاج...

ويستعمل لتقدير المادة الخاضعة للضريبة أربعة طرق أو الأنظمة وهي: نظام التصريح والتقدير الجزافي والتقدير على أساس المظاهر والعلامات الخارجية وأخيرا طريقة التسعير التلقائي أو التقدير الإداري المباشر

أولا - نظام التصريح (1) :

تعتمد هذه الطريقة في تقدير الوعاء الضريبي لكل مكلف على ما يقدمه هو بنفسه أو ما يقدمه عنه الغير من إقرارات ومعلومات توضح ما يمتلكه، ولقد حدد المشرع عقوبات للتصريحات الكاذبة تتمثل في غرامات مالية.

(1) - طريقة أو نظام التصريح المراقب: التقدير بواسطة إقرار المكلف:

بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف بنفسه بتقديم كشف يصرح فيه بنتائج أعماله كما هو ثابت في دفاتره ومستنداته، تحت رقابة الإدارة التي لا تلزم بأن تعتمد على ما قدمه المكلف بشكل مطلق وعشوائي، بل عليها التأكد من صحتها منعا للتهرب من دفعها لذلك لها أن ترفضه أو تدخل عليه تعديلات بعد مناقشه المكلف في ذلك، ويتم هذا التصريح وفق نظامين أساسيين النظام الحقيقي و النظام المبسط

(1) - النظام الحقيقي (2) :

يلزم المكلفون الخاضعون له بالتصريح شهريا برقم أعمالهم وذلك خلال ال 20 يوما التي تلي الشهر.

يخضع لهذا النظام بشكل إجباري:

- أصحاب الأنشطة التجارية أو الخدمية (خدمات تجارية) الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي (خ.ر.ق.م) 30.000.000 دج؛
- تجار الجملة؛
- عمليات البيع من طرف الوكلاء؛
- موزعو محطات الخدمات؛
- المصدرون؛
- الأشخاص المعنويون؛

-الأشخاص الذين يبيعون لمؤسسات تستفيد من إعفاءات منصوص عليها في قانون المحروقات، أو مؤسسات مستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء من TVA.

يلتزم الأشخاص الخاضعون لهذا النظام بـ :

-مسك دفتر اليومية، دفتر الأسناد، الدفاتر الملحقة؛

-إعداد الميزانية؛

-إعداد الفواتير مع إظهار TVA.

ويتميز هذا الأسلوب بالتعرف على الدخل الحقيقي للمكلف خاصة إذا كانت مستنداته صحيحة ويقلل من مصاريف الجبائية لأن المكلف يدلي بتصريحاته وما على إدارة الضرائب سوى مراقبة صحتها والتأكد من أن هذه البيانات التي قدمها سليمة، ومما يعاب على هذا الأسلوب أن الدوائر الضريبة عند اطلاعها على مستندات ودفاتر المكلف تتعرف على طبيعة عمله الأمر الذي قد يعتبره تدخلا مباشرا في خصوصيات عمله التي لا يرغب في أن يطلع عليها أي جهة، ومع ذلك تعد الطريقة الأكثر شيوعا في العالم.

(٢) - النظام المبسط (١) :

يلتزم المكلفون التابعون له بالتصريح برقم أعمالهم كل ثلاثي (وذلك خلال الـ 20 يوما من الشهر الموالي للثلاثي المعين).

يطبق هذا النظام على الأشخاص الغير خاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة (IFU) ولا يتعدى رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج.

يلتزم التابعون لهذا النظام بـ:

-إعداد ميزانية مختصرة؛

-إعداد كشف حساب مبسط للإيرادات والتكاليف؛

-إعداد جدول الاهتلاكات؛

-إعداد كشف المؤونات؛

-جدول حركة المخزون.

و رغم أن الاعتماد على تصريح المكلف في تقدير وعائه الضريبي يعتبر الأساس الأمثل للتقدير العادل، حيث أن المكلف هو أدري الناس بحجم ثروته وبظروفه الشخصية لكن نجاح هذه الطريقة يحتاج إلى درجة كبيرة من الوعي الضريبي وتوفير رقابة شديدة وكبيرة على من تقدم معلومات خاطئة ومخالفة للواقع.

تقدر الضرائب بناء على تصريح يقدمه المكلف بالضريبة عن كامل نشاطه. يطبق هذا النظام على الأشخاص الذين يحققون أرباحا غير تجارية (BNC) وهم:

- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا غير تجاري بصفتهم أعضاء في شركة أشخاص؛

- الأشخاص الذين يمارسون مهنة حرة؛

- الأشخاص الذين يتقاضون تعويضا على أساس كونهم مسيرين ذوي أغلبية في شركة ذات مسؤولية محدودة. (SARL)

يلتزم هؤلاء المكلفون بالتصريح خلال الـ 20 يوما من الشهر التالي للثلاثي مع تسديد الضرائب والرسوم المترتبة عليهم.

(2) - التصريح المقدم من الغير أو نظام الاقتطاع من المصدر (1) :

بمقتضى هذه الطريقة تلجأ الإدارة الضريبية لشخص آخر غير المكلف ليقدم لها تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للممول بمبالغ تعتبر ضمن الدخل الخاضع للضريبة، حيث يتم الوصول للمادة الخاضعة للضريبة لتقديرها من قبل شخص آخر غير المكلف، هذا الأخير تربطه بالمكلف علاقة قانونية و يسمح له وضعه بمعرفة مركز المكلف وحقيقة دخله ومثاله المستأجر الذي يصرح بقيمة الإيجار الذي يدفعه لمالك العقار، أو رب العمل الذي يصرح بمقدار الرواتب التي يتقاضاها العمال، ومن تطبيقات إقرار الغير على سبيل المثال نص المادة 244 قانون الضرائب المباشرة المعدل التي تلزم كل شخص طبيعي أو معنوي سنوي فيما يتعلق بالعمليات التي تتم وفق شروط البيع بالجملة أن يقدم إلى مفتش الضرائب المباشرة كشف مفصل عن زبائنهم رفقة بيان أسمائهم و ألقابهم و عناوينهم وأرقام تسجيلهم في السجل التجاري وكذا مبلغ العمليات المحققة مع كل واحد منهم، بمعنى أن المكلف القانوني يقوم باقتطاع الضريبة قبل تسديد المبلغ إلى المستفيد. يطبق هذا النظام على :

- الرواتب والأجور؛

- أرباح الشركة الموزعة؛

- المبالغ المدفوعة لأشخاص غير مقيمين في الجزائر .

تمتاز هذه الطريقة بدقتها النسبية واقترابها من الحقيقة، كما يساعد تصريح الغير على التحقق من صدق إقرارات المكلف بنفسه والمعلومات التي يقدمها ومن عيوبها صعوبة تقييم مداخيل أصحاب المهن الحرة ومع ذلك يتبع هذا الأسلوب في كثير من دول العالم.

ثانيا - طريقة نظام "الضريبة الجزافية الوحيدة" أو التقدير الجزافي⁽¹⁾:

تبعاً لهذا الأسلوب تقدر المادة الخاضعة للضريبة بشكل إجمالي وتقديري بناء على عدد من القرائن، إذ يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة ذات الصلة بالمادة الخاضعة للضريبة والتي قد تكون قانونية أو اتفاقية إدارية.

(1) القرائن القانونية: القرائن القانونية يحددها القانون ويقتصر دور إدارة الضرائب على تطبيق تلك القواعد، ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال وهذا ما يسمى بالجزافي القانوني.

(2) القرائن الاتفاقية: وفي هذه الحالة يتم الاتفاق بين إدارة الضرائب والممول على رقم معين يمثل مقدار دخله. ويمتاز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة وعدم التعقيد خاصة في الحالات التي يصعب فيها على المكلفين تقدير نتيجة أعمالهم، غير أنه يعاب عليه عدم قيامه على أساس التحديد الدقيق وبعده عن الحقيقة والعدالة، وكذا الخلافات المستمرة التي قد تحدث بين المكلف وإدارة الضرائب إذ تفرض الضريبة على دخل افتراضي لا يعبر بشكل دقيق عن دخل المكلف الصحيح لهذا تحاول التشريعات الضريبية الحديثة الابتعاد عن هذه الطريقة.

ويعرف المشرع الجزائري هذه الفئة بأنها مجموع الذين يمارسون نشاطهم بصفة فردية أو في نطاق شركات اشخاص والذين يكون رقم أعمالهم السنوي:

- يفوق 100000 دج ويقل عن 1200000 دج أو يساويه بالنسبة لمقدمي الخدمات.
- يفوق 13000 دج ويقل أو يساوي 2500000 دج بالنسبة للمكلفين الآخرين.

و يطبق نظام "الضريبة الجزافية الوحيدة" على الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاط التجارة بالتجزئة أو يقدمون خدمات تصنف أرباحها ضمن فئة الأرباح التجارية الصناعية والحرفية (BIC)، أو نشاطاً مختلطاً (تجارة بالتجزئة + تقديم خدمات) بشرط ألا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عتبة عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج)، وعليه يستثنى من تطبيق هذا النظام:

- الأشخاص المعنويون (الشركات)؛
- بائعوا الأدوية والمنتجات الصيدلانية؛
- أصحاب المهن غير التجارية (المهن الحرة)؛
- تجار الجملة؛

-الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات ولمؤسسات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم؛

- الوكلاء؛
- محطات الخدمات؛
- المكلفون الذين يقومون بعمليات تصدير؛
- تجار الأملاك وكذا منظمو العروض والألعاب والتسلّيات بمختلف أنواعها؛
- ورشات البناء.

يخضع المكلفون التابعون لهذا النظام للضريبة الجزافية الوحيدة (Impôt (IFU) (forfaitaire unique) وذلك باتباع الإجراءات التالية :

- في السنة الأولى للنشاط، ترسل إدارة الضرائب المكلف بإخطار يتضمن تقدير رقم أعماله الذي سيعتمد كوعاء لحساب الضريبة الجزافية الوحيدة (وثيقة (C08 عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

- إذا لم يرد المكلف عن هذه المراسلة في أجل 30 يوما فيعتبر ذلك موافقة منه على تقدير الإدارة.

-إذا رد في أجل 30 يوم مبديا قبوله لرقم الأعمال المقدر فإن إدارة الضرائب تعتمد رقم الأعمال مباشرة.

- إذا رد المكلف في أجل 30 يوما مبديا رفضه لتقدير الإدارة، ومبيناً رقم الأعمال الذي يراه مناسباً، فقد تقبل الإدارة تقديره، وقد تصر على تقديرها الأول، في هذه الحالة الثانية، يمكن للمكلف أن يقدم شكوى لدى مصلحة المنازعات.

- في النهاية، ترسل إدارة الضرائب المكلف بإخطار يتضمن التقدير النهائي لرقم الأعمال المعتمد كوعاء لحساب الضريبة الجزافية الوحيدة (نسبتها 5% أو 12%) بوثيقة (C09) .

ثالثاً - طريقة التقدير على أساس المظاهر والعلامات الخارجية(1) :

وفقاً لهذه الطريقة تقوم الدوائر الضريبية نفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة وفقاً للطرق التالية: وذلك بالاعتماد على بعض العلامات والمظاهر الخارجية الدالة على نمط العيش ومستوى رفاهية الفرد، كالأستدلال بعدد عماله وعدد سياراته القيمة الإيجارية لمحله التجاري نوع التجارة، أجهزة العمل، عدد الآلات ... الخ، فهي تمتاز بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب الضريبي، لأن المظاهر الخارجية يصعب إخفائها في حالة الرقابة الفعالة التي تكون بصورة دورية وفجائية.

ويعاب على هذه الطريقة أنها قد تؤدي إلى فرض ضريبة على أسس بعيدة عن الواقع، كما أن تساوي المظاهر الخارجية لا يعني تساوي الدخل رغم أن الأغلب أن الضريبة تكون متساوية فلا تراعي بذلك ظروف المكلف ودخله كما أنها تبتعد عن العدالة، لأنها تساعد على التهرب من خلال تجنب المظاهر الخارجية كأن تنسب الأموال لأزواج أو أولاد المكلف، كما الضريبة تقدر بطريقة تقديرية إذ قد تتغير المداخل دون أن يؤدي ذلك بالضرورة إلى تغيير المظاهر الخارجية لذلك ابتعدت معظم التشريعات عن العمل بهذا الأسلوب وإن اتخذته كوسيلة لمراقبة التهرب من الضريبة لذوي الدخل المرتفعة.

رابعا - طريقة التسعير التلقائي: التقدير الإداري المباشر (1) :

وتقدر الضريبة على مختلف المعلومات التي تحصل عليها إدارة الضرائب خاصة إذا اخل الممول بواجباته الجبائية والمحاسبية كعدم التصريح وعدم مسك الدفاتر المحاسبية، وتمتاز هذه الطريقة بسهولة تقدير ثمن المادة الخاضعة للضريبة وبعدها ووفرة حصيلتها، وحسب هذه الطريقة تقوم إدارة الضرائب بنفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة وتتمتع بحرية واسعة في تجميع القرائن والأدلة والمعلومات والبيانات لمناقشة المكلف، للوصول للمادة الخاضعة للضريبة دون أن تكون الدوائر الضريبية ملزمة بإعلام المكلف عن الطرق التي اتبعتها في عملها وتعطي للمكلف الحق في الاعتراض على المبلغ المقدر وذلك ضمن المدة التي يحددها قانون التشريع الجبائي (قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة) وغالبا ما تستعمل هذه الطريقة كجزاء لامتناع المكلف عن تقديم إقراره عمدا أو إهمالا، في الآجال أو في حالة عدم دقة التقارير الواردة لإدارة الضرائب أو تعارضها، ولكن يعاب على هذه الطريقة أن تكاليفها عالية وبحاجة لعدد كبير من موظفي مهرة ومختصين، كما أنها طريق لتدخل إدارة الضرائب بشؤون المكلف لمعرفة حجم عمله.

المطلب الثاني : حساب الضريبة

يبدأ حساب الضريبة من تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة و هي الواقعة القانونية أو المادية التي تحدث و تنشئ الوعاء الضريبي بمعنى هي التصرف القانوني أو القيام بعمل مادي يعبر به المكلف عن قيمة الوعاء الضريبي الذل يملكه أو الذي يحصل عليه و ينشأ دين الضريبة من هذه الواقعة.

الفرع الأول: المقصود بحساب الضريبة(2) :

يقصد بحساب الضريبة النسبة المئوية أو المبلغ المحدد الذي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة، هذه النسبة التي قد تكون ثابتة أو تتغير وكذلك

المبلغ الضريبي، فبعد تحديد الوعاء الضريبي لا بد من تحديد مقدار الضريبة أو بعبارة أخرى تحديد ما يمكن استقطاعه من ذلك الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة لها الضريبة، ويقصد بتصفية الضريبة تحديد المبلغ الذي يجب على الممول دفعه نقدا لمصلحة التحصيل الضريبي والطريقة التي تتم بها عملية الدفع، ولكي يتم ذلك لابد من حساب معدل أو سعر الضريبة كما سيأتي الحديث عنها في الفرع الموالي:

الفرع الثاني: طرق حساب الضريبة (1) :

يتم حساب الضريبة بالطرق التالية:

أولاً: الضريبة التوزيعية (2) :

هي الضريبة التي لا يتحدد سعرها مسبقاً وإنما تحدد حصيلتها الإجمالية، ثم توزع على الولايات ثم على البلديات، ثم كحوص يتم توزيعها على الأشخاص، فالضريبة التوزيعية هي الضريبة التي يحدد مبلغ تحصيلها مسبقاً وقيمتها ثابتة ومعدلها مرتبط بالحصيلة الإجمالية المنتظرة مقسمة على عدد المساهمين الخاضعين لهذه الضريبة أو العناصر الخاضعة لها حسب المناطق الجغرافية، وهذا النظام استعمل قديماً من طرف الإدارات الاستبدادية لكن تم التخلي عنه، حيث لا تقوم إدارة الضرائب بتحديد سعر الضريبة مسبقاً وإنما تقوم السلطة الجبائية بتحديد حصيلتها الإجمالية وتوزيعها إقليمياً لتقوم الإدارات الولائية بتوزيعها على المكلفين بها في إقليمها كل بقدر إمكاناته، مع افتراض أن الحصيلة الإجمالية للضريبة التوزيعية تكون مساوية لما هو محدد سلفاً لها.

ومن عيوب هذا النوع من الضرائب أنها غير مرنة وغير دقيقة، ولا تزداد حصيلتها بازدياد الدخل القومي، كما أنها لا تحقق العدالة لأنها قد تساوي بين الفقراء والأغنياء، بالإضافة إلى أن توزيعها النهائي متروك للسلطات المحلية، كما أنه يؤدي إلى عدم التأكد من مردوديتها حيث أن الحصيلة الإجمالية للضريبة مرتبطة بكمية المادة الخاضعة للضريبة ارتباطاً وثيقاً ولا تعرف إلا تقريباً أو تقديراً لذا يجب الانتظار إلى غاية نهاية السنة لمعرفة بدقتها.

ثانياً : الضريبة القياسية التحديدية (3) :

في هذا النوع من الضرائب المشرع يحدد مسبقاً سعر الضريبة دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية، ويتم تحديد السعر على أساس نسبة مئوية من وعاء الضريبة، أو في شكل مبلغ من كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة ويتميز هذا النوع من الضرائب بالمرونة ويحقق قاعدة العدالة لأنها تعامل كل شخص حسب مقدرته التكلفة.

- (1
- (2
- (3

ففي هذه الحالة يحدد المشرع مقدارها دون حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة، تاركا أمر تحديد حصيلتها النهائية للظروف الاقتصادية ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة وبذلك فإن المكلف يعلم مقدما بمقدار الضريبة الواجب عليه دفعه وتعرف الضريبة القياسية بأنها تلك الضريبة التي تتحدد ويعرف سعرها مقدما دون تحديد حصيلتها النهائية.

ثالثا: الضريبة النسبية (1) :

ويقصد بالضريبة النسبية أن يتم اقتطاع الضريبة وفقا لنسبة مئوية ثابتة يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا يتغير بتغير قيمتها، بل تزداد حصيلة الضريبة النسبية بنفس نسبة زيادة نمو المادة الخاضعة للضريبة، فهي ضريبة يكون سعرها ثابت مهما كانت أهمية المادة الخاضعة للضريبة فلا تتغير بتغير قيمة ما تفرض عليه، حيث يتم حساب الضريبة على أساس ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة ومثالها الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 30 % والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بنسبة 7 % وكذلك الحال بالنسبة للضريبة على رقم الأعمال التي تفرض بمعدل... 17 % الخ.

ولا تمتاز الضرائب النسبية بالعدالة كما أن هذا السعر يجري تطبيقه على جميع الأرباح سواء كانت صغيرة أو كبيرة ولذلك يمكن تسميتها بالضريبة ذات السعر الثابت.

مثال توضيحي:

إذا كان الربح يساوي 100.000 فإن الضريبة على الربح تحسب كما يلي

$$30.000 = 100 \div (30 \times 100.000) \text{ دج}$$

وإذا كان الربح يساوي 500.000 الضريبة على الربح تساوي

$$50.000 = 100 \div (30 \times 500.000) \text{ دج}$$

فنسبة 30% لا تتغير بتغير حجم الربح.

رابعا: الضريبة التصاعدية (2) :

تفرض الضريبة التصاعدية بمعدلات مختلفة القيمة تتزايد بتزايد المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، أي أن حصيلتها تزداد تصاعديا بنسبة أكبر مع زيادة قيمة المادة

الخاضعة لها ومن المتصور أن يقسم المشرع وعاء الضريبة إلى عدة شرائح، على أن تطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفقا للأسلوب التقني المتبع في تطبيق المعدل التصاعدي، فالضريبة التصاعدية تعني ارتفاع معدل الضريبة مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة وتأخذ شكلين هما:

خامسا : الضريبة التصاعدية الإجمالية(1) : تفرض الضريبة تصاعديا بمعدل متزايد مع تزايد الوعاء الضريبي، فكلما زاد حجم المادة الخاضعة للضريبة زاد معه معدلها إجماليا، حيث تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة طبقات حسب قيمتها إذ يطبق على كل طبقة معدل واحد يتزايد من طبقة إلى أخرى ومن ثمة يكون معدل تناسبي بالنسبة لكل طبقة من هذه الطبقات، وهذا الأسلوب لا يتفق مع مبدأ العدالة ويؤدي إلى نتائج غير منطقية عند تطبيقه حيث تؤدي الزيادة الزهيدة في الدخل إلى زيادة في الضريبة حيث قد تكون الزيادة في مقدار الضريبة اكبر بكثير من الزيادة في الدخل ومع ذلك فهي تتسم بسهولة استخدامها، مما يجر معه تهرب الممول من دفعها وعدم التصريح بزيادة دخله

مثال توضيحي:

- إذا كان الدخل يساوي 10000 معدل الضريبة يساوي 10%
- إذا كان الدخل يساوي 20000 معدل الضريبة يرتفع إجماليا إلى 20%
- إذا كان الدخل يساوي 30000 معدل الضريبة يرتفع إجماليا إلى 30%
- إذا كان الدخل يساوي 40000 معدل الضريبة يرتفع إجماليا إلى 40%

فإذا كانت المعطيات كما يلي:

الربح = 29000 ، الضريبة على الأرباح معدلها 30%

الدخل الصافي = الدخل الإجمالي (الربح) - سعر الضريبة

فإن الضريبة تحسب كما يلي: $8700 = 100 \div (30 \times 29000)$

سعر الضريبة المفروضة على الربح 8700

ويحسب الدخل الصافي كما يلي: $20300 = 8700 - 29000$.

