

جامعة ابن خلدون - تيارت -  
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

# المنازعات الجبائية

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

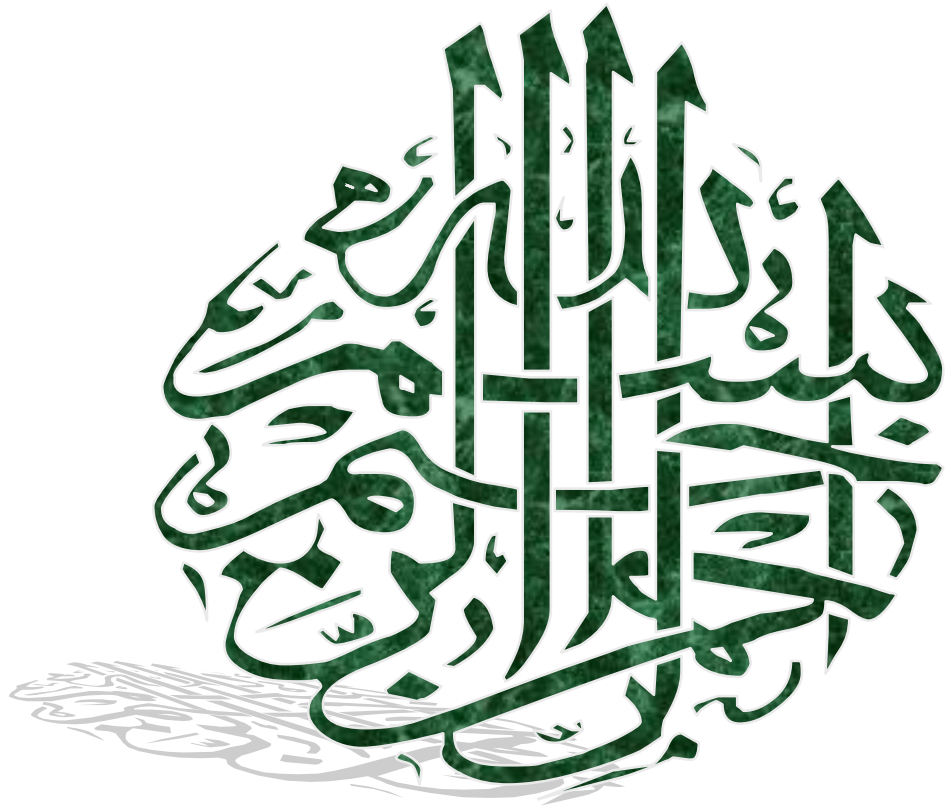
تخصص: مالية

الأستاذة المشرفة:  
-الدكتورة ساجي فاطمة

إعداد الطالبين:  
-لصواني أسامة  
- عماري عمر الحق

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 04 / 04 / 2017

السنة الجامعية: 2017/2016



# كلمة شكر

الحمد لله الذي وفقنا إلى إتمام هذه المذكرة، ونحمده تعالى ونشكره على نعمة العلم التي وهبنا إياها.

نتقدم بالشكر الجزيل، إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة ساجي فاطمة، لما بذلته معنا من وقت وجهد خلال فترة إشرافها، ولتوجيهاتها ونصائحها القيمة فقد كانت حاضرة معنا، في كل مراحل إنجاز هذا العمل والتي ساعدتنا في إتمامه.

كما نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا بأمانة محتوى هذا العمل، وكلفوا أنفسهم أثن الأوقات لقراءته ونقده، ونشكر كل الأستاذة الأجلاء على اهتمامهم وتحفيزهم الدائم لنا.

كما لا ننسى التوجه بالشكر والامتنان إلى أصدقائنا وأفراد عائلتنا الذين دعمونا وحفزونا بشكل متواصل في سبيل تحقيق هذا العمل.

ونشكر، كل من أعاننا، في إنجاز هذا العمل العلمي سواء من قريب،



# إهداء

نهدي عملنا وثمره جهدنا بعد حمد الله الواحد الأحد على توفيقه ونعمته  
علينا.

