

جامعة زيان عاشور - بالجلفة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

الآليات القانونية للحصول الجبري للضريبة في ظل قانون الإجراءات الجبائية

مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص : إدارة و مالية

إشراف الأستاذ:

- د. لعروسي سليمان

إعداد الطالبتين :

• حساوي سليمة

• يحي حنان

لجنة المناقشة :

1- أ رئيسا

2- أ مقاررا

3- أ مناقشا

السنة الجامعية: 2016 - 2017



۴۲
مشترک افغانی
۴۳

شكر و عرفان

الحمد لله الذي بفضله تتم الصالحات

الشكر لله عز وجل - أولا - شكر يليق بجلال وجهه و عظيم سلطانه

تم الشكر الجزيل و العرفان الجميل الى أستاذنا المشرف الدكتور لعروسي سليمان
حفظه الله ورعاه وجزاءه كل خير و أدامه في خدمة العلم و البحث العلمي و طالبي
العلم لدعمه الجبار لنا و حرصه علينا ووقوفه إلى جانبنا و توجيهاته القيّمة لنا

كما نقدم جزيل الشكر إلى كل أساتذة و عمال جامعة زيان عاشور

كما أتقدم بالشكر إلى جميع من علمني من أطواري الأولى إلى تخرجي و أسأل الله أن
يبارك لهم جميعا أنه سميع مجيب الدعاء.

إهداء

إلى التي أحضنتني فيض حنانها وسكبت في داخلي تراتيل فجر الحياة وفرشت ربوع
جناحيها العطرتين، أهدي هذا العمل المتواضع وردة أغرسها في عمق قلبها الحنون....
أمي... الغالية أطال الله في عمرها.

إلى القلب الرحيم والشجر الباسم والنبع الجميل، إلى رمز الكفاح والنضال...أبي
حفظه الله وأدامه تاجا على رؤوسنا.

إلى من له مكانة خاصة في قلبي لوحده.. وبدونه لا أكون أي شيء. إلى من
نصائحه ضياء دربي.... وإرشاده لي إلى أخي الكبير والعزيز "عبد القادر" وإلى كل
إخوتي و أخواتي وكل الأهل والأقارب.

إهداء

الحمد لله فالق الأنوار، وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد المختار .
إلى من أرضعتني لبن الحنان، وسقني ماء الحياة، إلى من تطيب أيامي بقرنها، ويسعد قلبي لهنائها،
إلى أغلى كائن في الوجود... أمي .

إلى من كان لي سنداً طوال الحياة، ولم يدخل علي بالنفس والنفس والذي الكريمة .

إلى جدتي حفظها الله وجدتي رحمه الله

إلى من ترعرت معهمر ونما غصني بينهمر ، إخوتي وأخواتي .

إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد .

إلى من أثار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة، أساتذتي الكرام .

إلى رفقاء الدرب الذين كانوا بمثابة إخوة، زملائي وأصدقائي الأعزاء .

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الحب والوفاء أهدي هذا العمل .

حنان

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
	تشكر
	إهداء
01	مقدمة
06	الفصل الأول: الجباية في ظل التشريع الجزائري.....
07	تمهيد
08	المبحث الأول: مفهوم الجباية في ظل التشريع الجزائري.....
08	المطلب الأول: تعريف الجباية
08	الفرع الأول: التعريف القانوني للجباية
09	الفرع الثاني: التعريف الفقهي للجباية.....
10	الفرع الثالث: تعريف الرسم La Taxe
11	المطلب الثاني: عناصر الجباية.....
11	الفرع الأول: عناصر الضريبة.....
11	أولا : الضريبة فريضة نقدية
12	ثانيا : الضريبة تمكن الدولة من تحقيق الدفع العام
12	ثالثا: الضريبة تدفع جبرا
12	رابعا: الضريبة تدفع بدون مقابل
12	خامسا : الضريبة تدفع بصفة نهائية
12	سادسا: المقدرة التكاليفية
13	الفرع الثاني: عناصر الرسم.....
13	أولا : الصفة النقدية للرسم
13	ثانيا : الصفة الإجبارية للرسم

13	..... ثالثا: الرسم مقابل الخدمة
13	..... الفرع الثالث: المقارنة بين الرسم و الضريبة.
14	..... أولا : من ناحية مصدر القوة الملزمة
14	..... ثانيا : من حيث مدى تحقق النفع المكلف
14	..... ثالثا: فيما يتعلق بالهدف من الفريضة
14	..... رابعا : بالنسبة لأهمية كل منهما في مالية الدولة الحديثة
16	..... المبحث الثاني: الضريبة في التشريع الجزائري و طرق تحصيلها
16	..... المطلب الأول: الأساس القانوني في فرض الضريبة.
16	..... الفرع الأول: النظريات التعاقدية.
17	..... الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي.
17	..... المطلب الثاني : أنواع الضريبة و خصائصها
17	..... الفرع الأول: أنواع الضرائب
18	..... أولا : الضريبة على الأشخاص و الضريبة على الأموال
18	..... 1- الضريبة على الأشخاص
18	..... 2- الضريبة على الأموال
19	..... ثانيا : الضريبة الوحيدة و الضريبة المتعددة
19	..... 1- الضريبة الوحيدة
20	..... 2- الضريبة المتعددة
21	..... ثالثا: الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة
21	..... 1-الضرائب المباشرة
24	..... 2-الضرائب غير المباشرة
26	..... الفرع الثاني : خصائص الضريبة.
26	..... 1-الضريبة اقتطاع نقدي
26	..... 2-الضريبة فريضة اجبارية
26	..... 3-الضريبة تفرض من قبل الدولة
26	..... 4-الضريبة تكون بدون مقابل

27	5- للضريبة صفة نهائية
27	المطلب الثاني: طرق التحصيل الضريبي.....
28	الفرع الأول: التحصيل التلقائي المباشر والتحصيل عن طريق الأقساط
28	أولا : التحصيل التلقائي المباشر
28	ثانيا: التحصيل عن طريق الأقساط
29	الفرع الثاني: الحجز عند المصدر والقرار الإداري.....
29	أولا : الحجز عن المصدر
30	ثانيا : القرار الإداري
31	خلاصة الفصل
32	الفصل الثاني : آليات التحصيل الجبري و آثارها
33	تمهيد:.....
34	المبحث الأول: الآليات القانونية للتحصيل الجبري
34	المطلب الأول: إجراءات التحصيل الجبري.....
34	الفرع الأول ماهية التحصيل الجبري.....
36	الفرع الثاني: منازعات التحصيل الجبري.
37	المطلب الثاني: إجراءات التحصيل الجبري.....
37	الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني:
38	الفرع الثاني: الحجز التنفيذي.
39	أولا : سلطة إدارة الضرائب في الحجز
41	ثانيا : إجراءات الحجز التنفيذي
43	الفرع الثالث : بيع المحجوزات.
44	أولا : الإجراءات التمهيدية للبيع
44	ثانيا : الترخيص بالبيع
45	ثالثا : إجراءات اشهار بيع المحل التجاري.....
47	رابعا : عملية البيع العلني و تحرير محضر البيع
50	المبحث الثاني: الآثار المترتبة عن التحصيل الجبري.....

50	المطلب الأول: منازعات التحصيل الجبري في التشريع الجزائري
51	الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة.....
52	أولاً: الاعتراض على سند التحصيل
53	ثانياً: الاعتراض على التحصيل الجبري
54	الفرع الثاني: طلب تأجيل الدفع
55	أولاً: شروط طلب تأجيل الدفع
57	ثانياً: اتفاق الضمان
59	ثالثاً: صدور قرار تأجيل الدفع
61	المطلب الثاني: منازعات الاسترداد والإعفاءات والتقادم
62	الفرع الأول: استرداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات
64	أولاً: تقديم الطلب إلى إدارة الضرائب
66	ثانياً : مسؤولية إدارة الضرائب في التعويض
68	الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية
71	المطلب الثالث: التقادم الضريبي
72	خلاصة الفصل
	خاتمة
	قائمة المراجع
	فهرس المحتويات
	الملاحق

مقدمة

مقدمة:

تعتبر الدولة عاملاً وعنصراً أساسياً في تنظيم النشاط الاقتصادي، خاصة مع اتساع دورها وتعدد أشكال تدخلها، لتحقيق أهداف وتطلعات المجتمع من تنمية لموارده، ورفع مستواه المعيشي وتحقيق العدالة الاجتماعية بالعدل في توزيع الدخل، وضمان الاستقرار الاقتصادي.

وإذا كان ميزانية الدولة تتأثر مباشرة بتغيير مواردها ونفقاتها، فإن هذه الأخيرة بدورها تتأثر وبشكل مباشر بالتغير في مستوى النمو الاقتصادي، ويبقى البحث عن الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف التنموية مرتبط بتنوع مصادر إيرادات الدولة، وهو ما يعني وجود ارتباط وثيق بين الموارد المالية والتنموية غير أن اقتصاديات الدول النامية تواجه صعوبة في تحقيق التوازن بين إيراداتها ونفقاتها، مما دفع بها إلى الرفع من قيمة مواردها المالية، فلم يكن أمامها سوى اختيار الضريبة كوسيلة مالية، والتي تطورت مع تطور مفهوم الدولة من أداة تمويلية إلى أداة متعددة الأدوار، ومما لا شك فيه أن مساهمة الضريبة في تمويل خزينة الدولة وتحقيق التنمية تتوقف على فعالية النظام الضريبي، وهنا يظهر مشكل فقدان الدولة لحجم معين من أموالها بسبب التهرب الضريبي وعدم فعالية طرق التحصيل الضريبي.

ونظراً لما تحتله الضرائب من مكانة متميزة وأهمية بالغة في التشريعات المالية الحديثة، حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال والدراسات العلمية المتخصصة في المالية، وهذا الأمر ليس راجعاً لكونها إحدى أهم مصادر الإيرادات العمومية فقط، ولكن أيضاً الأهمية الدور الذي تلعبه في سبيل تحقيق الأهداف السياسية المالية من جهة ولما تثيره من إشكالات تقنية واقتصادية متعلقة بفرضها وآثارها من جهة أخرى.

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

بتطور المجتمعات وتطور وظائف الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية واتساع دائرة الإنفاق تغيرت معه طرق وأساليب فرض الضرائب وجبايتها، وأصبحت الضريبة تعرف حسب غاستون جاز

على انها خدمة نقدية تؤخذ من الخواص عن طريق السلطة بصورة نهائية وبدون مقابل مباشر من أجل تغطية الأعباء العامة.

أما في العصر الحديث فإن فرض الضرائب أصبح أكثر عدالة إذا لا يمكن أن تحدث أية ضريبة ما لم تحصل السلطة العمومية على الموافقة المسبقة من الشعب عن طريق ممثليهم في البرلمان ومن هنا ظهر حق البرلمانات بسن القوانين الضريبية وهو مبدأ دستوري أقرته جميع الدول الديمقراطية، وكرسه المشرع الجزائري من خلال المادة 122 من دستور 1996 التي تنص على أنه "بشرع البرلمان في الميادين التي تخصصها له الدستور، وكذلك في المجالات التالية: ... إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها". بالإضافة إلى ذلك هناك مبدأ دستوري آخر لا يقل أهمية عن سابقه والمتمثل في فرض الضريبة على أساس من العدل والمساواة.

وهذا وفقا لنص المادة 64 من الدستور والتي تنص على أن "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون".

وعليه فإن الضريبة لا يمكن أن تكون عادلة وتؤدي أهدافها إلا بتوفر شرطين أساسيين أولهما توافر تشريع ضريبي سليم وشفاف وعادل، تتوافر فيه قواعد الضريبية. وثانيهما تقبل المكلفين لهذا التشريع وعدم اللجوء إلى التهرب الضريبي.

وباعتبار ما لضريبة من أهمية، فقد خصصتها التشريعات عامة والمشرع الجزائري خاصة بقواعد متميزة وإجراءات مستقلة عن باقي التشريعات، لاسيما صدور قانون الإجراءات الضريبية وقد ينجم عن فرض الضريبة وتحصيلها منازعات تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة. وفي هذا الشأن تتمحور مهمة القاضي الإداري في هذا الجانب في البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد فرضت وفقا للقانون أم لا، وفي حالة ما إذا أثبت عدم صحة أو شرعية فرض الضريبة، فإنه يحكم بدفعها كليا أو جزئيا.

فالمنازعة الضريبية تثور عند امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد ما فرض عليه من ضرائب أو تثور عند استفادة المكلف بالضريبة من قانون جديد يترتب عليه إلغاء قانون الجباية أو إلغاء

نص تشريعية، أو عن اعتراض المكلف عن إجراءات المتابعات، كما تثار أيضا عند تهرب المكلف عن دفع ما عليه من ضرائب أو قيامه بالغش الضريبي.

غير أننا سنسلط الضوء في بحثنا هذا على الآليات القانونية التحصيل الجبري للضريبة، والتي بمقتضاها ينعقد الاختصاص للنظر فيها للقاضي الإداري المكلف قانونا بالفصل في هذا النوع من المنازعات، إذا يفصل الدعوى الجبائية على المستوى المحكمة الإدارية على حسب نوع الضريبة ويكون الفصل فيها يتعلق بالضرائب المباشرة بقرار ابتدائي يمكن الطعن فيه بالاستئناف، أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة فيفصل فيها بقرار نهائي لا يمكن استئنافه وإنما الطعن فيه بالنقض أمام مجلس الدولة.

وعليه لا يمكن التوصل إلى حل منازعة التحصيل الضريبي ما لم تطبق إجراءات الدعوى الجبائية التطبيق الصحيح، لذا عمد المشرع الجزائري من خلال القانون الجبائي الجزائري إلى التحديد الدقيق لتلك الإجراءات التي تكفل الحماية للإدارة الضريبية وللمكلف بين الضريبة على حد سواء كما خول للطرفين ضمانات لتطبيق تلك الإجراءات تبلورت في الحق في رفع الدعوى الجبائية.

أهمية الموضوع:

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

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

وتكمن الأهمية العملية في الكشف عن الإجراءات والآليات الكفيلة في مجال التحصيل الضريبي الجبري .

دوافع اختيار الموضوع:

- أما عن مبررات اختيارنا لهذا الموضوع وتعود إلى مبررات موضوعية وأخرى شخصية ذاتية

المبررات الموضوعية: يعد موضوع حل المنازعات الضريبية المتعلقة بالتحصيل الجبري عامة من بين موضوعات القانون الإداري الذي يشكل موضوع اختصاص دراستنا.

المبررات الذاتية الشخصية: إن هذا الموضوع له أهمية ضمن اختصاصنا، كما أنه موضوع جدير بالدراسة وغير متداول ولم يتطرق إلى دراسته مسبقا حسب علمنا، الشيء الذي شجعنا لتناوله حتى أستفيد منه في الحاضر والمستقبل .

وقد واجهتنا طيلة بحثنا في هذا الموضوع عدة صعوبات أهمها ما يلي:

- قلة الكتب المتخصصة في موضوع البحث مما جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية والاجتهادات القضائية والمقالات.

- صعوبة البحث في هذا الموضوع نظرا لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية وهذا يظهر من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية، مما يصعب الإلمام بها.

- صعوبة البحث كذلك في إجراءات التحصيل نظرا لتشعبها وارتباطها بقوانين أخرى من بينها القانون التجاري والقانون المدني.

المنهج المستخدم:

نظرا لطبيعة الموضوع استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي، ويبرز استخدامنا للمنهج الوصفي من خلال عرض وتحديد بعض المفاهيم المرتبطة بالموضوع، قمنا بالتحليل الذي نتطرق اليه من خلال تحليل النصوص القانونية ذات الصلة بموضوع منازعات التحصيل الضريبي الجبري.

طرح الإشكالية:

ما مدى نجاعة الآليات القانونية للتحصيل الجبري في ظل قانون الإجراءات الجبائية في التشريع الجزائري؟

و على ضوءها طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما ماهية التحصيل الضريبي؟ وما آلياته؟
- ما مفهوم التحصيل الجبري؟ وما هي طرقه والإجراءات المتبعة فيه ؟

تقسيمات البحث:

وللإجابة على إشكالية ارتأينا تقسيم بحثنا هذا إلى فصلين و كل فصل إلى مبحثين:

الفصل الأول: تناولنا فيه الجباية في ظل التشريع الجزائري من خلال مبحثين تناولنا في الأول مفهوم الجباية في التشريع الجزائري وفي المبحث الثاني الضريبة في التشريع الجزائري و طرق تحصيلها

الفصل الثاني: تطرقنا فيه إلى آليات التحصيل الجبري و آثارها القانون الجزائري وذلك من خلال مبحثين في الأول الآليات القانونية للتحصيل الجبري بنما في المبحث الثاني الآثار المترتبة على التحصيل الجبري

الفصل الأول

الجباية في ظل التشريع الجزائري

تمهيد

لا تأتي أهمية الضرائب من كونها أهم الإيرادات العامة للدولة فحسب، وإنما أيضا لما تنثيره الدراسات الضريبية من مشاكل اقتصادية وقانونية واجتماعية بل وسياسية أيضا هذا من ناحية، ولما ينتج عنها من آثار اقتصادية تلعب دورا بارزا في الاقتصاديات القومية مهما اختلفت الأوضاع الاقتصادية التي تعمل في ظلها الأنظمة الضريبية في نظمها (رأسمالية أو اشتراكية) وبنياتها (متقدمة أو نامية) بل يمكن القول أن السياسة الضريبية لما تلعبه من دور مهم تعد من أهم أدوات السياسة الاقتصادية، وأكثرها عمقا في تأثيرها، وتحمل الدراسات الخاصة بالضرائب، مكان الصدارة في الدراسات المالية ضمن نطاق علم المالية العامة، ولذا فلا غرابة أن تتال الضرائب جل اهتمام الدارسين والباحثين في علم المالية العامة.

وسنتناول في هذا الفصل في المبحث الأول مفهوم الجباية في ظل التشريع الجزائري وفي المبحث الثاني الضريبة في التشريع الجزائري وطرق تحصيلها.

المبحث الأول: مفهوم الجباية في ظل التشريع الجزائري

إن الاهتمام بالجباية يمكن أن يكون من ثلاث جوانب، فبعض الباحثين اهتم بالجانب الاقتصادي وطائفة أخرى تعمقت في دراسة طبيعتها القانونية و الاقتصادية، وحيث أنها في مجتمع فهي تأثر فيه وتتأثر به.

