



قسم الحقوق

أثر التحصيل الجبائي على الأعمال التجارية في القانون التجاري

مذكرة ضمن متطلبات
نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون الأعمال

إشراف الأستاذ:
-د. ضيفي نعاس

إعداد الطالب :
- سمير عز الدين سوردو

لجنة المناقشة

رئيسا
مقررا
ممتحنا

-د/أ. حجاج مليكة
-د/أ. ضيفي نعاس
-د/أ. جدي نجاة

الموسم الجامعي 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اللَّهُمَّ صَلِّ وَسَلِّمْ
عَلَى سَائِرِ الْمُرْسَلِينَ

قال الله تعالى

" وَالَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ لَنُدْخِلَنَّهُمْ فِي الصَّالِحِينَ " سورة لقمان : ١٤

وَالَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ
لَنُدْخِلَنَّهُمْ فِي الصَّالِحِينَ

(سورة لقمان : 14)

صدق الله العظيم

إلى والدتي و روحها الطاهرة

إلى أبي حفظه الله و أطال عمره.....

صوردو سمير عز الدين

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
وَأَشْكُرُكُمْ

لا شكر للمخلوق قبل الخالق عزوجل الذي أعطانا القوة و العزيمة

لإنجاز هذا العمل

قال الله تعالى

" وَأَقِمِ الصَّلَاةَ لِذِكْرِي (الَّذِينَ آمَنُوا وَأَتُوا الصَّلَاةَ وَآتَوُا الزَّكَاةَ وَآمَنُوا بِمَا نُزِّلْنَا عَلَيْكَ وَكَانُوا بِلِقَائِي مُؤْمِنِينَ)"

(التوبة: 105)

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذة د بريكي محمد و الدكتور

صدارة محمد و الدكتور بهناس رضا و الأستاذ المشرف الدكتور

ضيبي نعاس الذي ساعدني كثيرا و سهر على توجيهي ، و أشكر كل

من شاركني في هذا العمل بالأخص لهزيل ماجر و إلى زوجتي الكريمة

مقدمة

تهتم كل دول العالم بالتنمية الاقتصادية باعتبارها الوسيلة الفعالة لزيادة دخلها، و رفع مستوى معيشة الأفراد، و هنا يستلزم زيادة الإنفاق الحكومي، و بالمقابل وجوب فتح المجال لمختلف النشاطات ذات الطابع الاقتصادي التي أجمعت عليها معظم سياسات الدول لمختلف اتجاهاتها الإيديولوجية بتسمية الأعمال التجارية، و التي تلعب دورا أساسيا في تنشيط الحياة الاقتصادية للمجتمعات، حيث لا يمكننا أن نتصور مجتمعات متطورة دون مؤسسات أعمال متطورة. و كما أنه يستخدم بشكل واسع للدلالة على الأنشطة المنظمة التي يقوم بها الأفراد لإنتاج وبيع سلع وخدمات بهدف إشباع حاجات المجتمع ومن ثم تحقيق الربح، ويمكن أن يطلق هذا المصطلح على الكيانات الإنتاجية القائمة من مؤسسات سلعية أو خدمية مثل شركات الخطوط الجوية، أو منشآت إنتاج الحديد والصلب أو المواد الغذائية أو غيرها.

ذهب المشرع الجزائري في هذا السياق على أن يعد تاجرا كل شخص طبيعي أو معنوي يباشر عملا تجاريا و يتخذه مهنة معتادة له ما لم يقضي القانون بخلاف ذلك " من هذا نلاحظ أن المشرع الجزائري استعمل عبارة العمل التجاري لتحديد مفهوم التاجر غير انه لم يعطي تعريف للعمل التجاري و إنما قام بتعدادها في المادة الثانية من ق-ت-ج، وحتى الفقه عجز عن إعطاء تعريف للعمل التجاري واكتفى ببعض المعايير التي حاول من خلالها التمييز بين العمل التجاري والمدني.

و منه فقد أصبح من الضروري تعاضد دور الدولة في مجالات الحياة، أدى بضرورة وجود مصادر مالية، حيث تلعب الجباية دورا هاما في تمويل التنمية المحلية و ذلك عن طريق المردودية المالية الناتجة عن تحصيل مختلف أنواع الضرائب على كل الأعمال التجارية السالف ذكرها حيث يغطي التحصيل الجبائي نسبة لا بأس بها في تمويل الخزينة العمومية و ذلك راجع إلى ارتفاع نسب الغش و التهرب الجبائي للمكلفين استغلالا لثغرات كل من النظام الجبائي من جهة و قانون الاجراءات الجبائية و الضرائب من جهة أخرى، خاصة و أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على التصريح من قبل المكلف. هذا ما استدعى ضرورة العمل على إقامة نظام رقابة جبائية يقوم على إدارته مجموعة من المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب تعمل على مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون و التحقق من مدى مصداقيتها و تطابقها مع الواقع، و ذلك بهدف تحسين و رفع نسبة التحصيل الضريبي للجباية العادية على حساب الجباية البترولية بسبب عدم استقرار هذه الأخيرة نظرا للتغيرات أسعار البترول في الأسواق العالمية. و رغم

التطورات التي عرفتھا الجباية العادية في السنوات الأخيرة إلا أن عملية الرقابة لا زالت تحتاج إلى جهود أكثر من قبل الإدارة الجبائية للقضاء على مختلف المعوقات والصعوبات التي تقف في وجه التصدي لظاهرتي الغش و التهرب الضريبي وهذا ما تسعى الإدارة الجبائية لتحقيقه من خلال اعتمادها لعدة مشاريع في مجال تفعيل الرقابة الجبائية.

و من خلال هذا حري على الدولة أن تنهض بمنظومة جبائية محكمة تدرج تحت لواء يتضمن هدفين أساسين أولا بسط رقابة دقيقة و عميقة على كل من تتوفر فيهم صفة التاجر توخيا للجرائم الواقعة على التحصيل الجبائي لا سيما التحايل و الغش و التملص... الخ ، ثانيا تهيئة مناخ يستقطب و يحفز كل مستثمر حقيقي ، و هذا ما نادى به جانب من الفقه و أسموه بالإصلاح الجبائي .

إن مفهوم الإصلاح في الحقيقة ليس مفهوما جامدا إذ يمكن اعتباره ذلك الجهد الواعي المبذول في سبيل تغيير أوضاع قائمة لتحقيق أهداف ما، انطلاقا من أرضية معينة تسعى إلى الوصول إلى ما يجب أن يكون، و إن كانت مختلف التطورات التي مر بها الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال حتى الآن طبعتها و لو ضمنيا الرغبة في التغيير للأحسن و بالتالي الرغبة في الإصلاح.

لقد ارتبطت كلمة الإصلاح في الجزائر ربما بمرحلة الاستقلالية، و الواضح أن الهدف المحوري لهذا الاتجاه هو التحول من الاقتصاد المركزي الموجه إلى الاقتصاد التبادلي الحر أو ما يعرف باقتصاد لسوق .

وفي خضم هذه التغييرات عرف النظام الجبائي كباقي عناصر الاقتصاد الوطني تغييرات متعددة، و نظرا للعلاقة البديهية للنظام الجبائي بالنظام الاقتصادي في أي بلد كان، ارتأينا في هذا الشأن استعراض مختلف المراحل التي مر بها الاقتصاد الجزائري وذلك بدراسة خصائص كل مرحلة واستخلاص الأسباب التي أدت إلى فشل التوجه الاقتصادي الذي يطبعها و تبيان الأسباب التي جعلت من تحرير الاقتصاد ضرورة لا مفر منها، و هي مرحلة أحدثت هوة كبيرة بين النظام الاقتصادي والنظام الجبائي الذي بقي مرتبطا بأسلوب التسيير الاقتصادي ما قبل الإصلاحات مما ترتب عنه لاحقا ضرورة الإصلاح الجبائي .

أسباب اختيار الموضوع

إن الدافع الذي جعلني اختار هذا الموضوع كوني أشتغل في مصالح الضرائب لأزيد من 25

سنة و كذا أهميته البالغة التي تكتسي عليه كونه كمحرك لعجلة التنمية الاقتصادية في البلاد مما أدى الإسهام فيه و لو بشيء قليل ، و الاطلاع على جملة من مشاكل الممارسة المهنية للجباية وانعكاساتها على تأسيس وتحصيل الجباية.

أهمية الموضوع

كما أشرت سالفاً أن موضوع الذي يتمحور حول تحصيل الجباية يعتبر كمصدر أساسي في تمويل الخزينة العمومية بعد استغلال الثروات الباطنية البترول و الغاز ، و هذا ما اتجه إليه معظم دول العالم لا سيما منها التي تفتقر إلى الثروات الباطنية . و من خلال هذا أردت كشف الستار و رفع بعض الإبهام عن ذلك الأثر الذي يلعبه التحصيل الجبائي على الأعمال التجارية

صعوبات الموضوع

في الحقيقة الصعوبات التي تعرضتني في مشوار بحثي هذا قليلة يرجع ذلك لكثرة المراجع ذات التخصص الاقتصادي ، إلا أن فكرة اثر التحصيل الجبائي على الأعمال التجارية في القانون التجاري الجزائري هي نقطة استدلالية ترهق الباحث في هذا الموضوع كي يصل إلى النتيجة الواقعية مسقطا النصوص القانونية على الواقع الاقتصادي ، و صعوبة البحث في الموضوع نظرا لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية، ويظهر ذلك من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية.

إشكالية البحث

استنادا إلى فكرة أن تحصيل الجبائي يعتبر مصدرا هاما من مصادر تمويل التنمية الاقتصادية نكون نحن الآن بصدد العديد من التساؤلات التي تنصهر في إشكالية رئيسية لهذا الموضوع و هي : هل وفق المشرع الجزائري تهيئة مناخ اقتصادي يعود بالربح على الدولة و يحفز كل من يقوم بالأعمال التجارية ؟

- ما المقصود بالتحصيل الجبائي ؟

- ماهي آلياته و طرقه و أساليبه ؟

- كيف أحكم المشرع حماية قانونية للتحصيل الجبائي و الجرائم الواقعة عليه ؟

المنهج المستخدم

لدراسة الموضوع استخدمت المنهج الوصفي و التحليلي من خلال عرض وتحديد بعض

المفاهيم المرتبطة بالتحصيل الجبائي و تحليلها. و كذا اعتمدت على المنهج الاستدلالي مستأنسا به للوصول إلى النتيجة المرجوة من هذا البحث.

الدراسات السابقة

إن الدراسات التي تتعلق بموضوع التحصيل الجبائي و التي تم الاطلاع عليها هي:

-**محمد لعلاوي**، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب في الجزائر، مذكرة الدكتوراه في العلوم تخصص علوم اقتصادية، جامعة بسكرة 2015 ، وتم التوصل إلى أن فعالية الرقابة الجبائية وحدها غير كافية لحماية أموال الخزينة العمومية من الضياع بل يجب توفر آليات جديدة تسمح بمتابعة عمليات التحصيل الضريبي.

-**دلهي بوعلام** ، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01 ، سنة 2013، و قد تمحورت إشكالية البحث حول مكونات النظام الضريبي الحالي في الجزائر و حصيلته المالية وبرز التحديات التي تواجهه ، إضافة إلى التطرق إلى أهم الوظائف الجديدة للدولة، الإطار المؤسسي والتشريعي المناسبين للنظام الضريبي حتى تتمكن من المساهمة في تطوير الدولة.

خطة البحث

للإجابة عن إشكالية البحث قسمنا البحث إلى فصلين ، و كل فصل إلى مبحثين :

الفصل الأول النظام القانوني للتحصيل الجبائي

المبحث الأول : ماهية التحصيل الجبائي

المبحث الثاني : آليات التحصيل الجبائي

الفصل الثاني الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

المبحث الأول :الرقابة الإدارية للتحصيل الجبائي

المبحث الثاني: منازعات التحصيل الجبائي

و في الأخير خاتمة للبحث و نتائجها، و تقديم جملة من الاقتراحات.

الفصل الأول
النظام القانوني
للتحصيل الجبائي

تمهيد

نظرا للطابع الحيوي الذي تتميز به المداخل الضريبية تقوم الدولة بحث المكلفين بالضريبة على ضرورة أداء واجباتهم تجاه الخزينة العمومية، وتسعى الإدارة المالية لتحصيل هاته الضرائب لأنها تعد مصدرا هاما و أساسيا لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة لتلبية حاجات الأفلد في ظل تعقد التشريعات و القواعد الضريبية.

لهذا يمكن القول أن عملية التحصيل أهم مرحلة لأن فيها تجمع حصيلة الدولة، لكن هذه العملية تستوجب احتتام عدة قواعد أهمها وجوب تحقق الفعل المولد للضريبة كما يجب احتتام الأوقات الملائمة للقيام بهذه العملية، إضافة إلى قاعدة الاقتصاد في النفقات و قاعدة السنوية. و خولت هذه المهمة لإدارة الضرائب و بالتحديد قباضات الضرائب، فنقوم هذه الأخيرة بتحصيل الجباية إما من طرف المكلف بالضريبة بحد ذاته أو شخص آخر يقوم مقامه، و تختلف مصادر التحصيل باختلاف نوع النشاط الذي يمارسه المكلف.

المبحث الأول : ماهية التحصيل الجبائي

لقد عرف التحصيل الجبائي تغيرات عديدة على ممر الزمن حيث كانت تسلم صلاحية التحصيل إلى شخص خاص أو شركة¹ فيقوم بدوره بتحويل حصة مالية معينة من هذا التحصيل لصالح خزينة الدولة، لكن ما يؤخذ عليه أن هؤلاء قد وسعوا من ثروتهم على حساب كل من المكلف و الإدارة الضريبية، بعدها أصبح التحصيل مخولا لمندوبي المكلفين لكنه لم يكن ناجحا كذلك حيث كان المردود الجبائي ضئيلا جدا، و نظرا لعجز التحصيل وفق هذه الأساليب تحولت صلاحيات التحصيل للإدارات المالية للدولة (إدارة الضرائب) لكن هذا لا يمنع تدخل هيئات خاصة تساعد على عملية التحصيل وذلك تحت رقابة الدولة.

و في هذا الصدد سنحاول تبيان مفهوم التحصيل الجبائي وذلك بتحديد المقصود به في المطلب الأول و تبيان نطاقه في المطلب الثاني.

المطلب الأول : مفهوم التحصيل الجبائي

لقد اهتم الكثير من الباحثين في علم المالية بعمل التحصيل الجبائي لما لها من أهمية، مما دفعهم إلى دراستها و الاهتمام بها، و قد أعطى بعض الباحثين تعاريف للتحصيل الجبائي و التي سنعرضها فيما يأتي :

الفرع الأول : تعريف التحصيل الجبائي

يعتبر التحصيل المرحلة الأخيرة من مراحل التنظيم الفني للضريبة، فهي المرحلة التي تلي عملية تحديد الوعاء التي تقوم بها الإدارة وفقا للتصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، كما تلي عملية تصفية الضريبة وذلك بحساب قيمتها المستحقة للخزينة العامة.² و مرحلة التحصيل أهم مرحلة كونها تهدف لجمع الحصيلة كما أن غيابها يمكن أن يجعل جميع الخطوات السابقة لها لا

¹ يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يتأولون بها نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي:

*بالنسبة للأشخاص الطبيعيين: -شهادة الميلاد الأصلية -شهادة الإقامة - نسخة من عقد اللئاء أو الملكية -طلب خطي للوضعية الجبائية ، -تقرير المحضر القضائي

*بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات -) شهادة الميلاد الأصلية للمسير و شركاؤه-هيكل المؤسسة- عقد الكراء أو الملكية -شهادة الإقامة للمسير و شركاؤه- طلب خطي للوضعية الجبائية -تقرير المحضر القضائي.

² رنا أديب مندر، مفهوم الضريبة تعريفها، أشكالها ، قسم الإدارة الهندسية و الإنشاء، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، سوريا ، 2005-

قيمة لها.¹

التعريف الأول: نعني بكلمة تحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية و الضريبية المطبقة في هذا الإطار.² كما نجد بعض التشريعات تسمح باستعمال بعض من السندات الحكومية للوفاء ببعض الضرائب .

التعريف الثاني: تحصيل الضريبة يعني مجموع العمليات و الإجراءات التي تقوم بها الإدارة في سبيل وضع القوانين و الأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، التحصيل الجبائي هو نقل مبالغها من المكلف بها إلى خزينة الدولة دون تعسف في إجراءاتها الإدارية، بحيث تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول اتجاه الضريبة.³

التعريف الثالث: هو مجموعة من الاجراءات الإدارية و التقنية ، التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية.

و في هذه المرحلة فقط تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية و الشخص المكلف بالضريبة، وقد تدخل المشرع الضريبي بوضع قواعد التي تضمن تحصيل الدين الضريبة دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه.

و إن كان تحصيل الدين الضريبية في الوقت الحالي يتم معرفة موظفي الدولة، إلا أن الأمر لم يكن كذلك في السابق .فكان تحصيل عدد كبير من الضرائب يتم عن طريق نظام الالتزام ، وبمقتضى هذا النظام يتعهد فرد أو مؤسسة بدفع مقدار الضريبة مقدما للدولة، ثم يتولى عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص بمساعدة السلطات الإدارية له في هذا الشأن.