وفي نفس السياق إذا كنت المعطيات في حالة الزيادة كما يلي:

30001، فإن الضريبة يزداد معدلها إجماليا إلى 40% ، وتحسب كما يلي:

$12000,4 = 100 \div (40 \times 30001)$

سعر الضريبة المفروضة على الربح في هذه الحالة هو 12000,4

ويحسب الدخل الصافي كما يلي: $18000,6 = 12000,4 - 30001$.

وعليه بمقارنة المثالين يتضح أن زيادة ضئيلة جدا في الدخل (1) أدت إلى ارتفاع كبير جدا في قيمة الضريبة (40%)

سادسا : الضريبة التصاعدية بالشرائح (1) : تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى شرائح أو أجزاء من هذه الشرائح وكل شريحة تخضع لسعر أو معدل معين يزداد هذا الأخير بزيادة القيمة الخاضعة له، حيث يتم تقسيم الدخل إلى شرائح متساوية أو غير متساوية ويفرض على كل شريحة سعر معين يزداد عند الانتقال من شريحة إلى الشريحة الأعلى منها، وهذه الطريقة لا تحقق العدالة رغم غزارة حصيلتها لكنها مع ذلك تقترب من العدالة مقارنة بالضريبة النسبية، ويقوم هذا النوع من الضرائب على تقسيم الدخل إلى شرائح، وإعفاء الحد الداني الضروري للمعيشة، ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما تم الانتقال من شريحة إلى شريحة أخرى.

مثال توضيحي:

الشريحة الأولى من 0 إلى 10.000 نسبة الضريبة % 0 لأنه حد أدنى للمعيشة
شريحة الثانية من 10.001 إلى 20.000 نسبة الضريبة 10%
شريحة الثالثة من 20.001 إلى 30.000 نسبة الضريبة ترتفع إلى 20%
شريحة الرابعة من 30.001 إلى 40.000 نسبة الضريبة ترتفع إلى 30%
شريحة الخامسة من 40.001 إلى 50.000 نسبة الضريبة ترتفع إلى 40%

فإذا كان الدخل 29.000 يتم تقسيمه إلى الشرائح التالية:
الشريحة الأولى 10.000 ، الشريحة الثانية 10.000 ، الشريحة الثالثة 9000
وتحسب الضريبة كما يلي:

الشريحة الأولى 10.000 نسبة الضريبة 0% لأنها معفية من الضريبة لاعتبارها حد أدنى للمعيشة

شريحة الثانية 10.000 تخضع لنسبة ضريبة 10% وتحسب كما يلي:

$$1000 = 100 \div (\%10 \times 10.000)$$

شريحة الثالثة 9000 تخضع لنسبة الضريبة % 20 وتحسب كما يلي:

$$1800 = 100 \div (\%20 \times 9000)$$

ثم تجمع قيم الضرائب المفروضة على الشرائح كما يلي:

(0 + 1000 + 1800) وتساوي 2800.

إذن الضريبة التصاعدية بالشرائح على دخل قدره 29000 تساوي 2800

وعليه الدخل الصافي يساوي 26200 ، وذلك بعد خصم قيمة الضريبة 2800 من الدخل الإجمالي 29000 كما يلي:

$$26200 = 2800 - 29000$$

سابعا : الضريبة التنازلية(1) : الضريبة التنازلية هي الضريبة التي يكون سعرها نسبيا، أي ثابتا عند مستوى معين من وعاء الضريبة كأساس لها وعندما يأخذ الوعاء في الزيادة يأخذ سعرها بالتناقص أي هناك علاقة عكسية بين سعر الضريبة ووعائها ومثال ذلك أن تفرض على الأرباح المعاد استثمارها.

المطلب الثالث : تحصيل الضرائب وضماناته

سنتناول في هذا المطلب دراسة عملية تحصيل الضرائب وضماناتها القانونية إزاء إدارة الضرائب حماية للمكلف بالضريبة

الفرع الأول: تحصيل الضرائب

وحتى نحيط بفحوى تحصيل الضرائب سنقوم بتعريفه ثم نحدد الوعاء الضريبي،

أولاً: تعريف تحصيل الضرائب(2) :

يطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبلغ الضريبة من المكلف إلى هيئات الخزينة ومن أهمها: تحصيل الدين الجبائي معناه نقل الدين من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية المنصوص عليها في القانون، كقاعدة عامة يتم التحصيل بقيام المكلف بالضريبة بالدفع تلقائيا بنفسه للضريبة التي حددت له وهي طريقة التوريد المباشر.

ثانياً: - تحديد الوعاء الضريبي(3) :

الوعاء الضريبي هو المال أو المادة أو الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توفر العنصر الزمني لهذا الوعاء حسب النظام المحدد له سنويا أو شهريا ... الخ، وتفرض الضريبة على مصادر الثروة، و هي إما الدخل وإما رأس المال أو هما معا، وعند تحديد الوعاء الضريبي يجب الأخذ بعين الاعتبار مسألتين هما:

- (1
- (2
- (3

أ - أن الضريبة لا تفرض على الدخل الخام: بل يتم فرض الضريبة بعد خصم التكاليف أي تفرض على الربح الصافي الناتج عن الفرق بين إيرادات المؤسسات ونفقاتها أو موارد هذه المؤسسة أو استخداماتها وهذا للمحافظة على مصدر الثروة.

ب - حماية الحد الأدنى للمعيشة: حيث يخضع جزء من دخل الفرد اللازم للمعيشة كحد أدنى للإعفاء، في الجزائر الحد الأدنى هو 15000 دج كأجر شهري و 180000 دج كدخل سنوي.

الفرع الثاني: طرق تحصيل الضرائب (1) :

بعد أن يتم تحديد الوعاء الضريبي وتقدير الضريبة تأتي مرحلة أخيرة وهي مرحلة التحصيل لدين الضريبة وهي أهم مرحلة فيها يتم جمع الحصيلة نقدا في مقر إدارة الضريبة، إما بشكل اختياري و ذلك بأن يتقدم المكلف بالضريبة بأدائها، وعند الامتناع يتم تأديتها بشكل إجباري و تصل إلى ما يسمى الحجز، و ذلك استنادا إلى قاعدة أدي ثم استرجع، فاستحقاق الضريبة يتحقق فور تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، ولذلك تلجا الإدارة عند تقاعس المدين بالضريبة عن دفع المستحقات إلى طرق حددها القانون لضمان التحصيل وهي:

- حق امتياز الدين الجبائي على معظم الديون الأخرى تطبيقا لنص المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة⁽²⁾.

- الوفاء المباشر : بعد قيام مصلحة الضرائب بتقدير الضريبة تخطر الممول بدين الضريبة ومواعيد الوفاء بها ومقر الإدارة الضريبة المختصة والإجراءات التي يجب عليه إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في المواعيد المحددة، فيقوم الممول بتوريد الضريبة في الآجال المحددة كما قد يتم الوفاء المباشر عن طريق شراء أوراق مدموغة أو طوابع الدمغة التي تلتصق على المحررات والوثائق التي يطلبها المكلف من الإدارات الحكومية المختلفة كالشهادات الإدارية أو طلبات استخراج ووثائق السفر أو وثائق نقل الملكية، ويتبين من هذا التوريد المباشر أنه يتم دفعة واحدة⁽³⁾.

- الوفاء بالأقساط : قد لا تنتظر مصلحة إدارة الضرائب إلى نهاية العام حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزينة الدولة وإنما تلزمه مقدما بدفع أقساط تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا، وفي نهاية السنة تتم التسوية، ويحتاج نجاح هذه الطريقة أن يكون للممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية السنة بطريقة تقريبية وأن يتمتع أيضا ببعد نظر يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط شهرية أو ثلاثية أو سداسية مقدما تحت حساب إدارة

- (1
- (2
- (3

الضرائب، لتتولى إدارة الضرائب في نهاية السنة اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة وتقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلال السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة أو تؤجل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة للسنة الموالية⁽¹⁾.

- **الحجز من المنبع⁽²⁾ :** تعتبر هذه الطريقة في تحصيل الضريبة من أهم الطرق، حيث يلزم القانون جهة معينة أو شخصا معيناً بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها إلى الخزينة العامة قبل حصول الممول على المادة الخاضعة للضريبة، لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة من قبل شخص آخر أو جهة أخرى، ولا تتحمل إدارة الضرائب تكلفة هامة في جباية هذه الضريبة، حيث يلتزم المكلف بتوريدها إلى مصلحة الضرائب في الآجال المحددة ودون مقابل أو أجر، وهي تكون في تحصيل ضرائب أجور العمال ومرتببات الموظفين وفي الضريبة توزيعات أرباح لشركات المساهمة والضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

- **حق إصدار الحجز الإداري :** على أموال المكلف بالضريبة حجزاً تحفظياً⁽³⁾.

- **حق الاطلاع على الوثائق :** منح المشرع للموظفين المختصين على مستوى مصالح الضرائب حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة من أجل تمكينهم من تحديد الضريبة⁽⁴⁾.

- **الدفع ثم الاسترداد :** تطبيق قاعدة الدفع ثم الاسترداد على المكلف بالضريبة دفع الضريبة ثم يقدم احتجاج في أساسها أو مقدارها أو استردادها⁽⁵⁾.

- **الغلق المؤقت للمحل⁽⁶⁾ .**

- **البيع⁽⁷⁾ .**

الفرع الثالث: ضمانات تحصيل الضريبة⁽⁸⁾ :

الضريبة من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة، وهي في نفس الوقت من الأعباء التي تقع على عاتق الأشخاص (الممولين) مما يقتضي إقامة توازن بين مصلحة الدولة ومصلحة الأفراد، لذلك يجب أن يتمتع كل من إدارة الضرائب

- (1
- (2
- (3
- (4
- (5
- (6
- (7
- (8

وكذلك الممول بمجموعة من الضمانات أثناء عملية تحصيل الضريبة، تكفل هذه الضمانات للممول عدم تعسف في فرض الضريبة فلا تفرض عليه ضرائب ترهقه وتفوق الحجم المقرر لها قانونا، كما تضمن لإدارة الضرائب الحصول على دين الضريبة كما هي محددة قانونا وفي آجال استحقاقها.

أولا : ضمانات المكلف :

تتمثل ضمانات المكلف عند تحصيل الضرائب في مدى توفر المبادئ الأساسية للضريبة منها قاعدة الوضوح وقاعدة اليقين، الملائمة في التحصيل، كما تعد من ضمانات المكلف تبايغه وإطلاعه عليها من حيث تحديد وعائها ومقدارها وكيفية تقديرها وميعاد تحصيلها... الخ.

وفي الأخير السماح له بالاستعانة بمحام أو خبير يساعده في التأكد من أن المبلغ المقرر دفعه لإدارة الضرائب هو المبلغ الصحيح.

ثانيا : ضمانات إدارة الضرائب(1) :

لما كانت مرحلة تحصيل الضريبة من أهم مراحل الضريبة فإن قانون الضرائب يمنح الإدارة سلطات واسعة (ضمانات للتحصيل) حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها تتمثل في ما يلي:

المطلب الرابع : المنازعة في مقدار الضريبة أو صحتها

حيث يلتزم المكلف المعارض على الضريبة بدفع قيمتها في ميعاد استحقاقها أولا، ثم المنازعة والمعارضة فيها لاحقا، وذلك تطبيقا لقاعدة "ادفع ثم استرد"، إذ لا يترتب على تقديم الشكوى أو التظلم في ربط الضريبة وقف دفعها ولا يؤثر ذلك على التزامه بالدفع، ولا يوقف دفعها.

الفرع الأول : امتياز ديون الإدارة(2) :

إن امتياز دين الضريبة يكفل للإدارة الضريبية حق تتبع المال في أي يد كان والتنفيذ عليه، وهو يمكن إدارة الضرائب أن تستوفي دين ضريبة الشخص من تركته سواء وزعت بين الورثة أو لم توزع، كما يترتب على امتياز ديون الضريبة أنه لا يمكن التمسك بالمقاصة بين ديون الضريبة وما يستحقه المكلف من ديون لدى الخزينة العامة.

(1) -
(2) -

الفرع الثاني : الاعتراف لإدارة الضرائب بحق الاطلاع(1) :

يمكن لموظفي إدارة الضرائب المختصين والمؤهلين لهذا الغرض الاطلاع على الوثائق والأوراق التجارية الخاصة بالمكلف لتمكينهم من تحديد قيمة مبالغ الضريبة، سواء تم الاطلاع على هذه الوثائق من المكلف مباشرة أو من الغير كالبنوك هيئات الضمان الاجتماعي المؤسسات العمومية والخاصة والهيئات القضائية، كأن تطلعهم النيابة العامة عليها متى حصلت عليها أثناء نظر دعوى مدنية أو جنائية لمساعدتهم في تحديد مبلغ الضريبة لمنع التهرب.

حيث تخول المادتين 309 و 304 من قانون الضرائب المباشرة لأعوان إدارة الضريبة برتبة مراقب على الأقل حق الاطلاع على محاسبة المكلفين وطلب الكشف المفصلة لدى الإدارات العمومية والخاصة عن المكلفين الذين هم محل رقابة، ولذلك وتكرس أغلب التشريعات الجبائية جزاءات جنائية شديدة على مخالفة أحكام تشريعات الضرائب حماية لحق الدولة وكذلك يعاقب المشرع الجزائري كل من يعرقل استخدام هذا الحق بالامتناع أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء التقادم الذي يسقط بعدها حق إدارة الضرائب في الاطلاع.

الفرع الثالث : الحجز الإداري(2) :

يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بالحجز الإداري على أموال المكلف الذي يمتنع أو يتأخر عن الوفاء بالضريبة في الأوقات المحددة، ويحق للدولة إجراء حجز إداري على الأموال ضد المكلفين الذي يتأخرون في دفع الدين الضريبي ويعتبر هذا الحجز حجرا تحفظيا، يترتب عليه أنه لا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير الولائي العام للضرائب بعد قبوله لشكوى المكلف المتظلم.

الفرع الرابع الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي

من الظواهر الاقتصادية والمالية المخلة بتوازن الضريبة داخل الدولة بروز الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي اللذان سنتناولهما في نقطتين التاليتين:

أولا : الازدواج الضريبي(3) :

(1) - تعريفه:

الازدواج الضريبي ظاهرة تتحقق في حالة ما إذا فرضت نفس الضريبة أو ضريبة أخرى مشابهة على نفس المكلف من قبل سلطة ضريبية واحدة أو من قبل سلطتين

- (1
- (2
- (3

ضريبتين مختلفتين، ويقصد به أيضا فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلّف وعلى نفس المال، وكذلك هو فرض نفس الضريبة مرتين أو أكثر على نفس الممول بالنسبة لنفس المادة الخاضعة للضريبة.

(2) - شروط الازدواج الضريبي:

- وحدة الممول سواء كان شخص طبيعي أو معنوي.
- وحدة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة.
- وحدة الضرائب المدفوعة أي أنها من نفس النوع.
- وحدة المدة التي تم فيها فرض الضريبة.

(3) - صور الازدواج الضريبي :

للإزدواج الضريبي عدة صور تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى هذا الإزدواج يمكن تلخيصها في ما يلي:

(أ) - الإزدواج الضريبي من حيث نطاقه (1) :

يظهر الإزدواج الضريبي من هذه الزاوية في مدى تجاوزه لإقليم الدولة في شكل ازدواج داخلي وازدواج دولي.

(1) - الإزدواج الداخلي: هو الإزدواج الذي يحدث داخل الدولة الواحدة ويتحقق عندما تفرض سلطة تشريعية واحدة أكثر من ضريبة على نفس الوعاء الضريبي في نفس المدة.

ويحدث في الدولة البسيطة (الموحدة) ، نتيجة تحصيل هيئات إدارية عامة متعددة للضرائب على نفس الإقليم (ولاية، بلدية) أو حينما يتم التحصيل لفائدة الإدارة المركزية أو المحلية وأن ضريبة تقع على نفس المال.

كما يحدث داخل الدولة المركبة (الاتحادية) حينما تفرض الحكومة الاتحادية والدويلات ضريبة على نفس المادة.

(2) - الإزدواج الضريبي الدولي: هو الإزدواج الذي يحدث في أكثر من دولة، ويتحقق عندما تفرض عدة سلطات تشريعية أكثر من ضريبة على نفس الوعاء الضريبي في نفس المدة، كأن يستند فرض الضرائب إلى رابطة الجنسية وإلى رابطة الإقامة وإلى موقع ومكان المال (العقار).

(ب) - **الازدواج الضريبي من حيث الاعتراف به(1)** : ويظهر الازدواج الضريبي من هذه الزاوية في صورة ازدواج ضريبي مقصود أو ازدواج ضريبي غير مقصود.

(١) - **الازدواج الضريبي المقصود** : يتحقق إذا تعمدت الدولة فرض الضريبة مرتين على الممول وهو ازدواج اقتصادي.

(٢) - **الازدواج غير المقصود** : يتحقق عندما لا يقصد المشرع الازدواج إنما يحدث نتيجة اختلاف وعدم تناسق القواعد المالية في الدولة، وكذا كثرة النصوص الجبائية.

(ج) - **الازدواج الضريبي من حيث النوع(2)** :

ويظهر الازدواج الضريبي من هذه الزاوية في صورة ازدواج ضريبي اقتصادي وازدواج ضريبي قانوني.

(١) - **الازدواج الاقتصادي** : هو خضوع نفس الضريبة أو أخرى مشابهة لها على ذات الشخص أو المادة الخاضعة لها عدة مرات كالضريبة على أرباح الشركات والضريبة على أرباح الشركاء.

(٢) - **الازدواج القانوني** : يكون نتيجة صدور قوانين عدة للضرائب في نفس البلد متفرقة وهو يكون ازدواج مقصود إذا تعمد المشرع حدوثه ولا يمكن تجنبه والمشرع يتعمد ذلك لأسباب اقتصادية أو لأسباب اجتماعية... الخ، ويكون غير مقصود إذا كان نتيجة لكثرة النصوص الجبائية و عدم انسجامها، وعليه فإن الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على أرباح الشركاء لا تشكل ازدواجاً ضريبياً قانونياً لاستقلال الشخصية القانونية للشركة عن الشخصية القانونية للشركاء فهو ليس ازدواجاً بالمفهوم القانوني، لكنه ازدواج اقتصادي فعلي من الناحية الاقتصادية بسبب وحدة المصالح بين الشركة والشركاء حيث يتحمل الشركاء في النهاية كلتا الضريبتين.

(4) - **أسباب الازدواج(3)**:

للازدواج الضريبي أسباب داخلية وأسباب دولية نعرضها على الشكل التالي:

(أ) - **أسباب الازدواج الداخلي**:

- ينتج الازدواج نتيجة تطبيق أكثر من قانون جبائي داخل الدولة الواحدة.
- زيادة النفقات العامة نتيجة ازدياد خدمات التي تقدمها الدولة.

(1) -
(2) -
(3) -

- تغطية عجز الميزانية خاصة في أوقات الأزمات.
- إخفاء رفع سعر الضريبة حتى لا يتذمر الممولون فيتم اللجوء إلى فرض ضرائب من نفس النوع بسعر منخفض لزيادة حصيلة الضرائب.
- تمويل ميزانيات الجماعات المحلية.
- تحقيق العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق الطبقيّة عند التمييز في قيمة الضريبة بين المشروعات الصغيرة والمشروعات الكبرى.

(ب) - أسباب الازدواج الدولي:

- تطبيق عدة قوانين لعدة دول على نفس الممول ونفس الضريبة
- حركة رؤوس الأموال
- اتساع نشاط البنوك والشركات حيث يؤدي تداول عملياتها ونقدها وأوراقها المالية في البورصة إلى خضوع نفس الدخل (الربح) لعدة ضرائب مختلفة.
- عدم انسجام تشريعات الدول المختلفة حيث تنفرد كل واحدة بسن تشريعاتها الجبائية بعيدا عن غيرها نظرا لظروفها الاقتصادية والسياسية.
- عرقلة حركة رؤوس الأموال و اليد العاملة الأجنبية في إطار الحروب التجارية بفرض ضرائب عليها.

(5) - مكافحة الازدواج الضريبي⁽¹⁾:

- سن الدول لتشريعات متناسقة على المستوى الداخلي على نحو يكفل التقليل من الازدواج الضريبي الداخلي.
- اللجوء للمعاهدات والاتفاقيات الدولية للحد من هذه الظاهرة.