المطلب الأول: تعريف الجباية

عرفت الجباية مع تطور العصور عدة أنواع منها الجباية الجمركية، الجباية البترولية والجباية العادية إلى أنه أصبح اليوم متداولاً بين الجماهير الجباية العادية والتي تشمل الضرائب بكل أنواعها والرسوم وكل الاقتطاعات التي تحصل عليها الدولة بكل أنواعها والرسوم وكل الاقتطاعات التي تحصل عليها الدولة بفرض نظام جبائي معين تطبقه لضمان الإيرادات بصفة مستمرة، حيث تعرف الضريبة والرسم كما يلي:

الفرع الأول : التعريف القانوني للجباية

يقصد بالتعريف القانوني للجباية ما طرحه المشرع من مفاهيم من وجه النظر القانونية وذلك من خلال تبيان الأحكام القانونية الخاصة بها و مبادئها، حيث عرفها المشرع باعتبارها حق ودين للدولة و الجماعات المحلية يجبر المكلف بها على الالتزام بدفعها فالجباية إذن بالمفهوم القانوني : فهي دين للدولة أو الجماعات المحلية على المكلف بدفعها، وعلاقة المديونية هنا لها أحكام خاصة تختلف أساساً عن علاقة المديونية في القانون الخاص¹.

¹برحمان محفوظ ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة ، دار الجامعة الجديدة الأزاطية ، الجزائر، 2009، ص11 .

الفرع الثاني: التعريف الفقهي للجباية

اختلفت تعاريف الفقهاء للجباية وتعددت وذلك حسب اختلاف وجهات نظرهم لها ومن بين هذه التعريف نذكر:

حيث تعرف الجباية من مفهومها التقليدي: "بأنها اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.¹

أما في تعريفها الحديث حسب الاقتصادي ميل "MEHL" بأنها استقطاع نقدي تفرضه سلطة على الأفراد الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية بلا مقابل، بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة.²

من خلال هذا التعريف يبرز تطور وتباين مفهوم الجباية فإلى جانب تغطية النفقات العامة للدولة (أي تمويل ميزانية الدولة تبرز الأغراض الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للضريبة وذلك باعتبارها وسيلة تدخل من طرف الدولة).

على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية وتعرف كذلك بأنها:

اقتطاع نقدي ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.³

وتعرف أيضا على أنها: فريضة إلزامية تحدها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.

أما عن أحدث تعريف للضريبة مضمونة هو التالي:

¹ ، غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، البيارق، عمان، 1998، ص72.
² ، خليل محمود الرفاعي، المحاسبة الضريبية، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان 1998، ص 08.
³ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر والتوزيع، ص 13.

فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة¹. ويرى الأستاذ " دينرجيه " زيادة في التعريف الحديث للضريبة أن تضيف عليه أن الضريبة مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة لكي نميزها عن بعض الإجراءات النقدية التي تؤدي إلى اقتطاع غير مباشر من أموال الأفراد بتخفيض قيمة النقود².

الفرع الثالث: تعريف الرسم La Taxe.

تعتبر الرسوم من الإيرادات العامة التي تدخل خزانة الدولة بصفة تكاد تكون دورية و منتظمة حيث تستخدم حصيلاتها في تمويل النشاط المالي و تحقيق المنافع العامة، و تحصل الدولة على إيراداتها من الرسوم لمقابل خدمات تؤديها مرافقها و هيئاتها العامة للأفراد من خلال النشاط العام الذي وجد المرفق أو الهيئة أصلا للقيام به.

و يمكن تعريف الرسم (taxe, fec) بأنه عبارة عن مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب إحدى الهيئات العامة و يقترن هذا النفع الخاص بالنفع العام الذي يعود إلى المجتمع كله من تنظيم العلاقة بين الهيئات العامة و الأفراد فيما يتعلق بأداء النشاط أو الخدمات العامة³.

ويعرفها جاستون جيز " GASIONE-GEZE " ⁴. "الضريبة أداء نقدي تفرضه الدولة على الأفراد بطريقة نهائية بلا نقابل بقصد تغطية لأعباء العامة وتعرف الضريبة أيضا وفقا لطبيعتها القانونية⁵ " مبلغ نقدي تفرضه الدولة على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنون في منظمة سياسية مشتركة بهدف تقديم الخدمات العامة " فمن خلال هذا التعريف يتضح لنا عامية

¹-يونس أحمد البطريق وآخرون، المالية العامة (الضرائب والنفقات)، الدار الجامعية، إسكندرية، بدون طبعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص11.

²- نوال دحلب، أحلام مهدي، تحصيل الضريبة المباشرة في النظام الضريبي الجزائري، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، تخصص نقود مالية وبنوك، 2009/2008، ص 11.

³- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992 ص 132.

⁴ حسن عواضة، المالية العامة، النهضة العربية ط 6، بيروت، 1983، ص398.

وإلزامية فرض الضريبة من طرف الدولة على المكلفين بأدائها وهي إحدى خصائص الدولة السياسية والسيادية فقد عرف الأستاذ تورتاباس الضريبة مركزا في ذلك على جانبها القانوني¹. " على أنها وسيلة لتوزيع الأعباء على أو بين الأفراد توزيعا قانونيا"، ويمكن إعطاء تعريف للضريبة من خلال دورها المالي ، حيث يعرفها أساتذة الفكر المالي²: " أنها فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبرا وبصفة نهائية وبدون مقابل تستخدمها لتغطية نفقاتها والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية للدولة".

تعرف الضريبة أيضا³: " بأنها ضريبة إجبارية غير جزائية تؤدي لنقل الموارد من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بمعايير محددة مسبقا وبدون مقابل وذلك من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة".

ويعرف الأستاذ يفرجيه "DUVERGR" الضريبة بأنها "مبلغ من المال تفرضه وتقتطعه الدولة مباشرة وتجنبه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية وبدون مقابل في سبيل تدخل الدولة فقط"⁴. إن التعريف السابق هو أكثر ملائمة للمفهوم الحديث للضريبة حيث أنه يعكس الجانب الاقتصادي للضريبة باعتبارها وسيلة تدخل من طرف الدولة.

المطلب الثاني: عناصر الجباية.

تتكون عناصر الجباية من كل عناصر الضريبة و عناصر الرسم و كذا نجد أنه توجد هناك عدة نقاط تشابه و اختلاف و تتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: عناصر الضريبة.

من خلال التعاريف الواردة يمكن استخلاص مجموعة من العناصر تتميز بها الضريبة نوردتها فيما يلي⁵:

أولا: الضريبة فريضة نقدية: فالأصل أن تدفع الضريبة في العصر الحديث من صورة نقود تماشيا مع مقتنيات النظام الاقتصادي ككل، بالنظر إلى أن المعاملات كلها أصبحت تقوم

² ، حسن عواضة، نفس المرجع السابق ص 398.

³ ، نفس المرجع السابق ص 398.

⁴ ، غازي عناية ، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره ، ص 72.

⁵ ، غازي عناية، نفس المرجع السابق، ص 72.

⁶ . محمود الرفاعي، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 08

1- عادل أحمد حشيش، نفس المرجع السابق، ص 1، 10- ص 103

على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة، و ما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد و أن تحصل كذلك بالنقود. و لم يكن الحال لذلك دائما إذا كان الأفراد و لا يزالون في النظم الاقتصادية البدائية يقومون بدفع الضرائب المفروضة عليهم بواسطة السلطات العامة في شكل عيني، سواء بتقديم جزء من محاصيلهم إليها أو بالاشتغال أيام محدودة في خدمتها، و طبقا لأحكام الشريعة الإسلامية فإن الأراضي كانت تنقسم إلى فئتين، الأراضي العشورية و كانت تدفع الخراج و هو ما يزيد عن العشر، حيث كان يدفع إما نقدا أو عينا.

ثانيا: الضريبة تمكن الدولة من تحقيق الدفع العام: الدولة هي التي لها السيادة الكاملة في وضع القوانين الضريبية و فرضها على المكلفين بأدائها و ذلك بعد موافقة السلطة التشريعية كما يمكن أن ينوب عن الدولة بعض الهيئات العامة كالوزارات و الدوائر و بعض المصالح الحكومية كإدارة الضرائب.

ثالثا: الضريبة تدفع جبرا (عنصر الإيجاب القانوني): يتم الدفع الضريبي من طرف المكلف على سبيل الجبر و الإلزام و يكون ذلك من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها أما إذا امتنع البعض عن دفع مبلغ الضريبة فإنه من حق الدولة أو من ينوب عنها قانونا حجز الممتلكات ثم القيام ببيعها في المزاد العلني و خصم مبلغ الضريبة وفقا للقانون المعمول به.

رابعا: الضريبة تدفع بدون مقابل: إن المكلف الدافع للضريبة لا يمكنه الحصول على نفع خاص بل يكون المقابل عاما و قد يحصل المكلف من الخدمات التي تقدمها الدولة للأفراد لا يتناسب بأي صورة مع مقدار ما قام يدفعه بل بالعكس قد يحصل على البعض الآخر كالفقراء الذين لا يدفعون شيئا و بالمقابل يتمتعون بكامل الخدمات العامة.

خامسا: الضريبة تدفع بصفة نهائية: و يقصد بهذا العنصر أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة إنما يدفعها للدولة بصفة نهائية فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك و في هذا تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين في مستنداته و يدفع فوائد على المبالغ المكتتبه بها في أغلب الأحيان.

سادسا: المقدرة التكليفية: أي أن الضريبة تفرض فقط على القادرين بدفعها تبعا لمقدراتهم المالية أي مراعاة المقدرة التكليفية لكل شخص أو كل فئة عند فرض الضريبة

باعتبارها أنها وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين أفراد المجتمع حسب مقدرتهم النسبية على الدفع وفقا لقاعدة العدالة و هذا ما ناد به آدم سميث¹.

الفرع الثاني: عناصر الرسم.

و من خلال دراستنا لمفهوم الرسم و تعريفه نستطيع استنتاج عدة خصائص للرسم و المتمثلة فيما يلي²:

أولاً: الصفة النقدية للرسم: الرسم هو مبلغ من النقد، أي يدفع نقدا لا عينيا و هذا ما يتلاءم مع الاقتصاديات الحديثة النقدية التي يتم فيها المبادلات و الصفقات بالنقد لا بالعين بالإضافة إلى كون النفقات العمومية ذات صفة نقدية أيضا مما يستوجب أن تكون الرسوم نقدا و التي هي جزء من الإيرادات التي تمول النفقات.

ثانياً: الصفة الإجبارية للرسم: إن الصفة الإلزامية للرسم تعني أن الفرد أمام اختيارين، إما دفع الرسم بمقابل الخدمة المقدمة له أو أن لا يتلقى الخدمة و يعرض المصلحة للشياح أو نفسه للعقاب وهذا ما بين الصفة الجبرية للرسم، أن لا خيار للأفراد بدفع الرسم بالإضافة إلى أن الدولة تتفرد بوضع الأحكام القانونية له من حيث القيمة و النوع و إجراءات التحصيل.

ثالثاً: الرسم مقابل الخدمة: الرسم يدفعه الأفراد مقابل خدمات تقدمها الدولة أو الهيئات العمومية بمعنى أنه لا يحق للدولة أو الهيئات العمومية أن تفرض رسوما على الأفراد دون تقديم خدمات مقابل لها.

و مع أن الخدمات المقدمة مقابل الرسم هي خدمات خاصة إلا أنه يجب أن يقطن بالخدمة المقدمة تحقيق المصلحة العامة إلى جانب المصلحة الخاصة للأفراد المنتفعين من خدمات الدولة و أن لا يكون هناك تعارض بين المصلحتين.

الفرع الثالث: المقارنة بين الرسم و الضريبة.

بعد أن وقفنا على العناصر الجوهرية التي تشكل قوام التعريف بالضريبة و الرسم، فإنه يجدر به أن نميز بين الضريبة و الرسم بالنظر إلى أن تعريف الرسم يتداخل مع الضريبة في بعض الخصائص التي قد تبعث على الخلط بينهما، و آية ذلك، أن كلا من الضريبة و الرسم يتفق مع الآخر في كونه فريضة نقدية تدفع بصفة نهائية للدولة التي تستقل بتحديد النظام

¹ - غازي عناية، المالية العامة و التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

² - غازي عناية، نفس المرجع السابق ص 74.

القانوني له، فتصدر أداة تشريعية لها الصفة الملزمة من أجل تحصيلها و استخدامها في تمويل النفقات العامة، كما أن الدولة تتمتع بالنسبة لكل منهما بامتياز على أموال المدين.

و رغم أوجه التشابه هذه، فإن طبيعة الضريبة تختلف عن طبيعة الرسم من حيث الفلسفة أو الفن المالي الذي يتصل بكل منهما و ذلك من عدة نواحي أهمها¹:

أولاً: من ناحية مصدر القوة الملزمة: فالضريبة تفرض بقانون ينظم كافة الأحكام المتعلقة بها، وبالتالي فإن السلطة التنفيذية لا يمكن أن تفرض الضرائب بلوائح إدارية و إنما لا بد لها من موافقة السلطة التشريعية على إصدار قانون بها، وذلك نظراً لأهمية الالتزام الضريبي و خطورته سواء بالنسبة لممولي الضرائب أو الدولة، أما الرسم فإنه لا يلزم في فرضه أن يصدر بقانون بل إنه قد يكفي في ذلك أن يستند إلى قانون و لهذا السلطة التنفيذية قد تخول من السلطة التشريعية سلطة فرض الرسوم بقرارات أو لوائح إدارية.

ثانياً: من حيث مدى تحقق النفع المكلف: فقد ذكرنا أن الضريبة تفرض على الفرد دون مقابل أو نفع خاص يعود عليه بمناسبة أدائها و ذلك مساهمة من جانب الممول في أعباء و تكاليف الدولة العامة أما الرسم فإنه يدفع مقابل الحصول على خدمة أو نفع خاص من جانب إحدى الإدارات أو المرافق العامة.

ثالثاً: فيما يتعلق بالهدف من الفريضة: تفرض الضريبة بقصد تحقيق أغراض مالية، و أهداف اقتصادية واجتماعية أما الرسوم فإن الهدف من فرضها هو تحقيق الإيراد المالي للدولة من خلال النشاط العام الذي تؤديه بعض الإدارات التي تفرض على خدماتها كلها أو بعضها رسوم.

رابعاً: بالنسبة لأهمية كل منهما في مالية الدولة الحديثة: فبينما تزداد أهمية الضرائب في مالية الدولة الحديثة لاعتماد الدولة عليها في أداء دورها الاقتصادي الأخذ في التزايد و استناداً إلى إلزام الأفراد بالمساهمة حسب قدراتهم التكاليفية في تمويل أعباء النفقات العامة نلاحظ عكس ذلك بالنسبة للرسوم حيث أشرنا من قبل إلى أن أهمية الرسوم آخذة في التناقص و بالتالي فإن حصيلة الدولة لا تكون لها إلا أهمية تكميلية أو ثانوية، كمورد مالي إلى جانب المورد الرئيسي الذي يتحقق عن طريق فرض الضرائب.

و رغم هذه الاختلافات الكبيرة بين الضريبة و الرسوم و ما يترتب على التفرقة بينهما

²- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 105.

من فوارق نظرية و عملية، فإنه كثيرا ما يحدث الخلط بينهما و ذلك لأسباب عديدة أهمها وحدة طريقة تحصيل بعض الرسوم و بعض الضرائب العامة، كما هي الحال فيما يتعلق بوضع طوابع دمغة للتحصيل رسوم استخراج جوازات السفر و أيضا لتحصيل ضريبة الدمغة و أيضا ما تتعرض الرسوم و الضرائب لتطور تاريخي تتحول به بعض الرسوم إلى الضرائب أو العكس.

فرسوم التوثيق كانت في بادئ الأمر متناسبة مع النفقات التي يتكلفتها مرفق التوثيق و من ثم كانت رسما بالمعنى الفني للكلمة لوجود هذا التناسب و لوجود خدمة خاصة يستفيد بها دافع هذه الرسوم إلا انه حدث تطور أدى إلى زيادة هذه الرسوم زيادة كبيرة بحيث لم تعد تتناسب مع نقطة مرفق التوثيق و من ثم لم تعد رسما بالمفهوم المتعارف عليه و أصبحت ضرائب حقيقية غير مباشرة على تداول بعض الأموال، وأخيرا فإن المشرع المالي نفسه كثيرا ما يساعد على الخلط بين الرسم و الضريبة بإطلاق لفظ ورسم على الضرائب بالمعنى الفني للكلمة، كما هو الحال بالنسبة إلى رسوم الدمغة رسوم الأيلولة على التركات ورسوم الإنتاج و الرسوم الجمركية فهذه الأنواع المسماة برسوم هي في الواقع ليست إلا ضرائب بكل ما تحمله الضرائب من معان فنية متعارف عليها، هذا الخلط أصبح يشكل ظاهرة يؤسف لذيوعها في الكثير من النظم الضريبية غير المتقدمة و على الأخص النظام الضريبي المصري، و هو ما ينبغي العمل على تداركه.

لما ينجم عنه من آثار ضارة بالمضرة التكليفية للأفراد و الاقتصاد القومي في مجموعة و ذلك في الحالات التي تغلب فيها سلطة الدولة من الرقابة كليا أو جزئيا في حالة استمرار الخلط المشار إليه¹.

¹ - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 155.

المبحث الثاني: الضريبة في التشريع الجزائري و طرق تحصيلها

إن التطور التاريخي للجباية عبر المراحل الزمنية و مع تطور الفكر الإنساني جعل إحداث تغييرات على الشكل و المضمون الذي كانت عليه، و هذا حسب كل بلد، إلى أن أصبحت بالأنواع التي هي عليها اليوم حيث يقيم كل نوع من هذه الأنواع أهدافا سواء من الناحية المالية أو الاقتصادية أو الاجتماعية أو حتى السياسية و سنحاول التطرق إلى بعض هذه الأنواع و الأهداف.

المطلب الأول: الأساس القانوني في فرض الضريبة.

ما هو الأساس القانوني في فرض الضريبة؟ و من أجل الإجابة يتطلب الرجوع إلى التاريخ المالي ابتداء من القرن 18 و 19 حيث سادت نظريات تقدم تبرير حق الدولة في فرض الضريبة و هذا الحق يستند إلى ما يلي:

1- فكرة المنفعة من خدمات الدولة التي يحصل عليها دافعو الضرائب.

2- وجود عقد ضمني بين الدولة و دافعي الضرائب.

أما في الوقت الحاضر، فإن المبرر القانوني في فرض الضريبة هو فكرة التضامن الاجتماعي وعليه سنتطرق إلى النظريات التعاقدية و نظرية التضامن الاجتماعي في تبرير حق الدولة لفرض الضريبة على الأفراد¹.

الفرع الأول: النظريات التعاقدية.

يذهب بعض مؤيدو النظرية إلى أن دافع الضريبة يحصل على منفعة من الخدمات التي تقدمها الدولة، و أن هناك عقد ضمني بين الطرفين هما الدولة و الأفراد، يلتزم بموجبها الفرد بدفع الضريبة و تلتزم الدولة بتقديم الخدمات التي ينتفع بها، و إذا ما اعتبرنا أن هذا العقد ذو طبيعة مالية فسيطلق عليه اسم "العقد المالي".