إلى من قال الله في حقهما:

"وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ مِنْكَ الْكِبَرَ  
أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَيْهِمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أَلْفًا وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا"

سورة الإسراء الآية رقم 23

إلى أعز ما نملك في الوجود، إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله لنا وأطال في  
عمرهما.

وإلى إخواني وأخواتي الأعمام وكل الأهل والأقارب.

وجميع أصدقائنا سواء في دفعتنا أو في مسقط رأسنا وإلى كل طالب علم  
يبتغي فضلا من الله به.

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الوفاء نهدي هذا العمل.

الطالبين: لصواني أسامة و عماري عمر الحق

# فهرس المحتويات

## الفهرس

شكر

إهداء

ملخص

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الجداول والأشكال البيانية

المقدمة..... أ

### الفصل الأول: أساسيات حول الضريبة

تمهيد ..... 6

المبحث الأول: دلالات الضريبة ..... 7

المطلب الأول: ماهية الضريبة ..... 7

المطلب الثاني: تقسيمات الضرائب ..... 14

المبحث الثاني: آليات تحصيل الضرائب ..... 18

المطلب الأول: تحديد الوعاء الضريبي ..... 18

المطلب الثاني: تحصيل الضريبة ..... 22

المبحث الثالث: الغش والتهرب الضريبي: ..... 25

المطلب الأول: التهرب الضريبي ..... 25

المطلب الثاني: الغش الضريبي وآليات مكافحته ..... 31

خلاصة ..... 35

### الفصل الثاني النظام الضريبي الجزائري

تمهيد ..... 37

المبحث الأول: محددات النظام الضريبي في الجزائر ..... 38

المطلب الأول: مكونات النظام الضريبي في الجزائر ..... 38

المطلب الثاني: أنظمة فرض الضريبة في التشريع الجزائري ..... 49

55	المبحث الثاني: التصريجات الجبائية في نظام الضريبة الجزائري
55	المطلب الأول: مفهوم التصريجات الجبائية
56	المطلب الثاني: أنواع التصريجات الجبائية والمكلفين الملزمين باكتتابها
66	المبحث الثالث: الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري
66	المطلب الأول: ماهية المراقبة الجبائية
69	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية
74	خلاصة
<b>الفصل الثالث: آليات وإجراءات تسوية المنازعات الجبائية</b>	
76	تمهيد
77	المبحث الأول: دلالات المنازعات الجبائية
77	المطلب الأول: ماهية المنازعات الجبائية
81	المطلب الثاني: أسباب المنازعات الجبائية
84	المبحث الثاني: تسوية المنازعات الجبائية أمام الهيئات الإدارية
84	المطلب الأول: منازعات الوعاء
94	المطلب الثاني: منازعات أمام لجان الطعن
98	المبحث الثالث: التسوية القضائية للتزاع الجبائي
98	المطلب الأول: أنواع الدعوى وشروط رفعها
103	المطلب الثاني: الفصل في الدعوى الضريبية
109	خلاصة
111	خاتمة
115	قائمة المصادر والمراجع

قائمة الجداول والأشكال

البيانية



قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم
13	مبادئ الضريبة	(1-1)
20	طرق التحديد الكمي للوعاء الضريبي	(2-1)
70	أشكال الرقابة الجبائية	(1-2)

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	رقم
19	مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة	(1-1)
60	التصريحات المهنية الخاصة	(1-2)
62	التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى	(1-2)

مقدمة

## مقدمة

لكي تمارس الدولة دورها الاقتصادي والاجتماعي وتقوم بالإنفاق العام يجب عليها تحديد مصادر إيراداتها والتي تعتبر مداخل الدولة تمكنها من تغطية نفقاتها العامة في شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية، ولقد أدى تطور الدولة وازدياد نفقاتها العامة إلى تطوير الإيرادات والتي تعددت أنواعها وأغراضها، ولقد تعددت في العصر الحديث مصادر الإيرادات العامة واختلفت طبيعتها تبعاً لنوع الخدمة العامة التي تقوم بها الدولة والهدف منها لعرض الفكر المالي إلى العديد من المحاولات لتقسيم الإيرادات العامة على أساس التمييز بين أنواعها المختلفة إلى أقسام متعددة يضم كل منها الموارد المتحددة في الطبيعة أو المتشابهة في الخصائص.