ثانيا: التهرب الضريبي⁽²⁾ :

لنلم بظاهرة التهرب الضريبي تعرضنا بإيجاز لتعريفه وتحديد صورته كما تناولنا التهرب الداخلي والتهرب الدولي ثم درسنا أشكاله وأسبابه وأثاره وفي الأخير سقنا آليات مكافحة التهرب.

(1) - تعريفه⁽³⁾: يقصد بالتهرب الضريبي التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.

(2) - صور التهرب الضريبي⁽⁴⁾: يتخذ التهرب الضريبي الصور التالية:

- (1)-
- (2) -
- (3)-
- (4)-

(أ) - التهرب الضريبي المشروع: وهو استفادة المكلف من الثغرات القانونية للتخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً، فهو لا يدفع الضريبة ولكن دون أن يكون قد خالف القانون، ومثاله التهرب من دفع الضريبة على التركة بتوزيعها في شكل هبات على قيد الحياة.

(ب) - التهرب غير المشروع: يقصد به المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الجبائي، فهو تهرب يقوم فيه المكلف بمخالفة النصوص القانونية عمداً سواء من خلال الامتناع عن التصريح بمداخله أو بتقديم تصريح كاذب أو إعداد قيود مزيفة ويشترط لتوفره عنصران هما:

(١) - العنصر المادي: ويتمثل في إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملئها عليه التشريع الجبائي، فيعمد إلى تخفيض أساس الضريبة بصورة غير قانونية ومثاله المبالغة في تقدير الوعاء وتكاليف الاستغلال، الامتناع عن تقديم تصريحات للإدارة أو تقديمها ناقصة أو مغلوطة، إخفاء كلي أو جزئي للعمليات التي يتم تحقيقها و المداخل الناتجة عنها، أو تسجيل فواتير شراء وهمية والاستمرار في هذا العمل، عدم مسك الدفاتر التجارية بصورة منتظمة يهدف عرقلة عملية الرقابة الجبائية.

(٢) - العنصر المعنوي "القصد": والذي يظهر في سوء نية المكلف، ويقع عبء إثباته على عاتق إدارة الضرائب وذلك بكل وسائل الإثبات، إلا في الحالات التي يعفيها القانون من عبء الإثبات ومثاله حالة عدم مسك الدفاتر أو مسكها بطرق مخالفة للقانون.

(3) - التهرب الداخلي^(١): وهو التهرب الذي يقوم به الممول داخل إقليم الدولة الواحدة وذلك بمخالفة القوانين الجبائية الصادرة عن سلطة تشريعية واحدة أو بالتحويل على الثغرات القانونية الموجودة فيها، والممول في هذه الحالة يكون في مواجهة إدارة ضريبية وحيدة.

(4) - التهرب الدولي⁽²⁾: وهو من أخطر أنواع التهرب إذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها بطرق غير قانونية إلى بلد آخر يتميز بضغط ضريبي ملائم (منخفض) ويتخذ التهرب الدولي الأشكال التالية:

- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية الذي يكون برفع الأسعار عند الاستيراد وتخفيضها عند التصدير وتلجأ إلى هذا النوع من التهرب الشركات التي لها فروع في الخارج بتحويل أرباحها إلى الفروع الموجودة بدون رسومها وضرائبها أقل كما تلجأ الشركات الدولية لتحويل مركز الضغط من دولة لأخرى.

(1)-

(2)-

- وكذلك بالمبالغة في تقييم التكاليف وتضخيمها وذلك بالتصريح بأجور ومكافآت لموظفين وهميين وبزيادة تكاليف مقر من الشركة الأم.

(5) - أشكال التهرب الضريبي⁽¹⁾:

(أ) - **التحايل المادي** : عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية مثال عدم التصريح بالبضائع المنتجة والأرباح المحققة أو إخفاء جزء منها وكلاهما يساهم بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.

(ب) - **التحايل القانوني** : أكثر استعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنية ويتم عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية ومثاله تغيير عقد البيع إلى عقد هبة، توزيع أرباح الشركات في شكل أجور ورواتب لينخفض معدل الضريبة، إنشاء فواتير مزيفة لعمليات بيع أو شراء مما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال و من ثمة الاستفادة من تخفيضات ضريبة.

(ج) - التحايل المحاسبي:

- تضخيم الأعباء بتسجيل كشوف رواتب وهمية أو بمبالغ كبيرة.
- إحداث مصاريف ونفقات غير مبررة مثل صيانة سيارة خاصة لمالك المؤسسة على نفقة المؤسسة ذلك أن المشرع يسمح بخصم بعض النفقات والمصاريف.
- اعتماد تقنية الاسهتلاكات.
- مسك دفاتر محاسبية وهمية يقلص فيها إيراداته.

(6) - أسباب التهرب الضريبي⁽²⁾ : للتهرب الضريبي عدة أسباب منها:

(أ) - أسباب نفسية:

- ضعف الوعي الضريبي واعتبار الضريبة أداة لإفقار الشعوب.
- اعتبار سرقة الدولة مباحة ما دامت شخص معنوي.

(ب) - أسباب تشريعية:

- تعقيد التشريعات الجبائية نتيجة كثرة معدلات والإعفاءات والتخفيضات والتعديلات...تزيد احتمال ترك ثغرات تمكنه من التسلل والتهرب من دفع الضريبة.
- تعدد الضرائب ما يؤدي لإرهاق المكلف فيتهرب من دفعها.
- اعتماد النظام الجبائي التصريحي دون رقابة يمكن أن يزيد من فرص التهرب.

(1)-

(2) -

(ج) - أسباب إدارية:

- كثرة المكلفين بالضريبة مقارنة بنقص عدد موظفي إدارة الضرائب.
- قد تساهم نقص كفاءة موظفي إدارة الضرائب في عدم الحصر الدقيق للمكلفين وللأوعية الضريبية.
- ضالة مرتبات وغياب المكافآت التحفيزية بالنسبة لموظفي إدارة الضرائب قد تؤدي لتفشي جريمة الرشوة والفساد الإداري.
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد الإدارة على النظام الجزافي قد يقدر الضريبة بنسب أقل من قيمتها الحقيقية عادة.
- عدم تحقيق الضريبة للعدالة الاجتماعية كنتيجة لعدم الرشادة في الإنفاق العام.

(د) - وفرة مداخل الدولة: إن اعتماد الدولة على مداخل أخرى كصادرات البترول والغاز... قد يؤدي لاعتبار الضرائب موارد ثانوية فلا تتصدى لها الدولة ببرامج مراقبة صارمة وسياسة جبائية فعالة.

(7) - آثار التهرب الضريبي⁽¹⁾: للتهرب الضريبي آثار سلبية ومخاطر تظهر على عدة أصعدة منها:

(أ) - الآثار المالية والاقتصادية:

- ١ - ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها.
- ٢ - إعاقة المنافسة الاقتصادية لأن المؤسسة التي تتهرب من دفع الضرائب بطريقة منتظمة (المؤسسة المتهربة) تكون أحسن اقتصاديا من المؤسسة المنتظمة، كما أن المؤسسة المتهربة تبيع إنتاجها بأسعار أقل مقارنة بأسعار السوق رغم انعدام الجودة ودون تحسين الإنتاج أو زيادة الإنتاجية.
- ٣ - يتسبب التهرب الضريبي في إعاقة التقدم الاقتصادي نتيجة قلة إيرادات الخزينة العامة ما يؤدي إلى تقليل المشاريع الاقتصادية وهو ما يجر معه عدم وجود تقدم اقتصادي.
- ٤ - التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي وذلك بتوجه الاقتصاديين للأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي دون مراعاة للتنمية الاقتصادية وزيادة القيمة المضافة والدخل القومي، وبذلك يسبب التهرب الركود الاقتصادي.

٥ - ظهور أزمة رؤوس الأموال لأن التهرب يجعل الأموال سواء كانت في شكل سيولة أو ذهب أو مودعة في حسابات بنكية لدول أجنبية تتمتع بضغط جبائي أقل مما يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة ويضعف مبالغ الادخار ويقلل من الاستثمار ومن إمكانيات الدولة في الإنفاق على مجالات معينة كالتعمير وبناء المدارس والمسكن .

٦ - إلحاق خسائر بخزينة الدولة وتخفيض الدخل القومي مما يؤدي لانخفاض الدخل الفردي.

٧ - اكتناز الأموال المهربة يؤدي إلى التضخم.

(ب) - الآثار الاجتماعية:

١ - تغييب العدالة الاجتماعية.

٢ - تغييب الحس الجبائي لدى المكلفين النزهاء.

(8) - آليات مكافحة التهرب⁽¹⁾: يمكن اعتماد بعض الآليات للتقليل من التهرب تتمثل في:

١ - تكريس سلطة إدارة الضرائب في الاطلاع على وثائق المكلف الموجود لديه مباشرة أو الموجودة لدى الغير.

٢ - تقديم الإقرار مؤيد باليمين.

٣ - تكريس فكرة التبليغ بواسطة الغير مع منح مكافآت لمن يقوم به.

٤ - عدم المبالغة في تعدد الضرائب حيث يجب على الدول فرض ضرائب تتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المكلف.

٥ - اعتماد الجباية من المصدر أو المنبع.

٦ - توقيع عقوبات صرامة على المتهربين والمتأخرين.

اعتراف التشريعات الجبائية بتسهيلات للمتأخرين حسني النية سيئي الحظ الذين يبدون رغبتهم في الدفع لكنهم مسعورين وذلك بتأجيل دفعها مثلا أو دفعها في أقساط في أجل محددة.

المبحث الرابع : مفهوم المنازعات الجبائية.

إن تغير الأنظمة الجبائية بقصد مواكبة التغيرات التي تحصل في المجتمع أدى في بعض الأحيان إلى كثرة القوانين المنظمة للمجال الجبائي، مما فرض صعوبة في فهمها من طرف المكلفين بالضريبة و الإدارة الضريبية على حد سواء، هذا التعقيد قد ينجم عنه أخطاء في فرض و تحصيل الجباية، و من هنا أتاح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الحق في مخاصمة الإدارة الضريبية متى تبين له الظلم في حقه لموجهة حقها الرقابي

ولذلك سنتناول في هذا المبحث مطلبين الاول في المقصود من المنازعات الجبائية ، أما في المطلب الثاني سنتطرق إلى أسباب المنازعات الجبائية و أهدافها.

المطلب الأول : المقصود بالمنازعات الجبائية.

لكي يتسنى لنا فهم المراد بالمنازعات الجبائية بحثنا في مجمل تعريفاتها الفرع(1)، وشروطها الفرع(2)، خصائصها الفرع(3)، و أنواعها الفرع (4).

الفرع الأول : تعريف المنازعات الجبائية

للمنازعة الجبائية معنيين، فقد يراد بها معنى واسع و آخر ضيق و هو ما سنتناوله في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني فسنتناول موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعات الجبائية.

أولا) - التعريف الواسع و الضيق للمنازعات الجبائية.

تعني كلمة "منازعة" لغة دعوى أو خصومة تحدث أو تنشأ بسبب شيء متنازع فيه(1)، ويراد بالمعنى الواسع للمنازعات الجبائية وجود خلاف بين شخصيين يدعى كل منهما أحقيته في الشيء موضوع الخلاف، فإذا كان موضوع الخلاف حول الضريبة كانت المنازعة ضريبية(2)، بمعنى هي مختلف الخلافات التي تثور بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية حول فرض الضريبة و تحصيلها، و الذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية(3).

و عرفها " أندري هارتي "مستشار مجلس الدولة الفرنسي سابقا بأنها " تشمل مجموع النزاعات الناتجة عن تطبيق قانون الضرائب"، كما عرفها " زكريا محمد بيومي "بنفس المعنى على أنها : " تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الجباية المباشرة و مهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الجباية محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون و اللوائح أو لم تربط وفقا لها و في حالة ما إذا تبين عدم شرعية ربط الجباية فإنه يحكم برفعها كليا أو جزئيا "(4).

أما **التعريف الضيق** للمنازعات الجبائية فهي : تلك المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها و تنشأ بسبب تطبيقها للقانون الجبائي بصورة مباشرة على المكلفين بالضريبة و التي تتعلق بحصر المجتمع الجبائي و فرض الجبائي و تحصيلها منهم.

- (1) - المنجد في اللغة و الأعلام ، دار المشرق ، بيروت طبعة رقم 27 سنة 1984 ، ص 801
- (2) - رمضان صديق: و إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة في تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية" دراسة مقارنة"، دار النهضة العربية ، القاهرة، مصر ، بدون رقم طبعة سنة 2006م ص08
- (3) - عثمان فريز خيرى فرج عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخلى بطريق الإنفاق ، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013م، ص. 08
- (4) - فارس السبتى، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008 م ، ص. 24

وفي هذا السياق يرى " باكر عمر " أنه "يكن تحديد المنازعة الضريبية بأنها مجموع القواعد و الوسائل التي تمكن من وجود حل القضية متنازع فيها تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة و الغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها القانون الضريبي".⁽¹⁾

فكلمة منازعة في الحقل الضريبي مفهوما محددًا و شاملا ، فهو يتضمن كل الأعمال و الإجراءات التي تهدف إلى إلغاء أو التخفيض الكلي أو الجزئي للضرائب التي تم إقرارها من طرف الإدارة الجبائية ضد المكلفين بالضريبة.⁽²⁾

ثانياً (- موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعات الجبائية.

سنحاول في هذا الفرع أن نبين موقف المشرع الجزائري و مدى أخذه بالتعريف الواسع أو الضيق للمنازعات الجبائية، فبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا للمنازعات الجبائية و إنما تطرق إلى شروطها، فباستقراء المواد المتعلقة بالمنازعات الجبائية لا نجد المشرع الجزائري قد أعطى تعريفا للمنازعات الجبائية، و إنما حدد شروط و مواعيد احتساب التقادم بخصوص النزاع الجبائي سواء ما تعلق بمنازعات الوعاء الجبائي أو التحصيل الجبائي أو حتى المنازعات أمام لجان الطعن الإدارية و حتى على مستوى القضاء.

بالنظر إلى المادتين 92 و 93 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م نجد أن المشرع الجزائري قد أخذ بالمفهوم الواسع للنزاع الجبائي، حيث اعتبر أن طلبات التخفيض المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى المصالح الضريبية المختصة و التي تتعلق بالإعفاء من الجباية المفروضة عليهم قانونا أو التخفيف منها نتيجة حالة ضيق الحال و التي تؤدي بهم إلى العجز عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة، أو حتى تلك التي يكون مضمونها الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية تكون من خلال تقديم شكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الجبائية و إرفاقها بالإندار . و في حالة عدم تقديم هذه الوثيقة، يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى⁽³⁾ .

ومن خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص الشروط اللازمة لاعتبار المنازعة ضريبية و تخضع الاختصاص القاضي الإداري.

1- حسين فريجة: "منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر" رسالة ماجستير معهد الحقوق و العلوم القانونية الجزائر سنة 1985م ، ص16

2 - حسين فريجة : "الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر" منشورات حلب، الجزائر ، سنة 1994 ص 25

3 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 93 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 ، ص. 37

الفرع الثاني : شروط المنازعة ضريبية

حتى يمكن القول اننا امام المنازعة ضريبية ينبغي ان تتوفر شروط اجرائية وقانونية كما سنحاول الالمام بها في هذه النقاط:

أولاً: أن يكون أحد أطرافها إدارة الضرائب أن المنازعة الضريبية التي تقوم بين طرفين ليس أحدهما إدارة الضرائب لا تعتبر منازعة ضريبية حتى ولو تعلقت بضريبة من الضرائب ، كالنزاع الذي يثور بين شريكين على براءة ذمة أحدهما من الضريبة وفقاً للعقد المبرم بينهما .

ثانياً: أن تتعلق المنازعة بعمل من أعمال الضريبة أي يجب أن تكون المنازعة متعلقة بعمليات تجديد وعاء الضريبة و تحصيلها و رقابتها وهو ما أكده المشرع الجزائري في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثاً: أن يكون المرجع فيها التشريع الضريبي أي أن يكون الخلاف دائراً حول تفسير القانون الضريبي أو تأويله أو تطبيقه على الوجه الصحيح، ومن ثم لا تعتبر منازعة ضريبية تلك التي تتعلق بتفسير القوانين الأخرى حتى ولو كانت مرتبطة بالأعمال الضريبية التي تختص بها الإدارة الضريبية، كالمنازعة بين الإدارة و المكلف بخصوص إصدار شيك لصالحها بدون رصيد⁽¹⁾.

الفرع الثالث : خصائص المنازعة الضريبية(2):

تتسم المنازعة الضريبية بعدد من الخصائص التي تميزها عن باقي المنازعات الأخرى أهمها:

أولاً: أن أحد أطرافها الدولة ممثلة في إدارة الضرائب، فلما كانت المنازعة الضريبية تتعلق غالباً بقرار تصدره الإدارة الضريبية فهو كغيره من القرارات الإدارية يتمتع بقرينة الصحة و يقع على من يدعي خلاف ذلك أن يقيم الدليل على صحة ادعائه

ثانياً: أن المنازعة الضريبية تتعلق بنشاط يمارسه المكلف، وبالتالي فان استمرار نظرها بالطريقة التي تنظر بها الدعاوى الأخرى التي تستغرق وقتاً طويلاً للفصل فيها يمكن أن يضر بمصلحة الدولة و المكلف، الأمر الذي يقتضى النظر في المنازعة الضريبية على وجه السرعة حتى تستقر المراكز الضريبية للمكلفين.

ثالثاً: أن إثبات الحق في المنازعة الضريبية يحتاج إلى وسائل الإثبات العادية التي يقررها القانون المدني و حيث لا يتصور أن يعلق حق الدولة يمين يؤديها المكلف أو

(1)- رمضان صديق إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقات الدولية " دراسة مقارنة دار النهضة العربية القاهرة، سنة 2006، ص 2
(2)- رمضان صديق ، مرجع سابق ، ص 22 و ما يليها

شهادة الشهود، فلا يقبل في المنازعة الضريبية إلا وسائل الإثبات الكتابية، ومن ثمة فإن الحق الضريبي يثبت بالأدلة، و المستندات، و القرائن و الخبرة التي يقبلها القضاء، والتي تكون بحق دالة على حق يدعيه الخصوم.

رابعاً: أن تسوية المنازعة الضريبية تتم على مرحلتين، مرحلة إدارية و أخرى قضائية، حيث جعلت معظم التشريعات الضريبية ومنها التشريع الجزائري التظلم الإداري وجوبيا قبل اللجوء إلى القضاء، فضلا عن وجود لجان إدارية تفصل في الطعن ضد قرار الإدارة الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء، وهو ما يميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الإدارية الأخرى، وهي التي تعرف لدى إدارة المصالح الضرائب بأنها " الطلبات الخاصة بتصحيح خطأ ناتج عن تأسيس الضريبة (حساب قاعدتها أو إجراء تحصيلها) أو الاستفادة من امتياز ضريبي قانوني لم يستفد منه⁽¹⁾ .

ومن هنا يمكننا تحديد أسباب النزاع الضريبي و الأهداف التي يرمي إليها

الفرع الرابع : أنواع المنازعات الجبائية.

تنقسم المنازعات الضريبية وفق العديد من المعايير التي يتم الاستناد إليها و من بين أنواع المنازعات الضريبية، مايلي ⁽²⁾ :

أولا : حسب نوع الجبائية.

وفق هذا المعيار تنقسم المنازعات الجبائية إلى منازعات متعلقة بالضرائب المباشرة و أخرى متعلقة بالضرائب غير المباشرة، فالضرائب المباشرة هي : التي تصيب بشكل مباشر المال و تقتطع منه بلا مقابل، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي تصل إلى الدخل أو المال بطريقة غير مباشرة و ذلك أثناء استعماله أو تداوله.

ثانيا : حسب المرحلة التي تمر بها الجبائية.

حسب هذا المعيار تقسم المنازعات الجبائية إلى منازعات مرتبطة بالوعاء الجبائي و أخرى مرتبطة بالتحصيل الجبائي، فمنازعات الوعاء الجبائي : هي المنازعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الجبائي المتخذ كأساس لحساب قيمة الجبائية الواجبة الأداء من المكلف بالضريبة.

أما منازعات التحصيل الجبائي هي : كل ما يرتبط بطرق التحصيل الجبائي، الملاحظ أن منازعات التحصيل الجبائي تنجر عن التحصيل الجبري و ليس التحصيل

(1)- رمضان صديق و مرجع السابق ص28
(2) - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، (مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،) 2015 ، ص. 72

الودي، فهذا الأخير يتم من خلاله إيفاء المكلف بقيمة الضرائب التي على عاتقه طواعية إلى الخزينة العمومية، أما منازعات التحصيل الجبري تنشأ بسبب امتناع المكلف عن سداد ديونه تجاه الخزينة العمومية.

ثالثاً : من حيث الجهة التي تعرض أمامها المنازعات الجبائية.