أما البعض الآخر من مؤيدي هذه النظرية التعاقدية كآدم سميث فقد اعتبر بأن هذا العقد هو عقد بين الدولة بخدماتها و المكلفين بدفعهم للضريبة.

أما آخرون فينظرون بأنه عقد إيجار يتم بموجبه تأجير الدولة بخدماتها إلى دافعي الضرائب.

²- عادل خليل، سليمان اللوزي، المالية العامة، دار زهران، عمان 1999، ص 150-183.

كما ذهب البعض الآخر إلى القول بأن العقد هو عقد شراكة بين الدولة و المكلفين بدفع الضريبة.

وأخيرا يرى بعض كتاب المالية أن العقد هو عقد تأمين مقابل ما يستفيدون منه من خدمات مقدمة من طرف الدولة.

الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي.

إن الفكر المالي الحديث يرفض النظرية التعاقدية في تبرير حق الدولة في فرض ضريبة على الأفراد، و يرى المفكرون المعاصرون بأن الفكر المالي الحديث يرتكز على أن الأساس القانوني لفرض الضريبة هو نظرية التضامن الاجتماعي. و تنتهي هذه الضرورة تضامن جهود الأفكار كل حسب مقدرة في تمويل النفقات العامة.

من أجل أن تتمكن الدولة من القيام بوظائفها بتقديم الخدمات لكافة أفراد المجتمع، على حد سواء بدون استثناء، و بعض النظر فالضريبة تعتبر تضامن شخصي بين أفراد الجماعة ففي العشيرة أو القبيلة كانت تمثل تضامنا بين أفرادها و منه أصبحت الضريبة واجبا اجتماعيا تضامنيا على الأفراد، تدفع إلى الدولة و هي بدورها تستخدمها في تمويل مشاريع عامة يستفيد منها الجميع بدون تمييز أو استثناء¹.

المطلب الثاني : أنواع الضريبة و خصائصها

الفرع الأول: أنواع الضرائب

يمكن تصنيف الضرائب إلى عدة عناوين ضريبية يندرج تحتها عدة أنواع أو مجموعة من الضرائب التي تعتمد عليها الدولة للإخضاع الضريبي و لكن قبل أن نتطرق إلى هذه الأنواع نقوم أولا بتعريف وعاء الضريبة و هو الشيء أو الموضوع الذي تطرح عليه الضريبة و هو بصورة عامة قد يكون شخصا و قد يكون مالا و قد يكون عملا و اختيار وعاء الضريبة هو هام جدا، إذ أن عليه تتوقف إلى حد كبير الصفات الأساسية للضريبة و خصوصا الوفرة و العدالة².

¹ - عادل خليل، سليمان اللوزي، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 155.

² - إدوار جميل، موسوعة علم التجارة و الأعمال، بدون سنة نشر، بدون بلد نشر، ص 60.

أولاً: الضريبة على الأشخاص و الضريبة على الأموال.

1- الضريبة على الأشخاص: هي الضريبة التي تفرض على الشخص في حد ذاته فيكون هو محل الضريبة أو وعاء لها بغض النظر عن مقدرته المالية، أي أنها تفرض على الشخص و ليس على ممتلكاته بحكم وجوده في إقليم الدولة.

و قد عرف هذا النوع من الضريبة على الشخص من القدم، فكانت شائعة في الدول الرومانية والدولة الإسلامية و كانت تفرض على المقيمين داخل حدود البلاد الإسلامية من غير المسلمين لقاء تأمينهم على أرواحهم و ممتلكاتهم بحيث تفرض على البالغين من الرجال و القادرين على تأديتها مع إعفاء النساء والأطفال من ادائها و هو ما يعرف بالجزية.

و لقد أخذت الضريبة على الأشخاص في المجتمعات القديمة شكل رؤوس موحدة ذلك لتوافقها مع الظروف الاقتصادية و الاجتماعية السائدة في ذلك الوقت حيث كانت الدخول و الثروات متقاربة بين جميع الأفراد كما أن بدائية الإدارة المالية صعب من تحديد الوعاء الضريبي، لذلك تفرض ضريبة موحدة بسيطة على كل الأفراد، فيدع الأفراد الخاضعين للضريبة نفس المبلغ ثم أخذت بعد ذلك الضريبة على الأشخاص في المجتمعات المتقدمة شكل ضريبة الرؤوس المدرجة و ذلك بسبب ظهور الفوارق الاجتماعية و الاقتصادية بين أفراد المجتمع و بين دخولهم فأصبحت الضريبة الموجهة بذلك لا يتحقق مبدأ العدالة.

و بذلك تم تقسيم المجتمع إلى عدة طبقات و كل طبعة أصبحت ملزمة بدفع مبلغ محدد لمركزها الاقتصادي والاجتماعي، غير أنه يعاب على هذا النوع من الضرائب الموحدة و المدرجة لأنها لا تحقق مبدأ العدالة بين المكلفين بأدائها، إضافة إلى أنها تجعل من الإنسان و عادلة و هي بذلك تهدر الكرامة الإنسانية لذلك ساد إلى اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة باعتبار أن الأموال أكثر ترجمة للمقدرة التكلفة للمكلفين.

2- الضريبة على الأموال: و هي التي تتخذ الدخل أو الثروة كأساس لفرض الضريبة بحيث تختلف من شخص لآخر و ذلك حسب اختلاف المقدرة المالية للأفراد.

لقد شهد التاريخ المالي للمجتمعات الحديثة تطورا كبيرا بعدما كانت الثروة هي الأساس لمدة طويلة خاصة في العصور الوسطى، و بدءا من أواخر القرن 19 و بداية القرن 20 انتقلت من الثروة إلى الدخل لأسباب جمة نذكر منها:

- تحول الاقتصاد العيني إلى اقتصاد نقدي يتلاءم مع التطور السائد.

- نقص الثروة العقارية بسبب استئجار الأراضي و المباني للأغراض السكنية أدت إلى زيادة دخل العقار و نقص الثروة العقارية.
- إن اعتبار العمل كمقياس للقيمة نتج عنه زيادة قيمة الدخل الناتج عن هذا العمل و بالتالي أصبح الدخل كأساس معياري لفرض الضريبة.
- مما سبق يتضح جليا النمو الذي أصبحت عليه الضرائب على الأموال كأساس من تكليف المواطنين بتحمل جزء من الأعباء العامة في معظم الدول المعاصرة¹.

ثانيا: الضريبة الوحيدة و الضريبة المتعددة.

تعتمد الدولة عادة في سياستها لفرض الضرائب على احد النظامين و هما نظام الضرائب الموحدة ونظام الضرائب المتعددة.

1- الضريبة الوحيدة: فحسب نظام الضرائب الموحدة تلجأ الدولة إلى فرض نوع رئيسي واحد من الضرائب بجانب ذلك يكون هناك عدد محدود و قليل الأهمية من الضرائب الأخرى، كأن تعتمد الدولة وبشكل رئيسي على فرض ضريبة على الدخل و بحيث تأتي معظم متحصلاتها من الضرائب لهذا النوع، وبجانب ذلك تلجأ الدولة لفرض بعض الأنواع الأخرى مثل ضريبة التركات و ضريبة العقارات فتكون متحصلات النوعين الآخرين محدودة و ضئيلة مقارنة مع متحصلات الدخل².

يهدف نظام الضريبة الوحيدة إلى فرض ضريبة وحيدة يدفعها الممول و يسمح أن تدفع ضرائب ثانوية إلى جانب الضريبة الرئيسية.

غير أن أنصار هذا الرأي اختلفوا في اختيار المادة التي تفرض عليها هذه الضريبة. ففي نظر الطبيعيين (من القرن 17 إلى أواخر القرن 18) يجب أن تفرض على ملاك الأراضي الزراعية، لأن الأرض عندهم هي مصدر الثروة، و تكون على الناتج الصافي من الزراعة لاعتبار أن الزراعة هي العمل المنتج الوحيد.

و نادى الاقتصاديون "موجان" عام 1707 بضرورة إلغاء الضرائب التي كانت موجودة في عصره وإحلال ضريبة العشور، و الدخول المنقولة و تفرض بنسبة العشر على الناتج

¹- غازي عناية، المالية العامة و التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 94.
²- محمد أبو نصار و آخرون، محاسبة الضرائب، دار وائل، عمان، 2005، ص 9-10.

الإجمالي للأرض، و نسبة عشر آخر على المنازل، المصانع و دخل العمال¹. كما نجد كذلك الكاتب الأمريكي هنري جورج الذي أخذ نفس فكرة الضريبة الموحدة مدخلا في ذلك الربح العقاري كوعاء لها، حيث أن قيمة الأرض تزداد و يزداد ملاكها و ذلك بسبب التقدم الاقتصادي وتطور العمران و زيادة عدد السكان و بالتالي فهم يحصلون على زيادة ليس لها دخل في تحقيقها، لذلك يقترح هنري جورج فرض ضريبة موحدة على الربح العقاري كمصدر للحصول على بعض الإيرادات لسد نفقات الدولة.

تتميز الضريبة الوحيدة بالبساطة و الوضوح و سهولة تنظيمها، فهي لا تحتاج فيما يتعلق بتحصيلها إلى إدارية متعددة و هذا يقلل من نفقات جبايتها، فهي تتحدد بالنسبة إلى مجموع الدخل الصافي، و لها سعر محدد تقطع على أساسه و يعاب عليها أنها شديدة الوطأة بدفعها، مما سيدفعه إلى التهرب من الوفاء بما عليه من التزام للدولة، كما تتميز بضالة حصيلتها المالية في الوقت الذي ازدادت فيه مهام الدولة و نفقاتها مما يستلزم عليها فرض ضرائب جديدة و متعددة على المواطنين حتى تتمكن من الحصول على المبالغ اللازمة لتغطية نفقاتها العامة².

2- الضرائب المتعددة: الضرائب المتعددة هي الضرائب التي تفرض على مختلف النشاطات التي يقوم بها المكلف، فإذا كانت هناك عدة دخول ناتجة عن ممارسة نشاطات فتفرض ضريبة معينة على كل دخل على حدى فمثلا إذا كان هناك شخص يمارس عملا تجاريا و كان في نفس الوقت يتقاضى أجرا من عمله في إحدى المؤسسات و كان لديه سكنات و محلات تجارية يؤجرها و يجب عليه دفع ضريبة عن كل دخل على حدى، فبدفع الضريبة على الدخل الإجمالي نتيجة لممارسته التجارة، و الضريبة على الأجر بالنسبة لما يحصل عليه من أجر، و تفرض ضريبة على ما يحصل عليه من فوائد الإيجار و تتميز الضرائب المتعددة بزيادة حصيلة الدولة النهائية بسبب تعدد أوجه النشاط الاقتصادي لأن الضريبة الموحدة أصبحت لا تتوافق مع هذه الأوضاع، كما تتسم كذلك بصفة العدالة الضريبية إذ يسمح باصطلاح بعض أنواع الضرائب بضرائب أخرى غير أنه يعاب على مثل هذا النوع من

1- محمد أبو نصار و آخرون محاسبة الضرائب، مرجع سبق ذكره ص 9-10.

2- غازي عناية، المالية العامة و التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 93.

الضرائب صعوبة تنظيمها و كثرة مصاريف جبايتها¹.

ثالثا: الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.

كل ضريبة يؤديها المكلف يقع عبؤها بالنتيجة، إما على دخله أو على رأسماله، و قد تؤدي الضريبة بصورة مباشرة بحيث تكون اقتطاعا مباشر من الدخل أو الرأسمال، أو أنها تستوفي بصورة غير مباشرة بمناسبة نفقات الفرد من رأسماله أو دخله، و تكون الضريبة في الحالة الأخيرة جزءا من سعر المبيع، و تدفع للخزينة من قبل البائع².

1- الضرائب المباشرة: هي الضرائب التي تفرض على العناصر الثابتة مثل الدخل أو رأس المال المكلف، و تنصب مباشرة على ذات الثروة و تتميز بالميزات التالية:

* **العدالة في التكاليف:** لأن الضرائب المباشرة تتناول مقدرة الأفراد المالية أعمالهم و هي لذلك قابلة للتكليف و التصاعد حسب حقيقة هذه المقدرة و تفاوتها مما يجعلها قريبة من العدالة.

* **الثبات في الربح:** لأن مطارح الضرائب المباشرة من رعوس أموال و دخول لا تتأثر بإرادة الأفراد و درجة إنفاقهم صعودا أو هبوطا، إلا إذا استقرت الأزمات الاقتصادية و طال أمدها.

* **الاقتصاد في الجباية:** لأن الضرائب المباشرة تحتاج إلى عدد قليل من الموظفين تقتصر مهمتهم على تحديد المقدرة المالية للمكلف و تطبيقها على النصوص القانونية في حين أن الضرائب غير المباشرة كالضرائب الجمركية مثلا تتطلب موظفين عديدين لمراقبة حركة المواد الضريبية و منع تهريبها عند كل منفذ.

* **إنماء الوعاء الضريبي:** لأن المكلفين يشعرون بعبء الضرائب المباشرة أكثر من شعورهم بالضرائب غير المباشرة و لذلك تزداد يقظتهم للشؤون العامة و مراقبتهم لسياسة الإنفاق الحكومي³.

و يمكن تقسيم الضرائب المباشرة إلى نوعين أساسيين و هما:

1- غازي عناية، المالية العامة و التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 94.

2- إدوار جميل، موسوعة عالم التجارة و الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 62.

1- إدوار جميل، موسوعة عالم التجار وأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 65.

1-1- ضرائب على الدخل.

إن مع التطور و التوسع التجاري و انتشار الصناعة ظهرت أنواع جديدة من دخول الثروة المنقولة لم تكن تتناولها الضرائب قديما، و قد رأت بأنه من الضروري تحصل هذه الإيرادات الغزيرة للخزينة العامة للدولة كما يعد الدخل أفضل مقياس لقدرة الأفراد على دفع الضرائب.

1-1-1- تعريف الدخل: لقد اختلف علم الاقتصاد و علم المالية على تعريف الدخل فيعرفه FISHER بأنه عبارة عن القيمة النقدية للسلع و الخدمات التي يحصل عليها الفرد من مصدر معين خلال فترة زمنية معينة¹.

أما المالية العامة فيرجع تعريفها إلى نظريتين:

نظرية المصدر و التي تعرفه على أنه قوة شرائية نقدية تتدفق بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة، أما نظرية الإثراء فتعرفه بأنه القيمة النقدية للزيادة الصافية لمقدرة الشخص الاقتصادية بين تاريخين أو خلال مدة زمنية معينة²، و على العموم فيمكن أن نعرف الدخل على أنه تلك الزيادة في ذمة الممول خلال فترة زمنية معينة، هذه الزيادة تقدر بالنقود و عند استهلاكها لا تمس الثروة الأصلية.

1-1-2- الضريبة على الدخل: تقدر الضريبة على الدخل على أساس ما يحققه المكلف منها خلال فترة زمنية معينة سواء كانت شهرا أو سنة، و نستطيع أن نميز من خلال التعريف السابق للدخل نوعين من الضريبة على الدخل، ضريبة نوعية و ضريبة على عامة، الضريبة النوعية أو الضرائب على فروع الدخل³، و تمس كل نشاط يمارسه المكلف على حدى مثل الضريبة على الأجور و المرتبات و الضرائب على أرباح المهن الحرة.

أما الضرائب العامة فتتناول جميع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها مثلا الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

1-2- ضرائب على رأس المال. يعرف رأس المال بأنه جملة الأموال العقارية أو المنقولة و المملوكة من طرف شخص في لحظة معينة مهما كانت، أي سواء كانت منتجة

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، مرجع سبق ذكره ص 126 .

³ عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 132.

³ رفعت المحجوب، المالية العامة دار النهضة العربية، بيروت، 1979، ص 207.

لدخل نقدي أو عيني أم لخدمات أم عاطلة على الإنتاج.

و نفس الضريبة على رأس المال جميع عناصر الثروة المكونة للذمة المالية للمكلف و نفرق في مجال الضريبة على رأس المال بين نوعين الضريبة على رأس المال و الضريبة على الثروة، و نقصد بالضريبة على رأس المال تلك التي تفرض على رأس المال المنتج، أي المستخدم في العملية الإنتاجية، بينما نقصد بالضريبة على الثروة تلك التي تفرض على كل ما يمتلكه الممول من الأموال العقارية أو المنقولة.

و نتطرق في دراستنا إلى أهم الضرائب التي تفرض على رأس المال و هي ثلاثة أنواع:

1-2-1 الضريبة على تملك رأس المال: و هي ضريبة استثنائية أي غير دورية تفرض في الظروف الاستثنائية، و مثل ذلك في أوقات الحرب، و عادة ما تكون هذه الضريبة بسعر مرتفع و بالتالي يؤدي الوفاء بها إلى اقتطاع جزء من رأس المال لذلك يؤخذ على هذه الضريبة أنها:

* تؤدي إلى الإنقاص من المقدرة الإنتاجية.

* أنها تضعف من ميل الأفراد للادخار و من ميلهم للاستثمار و هذا لأنها تصيب رأس المال أي تصيب مصدر الادخار.

و في سبيل تبرير هذه الضريبة الاستثنائية على رأس المال يمكن القول أنها تعتبر لازمة لتصفية بعض الطبقات الاجتماعية أو للحد من التفاوت بين الطبقات.

1-2-2- الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال: و هي تحدث في قيمة رأس المال، سواء كان في شكل أموال عقارية أم في شكل أموال منقولة و إن كانت غالبا ما تفرض على الزيادة في قيمة العقار ألا تكون هذه الزيادة راجعة إلى عمل صاحب العقار بل إلى ظروف المجتمع و مثلها الأعمال العامة و زيادة السكان و المضاربة على العقارات و الحروب و التنمية الاقتصادية.

1-2-3 الضريبة على التركات: يقصد بالضريبة على التركات تلك الضريبة التي تفرض على انتقال رأس المال من المورث إلى الموصى لهم، و انطلاقا من هذا المفهوم اعتبرت هذه الضريبة ضريبة مباشرة على ذات الثروة بمناسبة انتقالها بالوفاة.

و يمكن القول بأن الضريبة على التركات و التي تكون عادة بسعر مرتفع تضمن للخزانة العامة حصيلة مالية كبيرة خاصة و أن الدول قد تلجأ إلى فرض الضريبة قبل توزيع

التركة، و أن الوارث يسهل عليه و هو يتلقى التركة دفع الضريبة منها¹.