كما يجب أن نشير انه بصفة عامة يتم تحصيل الضريبة في صورة نقدية أو يقوم مقامها من الشيكات أو الحوالات البريدية أو غيرها ، أما الصورة العينية فقد اختلفت تماما وان كان لم يتم إلغاؤها، فمن الملاحظ أن يتم تحصيل دين الضريبة في صورة عينية كما هو الحال بالنسبة للمجتمعات الزراعية، إلا أن هذا الاستثناء من القاعدة العامة يجب عدم التوسع فيه أو القياس

¹ محرزى محمد عباس، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، الطبعة الرابعة ، دار هومة، الجزائر ، 2008 ، ص 156

² Tartabas (louis).finances publiques .daloz .paris.1967.page130.

³ بوغاسي كريمة ، تاكلت حمودة ، مذكرة مراقبة و متابعة عملية التحصيل الضريبي ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص 60

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

عليه. و قد نصت بعض الجبائية الضريبية على السماح بقبول السندات الحكومية أو التي تضمنها الحكومة وفاء لبعض الضرائب ويكون الغرض من ذلك، تثبيت أسعار السندات بالإضافة إلى ترغيب في الاكتشاف فيها على أن يتم تحديد حد أقصى لما يجوز الوفاء به من دين الضريبة في صورة سندات حكومية، حماية للسيولة النقدية ورغبة في استهلاك الدين العام قبل مواعده، هذا و لا يعتبر ذلك استثناء من القاعدة العامة لان السندات تقترب من النقود بدرجة عالية من السيولة و يمكن تحويلها في أي وقت إلى نقود دون خسارة في قيمتها.¹

من خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص أن التحصيل الجبائي هو مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية و التي تهدف إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى خزينة الدولة، دون تعسف أو تعقيد في الإجراءات الإدارية، و هذا حتى تتجنب الكثير من عمليات الغش و التهرب الضريبي.

الفرع الثاني : أشكال التحصيل الجبائي

تعرف الإدارة الجبائية عدة أشكال و طرق تقوم من وراءها بجمع مختلف ديونها لدى المكلفين بها، فمنها ما هو منظم من طرفها مباشرة وذلك عن طريق جداول مهياة من قبل أعوانها فنجد فيها قائمة بأسماء المكلفين و مكان فرض الضريبة و كذا نوعها و مبلغها.

كما يمكن أن يكون عن طريق التصريح الذي يقدم من طرف المكلف وهذا ما يسمى بالتصريح المراقب (التحصيل الطوعي) و سمي كذلك لأن الإدارة في معظم الحالات تراقب مدى صحته، فيه يقوم المكلف بدفع ما عليه من ضرائب بمجرد حلول آجال الدفع،² يتضمن هذا التصريح كل المعلومات الخاصة بنشاطه و مداخله ، وبناء على هذا الأخير تقوم الإدارة بتحديد أسس الضريبة، لكن العدالة الضريبية تستوجب صدق وسلامة البيانات الواردة في التصريح وهو النظام الذي أخذ به المشرع الجزائري.³

كما يمكن أن يتم التحصيل بالعودة إلى المنبع وذلك عن طريق دفع الضريبة من الغير نيابة عن المكلف كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الرواتب و الأجور فرب العمل هو من يقوم

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، جامعة الجزائر، الطبعة 4 ، 2008 ، ص 156-157

² رنا أديب مندر، المرجع السابق، ص27

³ فنديس أحمد، " ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة و القانون، عدد 35 ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945 ، قالمة، 2013 ، ص 190

بدفعها مباشرة، و أخيرا الجباية بلصق الطوابع أين تستوفى الضريبة من فئات مختلفة وذلك بدفع حق الطوابع الملصقة و مثال على ذلك الطوابع الملصقة على رخص السياقة بطاقات التعريف الوطنية إضافة إلى الطوابع التي تلتصق على الأحكام التي تصدرها المجالس القضائية والمحاكم عامة...إلخ

الفرع الثالث: قواعد التحصيل الجبائي

لقد حدد المشرع الجبائي قواعد متعددة لتحصيل الضريبة وحالة غيابها تؤدي حتما إلى عدم شرعية التحصيل الجبائي الذي تمارسه الإدارة، وتتمثل هذه القواعد في وجوب تحقق الفعل المولد للضريبة، الملائمة في التحصيل، إضافة إلى الاقتصاد في نفقات التحصيل وقاعدة السنوية. **أولا : الفعل المولد للضريبة :** نعني به السلوك أو المناسبة المؤدية لحصول الدولة على الضريبة من قبل المكلف بها، و يختلف الفعل المولد باختلاف نوع الضريبة.¹

أ - بالنسبة للضرائب المباشرة

1-الضريبة على الدخل الإجمالي : يكون بدخول القيم المنقولة أي بوضع القيم الخاضعة للضريبة تحت تصرف مستحقيها أو بانتهاء السنة الميلادية بتحقيق الدخل، أما بالنسبة للضريبة على الأجور والمرتببات فيتحقق الفعل المولد للضريبة بمجرد حصول الأجير على مرتبه.

2-الأرباح الصناعية والتجارية و الحرفية : يتحقق الفعل المولد للضريبة بمجرد تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة.

3-الضريبة على أرباح المهن الحرة : يتحقق الفعل المولد للضريبة بانتهاء السنة الميلادية بتحقق الأرباح.

ب - بالنسبة للضرائب غير المباشرة²

1-عملية الاستيراد والتصدير : بمرور السلعة الحدود الإقليمية يتحقق الفعل المولد، وذلك سواء بمناسبة استيراد أو تصدير السلعة ويطلق على مجموع الأحكام المنظمة للضرائب الجمركية اسم "التعريف الجمركية".

¹ داودي محمد، الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، 2005-2006، ص 17

² يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة :مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة - للفترة 2003-2005، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006-2007، ص 12، 13

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

2-عملية إنتاج السلعة :بانقال السلعة من مرحلة الإنتاج إلى مرحلة التداول، و في جميع

الأحوال يقوم المنتج بدفع الضريبة ثم يرفع ثمن السلعة حتى يتحمل المستهلك عبأها في النهاية.

3-ضريبة الطابع :بكتابة المحررات المفروض عليها الضرائب ولصق الطوابع الجبائية عليها أو

عن طريق دمع المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك.¹

ثانيا : الملائمة في التحصيل : يقضي هذا المبدأ بضرورة تبسيط إجراءات التحصيل واختيار

الأوقات والأساليب الملائمة لظروف المكلف لكي لا يرهق من الضريبة عندما يدفعها حتى أن

ذلك يخفف من دفع الضريبة عليه.² وكذا لعدم تضرر الخزينة العمومية وتحقق ذلك يستوجب

توفر شروط معينة:

-اتصاف النظام الجبائي بالشفافية ليمح للمكاف بتحديد ما عليه من ضرائب .

-كما يستوجب على مصالح الإدارة الجبائية النظر إلى المكلفين اللذين يعانون مشاكل مالية

وتمويلية محاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة.ما يلاحظ أن هذا المبدأ تم الأخذ به من

طرف المشرع الجزائري فالضرائب على الأجور و المرتبات تقتطع من المنبع وقت دفع المرتب

وذلك في نهاية كل شهر وهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين، أما الضريبة على الدخل الإجمالي

IRG و الضريبة على أرباح الشركات IBS فإنها تدفع مرة واحدة وذلك في السنة التالية الموالية

للسنة التي حققت فيها الأرباح و المداخيل.³

ثالثا : الاقتصاد في نفقات التحصيل الجبائي : نقصد به أن تكون مداخل الضرائب أكثر من

مبالغ التحصيل، بالتالي يجب أن يكون الفارق بين ما يدفعه المكلف وما تحصل عليه الخزينة

العمومية قليلا قدر الإمكان، لأن لزيادة في أعباء الضريبة يقلل من مداخل الخزينة العمومية

فكلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيرا، إذن يبقى هذا المبدأ ضرورة ملحة ولازمة

على الإدارة احترامها، لذلك يستوجب في هذه الأخيرة مراعاة شروط معينة منها:

1-توظيف الموظفين حسب الحاجة لأن أجورهم نفقات على عاتق الدولة وكذا أولئك اللذين تتوفر

فيهم كفاءات.

¹ محرزى محمد عباس، المرجع السابق، ص 156

² بن أحمد لخضر، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، 2000-2001 ، ص 26

³ المادة 356 من الأمر رقم 76-101 ، مؤرخ في 9 /12/ 1996 ، يتضمن ق ض م غ م ، ج ر عدد 102 المعدل بموجب القانون رقم

11-16 ، مؤرخ في 28 /12/ 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2001 ، ج ر عدد 72

2- استعمال تقنيات عالية متطورة كالإعلام الآلي لريح الوقت.

3- حسن استعمال المطبوعات و المناشير المتعلقة بعملية التحصيل.

رابعا : قاعدة السنوية : يتم فرض وتحصيل الضرائب سنويا بهدف تجنب تراكم الضريبة لعدة سنوات و لارتباطها بالفترة المالية للشركات الاستثمارية،¹ حيث تحسب عادة كل سنة الأرباح التي حققتها كما تعد دفاتر الحسابات و الميزانية العامة لها، إضافة إلى أن ذلك هو الأنسب حتى بالنسبة للدولة كون الضريبة من أهم الإيرادات العامة،² وهذا هو الأصل لكن هناك ما يسمى بالدفع الشهري و ذلك خلال العشرين يوما الأولى للشهر الموالي للشهر الذي تستحق فيه الضريبة، كما يمكن أن تدفع خلال كل ثلاثي كما قلنا سابقا.

الفرع الرابع : أهداف و أهمية عملية التحصيل الجبائي

إن للعملية الجبائية أهمية بالغة في العديد من المجالات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية، و تسعى في هذا الصدد الإدارة من وراء عملية التحصيل إلى تحقيق عدة أهداف.

أولا : أهداف التحصيل الجبائي : تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة حيث تزود الخزينة العمومية بمختلف إيراداتها و هذه الأخيرة تقوم بدورها بتغطية مختلف النفقات العامة و تسعى لتحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي ومن هنا يمكننا أن نستخلص أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها الدولة من وراء عملية التحصيل:

1- الحفاظ على الاقتصاد الوطني بالتمويل المتواصل لميزانية الدولة.

2- تحصيل الضريبة سنويا كونها من أهم إيراداتها الدولة يساهم في تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة للدولة و نفقاتها.

3- منع التهرب من دفعها عن طريق مختلف العقوبات التي تقرها الدولة.

4- كما أن بواسطة التحصيل تستطيع المصالح المؤهلة قانونا تحويل المبالغ الضريبية المتأتية من أموال وممتلكات المدينين إلى خزينة الدولة.

5- يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية و ذلك بزيادة الادخار من خلال الحد

¹ أبو ناصر محمد و المشاعلة محفوظ و الشهوان فارس عطا الله، الضرائب و محاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2003، ص 42

² شبيطة هاني محمد حسن ، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، أطروحة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين ، 2008 ، ص 12

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

من الاستهلاك غير الضروري وذلك بفرض ضرائب مرتفعة و تحصيلها بأنجع الطرق و الوسائل، و هذه الحالة كأداة لتشجيع الاستثمار من خلال منح الإعفاءات و التخفيضات.

6- إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل.

7- إخضاع بعض من السلع الضارة بالصحة العمومية و المؤدية إلى أمراض صحية إلى ضرائب عديدة و مرتفعة بهدف الحد من استهلاكها.

ثانيا : أهمية عملية التحصيل الجبائي

1- تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة و الجماعات المحلية.

2- تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة لسببين، ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سالفا، كما أنها تجعل جميع الخطوات السابقة لها لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل.¹

3- إن الإخفاق في عملية التحصيل ومهما كان سببه يضر بالخرينة العمومية وقد يؤدي حتى إلى العجز في الموازنة.²

4- عدم لجوء إلى القروض وذلك كون عملية التحصيل تساعد على تحقيق اكتفاءها الذاتي.

5- نجاح عملية التحصيل تؤدي إلى لجوء الدولة إلى الاستثمارات التي تحقق تنمية الدول.

المطلب الثاني: نطاق التحصيل الجبائي

يشمل نطاق التحصيل الجبائي كل المواضيع الأساسية لهذه العملية حيث تشتمل بداية في الهيئة التي تأخذ مهمة التحصيل الجبائي على عاتقها و هذا ما سنبينه في الفرع الأول كما سنتطرق إلى التعريف بالمكلف بهذه الضريبة في الفرع الثاني وكذا أهم المصادر التي تعتمد عليها هذه العملية في الفرع الثالث و أخيرا سنحدد النطاق الزمني لعملية التحصيل الجبائي في الفرع الرابع.

الفرع الأول: الهيئة المختصة بالتحصيل الجبائي

قبل الشروع في تعريف الهيئة المكلفة بعملية التحصيل توجب علينا البدء بالهيئة المشرفة على هذه المصلحة ألا وهي الإدارة الجبائية التي تعمل تحت إدارة وتسيير وزارة المالية، فوزير المالية هو من يبادر بأي نص أو اقتراح يتعلق بتسييرها، بهدف توفير الموارد المالية للدولة

¹ المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام :الضرائب و الموازنة العامة، الكتاب الثاني، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2000 ، ص78

² العلي عادل، المالية العامة و القانون المالي الضريبي، الطبعة الثانية، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن ، 2011 ، ص 172

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

بطريقة دائمة و منتظمة، وتقوم هذه الهيئة بفرض و تحصيل المقدار المستحق على المكلف و ذلك من خلال السلطة التي خولها القانون إياها، كما تتم على مستواها كل عمليات حساب و مراقبة أغلبية الضرائب و تحصيلها و من بين الهياكل التابعة لها نجد المفتشية العامة للمصالح الجبائية و مديريات أخرى¹، إضافة إلى المصالح الخارجية المتمثلة في :المديريات الجهوية للضرائب،المديريات الولائية للضرائب ، و مفتشيات الضرائب، و مصلحة قباضات الضرائب و تعتبر هذه الأخيرة الهيئة المكلفة بعملية التحصيل.

أولا : قباضات الضرائب

هي إدارة جبائية ذات طابع مالي وخدماتي، تقوم بتحصيل الضرائب و الرسوم وفق قواعد قانونية تدعى «القانون الجبائي» و تدفع إلى ذوي الحقوق في حدود اقتصادها القانوني و لها علاقة مع مختلف الإدارات الأخرى مثل العدالة، البنك، البريد، فتتكفل بتحصيل مبالغ الغرامات التي تفرضها العدالة على مرتكبي الجح و تحصيل مبالغ المساهمين الذين يدفعون مستحقاتهم بشيكات بنكية و صكوك بريدية ، و نشير إلى ملاحظة مهمة أن هناك قباضتين، قباضة الضرائب و قباضة البلدية و تختص هذه الأخيرة في تحصيل ضريبي خاص ببعض الخدمات التي تقدمها مصالح البلدية من تطهير و عمليات النظافة.

و يمثل هذه الهيئة عضوين قابض الضرائب و نائبه، والقابض هو المسؤول عن أموال الخزينة العمومية و من مهامه أنه:

-يوزع المهام بين الأعوان الخاضعون لسلطته .

-يشرف على حسن تسيير القباضة .

-يضمن تحصيل كافة الضرائب و الرسوم التي تم تحديدها .

-يصدر إحصائيات (شهرية، ثلاثية ، سداسية، سنوية) و يقدمها للمديرية الفرعية للتحصيل أو

لأمين الخزينة العمومية على مستوى الولاية أو إلى والي الولاية (مجلس المحاسبة).

-في نهاية كل سنة يقوم بجرد عام لمجموع الضرائب و الرسوم و الغرامات التي لم يتم تحصيلها ليتم تحصيلها في السنة المقبلة.

-يسعى إلى ضمان تحويل الأموال المحصلة إلى حساب الخزينة العمومية .

¹ مديرية التشريع الجبائي، مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات، مديرية إدارة الوسائل، مديرية التنظيم والإعلام الآلي، مديرية البحث و المراجعات

للقباضة مصالح عدة أهمها:

1- مصلحة الصندوق : فيه يقوم المكلف بدفع المبلغ المحدد عليه فيسجل العون المبلغ المقبوض من الممول و يسجله في وصلين أحدهما يبقى لدى الصندوق و الآخر يقدم للمكلف فهو كدليل لدفع المكلف للضريبة.¹

2- مصلحة المحاسبة: يعتبر دور هذه المصلحة متابعة صحة العمليات، حيث يتم تسجيل كل الإيرادات و النفقات يوميا وإعداد ميزان حسابات المفتوحة في نهاية كل شهر.

3- مصلحة المتابعة : لهذه المصلحة دور فعال في العمليات الجبائية، هي مصلحة متكونة من أربع أعوان مكلفين بالمتابعة المتأخرين والمتهربين عن ديونهم في الآجال المحددة وإجبارهم على دفعها و لهم كافة الصلاحيات القانونية لمباشرة عملهم قصد المتابعة الميدانية لعملية التحصيل الجبائي و في حالة عدم الدفع تقوم بالحجز على أمواله و ممتلكاته ثم بيعها في المزاد فتحصل بذلك جبرا.²

4- مصلحة الغرامات : تقوم هذه المصلحة بتطبيق الأحكام القضائية الصادرة من الأفراد ارتكبوا مخالفات ويتم تسجيل قوائم المعنيين بمختلف غرامات المالية المفروضة المرسله من طرف المحكمة في سجلات و إرسال إشعار بالدفع.