وفق هذا المعيار تنقسم المنازعات الجبائية إلى نوعين، إما أن تكون منازعات إدارية أو منازعات قضائية، فالمنازعات الجبائية الإدارية هي : التي يكون النزاع فيها معروضا أمام الإدارة الجبائية مصدرة القرار، حيث يقوم المكلف بالضريبة برفع التظلم إلى الجهة المختصة سواء كنا أمام منازعات الوعاء الجبائي أو كنا أمام منازعات التحصيل الجبائي، كما أن عرض المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن الإدارية و الذي يعتبر اختياريا يدخل ضمن المنازعات الإدارية.

أما المنازعات الجبائية القضائية هي : المنازعات التي تكون على مستوى القضاء، حيث أن المكلف بالضريبة يرفع نزاعه إلى المحكمة الإدارية و من ثم يرفعها إلى مجلس الدولة إن لم يكن الحكم الصادر من المحكمة الإدارية في صالحه، الملاحظ أن المشرع الجزائري يشترط لصحة رفع الدعوى الجبائية أمام القضاء الإداري وجوب الشكاية الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام الإدارة الضريبية (1) .

المطلب الثاني : أسباب المنازعات الجبائية و أهدافها.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعات الجبائية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية ، ثم نخصص الفرع الثاني للأهداف التي ترمي إليها.

الفرع الأول : أسباب المنازعات الجبائية

بالرجوع إلى مختلف القوانين الضريبية نلاحظ أن أسباب قيام المنازعة الضريبية هو الخلاف بين المكلف أو المدين و الإدارة الجبائية و الذي قد يتخذ إحدى الصور التالية :

- (1) - امتناع المكلف أو المدين (2) عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الجبائية من ضرائب
- (2) - عدم الاستفادة من امتياز ضريبي قانوني لم يستفد منه المكلف أو لم يطبق عليه.
- (3) - الخلاف الناتج عن خطأ مادي وقع خلال عمليتي تقدير وعاء الضريبة أو حسابها(3) .

(1) - يوسف قاشي، نفس المرجع، ص. 73
(2) - إذا كان في إطار الضرائب المباشرة يسمى الشخص مكلف . أما إذا كان في إطار الضرائب غير المباشرة يسمى الشخص مدينا ، راجع دا رابح قنطار "النزاع الجبائي ينشأ عن القضاء " وزارة العدل. الديوان الوطني للأشغال التربوية الجزائر العدد 53 سنة 1998م ص 21
(3)- انظر المادة 70 من قانون رقم 21-01 "المتضمن قانون الإجراءات الجبائية "

(4) - الخلاف الناتج عن دفع مبالغ مالية دون وجه حق نتيجة خطأ من المكلف استرجاع المبالغ دون وجه حق أو بصفة غير قانونية، غير أنه تتقدم دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق بمرور ثلاث سنوات تبدأ من يوم الدفع طبقاً لنص المادة 109 من قانون الإجراءات الجنائية⁽¹⁾.

و الأسباب التي تؤدي إلى المنازعات الجبائية تختلف من دولة إلى أخرى و من مكلف بالضريبة من جهة و من الإدارة الضريبية من جهة أخرى، و منه لا يمكن حصرها، ولكن يمكن تقسيمها إلى أسباب ترتبط بالتشريع و أسباب ترتبط بالإدارة الضريبية و أسباب أخرى ترتبط بالمكلفين بالضريبة، ولتفصيل ذلك حولنا الإحاطة بتلك الأسباب على النحو الآتي:

أولاً - أسباب مرتبطة بالتشريع الجبائي.

يمكن إرجاع أسباب المنازعات الجبائية المرتبطة بالتشريع الجبائي إلى ما يلي:

(1) - انحراف التشريع الجبائي عن القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الجبائية و مخالفة التشريع الجبائي لمبدأ العدالة الجبائية مما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحمل العبء الجبائي.

(2) - التعارض بين التشريع الجبائي و مختلف التشريعات ذات الصلة بالجبائية، في الواقع العملي نجد أن التشريع الجبائي يكون من خلال عدة قوانين و ذلك حسب نوع الجبائية المراد سنها، و نتيجة كثرة القوانين من جهة و كثرة التعديلات المدخلة على التشريع الجبائي من جهة أخرى كل ذلك يؤدي إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة، و عدم قيام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية مما يؤدي إلى نشوب النزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.

ثانياً - أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية.

تتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

(1) - تعسف أعوان الإدارة الجبائية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، و من أشكالها قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الجبائي أكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلائم مع القدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم القانونية أثناء فرض الجبائية و تحصيلها.

(2) - انتشار الظواهر السلبية في الإدارات العمومية بصفة عامة و الإدارة الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي و الإداري الذي يسري في الإدارة

(1)- انظر المادة 109 من نفس القانون . السلف الذكر

الضريبية، مما يؤدي إلى تفويض العملية المهنية لأعوان هذه الإدارة مما ينتج عنه محاباة لبعض المكلفين بالضريبة و مغالاة بخصوص الوعاء الجبائي و تحصيل الدين الجبائي من ذمة المكلفين بالضريبة إلى الخزينة العمومية.

ثالثا (- أسباب مرتبطة بالمكلفين بدفع الجبائية.

نقص الوعي الجبائي لدى المكلفين بدفع الضريبة مما يؤدي إلى عدم اوفائهم بالتزاماتهم تجاه الدولة، و هذا النقص سببه قلة الثقافة المالية لدى المكلف بالضريبة و في المجال الجبائي يتجلى في نقص الثقافة المالية و الوعي الجبائي في الإهمال الذي يقوم به المكلف تجاه التزاماته الجبائية (1).

الفرع الثاني : أهداف المنازعة الضريبية

منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في مقابل الإجراءات التنفيذية التي تتمتع بها الإدارة الضريبية الحق في تقديم طلب إرجاء(2) أو إلغاء دفع الضريبة أو تعديلها (مراجعة الضريبة)، وفقا للشروط التالية(3) :

- أن تكون الشكوى الضريبية قد قدمت إلى المديرية الولائية للضرائب في الآجال المنصوص عليها في المواد 72 و 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

- المطالبة صراحة من الاستفادة من إجراء إرجاء أو إلغاء دفع الضريبة .

- تحديد المبلغ أو على الأقل إبراز أسس التخفيض المطالب به - وفي حالة رفض الطلب من المكلف فإنه يمكنه رفع دعوى استعجاليه إلى المحكمة الإدارية وفقا الأحكام قانون الإجراءات المدنية(4).

1 - يوسف قاشي، نفس المرجع ، ص 73 ، 77 .
2 - انظر المادة 74 من قانون رقم 01-21 " المتضمن قانون الإجراءات الجبائية "
3 - محمد الحبيب مرحوم "إرجاء دفع الضريبة "مجلة مجلس الدولة (عدد خاص بالمنازعات الضريبية) . منشورات الساحل الجزائر سنة 2003 ص 50 و ما يليها
4 - حسين فريجة الاستعجالي " مجلة المدرسة الوطنية لإدارة العدد 26 المجلد رقم 13، العدد 02 سنة 2002 ص 36 و 37 و أيضا عزيز أمزيان ، مرجع سابق ص34 و

الفصل الثاني : المنازعات الجبائية أمام إدارة الضرائب.

إن الأهمية العملية لدراسة المنازعات الجبائية في جانبها الإجرائي راجع إلى التطور السريع الطارئ على مختلف القوانين، فمنذ دخول الجزائر اقتصاد السوق و المشرع الجزائري يحاول مسايرة تلك التحولات الطارئة في الميادين الاقتصادية و ذلك بتعديله للنصوص و بسنه لأخرى مما أدى إلى عدم الإلمام بهذه النصوص و الاطلاع على محتوياتها من طرف الموظفين و المكلفين بالضريبة من جهة، و من جهة أخرى غموض البعض من هذه القواعد القانونية و التي تحتاج إلى شرح و توضيح بواسطة تعليمات و مذكرات مما أدى كذلك إلى ظهور اختلافات في التطبيق من مديرية إلى أخرى، الشيء الذي يؤدي حتما إلى ظهور فوارق و اختلافات في فرض الضريبة، و الذي يعد أساس المنازعات القائمة بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة.

وبالرجوع إلى مختلف التشريعات الضريبية ، خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية الذي تضمن الإجراءات المتبعة في المنازعة الضريبية العائدة لاختصاص القضاء الإداري نلاحظ أن المشرع الجزائري على غرار المشرع المصري و الفرنسي ، قد أقر إجراءات للفصل في المنازعة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء و تتمثل في إجراءات إدارية حيث يقوم المكلف بتقديم شكوى إلى الإدارة الجبائية ، و تقديم طعن إلى اللجان الإدارية إن أراد المكلف ذلك قبل عرضه النزاع على المحكمة الإدارية و هو ما يميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات القضاء الكامل في القانون العام .

و على ضوء ما سبق يمكن التمييز بين نوعين من الإجراءات المتبعة في الفصل في المنازعة الضريبية ، إجراءات إدارية و إجراءات قضائية ، كما يمكننا التمييز أيضا بين نوعين من الإجراءات الإدارية، إجراءات إدارية إجبارية و أخرى اختيارية تتمثل الإجراءات الإدارية الإجبارية في تقديم شكوى (تظلم) ضد القرار الصادر عن الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء و إلا كانت دعواه مرفوضة شكلا أما الإجراءات الإدارية الاختيارية فتتمثل في تقديم طعن للجان الإدارية المحدثة خصيصا لذلك إذا أراد ذلك المكلف المشتكي⁽¹⁾.

وهدف المشرع من إلزام المكلف بالضريبة بإتباع هذه الإجراءات الإدارية قبل اللجوء للإجراءات القضائية هو :

1- تجنب إغراق المحاكم الإدارية بكمية كبيرة من المنازعات التي تجد لها حلا لها على المستوى إدارة الضرائب.

(1)- عمار معاشو و عزاوي عبد الرحمان " تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري ، دار الأمل تيزي وزو ، الجزائر ، الطبعة الثانية سنة 1999 ص

2- السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة و الإدارة على مستوى الولاية بعدما نفذ في مرحلة أولى بين المكلف بالضريبة و المفتشية بغية حصر فحوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء و ضمان حسن سيرها لاحقا.

3- إعطاء فرصة للإدارة لمراجعة قراراتها غير المشروعة لتجنب فضيحة الوقوف أمام القضاء كمدعى عليها، من أجل المحافظة على هيبتها و سمعتها أمام الرأي العام أو بالتالي فإن المنازعات الضريبية تبدأ من توجيهه أولا شكاية إلى إدارة الضرائب من طرف المكلف بالضريبة وهذا التظلم المسبق إجباري أمام إدارة قبل اللجوء إلى القضاء نظرا لخصوصية هذا النوع من النزاع.

و لمعالجة كل ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: منازعات الوعاء الجبائي.

المبحث الثاني: منازعات التحصيل الجبائي.

المبحث الثالث: المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن الإدارية.

المبحث الأول : منازعات الوعاء الجبائي.

أوجب المشرع الجزائري لهذا النوع من المنازعات التظلم الإداري المسبق، و منه فإن الدعوى القضائية في منازعات الضرائب لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبقة وجوبا بشكوى يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب، و نظرا للخصوصيات التي ميز بها المشرع الجزائري هذه المرحلة فإننا قمنا بتقسيم هذه المرحلة إلى مطلبين سنتناول في المطلب الأول الشكاية بنوع من التفصيل، أما في المطلب الثاني فسنتناول التحقيق في محتوى الشكاية و قرار المدير الولائي للضرائب.

المطلب الأول : الشكاية.

لقد نص المشرع الجزائري على إلزامية هذا الإجراء في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 م، و التي تنص بأنه يجب أن توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب و الحقوق و الغرامات المشار إليها في المادة 70 من نفس القانون حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة. يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

و منه قسمنا هذا المطلب إلى فرعين، سنتطرق في الفرع الأول إلى آجال تقديم الشكاية، أما في الفرع الثاني فسننتقل إلى شكل الشكاية و محتواها.

1 (- عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، عين مليلة الجزائر، 2005، ص. 11

الفرع الأول : آجال تقديم الشكاية كشرط شكلي

تخضع الشكاية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب حسب ما نص عليه المشرع الجزئري في مختلف القوانين الجبائية إلى شروط شكلية و آجال عامة و أخرى خاصة، و التي سنتعرض إليها كآآتي:

كأصل عام يشترط في المتظلم أن يرفع تظلمه الإداري خلال الآجال المنصوص عليها في القوانين الخاصة فإن لم توجد يرجع إلى القواعد العامة أي إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و الذي بصدد دراسة الشكاية في الميدان الجبائي فإنه يرجع بشأنها إلى القوانين الخاصة بها، و بالأخص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م التي تقضي بأنه في ميدان الضرائب، آجال تقديم الشكاية تختلف باختلاف موضوعها حيث أننا نجد نوعين من الآجال:

1/ الآجال العامة:

كقاعدة عامة تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر⁽¹⁾.

فالجداول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر فيفري 1997م يسري الآجل المحدد لرفع الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر 1998م، و هو ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15 جوان 1985م تحت رقم 42780 بخصوص قضية [خ.ع] ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، فوفقا لما هو ثابت في قضية الحال، فإن المدين بالضريبة سدّد دينه الضريبي بتاريخ 26 جانفي 1982م ، بعد التبليغ الذي استلمه في 28 ديسمبر 1981م ، في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23 أوت 1983م، أي بعد انقضاء الآجل المنصوص عليه قانونا، المحدد أساسا في 31 ديسمبر 1982م، صادقت عليه المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عندما صرّح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الآجال المحددة⁽²⁾.

2/ الآجال الخاصة الاستثنائية :

تتمثل في ما يلي:

أ / حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة: الآجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة.

(1) - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص. 12
(2) - عزيز أمزيان، نفس المرجع، ص. 12

ب / حالة الخطأ في توجيه الإنذارات : سواء أكان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف، فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف بالضريبة الإنذار الجديد.

ج / حالة التخفيضات الخاصة بالرسم العقاري : كالمنازعات التي تظهر فيها واقعة تمنح الحق في تخفيض الضريبة مثل تهديم عقار الخاضع للضريبة على الأملاك العقارية، توقف مصنع عن النشاط... الخ⁽¹⁾

الفرع الثاني : شكل الشكاية و محتواها.

أوجب المشرع الجزئري أن تقدم الشكاية في شكل معين و أن تحتوي على معلومات لكي تتمكن الإدارة من الاطلاع عليها و دراستها، و التي سنتطرق إليها كالاتي:

(1) - شكل الشكاية : وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية، وحددت شروط قبولها المتمثلة في:

أ- أن تكون الشكاية فردية . غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية⁽²⁾ .

ب - لا تخضع الشكاية لحقوق الطابع.

ج - يجب تقديم الشكاية منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة .

د - تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكاية :

(١) - ذكر الضريبة المعترض عليها.

(٢) - بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار . و في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكاية بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

(٣) - عرض ملخص لوسائل و استنتاجات الطرف.

(٤) - توقيع صاحبها باليد⁽¹⁾ .

1 - عزيز أمزيان ، نفس المرجع، ص. 13
2 - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، الحجار عنابة، 2008 - ص. 19 ،

2) - محتوى الشكاية:

يتمثل محتوى الشكاية فيما يلي:

أ - بالنسبة للضرائب المباشرة أوجب المشرع الجزائري أن تحتوي شكاية المكلف بالضريبة الموجهة إلى إدارة الضرائب على عرض موجز لطلباته و الأسانيد التي بنيت عليها، على أن يكون موضوعها متوافقا و طبيعة الضريبة المتنازع عليها.

ب - إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة، فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة بغرض إثبات خطأ الإدارة، و منه على المشتكي أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات في موضوع النزاع⁽²⁾ .

3) - **عبء الإثبات في المنازعة الضريبية** سنحاول ذكر بعض الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة، و ذكر بعض الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة الضريبية.

أ - بعض الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة:

-إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحات المكلف بالضريبة أو بناء على معطيات واردة في تصريحه.

-إذا كان الوعاء ناتج عن تصحيح واقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، بشرط أن تكون هذه التصحيحات قد بلغت للمكلف بالضريبة و أن يكون هذا الأخير قد أبدى موافقته عليها، أو لم يعترض على الآجال المحددة قانونا.

ب - بعض الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة الضريبية:

-إذا كانت الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مؤسسة على ضريبة يرجع تقديرها إلى الإدارة الضريبية دون الرجوع إلى تصريحات المكلف بالضريبة.

-إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف بالضريبة في الآجال المحددة للرد على اقتراح الإدارة الضريبية⁽³⁾ .

1) - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص. 29

2) - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص. 16

3) - عزيز أمزيان، نفس المرجع، ص. 17 - 16

المطلب الثاني : التحقيق في محتوى الشكاية و صدور قرار المدير الولائي للضرائب.

بعدما تطرقنا في المطلب الأول إلى آجال تقديم الشكاية و شكل الشكاية و محتواها، سنتطرق في هذا المطلب إلى إجراءات التحقيق في محتوى الشكاية في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى صدور اتخاذ القرار من طرف المدير الولائي للضرائب.

الفرع الأول : إجراءات التحقيق في محتوى الشكاية.

قبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح فإن المدير الولائي للضرائب يأمر مفتش الضرائب المختص إقليمياً بالتحقيق و جمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح، بحيث يمكن لمفتش الضرائب أن يلجأ إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في موضوع الشكاية خلال أجل لا يتعدى 15 يوم، كما بإمكانه أن يستدعي صاحب الشكاية للحصول على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المعروضة.

كما يمكنه إجراء تحقيقات في مكان فرض الضريبة، و له أيضا حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية و المؤسسات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعد في تحقيقه و حتى لدى الخواص المتعاملين مع هذا المكلف بالضريبة، و عند إنهاء مهمته يقوم بتحرير تقرير في الموضوع يرفع للمدير الولائي للضرائب و يبرز من خلاله رأيه المسبب و المدعم بالأسانيد و الوثائق بغرض حل النزاع المعروض من خلال الشكاية، دون أن يكون المدير الولائي للضرائب ملزماً بما توصل إليه مفتش الضرائب⁽¹⁾.

الفرع الثاني : صدور قرار المدير الولائي للضرائب.

بناء على التقرير الموقع من جانب مفتش الضرائب، يتولى المدير الولائي للضرائب إصدار قراره ليدخل ملف النزاع مرحلة متقدمة و حاسمة . و يتضمن القرار إما الرفض الكلي للشكاية أو الاستجابة لمضمون الشكاية، و حتى الاستجابة يمكن أن تتحقق كلياً أو جزئياً، و هو ما سنبينه فيما يلي:

(1) - حالة الرفض الكلي للشكاية : إذا أصدر قراره بالرد على الشكاية المسجلة على مستوى مديريته، تعين عليه تسبب رفضه للشكاية، و يحقق التسبب ضماناً و حماية لمدير الضرائب أولاً باعتباره الجهة الإدارية المصدرة لقرار الرفض . كما يحقق التسبب أيضاً حماية و ضماناً للمكلف بالضريبة فيطلع على جملة الأسباب التي أدت إلى رفض تظلمه . كما أن للتسبب فوائد أخرى بالنسبة للجنة الولائية للطعن و للقضاء أيضاً.

(2) - حالة الاستجابة لمضمون الشكاية : هنا من حيث المبدأ لا إشكال في الأمر طالما حقق للمكلف بالضريبة أهدافه بإجراءات بسيطة و غير مكلفة و سريعة . فإن كان المكلف قد سدد الضريبة المفروضة عليه فيتم اعتماد أسلوب المقاصة.

1 - عزيز أمزيان ، مرجع سابق، ص. 20

3) - تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب: تبليغ قرارات المدير الولائي للمعني أو وكيله بموجب رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، هذا التاريخ يأخذ بعين الاعتبار لحساب أجل الطعن في القرار الولائي أمام لجنة الطعن الإدارية⁽¹⁾.

المبحث الثاني : منازعات التحصيل الجبائي.

بعد مرحلة تحديد الوعاء الضريبي تأتي مرحلة تحصيل الضريبة بنقل قيمتها من ذمة المكلف بها إلى خزينة الدولة، و هناك طريقتين للتحصيل الضريبي فإما أن يكون التحصيل ودي و عن طواعية من المكلف الذي يقوم بتسديد ما عليه من قيمة الضريبة إلى خزينة الدولة، و إما أن يكون التحصيل جبري و هنا تلجأ الإدارة الضريبية إلى إتباع الطرق القانونية التي تكفل لها الحصول على الدين الضريبي من ذمة المكلف به، و تنتهي مرحلة التحصيل الودي بعد قيام الإدارة الضريبية بإرسال الإنذارات إلى المكلف بالضريبة و لا يستجيب لهذه الإنذارات.

و قد قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، سنتطرق في المطلب الأول إلى إجراءات التحصيل الجبائي، أما في المطلب الثاني سنتطرق إلى إجراءات المتابعة.

المطلب الأول : إجراءات التحصيل الجبائي.

لقد قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سنتطرق في الفرع الأول إلى إجراءات التحصيل الودية، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى إجراءات التحصيل الجبرية.

الفرع الأول : إجراءات التحصيل الودية.