2- الضرائب غير المباشرة: هي الضرائب التي تفرض على الثروة أثناء تداولها و استعمالها (إنفاقها) و التي تختفي داخل السعر الذي تباع به السلعة التي يشتريها الممول على مدار العام، بالإضافة إلى مرونتها و بالتالي تتماشى و الإنعاش الاقتصادي و يعاب عليها أنها تتأثر بالتقلبات الاقتصادية خاصة في حالة الركود مثلا، و بالتالي تتخفف حصيلتها و هي غير عادلة لأنها لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة، و لإحسان فيها لوضعه المالي، أي الممول، ثم (أنها تستهدف المواد الضرورية أكثر من المواد الكمالية التي يكون ضحيتها ذوي الدخل المنخفض).

عند دراستنا للضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة نجد أنهما يتفقان و يلتقيان في أن كلاهما يستهدفان أموال الممول و كل واحد يلزمها إجراءات خاصة به و كل نظام مالي يجمع بينهما و يتفاوت في الاعتماد على هذه أو تلك.

و للفرقة بين الضرائب المباشرة و الغير مباشرة هناك ثلاثة معايير و هي:

- المعيار الإداري.

- معيار مدى استمرار المادة الخاضعة للضريبة.

- معيار راجعية الضريبة.

1- المعيار الإداري: يتميز الهيكل الإداري بين نوعين من المصالح الإدارية جانب "الوعاء" أي جانب مخصص لتحديد الوعاء الضريبي و مصالح أخرى تهتم بتحصيل الضرائب و للتمييز بين نوعي الضرائب المباشرة و غير المباشرة نادى بعض فقهاء المالية و علماء الجباية باستخدام هذا المعيار الذي يعتمد على إدارة التحصيل بصفتها تعمل على تحصيل الضرائب عن طريق الجداول الاسمية المدرجة، فإذا كانت ترتبط الضريبة مباشرة بين الإدارة و الممول فإنها الضريبة المباشرة) و إلا فإنها ضريبة غير مباشرة لأنه لا يكون قد تم دفعها عند استهلاك السلعة.

و يعاب على هذه الطريقة لكونها ليست علمية و عديمة الدقة و الوضوح و بالتالي الاعتماد عليها نسبي لأنها عرضة للتغيير و التبديل من قبل المشرع، فبالنسبة لبعض الضرائب المباشرة لا يتم تحصيلها بناء على جداول اسمية كالضرائب على أرباح الأسهم و السندات مثلا

¹- يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، 1972، ص 123.

لوجود أسماء أصحابها¹.

2- معيار راجعية الضريبة: و معناه إذا قام الممول بدفع الضريبة إلى الدولة فنوعا و سددها في آن واحد و تحمل عبئها بصفة نهائية و لا يستطيع نقلها إلى غيره فهي الضرائب المباشرة أما الضرائب التي يدفعها الممول ويمكن نقل عبئها إلى مشتري أو مستهلك في نهاية الأمر فهي تعتبر ضرائب غير مباشرة و يعاب على هذا المعيار عدم دقته و ثباته لأن العبء الضريبي هنا يتغير حسب الأوضاع الاقتصادية لبلد ما و تحكمه قوانين العرض و الطلب.

ج- معيار مدى استمرار المادة الخاضعة للضريبة: في بعض الأحيان يستعمل هذا المعيار في التعريف بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة، فإذا فرضت الضريبة على عنصر يتميز بالثبات و الاستمرارية مثل الضريبة على رأس المال و ممارسة التجارة و الصناعة فهي ضرائب مباشرة، أما إذا فرضت على عنصر لا يتميز بإثبات الاستمرارية مثل الضريبة على انتقال الثروة و رأس المال و تداول السلع من تصدير و استيراد فهذا النوع يعد ضرائب غير مباشرة.

كما تعرض هذا المعيار أي انتقادات لعدم دقته إلا أنه بالرغم من ذلك يبقى من أفضل المعايير في تصنيف الضرائب إلى مباشرة، و ذلك لسهولة استعماله في المجالات العلمية و إلا فإنها ضريبة غير مباشرة لأنه يكون قد تم دفعها عند استهلاك السلعة.

و يعاب على هذه الطريقة كونها ليست علمية و عديمة الدقة و الوضوح و بالتالي الاعتماد عليها نسبي لأنها عرضة للتغيير و التبديل من قبل المشرع، فبالنسبة لبعض الضرائب المباشرة لا يتم تحصيلها بناء على جداول اسمية كالضرائب على أرباح الأسهم و السندات مثلا لوجود أسماء أصحابها².

د- معيار مدى استمرار المادة الخاضعة للضريبة: و معناه إذا قام الممول بدفع الضريبة إلى الدولة فنوعا و سددها في آن واحد و تحمل عبئها بصفة نهائية و لا يستطيع نقلها إلى غيره فهي الضرائب المباشرة، أما الضرائب التي يدفعها الممول و يمكن نقل عبئها إلى مشتري أو مستهلك في نهاية الأمر فهي تعتبر ضرائب غير مباشرة و يعاب على هذا المعيار عدم دقته و ثباته لأن العبء الضريبي هنا يتغير حسب الأوضاع الاقتصادية للبلد و

1- غازي عناية، حسين عواضة، الزكاة و التضخم، دار الشهاب، باتنة، الجزائر، 1970، ص 88.

1- غازي عناية، حسين عواضة، الزكاة و التضخم، مرجع سبق ذكره، ص 88.

ما تحكمه قوانين العرض و الطلب.

الفرع الثاني : خصائص الضريبة

بعد تطرقنا لعدة تعريفات متعلقة بالضريبة من خلال المطلب السابق يمكننا استعراض العناصر التالية للضريبة:

1- الضريبة اقتطاع نقدي: أي أن الضريبة تشكل اقتطاعا ماليا من ثروة المكلف بها وليس كما كانت في السابق أداء يتجسد في كمية من حاصلات الأرض في عدد من ساعات العمل¹.

2- الضريبة فريضة إجبارية: فليس للفرد من خيار في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها على الدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع فإذا امتنع عن دفعها، وقع تحت طائلة العقاب، وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أمواله واستخدام طرق التنفيذ الجبرية لما لدين الضريبة من امتياز على كافة أموال الممول².

3- الضريبة تفرض من قبل الدولة: أي أن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل إلا بالقانون، فالإدارة الضريبية هي التي تقوم بتنفيذ غدارة السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة³.

4- الضريبة تكون بدون مقابل: لا يسلم الممول أو المكلف أي مقابل خاض بتعويض ما دفعه، ولا يتلقى أية خدمة مقبل ذلك، وإنما الدفع المقابل للضريبة يتمثل في الانتفاع بالنفقات العامة التي تستفيد منها الجماعة ويستفيد منها المكلف ما دام عضوا في المجتمع.

¹ - عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي والمالي، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2007، ص 92.

² - دراز حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، بيروت، كلية التجارة، 2004، ص 11.

³ - الخطيب شحادة خالد، شامية زهير أحمد، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2005، ص 146.

5- للضريبة صفة نهائية: أي أن المكلف لا يمكنه استرداد المال الذي يدفعه على سبيل الضريبة بأي شكل من الأشكال الذي يدفع المال للدولة على سبيل القرض إذ أنه يسترد قرضه مع الفوائد بعد أمد طويل أو قصير¹.

المطلب الثاني: طرق التحصيل الضريبي

المفروض أن الممول نفسه هو الذي يتقدم لدفع مبلغ الضريبة، والوفاء بحقوق الخزينة، غير أن هذه الصورة لا تتحقق في كل الأحوال، الأمر الذي يحتم على الإدارة الجبائية تتبع الممول واقتطاع الضريبة، حيث يخول لها القانون جملة من الامتيازات لهذا الغرض.

حيث يتم تحديد دين الضريبة المستحقة، على الممول بصفة نهائية وتصبح تلك الضريبة واجبة الأداء، فهنا بحول ملف الممول للتحصيل.

فما المقصود إذا بالتحصيل الجبائي؟

يعرف كل من الدكتور عبد المنعم غفر، والدكتور أحمد فريد مصطفى التحصيل الجبائي بأنه: " تلك الطريقة التي يتم إتباعها في سبيل حصول الدولة حقها من الأعباء الضريبية، وهي إدارة مختصة بذلك².

يقوم قسم التحصيل بمراجعة حساب الممول لتحديد المبلغ الواجب تحصيله وذلك بالطرق المختلفة: التحصيل التلقائي المباشر، عن طريق الأقساط المقدمة الحجز عند المنبع، التحصيل عن طريق الورد، عن طريق الطوابع.

¹ - ملاح عائشة، أثر الضغط الضريبي على التحصيل الجبائي، مذكرة تخرج لنميل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، 2009/2008، تخصص محاسبة، ص 06.

² - عبد المنعم غفر، أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي (بين النظرية والتطبيق)، جامعة أم القرى "مكة المكرمة"، الناشر مؤسسة شهاب الجامعة، 1999، ص 216.

الفرع الأول: التحصيل التلقائي المباشر والتحصيل عن طريق الأقساط

أولاً: التحصيل التلقائي المباشر

تقتضي هذه الطريقة أن يقوم الممول بنفسه بالاتصال بالإدارة الجبائية ويدفع قيمة ما يستحق عليه من دين ضريبي للإدارة بصفة مباشرة، وهناك نجد أن الإدارة الضريبية تقوم بربط الضريبة وتحديد القيمة النهائية المستحقة على الممول، حيث يخبر الممول بذلك بطريقة مباشرة، وكذلك يحدد له تاريخ السداد والجهة المختصة والتي يجب أن تورد لها قيمة الضريبة، وهنا يقوم الممول بإجراءات السداد المباشر للجهة التي يتبعها وقد يكون سداد القيمة الضريبية المستحقة على الممول في صورة دفعة واحدة أو في صورة أقساط تحددها الإدارة الجبائية المختصة طبقاً لظروف الممول وطبيعته الضريبية.

وغالباً ما تتضمن هذه الطريقة عقوبات رادعة، وغرامات مالية كبيرة عن المتخلفين عن السداد، حتى تحفز الممولين على أداء أقساط الضريبة في مواعيدها، وهذا بطبيعة الحال يتطلب أن تكون الإدارة الضريبية على مستوى كاف من الكفاءة، وأن يكون الجمهور على درجة عالية من الوعي.

1- التحصيل عن طريق الأقساط المقدمة

وقد تتبع الإدارة، طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية، خلال السنة الضريبية طبقاً لقرار يقدمه عن دخله المحتمل أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة الماضية، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها، بحيث يسترد الممول ما قد يزد عن قيمة الضريبة المربوطة أو يدفع ما قد يقل عنها¹.

وهناك نجد أن الإدارة الضريبية تقوم بربط الضريبة وتحديد القيمة النهائية المستحقة على الممول، حيث تخبر الممول بذلك بطريقة مباشرة، وكذلك يحدد له تاريخ السداد والجهة المختصة والتي يجب أن يورد لها قيمة الضريبة وهنا يقوم الممول بإجراءات السداد المباشر للجهة التي

¹ - يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، سنة 1998، ص 79.

يتبعها، وقد يكون سداد القيمة الضريبية المستحقة على الممول في صورة دفعة واحدة أو في صورة أقساط تحددها الإدارة الجبائية المختصة طبقا لظروف الممول وطبيعته الضريبية.

وغالبا ما تتضمن هذه الطريقة عقوبات رادعة، وغرامات مالية كبيرة عن المتخلفين عن السداد، حتى تحفز الممولين على أداء أقساط الضريبة في مواعيدها، وهذا بطبيعة الحال يتطلب أن يكون الجمهور على درجة عالية من الوعي¹.

الفرع الثاني: الحجز عند المصدر والقرار الإداري

1- الحجز عند المصدر:

ووفقا لهذا الأسلوب يلزم القانون جهة معينة، أو شخص معين خلال التمويل بتحصيل الضريبة من الممول، ولا يمكن إتباع هذا الأسلوب بطبيعة الحال في جميع أنواع الضرائب، بل لابد وأن يكون بين هذا الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وبين الممول علاقة ما يترتب عليها أن يصبح الممول دائنا لهذا الشخص، فعندما تعلن الشركة المساهمة في توزيع أرباح السهم، يصبح المساهمون دائنون للشركة، بهذه الأرباح الموزعة، وممولون للضريبة على إيرادات القيم المنقولة في نفس الوقت، ومن هنا تستطيع الشركة المساهمة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة من الممولين (حجز عند المنبع) وتسليم المساهمون الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة.

ثم توريد الحصيلة الضريبية للدولة وعندما يحين موعد دفع المرتبات والمهايا لموظفي إحدى الهيئات أو الشركات، يصبح الموظفون دائنون للهيئة بهذه المبالغ وممولون للضريبة على المرتبات والمهايا في نفس الوقت، ومن هنا تستطيع تلك الهيئات استقطاع قيمة الضريبة المستحقة من الممولين (حجزها عند المنبع) وتسليم الموظفين مرتباتهم وأجورهم الصافية بعد خصم الضريبة ثم توريد حصيلة الضريبة للدولة².

¹ عبد المنعم غفر، أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي، مرجع سبق ذكره، ص 217.

² حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، 2000، ص 110، 111.

2- التحصيل عن طريق الورد (القرار الإداري):

إن معنى الورد هو ذلك القرار الإداري التي تقوم الإدارة الضريبية بإصداره وذلك لتحصيل الدين الضريبي، وعلى هذا الأساس فإن هذا القرار عادة ما يصدر يصدد تحصيل قيمة الضرائب المباشرة، بحيث يشتمل القرار على تحديد قيمة الضريبة المفروضة على أوعية معينة، وذلك بعد القيام بإجراءات الربط وفحص ملفات الممولين إلى ذلك من إجراءات الربط، وهنا تتحدد قيمة الدين المفروض على كل ممول طبقا لحالته، وبعد فحص أوراقه يخبر الممول بذلك حتى يقوم بالسداد.

وعادة ما تستخدم هذه الطريقة في تحصيل الضريبة على أرباح المهن الحرة وعلى الإيراد العام، وضرائب الشركات وأيضا الضرائب العقارية، وتتطلب هذه الطريقة درجة عالية من الكفاءة لموظفي الإدارة الضريبية حتى يتمكنوا من الفحص الدقيق لملفات الممولين، وحتى يحددوا قيمة الضريبة تحديدا عادلا ودقيقا¹.

وقد تلجأ الإدارة الجبائية إلى الاستعانة بالورد لتحصيل بعض الضرائب المباشرة، حيث يعتبر هذا الورد عملا إداريا محددا لقيمة الضريبة التي يلتزم كل ممول بتوريدها إلى الخزانة العامة².

¹ - ساعد علي، المالية العامة، المعهد الوطني للمالية، ديسمبر 1992، ص 119.

² - يونس أحمد البطريق، النظم الفرنسية، مرجع سبق ذكره، ص 79.

خلاصة الفصل

إن البلدان على اختلاف مستوياتها الاقتصادي، تبحث عن تنمية اقتصادها بطريقتين تضمن لها الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، وإن الجزائر أصبحت كغيرها من الدول الراهنة، تستعين بالضرائب، حيث اختارت ما يناسب اقتصادها وما يحقق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث افرض الضرائب إما بصفة مباشرة وفي هذه الحالة يشعر المكلف بها باعتبارها تصيب دخله أو رأس ماله مباشرة حيث تفرض على إنفاق دخله حيث لا يشعر بها لمكلف لأنها تدخل في أسعار السلع والخدمات إذ أن الدور المضبوط بالسياسة الضريبية أظهر أهمية فاعليتها التي تبقى ترتبط بمجموعة من المقومات الضرورية التي يمكن توفيرها المساهمة في الرفع من هذه الفاعلية.

الفصل الثاني

الآليات وآثارها للتحصيل الجبري

تمهيد:

لقد حاولت التشريعات الجبائية معالجة المنازعات التي تقوم بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة عن طريق تقديم هذا الأخير تظلم إلى مصدر القرار أو إلى رئيسته أو إلى لجنة إدارية خاصة ، هادفة من وراء ذلك إلى تخفيف العبء عن القضاء وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى ، هذا من جهة ومن جهة أخرى يعطي فرصة لإدارة الضريبة لمراجعة نفسها وتدارك الخطأ إن وجد والعدول عنه إضافة إلى توفير الوقت للمكلف بالضريبة وللمصاريف التي يتحملها في سبيل رفع الدعوى (الضريبة) .

وبذلك فإن الطريق إلى الطعن القضائي بما يستوجب من إجراءات هو أنجع الضمانات للمكلفين بالضريبة، فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة الضريبة ، ومن ثم يضمن حقوق الأفراد من تعسف أو خطأ القرارات الصادرة من إدارة الضرائب عند قيامها بعملية التصفية والتحصيل الضريبي .

وقد منح المشرع الضريبي الجزائري للمكلف بالضريبة حق اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن ويكون ذلك قبل اللجوء إلى القضاء

المبحث الأول: الآليات القانونية للتحصيل الجبري

من خلال هذا المبحث نتناول ماهية التحصيل الجبري من خلال المطلب ماهية التحصيل الجبري و الآليات القانونية من خلال المطلب الثاني

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الجبري

الفرع الأول ماهية التحصيل الجبري

"يقصد بتحصيل الضريبة جبايتها من المكلف بواسطة السلطة المالية أو عن طريق رب العمل الذي يلتزم بتحصيلها وتسديدها، أو عن طريق الشركة أو مديرها باقتطاع الضريبة وتسليمها إلى السلطة المالية"¹.

وهناك من يرى بأن تحصيل الضريبة يقصد به "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزانة الدولة".

وتجدر الإشارة أن الدولة في الماضي كانت تلجأ إلى تحصيل عدد كبير من الضرائب عن طريق الالتزام بمقتضى هذا النظام يتعهد فرد أو هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة ثم يتولى الملتزم عملية التحصيل لحسابه الخاص.

وهجرت هذه الطريقة نظرا لكثرة عيوبها والمتمثلة أساسا في كون الخزانة بمقتضى هذه الطريقة لا تحصل على كامل المبالغ المحصلة من الممولين وإنما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه الملتزم.

كما أن الدولة من جهة أخرى أعطت الملتزم سلطات واسعة وكثيرا ما يسيء استعمالها مما أدى بكثير من الدول في العصر الحديث بالعدول عن هذا الأسلوب ومباشرة هذا الاختصاص الذي يعد من أبرز اختصاصاتها.

(1): أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي. ط7، دار الثقافة، عمان، 2010، ص ص 188، 189.

ولتحصيل الضريبة يلزم تحقق الواقعة المنشئة لها ويحدد القانون الشروط التي بتوفرها تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة أي نشوء الدين في ذمة المكلف.