وتعتبر الضرائب أهم المصادر التي باتت الدول تعتمد عليها لتمويل إنفاقها، وازدادت أهمية الضرائب في الوقت الحالي، إذ أصبحت تؤثر على النشاط الاقتصادي، وهي أداة من الأدوات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، ولذلك نجد أن مختلف الدول أولت الأهمية البالغة للضرائب من خلال في التشريعات والقوانين التي تضمن أداء الضريبة للدور الذي خصصه له في إطار المبادئ والقواعد الأساسية وأهم هذه الأسس الشرعية في فرض الضريبة، تحقيق العدالة والمساواة حيث فرضها وجباؤها كما نجد من جهة ثانية أن لا تكون عبئاً كبيراً على المجتمع بعناصره المختلفة، فقد أعطى القانون الضريبي للإدارة الضريبية الامتيازات أو الحقوق للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة ولتقدير مقدار دينها بطريقة دقيقة كما فرض التزامات تكفل الحفاظ على حقوقها واستيفاء ديونها ووضع عقوبات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لهذه الحقوق كما نجد أن المشرع قد أعطى للمكلف بالضريبة ضمانات تكفل له الحماية من الخطأ وتحسين "الإدارة الضريبية".

وفي إطار قيام الإدارة الضريبية بمهامها وتمسك المكلف بالضمانات الممنوحة له يمكن أن ينشب نزاع بين الإدارة والمكلف بالضريبة سواء في شرعية الضريبة أو في طريقة حسابها أو إجراء تحصيلها.

لهذا نجد أن المشرع الجزائري قد سن مجموعة من التشريعات والقوانين التي تساهم في حل وتسوية النزاع.

### الإشكالية الرئيسية:

مما سبق فإن الإشكالية التي تسعى إلى بلورتها تتمحور أساسا حول الإجابة على التساؤل

التالي:

ما هي الآليات والإجراءات التي تساهم في حل النزاع الضريبي وفقا للتشريع الجزائري ؟

### الأسئلة الفرعية:

يندرج ضمن الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم الضريبي ؟ وما هي آليات تحصيلها ؟

- ما هي السمات المميزة للنظام الضريبي الجزائري ؟

- ما هي آليات تسوية المنازعات الضريبية ؟

### فرضيات:

- ينشأ النزاع الضريبي بنتيجة للقصور في عمل إدارة الضريبة.

- الإدارة الضريبية الحق أكثر من المكلف فيما يتعلق بالمنازعات الجبائية.

### - المنهج المستخدم:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية واختيار صحة الفرضيات اعتمدنا على مزيج من المنهج

الوصفي والمنهج التحليلي من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بمحاور بحثنا وتحليل القوانين

ذات الصلة بموضوعنا.

### أدوات الدراسة:

البحث المكتبي: من خلال تصفح مختلف الكتب والمجلات والدوريات، الرسائل

والأطروحات.

### البحث في شبكة الانترنت.

القوانين والتشريعات ذات الصلة بموضوع بحثنا.

## مقدمة

أهمية البحث: تكمن أهمية بحثنا فيما يلي:

- إبراز دور المشرع في الإجراءات المتبعة في تسوية المنازعات الجبائية.

- توضيح مختلف الضرائب وكيفية تحصيلها.

اهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى:

- تشخيص ظاهرة المنازعات الضريبية.

- توضيح أهمية وأثر الإجراءات المتبعة في حل المنازعات الجبائية.

- توضيح آليات طرق تحصيل وفرض الضرائب حتى تتمكن من تخفيض المنازعات الجبائية.

أسباب اختيار الموضوع:

أسباب ذاتية:

- الميول الشخصي والرغبة في الخوض في مثل هذه المواضيع.

- إرتباط الموضوع بمجال تخصصنا

أسباب موضوعية:

- محاولة تسليط الضوء على المنازعات الجبائية بمختلف أنواعها من خلال توضيح أسبابها

وكيفية حلها.

- محاولة البحث وشرح وفهم القوانين والتشريعات المتعلقة بموضوع بحثنا.

حدود الدراسة:

- حدود زمانية: لم نخصص بحثنا لفترة محددة وإنما تعددنا إلى التشريعات الحديثة (في الوقت

الحالي).