الفرع الثاني: المعنيون بالجباية

المعني بالجباية هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، و الذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة.³ من هنا يمكن لنا القول أن اسم مكلف استخلص من التكليف و الالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه فكل شخص ملزم بدفع الضريبة يعتبر مكلفا، و يمكن لهذا الأخير أن يكون إما شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا.⁴

و الواقع أن لفظ المكلف لا يستند إلى تعريف محدد حيث أن هذا المصطلح المكلف يشتمل على معطيات اجتماعية و قانونية معقدة، و لكن من السهولة بمكان أن نفهم مدلوله بمجرد ذكره

¹ داودي محمد، المرجع السابق، ص 124

² حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل الجبائي، أطروحة لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2006، ص 21

³ رايح ريتيب ، الممول و إدارة الضريبة ، دار النهضة العربية ، د.ط، القاهرة ، 1991 ، ص 05

⁴ شبيطة هاني محمد حسن، المرجع السابق، ص 34

في المجال الضريبي.

و بالتالي فإن الخاضعين للضريبة هم أشخاص طبيعيين و معنويون و أشخاص من القطاع العام و أشخاص من القطاع الخاص، أجنب كانوا أو وطنيون ، مؤسسات كانت تتوخى الربح أو لا تتوخاه¹ ، دون التفرقة في المعاملة بينهما، أي عدم التفرقة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص و الأنشطة و المواقع الجغرافية و عناصر الإيرادات ذات مصدر الدخل المماثل، و هو ما يسمى بمبدأ حيادية الضريبة و الذي يشمل صورتين، إذ قد تشمل هذه الحيادية المعاملة الضريبية للأشخاص الخاضعين للضريبة سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أو أشخاصا إعتباريون ، و الحيادية في المعاملة الضريبية للأنشطة المختلفة ، إذ تتمثل الحيادية الضريبية للأشخاص الاعتبارية في مجموعة من النقاط نجلها فيما يلي:

-المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الاعتبارية بغض النظر عن كيانها القانوني، سواء كانت الشركات مساهمة أو توصية بالأسهم، أو ذات مسؤولية محدودة.

-المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الاعتبارية بغض النظر عن القانون الذي أنشئت في ظل أحكامه.

-المساواة في المعاملة الضريبية بالنسبة لشركات الأشخاص و شركات الأموال.

أما بالنسبة لتطبيق مبدأ حيادية الضريبة على الأشخاص الطبيعية فقد ساوى المشرع الضريبي بين المرأة و الرجل في خضوعها إلى الضريبة و بالأخص ضريبة الدخل بغض النظر عن حالتهم الاجتماعية ، أما الحيادية في المعاملة الضريبية للأنشطة المختلفة فإنه تشمل كافة الأنشطة سواء كانت تجارية أو صناعية أو تقديم الخدمات ...إلخ.

الفرع الثالث: مصادر التحصيل الجبائي

إن اختلاف المكلفين بالضريبة يؤدي حتما إلى تنوع الأموال التي تفرض عليها الضريبة، فيمكن أن تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي، كما يمكن أن تفرض على أرباح الشركات و هذا في حالة ما إذا كان المكلف شخصا معنويا كما يمكن أن تحصل من القيمة المضافة.

أولا : الضريبة على الدخل الإجمالي IRG : باستقراء نص المادة 01 من قانون الضرائب المباشر فإن المشرع الضريبي قد فرض ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و التي تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه

¹ عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلدون للطباعة و النشر، ط1 ، بيروت 1991 ، ص82

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

الخاضع للضريبة¹، غير أنه يجب التذكير إلى أن المشرع الضريبي الجزائري حدد أيضا في مواده 03،04 و 07² من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة و هم على التوالي:

* الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر، كما حدد أن الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي بالنظر إلى عائداتهم الجزائرية المصدر، و حسب التشريع الجبائي الساري المفعول، و يعتبر كأن لديهم موطن تكليف جبائي في الجزائر كل من³:

- 1- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين أو منتفعين به أو مستأجرين له لمدة سنة على الأقل.
- 2- الأشخاص الذين لديهم سواء مكان إقامتهم الرئيسية أو يملكون مركز مصالحهم الأساسية بالجزائر.
- 3- الأشخاص الذين يمارسون في الجزائر نشاطا مهني سواء كانوا أجراء أم لا.

و يعفى من دفع هذه الضريبة الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي ، و السفراء و الأعوان الدبلوماسيون و القناصل و الأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين⁴.

ثانيا : الضريبة على أرباح الشركات IBS

1-تمثل أرباح الشركات مجموع الأرباح و المداخل المحققة من طرف المؤسسات و الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة نص المادة 135⁵ ، حيث تفرض عليها ضريبة سنوية وحيدة عامة نسبية و تصريحية ، و يخضع لهذه الضريبة الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة و تكلف بها كل الأشخاص المذكورة

¹ Mohamed Abbas MAHERZI, introduction à la fiscalité, édition ITCIS, Algérie, 2010. P63

² المادة 5 من القانون رقم 12-07، مؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق ل 30 /12/ 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، ج ر عدد 82 ، الصادرة في 31 /12/ 2007

³ المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة.

⁴ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ج01، دار هومة، الجزائر، 2005 ، ص 69

⁵ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

- في نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.¹
- 2- الربح الخاضع لهذه الضريبة :يساوي الربح الصافي الذي يخضع للضريبة الفرق بين قيم الأصول الصافية و التكاليف، حيث تتضمن هذه المصاريف التكاليف العامة من أية طبيعة كانت و أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة و نفقات المستخدمين و اليد العاملة...الخ
- 3- الشركات الخاضعة لها : يخضع للضريبة على أرباح الشركات، الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء:
- شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، بشرط أن تختار هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
 - الشركات المدنية التي لم تكن على شكل شركات بالأسهم باستثناء الشركات التي اختارت لخضوع للضريبة على على أرباح الشركات.
 - المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.
- أ-المعدلات العامة -23 % يطبق هذا المعدل على أنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية و الحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.
- 19 % يطبق هذا المعدل على أنشطة إنتاج السلع.
- 26 % يطبق على باقي الأنشطة الأخرى.
- ب-معدلات الاقتطاع من المصدر: تحديد نسبة الاقتطاعات من مصدر الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:²
- 10 % من عوائد الديون و الودائع و الكفالات و يمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي.
 - 40 % من المداخل الناتجة من سندات الصناديق غير الاسمية أو لحملها و تكتسي هذه النسبة طابعا محررا.
 - 20 % بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات الأجنبية التي لا تملك في الجزائر مقرات مهنية دائمة.
- ثالثا: الرسم على القيمة المضافة TVA : تعرف على أنها الفرق بين قيمة السلع عند إنتاجها و

¹ المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

² المادة 20 من قانون المالية لسنة 2003 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

قيمة هذه السلع عند تسويقها وتداول أو استهلاكها وتعتبر من أنواع الضرائب المباشرة.

أ- **العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:** يخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا والتي يقوم بها الأشخاص بصفة اعتيادية أو عرضية بحيث تنقسم العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى قسمين:

-العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا: يستحق الرسم على القيمة المضافة وجوبا وبصفة إلزامية على العمليات التالية: - العمليات المتعلقة بالسلع كالمبيعات التي يقوم بها المنتجون والمستوردون وتجار الجملة و عمليات بناء العقارات من أجل بيعها في إطار بناءات الترقية العقارية أو السكنات الاجتماعية.

-أداء الخدمات لنقل للبضائع والأشخاص والعمليات المنجزة من قبل البنوك وشركات التأمين.

-المتاجرة في الأشياء المستعملة غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة.

-العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا: يجوز للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا وبناء على تصحيح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات:

*للتصدير، * الشركات البترولية، * المكلفين بالرسم الآخرين. * المؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

*معدل الرسم على القيمة المضافة :

-المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة: 9% و يطبق على هذا المعدل على المنتجات و المواد الغذائية الضرورية و ذات الاستعمال الواسع، المنتجات الفلاحية، منتجات الحرف التقليدية ، المنتجات التعدينية و السلع التجهيزية والعمليات محددة بموجب المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

-المعدل العادي للرسم على القيمة المضافة 19% و يطبق على باقي السلع عدا المعفاة منها.¹

ب - **الضرائب والرسوم الأخرى:** إضافة إلى الضرائب الأساسية السابقة نجد هناك رسوم أخرى تكلفية تتمثل في الرسم على النشاط المهني والضريبة الجزافية الوحيدة بالإضافة إلى الرسم العقاري، وهي تعتبر الضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية.

¹ أمينة غريسي، منال العجال، دور الضريبة في الانتعاش الاقتصادي الجزائري، مذكرة ماستر، جامعة العربي تبيسي، تبسة، 2016 ، ص 61

ج- الرسم على النشاط المهني (TAP): الرسم على النشاط المهني هو ضريبة تفرض شهريا أو فصليا على رقم لأعمال المحقق من النشاطات الصناعية والتجارية خارج الرسم على القيمة.

د- الضريبة على جزافية الوحيدة (IFU): تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات¹.

الفرع الرابع: الآجال الزمنية في التحصيل الجبائي

سأطرق في هذا الشأن إلى عرض المجال الزمني للتحصيل، و يظهر ذلك في المواعيد التي قيد القانون بها المكلف بالضريبة للالتزام بواجب دفع الضريبة خلال فترة محددة، وبالمقابل فان إدارة الضرائب تخضع لآجال التقادم في حالة عدم قيامها بالإجراءات الواجب عليها اتخاذها.

أولا : مواعيد التحصيل الجبائي : تختلف مواعيد التحصيل باختلاف الضريبة:

1- الضرائب المباشرة²: تحصل في هذه المرحلة معينة يحددها المشرع فتفرض الضرائب المباشرة والعوائد و الرسوم المماثلة المذكورة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل³ و أحسن مثال على ذلك أنه تودع البنوك و شركات القرض وغيرها من المدينين بالفوائد لدى قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقر المؤسسة المفروضة عليها الضرائب خلال 20 يوما الأولى من الشهر الثالث من كل ثلاثي، وهذا هو الشأن أيضا بالنسبة لريوع القيم المنقولة أما بالنسبة لريوع الودائع أو لكفالات قيودها المكلف خلال 20 يوما الموالية لكل ثلاثي أما بالنسبة للمداخيل المتأتية من الإيجار فتؤدى الضريبة في أجل أقصاه 30 يوما ابتداء من تاريخ تحصيل الإيجار أما الضرائب على الأجور فتحصل بصورة شهرية.

2- الضرائب غير المباشرة⁴: ليس محددة وحصيلتها على مدار السنة كالضرائب التي تفرض

¹ عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الإدارة و الاستثمار، الدار الجامعية، بيروت، 1993، ص 109

² تنقسم الضرائب المباشرة إلى نوعين* : الضرائب على الدخل والذي يتفرع بدوره إلى الضرائب النوعية على فروع الدخل بما فيها ملكية أسهم أو سندات، إضافة إلى الضرائب العامة على الدخل وتنصب الضريبة هنا على مجموع الدخل الذي يحققه المكلف من مصادر مختلفة ومتنوعة. إضافة إلى* الضريبة على الرأسمال التي يمكن أن تكون سنوية أو عرضية أي تفرض مرة واحدة بمناسبة واقعة معينة.

³ المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ تنقسم الضرائب غير المباشرة إلى نوعين وهما* : الضريبة على الاستهلاك الذي يتفرع بدوره إلى الضرائب النوعية على الاستهلاك سواء كانت هذا السلع ضرورية شائعة أو كمالية (كالشاي والسكر والقهوة... الخ، و الضرائب على الإنتاج و الضرائب الجمركية، إضافة إلى الضرائب العامة على الاستهلاك كالضرائب على التداول (بيع وشراء الأموال المنقولة و العقارات) بما فيها من ضرائب التسجيل و انتقال الملكية و ضريبة الدمغة.

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

على المبيعات والقيمة المضافة و الضرائب على الواردات والإنتاج والاستهلاك، ومثال ذلك الضرائب على عملية الاستيراد و التصدير التي تفرض عليها الضريبة حال مرورها بالحدود الإقليمية، إضافة إلى ضريبة الطابع التي تفرض وقت شراء الطابع و لصقته على المحررات المفروض عليها الضرائب.¹

ثانيا : آجال التقادم : يعتبر التقادم أحد أسباب انقضاء الالتزام²، يوجه إلى الحق الموضوعي فيؤدي إلى سقوطه بانقضاء المدة المحددة في القانون³، وهذا ما أخذ به المشرع في المجال الضريبي فيفقد القابضون حق المراجعة و تسقط كل دعوى يباشرونها في حالة عدم قيامهم بأي إجراء ضد المكلف بالضريبة طيلة مدة أربع (04)⁴ سنوات متتالية ابتداء من يوم وجوب تحصيل الحقوق ،⁵ أما بالنسبة للرسوم على المداخل فيبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير التي تم فيها فرض هذه الرسوم، أما الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي فيبدأ التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة، أما في حالة ثبات التدليس من المكلف فيمدد الأجل المذكور أعلاه بسنتين.

المبحث الثاني : آليات التحصيل الجبائي

في مجال تحصيل الضرائب ، فان قباضة الضرائب تسعى دائما إلى بعث حوار متواصل و توطيد العلاقة بينها و بين المكلفين، والملاحظ هو أن القباضة تتخذ إجراءات تسهيلية لتحقيق الهدف المرجو منها وهو التحصيل الجبائي، وهذا باتخاذ آليات و إجراءات بغية تحصيل أكبر عدد ممكن من النسب الضريبية، مع مراعاة المكلف لذي يبقى مساهم وفي للالتزاماته و هذه الاجراءات هي بمثابة إعطاء عدة فرص للمكلفين للقيام بتسديد مستحقاتهم قبل اتخاذ الإجراءات الرعدية التي غالبا ما تمثل عائقا في سير عملية التحصيل، وما يترتب عنها من إضاعة للوقت و للإلام

¹ محرز محمد عباس، المرجع السابق، ص 157

² المادة 308 من الأمر رقم 75-58، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78 الصادرة في 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم، تنص على ما يلي " يتقادم الالتزام بانقضاء خمسة عشر سنة، فيما عدا الحالات التي ورد فيها نص خاص في القانون و فيما عدا الاستثناءات المذكورة في نصوص المواد من 309 إلى 312 من نفس القانون.

³ سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي (دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي و إجراءاته)، دار الجامعة الجديد، الإسكندرية، 2004، ص 108

⁴ المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ Martin collet, Procédures fiscales (Contrôle, Contentieux et Recouvrement de L'impôt), Imprime vert ; France, 2011, p287.

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

بالجانب الإجرائي لهذا الموضوع قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين، نتناول عنصر التحصيل الودي لدين الضريبة في المطلب الأول وبعدها ننتقل إلى تبيان التحصيل الجبري في المطلب الثاني

المطلب الأول: التحصيل الودي للدين الجبائي

بمجرد وصول المواعيد المقررة قانونا و التي ذكرناها سابقا، تدخل الضريبة حيز التنفيذ فيكون المكلف ملزما بدفع ما عليه من دين اتجاه إدارة الضرائب، لكن هذا الدفع لا يكون كما يريد المكلف أي أن هذا الأخير ليس حرا في اختيار الأسلوب الذي يريده إنما الإدارة هي من تحدد الطرق و الأساليب التي يتمكن من وراءها هذا الأخير تصفية ديونه معها، إلا أن الإدارة ليس لها الحق في القيام بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري في هذه المرحلة، بالتالي سنحاول في هذا المطلب التعريف بهذا النوع من التحصيل في الفرع الأول و إلى تبيان أهم الطرق والأساليب التي يعتمد عليها للقيام بهذه المهمة و التي يهدف من وراءها تبرئة ذمة المكلف من الديون التي تتقبضه و ذلك في الفرع الثاني

الفرع الأول : مفهوم التحصيل الودي للدين الجبائي

أولاً: تعريفه : هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقا للتنظيمات الجاري العمل بها، وذلك بت وجه المعني من تلقاء نفسه إلى إدارة الضرائب ليقوم بدفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وذلك في الآجال المحددة ، و قد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 2 ماي 1995 أحكام التحصيل الودي للضريبة، وقد ركزت هذه الأخيرة على فكرة إعلام الجمهور وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الجبائي في مقر البلدية والأماكن العامة ومقر المصالح الضريبية، كما عملت على وضع رزنامة زمنية يهدف حث المكلف على الالتزام و التقيد بها، و إضافة لذلك يتضمن التحصيل الودي نظام التصريح الذي يمثل 60 % من إجمالي التحصيل الضريبي وهو نوعان :النظام الشهري بالمدخلي الذي يودع لدى المكتب الدراسات أو مقاوله الانجاز قبل 20 من كل شهر، و في حالة التأخر يتعرض صاحبه لغرامة تأخيرية قدرها 500 دج ، كما يوجد النظام التصريحي السنوي بالمدخلي حيث يجب على كل مكلف بالضريبة أن يؤديه مرة كل سنة و ذلك خلال شهر مارس.