فالحصول على الربح التجاري أو الصناعي أو توزيع أرباح الأسهم وفوائد السندات أو الحصول على الراتب تشكل الوقائع الأساسية المنشئة للضريبة.¹

ومن هنا يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها، بحيث يتم استحقاق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء خدمة.²

وتسعى الإدارة المالية لتحصيل الضرائب لأنها تعد مصدراً هاماً وأساسياً لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع وإشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدفاعية والثقافية، وبالنظر إلى قانون الضرائب نجد أنه يأتي ليوفق بين المصلحة العامة من جهة، وحماية حقوق ومصالح الأفراد من جهة أخرى وهذا ما ينشئ التزاماً على عاتق الممول بدفع مبلغ الضريبة.³

وهذا الالتزام الذي فرض قديماً بصعوبة بالغة احتفظ بطابعه الإجمالي كحق سيادي للدولة لكن دولة القانون اليوم تحرص على أن تضيف على هذا الالتزام طابعاً توافقياً.

فإلى جانب رسم إطار قانوني واضح للطابع الإجمالي للضريبة فإن السياسة القانونية تهدف إلى تكييف هذا الإجماع بطابع المشاركة أين يتحلى المكلف بالضريبة بروح المسؤولية في تنفيذه لهذا الالتزام.⁴

¹ علي زغود، المالية العامة. ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص ص 230، 231.

² هشام محمد البدري، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي. ط1، منشأة المعارف، مصر، 2005، ص 106.

³ سوزي عدلي ناشيد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية. دار المطبوعات الجامعية، مصر، 1999، ص 11.

⁴ عادل بن عبد الله، عادل مستاري، "حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية"، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق، العدد الرابع، أبريل 2009، ص 273.

الفرع الثاني: منازعات التحصيل الجبري.

"تعتبر الضريبة اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة وإحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد، وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية على وفق مقدرتها التكلفة".

وبالرجوع إلى تعريف الضريبة نجد انه يتضح جليا أن احتواؤها على عنصر الإجبار أو الإكراه ركنا من أركانها الرئيسية، أي أنها ليست تبرعا اختياريا يترك أمر المساهمة فيها إلى اختيار الشخص المفروضة عليه، فالمكلف ملزم بدفع ما يقدر عليه من ضرائب بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من الأنفاق الحكومي.

وتلتزم التشريعات الحديثة موافقة الهيئات النيابية على فرض الضريبة لضمان عدم إساءة السلطات العامة في جباية الضرائب وفي كيفية صرف حصيلتها.

فالقانون يحدد وعاء الضريبة وسعرها وتحصل من المكلف جبرا بالحجز على أملاكه واستقاء الضريبة منها إذا اقتضى الحال، ويكون تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.

وعندما نلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، فإنه يوضع كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول ويرفق بها كوثيقة إثبات.

وبالنظر إلى المتابعات نجد أنها تتم على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسدد عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع.¹

(1): المادة 143، 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: إجراءات التحصيل الجبري

من بين الإجراءات المتخذة نجد الغلق المؤقت والحجز والبيع وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل من خلال المطالب الآتية

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني:

من ضمن الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لتمكنها من تحصيل أموال الخزينة العامة، الإجراءات التي وردت في قانون المالية لسنة 1997 والتي ألغى بموجبها المشرع المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف المدين وكرسها في قانون الإجراءات الجبائية في المادة 146.

ففي الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق العادية وحفاظا على أموال الخزينة العامة وباقتراح من القابض القائم بالمتابعة يصدر المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاص قرار غلق المحل التجاري أو المحل المهني للمكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء.¹

ولقد نصت المادة 146 أعلاه على الشروط والإجراءات المتعلقة بالغلق المؤقت والتي تتمثل في ما يلي:

- يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، ويكون ذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع.
- يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي .
- لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر.
- إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

¹ عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص ص 41، 42.

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

الفرع الثاني: الحجز التنفيذي.

يعرف الحجز التنفيذي بأنه إجراء يلجأ إليه الدائن يقصد استيفاء حقه من أموال المدين أو من ثمنها بعد بيعها، ولذلك لا يجوز إجراء هذا الحجز إلا بناء على طلب دائن بيده سند تنفيذي مستوف جميع الشروط الشكلية والموضوعية، بأن يكون محقق الوجود، معين المقدار، وحال الأداء.

وبالنظر على الحجز التنفيذي على المنقول نجد أنه يختلف عن الحجز التنفيذي على العقار. حيث يقصد بالحجز التنفيذي على المنقول الإجراء الذي يتم من خلاله الحجز على كل الأشياء والأموال المنقولة، المملوكة للمدين المحجوز عليه، سواء كانت في حيازته أو في حيازة الغير.

ويهدف الحجز إلى بيع الأموال المنقولة لتمكين الدائن من الحصول على حقوقه وإستفائها من ناتج بيعها.

وقد تم تنظيم قواعد الحجز التنفيذي على المنقول بموجب المواد من 600 إلى 720 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08.²

أما الحجز التنفيذي على العقار فيجوز للدائن الحجز على العقارات أو الحقوق العينية لمدينه مفرزة كانت أو مشاعة، وإذا كان بيده سند تنفيذي وأثبت عدم كفاية الأموال المنقولة لمدينه أو عدم وجودها.³

¹ المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

² عبد الرزاق بوضياف، أصول التنفيذ والحجز التنفيذي على المنقول والعقار. دار الهدى، الجزائر، 2012، ص ص 58، 74.

³ المادة 721 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

فالحجز التنفيذي جاء لتمكين الخزينة العمومية من الحصول على حقوقها بسهولة وعلى وجه السرعة، فقد أجاز المشرع تحصيل الضريبة المنصوص عليها في القانون، من خلال الحجز التنفيذي الذي تشرف عليه الإدارة الضريبية، وذلك عند عدم أداء الضريبة في المواعيد المقررة.⁽¹⁾ وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفروع التالية: سلطة إدارة الضرائب في الحجز (الفرع الأول) وإجراءات الحجز التنفيذي (الفرع الثاني).

أولاً: سلطة إدارة الضرائب في الحجز.

لمصلحة الضرائب حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من المكلف إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية فالأصل أن يكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون الحاجة إلى المطالبة في مقر المدين إلا أنه يجب على المصلحة أن تخطر المكلف بالمطالبة بالسداد، حيث لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار المكلف.²

ويكون قابض الضرائب هو المختص بإرسال الإنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل.

ويشترط في هذه الإنذارات ما يأتي:

1- إرفاقها بحوالة الخزينة محررة سلفاً.

2- إرسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم.³

¹ محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية. الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، عمان، 2002، ص 124.

² سامح عزيز المصري، موسوعة الجرائم الضريبية. دار مصر، مصر، 2008، ص ص 254، 255.

³ العيد صالح، الوجيز في نشر قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 136.

وبالنظر إلى إدارة الضرائب نجد أنها تعتبر الجهة الدائنة في الحجز، وهي التي تباشر وتشرف على إجرائه ولا يشرف عليه القاضي ولا يتدخل، إلا عند حدوث منازعة في التنفيذ وعلى ذلك لا يأمر القاضي بإجراء الحجز، ولا يشرف عليه، بل إدارة الضرائب هي صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءاته وتحت مسؤوليتها.¹

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/07/30، حيث تتمتع إدارة الضرائب طبقاً للمادة 991 من القانون المدني و380 من قانون الضرائب المباشرة بحق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة.

حيث أن المستأنفة دائنة لشركة صوراس ببلغ 5.179.414,00 دج مقابل بيعها لها عدد من السيارات الصناعية وهذه الشركة تم حلها وتصنيفها قبل أن تسدد ديونها إلى المستأنفة.

ونتيجة لذلك أصدر القسم التجاري لمحكمة وهران حكماً بتاريخ 1996/02/23 قضى فيه بإلزام شركة صوراس بتسديد مبلغ 5.179.414,09 دج إلى المستأنفة.

وبعد تنفيذ الحكم المذكور من طرف المستأنفة وقيامها بحجز منقولات شركة صوراس وبيعها بالمزاد العلني من طرف محافظ البيع وبعد بيع المنقولات تم إشعار محافظ البيع بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة من طرف قابض الضرائب، لأن الأموال المخصصة لصاحب الامتياز (الخزينة العامة) وعلى إثر ذلك وضعت إدارة الضرائب يدها على المبلغ في حساب محافظ البيع فالتمست المستأنفة رفع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمزاد العلني.

حيث أنه وفقاً لأحكام المادة 991 من القانون المدني و380 من قانون الضرائب المباشرة فإن إدارة الضرائب لها حق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة.

¹فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة. دار هومة، الجزائر، 2011، ص 36 37.

حيث أن إدارة الضرائب أثبتت أنها دائنة لشركة صوراس ولها حق الأفضلية قانونا وبذلك يكون المجلس قد أصاب في قراره.¹

ومن هنا تظهر سلطة إدارة الضرائب في توقيع الحجز التنفيذي حيث تعتبر هي الجهة المختصة ولها حق الامتياز في ذلك وهذا ما يظهر قانونا بموجب نص المادة 991 من القانون المدني التي تنص على ما يلي:

" المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن.

وتستوفي هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة وبهذا الامتياز في أي يد كانت وقبل أي حق آخر ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمي، ما عدا المصاريف القضائية".²

وبالنظر إلى التزامات الغير في مجال الضرائب المباشرة " فيتحمل مالك المحل التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال هذا المحل التجاري.

غير أنه لا تقحم مسؤولية مالك المحل التجاري، عندما يتبين أنه لم يحصل تواطؤً مصلحي بينه وبين مستغل المحل التجاري أو عندما يقدم هذا المالك للإدارة الجبائية جميع المعلومات المفيدة الصالحة للبحث عن المستغل المتبوع وملاحقته".³

ثانيا: إجراءات الحجز التنفيذي.

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

(1): القرار رقم 001763، المؤرخ في 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص 63، 64.

(2): المادة 991 من القانون رقم 05/07 المؤرخ في 2007/5/13، المعدل والمتمم للأمر 58-75، المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية العدد 31.

³ المادة 374 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: الأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذياً، لذا ينبغي اتخاذ مقدمات وإجراءات، لاستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب وتبليغ الإنذار بالدفع ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبية، وفقاً لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية. إلا أن المشرع أجاز الحجز التحفظي، وفقاً لأحكام المادة 2/156 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك في حالات معينة، مثل حالة الخشية من فقدان الضمان العام، أو في حالة عدم وجود موطن مستقر للمكلف بالضريبة بالجزائر.

ثانياً: إعلام المكلف بالضريبة بمحضر الحجز فإذا كان حاضراً ووقع على محضر الحجز فلا يلزم إعلامه، أما إذا كان غائباً فإنه يلزم إعلامه بمحضر الحجز.¹

ثالثاً: إعلام العامة بالحجز من خلال الإصاق نسخة من محضر الحجز في مكان المال، أو في لوحة الإعلانات الخاصة بإدارة الضرائب، أو نشره في صحيفة يومية.

رابعاً: يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها، وفقاً لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 644 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

خامساً: عدم التعسف في الحجز، فينبغي أن يكون الحجز لأموال المدين في حدود مديونيته.

سادساً: يشرع أولاً في حجز الأموال المنقولة، فإذا لم تف بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة وغير المنقولة، لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين، ثم حجز ما للمدين لدى الغير.²

سابعاً: في حالة الإفلاس والتسوية القضائية، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأصول التي تقع تحت امتيازها.

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة. المرجع السابق، ص 42، 43.

² فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة. المرجع السابق، ص 42، 43.

ثامنا: وبخصوص حراسة المال المحجوز " فتحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

ويمكن أن يستفيد الحارس المعين، زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه، من استرداد كل المصاريف المبررة دون أن يزيد مبلغ هذه المصاريف نصف قيمة الأشياء المحروسة .

وإذا أوكلت الحراسة إلى محشرة عمومية أو إلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها .

وتقع على كاهل المكلف بالضريبة مصاريف الحراسة.¹

الفرع الثالث : بيع المحجوزات.

من أهم التصرفات القانونية التي ترد على المحل التجاري هي بيعه ولقد عرّفت المادة 351 من القانون المدني الجزائري البيع بأنه "عقد يلتزم بمقتضاه البائع أن ينقل للمشتري² ملكية شي أو حقا ماليا آخر في مقابل ثمن نقدي" إذ يشترط لانعقاد بيع المحل التجاري توافر الأركان العامة للعقد وهي الرضا والمحل والسبب.

فالرضا يكون متى اتفقا إرادتين على البيع والمبيع والثمن، أما محل البيع فيقصد به الشيء المبيع وهو المحل التجاري، فيجب أن يكون مما يجوز التعامل فيه وأن يكون معينا أو قابلا للتعيين وأن يكون المبيع مما ينطبق عليه وصف المحل التجاري وبخصوص السبب أو الغرض فيجب أن يكون الغرض من استغلال المحل مشروعا ولقد نظم المشرع الجزائري أحكام عقد بيع المحل التجاري في المادة 79 من القانون التجاري وما يليها³

ويختلف بيع المحجوزات بغرض تحصيل أموال الخزينة العامة عن البيع في القانون المدني وهذا ما يظهر من خلال المادة 151 والمادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية التي تتضمن مختلف إجراءات البيع .

¹المادة 149 و150 من قانون الإجراءات الجبائية.

² نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري. ط8، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص 237، 239، 241.

³ نادية فضيل، المرجع السابق، ص ص 237، 239، 241.

هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفرع التالية :

الإجراءات التمهيدية للبيع (الفرع الأول)، عملية البيع العلني وتحرير محضر البيع (الفرع الثاني).

أولا : الإجراءات التمهيدية للبيع .

تخضع الإجراءات التمهيدية للبيع المحجوزات للشروط التالية :

1- الترخيص بالبيع :

قبل التطرق إلى إجراءات ومراحل الترخيص بالبيع لابد أولا أن نتعرف على معنى الترخيص الإداري .

حيث يعد الترخيص الإداري إجراء إداريا من بين العديد من الإجراءات الإدارية حيث يزداد ويتضاءل استعماله من نظام سياسي وقانوني إلى نظام سياسي وقانوني آخر، فهو يعتبر وسيلة وأداة لمراقبة النشاط الإداري، وممارسة الحريات العامة الفردية منها والجماعية أو لتنظيم استعمال المال العام أو الخاص.¹

ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.

وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشرة للمتابعات بالشروع في البيع.

¹ عبد الرحمان عزوي، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر، كلية الحقوق بن عكنون، الجزائر، 2007، ص3.

غير أنه، إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتلفن أو التحلل أو تشكل خطراً على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه.¹

2- إجراءات إشهار بيع المحل التجاري.

يجوز عند الاقتضاء، القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 أعلاه، ويمكن لكل دائن خلال العشرة (10) أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشر (15) يوماً على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بالجملة.

ويجرى البيع بعد عشرة (10) أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة ما يلي:

1. بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة واسميها ومواطنيهما
 2. الرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها.
 3. مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري.²
 4. طبيعة عمليات المحل التجاري ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل .
 5. مكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القباضة وتلصق هذه الإعلانات وجوبا بسعي القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري، وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع.
- ويدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري.

¹ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري. دار هومة، الجزائر، 2008، ص ص 356.

² المادة 1/151 و2 من قانون الإجراءات الجنائية.

ويتم إثبات القيام بالإشهار من خلال الإشارة إليه في محضر البيع.

وإذا لم تراعى شكليات الإشهار، لا يجوز إجراء البيع، ويمكن وضع دفتر الشروط ويجوز للأشخاص المعنيين الاطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري.¹

وبالرجوع إلى القانون التجاري نجده يتضمن إجراء إشهار بيع المحل التجاري وذلك بموجب نص المادة 83 منه: "كل تنازل عن محل تجاري، يجب إعلانه خلال خمسة عشر يوما من تاريخه بسعي المشتري تحت شكل ملخص أو إعلان في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية وفضلا عن ذلك في جريدة مختصة بالإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي يستغل فيها المحل التجاري، وبالنسبة للمحلات التجارية المتنقلة، فإن مكان الاستغلال هو المكان الذي يكون البائع مسجلا فيه بالسجل التجاري.

ويجب أن يكون الملخص أو الإعلان تنفيذا لما جاء في الفقرة المتقدمة مسبقا إما بتسجيل العقد المتضمن للتحويل أو بالتصريح المنصوص عليه في قانون لتسجيل، وذلك في حالة عدم وجود عقد وإلا كان باطلا، ويجب أن يشتمل الملخص المذكور تحت طائلة الإبطال كذلك على تواريخ ومقادير التحصيل، ورقمه أو في حالة التصريح البسيط على تاريخ ورقم الإيصال الخاص بهذا التصريح، والإشارة في الحالتين إلى المكتب الذي تمت فيه العمليات ويذكر بالإضافة إلى ذلك تاريخ العقد واسم كل من المالك الجديد والمالك السابق ولقبه وعنوانه ونوع المحل التجاري ومركزه والتمن المشروط بما فيه التكاليف أو التقديرات المستعملة كقاعدة لاستيفاء حقوق التسجيل وبيان المهلة المحددة فيما بعد المعارضات واختيار الموطن في دائرة اختصاص المحكمة.

يجدد الإعلان من اليوم الثامن إلى الخامس عشر من التاريخ أو النشر. ويتم الإعلان في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية خلال خمسة عشر يوما من أول نشر..²

¹ المادة 1/151 و2 من قانون الإجراءات الجنائية.

² المادة 83 من القانون التجاري

3- عملية البيع العلني وتحرير محضر البيع.

بعد الحصول على الترخيص بالبيع من قبل الوالي، وإتمام إجراءات إشهار بيع المحل التجاري تأتي المرحلة الثانية والمتمثلة في عملية البيع العلني وتحرير محضر البيع.

أ - عملية البيع العلني.

حتى يتسنى ضمان تحصيل كل الضرائب والحقوق والرسوم يتمتع مفتشوا الضرائب بحق اللجوء إجباريا إلى استعمال امتيازات السلطة العامة بإرادة منفردة والمعترف بها للإدارة الجبائية ومن ثمّ فالمتقاعس عن دفع الضريبة، يجب أن يتابع بكل الطرق القانونية لا سيما اللجوء مباشرة بصفة إلزامية إلى التدابير التنفيذية سواء الحجز أو بيع أملاك المتقاعس.

حيث تجري عملية البيع بالمزاد العلني تحت أعين محضر قضائي بعد أن تحصل الإدارة الجبائية على إذن البيع من وكيل الجمهورية للمنقولات أو العقارات ويحدد تاريخ البيع بمدة زمنية كافية للراغبين في اقتناء المبيعات والاستعداد لذلك وتنتشر إعلانات البيع بالمزاد العلني ويحدد مكان عملية البيع والوقت الذي تجري فيه ويتولى المحضر القضائي للمكلف بعملية البيع بالمزاد عملية التبليغ الفردي لمختلف المتعاملين معه إذ قد يبذون اهتمام بذلك.¹

"بحيث يسند كل مكتب عمومي للبيع بالمزايدة إلى محافظ، يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ورقابة وكيل الجمهورية للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها".²

ويرسى مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي وفي حالة قصور المزايدات يباع المحل التجاري بالتراضي، وتتم البيوع³ العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة المتأخرين، إما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد.