- الحدود المكانية: قمنا بتحليل النصوص القانونية والتشريعية المتعلقة بحل النزاع الجبائي في الجزائر.

- الحدود الموضوعية: لقد قمنا بدراستنا هذه من خلال تسليط الضوء على دراسة مختلف

الإجراءات الإدارية والقضائية المتبعة في تسوية المنازعات الجبائية.

### صعوبات البحث:

-قلة المراجع التي تناولت هذا الموضوع.

-عدم تمكننا من الحصول على المعلومات التي تساعد في القيام بدراسة ميدانية الأمر الذي جعلنا نقوم بدراسة تحليلية بحتة.

### دراسات سابقة:

كويس لحسن "الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية" وقد حاول الإجابة على الإشكالية التالي: ما هي الإجراءات القضائية للمنازعة الضريبية، وقد توصل إلى النتائج التالية:  
\* نجد أن المشرع الجزائري قد منح صلاحيات أكثر للقاضي في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

\* التشريع الجبائي بمختلف أصنافه يبقى من التشريعات المعقدة لا سيما في الجانب التقني للمنازعة.

# الفصل الأول

أساسيات حول الضريبة

## تمهيد:

تعتبر الضريبة ولا تزال مصدر هاماً من مصادر الإيرادات العامة لدى الدول، بل وازدادت أهميتها ليس لأنها توفر المال اللازم لتمويل الإنفاق العام بل لدورها التدخلي، حيث أصبحت الدول تستخدمها في إطار تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، وعليه لم تعد الضريبة حيادية تمول الإنفاق العام فقط بل أصبحت لها أدوار تؤديها في الجانب الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، من جهة أخرى فإن فرض الضريبة اليوم لم يعد يتسم بالسهولة والبساطة التي كانت تتميزها قديماً وذلك نتيجة تشعب وتداخل الأنشطة الاقتصادية وكذا تعدد مصادر الحصول على الدخل الموجب لهذه الضريبة، وعلى هذا فالدول اليوم تتفنن في اختيار الأنواع الممكنة والمتاحة من الضريبة التي تحقق لها الأهداف المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وذلك يتم من خلال اختيار الطريقة المثلى لتحديد وعاء فرض الضريبة ناهيك عن طرق التحصيل الجيدة، وفي هذا الفصل سنتطرق للمباحث التالية:

**المبحث الأول: دلالات الضريبة.**

**المبحث الثاني: آليات تحصيل الضرائب.**

**المبحث الثالث: الغش والتهرب الضريبي.**



## المبحث الأول: دلالات الضريبة:

في هذا المبحث سوف نتناول بعض المفاهيم المرتبطة بالضريبة وكذلك بالتطرق إلى مفهومها وخصائصها، وكذا مختلف المبادئ التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة على المكلفين، كما نتناول في نفس الإطار أهم أهداف الضريبة وتقسيماتها العلمية والعملية.

## المطلب الأول: ماهية الضريبة

سوف نتناول في هذا المطلب التطور التاريخي للضريبة ثم نتطرق إلى تعريف الضريبة وبيان خصائصها ومبادئها.

## 1- مفهوم الضريبة:

الضريبة ليست وليدة الحاضر بل عرفت و كانت موجودة منذ أقدم العصور، حيث تطورت مفاهيمها وخصائصها مع التطور الذي صاحب مفهوم الدولة ومدى تدخلها في النشاط الاقتصادي، فلم تكن الضريبة في الماضي من حيث المفهوم والخصائص وشمولية الإخضاع كما هي عليه اليوم. لقد شمل هذا التطور نواحي عديدة منها ما يخص طبيعة (نوع) الضريبة؛ ومنها ما هو متعلق بالجهة التي تقوم بفرضها وتحصيلها؛ ناهيك عن طريقة سدادها، فقبل ظهور المفهوم الحديث للدولة وانتشار استخدام العملة كانت الضريبة تفرض من قبل ملك أو زعيم القبيلة وكانت تحصل في شكل عيني على غرار القيام بخدمات أو تقديم منتجات من طرف أفراد القبيلة إلى زعيمهم، كل هذا من أجل السير الحسن وحماية القبيلة"<sup>1</sup>. أما في العصر الوسيط لظهور الدولة تعززت ظهور بؤاد النظام الإقطاعي المتميز بقواه الظالمة فإن فرض الضريبة والالتزام بها كان يقع على عامة الشعب دون باقي الطبقات الأخرى، حيث أن رجال الدين كان نصيبهم الإلتزام بالتعليم و تقديم الخدمة العامة، أما طبقة النبلاء فكانت تعمل في قوات الجيش من أجل صيانة وحماية حدود الدولة، فالضريبة في ذلك العصر كانت تعتبر بمثابة هبة للملوك " وليست ذات طابع إجباري على كل أفراد المجتمع إذ أنها لم تكن تراعي مبدأ