كما تناولت المذكرة العامة للضرائب على أنه بعد توجيه الاستدعاءات الودية للمدينين

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

بالضريبة تلجا الإدارة هنا إلى اختيار 37 مدين ، وهذه العملية يقوم بها قابض الضرائب المختص الذي يوجه استدعاءات موزعة على ثلاث فئات:

- الفئة الأولى :تتكون هذه الفئة من 10 مدينين مبلغ دينهم الضريبي يفوق 50000000 دج
- الفئة الثانية :تتكون هذه الفئة من 15 مدين مبلغ دينهم الضريبي ما بين 10000000 دج و 50000000 دج.

- الفئة الثالثة :تتكون من 5 مدينين مبلغ دينهم الضريبي أقل من 10000000 دج
أما في حالة عدم الالتزام بالاستدعاء الأول توجه الإدارة استدعاء ثاني في حدود 5 أيام لتسوية وضعية الضريبة.¹

الفرع الثاني : طرق و أساليب التحصيل الودية

يكمن الاختلاف بين طرق التحصيل، و أساليبه في أن الأول يشمل أنواع التحصيل بشكل عام، أما الثاني فكل أسلوب يخص نوعا معينا من الضرائب:

أولا - طرق التحصيل الودية: هناك أربع طرق أوجدها المشرع بهدف القيام بعملية التحصيل على أكمل وجه وهي:

أ -التحصيل المباشر و التحصيل غير المباشر:

أ-1-التحصيل المباشر :طريقة تعهدها الإدارة و ذلك بعد حصرها للعناصر الخاضعة للضريبة و تقديرها لها²، فالمكلف هنا يلتزم بدفع الضريبة مباشرة إلى الجهة الضريبية المختصة³، و كقاعدة عامة يلتزم هذا الأخير بما عليه من ضرائب من تلقاء نفسه ودون مطالبة الإدارة له بأدائها، و تعتبر هذه الطريقة أكثر شيوعا.

أ-2- التحصيل غير المباشر: فيعتبر بمثابة استثناء من الأصل (التحصيل المباشر) ففيه يدخل شخص ثالث غير المكلف ليدفع مبلغ الضريبة لإدارة الضرائب و ذلك بشرط استرجاعها و تحصيلها فيما بعد من المكلف وهذا ما نجده في الضرائب على الدخل.

ب -التحصيل الزمني و التحصيل الفوري:

¹ مراد ميهوبي ، (إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة ، بتاريخ 21 و 22 أبريل 2008 ، ص 51

² نور عبد الناصر وعدس نائل حسن و عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، ط 2، دار الميسرة، عمان، 2008 ، ص 327

³ حسام فايز أحمد عبد الغفور، المرجع السابق، ص 40

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

ب-1-التحصيل الزمني: نلاحظ أنه في أغلب الحالات التحصيل الضريبي يأخذ مدة زمنية معينة بعد الفعل المولد للضريبة حتى يشرع في تنفيذه، والنقطة الحساسة التي يتميز بها هذا النوع من التحصيل تلك المدة الزمنية الفاصلة بين الفعل المولد للضريبة و التحصيل النقدي لهذه الضريبة فيما يخص طولها وقصرها، وهذا التحصيل يسمى أيضا بالتحصيل الممدد.

ب-2-التحصيل الفوري: يكون في وقت محدد من الفعل المولد للضريبة، و يلاحظ هذا جليا فيما يخص حقوق التسجيل التي يتم دفع قيمتها بمجرد انعقاد أو تسجيل العقد الذي يخص العملية، كما نجد هذا النوع من التحصيل في حالة حقوق الطابع، الطابع على جوازات السفر، رخص السياقة...الخ¹.

ج: أساليب التحصيل : يتميز عمل الإدارة الجبائية بالتعقيد في بعض الحالات ذلك لحساسية موضوع الضرائب، بالتالي عملت هذه الأخيرة على إيجاد أساليب عدة لتحصيل دين الضريبة، ومن بين هذه الأساليب نجد :التحصيل عن طريق الجداول، كما يمكن للإدارة أن تحصل من المنبع، كما يمكن أن يكون عن طرق الدفع الجزافي، إضافة إلى التحصيل عن طرق الأقساط الوقتية الشهرية، و أخيرا يمكن أن يكون التحصيل عن طريق التسيقات على حساب.

ج-1- التحصيل عن طريق الجداول: في إطار احترام آجال التقادم يقوم قابض الضرائب بعمله الإداري المتمثل في إعداد جداول التحصيل و الحرص على إيفائها لصالح خزينة الدولة، حيث تعتبر الجداول التي يدخلها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله بمثابة أداة تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط و يبين هذا التاريخ في الجدول، و تصبح الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المصدرة عن طريق الجداول واجبة التحصيل في اليوم الأول من الشهر الثالث الذي يدرج فيه الجدول في التحصيل.²

ج-2 - التحصيل عن طريق الاقتطاع من المنبع: هذا النوع من التحصيل يقوم بمقتضاه رب العمل (المكلف القانوني) بدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الدخل و ذلك قبل توزيعه بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلا صافيا من الضريبة³، أي تحصيل الضريبة هنا يتم عند نشوء الدخل و ليس عند استلامه، و تطبق هذه الضريبة عادة على دخول العمل (الأجور

¹ صالحى العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية) الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر ، 2008 ، ص 134

² المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ السالوس طارق محمود عبد السلام، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010 ، ص54

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

والمرتبات و الريع العمرية) و إيرادات القيم المنقولة.

د -التحصيل عن طريق الدفع الجزائي :تدفع قيمة الضريبة المستحقة على المكلف بالضريبة الخاضع لهذا النظام كل ثلاثة أشهر من اليوم الأخير من كل ثلاثي، وتطبق غرامة التحصيل بعد 16 يوما من هذا التاريخ، أما بالنسبة للأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة فهم اللذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج¹، و على الخاضعين لهذا النظام الاحتفاظ بفواتير ممولهم و سجلهم اليومي الذي يكون مرقما من طرف إدارة الضرائب الذي يسمح بإقرار رقم الأعمال المحقق.²

المادة 282 مكرر 4 من قانون المالية لسنة 2015 تحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي: -5 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع. -12 % بالنسبة لأنشطة الأخرى.³

كما يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اختيار الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، وذلك في حالة ما لم يصل المكلف بالضريبة إلى تحقيق رقم أعمال قدره 30.000.000 دج.⁴ ما يعاب على هذا النظام أنه لا يسمح للمكلف بثبات حقيقة دخله أو ثروته التي قدرت جزافيا (يعتبر هذا الأخير نسبي وبعيد في بعض الأحيان عن الحقيقة عكس النظام الحقيقي الذي يعتمد أساسا على تقدير المكلف بالتالي يدفع فقط نسبة ما حدده من أرباح).

هـ -التحصيل عن طريق الأقساط الوقتية الشهرية :يطبق هذا النوع من التحصيل على المكلفين بالضريبة اللذين لهم مؤسسة دائمة ويمارسون نشاطهم منذ سنة على الأقل و تدفع الضريبة بهذا الأسلوب بناء على طلبهم ، و أحسن مثال على ذلك الرسم الذي يدفع على النشاط المهني سواء شهريا أو فصليا، و يكون الدفع فيه في الفاتح من شهر أفريل، إضافة إلى ذلك الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع شهريا كذلك.⁵

¹ المادة 13 من القانون رقم 14-10، مؤرخ في 30 ديسمبر 2014 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78 الصادرة في 31 ديسمبر 2014 ، المعدلة للمادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² إدري عدنان، التحصيل الضريبي والإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع إداري أعمال ، جامعة الجزائر 03 ، 2009-2010 ، ص 11

³ يتبين لنا من نص المادة 282 مكرر 5 من قانون المالية لسنة 2015 أنه يوزع أكبر نسبة من ناتج الضريبة الوحيدة الجزافية ب 49 % أما بالنسبة للبلدية فتأخذ نسبة 25 ، 40 % و الباقي للمجالات الأخرى.

⁴ المادة 42 من قانون المالية لسنة 2015 المعدلة للمادة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

و -التحصيل عن طريق التسبيقات على حساب :يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة غير الأجراء اللذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق 1500 دج، و يتم تحصيل هذه الضريبة على مرتين على التوالي: - من 20 فيفري إلى 20 مارس و - من 20 ماي إلى 20 جوان. ذلك من السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح و المداخيل¹ ، و استثناءا لأحكام المادة 154 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يترتب على الضريبة على أرباح الشركات أداؤها على ثلاثة (03) تسبيقات: - من 20 فيفري إلى 20 مارس.
- من 20 ماي إلى 20 جوان و - من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.²

المطلب الثاني : التحصيل الجبري للدين الجبائي

حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب حدد القانون لها عدة إجراءات غير الطرق و الأساليب العادية ألا وهي الطرق الجبرية، ولكن يسبق هذه الإجراءات سلوك إداري هادئ يتمثل في توجيه إنذار إلى المعني³ ، و يمكن أن يصل امتياز الإدارة إلى مخاطبة الغير الذي له علاقة دائنية مع المكلف و ذلك بإشعاره و تهدف من وراء ذلك دائما إلى تحصيل ما لها من ديون مع المكلف، كما يمكنها أن تلجا إلى إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري، و إن لم تتمكن من استيفاء دينها كذلك تلجأ إلى الحجز ثم البيع بالمزاد.

الفرع الأول: تعريف التحصيل الجبري

هو وسيلة فعالة هدفها إجبار المتهاونين على تأدية واجباتهم الضريبية فيدفعون بفضله كل ما عليهم من مبالغ، فتسترجع الدولة بذلك كل أموالها لدى المكلفين، بالتالي يتم اللجوء إلى الإجراءات الجبرية في حالة عدم نجاح الإجراءات الودية للتحصيل، ويشتمل التحصيل الجبري على الغلق المؤقت للمحل التجاري، إضافة إلى الحجز على البضائع والمعدات وغيرها من الممتلكات سواء المنقولات أو العقارات ، وفي الأخير إجراء البيع الذي يقع على هذه المحجوزات في حال عدم رضوخ وتسديد المدين لديه في مرحلة الحجز و بذلك تضمن الإدارة تحصيل معظم ديونها إضافة إلى العديد من الإجراءات التي سأفصلها لاحقا.⁴

¹ المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² المادة 2/356 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ صالح العبد، المرجع السابق، ص134

⁴ داودي محمد، المرجع السابق، ص 29

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

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 .
و تسعى الإدارة المالية لتحصيل الجباية لأنها تعد مصدرا هاما و أساسيا لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع و إشباع حاجاتهم الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية والدفاعية والثقافية، وبالنظر إلى قانون الضرائب نجد أنح يأتي ليوفق بين المصلحة العامة من جهة، وحماية حقوق ومصالح الأفياد من جهة أخرى و هذا ما ينشئ التولما على عاتق الممول بدفع مبلغ الضريبة .

الفرع الثاني : إجراءات التحصيل الجبري

أولا : الإنذار : هو سلوك قانوني تحضيرى سابق لكل الإجراءات الجبرية، حيث يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، و يبين في هذا الأخير حصة الضريبة المطلوب أدائها وكذا شروط الاستحقاق و تاريخ الشروع في التحصيل ومن بين شروطه نجد:

-وجوب إرفاقها بحوالة الخزينة محررة سلفا.¹

-إرسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم في ظرف مختوم.²

و بعد إتمام هذه الاجراءات دون رد المكلف يمكن لإدارة الضرائب أن تلجأ إلى الإجراءات التنفيذية التي سأذكرها فيما بعد.

ثانيا: إشعار الغير الحائز : تلجأ الإدارة إلى استعمال طريق إشعار الغير الحائز (مدين المكلف) بهدف تحصيل دينها الجبائي، وذلك بمجرد تحديد مقداره وحلول آجاله القانونية و مثال ذلك إشعار الشيك و الحسابات، و إن لم تتمكن الإدارة من استيفاء حقها بعد استعمالها لهذا الإجراء وذلك لمدة أقصاها 8 أيام تلجأ مباشرة إلى الحل الثاني ألا وهو إجراء الحجز، و لهذا الإجراء صلاحية تتمثل في سنة بالنسبة لشخص الطبيعي، وأربع سنوات بالنسبة للشخص المعنوي للمكلف³، و قد تمت الإشارة إلى هذا الإجراء في مواد متعددة لكن ذلك دون القيام بتعريفه أو ذكر أحد شروطه.⁴

¹ المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010 ، ص 39

⁴ المادة 401 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والفقرة 2 من المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

ثالثا: الغلق المؤقت : طبقا لأحكام المادة 1/146-2 قانون الإجراءات الجبائية فقد منح المشرع لإدارة الضرائب الحق في الغلق المؤقت للمحل التجاري كوسيلة لإجبار المكلف بالضريبة من تسديد ديونه حفاظا على أموال الخزنة العامة ، و يتم الغلق بموجب قرار الغلق الصادر عن المدير الولائي للضرائب باقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة.

مع العلم أن تنفيذ قرار الغلق المؤقت يجب أن يتم بحضور المحضر القضائي و العون معا، و للمكلف بالضريبة الحق في الطعن ضد القرار أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تفصل في النزاع بصفة إستعجالية بعد سماع الإدارة الجبائية و استدعائها قانونا¹.

رابعا: الحجز

أ-تعريفه : إذا انتهت المواعيد القانونية المحددة لدفع الضريبة فإن الإدارة تستطيع توقيع الحجز على أموال المكلف بالضريبة ، و تعتبر هذه الطريقة أهم الطرق للتحصيل لأنها تعدم فرص التهرب الضريبي ، بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر أو جهة أخرى، إذ يلتزم المكلف بتوريدها إلى مصلحة الضرائب في الآجال المحددة و دون مقابل أو أجر.²

ب -أنواع الحجز : هناك 3 أنواع معروفة للحجز وهي:

1-الحجز التحفظي : هو وضع بعض أموال المدين المنقولة المادية و العقارية تحت يد القضاء، لمنعه من التصرف فيها تصرفا يضر بالحاجز فأموال الخزينة العامة أولى بالحماية،³ لذلك فإن التشريعات الضريبية تقرر حق الإدارة الضريبية في أن توقيع الحجز التحفظي على أموال المكلف إذا تبين للإدارة الضريبية أن أموال الخزينة العامة مهددة بالضياع.

2-الحجز التنفيذي : إذا مضت مدة خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تكليف المدين (المكلف) بالوفاء ولم يقم بتسديد ما عليه من ديون، يستفيد الدائن (إدارة الضرائب) من السند التنفيذي و يقوم بالحجز على جميع المنقولات و/أو الأسهم و/أو حصص الأرباح في الشركات و/أو السندات المالية للمدين، ويتم هذا النوع من الحجز بناء على أمر على عريضة يصدره رئيس المحكمة الذي توجد بدائرة اختصاصه الأموال المراد الحجز عليها وذلك بناء على طلب من الدائن أو

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، د ط، الجزائر ،

2011 ، ص 26

² محمد حمو ،منور اوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات ،مكتبة الشركة الجزائرية ،ط 01 ، بودواو 2009، ص 44

³ المادة 646 من القانون رقم 08-09 مؤرخ 25 فيفري 2008 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21 ، الصادرة بتاريخ

23أفريل 2008

الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي

ممثله القانوني¹، بالتالي فهو حجز مقترن بالتنفيذ وهذا بشرط أن يكون دين الضريبة معلوما للمكلف و ألا يكون المكلف قد دفع في الموعد المحدد قانونا.

3-الحجز من المنبع: هي طريقة من طرق الحجز ويعتمد عليها في معظم التشريعات الضريبية هدفها تحصيل الضرائب مثلها مثل الطرق الأخرى، إلا أنها تتميز في نقطة وهي أن الضريبة فيها تحصل قبل حصول المكلف على دخله، وذلك حماية لحقوق الخزينة العامة و ضمانا لعدم تعرضها للضياع²، وتعتبر أحسن طريقة كونها تقلل من إمكانية التهرب الضريبي، كما أنها تخفف حساسية المكلفين اتجاه الضرائب ، لكن ما يلاحظ أنها مطبقة فقط على الضرائب المباشرة.

خامسا : البيع : يعتبر البيع الإجراء و الوسيلة الأخيرة بيد إدارة الضرائب ، ولا يمكن أن يحدث إلا بعد المرور بإجراء الحجز، بالتالي فهو إجراء للمتابعة نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، ويخص مباشرة الحجز التنفيذية فهي المرحلة الوحيدة السابقة لعملية البيع، وذلك بعد التبليغ الرسمي لهذا الأمر للمحجوز عليه ويكون التبليغ من طرف المحضر القضائي، فعند الاقتضاء يجوز القيام بالبيع المنفرد لإحدى أو لكل العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، لكن يجب الحصول أولا على الترخيص³ المذكور في المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية، حيث يمنح لقابض الضرائب رخصة البيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامها لكن هذا لا يكون إلا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، أما في حالة مرور 30 يوما دون الحصول على هذا الترخيص من هذه الهيئات يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب حسب الحالة أن يرخص لقابض الضرائب المباشر بمتابعة البيع، لكن بالنسبة للمواد أو السلع سريعة التلف يمكن الشروع مباشرة في البيع المستعجل بناءا على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.

¹ المادة 687 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية.

² حسام فايز أحمد عبد الغفور، المرجع السابق، ص 55

³ المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما سبق نستخلص أن عملية التحصيل الجبائي أهم مما يظنه الكثير منا، حيث تحتل و بالدرجة الأولى المركز الأول للإيرادات المختلفة للدولة، بالتالي تعمل جميع الدول و دون استثناء على ضمان فرضها وتحصيلها بمختلف الطرق و الوسائل ، بداية بالطرق الودية والتي تحدث بمجرد حلول آجال دفع دين الضريبة وفي حالة فشل هذه الاجراءات تتوجه الإدارة مباشرة إلى الطرق الجبرية و التي يتصدرها الإنذار وبعدها إشعار الغير الحائز مرورا بالحجز بكل أنواعه ثم الوصول أخيرا إلى البيع.