التحصيل الودي للضريبة هو : إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف بالضريبة قصد تسديد مستحقاته الجبائية في الوقت المحدد طبقا للتنظيمات الجاري العمل بها، و هذه العملية تعني توجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية و القيام بعملية دفع الأموال المستحقة بنفسه و في الأجل المحددة.

و لقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 2 ماي 1995م أحكام التحصيل الودي للضريبة، حيث أوجبت على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمكلفين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الجبائية⁽²⁾.

الفرع الثاني : إجراءات التحصيل الجبرية.

1 - عمار بوضياف، القسم الثاني الجوانب التطبيقية للمنازعات الإدارية نماذج من الدعاوى الإدارية ، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013 م ، ص. 369
2 - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، (دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجازنر، 2011 ، ص. 25

تمارس إدارة الضرائب التحصيل الجبري للضريبة محل النزاع من خلال إتباع الطرق القانونية التي تكفل لها الحصول على الدين الضريبي من ذمة المكلف به، و تنتهي مرحلة التحصيل الودي للضريبة بعد قيام الإدارة الضريبية بإرسال الإنذارات إلى المكلف بالضريبة و لا يستجيب لهذه الإنذارات.

و سوف نتطرق في هذا الفرع إلى الغلق المؤقت للمحل، كما سنتطرق إلى الحجز الإداري، و سوف نتطرق أيضا إلى بيع المحل.

أولا : الغلق المؤقت للمحل.

إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه، أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي و العون المكلف بالمتابعة بتنفيذ قرار غلق المحل⁽¹⁾.

سوف نتطرق هنا إلى أسباب الغلق المؤقت للمحل، و سوف نتطرق أيضا إلى منازعة قرار الغلق المؤقت للمحل.

1 - أسباب الغلق المؤقت للمحل.

تفرض الضرائب عادة على كل المحلات التجارية متى كان الشخص يمارس نشاطا مربحا، ففي حالة تأخر التاجر عن تسديد ما عليه من ديون ضريبية تلجأ مصلحة الضرائب إلى فرض غرامات تهديدية عن كل يوم تأخير، رغبة منها في إجبار المكلف بالضريبة بتبرئة ذمته تجاهها، ورغم ذلك نلاحظ أنّ المكلفين بالضريبة يسلكون سبلا غير قانونية و اللجوء للطرق الاحتيالية بهدف تجنب تسديد الديون⁽²⁾.

بحيث إذا بلغ المكلف بالضريبة بجدول التّحصيل وبعد التنبيه دون محاولة منه لتبرئة ذمته تجاه مديرية الضرائب بالولاية، تلجأ هذه الأخيرة إلى التّحصيل الجبري عن طريق إصدار قرار بغلق المحل التجاري أو المهني مؤقتا، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2003/11/18م باعتبار أنّ الغلق الإداري للمحلات هو من إجراءات التحصيل الجبري تتخذه إدارة الضرائب متى كان الدين ذو طابع ضريبي طبقا لأحكام المادة 392 الفقرة رقم 04 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁽³⁾.

2 - منازعات قرار الغلق المؤقت للمحل.

1 - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، (دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجازنر، 2011، ص. 25
2 - فضيل كوسة، نفس المرجع، ص. 26
3 - فضيل كوسة، نفس المرجع، ص. 26

خولَ المشرع للمكلف بالضريبة حق الطّعن في قرار الغلق المؤقت أمام القاضي الإداري وفقا للمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م، و ذلك للاعتراض على قرار الغلق المؤقت من خلال تقديم طلب رفع اليد⁽¹⁾، بموجب عريضة تقدّم إلى قاضي الاستعجال⁽²⁾، الذي يقوم باستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعها وفقا لأحكام المواد من 929 إلى 930 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽³⁾، مع مراعاة نص المادة 948 من نفس القانون، علما أن تقديم الطّعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2001/02/19م " حيث أن النزاع يتعلق بإلغاء المقرر رقم 33 الصادر في: 1996/06/10م عن مديرية الضرائب وهران الذي يتضمن غلق المحل التجاري بـ 73 شارع جون شيباني . و لكن ثابت و غير منازع أن المستأنف لم يسدد الدين بذمته. وبما أن السيد [ب.ع.] يمارس التجارة في المحل موضوع الغلق، لإدارة الضرائب حق الحصول على الضريبة عن طريق حجز ممتلكات المكلف بالضريبة وفقا للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة.

ثانيا : الحجز الإداري.

يعرف الحجز الإداري بأنه : "الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع الأشياء الخاضعة للضريبة بحوزتها و من ثم بيعها، بهدف تحصيل حقوقها⁽⁴⁾، بموجب قرار صادر من المدير الولائي للضرائب"، وانطلاقا منه تباشر إدارة الضرائب الحجز على أموال المكلف بالضريبة ضمن الشروط و الإجراءات المنصوص عليها في المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م، و يكون الحجز ما للمدين لدى الغير.

و سوف نتطرق هنا إلى الطبيعة القانونية للحجز الإداري، و سوف نتطرق أيضا إلى سلطة إدارة الضرائب في الحجز الإداري، و نتطرق أيضا إلى إجراءات الحجز الإداري، كما سنتطرق أيضا إلى منازعة الحجز الإداري.

1 - الطبيعة القانونية للحجز الإداري.

يقصد بالطبيعة القانونية للحجز الإداري تكييفه في إطار قانوني معين، و لقد اختلف الفقه الإداري حول الطبيعة القانونية للحجز الإداري، و هو ما سنتطرق إليه فيما يلي:

أ) - الطبيعة الإدارية للحجز الإداري : ذهب الفقه الإداري إلى أن الحجز الإداري ذو طبيعة إدارية، مستندا في ذلك إلى أساس الحق في الحجز الإداري سند التحصيل و

1 - فضيل كوسة، نفس المرجع، ص. 27

2 - تنص المادة 925 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير استعجالية عرضا موجزا للوقائع و الأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للقضية . " تنص المادة 926 من نفس القانون " يجب أن ترفق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض آثاره، تحت طائلة عدم القبول، بنسخة من عريضة دعوى الموضوع. "

3 - تنص المادة 929 من نفس القانون " : عندما يخطر قاضي الاستعجال بطلبات مؤسسة وفقا لأحكام المادة 919 أو المادة 920 أعلاه، يستدعي الخصوم إلى الجلسة في أقرب الأجل و بمختلف الطرق.

4 - أحمد أبو الوفاء، إجراءات التنفيذ، (بدون دار النشر، الطبعة الثانية، الإسكندرية)، 1972 ، ص. 869

قرار المدير الولائي للضرائب الذي يحل محل السند التنفيذي القضائي⁽¹⁾، و يترتب على ذلك أن أي تظلم من طرف المكلف بالضريبة لا يكون أمام القضاء إلا بعد إجرائه أي أن رقابة القاضي لاحقة عليه و منه يخضع قرار المدير الولائي للضرائب إلى إجراءات الصحة و البطلان وفق المعايير المقررة في قانون الإجراءات الجبائية.

(ب) - الطبيعة الإجرائية للحجز الإداري: يذهب الفقه الإجرائي السائد، و هو ما يريجه الدكتور "فضيل كوسة" إلى أن الحجز الإداري له طبيعة إجرائية شأنه في ذلك شأن الحجز القضائي المنظم في قانون الإجراءات الجبائية و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و يترتب على التكليف خضوع الحجز للقانون الخاص الذي ينظمه أو يتم تطبيق قواعد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من حيث الصحة و البطلان و منازعات التنفيذ، و منه فإن الحجز الإداري يباشر بواسطة إدارة الضرائب الدائنة ليسهل عليها تحصيل ديونها المستحقة من المكلف بالضريبة.

و يعتبر هذا النظام أكثر اختصارا و سرعة في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية، لتغليب مصلحة الخزينة العمومية على مصلحة المكلف بالضريبة يؤدي إلى تحصيل حقوق و مستحقات الخزينة العمومية وفقا للمادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية حتى لا تتعرض للضياع، و من ناحية أخرى وظيفة إدارة الضرائب تقتضي منها تنفيذ تصرفاتها مباشرة ما لم يوجد استثناء يلزمها باللجوء إلى القضاء الإداري⁽²⁾.

(2) - سلطة إدارة الضرائب في الحجز الإداري.

تعتبر إدارة الضرائب الجهة الدائنة في الحجز الإداري و هي التي تباشر و تشرف على إجراءاته وفقا لأحكام المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، و منه لا يتدخل القاضي عند حدوث منازعة في التنفيذ و لا يشرف على إجراء الحجز الإداري.

و يجب أن يباشر الحجز الإداري ضد ذي صفة، أي أن يكون المكلف بالضريبة هو الشخص المدين عند حلول آجاله وفقا لأحكام المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية، لكن المكلف بالضريبة الوارد اسمه في سند الحجز الإداري قد يتوفى فيحصل الحجز الإداري على وراثته أو على من أوصى له بجزء أو كل التركة أو من يمثله قانونا، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2005/11/22 م " حيث أنه بالرجوع إلى المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁽⁴⁾ الواردة ضمن الأحكام الخاصة بالتحصيل، و لكن ثابت من الملف أن إدارة الضرائب وجهت

1 (- فضيل كوسة، مرجع سابق، ص. 33

2 (- فضيل كوسة، مرجع سابق، ص. 35

3 (- تنص المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 : "

1/ تحصل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

2/ يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط. و يبين هذا التاريخ في الجدول و كذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.

(4) -

للمستأنف عليه [ع.ع] إلزاماً مؤخراً في: 2002/09/14م من أجل تحصيل الضريبة الخاصة بالجدول الفردي رقم 402 الذي يعني السنة الضريبية 2001 و المتضمن مبلغ 611،170،016،25 دج يخص النشاط التجاري للمكلف بالضريبة⁽¹⁾، و يخضع سند الحجز الإداري لشروط شكلية و موضوعية، سنتناولها فيما يلي:

أ : التبليغ. وهو : "إعلام المكلف بالضريبة أو المدين المتخلف عن دفع الضريبة بوجوب تسديد ما هو مترتب عليه من دين تجاه إدارة الضرائب"، و يجب أن يشتمل التبليغ على إنذاره بالوفاء طبقاً لأحكام المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية لجدول التحصيل طبقاً لأحكام المادة 143 من نفس القانون، فإذا لم يلتزم المكلف بالضريبة بدفع مستحقات الخزينة العمومية فإن الحق المترتب لإدارة الضرائب يستوفى جبراً منه⁽²⁾.

ب : محل الحجز الإداري. محل الحجز الإداري هو " : مال المكلف بالضريبة المراد حجزه من منقولات أو عقارات ووضعه تحت يد إدارة الضرائب، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2005/06/21 م " حيث أن مديرية الضرائب المستأنفة تدفع بصحة الحجز الواقع على المحل التجاري المملوك للسيد [ن . ط] و المؤجر لابنه و ذلك لأنه أصبحت القاعدة التجارية ملكاً للمستأجر بالنظر إلى مدة الإيجار البالغة تسع سنوات، و منه تشكل القاعدة التجارية ضماناً لتحصيل الدين الجبائي الواجب الدفع من طرف الابن [ن.ز]، و لثبوت التواطؤ بين المستأجر و المؤجر طبقاً لأحكام المادة 347 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁽³⁾.

ج - إجراءات الحجز الإداري.

يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري، و التي تتمثل فيما يلي:

(1) - يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها طبقاً لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية، و المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و المادة 644 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽⁴⁾.

1 - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص. 36

2 - فضيل كوسة، نفس المرجع، ص. 38

3 - تنص المادة 347 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " يتحمل مالك المحل التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال هذا المحل التجاري."

4 - تنص المادة 644 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " :

أ / إذا لم يتم الحجز في يوم واحد جاز إتمامه في اليوم الموالي، و على المحضر القضائي أن يتخذ من الإجراءات ما يلزم للمحافظة على الأموال المحجوزة و الأموال المطلوب حجزها إلى أن يتم محضر الجرد و الحجز.

ب / إذا اقتضى الحال الاستمرار في إجراءات الحجز بعد أوقات العطل الرسمية، أو صادف اليوم الموالي عطلة رسمية جاز للمحضر القضائي إتمام الحجز دون ترخيص من رئيس المحكمة.

ج / يجب أن ينوه في محضر الحجز عن تاريخ و ساعة بدايته و تاريخ و ساعة إنهائه تحت طائلة القابلية للإبطال."

٢-) أن يكون المال المراد الحجز عليه منقولاً مادياً، فإذا كان عقاراً بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري، أما إذا كان المال المراد الحجز عليه منقولاً غير مادياً كأن يكون حقاً للمدين في ذمة الغير فيخضع لحجز ما للمدين لدى الغير⁽¹⁾.

٣-) عدم التعسف في الحجز الإداري، فينبغي أن يكون الحجز الإداري لأموال المدين في حدود مديونيته.

٤-) الأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذياً، لذا ينبغي اتخاذ مقدمات و إجراءات لاستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب و تبليغه الإنذار بالدفع، و يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه طبقاً لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

3) - أنواع إجراءات الحجز الإداري. يوجد نوعين من إجراءات الحجز الإداري، تتمثل فيما يلي:

أ) - إجراءات حجز المنقول إدارياً.

يقصد بها الحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة أو في حيازة من يمثله، بهدف بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، و يحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانوناً أو المحضر القضائي، و تتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية⁽³⁾.

ب) - إجراءات الحجز على العقار.

تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة طبقاً لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية بمجرد توفر وجوب التحصيل، يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، و يجب مراعاة الأحكام العامة للحجز الإداري و أهمها سند الحجز و هو القرار الصادر من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، و يتم الحجز على العقار بموجب الإجراءات التالية:

أ) - انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار و يمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسباً في حالة عدم وجود المدين، أو في حالة رفضه دخول أعوان الجهة الحاجزة ثم يتبع أعوان التنفيذ إجراءات من حيث الانتقال و تحرير محضر حجز العقار، و يشمل البيانات الأساسية لهذا العقار و يجب أن تكون بيانات العقار في

1) - عمارة بلغيث، التنفيذ الجبري و إشكالاته " دراسة تحليلية، مقارنة، لطرق التنفيذ و إجراءاته و منازعاته"، دار العلوم للنشر و التوزيع، الحجار عنابة، 2004 - ، ص. 87

2) - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص. 42، ص. 43.

3) - فضيل كوسة، نفس المرجع، ص. 44.

محضر حجزه كافية من حيث وصفه مساحته و حدوده، رقمه أو القطعة الأرضية كما هو في السجل العقاري إن كانت مشهورة.

ب) - لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر حجز العقار حجرا إداريا، إلا أنه ينبغي ذلك خصوصا في الأحياء ، و المدن، و المناطق التي يوجد فيها مكتب السجل العقاري⁽¹⁾ .

4) - منازعات الحجز الإداري.

منازعات الحجز الإداري هي : المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري بهدف إلغاء الحجز أو وقف الإجراءات الناشئة عنه، و قد استقر الفقه على أن هذا النوع من المنازعات هو من اختصاص القاضي الإداري المختص في الأمور المستعجلة الذي له الولاية الكاملة دون غيره، ومنه نكون بصدد دعوى استعجالية⁽²⁾ .

ثالثا : بيع المحجوزات.

تعتبر هذه المرحلة آخر مرحلة من مراحل التحصيل الضريبي، حيث يكون البيع الجبري في المحجوزات الإدارية من طرف إدارة الضرائب طبقا لأحكام المادة 151 الفقرتان الأولى و الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، و يتم أيضا طبقا لأحكام المادة 152 من نفس القانون.

و الهدف من البيع هو : الحصول على مبالغ تستوفي بموجبها إدارة الضرائب حقها من ثمن الأموال المحجوزة، و فقا لما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2001/07/30م، " حيث أن المستأنفة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة وهران دائنة لشركة - صوراس بمبلغ 5.179.414.00 دج مقابل بيعها لها عددا من السيارات الصناعية، حيث أن شركة صوراس تم حلها قبل أن تسدد ديونها إلى المستأنفة، و نتيجة لذلك أصدر القسم التجاري حكما بتاريخ: 1996/02/23م، قضى فيه بإلزام شركة صوراس بتسديد مبلغ 5.179.414.00 دج إلى المستأنفة، حيث بعد تنفيذ الحكم المذكور من طرف المستأنفة و قيامها بحجز منقولات شركة صوراس و بيعها بالمزاد العلني من طرف محافظ البيع بالمزاد، و بعد بيع المنقولات تم إشعار محافظ البيع بالمزاد بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة من طرف قابض الضرائب للحاجز من الغير للأموال المخصصة لصالح الخزينة العمومية، و على إثر ذلك وضعت إدارة الضرائب يدها على المبلغ في حساب محافظ البيع بالمزاد فالتمست المستأنفة رفع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمزاد العلني⁽³⁾ .

رابعا : منازعات بيع المحجوزات.

1) - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص، ص46 ، 45 .

2) - فضيل كوسة، نفس المرجع، ص. 52

3) - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص، ص62 ، 60 .

اتقر القضاء الإداري في مجال الضرائب على إلزامية رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الاستعجالية، وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2002/01/28م " حيث أن المستأنف عليه رفع دعوى في الموضوع ضد المبلغ و قيمة الضريبة المفروضة عليه و أن قاضي الموضوع لم يفصل بعد في النزاع.

حيث أن إدارة الضرائب و قبل الفصل في الموضوع بصفة نهائية قامت بإجراءات الحجز على المحل.

حيث أن المستأنف رفع دعوى أمام القاضي الإداري المختص بالفصل في الأمور الاستعجالية ملتصقا رفع الحجز إلى غاية الفصل في الموضوع⁽¹⁾.

المطلب الثاني: إجراءات المتابعة.

إن الشكايات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بالمتابعات التي يباشرها قابض الضرائب ضدهم قصد تحصيل أموال الخزينة العمومية، يمكن أن تكتسي إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة، أو شكل اعتراض على التحصيل القسري.

و منه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سوف نتطرق في الفرع الأول إلى الاعتراض على إجراءات المتابعة، أما في الفرع الثاني سوف نتطرق إلى الاعتراض على التحصيل القسري.

الفرع الأول : الاعتراض على إجراءات المتابعة.

إن الاعتراض الذي يقوم به المكلف بالضريبة ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب يهدف إلى تحصيل الديون الجبائية.

و منه قمنا بتقسيم هذا الفرع إلى الاعتراض على سند المتابعة أولا، و طلب إيقاف التسديد ثانيا.

أولا : الاعتراض على سند المتابعة.

يعد كل سند يتعلق بالمتابعة كأنه قد تم تبليغه ليس لتحصيل القسط الواجب تحصيله عن الحصص المقيدة فيه فحسب، بل حتى لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل استحقاقها قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه طبقا لأحكام المادة 148 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

1 - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص. 71

2 - فضيل كوسة، نفس المرجع، ص. 83

لكن استثناء يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على سند المتابعة بشرط أن يكون مستوفيا للبيانات التالية : إمضاء المحاسب، اسم و لقب عون المتابعة، اسم الشخص الذي سلّم له السند و طبيعة المحضر.

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⁽¹⁾ .

ثانيا : طلب إيقاف التسديد.

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في تقديرها للضريبة أو إجراءات التسديد، و بصفة عامة مهما كان موضوع المنازعة لا توقف التسديد إلا بأمر صادر من قاضي الاستعجال.

و بالرغم من امتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له قانون الإجراءات الجبائية، إلا أن هذه الإجراءات تخضع لرقابة القاضي الإداري دائما، و ذلك يتضح من خلال قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 1998/11/09م و بالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على هذه الإجراءات و منحه أيضا الحق في تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الاستعجالي، وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ : 2005/03/08م⁽²⁾

الفرع الثاني : الاعتراض على التحصيل القسري.

إن الاعتراض على التحصيل القسري يمس أساسا بالموضوع و يتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به، و منه الاعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها.

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⁽³⁾ .

المبحث الثالث : المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن الإدارية.

1 - فضيل كوسة، نفس المرجع، ص. 83

2 - فضيل كوسة، نفس المرجع، ص. 85

3 - عزيز أمزيان ، مرجع سابق، ص. 29

تخضع المنازعات الجبائية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان الطعن الإدارية قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية، حيث تختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب.

فالمشرع الجبائي أحدث هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين المكلف بالضريبة و بين الإدارة الضريبية التي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة و التحصيل الضريبي و فرض العقوبات و الغرامات المتعلقة بذلك، إلا أن اللجوء لهذه اللجان جعله المشرع الجبائي اختياريا حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعمل هذا الحق أو يتنازل عنه و يلجأ مباشرة إلى السلطات القضائية للطعن في قرار المدير الولائي للضرائب، غير أنه إذا اختار المكلف بالضريبة هذا المسلك و لجأ إلى القضاء مباشرة فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إلى اللجان السالفة الذكر.

و منه قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، سنتطرق في المطلب الأول إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال، أما في المطلب الثاني سنتطرق إلى الطعن الولائي.

المطلب الأول : لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال.