<sup>1</sup> - محمد أبو نصار وآخرون، فراس الشهوان: "الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق"، ط 02، المكتبة الوطنية، الأردن، 2003، ص 03.

العدالة في فرضها، ومع ظهور الثورات الصناعية في كل من إنجلترا التي دفعت للطبقة البرجوازية وفرنسا التي قامت على الحرية والمساواة بين جميع شرائح الطبقات المجتمع، هذه التغيرات أدت إلى ظهور نظام الاقتصاد الحر الذي يتم فيه سير النشاط الاقتصادي، وفي ظل هذا النظام أصبحت الدولة لا تتدخل في النشاط الاقتصادي، بل أصبح من واجبها القيام بعمليات الدفاع وحفظ الأمن وتقديم الخدمات الأساسية ذات النفع العام مثل شق الطرقات وإقامة المرافق العامة... الخ<sup>(1)</sup>.

وفي ظل هذه المسؤوليات الجديدة للدولة كان لا بد لها من الحصول على الأموال اللازمة لتغطية تلك النفقات، وفي خضم هذا فبعد أن كانت الضريبة مجرد إسهام اختياري من قبل أصبحت تكتسب الطابع الإلزامي، وأصبح من واجب الأشخاص تأديتها في مقابل ما تقدمه الدولة لهم من خدمات أو نظير تأمينهم مما قد يواجهونه من مخاطر.

وبعد تطور مفهوم الدولة، أصبح فرض الضرائب يخضع إلى تشريع نواب الشعب<sup>(2)</sup> وعليه أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة من خلال نوابهم على فرض الضرائب على اعتبار أن ذلك يعد من المبادئ الأولية في الدول المتقدمة. من خلال هذا يمكن لنا أن نقدم بعض التعاريف التي أوردها الكتاب والمؤلفين في إطار تعريفهم للضريبة. فتعرّف الضريبة على أنها كل اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة والإنفاق العام، وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وغيرها تقوم الدولة بتحصيلها<sup>(3)</sup>.

كما يمكن تعريفها على أنها فريضة نقدية يدفعها الفرد بصورة إجبارية ونهائية إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة والتعبير عن التضامن الاجتماعي والمواطنة، دون أن يتوقع الحصول على منفعة خاصة به<sup>(4)</sup> وتعرف أيضا بأنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم الـتساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي

<sup>1</sup> -رضا خلاصي : "تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر للفترة 1993-2002" أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص05

<sup>2</sup> -سوزي عدلي ناشد: "الوجيز في المالية العامة"، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص112

<sup>3</sup> -عبد الحميد عبد المطلب: "اقتصاديات المالية العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص239، 24،

<sup>4</sup> -نوزاد عبد الرحمن الهبي، منجد عبد اللطيف الحشالي: "المالية العامة"، ط 01، دار المناهج، الأردن، 2006، ص92

ودون مقابل محدد من طرف السلطة العمومية، ومنهم من ذهب إلى تعريفها على أنها اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية أو لصالح الهيآت العمومية الإقليمية<sup>(1)</sup>.

من خلال التعاريف السابقة نجد أن الضريبة هي: مبلغ نقدي يدفع جبرا وبشكل نهائي ودون مقابل مباشر، وعن طريق القانون من طرف الأشخاص طبيعيين كانوا أو معنويين إلى الدولة أو إحدى هيآتها العامة بغرض تحقيق أهداف عامة.