و قد أوكلت مهمة التحصيل إلى هيئة تسمى بقباضة الضرائب حيث نجدها في كل الولايات، فتسعى الدولة دائما إلى الزيادة في معدل التحصيل وأحسن مثال على ذلك تعميمها لعملية جمع قسيمة السيارات في الأيام الأخيرة والتي تعمل حتى في أيام السبت.

بالتالي يمكن القول هنا أن المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا فهو ملزم بدفع ما عليه من ضرائب وذلك تقاديا للمشاكل التي يمكن أن تعترضه من وراء الاجراءات التي يمكن أن تتخذها إدارة الضرائب حال عدم أدائه لها الأوقات و بالنسب المفروضة عليه، بالتالي ففي العلاقة الضريبية يكون المكلف دائما هو المطالب و المدين الملتزم بدفع الضريبة، أما الطرف الثاني من هذه العلاقة ألا وهي الإدارة الضريبية فهي من تطلب و تفحص و تراقب لتنفيذ.

الفصل الثاني
الحماية القانونية و
القضائية للتحصيل
الجبائي

تمهيد

تعود الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة لمصالح الضرائب التي منحها القانون للتأكد من صدق التصريحات و معاينة الأخطاء، وذلك لأهميتها البالغة في عملية اتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين وكشف مختلف الانحرافات والمخاطر الضريبية، بالإضافة إلى مكافحة مختلف حالات الغش والتهرب الضريبي، حيث تهدف إلى مدى امتثال المؤسسات للقوانين والأنظمة الجبائية، وتقييم المخاطر ودراسة تأثيرها على الحسابات والبيانات المالية.

حيث تبدأ المنازعات الجبائية عندما يتلقى المكلف إنذاراً موجهاً لو من الإدارة الجبائية ، و هو عبارة عن وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أدائها فيما أن يرضى بها المكلف بالضريبة فيسددها أو يرفعها لأي سبب بحجية كأن يدفع أنها مرهقة أو خاطئة أو غير مؤسسة قانوناً بالنظر لنشاطه و حجمه و نسبة أرباحه وعلى المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار الإدارة الجبائية أن يستنفذ مرحلة أولية تتم إجراءاتها على مستوى الإدارة، و تختلف هذه الإجراءات باختلاف المنازعات التي تنشأ عن كل مرحلة من المراحل التي تمر بها الجبائية.

المبحث الأول : الرقابة الإدارية للتحصيل الجبائي.

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية تسعى من خلالها الإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والعمل على اكتشاف عمليات الغش في التصريحات إضافة إلى التهرب الضريبي، وهذا وفق آليات متعددة وضمن إطار واضح تحدده نصوص و مواد قانونية توضح كيفية القيام بهذه العملية.

و بما أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، أي يمنح الحرية للمكلف في تحديد أسس فرض الضريبة، فقد تصطدم عمليات الرقابة الجبائية، بتصريحات غير صحيحة و غير صادقة مما يوجب القيام بعمليات الرقابة بصفة دورية و بأشكال مختلفة، يجب إتباعها و استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهمية وضرورة التدخل، أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه (طبيعي أو معنوي)

المطلب الأول : ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية لضمان مصلحة الخزينة العمومية، و حدد لها القانون إطارها التشريعي والتنظيمي من أجل اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين.

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

أولاً : تعريف الرقابة الجبائية

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية رأينا أنه من الضروري التحقق مما إذا كان كل تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام حيث عرف (فايول) "الرقابة هي شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها"¹

مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدلّيسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها².

¹ حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة،الأردن، 1998 ، ص 13

² سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، ط1، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص 48

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

هي فحص التصريحات و كل سجلات و وثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو و أشخاص طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.¹

1-تعريف كولين فيليب Colline Filipe : عرف الرقابة الجبائية على أنها هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع للضريبة، و تشكل شرطا من الشروط الرئيسية و الفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة و العدالة بين المؤسسات.²

2-التعريف الشامل: الرقابة الجبائية تشمل مختلف عمليات التحقيق والفحص التي تقوم بها الإدارة الجبائية و تختلف باختلاف المكلفين بالنظر إلى مجموعة المعايير أهمها: النظام الجبائي المطبق ، حجم رقم الأعمال، الطبيعة القانونية ، النقائص المستخرجة من خلال فحص الملف الجبائي ، إذن الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين ومقارنة ما هو مصرح به و المعلومات المحصل عليها من مصادر أخرى.

يمكن أن نستخلص أن الأسباب الحقيقية للرقابة الجبائية تتمثل في سببين اثنين هما³:

-متابعة التصريحات الجبائية.

-وسيلة لمكافحة الغش و التهرب الضريبي.

ثانيا :أهداف الرقابة الجبائية

للإدارة الجبائية صلاحية تطبيق الرقابة الجبائية بما خول لها القانون من صلاحيات في تنفيذ التشريع الجبائي من خلال فرض الضرائب و تحصيلها إلى ممارسة الرقابة عليها و ذلك لتحقيق أهداف عديدة نذكر منها:

1- الهدف القانوني للرقابة الجبائية : يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين و الأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو

¹ دلهي بوعلام ،مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر 2009 ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية جامعة سطيف ، الجزائر 2009/10/20 ، ص 7

² Colline Filipe la vérificateur fiscale, Edition économique, paris, 1979, p25

³ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية

مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحققاتهم الجبائية.¹

2-الهدف الإداري للرقابة الجبائية : تؤدي الرقابة الجبائية دور هاماً للإدارة الجبائية، وذلك من خلال المعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل كبير في زيادة الفعالية و الأداء و يمكن تعديدها في النقاط التالية² : -تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك. -تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب.

-إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص الضريبي ومحاولة إيجاد حلول لها.

3- الهدف الاجتماعي للرقابة الجبائية :

-محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

-تحقيق العدالة الجبائية بتين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.³

4- الهدف الاقتصادي و المالي للرقابة الجبائية : حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب كالسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية، و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

يمكن إبراز مظاهر الرقابة الجبائية من خلال ثلاثة نقاط أساسية هي:

المظهر القانوني، الاجتماعي و الإنساني، وذلك كالآتي:

-الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء هي مفهوم قانوني بحيث تعتبر السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص ، السهو ، الإغفالات و الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة.

فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة لمجابهة التهرب الضريبي مع مراعاة الحقوق الفردية

¹ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزلم، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار الميسرة للنشر، عمان،الأردن 2000، ص 156

² نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 ، رسالة ماجستير، فرع مالية ونقود، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004 ، ص 36

³ سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم

التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2008-2009، ص 91

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

للأشخاص التي يحميها الدستور ذاته ، وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح فمن الضروري أن تكون الرقابة فعالة و إجبارية ، و لكنها أيضا مقيدة بضمانات سواء بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارسة عليهم (دليل الخاضع لعملية التحقيق).

-الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع ، فمن الصعب قياس التهرب الضريبي الذي يستدعي عدم الخلط بين مفهومي الغش و التجنب الضريبي ، و قد ركزت الإدارة الضريبية على الأشخاص الذين يستخدمون الطرق الغير القانونية للتملص من دفع الضرائب.¹

و تكتسي الرقابة الجبائية بعدا إنسانيا لا يجب إهماله ، فبالرغم من المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب ، فإن ما يجب الإشارة إليه هو أن الرقابة الجبائية تقتصر على عدد ضئيل من المكلفين ، إضافة إلى أن المكلف محل الرقابة لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي يجري عليه ، فأغلب تظلمات المكلفين تتركز على القلق و الإرباك الذي يصيبهم اتجاه الإدارة الجبائية إضافة إلى الشكوك و الشبهات التي تحوم حولها ، و كذا إحساسهم بالضعف اتجاه هذه الإدارة ، فالمكلف لا يجب أن يشعر بالتعسف و الضعف لأنه يملك حقوقا قبالة الإدارة الجبائية، وهذا في كل مرحلة الرقابة سواء أثناء سير العمليات و الاجراءات أو عندما يتم التوصل إلى نتائج الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني :أسباب القيام بعملية الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين للقيام بالرقابة الجبائية في الجزائر هما:²

أولا :الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية : تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه و ضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

ثانيا : الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي : نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلّيسية يعتبر من أوليات الإدارة الجبائية

¹ Francis QUEROL : "Le contrôle fiscal en France " ; université Toulouse ; conférence ; avril ; 1989 ; p :01.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري تحديث قانون المالية 2009 ، مطبعة مزوار ، ط1 ،

الجزائر ، 2009 ، ص 11

والتي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

نظرا لتزايد الكم الهائل للتصريحات الجبائية من قبل المكلفين والتي تتطلب الرقابة مما يتطلب من الإدارة تنويع مخطط عملها ونشاطها وتأخذ في ذلك أشكالا لا بد من إتباعها في حدود ما هو مقرر في التشريعات المنظمة لها¹ ، و تأخذ الرقابة الجبائية ثلاثة أنواع من الرقابة هم: الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية و الرقابة الفئوية

الفرع الأول : الرقابة الداخلية

و هي رقابة تتم داخل المكاتب من طرف أعوان الإدارة الجبائية من خلال التصفح لمختلف الوثائق وهذا دور المفتشية الضرائب التي تقوم بهذا النوع من الرقابة وتأخذ الرقابة الداخلية بدورها صورتين فإما أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

أولا : الرقابة الشكلية (السطحية) : تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصاريح المقدمة من طرف المكلف والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات و المعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، ويمكن تلخيص أهداف عملية الرقابة الشكلية في² :

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.

- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات.

و يتم ذلك وفق ما يلي³ :

المكلف : يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق التالية، السجل التجاري، بطاقة

¹ بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة ، 2003-2004 ، ص 57

² بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل مؤشرات الأداء :دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2011/2015 مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 17 ،جامعة محمد بوضياف، المسيلة-الجزائر 2017 ، ص 148

³ J.P. Casimir, les signes extérieurs de revenu, librairie de l'université, pari, 1979, p157.

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، بالإضافة إلى كل مراسلات المكلف بالضريبة.

النشاط : يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب ، و ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

الأخطاء المادية : التأكد من إيداع التصريحات الشهرية و الثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها متواجدة في الخانة الصحيحة و أن كل بيان يخص الخانة المتعمقة بها¹.

ثانيا :الرقابة على الوثائق : على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين ، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي شامل للتصريحات الجبائية المكتبية من قبل المكلفين و مقارنتها مع مختلف المعلومات و الوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة الجبائية ، و كذا مقارنتها مع مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من المصادر المختلفة التي تتعامل مباشرة مع المكلف (البنوك ، الموردون ، الجمارك ، الضمان الاجتماعي... الخ) و المتعلقة بالمعاملات و الصفقات التي أبرمت بينها و بين المكلف، فالمراقب الجبائي يقوم بتحليل و تدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح ، و دراسة مدى ترابط و تجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق فبإمكانه أن يطلب بعض المعلومات أو التصريحات من المكلف.

تتميز الرقابة على الوثائق عن الرقابة الشكلية بعدة نقاط تتمثل أساسا في أنيا انتقائية و غير منتظمة على عكس الرقابة الشكلية التي تتم بطريقة منتظمة وغير انتقائية كما أن هذه الأخيرة تعتمد على القراءة السطحية للمعلومات التي يتضمنها التصريح، أما الرقابة على الوثائق فتقوم على الفحص النقدي والشامل للتصريحات.

1-طلب المعلومات: بموجب المهام و الامتيازات المختلفة من قبل القانون الجبائي للمحقق يمكنه أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة و

¹ Ministère des finances, direction générale des Impôts (DGI), Direction de recherche et vérification, Guide du contrôle sur pièce, p03.

قد يتخذ الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية و في حالة عدم رد المكلف لا يطبق عليها عقوبات بل يرسل له طلب كتابي آخر.

2- طلب التبريرات والتوضيحات: في حالة رفض المكلف بالضريبة على الطلب الشفوي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض الإجابة على بعض النقاط المطلوب توضيحها يتعين على المحقق أن يعد طلبا كتابيا ويجب أن يحتوي هذا الأخير على النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية في حالة عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وما هو في حوزة الإدارة الضريبية من معلومات تحصلت عليها، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة. وطلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن يتعدى مدة 30 يوما لتقديم الرد عليها.¹

و قد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق وهنا يلجأ إلى الرقابة الخارجية و كنتيجة نستخلصها أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو بالدرجة الأولى، اكتشاف المكلفين بالضريبة غير الأمناء:

-تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات.

-عملية تمهيد تسمح للمراقب للجوء إلى رقابة معمقة في مقر المكلفين (اختيار الملفات موضوع الرقابة المعمقة).

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية

تعتبر الرقابة الخارجية أو كما يسميها جانب من الفقه بالرقابة المعمقة ، و هي التي ترمي باستمرار للرقابة على الوثائق، وتتمثل هذه الأخيرة في التدخلات المباشرة لأعوان الإدارة الجبائية بأمكان تواجد أنشطة المكلفين²، غرضها اكتشاف التهرب الضريبي ودراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة ومقارنتها مع العناصر الخارجية للمكلفين، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع التبريرات اللازمة و نميز ثلاث أنواع من الرقابة المعمقة والتي تتمثل في³:

¹ المادة 19 من ق ا ج، معدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية 2009 ، ج ر عدد 74 بتاريخ 2008/12/31 ، ص 10

² بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة، ط1 ، الجزائر، 2011، ص 22

³ خلوفي سفيان، أبو جريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014 ، مجلة ميلاف

للبحوث والدراسات، المجلد5، العدد 1 ، ميلة - الجزائر، جوان 2019 ، ص203

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

أولاً: التحقيق المحاسبي: يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويتم من خلال فحص مختلف الوثائق و الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمكلف الخاضع للتحقيق بغية التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة ، و قد عرفه الدكتور (Daniel RICHER) بأنه " : مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص نشاط معين ، و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتبية ، ويمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة¹ . و يتبين أن الذين يعينهم الفحص المحاسبي هم الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري و الجبائي سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين ، فبغيا هذه الوثائق و الملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى و هو ما جاء في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري ، ويطبق التحقيق المحاسبي على الضرائب التالية:

الضرائب على أرباح الشركات، على الأرباح غير التجارية، على الأرباح الصناعية و التجارية و كذا الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، و يقوم هذا الفحص بتحديد القيمة على أساس الأربعة سنوات الأخيرة للنشاط قبل البدء في التحقيق.²

ثانيا : التحقيق المصوب في المحاسبة : حيث في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية تم استحداث شكل جديد من الرقابة أكثر فعالية، والمتمثل في التحقيق المصوب وذلك ضمن قانون المالية لسنة 2010 ، هذا الشكل من الرقابة يسمح لأعوان الإدارة الضريبية بإجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها متقادماً، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تقل عن سنة ضريبية، وبصفة عامة التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي مصوب، أقل شمولاً، سريعاً وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي، هو كذلك مدخل لفحص الوثائق الثبوتية لفئة من الضرائب والرسوم ولمدة محددة يمكن أن تقل عن السنة المحاسبية وهذا ما جاءت به المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية³ .

ثالثاً : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) : يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل

¹ Danil RICHER : " Les procédures fiscales " ; éditions PUF ; France ; 1990 : p : 25 .

² المادة 20 ، الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية

³ بلواضح الجبالي، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي :دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال

الفترة 2007-2012 ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 ، المسيلة-الجزائر 2014 ، ص 37

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

التحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من تصريحات الدخل الإجمالي (المدخيل العقاري المحققة خارج الجزائر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية... الخ).¹

كما جاء في (الفقرة 1 من المادة 2 من قانون الإجراءات الجبائية) أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المدخيل المصرح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

الفرع الثالث : الرقابة الفنية

و تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية و مراكز الضرائب وهي تتعلق بمراقبة تصريحات المكلفين الخاصة بالمعاملات التي تتعلق بالعقارات المبنية و غير المبنية فيما يخص البيع و المبادلة و نقل الملكية و عمليات الإيجار، و يمكن تمييز نوعين من الرقابة الفنية.²

أولاً : رقابة التقويمات العقارية : و تعني مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة الأثمان أو التقديرات المقدمة من الأطراف بخصوص عمليات نقل و مبادلة و قسمة الملكيات العقارية.

إن مراقبة أسعار التقويمات العقارية المصرح بها تشكل أهم الآليات المستعملة في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان، و تعتمد مراقبة هذه الأسعار على القيمة العقارية السوقية، أي قيمة العقار في السوق وهو الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار في السوق مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر المادية و العوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.

ثانياً : الرقابة الضريبية على إيجار العقارات : حيث تخضع المدخيل العقارية المتأنية من الإيجار الخاص بالعقارات ذات الاستعمال المدني أو المهني، للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل ثابت محرر من الضريبة، و يقصد بالمراقبة الضريبية للمدخيل العقارية مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر 2017، ص 19

² بلواضح الجليلي، سعدي يحي، مرجع سابق، ص 38

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

المداخل العقارية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية وغير المادية حتى يتسنى معرفة مصداقيتها.