يحق للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى لجان الطعن لاستدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها، و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽¹⁾، و منه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى ثلاث فروع، سنتطرق في الفرع الأول إلى لجنة المديرية الجهوية للطعن، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى اللجنة الولائية للطعن، أما في الفرع الثالث سنتطرق إلى اللجنة المركزية للطعن.

الفرع الأول : لجنة المديرية الجهوية للطعن.

تنشأ لدى كل مدي رية جهوية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال.

و منه قمنا بتقسيم هذا الفرع إلى تشكيلة لجنة المديرية الجهوية للطعن و سير عملها أولا، و إلى اختصاصات لجنة المديرية الجهوية للطعن ثانيا.

أولا : تشكيلة لجنة المديرية الجهوية للطعن و سير عملها.

1 (- حسين طاهري ، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية القانون رقم 21 - 01 - المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر 2001 ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005 ، ص 12.

طبقا للمادة 81 مكرر فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م، فإنها تتشكل من:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة، برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب، برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل(1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد، يمكن اللجنة أن تعين إذا اقتضت الحاجة خبير موظفا يكون له صوت استشاري، توكل مهام كل من كاتب اللجنة و مقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب (1) .

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات المهنية.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر، و لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، و في حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، و تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثانيا : اختصاصات لجنة المديرية الجهوية للطعن.(2)

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال عشرين مليون دينار (20.000.00دج) و يقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.00 دج) و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

1 - المادة 81 مكرر فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 48 فقرة 2 من القانون رقم - 16 / 14 يتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، الجريدة الرسمية، العدد 77، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016 ، ص 33 .
2 - المادة 81 مكرر فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص. 33

كما تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، و لهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها

الفرع الثاني : اللجنة الولائية للطعن.

تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال.

و منه قمنا بتقسيم هذا الفرع إلى تشكيلة اللجنة الولائية للطعن و سير عملها أولا، و إلى اختصاصات اللجنة الولائية للطعن ثانيا.

أولا : تشكيلة اللجنة الولائية للطعن و سير عملها.

طبقا للمادة 81 مكرر فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م، فإنها تتشكل من:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.
- عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لديهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد، يمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري، توكل مهام كل من كاتب اللجنة و مقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب⁽¹⁾.

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

1 - المادة 81 مكرر فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 48 فقرة 2 من القانون رقم - 16 / 14 يتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، ص، ص، ص 32، 33.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر، و لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، و في حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، و تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثانيا : اختصاصات اللجنة الولائية للطعن.

تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار 20.000.000 (دج) و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

كما تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، و لهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها⁽¹⁾.

الفرع الثالث : اللجنة المركزية للطعن.

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال.

و منه قمنا بتقسيم هذا الفرع إلى تشكيلة اللجنة المركزية للطعن و سير عملها أولاً، و إلى اختصاصات اللجنة المركزية للطعن ثانياً.

أولاً : تشكيلة اللجنة المركزية للطعن و سير عملها.

طبقاً للمادة 81 مكرر فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م، فإنها تتشكل من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً، رئيساً.
- ممثل (1) عن و وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن و وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.

1 - المادة 81 مكرر فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص، ص33 ، . 32

- ممثل (1) عن وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن الغرفة التجارية للتجارة و الصناعة.
- ممثل عن (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات.

في حالة الوفاة أو الاستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد، يمكن للجنة أن تعين إذا اقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري، يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفته مقرراً للجنة.

تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام للضرائب أعضائها (1)، وتجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، و في حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين (20) يوماً من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثانياً : اختصاصات اللجنة المركزية للطعن.

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأياً حول ما يأتي:

- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات التي سبق و أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار 70.000.000 (دج) و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، و لهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ الاجتماع.

1 - المادة 81 مكرر فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 48 فقرة 2 من القانون رقم - 16
14 يتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، ص. 34

و يمكن للجنة كذلك أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي⁽¹⁾.

المطلب الثاني : الطعن الولائي.

تتلقى السلطة الإدارية طبقا للقوانين و التنظيمات المعمول بها طلبات تلتزم من حضرتها بصفة ولائية الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية، و ذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة، كما أنها طبقا للقوانين و التنظيمات في طلبات المدين الملتزم بها جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة أو في حكم الملغاة أو الحصول على إبراء من المسؤولية.

و منه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سنتطرق في الفرع الأول إلى طلبات المكلفين بالضريبة، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى طلبات قابضي الضرائب.

الفرع الأول : طلبات المكلفين بالضريبة.

تنص المادة 93 على ما يلي:

1 - يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتسوا بالإعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة.

- و يمكنهم أيضا أن يلتسوا بالإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتبع رضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.

- يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة و إرفاقها بالإنذار، و في حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى.

- و يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعني الضرائب و الرسوم المخصصة لميزانية البلديات⁽²⁾.

(1) - المادة 81 مكرر فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص. 34
(2) - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، و وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 93 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص. 37

- تمنح هذه الإعفاءات أو التخفيضات إلى المدين بالرسم حسن النية تبعا لعناصر البحث عنها في مواظبته العادية بالنظر لالتزاماته الجبائية و كذا الجهود المبذولة من طرفه ليتخلص من ديونه.

- لا يمكن للإدارة الجبائية أن تمنح في حالة الغش تخفيض أو تخفيف الضرائب و الغرامات و العقوبات الجبائية التي يتعرضون لها في المجال الجبائي.

(2) - تعين هذه الطلبات مع مراعاة الحدود و الشروط الآتية:

- في مجال الرسوم على رقم الأعمال لا تكون الغرامات المعدة تطبيقا للمادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال موضوع الإعفاء الولائي كليا أو جزئيا من طرف الإدارة.

- لا يمكن التماس تخفيض أو تخفيف الغرامات في مجال الرسوم على رقم الأعمال من طرف المدين بالرسم إلا بعد تسديده للحقوق الأصلية.

- يجب أن لا يكون للتخفيضات في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة، الممنوحة من طرف الإدارة أثر إرجاع الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم أقل من مبلغ تعويض التأخير الذي سيكون مستحقا إذا ما طبقت أحكام المادة 540 من هذا القانون⁽¹⁾.

(3) - تخول سلطة البت في شكاوى المكلفين بالضرائب:

- للمدير الجهوي المختص إقليميا بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف 5.000.000 دج.

- لمدير الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف أقل أو يساوي 5.000.000 دج⁽²⁾.

تنص المادة 93 مكرر على ما يلي:

(1) - يمكن للإدارة بصيغة تعاقدية قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية. تخول سلطة الفصل في هذه الطلبات إلى:

(1) - المادة 93 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص. 37
(2) - المادة 93 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص، ص38 ،. 37

- المدير الولائي للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة من هذا القانون، عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية و العقوبات موضوع التماس التخفيض المشروط أو يساوي مبلغ 5.000.000 دج.

- المدير الجهوي للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة 93 من هذا القانون، عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية و العقوبات موضوع التماس التخفيض المشروط، مبلغ 5.000.000 دج.

(2) - من أجل الاستفادة من هذا التدبير، يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة يلتمس من خلاله التخفيض المشروط.

- تبلغ الإدارة الجبائية في أجل أقصاه ثلاثون يوماً (30) اقتراح التخفيض المشروط إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام، يبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض و كذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي، و يمنح أجل ثلاثين (30) يوماً للمكلف بالضريبة من أجل إبداء قبوله أو رفضه.

- في حالة قبول المكلف بالضريبة فإنه يبلغ بقرار التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام.

(3) - عندما يصبح التخفيض المشروط نهائياً بعد استيفاء الالتزامات المدونة به و موافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات و العقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها⁽¹⁾.

الفرع الثاني: طلبات قابضي الضرائب.

تنص المادة 94 على ما يلي :

(1) - يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا ابتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل، وتحدد أسباب و حجج عدم قابلية التحصيل عن طريق التنظيم.

إن الإدراج في حكم عديم القيمة لا أثر له سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته، و لكنه لا يبرئ ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم إذا تيسر حالهم من جديد، طالما لم يتم التقادم، وتخول سلطة البت في

1) - المادة 93 مكرر الفقرة 1 و 2 و 3 من قانون الإحاراءات الجبائية، نفس المرجع، 38

الطلبات إلى المدير الجهوي للضرائب و إلى مدير الضرائب للولاية حسب الكيفيات و درجة الاختصاص المحددة في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة، يصدر حكم الإلغاء من طرف مدير الضرائب بالولاية.

(3) - لا يجوز أن تكون موضوع الطلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية إلا الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف⁽¹⁾.

الفصل الثاني: المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري.

1 - المادة 94 الفقرة 1 و 2 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص. 38

بعدها تطرقنا في الفصل الأول من هذه المذكرة إلى المنازعات الجبائية أمام إدارة الضرائب، سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري، حيث أن ذلك يرتبط بجملة من الشروط الواجب توافرها لقبول الدعوى.

و منه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: المنازعات الجبائية أمام القضاء الاستعجالي.
المبحث الثاني: المنازعات الجبائية أمام المحاكم الإدارية.
المبحث الثالث: المنازعات الجبائية أمام مجلس الدولة.

المبحث الأول : المنازعات الجبائية أمام القضاء الاستعجالي.

لقد أحجم المشرع الجزائري عن تعريف القضاء الاستعجالي تاركا ذلك للفقهاء و القضاء، فقد عرفه جانب من الفقهاء بأنه " قضاء وقتي يهدف إلى حماية قضائية وقتية."

في حين عرفته محكمة النقض المصرية بقولها " يقوم اختصاص القضاء المستعجل بالدعوى المستعجلة على توافر الخطر و الاستعجال الذي يبرر تدخله لإصدار قرار وقتي يراد به رد عدوان يبدو للوهلة الأولى أنه بغير حق، و منع خطر لا يمكن تداركه أو يخشى استعجاله إذا ما فات الوقت... " (1).

و منه قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، سنتطرق في المطلب الأول إلى الشروط الشكلية للدعوى الاستعجالية، أما في المطلب الثاني سنتطرق إلى الشروط الموضوعية للدعوى الاستعجالية، أما في المطلب الثالث سنتطرق إلى الجهة المختصة بالفصل في الدعوى.

المطلب الول :: الشروط الشكلية ول الموضوعية للدعوى الاستعجالية.

لكي يتم قبول الدعوى أمام القضاء الاستعجالي لابد من توافر مجموعة من الشروط التي من بينها الشروط الشكلية، و منه سنقوم بتقسيم هذا المطلب إلى ثلاث فروع، حيث سنتطرق في الفرع الأول إلى الشروط الشكلية للدعوى الاستعجالية، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى الشروط الموضوعية للدعوى الاستعجالية.

الفرع الأول :: الشروط الشكلية للدعوى الاستعجالية.

1 - لحسين بن شيخ آت ملويا، المنعق في قضاء الاستعجالي: الإداري [دراسة قانونية، فقهية وقضائية مقارنة]، (دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر)، 2007، ص. 12.

و هي نفس شروط قبول أي دعوى إدارية، الواردة في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و التي سنتطرق إليها من خلال ما يلي:

أولاً : شرط المصلحة.

يجب أن تكون لرافع الدعوى المستعجلة مصلحة في رفعها تكريسا لمبدأ " لا دعوى بغير مصلحة" ، يعني ذلك أنه يتعين أن يكون لرافع الدعوى منفعة قانونية يتحصل عليها من وراء رفع هذه الدعوى سواء أكانت هذه المنفعة مادية أو أدبية ذات قيمة كثيرة أم قليلة.

و الأصل أن تكون مصلحة رافع الدعوى قائمة حتى تقبل دعواه أي أن يكون حق رافع الدعوى المستعجلة قد اعتدي عليه حقا أو حصلت منازعة بشأنه فيتحقق المبرر للانتجاء إلى القضاء، لكن استثناء يجوز قبول الدعوى رغم أن المصلحة محتملة و ذلك بغرض دفع ضرر محقق، فيجوز قبول إثبات الحالة المستعجلة رغم أن المنازعة الموضوعية لم تنشأ بالفعل و ذلك خشية أن يؤدي فوات الأجل إلى حين رفع دعوى الموضوع إلى ضياع المعالم المراد إثبات حالتها⁽¹⁾.

ثانياً : شرط الصفة.

يرى الفقه أنه لا يكفي لقبول الدعوى المستعجلة أن يكون لرافعها مصلحة قائمة أو محتملة، بل يتعين أن تكون له مصلحة شخصية مباشرة و هي التي يطلق عليها الصفة، بمعنى أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق المراد حمايته بالإجراء الوقتي المستعجل أو من يقوم مقامه قانونا.

و مدلول الصفة في الدعوى الاستعجالية أضيق نطاقا منها في القضاء غير المستعجل، فالقاضي المستعجل حين يبحث عن شرط الصفة يكفي بأن يثبت من وجودها حسب ظاهر الأوراق دون أن يتعمق في صميم الموضوع لتحديد الصفة، بخلاف قضاء الموضوع الذي يستلزم البحث عن الصفة الحقيقية من خلال فحص معمق ليقطع فيها برأي ثابت، فإن كان البحث الظاهري الذي أجراه القاضي المستعجل قد أدى إلى ثبوت انعدام الصفة للمدعي أو المدعى عليه، فإنه يقضي بعدم قبول الدعوى لرفعها من غير ذي صفة أو لرفعها على غير ذي صفة⁽²⁾.

ثالثاً : شرط الأهلية.

1 - الزين عزري ، العما :الإدارية ول منازعاتها "محاضرات أقيمت على طلبه التتمة الثالثة حولق نظام كلاتيكي ول التتمة- الولى ماتعر عخصص قانون إداري" ، (مطبوعة مخبر الاجتهاد القضائي و أثره على حركة التشريع، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق و العلوم السياسية،) 20109 ، ص،ص119 ، . 118

2 - الزين عزري ، مرجع سابق ، ص. 119

إن الأهلية نوعان : أهلية اختصام و أهلية تقاضي، فالقاعدة العامة هي أن كل شخص قانوني أهل للاختصام سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا، فالقانون يعترف بحق التقاضي لكل شخص بلا تمييز، أما أهلية التقاضي فهي صلاحية الخصم لمباشرة الإجراءات أمام القضاء.

وبالنسبة للقضاء المستعجل، فالقاعدة العامة أنه لا يشترط لقبول الدعوى المستعجلة أن تت وفر لدى الخصوم الأهلية التامة للتقاضي لأن توافر الخطر و ما يقتضيه من سرعة اللجوء إلى قاضي الأمور المستعجلة من ناحية وقتية، الأمر الذي يصدره و عدم المساس بالموضوع من ناحية أخرى يبرران رفع الدعوى المستعجلة ممن لا أهلية له في رفعها و من ناقص الأهلية طبقا للقواعد العامة متى كانت له مصلحة في اتخاذ إجراء وقتي (1).

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للدعوى الاستعجالية.

وفقا للمادة 919 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي تنص " : عندما يتعلق الأمر بقرار إداري و لو بالرفض، و يكون موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي، يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، و متى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار.

عندما يقضي بوقف التنفيذ، يفصل في طلب إلغاء القرار في أقرب الآجال. ينتهي أثر وقف التنفيذ عند الفصل في موضوع الطلب" (2).

من خلال نص هذه المادة نستنتج الشروط الواجب توافرها لإنعقاد الإختصاص للقاضي الاستعجالي للنظر في دعوى وقف تنفيذ القرار الإداري، و التي سنتطرق إليها كما يلي:

أولا : شرط الاستعجال:

إن هذا الشرط هو أساس كل أمر استعجالي كما نصت عليه صراحة المادتين 919 و 920 - من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، لكن الملاحظ عدم إعطاء مفهوم لهذا الشرط، لا من طرف المشرع، و لا من طرف القضاء، و حتى الفقهاء اختلفوا في إعطائه تعريفا موحدا، غير أن جل الفقهاء يعتمدون في تعريفهم لمفهوم الاستعجال على عنصر الخطر الذي يهدد الحق و من شأنه إحداث ضرر يصعب تداركه، و منه فإن

1 - (الزين عزري ، مرجع سابق ص. 119
2 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، قانون رقم 09 - 08 يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21 ، مؤرخ في 25 فبراير 2008م، ص. 85

انعدام الاستعجال في الطلب يجعل قاضي الأمور المستعجلة غير مختص نوعيا بالنظر في النزاع⁽¹⁾.

و من الحالات التي قضي فيها بتوافر عنصر الاستعجال في الميدان الجبائي الأمر المتضمن تأجيل تحصيل الضرائب المتعلقة بقضية: المدير الفرعي للضرائب بورقلة ضد شركة طوطال الجزائر، حيث أنه بموجب عريضة مودعة لدى كتابة ضبط المحكمة العليا بتاريخ 25 / 02 / 1985 استأنف نائب مدير الضرائب بورقلة الأمر الاستعجالي الصادر في 19 / 12 / 1984 الذي أمر بمقتضاه رئيس الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي بقسنطينة عند فصله في القضايا الاستعجالية، بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها طوطال الجزائر لغاية حل النزاع في الموضوع.

إن هذه الحيثية التي أخذت كمبرر لتوافر عنصر الاستعجال من طرف قضاة الاستئناف الذين أيدوا القرار بخصوص توافر عنصر الاستعجال، و منه الدعوى تعتبر فعلا من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة.

ثانيا: شرط عدم المتاس بأصل الحق.

هو شرط عام في جميع الدعاوى الاستعجالية بما فيها دعوى وقف التنفيذ و أشارت إليه المادة 918 الفقرة 2 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي منعت على القاضي الاستعجالي النظر في أصل الحق، لأن التدابير التي يأمر بها في مجال وقف تنفيذ القرارات الإدارية هي تدابير مؤقتة طبقا لنص المادة 918 الفقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، لا تمس بأصل الحق و الذي يبقى من الصلاحيات الحصرية لقاضي الموضوع⁽²⁾.

ثالثا: شرط عدم المتاس بأوجه النزاع المتعلقة بالنظام العام والأمن العام.

من خلال محتوى المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نستخلص أن المنازعات التي تمس النظام العام خرج من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، لذا يتعين على القاضي أن يقضي بعدم الإختصاص النوعي كلما عرضت عليه قضية و تبين له أن التدابير الاستعجالية المطلوبة منه تمس بالنظام العام والأمن العام⁽³⁾ و الملاحظ أن الجوانب التي تمس النظام العام و الأمن العام ليست واردة على سبيل الحصر، فللقاضي سلطة تقديرية في تبيان علاقة التدابير الاستعجالية بالنظام العام و الأمن العام⁽⁴⁾.

1 - أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص، ص101، 100.
2 - أنظر أمال يعيش تمام، عبد العالي حاحة، " دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر استعجالي على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم" 08 / 09 ، مجلة المفكر، العدد الرابع، (بدور تاريخ النشر)، ص 322.
3 - أنظر أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 104.
4 - أنظر المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 08. 09.04

المطلب الثاني : الشروط المتعلقة بالعريضة وإجراءات التحقيق في الدعوى الاستعجالية و صدور الأمر الاستعجالي.

تتمثل إجراءات الدعوى الاستعجالية في المادة الجبائية في عدة محاور تتمثل أساسا في الإجراءات المتبعة أمام هيئات القضاء الاستعجالي الإداري.

و منه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سنتطرق في الفرع الأول إلى الشروط المتعلقة بالعريضة ، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى التحقيق في الدعوى و صدور الأمر الاستعجالي.

الفرع الأول : الشروط المتعلقة بالعريضة.

لا تنتج الدعوى القضائية آثارها قانونيا إلا باستفائها أمرين، يتعلق الأمر الأول بتحرير عريضة افتتاح الدعوى ، أما الأمر الثاني فيتعلق بإيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة المختصة.

أولا : شكل العريضة.

تخضع عريضة افتتاح الدعوى الاستعجالية الجبائية لأحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م، و لأحكام المواد 15 ، 815 ، 925 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

تنص المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه " يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى، تحت طائلة عدم قبولها شكلا، البيانات الآتية:

- 1 الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى،
- 2 اسم ولقب المدعي وموطنه،
- 3 اسم و لقب و موطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له،
- 4 الإشارة إلى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي، و مقره الإجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي⁽¹⁾،
- 5 عرضا موجزا للوقائع و الطلبات و الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى،--
- 6 الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات و الوثائق المؤيدة للدعوى⁽²⁾ .

و تنص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م على ما يلي:

1) - أنظر أمزيان عزيز، نفس المرجع، ص 104.
2) - أنظر المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09. 08.

1/ يجب أن توقع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل. و تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من هذا القانون.

2/ يجب أن تتضمن كل عريضة عرضا صريحا للوسائل، و إذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه.

3/ لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، و لكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.

4/ باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من هذا القانون، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية و ذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية⁽¹⁾.

ثانيا :تسبب العريضة.

يجب على المكلف بالضريبة أن يسبب اعتراضاته و طلباته تسببيا كافيا و قانونيا في العريضة المقدمة إلى القاضي الاستعجالي، و يشترط لقبولها أن تستوفي الشروط معينة.