(1): مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي

1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أفريل 2008، ص ص 55، 56.

(2): المادة 3 من الأمر رقم 96-02 المؤرخ في 19 شعبان عام 1416 الموافق 10 يناير 1996، المتضمن تنظيم مهنة محافظ

البيع بالمزايدة، الجريدة الرسمية العدد 03.

(3): المادتين 3/191 و 1/192 و 2 من قانون المالية سنة 2002.

وفي الحالة التي لا تصل فيها العروض التي تستقر عندها جلستا (02) بيع بالمزاد العلني إلى مبلغ السعر الافتتاحي، يجوز لقاibus الضرائب المباشر للمتابعات أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي مبلغ السعر الافتتاحي، وذلك بناءً على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية، وفقاً لقواعد الاختصاص المحدد بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

ولا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض، في غضون الخمسة عشرة (15) يوماً، اعتباراً من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة والصاق الإعلانات على باب قباضة الضرائب المختلفة ومقر المجلس. الشعبي البلدي الذي يتبع له مكان البيع، وتستلم طلبات المشتريين المعنيين في الأجل المذكور من قبل القابض المباشر للمتابعة. لا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي، إلا إذا كان مصحوباً بدفعة وديعة يساوي مبلغها عُشر ($\frac{1}{10}$) هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع، ولا يقابل بتصرف إلا وفقاً للشروط المنصوص عليها في الفقرة 2 من المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية ولا ينتج عن سحب العرض قبل انقضاء أجل الخمسة عشر (15) إرجاء الوديعة التي تبقى كسبا للخزينة.¹

"وبالنظر إلى المكاتب العمومية لمحافظة البيع بالمزايدة نجدها تتشأ بقرار من وزير العدل بعد استشارة الغرفة الوطنية لمحافظة البيع بالمزايدة". "ويجب على محافظ البيع بالمزايدة بعد أن ينطق برسو المزاد، أن يحصل فوراً على دفع ثمن المبيع، وإلا تعين عليه أن يقوم بإجراءات إعادة البيع المنصوص عليه في التشريع المعمول به".²

(1): المادتين 3/191 و 1/192 و 2 من قانون المالية سنة 2002.

(2): المواد 2 و 6 و 7 من المرسوم التنفيذي رقم 96-291 المؤرخ في 18 ربيع الثاني 1417 الموافق 02 سبتمبر 1996، المتضمن شروط الالتحاق بمهنة محافظ البيع بالمزايدة وممارستها ونظامها الانضباطي، ويضبط قواعد تنظيم المهنة وسير أجهزتها، الجريدة الرسمية، العدد 51.

ب- تحرير محضر البيع.

" يعتبر محضر البيع الذي يحرره محافظ البيع بالمزايدة عقدا رسميا، يجب أن يسجل المحضر الذي يثبت البيع بالمزايدة في الشهر الذي يلي البيع".¹

" ويعد محضر البيع من قبل القابض وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العقار حيث يستغل المحل التجاري".²

ويجب أن يشمل المحضر على البيانات التالية:

تاريخ البيع، ذكر السند التنفيذي، ذكر محضر الحجز، تاريخه واسم العون الذي حرره تاريخ الإعلان والعون المكلف بالبيع، تاريخ إصدار التصريح بالبيع، تاريخ تحرير محضر التأكد من الأشياء المحجوزة، ذكر حضور أو عدم حضور المحجوز عليه يوم البيع، ذكر مكان البيع ذكر وسائل الإشهار، ذكر شروط البيع، ذكر ثمن الأشياء المباعة، مجموع ثمن المبيعات وكتابتها بالحروف، وقت البيع، نفقات البيع، ونفقات الأتعاب الأخرى، وإمضاءات الحراس والقابض والأعوان المكلفين بالبيع.³

وبالرجوع إلى قانون التسجيل نجده ينص على " أن كل شيء يرسى عليه المزاد يذكر فوراً في المحضر ويكتب الثمن بالحروف كما يكتب بالأرقام خارج السطر وكل جلسة يقفلها الموظف العمومي ويوقعها. وعندما يتم البيع على إثر جرد، يذكر ذلك في المحضر مع بيان تاريخ الجرد واسم الموثق الذي قام به ومخالصة التسجيل".⁴

(1): المواد 2 و6 و7 من المرسوم التنفيذي رقم 96-291.

(2): المادة 191 من نفس القانون.

(3): فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة. المرجع السابق، ص 69.

(4) المادة 165 من قانون التسجيل، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2012.

المبحث الثاني: الآثار المترتبة عن التحصيل الجبري

من الآثار الناجمة عن التحصيل الجبري نجد منازعات إيقاف التحصيل لا بد أن نشير إلى أن الإدارة الجبائية في تحصيلها للأموال الخزينة العمومية تستند إلى التحقيق الجبائي الذي يقصد به "مجموعة العمليات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها والتحقق من مسك الدفاتر التجارية الواجبة قانونا مع التأكد من مدى مطابقتها مع العمليات المادية وغيرها حتى يتسنى لإدارة الضرائب معرفة مدى مصداقيتها."

المطلب الأول: منازعات التحصيل الجبري في التشريع الجزائري

ويأخذ التحقيق عدة أشكال من بينها التحقيق في الوثائق حيث أن تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر حقيقية عملاً بمبدأ "حسن النية" وللتأكد من صحتها خول المشرع لإدارة الضرائب صلاحية رقابتها حيث تقوم بعمليات التحقيق في إطار قانوني مراعاة للضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة وسعياً للمحاربة التهرب الجبائي.

ويتم هذا التحقيق من طرف مفتشية الضرائب المسيرة للملف الضريبي الخاص بالمكلف بالضريبة التابع لها وذلك باطلاعها على التصريحات الموجهة لها من طرف المكلف ومقارنتها مع ما يوجد من معلومات بملفه الجبائي.

أما فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة فهو عبارة عن وسيلة يتم من خلالها مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، وما يمكن أن ينجم من خلل وإخفاء يضر بالخزينة العامة.

ومن المميزات الخاصة بالتحقيق في المحاسبة تتمثل في الأجهزة المكلفة بالمراقبة وبالسلطة المخولة للمراقبين وما يقابلها من ضمانات يتمتع بها المكلفون بالضريبة.

ويمارس المراقبون مهامهم بالبحث عن الأخطاء، شريطة توفر لديهم الصفة المتمثلة في الاختصاص المكاني والرتبة.¹

وإذا نتج عن التحقيق في تصريح المكلف بالضريبة إعادة التقرير، فإنه يجب على المفتش المحقق أن يطلب توضيحات وتبريرات كتابية من المكلف وفي بعض الأحيان يقوم بالاطلاع على الوثائق المحاسبية، ويحدد أجل تقديم التوضيحات بـ 30 يوماً، فإذا انقضى هذا الأجل جاز للمفتش المحقق تحديد أساس الضريبة تلقائياً لتدخل حيز التنفيذ، وفي اليوم الموالي الذي ينتهي فيه هذا الأجل، نصت عليه المادة 59 من قانون المالية لسنة 2002.

فبعد مرور هذه الآجال المذكورة أعلاه، ودخول الضريبة حيز التنفيذ وتصبح مستحقة الدفع ويبدأ قابض الضرائب بمباشرة الإجراءات الممنوحة له قانوناً لتحصيل الضرائب والرسوم المقيدة في حساباته.

إن تعتبر كل هذه الإجراءات استثنائية وذلك مقارنة بالقواعد العامة للالتزام بحيث نجد أن المشرع منح للقابض باعتباره المسؤول الأول عن هذه العملية إجراءات عدة يلجأ من خلالها لاستقاء ما للخزينة لدى الغير.

وبالمقابل منح للمكلف وسائل يلجأ إليها لكي يحافظ على حقوقه لدى المصالح الجبائية.² وهذا يظهر من خلال اعتراضه على إجراءات التحصيل وطلب إيقافها هذا ما سنتطرق إليه من خلال المطالب التالية:

الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة.

يتم ذلك من خلال اعتراض المكلف بالضريبة على إجراء المتابعة في حد ذاته، ولقد أوجب المشرع لحل هذه المنازعات لجوء المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية كمرحلة أولية أي

¹ زوبيدة كربي، "المراقبة الجبائية كسبب رئيس المنازعة الضريبية". مجلة مجلس الدولة، العدد 7، 2005، ص ص 12، 13، 14.

² سليم قصاص، المرجع السابق، ص ص 51، 52.

أنه اشترط التظلم الإداري المسبق، فإذا لم يتم حل النزاع على مستوى الإدارة يحق له حينئذ اللجوء إلى القضاء.

حيث نجد أن المنازعات المتعلقة بالاعتراض على التحصيل الجبري كإجراء إجباري أوجب المشرع الجبائي فيها على المكلف المعارض تقديم شكوى أمام مدير كبريات المؤسسات أو إلى مدير الضرائب بالولاية ابتداء من تاريخ تبليغ السند الذي يقضي بالتصرف.

وطبقا للتشريع الفرنسي فإن المرحلة التمهيدية لإجراءات التحصيل تشمل إصدار السند التنفيذي وإعلانه ثم إنذار المكلف بالوفاء ثم إصدار الأمر بالتنفيذ الجبري على أمواله.

ففكرة اشتراط السند التنفيذي كمفترض ضروري للبدء في التنفيذ الجبري القضائي لا تجد لها تطبيقات كثيرة في التنفيذ الإداري على العكس بالنسبة لإجراءات التحصيل الجبري للضريبة وأصل قيام الإدارة الضريبية بإصدار سند تنفيذي تؤكد به وجود حقها في التنفيذ على أموال المكلف عند البدء في التنفيذ.

أما بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالاعتراض على إجراءات المتابعة، فإن المشرع منح للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة، وذلك من خلال المواد التالية: 153 مكرر، 153 مكرر، 1 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

وفي هذا يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض على سند التحصيل أو على التحصيل الجبري

1- الاعتراض على سند التحصيل.

"تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة، تحت طائلة البطلان في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه".²

ويجب أن تدعم الشكاوى المشكلة للاعتراض على المتابعة بكل وسائل الإثبات المفيدة.

(1): عبد الرزاق زاغز، وفاء شيعاوي، "منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية.

جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أبريل 2008، ص ص 75، 76.

(2): المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبسليم وصل يثبت استلام الطلب إلى المكلف بالضريبة، ويبيت مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

ويمكن للمشتكي، في حالة غياب القرار في هذا الأجل، أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد (01) ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكور أعلاه.

ويمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفقا للشروط وتبعاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالنظر إلى هذه الطعون نجدها لا توقف عمليات الدفع.

2- الاعتراض على التحصيل الجبري

"تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على التحصيل الجبري تحت طائلة البطلان في أجل شهر اعتباراً من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة".¹

وبالنظر إلى الاعتراض على سند إجراء المتابعة والمتعلق أساساً بشكل الإجراء نجده يختلف عن الاعتراض على التحصيل الجبري الذي يمس أساساً بالموضوع ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به.

وبالتالي فالاعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها، ويباشر الاعتراض هنا بنفس الإجراءات بالنسبة للاعتراض على إجراء المتابعة، سواء تعلق الأمر بوجود التظلم أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي، أو رفع الأمر أمام القضاء والملاحظ هنا أن الاعتراض لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع.²

وفي هذا الصدد يمكننا طرح التساؤل التالي:

(1): المادتين 153 مكرر و153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2): سليم قصاص، المرجع السابق، ص 55.

ما الفائدة من هذا الإجراء والمتمثل في الاعتراض ما دام أنه لا يوقف إجراءات المتابعة؟. وللإجابة على هذا السؤال نجد أن المشرع الجزائري استثنى المكلف بالضريبة من هذا الإجراء في حالة تقديمه للضمانات اللازمة من أجل الحفاظ على حقوق الإدارة الجبائية.

الفرع الثاني: طلب تأجيل الدفع

لقد نصت المادة 64 من دستور 1996 على أن " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية." ¹

غير أن المواطن المكلف بدفع الضريبة قد يكون ضحية أخطاء في حساب الضريبة أضف إلى ذلك أن مرونة القواعد الجبائية قد تؤدي إلى صدور تعديلات تصب في فائدة المكلف، وهنا يكون من حقه طلب إصلاح الأخطاء أو الاستفادة من التدبير التشريعي أو التنظيمي الجديد، وفي حالة عدم حصول المكلف على تسوية مرضية لمشكلته وتم استنفاد جميع الإجراءات الإدارية، يمكنه التقدم بطعن قضائي، ويدخل حق المكلف في التظلم الإداري والقضائي في حقه في الدفاع الذي هو حق دستوري. ²

بالإضافة إلى ذلك فقد أتاح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة فرصة تقديم طلب تأجيل الدفع سواء كان ذلك أمام الإدارة الضريبية .

"حيث يقصد بهذا الإجراء حسب نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية تقديم طلب ثانوي موافق للطلب الرئيسي في الدعوى الأصلية، يتضمن إرجاء (تأجيل) دفع المقدار المتنازع فيه، وهذا باحترام الشروط القانونية الواجبة " . ³

¹ المادة 64 من الدستور الحالي الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 26 رجب عام 1417 الموافق 7 ديسمبر 1996، المتضمن إصدار نص تعديل الدستور، المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية العدد 76.

² محمد هاملي، "شرط الميعاد في المنازعة الضريبية". الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أبريل 2008، ص 120.

³ العيد صالح، المرجع السابق، ص 90.

ولممارسة هذا الحق والمتمثل في تأجيل دفع الضريبة لابد من احترام الشروط والإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال العناصر التالية:

شروط طلب تأجيل الدفع اتفاق الضمان، وأخيرا صدور قرار تأجيل الدفع.

أولا: شروط طلب تأجيل الدفع

بالنظر إلى التعديلات المتكررة للأحكام والنصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة، نجدها تجمع كلها على إلزامية هذا الإجراء.

وهذا إن دل على شيء إنما يدل على الدور الذي يمثله لأنه يتعدى كونه مجرد تأشيرة للمرور إلى الطعن القضائي، خاصة مع توفر قاعدة القرار السابق من خلال قرار فرض الضريبة أو سند تحصيلها في نزاع الوعاء أو القرار المتابعة في نزاع التحصيل، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعقد المنازعة الضريبية في حد ذاتها والحاجة في حلها إلى معارف وتقنيات متميزة في هذا المجال يلح على ضرورة هذا الإجراء.

فالتظلم في مادة الضرائب يتعدى كونه مجرد إجراء شكلي مقصود لذاته وأهميته تظهر بالنسبة للإدارة والمكلف أيضا¹

وبالرغم من الأهمية التي يحضى بها هذا الإجراء إلا أنه لا يوقف تسديد المبالغ المتنازع عنها، غير أنه بالرجوع إلى المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فإنه يجوز لمن قدم شكايته ضمن الشروط المنصوص عليه في المواد: 72، 73، 75، 76 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري أن يطلب إيقاف التسديد بخصوص المبالغ المتنازع عنها لكن بتوفر الشروط التالية:

¹ إلهام خرشي، "النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أبريل 2008، ص 157.

1- أن تكون الشكاية قدمت ضمن الآجال والشكل المنصوص عليه في المواد 72 و 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- أن يذكر المكلف في شكواه بأنه يطلب صراحة تطبيق نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية بخصوص إيقاف تسديد الحصة المتنازع عنها.¹

حيث تنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75 في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه.

ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبالنظر إلى هذا الإجراء نجده يتعلق بالمنازعات المترتبة عن الاحتجاجات الناجمة عن المراقبة المذكورة في المواد 18 و 19 و 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية.²

3- ويجب على المكلف بالضريبة تقديم الضمانات الإدارية الكافية لتغطية الدين المطالب به هذا ما جاء في قضية (ز.ح) عضو شريك في شركة ضد مديرية الضرائب لولاية وهران.

حيث أن الاستئناف يتضمن إلغاء القرار المستأنف والقضاء من جديد بالأمر بوقف المتابعة ووقف تنفيذ الإشعار بالحجز الصادر عن قابضة الضرائب لولاية وهران بمبلغ 622.034.171,00 دج.

حيث أن المستأنف يستند إلى كونه تقدم بضمانات لتسديد الدين تتمثل في بضائع مخزونة مملوكة لشركة طرابلس وشهادة تثبت إجماع الجمعية العامة غير العادية لشركة طرابلس جاء

¹ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008، ص 43.

² المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

فيها أن الجمعية تعطي للمستأنف كفالة ضمان بمبلغ 784.250.148,51 دج، كما قدم شهادة بنكية تثبت أنه ميسور الحال.

والى جانب تصريحات إدارة الضرائب أثناء إجراءات الدعوى الأولى بأن السلع المذكورة أنفاً قد تم التصرف فيها فإن الضمانات المنصوص عليها يجب أن تقدم للإدارة¹ للمحافظة على أموال الخزينة العمومية وإنها مادامت في حوزة المستأنف نفسه فلا يمكن أن تشكل ضماناً كافياً. لذا فإن الاستئناف الحالي غير مؤسس ويتعين تبالي تأييد القرار المستأنف².

ثانياً: اتفاق الضمان.

إن القابض المختص إقليمياً وبعد إعلامه من طرف المدير الولائي للضرائب بنية المكلف التي أفصح عنها في طلبه الخاص بتأجيل الدفع، وباعتباره المسؤول المباشر عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع عليها، يقوم باستدعاء المكلف المعني ليبرم معه الإتفاق المتعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب تأجيله مع الأخذ بعين الاعتبار سيرة المكلف بخصوص وضعيته اتجاه الإدارة كقيامه بتسديد ما عليه في الآجال المحددة وإيداع تصريحاته في أجلها هذا إذا كانت قيمة الضمان كافية لتغطية الدين المتنازع عنه.

أما إذا كانت الضمانات المقدمة غير كافية لتغطية المبلغ المتنازع عنه فيجب على القابض إبلاغ المدير الولائي بذلك ليتخذ بدوره القرار اللازم وفي الوقت المحدد لذلك مع تبليغه للمكلف المعني لتمكينه من اتخاذ الإجراء الممنوح له قانوناً، بحيث يجوز له وبناءً على قرار الرفض الصادر من المدير الولائي، أن يلجأ إلى رفع دعوى استعجالية، أمام قاضي الاستعجال المختص في الأمور الإدارية.

وبالرجوع إلى المشرع الفرنسي وفي المادتين 1/1952، 2/1952 من القانون العام للضرائب الفرنسي نجده قد أجاز للمكلف بالضريبة عند لجوئه لقاضي الاستعجال بخصوص تأجيل الدفع أن يطلب إعفاءه من تقديم الضمان، أما في حالة قبول الضمان فيجب على المدير

¹القرار رقم 004039 المؤرخ في 28/01/2002، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الأولى، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 96.