ثالثا : الرقابة عن طريق الفرق المختلطة : هي لجنة تنسيق بين مصالح الضرائب الجمارك و التجارة تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997 ، الذي يتضمن تأسيس التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها. في سنة 1999 أدخلت عدة تعديلات على الهيكل التسيير للفرق المختلطة، وهذا راجع للنقائص التي كان يشهدها، وذلك لارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 المؤرخ في 21 جوان 1999 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الضريبية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مصالح الوعاء الجبائي.¹

المبحث الثاني: منازعات التحصيل الجبائي

لا تتعلق منازعات التحصيل الجبائي بحساب الضريبة كما هو الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء، بل تخص الكيفية التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها لهذا يطلق عليها بمنازعات الإجراءات .

و في هذه المرحلة يقبل المكلف بأساس فرض الضريبة، ولكنه يقر بان الإدارة قد خالفت إما الآجال أو كيفية التحصيل، و هذا فهو ملزم بتقديم تظلمه أمامها قبل اللجوء إلى القضاء، و يكون التظلم هنا بنفس الإجراءات المتبعة في تقديم الشكاية² ، و لكن الاختلاف في الموضوع، حيث الهدف من التظلم في منازعة التحصيل الضريبي هو الاعتراض على إجراءات المتابعة³.

المطلب الأول :التظلم الإداري المسبق (الشكاية)

تشكل الشكوى المقدمة إلى نائب مدير الضرائب على مستوى الولاية المرحلة الأولى من الإجراءات التنازعية، وبالمعنى الصحيح هي مرحلة إجبارية وإلزامية، ولقد اشترط المشرع سبق

¹ آسيا قاسيمي، فهيمة حداد، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد3 ، العدد1 ، البويرة-الجزائر، ديسمبر 2019 ، ص 160

² مصطلح الشكاية استخدمه المشرع الجبائي في ق ض ر م، حيث يعد شرط التظلم الإداري المسبق من بين الإجراءات الجوهرية، ومن التظلم العام، و هذا طبقا للمادتين، 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ فتية مقراني، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة16، 2005-2008، ص 24

تقديم طلب إلى نائب مدير الضرائب على مستوى الولاية، التابع له محل ربط الضريبة لاستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون أساسا لرفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي

الفرع الأول :الشكوى في نزاع الوعاء.

يتضمن محتوى الشكوى في المنازعات الجبائية عموما عرض الشاكي لطلباته و دفعه.

أولا : بالنسبة للطلبات :تختلف الطلبات في نزاع الوعاء عنها في نزاع التحصيل، و هي :

1-طلب تصحيح الخطأ المادي البسيط، و يمكن هذا عرض الأسباب موجزة لظهور خطأ بصفة جلية.¹

2- طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو في حساب الضريبة أو تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة.²

3- طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة عند الاقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائيا مثل الدفع الجزائي على الرواتب والأجور.³

4-طلب الإعفاء أو تخفيض من الضريبة المفروضة عليه أو مختلف الغرامات و العقوبات من دون طلب إرجاء الضريبة المسددة خطأ، أو إلغاء الضريبة المفروضة لعيب في الإجراء مثل ذلك قيام إدارة الضرائب بفرض الضريبة تلقائيا بالرغم من تقديم المكلف بالتصريح اللازم.

5-طلب استرجاع المبالغ المدفوعة دون وجه حق بسبب خطأ من الإدارة أو المكلف .

6 -طلب الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي مثل حالات التخفيض المقررة قانونا أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

ثانيا: بالنسبة لعرض الدفع: هي مختلف الحجج والمبررات الواقعية و القانونية التي تدعم

الشكوى مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبء الإثبات على المكلف الذي يجب عليه إذا أراد المعارضة في الضريبة.⁴

¹ حسين فرجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2008 ، ص 17

² المادة 70 من ق.إ.ج.ج، سنة 2019

³ إلهام خوشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس سطيف، قسم القانون العام، سنة 2004، ص27

⁴ زافي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة بن ي وسف بن

خدة الجزائر، 2016/2017 ، ص 24

فيجب أن تحتوي الشكوى على عرض موجز للأسباب التي جعلت المكلف لا يقبل بالضريبة، و يعترض على تسديدها كأن يدفع أن الضريبة جاءت مرهقة ومبالغ فيها، أو أن حسابها خاطئ لا يتناسب و وضعية المكلف ونشاطه المهني أو التجاري، ولا بد للمكلف أن يوضح طبيعة نشاطه المهني أو التجاري و تاريخ شروعه فيه.

الفرع الثاني :شروط تقديم الشكوى

أوجب المشرع الجبائي تقديم الشكاية في شكل معين، وأن تحتوي على معلومات وبيانات معينة لنتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، وقد اشترط لقبول الشكاية توفير شروط شكلية و أخرى موضوعية.

أولا :الشروط الشكلية للشكوى نزاع الوعاء الضريبي : يستشف من نصوص المواد 73 و 75 و 3/172 من قانون الاجراءات الجبائية أن المشرع الجزائري أحاط الشكوى الضريبية بجملة من الشروط الشكلية، إذا لم تتوفر تقع الشكاية تحت طائلة عدم القبول نذكرها إجمالاً:

- تقديم الشكوى من طرف المكلف على شكل رسالة عادية مكتوبة و على ورق عادي.
- أن تكون الشكوى فردية أي متعلقة بمكلف واحد فقط، إلا إذا كانت الضريبة تشمل جماعة، كحالة عدم إمكانية القسمة أو أعضاء شركات الأشخاص الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية، فهؤلاء يمكنهم تقديم شكوى جماعية بصفتهم شركاء في الشركة.
- أن تكون الشكوى تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات الثابتة في البلدية المذكورة في البداية.¹
- يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل، كما يتعين التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانوناً.
- غير أنه، لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين ولا على أجراء المؤسسة المعنية، والأمر كذلك إذا كان الموقع قد اعذر شخصياً، بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.

ويجب تحت طائلة البطلان، أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها.

¹ حسين فريجة ، مرجع سابق ، ص 19

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

-أن يختار المشتكي المقيم في الخارج موطناً له في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب.¹

-توقيع صاحبها باليد .

ثانيا : الشروط الموضوعية للشكوى نزاع الوعاء الضريبي : يجب على المكلف تفصيل شكواه و ذلك بالعرض المفصل لمحتواها و الدفع التي يتقدم بها و طبيعة الاعتراضات بمبرراتها و حجمها، و بالتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء والأخطاء المادية المرتكبة من قبل المصلحة الضريبية على عاتق الشاكي. و هي كالاتي:²

-يجب أن تتضمن الشكاية ذكر الضريبة و القيمة المالية المتنازع عليها.

-بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

-عرض مفصل للدفع والأسباب والطلبات، و بالنظر إلى محتوى الشكاية نجد أنه ينصب على جملة من الطلبات، وهي الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تقدير وعاء الضريبة أو في حسابها، و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.³

ثالثا : شرط الميعاد : أوجب المشرع مدة إلزامية لكي تقبل الشكوى، وذلك خلال مدة معينة و أن تستوفى الشروط المحددة حتى يتم قبولها من طرف مدير الضرائب و إلا كانت محل رفض و حدد المشرع الجزائري هذه الآجال في المادة 72 من ق.إ.ج.ج، بما يلي:

1-الآجال العامة: كقاعدة عامة تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث التي هي موضوع الشكوى ، فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر :فيفري سنة 2000 يسري هذا الأجل المحدد لرفع الشكوى إلى غاية 31/12/2001، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ: 15/06/1985 تحت رقم 42780 :بخصوص قضية (خ-ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان وفقا لما هو ثابت في الحال ، فان المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه بتاريخ 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/08/1983 أي بعد

¹ المادة 75 من القانون 01-02 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 79 الصادرة في 23/12/2001

² المادة 73 من القانون 01-02 ، السالف الذكر

³ المادة 73 من القانون 01-02 ، السالف الذكر

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا و المحدد أساسا بـ 1983/01/31 ، وعليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس عندما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الآجال¹.

2- الآجال الاستثنائية:

- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة :حسب الفقرة الثالثة من المادة 72 :من قانون الإجراءات الجبائية، فان الأجل في هذه الحالة ينتهي من السنة التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود خطأ أو الازدواج في فرض الضريبة.

- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات :و يكون الخطأ هنا بسبب الإدارة أو بسبب ظهور جديد للملف فان الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد .

-إذا تعلق الأمر باقتطاع من المصدر للضريبة محل النزاع :في هذه الحالة تكون نقطة انطلاق الآجال هو تاريخ الاقتطاع إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع، أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع لو لم يسبق ذلك تبليغ للضريبة الواجبة التسديد، فان الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع².

الفرع الثالث: التحقيق و الفصل في الشكوى

أولا : التحقيق في الشكوى : عندما تتسلم مديرية الضرائب للولاية شكاية المكلف بدفع الضريبة تقوم بتسليم وصل للمكلفين الذين يطلبون ذلك، و تسجل الشكاية في سجل مخصص لهذا الغرض و إخبار قابض الضرائب بطلب تأجيل الدفع(إن وجد ذلك) ثم تحال الشكاية لمفتش أو مراقب الضرائب المباشرة كما تنص عليه المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية:"يتم النظر في الشكاوي من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب .يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي، و في حالة إذا لم يصله هذا الرأي في أجل خمسة عشر 15 يوما، يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته، و ذلك من أجل القيام بالتحقيق فيها، و إذا رأى مفتش الضرائب³ بأن الشكاية مشوبة بعيب لا يمكن إصلاحه، يمكنه إطلاع المدير عليه و هذا الأخير يطلب من

¹ قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع

قانون أعمال، جامعة قسنطينة، 2008/2007 ، ص 27

² امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري"، الطبعة الثانية، دار الهدى ، سنة 2008 ص 22

³ حسين فريجة ، مرجع سابق ، ص 23

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

المكلف بدفع الضريبة أن يصلح هذا العيب الشكلي الوارد بشكايته و يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يرفض الشكاية مباشرة إذا رأى بأن هذه الشكاية يشوبها عيب شكلي، مثل تقديم شكاية بعد فوات المدة المحددة قانونا.

ثانيا : الفصل في الشكوى: حسب أحكام المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية¹ " يبيث المدير الولائي للضرائب في أجل ستة 06 أشهر التابع لاختصاصه و رئيس مركز الضرائب، و كذا المركز الجوازي للضرائب في الشكاوى المتعلقة باختصاص كل منهم في أجل ستة 06 أشهر، اعتبارا من تاريخ تقديمها. كما يمدد الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية." و يقلص هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ، غير أنهم يبتون فورا في الشكاوى الغير الجدير بالقبول نهائيا، و خاصة تلك المقدمة بعد انقضاء الأجل ، و في هذه الحالة يتم النطق بالرفض، مع مراعاة أحكام المادة 77 من قانون الاجراءات الجبائية يبيث رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوازي للضرائب، باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات التابعة لمجال اختصاصهما².

تمارس سلطة البت من قبل رئيس مركز الضرائب للنطق بقرارات التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض المتعلقة بقضايا ذات مبلغ إجمالي لا يتجاوز خمسون مليون دينار 50.000.000 د.ج.

و تمارس صلاحية البت الخاصة برئيس المركز الجوازي للضرائب للنطق بالقرارات الصادرة في قضايا تتعلق بمبلغ إجمالي أقصاه عشرون مليون دينار 20.000.000 د.ج .

المطلب الثاني: المنازعات القضائية للتحصيل الجبائي

استنادا لمعيار العضوية الذي أقره قانون الاجراءات المدنية و القضائية لا سيما المادة 800 و ما يليها ، فان من المسلم له أن المنازعات التي تكون بمناسبة التحصيل الجبائي ترفع أمام المحاكم الإدارية ، فإن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يعتبر الخطوة الأولى في المرحلة القضائية فيما يخص المنازعات الضريبية خاصة وقد قيد المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية لعرض قضية ما على القاضي الإداري.

¹ وزارة المالية ، قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 49

² وزارة المالية ، قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 49

و ذلك بعد انقضاء الآجل الممنوح للقاضي المختص للبحث في الموضوع هو شهر كامل من إيداع الطلب أو بعد انتهاء مهلة شهر في تاريخ تلقيه قرار الرفض.

حيث يمكن للمكلف أن يلجأ وفي مرحلة من المراحل التي تمر بها الضريبة إلى العدالة قصد إنصافه فيمكن له أن يطعن أمام المحكمة الإدارية في مختلف القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب إذا لم ترضيه سواء في مجملها أو في جزء منها، و له كذلك حق الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة في ذلك التحصيل القسري ، إلغاء الحجز أو الاعتراض عليه وكذلك الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري لكن دعوى المكلف هذه والنظر فيها يبقى معلقا بتوافر شروط.

الفرع الأول :التقاضي أمام المحكمة الإدارية

تتصب الدعوى الضريبية إلى إلغاء الضريبة أو تخفيضها أو رد المصاريف التي تكبدها المكلف في سبيل ربط الضريبة، فكيف تسير الدعوى الضريبية؟ و كيف يتم الفصل فيها؟

أولا : سير الدعوى الضريبية

1/1- رفع الدعوى : أوجب قانون الاجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة تقديم شكوى (تظلم)، إلى مدير الضرائب بالولاية و ذلك قبل اللجوء إلى القضاء¹ ، حرصا منه إلى تقليل عدد القضايا المرفوعة أمام الجهات القضائية بإنهاء المنازعات و منح الإدارة الفرصة لمراجعة مواقفها عسى أن تعيد النظر في قراراتها قبل اللجوء إلى القضاء .كما يمكن لمدير الضرائب الولائية اللجوء إلى المحكمة الإدارية ليس حكرا على المكلف بالضريبة، بل يجوز لإدارة الضرائب أيضا أن تلجأ إليها و ذلك في الحالتين:

الحالة الأولى :عرض مدير الضرائب بالولاية شكوى المكلف بالضريبة تلقائيا على المحكمة الإدارية.

الحالة الثانية :طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي اللجنة الولائية للطعن أو رأي اللجنة المركزية للطعن، و ذلك بتقديم طعن ضد هذا الرأي أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، و هذا يكون في الحالة التي يكون فيها رأي اللجنة مخالفا لنص قانوني صريح.

ميعاد رفع الدعوى : يجب أن تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة 04 أشهر،

¹ وزارة المالية ، قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 45

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة، بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المواد 76-2 و 76-03 و 77 من هذا القانون.

و إذا تعلق الشكوى بمبلغ مالي 150.000.000 دج فإنه يتعين على مدير الضرائب للولاية الأخذ برأي الإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) و الأجل في هذه الحالة يمدد إلى شهرين.¹

يمكن للمشتكي أن لم يتحصل على إشعار من المدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 من قانون الاجراءات الجبائية، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه.

2/1- عريضة الدعوى: تفتح الدعوى أمام المحكمة الإدارية (غرفة الإدارة بالمجلس القضائي) بعريضة تودع و تسجل لدى كتابة الضبط تلك المحكمة، سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب (مدير الضرائب بالولاية).

يجب توقيع العريضة من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل². كما يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، و إذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه³. كما لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية.

و استثناء عن عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية، المنصوص عليها في المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، و ذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية⁴.

2- الفصل في الدعوى

أ - إجراءات التحقيق في العريضة: بعد تقديم العريضة و تسجيلها في كتابة الضبط المحكمة

¹ طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح لقانون الاجراءات الجبائية، ط2، دار الخلدونية للنشر، القبة القديمة، الجزائر، 2007، ص 22

² المادة 83-01 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 58

³ المادة 83-02 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 58

⁴ فنديس أحمد، مرجع سابق، ص 138

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

الإدارية، يتم التحقيق فيها وفق إجراءات التحقيق العامة و الخاصة

أ-1-إجراءات التحقيق العامة :هي إجراءات كتابية يشرف على سيرها قاض و هو مستشار، و تنص هذه الإجراءات حول¹:

-تبليغ العريضة إلى المدعي عليه مع إنذاره بشأن يودع مذكرة جواب مرفقة بعدد من النسخ و في المواعيد التي يحددها القاضي.

-استبعاد و عدم الأخذ بالمذكرات المقدمة بعد مضي ميعاد إيداعها.

-إعداد الملف و الأمر بتقديم المستندات التي يراها ضرورية للتحقيق في القضية.

-يودع تقريره المكتوب و يحيل الملف على النيابة العامة التي تودع تقريرها وجوبا خلال شهر.

-يحدد المقرر بالموافقة مع الرئيس تاريخ الجلسة سواء قدمت النيابة العامة طلباتها أم لم تقدمها في الوقت المحدد.

-يأمر كاتب الضبط بإخطار النيابة و الخصوم بتاريخها قبل ثمانية أيام على الأقل قبل انعقادها.

أ-2-الإجراءات الخاصة للتحقيق :إجراءات التحقيق الخاصة في مجال منازعات الضرائب المباشرة تقتصر على ثلاثة إجراءات خاصة، و المتمثلة في التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة.²

أ-2-1-التحقيق الإضافي :يكون التحقيق الإضافي إلزاميا، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم. وإذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها، يتم إعلام المكلف بالضريبة بذلك و يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا لأحكام الفقرة 2 من المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية³.