تنص المادة 925 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بأنه : "يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير استعجالية عرضا موجزا للوقائع، و الأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للقضية."

و تنص أيضا المادة 926 من نفس القانون على ما يلي : "يجب أن ترفق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض آثاره، تحت طائلة عدم القبول بنسخة من عريضة دعوى الموضوع."

كما تنص أيضا المادة 928 من نفس القانون على ما يلي : "تبلغ رسميا العريضة إلى المدعى عليهم، و تمنح للخصوم آجال قصيرة من طرف المحكمة لتقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم و يجب احترام هذه الآجال بصرامة و إلا استغني عنها دون إعدار"⁽²⁾.

1 - أنظر المادة 83 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09. 08.
2 - أنظر المواد 925 و 926 و 928 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09. 08 ص 85.

الفرع الثاني :إجراءات التحقيق في الدعوى و صدور الأمر الاستعجالي.

انطلاقا من تسجيل عريضة مكتوبة، تفتح الدعوى الضريبية أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية وفقا للشروط السابق ذكرها، و منه قمنا بتقسيم هذا الفرع إلى إجراءات التحقيق في الدعوى أولا، أما ثانيا فسننتظر إلى صدور الأمر الاستعجالي ثانيا.

أولا : إجراءات التحقيق في الدعوى.

طبقا للمادة 19 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يتضمن التكاليف بالحضور الذي يسلم للخصوم بواسطة المحضر القضائي، البيانات الآتية:

- 1 - اسم و لقب المحضر القضائي و عنوانه المهني و ختمه و توقيعه و تاريخ التبليغ الرسمي، و ساعته،
- 2 - اسم و لقب المدعي و موطنه،
- 3 - اسم و لقب الشخص المبلغ و موطنه، و إذا تعلق الأمر بشخص معنوي يشار إلى تسميته، و طبيعته و مقره الإجتماعي، و اسم و لقب و صفة الشخص المبلغ له،
- 4 - توقيع المبلغ له على المحضر، و الإشارة إلى طبيعة الوثيقة المثبتة لهويته، مع بيان رقمها، و تاريخ صدورها،
- 5 - تسليم التكاليف بالحضور إلى المبلغ له، مرفقا بنسخة من العريضة الافتتاحية، مؤشر عليها من أمين الضبط،
- 6 - الإشارة في المحضر إلى رفض استلام التكاليف بالحضور أو استحالة تسليمه، أو رفض التوقيع عليه،⁽¹⁾
- 7 - وضع بصمة المبلغ له في حالة استحالة التوقيع على المحضر،
- 8 - تنبيه المدعى عليه بأنه في حالة عدم امتثاله للتكاليف بالحضور، سيصدر حكم ضده، بناء على ما قدمه المدعي من عناصر⁽²⁾ .

و يجب على المحضر القضائي أن يقوم بهذا التبليغ في أجل أقصاه (10) أيام من تاريخ الجلسة، أما في حالة الاستعجال فيجوز للقاضي الاستعجالي أن يخفض هذه الأجل حسب طبيعة الاستعجال، و يسلم التكاليف بالحضور عن طريق البريد الموصى عليه.

عندما يخطر قاضي الاستعجال بطلبات مؤسسة وفقا لأحكام المادتين 919 أو 920 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، يستدعي الخصوم إلى الجلسة في أقرب الأجل و بمختلف الطرق⁽³⁾ .

1 - أنظر المادة 19 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، القانون رقم 09 - 08
2 - أنظر المادة 19 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، القانون رقم 09 - 08
3 - أنظر المادة 929 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، القانون رقم 09 - 08

و في حالة تخلف أحد البيانات المدونة في التكليف بالحضور كأن يتخلف ذكر أحد البيانات الواردة في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فيكون باطلا و عديم الأثر، ولا يصح التبليغ قبل الساعة الثامنة و لا يعد الساعة الثامنة، و لا في أيام العطل إلا بإذن القاضي.

ثانيا : صدور الأمر الاستعجالي.

بعد تقديم العريضة المستوفية لشروطها يفصل القاضي الاستعجالي بالتشكييلة الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع، و أخذ المشرع الجزائري بمبدأ الوجاهية عند الفصل في هذا النوع من الطلبات.

لا تحتوي الأوامر الاستعجالية على حجية الشيء المقضي فيه كما أن التدابير التي يأمر بها القاضي الاستعجالي ليس لها طابع نهائي حيث يجوز له تغيير التدابير التي أمر بها إذا ما ظهر عنصر جديد من شأنه التأثير على القرار الإداري .⁽¹⁾

و للقاضي إمكانية أن يقرر تنفيذ الأمر الاستعجالي فور صدوره، و يبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي منطوق الأمر ممهورا بالصيغة التنفيذية في الحال إلى الخصوم مقابل وصل استلام، إذا اقتضت ظروف الاستعجال ذلك⁽²⁾ .

المبحث الثاني : المنازعات الجبائية أمام المحكمة الإدارية.

تختص المحاكم الإدارية بالنظر في المنازعات الضريبية طبقا للمادتين 800 الفقرة الثانية، 801 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽³⁾، وكذلك طبقا لأحكام المادتين 82 و 173 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م⁽⁴⁾ .

و منه قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، سنتطرق في المطلب الأول إلى مسائل اختصاص المحكمة الإدارية بأنواع الدعاوى الجبائية، أما في المطلب الثاني

1 () - أنظر رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية [الخصومة الإدارية، :الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية]، الجزء الثالث، (ديوان المطبوعات الجامعية، بدون دار النشر،) 2011 ، ص 145 .

2 () - أنظر تنص المادة 934 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " : يتم التبليغ الرسمي للأمر الاستعجالي، و عند الاقتضاء يبلغ بكل الوسائل و في أقرب الأجل". المادة 935 - من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

3 () - نصت المادة 800 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " :تختص بالفصل في أول درجة، بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها"، نفس المرجع، ص 75.

نصت المادة 801 - الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " :تختص المحاكم الإدارية كذلك بالفصل في... : دعاوى القضاء الكامل "

4 () - نصت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية " : 2017 يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، و رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع و التي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، و كذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص طبقا لأحكام المادة 95 من هذا القانون أمام المحكمة الإدارية"، مرجع سابق، ص 34.

نصت المادة 173 - الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية " : 2017 و يمكنهم رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقا لأحكام المادة من هذا القانون و السالفة الذكر"

سنتطرق إلى شروط رفع الدعوى الجبائية، أما في المطلب الثالث سنتطرق إلى الفصل في المنازعات الجبائية و صدور قرار المحكمة الإدارية.

المطلب الأول : اختصاص المحكمة الإدارية بأنواع الدعاوى الجبائية.

حتى تنظر المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية يجب أن تكون هي المختصة نوعيا و إقليميا بهذه الدعوى لأن للدعوى الضريبية أنواع.

و منه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سنتطرق في الفرع الأول إلى اختصاص المحكمة الإدارية، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى أنواع الدعاوى الجبائية.

الفرع الأول : اختصاص المحكمة الإدارية.

خلافا لمجلس الدولة الذي يتمتع باختصاص قضائي إلى جانب الاختصاص الاستشاري، فإن المحاكم الإدارية يقتصر اختصاصها على المجال القضائي، (1) ذلك أنها ... " جهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية"، طبقا للمادة 1 من القانون رقم 02 - 98 المتعلق بالمحاكم الإدارية(2) ، ومنه سنتطرق إلى الاختصاص النوعي أولا، أما الاختصاص الإقليمي سنتطرق إليه ثانيا.

أولا :الاختصاص النوعي للمحكمة الإدارية. إن المعيار العضوي المكرس في المنظومة القانونية و القضائية الجزائية يفرض في كل الحالات عرض المنازعة الضريبية على القضاء الإداري للبنية التحتية ممثلا في المحاكم الإدارية و هذا لاعتبار جوهري كون أن أحد أطراف النزاع إدارة عامة ممثلة في مديرية الضرائب على مستوى الولاية(3) .

و بصدور قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نص صراحة من خلال المادة 801 الفقرة 2 على اختصاص المحاكم الإدارية بالفصل في جميع دعاوى القضاء الكامل، و باعتبار الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل فإن المحاكم الإدارية هي المختصة بالفصل في هذا النوع من الدعاوى.

ثانيا :الاختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية. فيما يتعلق بالدعاوى الضريبية نصت المادة 804 الفقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " : خلافا لأحكام المادة 803 من هذا القانون، ترفع الدعاوى وجوبا أمام المحاكم الإدارية في المواد المبينة أدناه:

- (1) - أنظر محمد الصغير بعلي، الولجيز في المنازعات الإدارية، (دار العلوم للنشر و التوزيع، الحجار عنابة، - 2005، ص 83.
- (2) - أنظر الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 02 - 98 يتعلق بالمحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 37 ، مؤرخ في 6 صفر 1419 هـ،
- (3) - أنظر عمار بوضياف، مرجع سابق، ص 376.

1 في مادة الضرائب أو الرسوم، أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان - فرض الضريبة أو الرسم" (1) .

و منه ينعقد الاختصاص في مواد الضرائب و الرسوم أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرتها مقر الإدارة الضريبية التي فرضت الضريبة، سواء كانت الدعوى مرفوعة من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية.

لكن الملاحظ عدم تحديد قانون الإجراءات الجبائية للاختصاص الإقليمي لمثل هذا النوع من الدعاوى " ويعتبر الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية مثل الاختصاص النوعي من النظام العام، يجوز إثارة الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أية مرحلة كانت عليها الدعوى ، كما يجوز إثارته تلقائياً من طرف القاضي" (2) .

الفرع الثاني: أنواع الدعاوى الجبائية.

أتى التشريع الجبائي بدعاوى مختلفة مكن من خلالها المكلف بالضريبة من الطعن ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية، و تنقسم هذه الدعاوى إلى دعاوى التحصيل و دعاوى الوعاء.

و منه سنتطرق إلى دعاوى التحصيل الجبائي أولاً، و سنتطرق أيضاً إلى دعاوى الوعاء الجبائي ثانياً.

أولاً: دعاوى التحصيل الجبائي.

ينشأ هذا النوع من الدعاوى عند صدور قرار إداري بهدف التحصيل، لأن إدارة الضرائب تتمتع بامتيازات الخزينة العمومية في التحصيل، و في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة طبقاً للمادة 380 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2017 و تقسم دعاوى التحصيل حسب تقسيم منازعات التحصيل الجبائي إلى:

أ /منازعات موضوعية : هي المنازعة التي يطلب فيها الحكم في موضوع المنازعة، مثل طلب الحكم ببطلان التحصيل الجبائي.

ب /منازعات وقتية : هي المنازعة التي يطلب فيها الحكم في إجراء وقتي إلى حين الفصل في موضوع المنازعة، مثل طلب الحكم في وقف التحصيل مؤقتاً.

ثانياً: دعاوى الوعاء الجبائي.

1 - أنظر المادة 804 الفقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09. 08.
2 - أنظر المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09. 08.

يتمثل هذا النوع من الدعاوى التي يرفعها المكلف بالضريبة ضد الإدارة الضريبية إما بهدف تحصيل الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما بهدف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي (1) .

و تنقسم دعاوى الوعاء إلى:

أ / الدعاوى التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، مثل الدعاوى التي يطالب فيها المكلف بالضريبة استرداد الضريبة المدفوعة بغير وجه حق.

ب / الدعاوى المتعلقة بالتخفيض التلقائي و المقاصات بين التخفيضات (2) .

المطلب الثاني : شروط رفع الدعوى الجبائية.

قيد المشرع في هذه المرحلة المدعي سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية بجملة من الشروط القانونية الواجب على المدعي احترامها خلال رفع الدعوى أمام القاضي الإداري و ذلك بتطبيق القواعد المنصوص عليها في قانوني الإجراءات المدنية و الإدارية و قانون الإجراءات الجبائية.

و منه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سنتطرق في الفرع الأول إلى شروط رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى شروط رفع الدعوى الضريبية من طرف إدارة الضرائب.

الفرع الول :: شروط رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة.

وضع المشرع شروطا لقبول دعوى المكلف بالضريبة مع العلم أن هذا القرار يكون صادر إما مباشرة عن إدارة الضرائب أو صادر بناء على تظلم المكلف بالضريبة أو صادر عن طريق اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، فالمشرع منح للمكلف بالضريبة أثناء مرحلة الطعن القضائي الحق في مراجعة مدى شرعية الضريبة المفروضة عليه و كذا الإجراءات المتبعة لتحصيلها (3) .

و من بين الشروط الواجب على المكلف بالضريبة التقيد بها، ما يلي:

1 - أنظر زين العابدين بن ناصر، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار وحدان للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 1974 ص194.

2 - أنظر زين العابدين بن ناصر، مرجع سابق، ص 196

3 - أنظر رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية [الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية]، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون دار النشر، 1994 ، ص86.

أولاً: شرط الشكاية

تعد الشكاية شرطاً جوازياً في المنازعات الإدارية، لكن في المنازعات الجبائية تعد شرطاً جوازياً للطابع الخاص لهذا النوع من المنازعات، و مرد الأخذ بهذا الشرط هو الرغبة في تقليل عدد القضايا المعروضة على القضاء كما يضع هذا الشرط حداً للنزاع القائم بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية (1).

و نص على هذا الشرط المواد 70، 71، 72، 73، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 م، و من فوائد الشكاية ما يلي:

- تخفيف العبء على الجهات القضائية .
- ربح الوقت و الجهد .
- حماية المكلف بالضريبة من المصاريف القضائية .

ثانياً: الشروط المتعلقة بالعريضة.

نص المشرع في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 م على الشروط الشكلية الواجب احترامها أثناء تقديم العريضة، و التي تتمثل فيما يلي:

يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، و تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من هذا القانون.

يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، و إذا جاءت على إثر قرار صادر عن مديرية الضرائب بالولاية فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه (2).

لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، و لكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة أياً كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.

باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من هذا القانون، في العريضة الموجهة إلى المحكمة

1) - أنظر عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية [مبدأ المشروعية الإدارية-عنظيم القضاء الإداري- دعوى إلغاء القرارات الإدارية -التحقيق في المنازعة الإدارية-تنفيذ الأحكام الإدارية- قضاء الاستعجال: الإداري- طرق الطعن في الأحكام الإدارية-المسؤولية الإدارية]، دار هومو للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص126
2) - أنظر المادة 83 الفقرتين 2، 1 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09. 08.

الإدارية و ذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية⁽¹⁾ .

ثالثا : الشروط المتعلقة بالآجال :

على المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أن يتقيد بالآجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، حيث ترفع الجبائية أمام المحكمة الإدارية في أجل (4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من قانون - الإجراءات الجبائية.

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات المبلغة من طرف إدارة الضرائب، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية و اللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ .

الفرع الثاني : شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف إدارة الضرائب.

إن رفع الدعوى الجبائية ليس حكرا على المكلف بالضريبة بل يحق لإدارة الضرائب أن تعرض النزاع على الجهات القضائية المختصة بالفصل في المنازعات الجبائية، وفق ما يلي:

أولا : الشروط المتعلقة بالعريضة.

بالرجوع إلى النصوص الجبائية بجد أن المشرع الجبائي لم يحدد شروط معينة بالنسبة للعرائض المقدمة من طرف إدارة الضرائب، و هنا يتعين على الإدارة الضريبية أن تبين موقفها من النزاع المعروض عليها، سواء بالدفاع عن قررتها أو أن تقدم حجج جديدة تخص موضوع النزاع⁽³⁾ .

المطلب الثالث : التحقيق في الدعوى الجبائية و صدور قرار المحكمة الإدارية.

بعد استيفاء الدعوى الجبائية المرفوعة سواء من طرف المكلف بالجباية أو من طرف الإدارة الجبائية للشروط السالفة الذكر، تبدأ المحكمة في إجراءات الفصل في النزاع المعروض عليها، و إصدار قرارها بشأن ذلك النزاع، و عليه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سنتطرق في الفرع الأول إلى الفصل في الدعوى الجبائية، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى الفصل في النزاع و صدور قرار المحكمة الإدارية.

1 - أنظر المادة 83 الفقرتين 3،4 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09. 08.

2 - أنظر المادة 82 الفقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09. 08.

3 - أنظر عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 76

الفرع الأول : إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية.

المحكمة الإدارية بإمكانها القيام بالتحقيق الإضافي و كذا مراجعته و إجراء عملية الخبرة.

أولا : التحقيق الإضافي.

يستنبط من استقراء نص المادة 85 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م أن التحقيق الإضافي يعتبر طريق من طرق الإثبات في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال.

لقد أقرن المشرع تحديد هذه الحالات بالموقف الذي يظهر به طرفي الدعوى الجبائية خلال السير فيها و قبل صدور الحكم، فإذا تبين للقاضي المقرر تمسك الطرفين بنفس الدفوع و الطلبات التي تقدم عليها التحقيق فإن له إنهاء التحقيق و تحديد نتائج التي تفصل بها التشكيلة الجماعية للحكم في النزاع، لكن إذا لاحظ استمرار الطرفين في تقديم وسائل جديدة خلال التحقيق فإن ذلك يكون سببا في إجراء تحقيق إضافي للملف برمته⁽¹⁾

و منه نستخلص بأن المشرع إعتد على معيار شخصي في تحديد حالات الأمر بإجراء التحقيق الإضافي، مناطه تمكين طرفي المنازعة الجبائية من إثارة الوسائل الجديدة من وقائع و أسباب و طلبات لإفتتاح التحقيق الإضافي⁽²⁾ .

ثانيا :مراجعة التحقيق.

لم يحدد المشرع الجزائري مجمل الحالات التي تسعى فيها المحكمة الإدارية للأمر بمراجعة التحقيق، بل اكتفى بالنص في المادة 85 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 م على تقرير سلطة واسعة للمحكمة الإدارية في الرجوع إلى هذا الإجراء، مما يدل على أن تحديد هذه الحالات مرتبط بقتاعة المحكمة الإدارية ذاتها بالعناصر المتوفرة في ملف الدعوى من عدمه.

مما تقدم يتضح أن أساس الأمر بمراجعة التحقيق يتعلق بعدم كفاية عناصر الإثبات في ملف الدعوى، و هو الوضع الذي يبرر صلاحيات المحكمة في الأمر بانتقاء أحد أعوان مصلحة الضرائب لمباشرة العملية محل هذا الأمر، و هو يخضع للرقابة ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة⁽³⁾ .

1 - أنظر بوزيد أغليس، العقيق في دعاوى القضاء الإداري- الدعوى الضريبية نموذجًا، الأمل للطباعة و النشر و التوزيع، تيزي وزو، 2012 ، ص192.

2 - أنظر بوزيد أغليس، نفس المرجع، ص192

3 - أنظر بوزيد أغليس، نفس المرجع، ص 226

ثالثا :الخبرة.

تعتبر الخبرة من طرق الإثبات في المنازعة الجبائية، و هي إجراء جوازي للقاضي الإداري يأمر به من تلقاء نفسه أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية طبقا لأحكام المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م حيث تثير المنازعات الجبائية العديد من المسائل الفنية و التقنية التي تخرج عن نطاق القانون، بذلك تسند مهمتها لأهل الاختصاص (1) .

تنجز الخبرة من طرف خبير واحد معين من طرف المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء في حالة طلب أحد طرفين المنازعة ذلك، في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث طبقا لنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م .

و بمقتضى المادة 86 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م، فإنه لا يمكن أن يعين كخبير الموظفون المساهمون في إعداد الضريبة المتنازع عليها أو الذين كانوا وكلاء لأحد الطرفين أثناء التحقيق، كما يحق لكل طرف رد الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية أو خبير الطرف الآخر، و مدير الضرائب بالولاية له الصفة لتقديم طلب الرد باسم الإدارة و يجب أن يكون الطلب مسببا و يوجه إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 أيام كاملة من التاريخ الذي إستلم فيه الطرف تبليغه باسم الخبير الذي سعى إلى رده أو أجل أقصاه يوم الشروع في عمليات الخبرة.

يجب أن يكون رد الخبير أمام الجهة القضائية الأمرة بتعيينه و قبل إنجاز المهمة المسندة إليه، و لا ينبغي انتظار صدور القرار و إثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الإستئناف (2) .

رابعا : مهام الخبير في المنازعات الجبائية:

يحدد القاضي الإداري المهام المسندة للخبير و التي تتمثل في فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبات و سائر المعاملات التي أجراها المكلف بالضريبة كالدفاتر و الفواتير، و التي يمكن الإعتماد عليها لحساب الضريبة، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ " : 2005/09/20 و حيث أنه ثابت من تقرير الخبير [م.م] أن الشركة المستأنف عليها كانت محل تحقيق محاسبي جبائي و أن محاسبتها شكلا و مضمونا مبرر و هو راجع لعدم مسكها لسجلاتها المحاسبية وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة، حيث يوجد بها عيوب تتمثل أساسا في الأخطاء الواردة في تسجيل المشتريات و اعتبار الحقوق الجمركية كأعباء، كما أن مراجعة أعمالها من طرف المحققين الجبائيين

(1) - أنظر فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و اثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010 ، ص، ص250، 249.