## 2- خصائص الضريبة:

من خلال التعاريف التي أوردناها للضريبة أعلاه يمكن لنا استنتاج مجموعة من الخصائص التي يتميز بها مفهوم الضريبة في الوقت الحاضر، وهذه الخصائص يمكن إجمالها فيما يلي:

\* **الضريبة تدفع بشكل نقدي** وذلك على خلاف ما كان في السابق، وقد لجأت الدول إلى الضريبة النقدية تحقق المزايا التالية:<sup>(2)</sup>

- تحقق عدالة أكبر للأشخاص حيث يمكن احتساب أعباء المكلف الشخصية.

- تعتبر المبالغ النقدية أسهل في الجباية، وأقل تكلفة من نظيرتها العينية.

- الصفة النقدية تسهل من عملية المراقبة، وحيث ذاك لا يتم التلاعب بحصيلتها.

## \* الضريبة تدفع جبرا:

وصفة الإيجاب هذه ذات صبغة قانونية، بمعنى أن الإيجاب قانوني وليس معنوي يجد مصدره في القانون وليس في إرادة الأفراد والدولة، ويكون الإلزام بدفع الضريبة واقعا على جميع أفراد المكلفين بآدائها متى توافرت فيهم الشروط التي حددها قانون الضريبة، وعليه يساهم كل حسب مقدرته التكليفية، والتمنع من دفعها يعد جريمة تستوجب العقاب، كما أن المبالغ غير المؤداة من المكلفين تعد دينا امتيازيا للدولة؛ يحق لها الحجز على أموال المدين بها وإتباع الأساليب الجبرية لإستدائها.

<sup>1</sup> - Raymond muzellec : **finance publiques**, édition Dalloz, 08 éme édition, 1993 page 42

<sup>2</sup> - محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام: "مبادئ المالية العامة"، ط 01، دار الميسرة، الأردن، 2007، ص 55

\*الضريبة تدفع بصفة نهائية ودون مقابل مباشر، فهذه الخاصية تعني أن قيمة الضريبة الذي يؤدي من المكلف إلى الدولة يخرج من ذمة الشخص ويدخل في ملكية الدولة وخزيتها بصفة نهائية والدولة غير مطالبة أو ملزمة برد هذه المبالغ على الأشخاص الذين قاموا بدفعها<sup>(1)</sup>.

\*الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين، ولأن الأشخاص في المجتمع تختلف قيمة مواردهم المالية وكذا ظروفهم الشخصية ومراكزهم الإجتماعية.

### 3- مبادئ العامة للضريبة:

هناك مجموعة من المبادئ التي يجب على الدولة أخذها بعين الاعتبار عند محاولتها فرض الضريبة تمع، هذه المبادئ تعد بمثابة دستور عام يجب احترامه من أجل أن يتم تحقيق الأهداف على أشخاص المبتغاة من فرض الضريبة، وهناك مبادئ تقليدية وأخرى وأخرى حديثة.

### 3-1- المبادئ التقليدية للضريبة:

هذه المبادئ أول من صاغ أساسها النظري هو الإقتصادي آدم سميث في كتابه " بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم " سنة 1776 وذلك كما ذكرناه سابقا، وتتلخص هذه المبادئ فيما يلي:

### 3-1-1- مبدأ العدالة:

أي أن يكون كل الأشخاص الموجودين في الدولة مساهمين في تمويل النفقات العمومية كل حسب قدرته التكليفية، وهذا ما تأخذ به معظم تشريعات الدول ومنها الجزائر، ووفقا لهذا يتم توزيع العبء الضريبي بين جميع الأشخاص بحيث تكون مساهمة كل شخص وفقا لما يتمتع به من مقدرة مالية.

<sup>1</sup> - عبد الغفور إبراهيم أحمد: "مبادئ الإقتصاد والمالية العامة"، دار زهران، الأردن، 2009، ص238.