أ-2-2-مراجعة التحقيق :في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، و ذلك بحضور المدعي أو وكيله و في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية، بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

¹ طاهري حسين، مرجع سابق، ص 26-27

² المادة 85-01 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق ، ص 59

³ المادة 85-02 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق ، ص 59

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا، و يضمه ملاحظات المشتكي، و كذا عند الاقتضاء، ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، و بيدي رأيه .و يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.¹

أ-2-3-الخبرة: يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، و ذلك إما تلقائيا و إما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية .و يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء .تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة 03 خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، و في هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره ، و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث. و لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، و لا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق .لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الآخر، و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة.²

يجب أن يكون طلب رد الخبير مسببا، يوجه إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي يتسلم فيه الطرف المعني بتبليغ اسم الخبير الذي يسعى إلى رده، و على الأكثر قبل بداية إجراء الخبرة، و يبيث في الطلب بتا عاجلا ، بعد رفع الدعوى من طرف الخصم . في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها يعين خبيرا آخر بدلا منه يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكي ، و إذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، و ذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات³ ، كما جاء في الفقرة 7 من المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، و كذلك المشتكي و/أو ممثله، و إذا اقتضى الأمر ذلك، يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية.

يقوم عونا لإداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه. و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة.

¹ المادة 85-03 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق ، ص 60

² المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق ، ص 60

³ المادة 86-06 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق ، ص 60

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

كما نصت الفقرة 8 من نفس المادة، يودع المحضر و تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين يوما كاملة.

و جاء في الفقرة 9 من نفس المادة، يقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم و مصاريفهم و أتعابهم .و تتم تصفية ذلك و تحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية، طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية. لا تؤخذ بعين الاعتبار، عند تحديد الأتعاب، التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة أشهر من غلق المحضر.

و يجوز للخبراء أو الأطراف في ظرف ثلاثة أيام كاملة، اعتبارا من تاريخ تبليغهم قرار رئيس المحكمة الإدارية أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية التي تبت في المسألة بصفتها غرفة استشارية¹.

كما نصت المادة 10 من نفس المادة أيضا، إذا رأت المحكمة الإدارية أنّ الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية، تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه.

ب- في القرارات المتخذة في الغرفة الإدارية:

ب-1- صدور القرار : يصدر القرار في جلسة علنية، إلا إذا رأى المجلس أن في العلنية خطرا على النظام العام، فعند انعقاد الجلسة في ميعادها المحدد، يتم الاستماع إلى قراءة تقرير المستشار المقرر المكتوب و ملاحظات الأطراف الشفهية المقدمة سندا لمذكراتهم، و أخيرا طلبات النيابة العامة، ثم تحال الدعوى حينئذ للمداولة قصد دراسة القضية، و إعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن بيانات إلزامية و أن يبلغ بعدها للأطراف.

ب-2- محتوى أو شكل القرار : يجب أن يتضمن القرار البيانات التالية²:

-الجهة القضائية التي أصدرته.

-أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية.

-الإشارة إلى تلاوة التقرير.

-تاريخ النطق بالقرار.

-اسم و لقب ممثل النيابة عند الاقتضاء...إلخ.

¹ جمال الساييس، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري، منشورات كليك، الطبعة الأولى ، سنة 2013 ، ص 392

² رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، المادة 553 ، قانون الاجراءات المدنية و الإدارية ط 2008 ص 66

كما يجب أن يتضمن غلق التحقيق أو فتحه مرة ثانية إذا تم ذلك، مع ذكر اسم قاضي المحكمة الإدارية و مقرها، بيان حضور أو تغير الخصوم مع بيان أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في القرار و بيان قيمة التخفيض إذا وجدت أو الرفض الكلي للدعوى.

ب-3- في تبليغ القرار و آثاره: تبليغ القرارات المتخذة من طرف الغرفة الإدارية إلى أطراف الدعوى بواسطة كاتب الضبط أو المحضر و يجب أن ينفذ القرار سواء من المكلف أو إدارة الضرائب¹.

إن الآثار المترتبة عن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة هي تنفيذه، ما لم يطعن فيه خلال الآجال القانونية.

فإذا كان ضد إدارة الضرائب، فعلى مدير الضرائب بالولاية تنفيذ القرار القضائي، و ذلك بأن يضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها.

و إذا كان لمصلحة إدارة الضرائب، فعلى المكلف تنفيذ قرار القضاء، و تكون الإجراءات التي قامت بها إدارة الضرائب قصد تحصيل ديون الخزينة صحيحة و تستمر في مباشرتها.

و بإمكان المكلف بالضريبة أن يستأنف هذا القرار أمام مجلس الدولة إذا لم يرضه، كما يجوز لإدارة الضرائب أيضا أن تستأنف قرار المحكمة الإدارية².

و ما تجدر الإشارة إليه هو أن الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من طرف المحكمة الإدارية.

الفرع الثاني: الاستئناف أمام مجلس الدولة

لا يوجد في مجال الضرائب المباشرة سوى جهة قضائية واحدة لاستئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية و هي مجلس الدولة نصت عليها المادة 90 من قانون الاجراءات الجبائية بقولها "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف³..."

أولا : إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

1- إيداع عريضة الاستئناف: يمارس المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب حقهما في تقديم

¹ طاهري حسين، مرجع سابق، ص 32

² وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 63

³ نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الخصومة، التنفيذ التحكيم، دار الهدى الجزائر، ص 34

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

عريضة أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية في هرم القضاء الإداري من اجل استئناف حكم المحكمة الإدارية، مبينين عدم رضاها بما قضى به، و طالبين إعادة النظر إجراءاته الشكلية و الموضوعية و القانونية، وفقا لأحكام المادتين 90 و 91 من قانون الاجراءات الجبائية.

و حق الاستئناف تم تكريسه في المادة 335 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوما على مستوى الدرجة الأولى أو لذوي حقوقهم¹.

2-ميعاد رفع الاستئناف: يرفع الطعن في خلال شهر واحد من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه بالاستئناف و يحسب ميعاد الاستئناف كاملا، فإذا صادف آخر يوم عطلة أسبوعية أو رسمية أمتد إلى أول يوم يليه.

و لا يمكن مد الميعاد حسب ما هو منصوص عليه في قانون الاجراءات المدنية في المادة 104، لأنه في مجال المنازعات الضريبية تطبق المقتضيات الواردة في قانون الاجراءات الجبائية.

فالمادة 75 فقرة 04 تنص على أنه "...:يجب على كل مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر".

كما تنص المادة 99 فقرة 02 على أنه "...:إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني ، مع مراعاة جميع الإجراءات الأخرى".

يستفاد من هاذين النصين وجوب اختيار موطن في الجزائر و وجوب التبليغ في الموطن المختار، و بالتالي فلا مجال لتطبيق محتوى المادة 104 من قانون الاجراءات المدنية في مجال منازعات الضرائب، و منه لا يمدد أجل الاستئناف².

و يسري ميعاد الشهر بالنسبة لإدارة الضرائب اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه التبليغ لمدير الضرائب بالولاية، لأنه يجوز لمدير الضرائب بالولاية أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة.

ثانيا : شروط قبول الاستئناف أمام مجلس الدولة:

1-شروط متعلقة بالمستأنف: يشترط في القرار الصادر عن المحاكم الإدارية المطعون فيها

¹ فضيل كوسة ،مرجع سابق ، ص 170

² فنديي أحمد ، مرجع سابق ، ص 173

بالاستئناف أمام مجلس الدولة ما يلي:

- أن يكون الحكم المستأنف ابتدائيا بمعنى أنه حكم صادر من محكمة الدرجة الأولى و قابل للطعن فيه.

- أن يكون الحكم المستأنف قضائيا، بمعنى أن مجلس الدولة يختص بالفصل استئناف الأحكام الابتدائية الصادرة عن المحاكم الإدارية المرفوعة إليه، فإنه مما و لا شك فيه أن هذه الأحكام هي أحكام قضائية.

- أن يكون الحكم القضائي الابتدائي المستأنف صادر عن المحكمة الابتدائية، بمعنى أن مجلس الدولة يفصل في القرارات الصادرة من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

2- شروط متعلقة بالاستئناف: لكي يقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، لابد أن تتوفر الشروط التالية:¹

- أن تكون عريضة الطعن موقعة من طرف محامي مقبول لدى مجلس الشعب.

- أن تتضمن العريضة بيانات معينة، التي نص عليها المشرع بمقتضى المادة 241 من قانون الاجراءات المدنية و المتمثلة في:

- أن تتضمن عريضة الاستئناف أسماء و ألقاب و مهن و صفات و محل إقامة أطراف الخصومة، كما يجب أن تتضمن ملخصا للوقائع و الوسائل التي يبني عليها الطعن.

- أن ترفق العريضة بصورة رسمية من القرار المطعون فيه، و بنسخ منها بعدد الخصوم في عريضة الاستئناف.

- أن تحتوي العريضة على موجز للوقائع و على الأوجه التي يبني عليها الطعن.

- أن تحرر عريضة الطعن على ورق مدموغ، يجب لزوما أن تكون عريضة الاستئناف مدموغة بطابع الدمغة و إلا فإن العريضة تعتبر غير مقبولة.

إن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في قرارات المحكمة الإدارية، يسمح له بالفصل فيه من جديد و يعيد مجلس الدولة الحكم في القضية التي سبق أن حسمتها المحكمة الإدارية و ذلك بالتقيد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف، و فحص المسائل التي سبق عرضها على المحكمة الإدارية دون أن يتطرق إلى فحص مسائل جديدة. و لا يحق لمجلس الدولة قبول طلبات جديدة

¹ فنديس أحمد ، مرجع سابق ، ص 179

الفصل الثاني : الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي

لأنه لا يملك الفصل في طلبات جديدة لأن الاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلا ما رفع عنه الاستئناف من قضاة محكمة الدرجة الأولى. و يشرف على التحقيق المستشار المقرر كما هو معمول به أمام المحكمة الإدارية، فإذا تبين لمجلس الدولة أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف، يجوز له أن يأمر بإجراءات التحقيقات اللازمة. و عندما تكون القضية مهياً للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم، تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل للطعن، و يبلغ الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام أو بأي وسيلة أخرى، في أجل لا يقل عن خمسة عشر يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر، و يتم النطق بالقرار في جلسة علنية، بحضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة. و يكون قرار مجلس الدولة نهائياً و حائزاً لحجية الشيء المقضي فيه، ينهي المنازعة الضريبية.

3- قرار مجلس الدولة : عندما تصبح القضية جاهزة للفصل فيها يودع المستشار المقرر تقريره ويحيل الملف إلى محافظ الدولة، و لدى هذه الأخيرة مهلة شهر واحد لتقديم تقريره الذي يودعه مع ملف الدعوى ثم يتم تحديد الجلسة للنظر في الطعن بشرط إخطار الخصوم أو محاميهم و محافظ الدولة بتاريخ الجلسة وذلك قبل 10 أيام من تاريخ انعقادها على الأقل برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام. و يكون النطق بالحكم في الجلسة علنياً حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية و عليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية بحيث يجب أن يتضمن هذا القرار بيانات نصت عليها المادة 276 من ق.إ.م.¹.

¹ المادة 276 من ق.إ.م.إ. : يجب أن يتضمن الحكم البيانات الآتية:

1-الجهة القضائية التي أصدرته.2-أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.3-تاريخ النطق به.4-أسماء وألقاب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.5-اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.6-أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، و في حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعة وتسميته ومقر الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
7-أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص بتمثيله أو مساعدة الخصوم.8-الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

خلاصة الفصل الثاني

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة و مطابقتها مع المداخيل الحقيقية و ما تم الحصول عليه من معلومات من مصادر أخرى .

و لمحاولة تسوية النزاع الضريبي والفصل فيه، يقتضي المرور بمرحلتين، أولاهما المرحلة الإدارية التي تتضمن الشكاية و هي مرحلة مهمة بالنسبة للمكلف بالضريبة يجب عليه إتباعها أولاً، و تعد من بين الإجراءات الملزمة للمكلف الواجب مباشرتها، فإن لم يسترجع حقه وبعد استنفاد كامل الإجراءات الإدارية، تأتي المرحلة التالية و المتمثلة في الخصومة القضائية، وذلك من خلال رفعه لدعوى قضائية أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة من أجل إلغاء القرار الإداري الصادر عن إدارة الضرائب.

الخاتمة

و في الأخير من خلال هذه الدراسة نخلص إلى أن أهمية التحصيل الجبائي و قدرته التمويلية و كذا الدور الذي تلعبه مصالح الجباية في تحصيل هذه المستحقات من المكلفين بها. في ثنايا بحثي في أساسيات الموضوع حاولت تسليط الضوء على التحصيل الجبائي على الأعمال التجارية ، حيث تعتبر التزام مالي للممول اتجاه مصلحة الجباية و هذا ما يمكننا من معرفة الآثار العميقة التي تحدثها هذه الضرائب لدى الممولين الذين يدفعونها طائعين من جهة ، و مدى ما تحدثه مساهماتهم في تنشيط الديناميكية الاقتصادية بتوجيه مبادراتهم الاستثمارية إلى الميادين المنتجة المريحة من جهة أخرى.

حيث يستوجب على الإدارة الجبائية أن تلعب دورها في مجال الرقابة الجبائية بتوفير كل الوسائل المادية والبشرية والتشريعية المساعدة على تطوير المعايير الميدانية خاصة التحقيقات المحاسبية والبحث عن المعلومات ذات الطابع الجبائي التي تتسم بالمصادقية ، وذلك باعتبار أن الرقابة الجبائية الفعالة هي الحل الوحيد لمحاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي، ما يؤدي إلى توسيع الوعاء الضريبي بفرض ضرائب و رسوم إضافية مما يعني تحصيل موارد مالية أكثر وتوجيهها لأغراض تحقيق التنمية المحلية.

و قد حاولت قدر المستطاع التركيز على مختلف الوسائل والأساليب التي منحت للمكلف في ظل تشريع جبائي متعدد و معقد، وهل وفق المشرع الجزائري من خلال نصه وتعديله لمختلف القوانين الجبائية أن يخلق التوازن في المراكز القانونية بين المكلف و الإدارة الجبائية، مع محاولة إجراء عملية مقارنة بين الإجراءات الإدارية و القضائية للحد من النزاعات.

أولا : النتائج العامة للدراسة

1-عدم الالتزام بالواجبات الجبائية

1-1-انعدام الوعي الجبائي : إن انعدام الوعي الجبائي يعود إلى أسباب متعددة كالنظرة السلبية اتجاه الضريبة أو ثقل عبئ الضريبة أو ضعف التشريعات الجبائية وحتما يؤدي انعدام الوعي إلى التأثير السلبي على حصيلة الضريبة.

1-2-عدم وجود ثقافة جبائية :في ظل غياب ثقافة واضحة سوف تجد مصالح الإدارة صعوبة

كبيرة في التعامل مع مختلف المكلفين، وهذا سوف يؤثر سلبا على تقبل المجتمع لفكرة الجباية.

1-3-غياب عامل الثقة :عدم وجود صدق في الإبلاغ لدى الخاضعين في تصريحاتهم الجبائية،

وهذا يخلق مشاكل مستقبلية تعرقل عمل الإدارة الجبائية.

1-4- التهرب الجبائي: إن ضعف فعالية النظام الجبائي الجزائري و الذي يعود إلى العبء الجبائي على المكلف بالضريبة من خلال المعدلات الضريبية المتعددة و مراجعة نظام الاقتطاع من المصدر لماله من أهمية في مكافحة التهرب الجبائي.

1-5- كثرة التصاريح: إن كثرة التصاريح الجبائية تصعب عمل الإدارة الجبائية في تفعيل حقها في الرقابة الجبائية بجميع أشكالها.

2- ضعف عملية التحصيل:

2-1- التحصيل الودي: وجود نسبة ضئيلة من الخاضعين يقومون بسداد الضريبة المقررة عليهم والمستحقة في آجالها القانونية.

2-2 التحصيل الإجباري: وذلك باستعمال العقوبات والمتابعات القضائية لتحصيل الجباية المفروضة والمستحقة على مختلف المكلفين، ونلاحظ أيضا ضعف المتابعة في التحصيل.

3- عدم وجود رقابة جبائية ملائمة: إن غياب نظام فعال للرقابة بمختلف أشكالها يفقد الإدارة الجبائية سرعة اكتشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة لضمان تحصيل الضريبة لفائدة خزينة الدولة.

4- كثرة و تزايد النزاع الجبائي: إن كثرة التصاريح الجبائية و أيضا التحصيلات غير مؤسسة جبائيا تخلق فجوة بين الإدارة الجبائية والخاضعين مما يرهق الإدارة الجبائية ويجعلها تخسر الكثير من الوقت والجهد البشري الموجه لفك مثل هكذا نزاعات .

5- كثرة القوانين و تعديلاتها بإلغائها وتجديدها: فنلاحظ من خلال تتبع مختلف القوانين الجبائية و قوانين المالية إن النظام الجزائري لم يتمكن من تحقيق الاستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى الخاضعين وأعوان الجباية، فضلا عن تعقد ذلك النظام نلاحظ سنويا مجموعة من التعديلات، إلغاء، إضافة... الخ و هذا ما يعكس عدم ثبات المنظومة القانونية.