²القرار رقم 004039، المرجع السابق.

الولائي للضرائب أن يتخذ إجراءات النظر في شكوى المكلف في أجل لا يتعدى الأربعة (04) أشهر على أن يعلم القابض بالقرار الصادر بخصوص المنازعة لتمكينه في حالة رفض طلب المكلف من مباشرة إجراءات التحصيل اللازمة غير أننا نود أن نشير هنا بأن المشرع الجزائري، لم يحدد نسبة المبلغ الواجب تقديمه كضمان لتسديد الدين الضريبي في حالة رفض طلبات المكلف¹

واكتفى فقط بالنص على وجوب تقديم ضمانات كفيلة لتغطية الضريبة محل النزاع، وترك تقدير القيمة من حيث كفايتها أو عدمها إلى القابض القائم بالمتابعة باعتباره المسؤول الأول والأخير عن التحصيل.

بينما نجد المشرع الفرنسي حدد ذلك بربع المبلغ محل النزاع. إن إجراءات تأجيل الدفع هذه المباشرة أمام المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات، تتعلق أساسا بالضرائب المباشرة فقط دون سواها فإننا لا نجد لهذا الإجراء أي أساس قانوني بالنسبة للضرائب والرسوم الأخرى كالرسم على القيمة المضافة، الضرائب غير المباشرة، وحقوق التسجيل ولهذه الأخيرة إجراءات خاصة نوضحها في الآتي:

1- الرسم على القيمة المضافة: عندما ينازع المكلف بالضريبة الإدارة بخصوص الرسم المفروض عليه بموجب تقدير تلقائي، أمام الجهات القضائية، فإن تأجيل الدفع يخص سوى عقوبات الوعاء والتحصيل التي ترجى تلقائيا إلى حين الفصل النهائي في الموضوع بموجب نص المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

2- حقوق التسجيل: الاعتراض أمام القضاء بخصوص حقوق التسجيل هو كذلك لا يوقف الدفع إلا بالنسبة للغرامات والعقوبات الإضافية التي تؤجل تسديدها إلى حين الفصل النهائي في الموضوع من طرف الهيئات القضائية.

¹ عزيز امزيان، المرجع السابق، ص ص 44، 45، 46.

3- الضرائب غير المباشرة: عن اعتراض المكلف أمام الجهة القضائية بخصوص المبالغ المطالب بتسديدها لا يقطع تنفيذ سند التحصيل إلا في الجزء الخاص بالغرامات والعقوبات والحقوق الزائدة فهي تؤجل إلى حين صدور قرار العدالة.

غير أنه وفي كل الحالات يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي فيه إذا طلب ذلك في اعتراضه وقدم الضمانات الكافية لتغطية المبلغ المحدد في الطلب.

وترجع سلطة تقدير كفاية الضمان من عدمه إلى إدارة الضرائب (قابض الضرائب المختص إقليمياً).¹

ثالثاً: صدور قرار تأجيل الدفع

بالنظر إلى تأجيل الدفع نجده يصدر سواء من الإدارة الجبائية وذلك بتطبيق الشروط المنصوص عليها في المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية من قبل المكلف بالضريبة بتسديده نسبة 20% من الضرائب.

وفي حالة لم يرضه القرار الصادر عن الإدارة الجبائية يمكنه أن يدفع من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع أمام لجان الطعن بشرط أن لا يتجاوز المبلغ الإجمالي المسدد خلال المرحلتين نسبة 40% من المبلغ المتنازع فيه.²

ولقد أكدت كذلك المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية على تأجيل الدفع بحيث "يجوز لقابض الضرائب مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك، أجل استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانات المالية لصاحب الطلب".

وتطبيقاً لأحكام الفقرة أعلاه، يجوز الاشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها آجالاً للدفع.

¹عزيز امزيان، المرجع السابق، ص ص 46، 47.

² الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص ص 100، 101.

وفي غياب هذه الضمانات، يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها.¹

وقد يصدر قرار وقف تسديد الإشعار بالدفع من طرف قاضي الاستعجال حيث أن هذا الوقف لا يمس بأصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة العمومية التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده حين الفصل في الموضوع.

وهذا ما يؤكد القرار الصادر عن مجلس الدولة رقم 5671 بتاريخ 2002/12/17 حيث أن المستأنف عليه رافع إدارة الضرائب منازعا إياها في قيمة الضريبة المفروضة عليه، فأصدر قاضي الموضوع قرار بتعيين خبير ولأن القضية ما زالت لم يتم الفصل فيها.²

حيث أنه في آن واحد سجل المستأنف عليه دعوى استعجالية ملتصقا بتوقيف تنفيذ الإشعار بالتسديد إلى حين الفصل في الموضوع.

حيث ما دام أنه تم الفصل في الموضوع بتعيين خبير فإن قيمة الضريبة تكون مرجحة للزيادة أو النقصان أو البقاء على حالها وان الفصل بإيقاف تسديد الإشعار بالدفع لا يمس أصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده إلى حين الفصل في الموضوع. وقد استقر قضاء مجلس الدولة الفصل في إيقاف التنفيذ في هذه الحالات مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف.³

¹ المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية.

² القرار رقم 5671، المؤرخ في 2002/12/17، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 68.

³ القرار رقم 5671، المرجع السابق، ص 68.

المطلب الثاني: منازعات الاسترداد والإعفاءات والتقادم.

تعد الضرائب الجوهر الأساسي لكافة التشريعات المالية بكافة دول العالم على اختلاف أنظمتها الاقتصادية، بما تمثله من أداة تستخدم لتنظيم المسار المالي للدولة من خلال استخدامها كمصدر هام ورئيسي من مصادر الإيرادات العامة، فهي ممول الدولة في النفقات العامة المقدمة للأفراد، إلى جانب دورها في تحقيق مجموعة من الأهداف ذات الطبيعة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والمالية.¹

حيث يعتبر فرض الضريبة من أهم مظاهر القانون، أين تتجلى سلطة وسيادة الدولة في إنشاء التزامات على الغير من جانب واحد.

هذا الالتزام الذي فرض قديما واحتفظ بطابعه الإجمالي كحق سيادي للدولة ولكن دولة القانون تحرص على أن تضي على هذا الالتزام طابعا توافيقا.

فإلى جانب رسم إطار قانوني واضح للطابع الإجمالي للضريبة فإن السياسة القانونية تهدف إلى تكيف هذا الإجمار بطابع المشاركة أين يتحلى المكلف بالضريبة بروح المسؤولية في تنفيذه لهذا الالتزام.

والنقطة الأساسية في الفكرة هي أنه في مقابل الطابع الإجمالي للضريبة فإن تنفيذه يعتمد على حسن ضن الدولة بالمكلف.

فالنظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، ويعني ذلك أن تأسيس الضريبة يتم من خلال العناصر التي يدرجها المكلف في التصريحات التي يسلمها إلى الإدارة الجبائية فالمكلف يحدد في تصريحاته حقيقة نشاطه التجاري والعمليات والأرباح المحققة ومن خلالها تقدر نسبة مساهمته في النفقات العامة بشكل يتوافق مع قدرته فالدولة تفترض في المواطن حسن النية، ولكن هذه الفكرة ليست مطلقة لأن الإدارة الجبائية تحتفظ بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه وسلامة الأسس التي أنشئت عليها الضريبة.²

¹ نصيرة بوعون يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية. مطبعة متيجة، الجزائر، 2010، ص 33.

² عادل بن عبد الله، عادل مستاري، المرجع السابق، ص 40.

وفي حالة عدم قيام المكلف بالضريبة بتسديد ما عليه في المواعيد القانونية يتعرض إلى المتابعة لتحصيل أموال الخزينة العمومية من طرف أعوان الإدارة أو المحضرين القضائيين. وذلك من خلال الغلق المؤقت للمحل المهني أو الحجز أو البيع.¹

وفي مقابل ذلك يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب باسترداد الأشياء المحجوزة وذلك بموجب نص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكنه طلب الإعفاء من الضرائب المفروضة بموجب نص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ويمكنه كذلك الاستفادة من التقادم المنصوص عليه في المادة 159 من نفس القانون هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال المطالب التالية:

استرداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات (المطلب الأول)، والإعفاءات الضريبية (المطلب الثاني)، والتقادم الضريبي (المطلب الثالث).

الفرع الأول: استرداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات.

يمكن لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المكلف بالضريبة وفقا للشروط والإجراءات المحددة في المادتين 145 و 146 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بعد توجيه إخطار للمكلف بالضريبة لتسديد ما عليه من ديون مستحقة ويجب على قابض الضرائب أن يعلم المكلف بالضريبة، بأن الإخطار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله، ثم بيعها بالمزاد العلني، إذا لم يسدد ما عليه في الآجال الممنوحة، أو لم يتحصل على أجل إضافي من القابض القائم بالمتابعة .

وبالمقابل يمكن للمكلف بالضريبة الذي مسّت أمواله بهذا الإجراء المباشر أن يطلب إلغاءه وأن يبادر بطلب استرداد أمواله المحجوزة، شريطة أن يقدم طلب كمرحلة أولى أمام المدير الولائي للضرائب، الذي يقوم بمجرد تلقيه طلب إلغاء الحجز واسترداد المحجوزات، بتبليغ قابض الضرائب المختص لتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع.

¹ نور الدين شادلي، "المراقبة والمنازعات الضريبية". الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 8 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قلمة، أفريل 2008، ص ص 6،7.

فالمكفّف بالضريبة الذي لم يرضه القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب بخصوص طلبه، أو لم يتلق أي جواب في الآجال المحددة، يجوز له أن يرفع دعوى ضريبية ضد المحاسب القائم بالحجز أمام القاضي الإداري المختص محليا وذلك بعد انقضاء الأجل¹ القانوني الممنوح للقابض المؤهل للبت في الموضوع والمحدد بشهر (01) كامل أو بعد انتهاء أجل الشهر من تاريخ تلقي القرار بالرفض بشرط أن لا يكون المكفّف بالضريبة مدينا بضرائب أخرى.

فإذا كانت عليه ديون يتم خصمها قبل استرداد أمواله المحجوزة، أما إذا كان بريء الذمة فله الحق في المطالبة باسترداد أمواله.

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 20/05/2003. حيث أنه تبين للخبير من خلال تحققه من رقم أعمال المستأنف أن النسب المعتمدة لاحتساب الضريبة على الربح والضريبة على الدخل الإجمالي غير مطابقة للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مما يجعل الضريبة المدفوعة من طرف المستأنف تفوق الضريبة المستحقة.

حيث أن مناقشة المستأنف عليها من مديرية الضرائب للخبرة وطلبها رفض نتائجها غير مبرر لعدم استنادها على أي نص قانوني لإثبات احترامها للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة عند تأسيسها للضريبة.

حيث أنه يتعين بالتالي المصادقة على الخبرة المنجزة بتاريخ 26/08/2001 ونتيجة لها إلزام إدارة الضرائب بإرجاعها للمستأنف (ب.خ) مبلغ 1.282.609,00 دج الممثل للفارق ما بين المبالغ المدفوعة والمحصل عليها من طرف قابض الضرائب وقدرها 2.709.585,00 دج والمبالغ المستحقة المقدرة من طرف الخبير بـ 2.420.011,00 دج يخصم منها المبلغ الإجمالي للتخفيض الذي استفاد منه المستأنف في إطار الشكوى الضريبية السابقة للدعوى وقدره بـ 993.035,00 دج.

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة. المرجع السابق، ص 96، 97.

ويتبين من قرار مجلس الدولة أن جزاء مخالفة مبدأ المشروعية من طرف إدارة الضرائب بخصوص النسب المعتمدة لاحتساب الضريبة على الربح، والضريبة على الدخل الإجمالي غير المطابقة للقانون يكون إلغائها.¹

فالنص الضريبي إذن يتوجب تفسيره في ضوء المصلحة الاجتماعية المبتغاة من القانون، وفي ضوء الوحدة العضوية لمجموع النصوص، ذلك أن النصوص التشريعية لا تصاغ من فراغ ولا يجوز انتزاعها من واقعها محددًا بمراعاة المصلحة المقصودة منها، ويفترض أن المشرع يرمي دوماً إلى بلوغ مصلحة اجتماعية يتعين أن تدور هذه النصوص في فلكها متخذاً من صياغته للنصوص التشريعية سبيلاً إليها بما يزيل التعارض بين أجزائها ويكفل اتصال أحكامها وتكاملها وترابطها فيما بينها، لتبدو منصرفة إلى الوجهة التي ابتغاها المشرع من وراء تقريرها²

فالمشرع الجزائري يسعى من وراء هذه النصوص التشريعية حماية أموال المكلف بالضريبة، حيث يمكن لهذا الأخير استرجاع مبالغه المدفوعة إلى الإدارة الجبائية دون وجه حق.

هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال العناصر التالية:

أولاً: تقديم الطلب إلى إدارة الضرائب.

يقدم طلب استرداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه.

وتحت طائلة البطلان يحزر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقا بجميع وسائل الإثبات المفيدة، وذلك خلال شهر واحد ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز.

ويسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتج.

¹ فضيل كوسة، مرجع السابق، ص ص 98،99.

² وفاء شيعاوي، "تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية"، مجلة الاجتهاد القضائي. جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، العدد الثالث، بسكرة، مارس 2006، ص ص 145، 146.

بيت مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه في أجل شهر واحد (01) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد أو إذا كان القرار قد صدر ولم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.¹

وبالنظر إلى هذا الطعن المقدم أمام المحكمة الإدارية نجد أنه لا يوقف الدفع ويكون ذلك خلال أجل شهر (01) واحد ابتداء إما من انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب للولاية وإما من تاريخ إبلاغه بالقرار.

لا يجوز إبلاغ المحكمة الإدارية قبل انقضاء الأجل الممنوح للمدير للفصل، وثبت المحكمة الإدارية حصريا وفقا للتبريرات المقدمة لمدير الضرائب ولا يرخص للمحتج بتقديم وثائق ثبوتية أخرى غير تلك المدعمة لطلبه أو تصريح بوقائع غير تلك المعروضة في طلبه.²

وبالرجوع إلى الطعن المسبق أمام إدارة الضرائب من أجل استرجاع الأشياء المحجوزة نجد أنه شرط جوهري حيث أنه لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت الدعوى مسبقة برفع الطلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب.

هذا ما تم التأكيد عليه في القرار الصادر عن مجلس الدولة في قضية مديرية الضرائب لولاية مستغانم ضد المؤسسة الوطنية العمومية بالمواد الغذائية.³

وبعد استقاء هذا الإجراء والمتمثل في التظلم (الشكوى) يحق للمكاف بالضريبة اللجوء إلى القضاء الإداري من خلال رفع دعوى استرداد الأشياء المحجوزة حيث تقوم هذه الأخيرة على

¹ المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ القرار رقم 207171 المؤرخ 2001/04/09، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الأولى، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 92.

شقين، يتمثل الأول في إدعاء باستحقاق المنقولات المحجوزة والثاني المطالبة ببطلان الحجز الواقع على هذا المنقول لوقوعه على غير محله.¹

ثانيا: مسؤولية إدارة الضرائب في التعويض.

تظهر مسؤولية إدارة الضرائب في التعويض بالنسبة لأخطائها الناتجة عن تصرفاتها الايجابية أو السلبية عند رفضها رد ما تحصلت عليه بدون وجه حق تنفيذًا لقرار قضائي نهائي.²

وهذا ما يؤكد القرار رقم 7470 الصادر عن مجلة مجلس الدولة بتاريخ 2003/03/18.

وتتلخص وقائع القضية في أن المؤسسة المدعية بصفتها مستثمرة في إطار برامج الاستثمار في النشاط السياحي معفية من الضرائب إلا أنها فرضت عليها دون وجه حق مما أدى بها إلى رفع دعوى قضائية انتهت بإبطال الضريبة المنازع فيها، فاستنادًا لهذا القرار وبعد إثبات المدعية تسديدها لجميع مبالغ الضريبة المفروضة عليها نتيجة استعمال إدارة الضرائب لإجراءات التحصيل تقدمت المدعية لرفع دعوى ثانية من أجل المطالبة باسترجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق وبتعويض من أجل حرمانها من أموالها التي بقيت لدى إدارة الضرائب رغم صدور القرار المبطل لسبب تحصيلها.

فدفعت المدعى عليها مديرية الضرائب لولاية وهران بأوجه تتمثل في عدم قبول الدعوى لسبق الفصل فيها، وعدم تقديم المؤسسة المدعية لشكوى مسبقة وأخيرا لعدم تأسيس طلب التعويض حيث رد عليها مجلس الدولة أن القرار المحتج به والمؤرخ في 1994/12/24 ولو أنه يتعلق بنفس الأطراف إلا أن موضوعه يخص إلغاء ضريبة بعد ثبوت حق المدعية في الاستفادة من إعفاء مقرر قانونا بينما يتعلق موضوع الدعوى الحالية طلب استرجاع مبالغ الغي سند تحصيلها وكذا طلب تعويض.

¹ طلعت محمد دويدار، دعوى استرداد المنقولات المحجوزة. منشأة المعارف، مصر، 2003، ص 5.

² زوييدة كريبي، دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق. التعليق على القرار رقم 7470 المؤرخ في 2003/03/18، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية 2003، ص 57، 58.

ويعتبر الدفع بسبق الفصل في الدعوى غير جدي لعدم توفر الشروط المنصوص عليها بالمادة 338 من القانون المدني الأمر الذي أدى بمجلس الدولة إلى استبعاده.

أما فيما يخص الدفع الثاني المتعلق بوجوب تقديم شكوى مسبقة، فكان رد مجلس الدولة أن لا مجال لتطبيق شرط تقديم الشكوى في قضية الحال كونها تخص منازعات التحصيل في مجال المتابعات الجبائية بالنظر إلى موضوع الدعوى الذي يظهر منه أن المدعية لا تتنازع عملية التحصيل وإنما تصرف إدارة الضرائب المتمثل في استمرارها في إبقاء لديها المبالغ المحصل عليها رغم صدور قرار قضائي يبطل سند تحصيلها وبالتالي يتعين استبعاد الدفع.

أما عن التعويض فأجاب مجلس الدولة أن أساس التعويض لا يرجع إلى خطأ في وعاء الضريبة أو احتسابها أو إجراءات تحصيلها بل أنه راجع إلى عمل مرفق إدارة الضرائب⁽¹⁾ الذي يعتبر خطأ نظراً لعدم استجابة هذه الأخيرة لقرار قضائي نهائي، حيث يشكل امتناعها إرجاع المبالغ المحصل عليها تصرف تعسفي يترتب عنه مسؤولية إدارة الضرائب.