(2) - أنظر نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009 ، ص، ص172، 171.

على أساس هامش ربح قدره % 14 و كذا نسبة النفايات المحددة من طرفهم ب7%. حيث أن الخبير المذكور ارتكز في عملية تحققه من رقم أعمال الشركة على الوثائق الصادرة عن مصالح الجمارك و المثبتة لعمليات الإستيراد للمواد الأولية لصنع " البسكوي " و الشموع، و مادة الكاكاو...إلخ.

و يستند الخبير في عمله على القوانين الجبائية و قانون المالية و القوانين المكملة له، و يستند لأطراف النزاع، و عن الأسباب التي أدت إلى نشوب النزاع الجبائي، و هو ما قضى به مجلسالدولة في قراره الصادر بتاريخ 2002/06/24.⁽¹⁾

الفرع الثاني : الفصل في النزاع و صدور قرار المحكمة الإدارية.

بعد الإنتهاء من الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها، و منه سنتطرق في هذا الفرع إلى الفصل في النزاع أولا، أما صدور قرار المحكمة الإدارية سنتطرق إليه ثانيا.

أولا : الفصل في النزاع.

بعد الإنتهاء من إجراءات التحقيق و الخبرة يتم الفصل في النزاع من طرف المحكمة الإدارية طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و هو ما نصت عليه صراحة المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017م، حيث أن رئيس المحكمة الإدارية يقوم بتعيين التشكييلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى الجبائية المرفوعة بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة، كما يقوم رئيس تشكييلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بتحديد الآجال الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و مختلف أوجه الدفاع، كما يجوز له طلب كل مستند من الخصوم أو أية وثيقة تسهم في حل النزاع، و يتم إخطار الخصوم بتاريخ الجلسة من طرف أمانة الضبط على الأقل (10) أيام قبل تاريخ الجلسة.

ثانيا : صدور قرار المحكمة الإدارية.

إن النطق بالقرار يكون علنيا طبقا للمادة 272 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، كما يجب أن يشتمل القرار الصادر عن المحكمة الإدارية و تحت طائلة البطلان العبارات المذكورة في المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و التي تتمثل في: "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، باسم الشعب الجزائري".⁽²⁾

1 - أنظر فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و اثباها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص272، 273
2 - أنظر يوسف قاشي، مرجع سابق ص 112

كما يجب أن يحتوي القرار الصادر عن المحكمة الإدارية على البيانات الواردة في المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و التي تتمثل فيما يلي:

- الجهة القضائية التي أصدرت القرار،
- أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية،
- الإشارة إلى تلاوة التقرير،
- تاريخ النطق بالقرار،
- اسم و لقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء،
- اسم و لقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة،
- أسماء و ألقاب الخصوم و موطن كل منهم، و في حالة الشخص المعنوي تذكر تسميته و طبيعته و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي،
- أسماء و ألقاب المحامين و عناوينهم المهنية،
- الإشارة إلى عبارة النطق بالقرار في جلسة علنية⁽¹⁾.

بعد صدور الحكم يتم تبليغه إلى الخصوم في موطنهم عن طريق المحضر القضائي، كما يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الأحكام إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط بالمحكمة، فإذا كان مضمون الحكم لصالح المكلف بالضريبة فإنه يجب على المدير الولائي للضرائب تطبيق التخفيضات و الإعفاءات محل الحكم⁽²⁾.

المبحث الثالث: المنازعات الجبائية أمام مجلس الدولة.

يختص مجلس الدولة بالفصل في المنازعات الجبائية و يمكن أيضا الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمامه طبقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و القانون العضوي رقم 11 / 13. كما يختص مجلس الدولة بالفصل في الاستئناف المرفوع أمامه ضد المحكمة الإدارية، و كذلك الأوامر الصادر الاستعجالية الصادرة عنها باستثناء حالات الاستعجال القصوى التي لا يمكن الطعن فيها بأي طريق من طرق الطعن العادية و غير العادية⁽³⁾.

و منه قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، سنتطرق في المطلب الأول إلى استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة، أما في المطلب الثاني سنتطرق إلى الطعن ضد قرار مجلس الدولة.

1 - أنظر المادة (553) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09. 08.

2 - أنظر يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 113

3 - أنظر يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية و غير العادية في الأحكام و القرارات الصادرة عن القضاء العادي و القضاء الإداري وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص 168.

المطلب الأول : استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة.

بعد صدور القرار من طرف المحكمة الإدارية و إذا لم يرضى المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بمضمون هذا القرار، يمكن استئناف ضد هذا القرار أمام مجلس الدولة.

و منه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سنتطرق في الفرع الأول إلى آجال و إجراءات الاستئناف، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى آثار الاستئناف.

الفرع الأول :آجال و إجراءات الاستئناف.

آجال الاستئناف

لم يترك المشرع الآجال مفتوحة أمام المتقاضين بل حددها تحديدا دقيقا، حيث أن رفع الاستئناف خلال الآجال القانونية يؤدي إلى رفضه من طرف مجلس الدولة و حددت الآجال بشهرين ابتداء من تاريخ استئناف الحكم الصادر في المنازعات الجبائية من طرف المحكمة الإدارية.

يسري أجل رفع الاستئناف ابتداء من يوم التبليغ الرسمي إلى أطراف النزاع، كما تسري هذه الآجال من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا كان الحكم قد صدر غيابيا.

إجراءات الاستئناف:

بخصوص الإجراءات المتبعة فهي تكاد تكون نفس الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية خاصة ما يتعلق بالعريضة فهي تتضمن نفس البيانات في عريضة الدعوى أمام المحكمة الإدارية، كما يجب أن يتبع المستأنف نفس الإجراءات التي تضبط شروط العريضة.

إلا أن العريضة و الطعون و مذكرات الخصوم يجب أن تقدم و تحت طائلة عدم القبول من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة باستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (1) .

الفرع الثاني :آثار الاستئناف.

سنتطرق إلى عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف أولا، أما ثانيا سنتطرق إلى صدور قرار مجلس الدولة.

1) - أنظر يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 114

أولاً : عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف.

إن الاستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية طبقاً للمادة 908 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فبمجرد صدور الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية من الطرف الذي صدر الحكم لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب يمكنه مباشرة التنفيذ بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي دون قيد أو شرط، إلا في حالة تنفيذه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها⁽¹⁾.

ثانياً : صدور قرار مجلس الدولة.

بعد نهاية المداولة يتم النطق بالحكم في جلسة علنية حتى و إن كانت إجراءات المحاكمة قد تمت في سرية.

طبقاً لأحكام المادة 916 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة تطبق عليها أحكام المواد من 874 إلى 900 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

أضافت المادة 889 من نفس القانون السالف الذكر على وجوب أن يتضمن القرار الإشارة إلى الوثائق و النصوص المطبقة و أن يتم الاستماع إلى القاضي المقرر و إلى محافظ الدولة، كما يجب تسبيب القرار قبل النطق به، كما يجب استعراض وقائع القضية و طلبات الخصوم و ادعاءاتهم⁽²⁾.

المطلب الثاني : الطعن ضد قرار مجلس الدولة.

يصدر مجلس الدولة قراره في شكل يتضمن بيانات إلى غاية صدور هذا القرار لأطراف النزاع و يكون قابلاً للطعن وفق طرق الطعن القانونية.

و من قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سنتطرق في الفرع الأول إلى بيانات القرار الصادر عن مجلس الدولة، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى طرق الطعن ضد قرار مجلس الدولة.

الفرع الأول : بيانات القرار الصادر عن مجلس الدولة.

خص لها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية المواد من 270 إلى 277 التي أحالت عليها المادة 888 من نفس القانون، تتمثل هذه البيانات فيما يلي:

(1) - أنظر المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09. 08.
(2) - أنظر المادتين 889 - 916 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09. 08.

- بيانات تتعلق بأطراف النزاع، بمحاميمهم، بمحافظ الدولة، و بالقضاة الذين أصدروا القرار.

- تنويه العضو المقرر، محافظ الدولة، المحامين، رئيس المحكمة بتدخلاتهم وفق ما يتطلبه القانون⁽¹⁾.

الفرع الثاني : طرق الطعن ضد قرار مجلس الدولة.

تعتبر المعارضة النوع الثاني من طرق الطعن العادية و تتعلق بالأحكام الغيابية، و يسمح نظام المعارضة بمراجعة القرار القضائي أمام نفس الجهة التي أصدرته سواء كانت محكمة إدارية أو مجلس الدولة⁽²⁾.

و هو ما نصت عليه المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و التي جاء فيها: "تكون الأحكام و القرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية و مجلس الدولة قابلة للمعارضة."

ومنه سنتطرق في هذا الفرع إلى شروط ممارسة حق الطعن بالمعارضة أولا، أما ثانيا سنتطرق إلى آثار المعارضة.

أولا : شروط ممارسة حق الطعن بالمعارضة.

طالما كانت المعارضة طريقة من طرق الطعن تمارس ضد الأحكام الغيابية، فمن الطبيعي أن يضبط المشرع الطاعن بقيد زمني و أن تتبع بالإجراءات القانونية.

1/ وجود قرار غيابي : لممارسة حق الطعن بالمعارضة لا بد أن يصدر القرار غيابيا في حق الشخص سواء عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، و استحدث المشرع هذا الطريق من أجل أن تكون الأحكام عادلة، و احترام حقوق الدفاع، و مبدأ الوجاهية، و حتى لا يخسر المتقاضي درجة من درجات التقاضي.

2/ احترام مدة الطعن : حرص المشرع في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على الموازنة بين مختلف المراكز القانونية، فلم يفرط في استقرار الأحكام القضائية من جهة، كما لم يفرط في حقوق المتقاضين من جهة أخرى.

(1) - أنظر المواد 270 إلى 277 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية قانون رقم 09. 08.
(2) - أنظر عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية القسم الأول :: الإطار النظري للمنازعات الإدارية، جسر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، المحمدية-الجزائر، 2013 ص 366.

و بالرجوع للمادة 954 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نجدها قد حددت أجل شهر للطرف المتغيب لممارسة حقه في المعارضة، و يسري هذا الأجل من تاريخ تبليغه القرار القضائي الصادر عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة.

ثانيا :آثار المعارضة.

تخول المعارضة نفس الجهة التي أصدرت القرار الغيابي أحقية إعادة النظر فيه من جديد من زاوية الوقائع أو من زاوية القانون، و كأن الملف عرض لأول مرة⁽¹⁾ .

1 - أنظر عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية القسم الأولمرجع سابق، ص 367

أسئلة حول المحاضرات بالنظرية العامة للجباية و الإجراءات والنزاعات الجبائية

أولا - أسئلة تتعلق بالنظرية العامة للجباية

- السؤال (1) : عرف القانون الجبائي ؟
- السؤال (2) : ضع شكلا تبين فيه هيكله النظام الجبائي الجزائري، بمعنى أن توضح ؟
- السؤال (3) : ما هي مصادر القانون الجبائي؟
- السؤال (4) : حدد مصادر القانون الجبائي وفقا لترتيبها؟
- السؤال (5) : ما هي مبادئ القانون الجبائي؟
- السؤال (6) : ماذا تعني بالضريبة؟
- السؤال (7) : ما هي خصائص الضريبة؟
- السؤال (8) : أهداف الضريبة؟
- السؤال (9) : ما هو الأساس القانوني لفرض الضريبة؟
- السؤال (10) : حدد القواعد التي تضمن حقوق الخزينة و بعبارة أخرى ما هي ضمانات الخزينة في تحصيل الضرائب و ما هي ضمانات عدم تعسف الإدارة في مواجهة المكلفين؟
- السؤال (11) : ما هي أنواع الضرائب المطبقة في الجزائر؟
- السؤال (12) : التنظيم الفني للضريبة؟
- السؤال (13) : ضريبة الدخل؟
- السؤال (15) : الضريبة على رأس المال؟
- السؤال (16) : اذكر لمحة حول تطور النظام الضريبي الجزائري؟
- السؤال (17) : تعريف الرسم خصائص الرسم ؟
- السؤال (18) : تعريف الإتاوة خصائص الإتاوة؟
- السؤال (19) : أوجه الشبه والاختلاف بين الضريبة والرسم والإتاوة وفق جدول مختصر ؟
- السؤال (20) : متى يبدأ حساب الضريبة ؟
- السؤال (21) : ضع جدولاً تبين فيه الفروق بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة؟
- السؤال (22) : ما هي معايير التمييز بين الضرائب المباشرة و الغير مباشرة؟
- السؤال (23) : ما المقصود الأنظمة الجبائية في التشريع الجزائري؟
- السؤال (24) : اشرح نظام "الضريبة الجزافية الوحيدة" في التشريع الجزائري؟
- السؤال (25) : اشرح النظام الحقيقي في التشريع الجزائري
- السؤال (26) : اشرح النظام المبسط في التشريع الجزائري؟
- السؤال (27) : اشرح نظام التصريح المراقب في التشريع الجزائري؟
- السؤال (28) : اشرح نظام الاقتطاع من المصدر في التشريع الجزائري؟
- السؤال (29) : اشرح مرحلة تحدد الوعاء؟
- السؤال (30) : ما معنى الربط في الضريبة؟
- السؤال (31) : ما المراد بالتحصيل الضريبي؟
- السؤال (32) : ما هو ترتيب أو تصنيف الضريبة من حيث الوعاء؟
- السؤال (33) : ما هو ترتيب الضرائب من حيث السعر؟
- السؤال (34) : هل يسري القانون الجبائي بأثر رجعي ؟
- السؤال (35) : عرف النظام الجبائي الجزائري خلال سنة 1976 م عدة فوائين وهي في شكل أوامر أذكر منها ثلاثة فقط؟
- السؤال (36) : اذكر معايير فرض الضريبة من حيث المكان ؟

- السؤال (37) :** تتنوع الضرائب الى ضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال فما المقصود بالضريبة العرضية على رأس المال؟
- السؤال (38) :** ما المقصود بتكاليف الدخل؟
- السؤال (39) :** تنقسم الضرائب العامة الى ضرائب مباشرة وغير مباشرة المطلوب حدد الى أي صنف تنتمي هذه الضرائب؟
- السؤال (40) :** ما هو الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي؟
- السؤال (41) :** ماذا يقصد بالعدالة الضريبية الأفقية والعدالة الضريبية العمودية؟
- السؤال (42) :** فيما تتمثل العوامل التي تؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي؟
- السؤال (43) :** ما هي العوامل المحددة لمدى إمكانية نقل العبء الضريبي؟
- السؤال (44) :** ما هو الفرق بين بين الجباية والضريبة؟
- السؤال (45) :** ما هو الفرق بين النظام الضريبي والسياسة الضريبية؟
- السؤال (46) :** فيما تكمن الأهداف الأساسية للسياسة الضريبية؟
- السؤال (47) :** إضافة إلى الغش الضريبي هناك 4 أشكال أخرى للمقاومة الضريبية، ما هي؟
- السؤال (48) :** ماذا نعني بالازدواج الضريبي؟ ما هي شروطه؟ وما هي أشكاله؟
- السؤال (49) :** ماذا نعني بالقرض الضريبي؟
- السؤال (50) :** ما هي مختلف أشكال المزايا الضريبية الممنوحة لتشجيع الاستثمارات؟
- السؤال (51) :** من يقوم بإثارة الدعوى العمومية في المادة الجبائية؟
- السؤال (52) :** هل يمكن إبرام الصلح في المادة الجبائية؟
- السؤال (53) :** ما الفرق بين العفو والإعفاء الجبائي؟
- السؤال (54) :** من يراقب الإدارة الجبائية والملزم؟
- السؤال (55) :** ما هو الفرق بين الغش والتلمص والتهرب الضريبي؟
- السؤال (56) :** ما هو الفعل المنشئ للضريبة هل هو تحاري أم صناعي؟
- السؤال (57) :** ما المقصود بتصفية الضرائب؟
- السؤال (58) :** ما الفرق بين الخصم والتخفيض؟
- السؤال (59) :** ما المقصود بسعر الضريبة؟
- السؤال (60) :** ما المقصود بالتنظيم او النظام الجبائي الضريبي هل يراد به الجانب الإداري أم الجانب القضائي؟
- السؤال (61) :** من الذي يقوم باستخلاص وتحصيل الضرائب والرسوم؟
- السؤال (62) :** هل كل المهن الحرة تؤدي الضريبة على القيمة المضافة؟
- السؤال (63) :** الضريبة على القيمة المضافة هل هي ضريبة عن الاستهلاك أو عن رأس المال أو الدخل؟
- السؤال (64) :** هل كل اجور دخول وهل كل دخول أجور؟
- السؤال (65) :** ما هو التعريف القانوني للدخل؟
- السؤال (66) :** ما الفرق بين الاكتناز و الادخار والتوفير؟
- السؤال (67) :** ما هو مفهوم النظام الجزافي؟
- السؤال (68) :** الحجز في المنبع لماذا وما هي الضرائب التي تستعمل في هذا المفهوم؟
- السؤال (69) :** من يضع تحديد الآجال في الضرائب والجبايات؟
- السؤال (70) :** الفرق بين الربح ورقم المعاملات؟
- السؤال (71) :** تعريف الأجر والمرتب و الفرق بينهما؟
- السؤال (72) :** مفهوم التعويض؟
- السؤال (73) :** هل يمكن حجز الضريبة على القيمة المضافة في المنبع؟
- السؤال (74) :** ما هي الضرائب التي تؤدي على الأسهم والحصص؟
- السؤال (75) :** ما معنى الضريبة الفلاحية؟
- السؤال (76) :** ما هي الضرائب التي لها صلة بالمنازعات الجبائية؟

- السؤال (77) :** من يحدد سعر الضريبة؟
- السؤال (78) :** مفهوم الضريبة المباشرة والضريبة غير مباشرة؟
- السؤال (79) :** ما هي أنواع الضرائب؟
- السؤال (80) :** كيف يتم تحصيل الضريبة؟
- السؤال (81) :** ما الفرق المراقب الجبائي والاختصاص الجبائي؟
- السؤال (82) :** ما هو تعريف المراقبة الجبائية؟
- السؤال (83) :** الإقامة الجبائية؟
- السؤال (84) :** ما هي الضريبة التي يسهل فيها الغش؟
- السؤال (85) :** ما هي الضريبة التي تكثر فيها عملية التملص الضريبي؟
- السؤال (86) :** في اعتقادك أي ضريبة تعرف أعلى نسبة للضغط الجبائي؟
- السؤال (87) :** مرونة الضرائب الغير المباشرة؟
- السؤال (88) :** معنى التحديد الإداري للوعاء الضريبي؟
- السؤال (89) :** تحدث عن تطور مفهوم الضريبة وحدد خصائصه
- السؤال (90) :** قارن بين الضريبة والرسم؟
- السؤال (91) :** ما المقصود بالواقعة المنشأة للضريبة وما هي آثارها؟
- السؤال (92) :** بين مراحل فرض الضريبة؟
- السؤال (93) :** ما هي أساليب تقدير قيمة وعاء الضريبة؟
- السؤال (94) :** بين تصنيف الضرائب حسب معيار التحصيل؟
- السؤال (94) :** ميز بين أنواع الضرائب التالية:
- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.
- الضرائب الشخصية والضرائب العينية؟
- السؤال (95) :** ما هو نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة؟

ثانياً) - أسئلة في الإجراءات والنزاعات الجبائية

- السؤال (96) :** عرف المنازعات الجبائية؟
- السؤال (97) :** ما هي شروط المنازعة ضريبية؟
- السؤال (98) :** ما هي خصائص المنازعة الضريبية؟
- السؤال (99) :** ما هي أنواع المنازعات الجبائية؟
- السؤال (100) :** ما هي أسباب المنازعات الجبائية؟
- السؤال (101) :** ما هي أهداف المنازعة الضريبية؟
- السؤال (102) :** ما هو شكل الشكاية في المنازعات الضريبية؟. الإجابة؟
- السؤال (103) :** ما هو محتوى الشكاية في المنازعات الضريبية؟.
- السؤال (104) :** على من يقع في المنازعات الضريبية؟.
- السؤال (105) :** ما هي أهداف المشرع من إلزام المكلف بالضريبة بإتباع هذه الإجراءات الإدارية قبل اللجوء للإجراءات القضائية؟
- السؤال (106) :** ميز بين التظلم الإداري المسبق وإجراء الصلح الإداري وأجراء الصلح القضائي؟
- السؤال (107) :** ما هي درجات التقاضي الجبائي؟
- السؤال (108) :** ما هي إجراءات التقاضي الجبائي أمام المحكمة الإدارية؟
- السؤال (109) :** ما هي إجراءات التقاضي الجبائي أمام القضاء الاستعجالي؟
- السؤال (110) :** ما هي إجراءات التقاضي الجبائي أمام المجلس القضائي؟
- السؤال (111) :** ما هي الإجراءات المتبعة لدى مجلس الدولة؟

قائمة المصادر و المراجع