6- عدم وجود قضاة متخصصين في المادة الضريبية: نتج عنه اعتماد القضاة اعتماد كبير أثناء التحقيق على وسيلة الخبرة بالرغم من أن الخبراء المعتمدين لدى المحاكم ليسوا خبراء جبائيين

ثانيا : التوصيات

1- دعم آليات الرقابة الجبائية وتوسيع ميدان التدخل إلى أعوان الجماعات المحلية دون الاقتصار

- على قابض الضرائب لأن الاضطلاع بمهام التحصيل لا يجب أن تكون حكرًا على مصالح المالية بل يجب توسيع ذلك إلى مصالح الجماعات المحلية للإطلاع على مجالات و أفاق الجباية.
- 2- نشر الوعي و الثقافة الجبائية من خلال تحسيس مختلف المتعاملين مع الإدارة الجبائية حتى يساهم كل المكلفين بالضريبة في تأدية الالتزامات التي على عاتقهم من دون ضغط أو إكراه .
- 3- محاربة بعض المؤشرات الظرفية التي تتحكم في عملية التحصيل مثل تغيير مقر المؤسسات و النشاطات، و إقامة الورشات في عقر الديار و الممارسة المتسترة والخفية لبعض النشاطات و عدم التصريح بها.
- 4- العمل على تبسيط إجراءات تقديم الشكوى أمام الإدارة الجبائية من خلال توحيد مواعيد تقديم الشكاوي وخاصة في مادة الوعاء الضريبي مع إعادة النظر في المجال الزمني لهذه الآجال خاصة تلك المتعلقة بمادة التحصيل الضريبي.
- 5- إسناد التحقيق في الشكوى إلى جهة أو مصلحة من الإدارة الجبائية غير تلك الجهة أو المصلحة التي فرضت الضريبة.
- 6- تنظيم قضاء ضريبي سريع فعال من خلال إعادة النظر في الأحكام الإجرائية المنظمة للدعوى الضريبية، من حيث تسهيل إجراءات رفعها كذلك المتعلقة بتوحيد آجال رفعها، وكذا العمل على حسن سيرها خاصة أثناء مرحلة التحقيق فيها من خلال خلق ضمانات إجرائية أكثر لصالح المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب على خلاف تلك الإجراءات التي تسند الفحص المضاد لإدارة الضرائب باعتبارها خصما وحكما في الوقت ذاته.

أولا :بالغة العربية

أ -الكتب

- 1- أبو ناصر محمد و المشاعلة محفوظ و الشهوان فارس عطا الله، الضرائب و محاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2003،
- 2- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، الطبعة الثانية، ، دار الهدى ، سنة 2005.
- 3- السالوس طارق محمود عبد السلام، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010 .
- 4- العلي عادل، المالية العامة و القانون المالي الضريبي، الطبعة الثانية، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن ، 2011 .
- 5-المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام :الضرائب و الموازنة العامة، الكتاب الثاني، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2000 .
- 6- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومة، ط 01 ، الجزائر 2011.
- 7- جمال الساييس ، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري، منشورات كليك، ط 01 ، 2013 .
- 8- حسين فريحة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2008 .
- 9- حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة ،الأردن، 1998 .
- 10- رابح رتيب ، الممول و إدارة الضريبة ، دار النهضة العربية ،د.ط،القاهرة ، 1991
- 11- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، ط 01 ،عين مليلة،الجزائر 2011 .
- 12- صالح العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية ، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر ، 2008 .
- 13- عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلدون للطباعة و النشر، ط1 ، بيروت 1991 .

- 14- عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الإدارة و الاستثمار، الدار الجامعية، بيروت، 1993 .
- 15- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الخصومة، التنفيذ التحكيم، دار الهدى الجزائر، 2008 .
- 16- نور عبد الناصر و عدس نائل حسن و عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها، ط 2، دار الميسرة، عمان، 2008 .
- 17- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخا ص الطبيعيين والمعنويين، ج01، دار هومة، الجزائر، 2005 .
- 18- رنا أديب مندر، مفهوم الضريبة تعريفها، أشكالها ، قسم الإدارة الهندسية و الإنشاء، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، 2005-2006 .
- 19- سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي و إجراءاته، دار الجامعة الجديد، الإسكندرية ، 2004 .
- 20- طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الاجراءات الجبائية، ط2 ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة القديمة، الجزائر، 2007 .
- 21- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري تحديث قانون المالية 2009 ، مطبعة مزوار، ط1 ، الجزائر ، 2009 .
- 22- فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومة للطباعة والنشر 2011 .
- 23- محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، الطبعة الرابعة ، دار هومة، الجزائر ، 2008 ،
- 24- محمد حمو ،منور أوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات ،مكتبة الشركة الجزائرية ، ط الأولى ، بودواو 2009 .
- 25- محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، جامعة الجزائر، الطبعة 4 ، 2008 .
- 26- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار الميسرة للنشر، عمان، الأردن 2000 .

ب - المذكرات

- 01- إدري عدنان، التحصيل الضريبي والإدارة الجبائية في الجزائر، رسالة الماجستير في القانون، فرع إداري أعمال ، جامعة الجزائر 03 ، 2009-2010 .
- 02- أمينة غريسي، منال العجال، دور الضريبة في الانتعاش الاقتصادي الجزائري ، مذكرة ماستر، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2016 .
- 03- بن أحمد لخضر، دراسة مقارنة للضريبة و الزكاة، رسالة في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، 2000-2001 .
- 04- بوغاسي كريمة ، تاكليت حمودة ، مذكرة مراقبة و متابعة عملية التحصيل الضريبي ، جامعة الجزائر ، 2002 .
- 05- حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل الجبائي، رسالة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2006 .
- 06- داودي محمد، الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، 2005-2006 .
- 07- زاقى درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبة، رسالة الماجستير تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر ، 2016/2017 .
- 08- شبيطة هاني محمد حسن ، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، رسالة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين ، 2008 .
- 09- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.
- 10- فتيحة مقراني ، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، 2005-2008.
- 11- يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، دراسة حالة :مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ، بسكرة ، للفترة 2003-2005 ،

- رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006-2007.
- 12-إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، رسالة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس سطيف، قسم القانون العام، سنة 2004.
- 13-بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة ، 2003-2004 .
- 14-سهم كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2008-2009 .
- 15-قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون أعمال، جامعة قسنطينة، 2007/2008
- 16-نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 ، رسالة ماجستير، فرع مالية ونقود، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004 .
- ج -المقالات**
- 01-آسيا قاسمي ، فهيمة حداد، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد3 ، العدد1 ، البويرة-الجزائر، ديسمبر 2019 .
- 02- بلواضح الجيلالي، سعدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012 ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 ، المسيلة-الجزائر 2014 .
- 03-بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل مؤشرات الأداء، دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2011-2015 مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 17 ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة-الجزائر 2017 .
- 04-دلهي بوعلام ،مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر 2009 ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية جامعة سطيف ، الجزائر 2009/10/20 .

05- خلوفي سفيان، أبو جريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 5، العدد 1، ميله، الجزائر، جوان 2019.

06- مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمة، بتاريخ 21 و 22 أبريل 2008.

07- فنديس أحمد، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة و القانون، عدد 35، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2013.

د - الوثائق:

01- مديرية التشريع الجبائي، مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات، مديرية إدارة الوسائل، مديرية التنظيم والإعلام الآلي، مديرية البحث و المراجعات.

02- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر 2017.

03- رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ط 2008 هـ - النصوص القانونية:

01- الأمر رقم 75-58، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78 الصادرة في 30 سبتمبر 1975. المعدل والمتمم.

02- الأمر رقم 76-101، مؤرخ في 9 /12/ 1996، يتضمن ق ض م غ م، ج ر عدد 102 المعدل بموجب القانون رقم 11-16، مؤرخ في 28 /12/ 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج ر عدد 72.

03- القانون 01-02 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 79 الصادرة في 23/12/2001.

04- القانون رقم 07-12، مؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق ل 30/12/2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82، الصادرة في 31/12/2007.

05- القانون رقم 08-09 مؤرخ 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، الصادرة بتاريخ 23 أبريل 2008

06-القانون رقم 14-10، مؤرخ في 30 ديسمبر 2014 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78 الصادرة في 31 ديسمبر 2014 ،

ثانيا :باللغة الفرنسية

01-Colline Filipe **le vérificateur fiscal**, Edition économique, paris, 1979

02-Danil RICHER , **Les procédures fiscales**, éditions PUF , France , 1990

03-Francis QUEROL : "**Le contrôle fiscal en France** ", université Toulouse , conférence , avril , 1989.

04-J.P. Casimir, **les signes extérieurs de revenu**, librairie de l'université, pari, 1979

05-Martin collet, **Procédures fiscales (Contrôle, Contentieux et recouvrement de L'impôt)**, Imprime vert , France, 2011,

06-Mohamed Abbas MAHERZI, **introduction à la fascalité**, édition ITCIS, Algérie, 2010.-

07-Ministère des finances, **direction générale des Impôts (DGI)**, Direction de recherche et Vérification, Guide du contrôle sur pièce

08- Tartabas louis .**finances publiques** .daloz .paris.1967

أولا :بالغة العربية

أ -الكتب

- 1- أبو ناصر محمد و المشاعلة محفوظ و الشهوان فارس عطا الله، الضرائب و محاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2003،
- 2- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، الطبعة الثانية، ، دار الهدى ، سنة 2005.
- 3- السالوس طارق محمود عبد السلام، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010 .
- 4- العلي عادل، المالية العامة و القانون المالي الضريبي، الطبعة الثانية، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن ، 2011 .
- 5-المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام :الضرائب و الموازنة العامة، الكتاب الثاني، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2000 .
- 6- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومة، ط 01 ، الجزائر 2011.
- 7- جمال الساييس ، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري، منشورات كليك، ط 01 ، 2013 .
- 8- حسين فريحة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2008 .
- 9- حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة ،الأردن، 1998 .
- 10- رابح رتيب ، الممول و إدارة الضريبة ، دار النهضة العربية ،د.ط،القاهرة ، 1991
- 11- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، ط 01 ،عين مليلة،الجزائر 2011 .
- 12- صالح العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية ، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر ، 2008 .
- 13- عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلدون للطباعة و النشر، ط1 ، بيروت 1991 .

- 14- عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الإدارة و الاستثمار، الدار الجامعية، بيروت، 1993 .
- 15- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الخصومة، التنفيذ التحكيم، دار الهدى الجزائر، 2008 .
- 16- نور عبد الناصر و عدس نائل حسن و عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها، ط 2، دار الميسرة، عمان، 2008 .
- 17- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخا ص الطبيعيين والمعنويين، ج01، دار هومة، الجزائر، 2005 .
- 18- رنا أديب مندر، مفهوم الضريبة تعريفها، أشكالها ، قسم الإدارة الهندسية و الإنشاء، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، 2005-2006 .
- 19- سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي و إجراءاته، دار الجامعة الجديد، الإسكندرية ، 2004 .
- 20- طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الاجراءات الجبائية، ط2 ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة القديمة، الجزائر، 2007 .
- 21- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري تحديث قانون المالية 2009 ، مطبعة مزوار، ط1 ، الجزائر ، 2009.
- 22- فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومة للطباعة والنشر 2011 .
- 23- محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، الطبعة الرابعة ، دار هومة، الجزائر ، 2008 ،
- 24- محمد حمو ،منور أوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات ،مكتبة الشركة الجزائرية ، ط الأولى ، بودواو 2009.
- 25- محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، جامعة الجزائر، الطبعة 4 ، 2008 .
- 26- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار الميسرة للنشر، عمان، الأردن 2000.

ب -المذكرات

- 01- إدري عدنان، التحصيل الضريبي والإدارة الجبائية في الجزائر، رسالة الماجستير في القانون، فرع إداري أعمال ، جامعة الجزائر 03 ، 2009-2010 .
- 02- أمينة غريسي، منال العجال، دور الضريبة في الانتعاش الاقتصادي الجزائري ، مذكرة ماستر، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2016 .
- 03- بن أحمد لخضر، دراسة مقارنة للضريبة و الزكاة، رسالة في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، 2000-2001 .
- 04- بوغاسي كريمة ، تاكليت حمودة ، مذكرة مراقبة و متابعة عملية التحصيل الضريبي ، جامعة الجزائر ، 2002 .
- 05- حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل الجبائي، رسالة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2006 .
- 06- داودي محمد، الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، 2005-2006 .
- 07- زاقي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبة، رسالة الماجستير تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر ، 2016/2017 .
- 08- شبيطة هاني محمد حسن ، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، رسالة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين ، 2008 .
- 09- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.
- 10- فتيحة مقراني ،المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة16، 2005-2008.
- 11- يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، دراسة حالة :مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ، بسكرة ، للفترة 2003-2005 ،

- رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006-2007.
- 12-إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، رسالة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس سطيف، قسم القانون العام، سنة 2004.
- 13-بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة ، 2003-2004 .
- 14-سهم كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2008-2009 .
- 15-قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون أعمال، جامعة قسنطينة، 2007/2008
- 16-نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 ، رسالة ماجستير، فرع مالية ونقود، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004 .
- ج -المقالات**
- 01-آسيا قاسمي ، فهيمة حداد، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد3 ، العدد1 ، البويرة-الجزائر، ديسمبر 2019 .
- 02- بلواضح الجيلالي، سعدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012 ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 ، المسيلة-الجزائر 2014 .
- 03-بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل مؤشرات الأداء، دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2011-2015 مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 17 ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة-الجزائر 2017 .
- 04-دلهي بوعلام ،مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر 2009 ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية جامعة سطيف ، الجزائر 2009/10/20 .

05- خلوفي سفيان، أبو جريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 5، العدد 1، ميله، الجزائر، جوان 2019.

06- مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمة، بتاريخ 21 و 22 أبريل 2008.

07- فنديس أحمد، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة و القانون، عدد 35، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2013.

د - الوثائق:

01- مديرية التشريع الجبائي، مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات، مديرية إدارة الوسائل، مديرية التنظيم والإعلام الآلي، مديرية البحث و المراجعات.

02- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر 2017.

03- رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ط 2008 هـ - النصوص القانونية:

01- الأمر رقم 75-58، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78 الصادرة في 30 سبتمبر 1975. المعدل والمتمم.

02- الأمر رقم 76-101، مؤرخ في 9 /12/ 1996، يتضمن ق ض م غ م، ج ر عدد 102 المعدل بموجب القانون رقم 11-16، مؤرخ في 28 /12/ 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج ر عدد 72.

03- القانون 01-02 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 79 الصادرة في 23/12/2001.

04- القانون رقم 07-12، مؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق ل 30/12/2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82، الصادرة في 31/12/2007.

05- القانون رقم 08-09 مؤرخ 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، الصادرة بتاريخ 23 أبريل 2008

06-القانون رقم 14-10، مؤرخ في 30 ديسمبر 2014 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78 الصادرة في 31 ديسمبر 2014 ،

ثانيا :باللغة الفرنسية

01-Colline Filipe **le vérificateur fiscal**, Edition économique, paris, 1979

02-Danil RICHER , **Les procédures fiscales**, éditions PUF , France , 1990

03-Francis QUEROL : "**Le contrôle fiscal en France** ", université Toulouse , conférence , avril , 1989.

04-J.P. Casimir, **les signes extérieurs de revenu**, librairie de l'université, pari, 1979

05-Martin collet, **Procédures fiscales (Contrôle, Contentieux et recouvrement de L'impôt)**, Imprime vert , France, 2011,

06-Mohamed Abbas MAHERZI, **introduction à la fascalité**, édition ITCIS, Algérie, 2010.-

07-Ministère des finances, **direction générale des Impôts (DGI)**, Direction de recherche et Vérification, Guide du contrôle sur pièce

08- Tartabas louis .**finances publiques** .daloz .paris.1967

الصفحة	العنوان
I	إهداء
II	تشكر
أ-د	المقدمة
الفصل الأول : النظام القانوني للتحصيل الجبائي	
1	مقدمة الفصل الأول
3	المبحث الأول : ماهية التحصيل الجبائي.....
3	المطلب الأول : مفهوم التحصيل الجبائي.....
9	المطلب الثاني: نطاق التحصيل الجبائي
17	المبحث الثاني : آليات التحصيل الجبائي
18	المطلب الأول : التحصيل الودي للدين الجبائي.....
22	المطلب الثاني : التحصيل الجبري للدين الجبائي.....
26	خلاصة الفصل الأول.....
الفصل الثاني: الحماية القانونية و القضائية للتحصيل الجبائي	
28	مقدمة الفصل الثاني
29	المبحث الأول :الرقابة الإدارية للتحصيل الجبائي.....
29	المطلب الأول : ماهية الرقابة الجبائية.....
33	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية.....
38	المبحث الثاني: منازعات التحصيل الجبائي.....
39	المطلب الأول :التظلم الإداري المسبق.....
43	المطلب الثاني: المنازعات القضائية للتحصيل الجبائي.....
53	خلاصة الفصل الثاني
55	الخاتمة (النتائج و التوصيات).....
59	قائمة المراجع