فالمشكل القانوني الأول المطروح على القاضي الإداري هو ربط الدعوى الحالية الرامية إلى استرجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق بالدعوى المفصول فيها نهائياً، حيث أنه لا داعي لتقديم طعن مسبق للدعوى الثانية التي لا تعتبر دعوى جبائية خاضعة للإجراءات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة.

أما المشكل القانوني الثاني فيتمثل في الفصل بين موقف إدارة الضرائب الخاطيء الذي لا يستوجب معه التعويض وتصرفها الذي يترتب عنه التعويض.

فالسؤال المطروح هنا هو ما هي طبيعة الخطأ المؤدي إلى مسؤولية إدارة الضرائب ويرجع التمييز بين الدعوى الحالية وباقي الدعاوى الجبائية في وجود قرار قضائي حائز لقوة الشيء المقضي فيه ألغى الضرائب التي تم تحصيلها من طرف إدارة الضرائب فتنصب رقابة القاضي الإداري هنا ليس في مدى احترام إدارة الضرائب للقوانين الضريبية عند فرضها للضريبة بل

¹ زوبيدة كريبي، دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق. المرجع السابق، ص 57، 58.

تنصب على التحقق من شرعية تصرف الإدارة عند رفضها إرجاع المبالغ التي تم تحصيلها والقول هل يشكل خطأ في إطار دعوى المسؤولية أم لا.¹

وفي الأخير يتضح من فحوى القرار الصادر عن مجلس الدولة أن الأخطاء البسيطة المدرجة ضمن المنازعات الجبائية المنصوص عليها قانونا لا ترتب أي مسؤولية، أما الأخطاء التي تتمثل في عدم تنفيذها القرار قضائي نهائي فإنها تشكل مسؤولية إدارة الضرائب وتستلزم التعويض.

الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية.

يجوز للمكلف بالضريبة أن يلتمس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيض منها، وذلك في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعه في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة، كما يمكنه أيضا، بموجب النصوص القانونية، أن يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.²

ولقد حددت المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية الإجراءات الخاصة بالإعفاءات والجهات المخولة بالبت فيها، حيث ترسل الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة وإرفاقها بالإنذار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى.

وفي حالة ما إذا كانت الشكاية تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها.

تخول سلطة البت في الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة إلى:

- المدير الجهوي المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج).

(1): زوييدة كربيبي، دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق. المرجع السابق، ص 58، 59.

(2): المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

- مدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أقل أو يساوي خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) ويتم إحداث اللجان المذكور وتشكيلها وسيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب وتعتبر قرارات مدير الضرائب بالولاية قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً وتبلغ هذه القرارات للمعنيين.¹

1- الإعفاءات المؤقتة.

منح المشرع للمكّلف بالضريبة القائم ببعض المشاريع والانجازات، حق الإعفاء المؤقت جزئياً أو كلياً من تسديد الضرائب عند ممارسته لهذه الأنشطة بحيث تقتصر هذه الإعفاءات على فئة من المكّفين، سنتناولهم فيما يلي:

1-1 الإعفاءات الجزئية:

- تستفيد المنشآت السياحية المحدثة من مستثمرين وطنيين من الإعفاء، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 1998/09/28 حيث أنه بمقتضى قانون المالية لسنة 1990 تعفى المنشآت السياحية من دفع الضرائب لمدة عشر (10) سنوات.
- يستفيد النشاط ذو الطابع الفلاحي من الإعفاء الضريبي لمدة أربع (04) سنوات وذلك ابتداءً من تاريخ بداية النشاط.²
- تنص المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداءً من تاريخ الشروع في الاستغلال.

تحدد مدة الإعفاء بست (06) سنوات ابتداءً من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وتمدد هذه الفترة بستين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

¹المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

²فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة. المرجع السابق، ص 68، 69.

ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد"

1-2 الإعفاءات الكلية:

- يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.¹
- تستفيد النشاطات المعلن عن أوليتها ضمن المخططات التنموية أو المتعددة السنوات من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات.
- تستفيد لمدة خمس (05) سنوات، ابتداء من السنة المالية 2001 عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير، عدا النقل البري والبحري والجوي وإعادة التأمين والبنوك، ولا يمنح هذا الأخير إلا للمؤسسات التي تلتزم بإعادة استثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات وذلك وفق الشروط والأجال المنصوص عليها في المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.²

2- الإعفاءات الدائمة.

- يعفى من الضريبة أصحاب المهن الحرة الذين لم يمارسوا أي نشاط قبل إنشاء التعاونية في إطار تشغيل الشباب.
- إعفاء المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، وكذا الهياكل التابعة لها.
- الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي والصناديق الجهوية التابع له بالنسبة للعمليات المرتبة بتأمين الأخطار الفلاحية، باستثناء عمليات التأمين ذات الطابع التجاري .
- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية على أرباح الشركات.
- ويفقد المكلف بالضريبة الحق من الإعفاء المؤقت أو الكلي:

¹المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

²فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة. المرجع السابق، ص ص من 112 إلى

- في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة التصريحات الجبائية .
- وفي حالة عدم احترام المكلف بالضريبة الآجال القانونية المخولة له لتبليغ إدارة الضرائب بنسب الأرباح التي يخضع لها في نشاطه.¹

الفرع الثالث: التقادم الضريبي

مثلما سبق الإشارة إليه فإن عمل الإدارة المالية استوجب وضع قواعد لتحديد المجال الزمني في تحصيل مستحققاتها المالية، كما وضعت قواعد أخرى لتنفيذ هذه القرارات بأساليبها القمعية القانونية.

وقد حددت المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية الأجل المتاح للإدارة بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعينة.²

1- بداية سريان التقادم.

لقد حددت نفس المادة قواعد حساب التقادم كما يلي:

- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق يبدأ أجل التقادم السالف الذكر اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيه فرض الرسوم على المداخل.
- وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية.
- غير أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يقل هذا الأجل عن الأجل المتاح للإدارة للقيام بتأسيس الحقوق المتضررة من المخالفة المعنية.

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة. المرجع السابق، ص ص من 112 إلى 117.

² العيد صالح، المرجع السابق، ص 130، 131.

كما يتاح نفس الأجل للإدارة، لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات الإقليمية وبعض المؤسسات على أن يبدأ سريان هذا الأجل في هذه الحالة اعتباراً من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة بعنوانها.

2- تمديد أجل التقادم.

حدد المشرع عوامل تمديد أجل التقادم بسنتين (02) ولم يضع حالات لوقف التقادم وقد جاءت كما يلي:

1-2 التديس:

وهي أهم عوامل عرقلة العمل الإداري، سواء خلال مرحلة تأسيس الوعاء الضريبي، أو أثناء مرحلة التحصيل، وفي الحالة الأخيرة يمدد أجل التقادم المنصوص عليه بسنتين (02) إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تديسيه برفع دعوى قضائية ضده كما تنص المادة 104 من نفس القانون على أنه يتعرض كل شخص استعمل طرقاً تديسية قصد التملص من واجباته الجبائية، للعقوبات المنصوص عليها في الأحكام المطبقة في مجال المنازعات القمعية.¹

2- 2 استدراك الإغفالات والأخطاء.

"يجوز تدارك كل خطأ يرتكب سواء تعلق الأمر بنوع الضريبة أو بمكان فرضها، بالنسبة لأية ضريبة من الضرائب أو رسم من الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى وكل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه، إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية أو على إثر فتح تركة مكلف بالضريبة أو تركة زوجه، ودون الإخلال بالأجل المحدد في المادة المذكورة أعلاه، يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار الذي أنهى الدعوى، أو التي تم فيها التصريح بالتركة."²

¹ العيد صالح، المرجع السابق، ص 131.

² المادة 1/107 و2 من قانون الإجراءات الجبائية.

خلاصة الفصل

بعد هذا العرض المتواضع الذي تمحور حول إجراءات التحصيل الجبري حيث شمل الماهية والمفهوم والإجراءات القانونية في التشريع الجزائري المتعلقة بالتحصيل الجبري، نلاحظ أنه رغم وجود تشريعات و رغم الإجراءات المتخذة من طرف الدولة إلا أنه لا بد أن يكون هناك وعي من طرف من تلزم عليهم الضريبة حيث أن القوانين و التشريعات وحدها تظل غير كافية في ظل عدم إدراك هؤلاء بقيمة الضريبة وأثرها على إيرادات الدولة و التي تعود بالنفع على كل المواطنين.

خاتمة

خاتمة

نظرا للمكانة الهامة التي تحتلها الضريبة و التي بينها من خلال أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية التي طرحنا من خلال الفصل الأول لهذا الموضوع فقد جعلها ذلك الدور و تلك الأهمية محل اهتمام دائم من طرف مختلف التشريعات ، من خلال حرصها الدائم والمستمر على أن تفرض الضرائب على أساس قواعد العدالة الضريبية المعروفة ، غير أنه وفي مقابل ذلك يتعرض التشريع الجبائي الجزائري للتغيير المستمر والدائم ، وذلك بسبب كون قواعده تحكمها أحكام خاصة معقدة وغير مستقرة ، الأمر الذي يؤدي إلى الصعوبة في الإلمام بمختلف نصوصه وكذا إخلال التوازن بين المكلف بالضريبة باعتباره شخصا ملزما بأداء مستحقته الضريبية ، وإدارة الضرائب باعتبارها سلطة عامة مكلفة قانونا بتحصيل مستحقات الخزينة العمومية .

كما تسببت كثرة الإحالات في كثير من الإجراءات في عرقلة القاضي الفاصل في منازعات التحصيل الضريبي عن أداء مهمته بصورة جيدة كونه يعمل في ضوء تشريعين مختلفين الأول قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والثاني قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ومن خلال دراستنا لجملة الإجراءات و الآليات سواء الإدارية أو القضائية التي تمر بها عملية التحصيل الجبري فإن المشرع الجزائري أوجب المكلف بالضريبة لحل المنازعات الناتجة عن تحصيل الضريبة اللجوء أولا وإجبارا إلى الإدارة الضريبية وذلك لتقديم شكاية أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا ، وهنا يظهر لنا التمايز الواضح للشكاية الجبائية عن نظيرتها في دعاوى الأخرى والتي تكون فيها الشكاية جوازية ، إذ لا يمكن رفع الدعوى الضريبية أمام الهيئات القضائية قبل أن تسبق بتنظم إداري ، الأمر الذي يؤدي إلى رفضها شكلا وهذا سعيًا من الإدارة الضريبية لحل النزاع القائم بينها وبين المكلف بالضريبة وديا .

وحتى لا توصف الإدارة بالتعسف في استعمال سلطتها في مواجهة المكلف بالضريبة لا بد من حيازتها على سند تحصيل ، وبذلك فإن القرارات التي تصدر على المدير الولائي للضرائب بخصوص تحصيل الضريبة سواء كانت هذه القرارات صادرة عن شكوى المكلف أو بناء على

رأي المدير الولائي للضرائب في هذه الشكوى ، وإن اللجوء إلى المرحلة الإدارية إنما هو إعطاء ومنح الفرصة للإدارة الضريبية لمراجعة أخطائها وتداركها مستقبلا إلى جانب تخفيف العبء عن الهيئات القضائية المختصة وتوفير الوقت والجهد للمكلف بالضريبة والمصاريف التي يتحملها في سبيل رفع الدعوى .

وعليه فإن جميع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب والمتعلقة بالتحصيل الضريبي قابلة للطعن فيها سواء كان الطعن إداريا أو قضائيا . وكما تم الإشارة إليه سابقا بأن الطعن لا يوقف تنفيذ القرار الإداري ، كما أنه وفي حالة عدم وجود نص قانوني يجوز التنفيذ المباشر لتحصيل المستحقات من ذمة المكلف بالضريبة ، هذا الإجراء الذي تستخدمه الإدارة الضريبية كوسيلة لإجبار المكلف لاحترام توجيهاتها ومثال ذلك في حالة عدم وجود عقوبات جزائية تحمله الخضوع للإجراءات الإدارية والقرار التي تصدره إدارة الضرائب وفقا لإحدى هذه الحالات فإنها تسعى إلى تنفيذه بوسائلها الخاصة ، وليس للمتضرر منه أن يوقفه ولو حتى عن طريق الطعن أمام القضاء الإداري .

- كما استوقفتنا عند دراسة إجراءات الطعن القضائية ، أن إجراءات رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية والتحقيق فيها ثم إصدار الحكم فيها تعتبر إجراءات طويلة جدا و مبالغ فيها ، إذ تتميز بالغموض والتعقيد الأمر الذي يؤدي إلى تأخير عملية تقييم الضريبة ومن ثم تحصيلها .

فالطعن القضائي بما يستوجبه من إجراءات هو أنجع الضمانات للمكلفين بالضريبة ، فهو يحقق الرقابة القضائية الفعلية والحقيقية على الإدارة الضريبية ويضمن حقوق الأفراد .

وتبين لنا أيضا الانعدام التام للنصوص القانونية المنظمة لطرق الطعن ، سواء كانت طرق عادية أو غير عادية في قانون الإجراءات الجبائية والتي يمكن لطرفي المنازعة الضريبية إلتماس إعادة النظر فيها أمام القاضي الإداري لهذا الأمر تمت الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وقد خلصت من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات تمثلت فيما يلي:

• التوصيات

- 1- جعل النظام الجبائي نظاما مستقرا وتفاذي التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية وهي أهم نقطة ينبغي مراعاتها إذ لا يمكن للمكلفين بالضريبة الإلمام بكل جديد في المجال الجبائي .
 - 2- يجب أن تكون تصريحات المطالب المكلف بالضريبة تحتوي على بيانات واضحة وسهلة مما ييسر الأمر على المكلف ملئها دون أخطاء أو اللجوء إلى المختصين لمأها وبالتالي إضافة عبء مالي إضافي عليه .
 - 3- حل مشكلة بطئ إجراءات التقاضي حيث يجب وضع نص قانوني صريح يحدد المدة القصوى لإنهاء قضايا المكلفين، لما في ذلك من أثر في بث الاستقرار في نفوس المكلفين وتوفير الوقت والجهد والنفقات .
 - 4- تكوين قضاة متخصصين في تسوية منازعات التحصيل الجبائي للتسهيل الأمر على المتقاضين والقضاة أيضا.
 - 5- ضرورة التركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال الأيام الدراسية والحملات التحسيسية على مستوى كل البلديات ووسائل الإعلام المختلفة.
 - 6- العمل على شرح كل التعديلات والأحكام الضريبية التي تأتي بها القوانين المالية التكميلية للمكلفين بالضريبة من خلال الأبواب المفتوحة على الجباية.
 - 7- العمل على إيجاد وسائل لتحفيز المكلفين الملزمين بتسديد الضرائب في وقتها، وتشديد العقوبات على المتهربين من دفعها.
- ويبقى الهدف الأساسي الذي يسعى إليه المشرع هو الوصول يوما إلى المكلف بالضريبة واع ومدرك لأهمية الضريبة في التمويل العمومي وتحسين الخدمات، وان تربطه بإدارة الضرائب علاقة ثقة واحترام متبادل.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا : المصادر

- قانون الإجراءات الجبائية.
- قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- القانون التجاري
- قوانين المالية
- الجريدة الرسمية

ثانيا: المؤلفات

- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر والتوزيع ، الجزائر، د ت
- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي والمالي، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2007
- دراز حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، بيروت، كلية التجارة، 2004، ص 11.
- الخطيب شحادة خالد، شامية زهير أحمد، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2005
- غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، الأردن، الطبعة الأولى، 1998
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، والتوزيع، عمان (رام الله)، الطبعة الأولى، 2003
- عبد المنعم فوزي، المالي والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بدون طبعة، لبنان، جامعة الإسكندرية
- محمد حسين الوادي، زكريا احمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، سنة 2007
- عبد المنعم غفر، أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي (بين النظرية والتطبيق)، جامعة أم القرى "مكة المكرمة"، الناصر مؤسسة شهاب الجامعة، 1999
- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998

- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، 2000
- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي. ط7، دار الثقافة، عمان، 2010
- علي زغود، المالية العامة. ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008
- هشام محمد البدري، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي. ط1، منشأة المعارف، مصر، 2005
- سوزي عدلي ناشيد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية. دار المطبوعات الجامعية، مصر، 1999.
- عبد الرزاق بوضياف، أصول التنفيذ والحجز التنفيذي على المنقول والعقار. دار الهدى، الجزائر 2012
- محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية. الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، عمان، 2002
- سامح عزيز المصري، موسوعة الجرائم الضريبية. دار مصر، مصر، 2008،
- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة. دار هومة، الجزائر، 2011
- نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري. ط8، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري. دار هومة، الجزائر، 2008
- نصيرة بوعون يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية. مطبعة متيجة، الجزائر، 2010
- طلعت محمد دويدار، دعوى استرداد المنقولات المحجوزة. منشأة المعارف، مصر، 2003
- يونس أحمد البطريق وآخرون، المالية العامة (الضرائب والنفقات)، الدار الجامعية، إسكندرية، بدون طبعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية
- نوال دحلب، أحلام مهدي، تحصيل الضريبة المباشرة في النظام الضريبي الجزائري، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، تخصص نفود مالية وبنوك، 2009/2008

ثالثا : المداخلات والملتقيات و المجالات

- مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أبريل 2008

- زوبيدة كريبي، "المراقبة الجبائية كسبب رئيس المنازعة الضريبية". مجلة مجلس الدولة، العدد 7، 2005

- عبد الرزاق زاغز، وفاء شيعاوي، "منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أبريل 2008 (محمد هاملي، "شرط الميعاد في المنازعة الضريبية". الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أبريل 2008

- إلهام خرشي، "النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أبريل 2014

- نور الدين شادلي، "المراقبة والمنازعات الضريبية". الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 8 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أبريل 2008

- وفاء شيعاوي، "تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية"، مجلة الاجتهاد القضائي. جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، العدد الثالث، بسكرة، مارس 2006

- زوبيدة كريبي، دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق. التعليق على القرار رقم 7470 المؤرخ في 18/03/2003، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية 2003

رابعا: المذكرات

- ملاح عائشة، أثر الضغط الضريبي على التحصيل الجبائي، مذكرة تخرج لنمیل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، 2009/2008، تخصص محاسبة،

- بوكراس عمران، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر ودور الرقابة الجبائية في المكافحة"، جامعة المدية، 2004.
- عادل بن عبد الله، عادل مستاري، "حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية"، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق، العدد الرابع، أبريل 2009.
- عبد الرحمان عزاوي، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر، كلية الحقوق بن عكنون، الجزائر، 2007