### 3-1-2- مبدأ اليقين :

يعني مبدأ اليقين أن تكون الضرائب محددة بصفة واضحة ودقيقة ودون غموض والهدف من كل ذلك أن يكون المكلف على علم بكافة التزاماته الضريبية ومختلف الإجراءات المرتبطة بها، ولكي يكون مبدأ اليقين متحقق في النظم الضريبية فيجب أن تكون التشريعات الضريبية واضحة ولا يكتنفها اللبس والغموض، الأمر الذي يسهل على كافة الأشخاص فهمها دون عناء، ومن جهة أخرى لا بد على الدولة أن تسهر على جعل مختلف القوانين والتشريعات المنظمة للضريبة في متناول جميع المكلفين.

### 3-1-3- مبدأ الملائمة في الدفع :

يقضي هذا المبدأ بوجود تنظيم أحكام التحصيل الضريبي بما يتواءم مع ظروف المكلف، وعليه فلا بد من القيام بتحصيل الضرائب في الوقت الملائم لها، ومما تجدر الإشارة إليه أن مبدأ الملائمة في الدفع قد تستطيع التشريعات الضريبية مراعاته بخصوص الضرائب المباشرة، أما في إطار الضرائب غير المباشرة فذلك يعد صعب التحقيق.

### 3-1-4- مبدأ الاقتصاد في النفقة :

إن القصد من هذا المبدأ هو جعل الأموال المنفقة في سبيل تحصيل الضرائب أقل ما يمكن أن تكون عليه، لأنه ما فائدة صرف الحصيلة الضريبية في سبيل تحصيلها، ويكون هذا المبدأ متوقف على مدى كفاءة الجهاز البشري القائم بالتحصيل الضريبي، فكلما كانت الإدارة الضريبية تتسم بالكفاءة كلما أدى ذلك إلى انخفاض نفقات التحصيل الضريبي ويحدث العكس في حال كون الإدارة الضريبية بعيدة عن الكفاءة.

### 3-2- المبادئ الحديثة للضريبة:

أضاف علماء المالية المحدثون مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها إلى جانب المبادئ التقليدية عند محاولة الدول فرض مختلف الضرائب وتشييعها من خلال اختيار النظام الضريبي الملائم، وتتمثل هذه المبادئ في:

### 3-2-1- مبدأ الإستقرار :

ويقصد بها المبدأ وجود درجة عالية من الثبات في طبيعة الضرائب الموجودة في النظام الضريبي وكذا الإجراءات المرتبطة بها ومواعيد تحصيلها، إي وجود ثبات نسبي وعدم التغير لمجموع الضرائب المكونة للهيكل الضريبي، لأن كثرة التعديلات تؤدي إلى صعوبة فهم الضريبة وكل ما يرتبط بها من طرف أعوان إدارة الضرائب بخصوص عمليات الربط والتحصيل، ونفس الأمر بالنسبة للمكلف الذي يجد صعوبة في التكيف مع هذه التعديلات والتغيرات الخاصة بالضريبة وكل ما يتعلق بالإبقاء بها.

### 3-2-2- مبدأ البساطة :

هذا المبدأ مرتبط بالمبدأ الذي تناولناه أعلاه، فعدم استقرار الضريبة من حيث المعدل والتحصيل وكذا الإجراءات المرتبطة بها يؤدي إلى تعقد فهم الضريبة من طرف المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء، فاستقرار النظام الضريبي يؤدي إلى فهمه من طرف المكلف والإدارة الضريبية ما لم تكن هناك تغييرات كثيرة تصعب من هذا الفهم.

### 3-2-3- مبدأ التنوع :

ويقصد بهذا المبدأ أن يتكون الهيكل الضريبي لأي نظام ضريبي من مزيج من الأنواع الممكنة والمتاحة للضريبة، وذلك بغرض مساهمة كافة أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة. إن وجود مزيج متنوع من الضرائب ضمن الهيكل الضريبي يتيح الوصول إلى أكبر عدد من المكلفين بأداء هذه الضرائب، فمن لم يمسسه مجال إخضاع الضرائب المباشرة سوف يكون ضمن مجال إخضاع الضرائب غير المباشرة، وحتى في ظل النوع الواحد لا بد وأن يحتوي على العديد من الأنواع الفرعية، وهذا ما هو موجود من الناحية العملية في النظم الضريبية، ففي إطار الضرائب المباشرة نجد العديد من الأنواع ونفس الأمر ينطبق على الضرائب غير المباشرة.

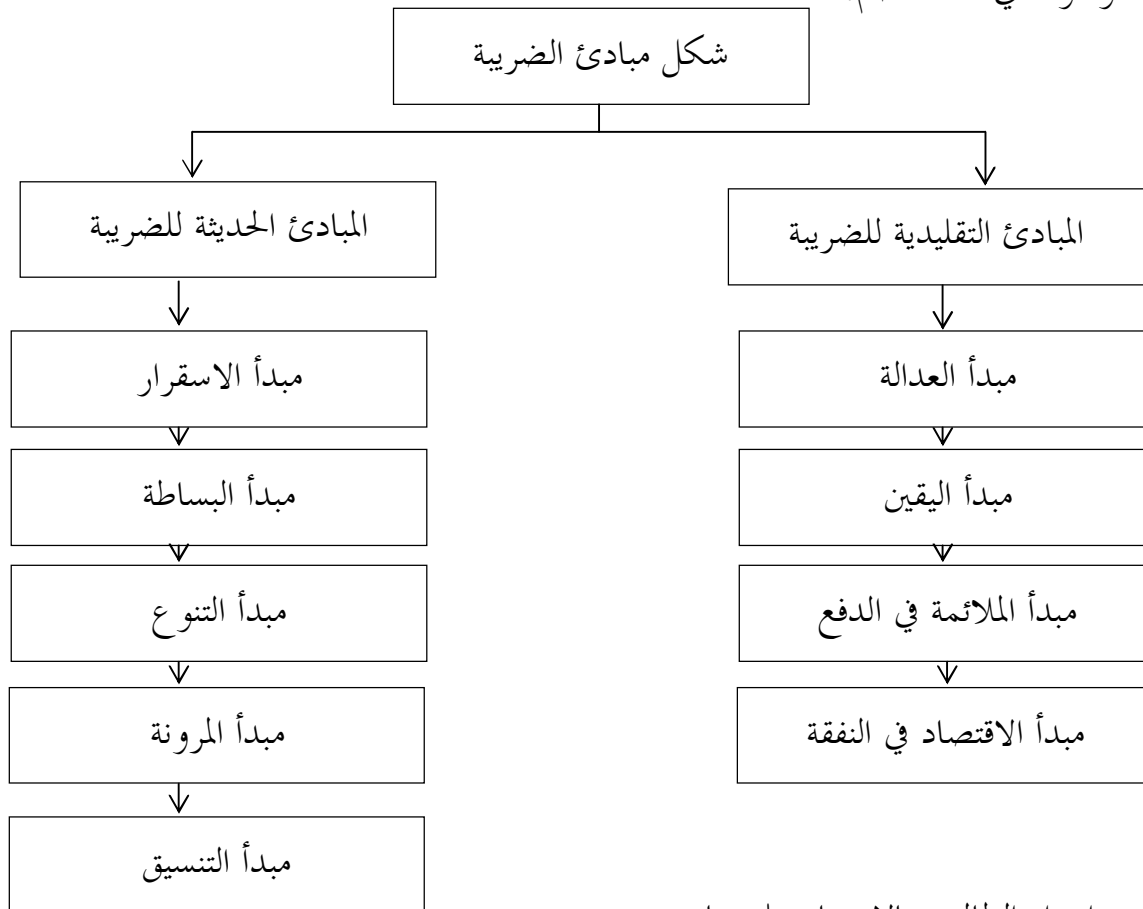
### 3-2-4- مبدأ المرونة :

يعني هذا المبدأ أن تكون الضرائب المكونة للهيكل الضريبي المختار في الدولة أن تستجيب للتغيرات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية السائدة في تلك الدولة، ومن هنا تثار إشكالية جمود

النظام الضريبي من عدمه، فالنظام الضريبي الجامد هو ذلك النظام الذي لا يساير التغيرات التي تحدث سواء في الدولة أو على المستوى الدولي، بينما المرونة تقتضي ضرورة مسايرة الضريبة للتغيرات التي تحدث، ويكون ذلك من خلال إلغاء بعض الضرائب التي لا تتماشى مع تلك التغيرات واستحداث ضرائب أو جبتها حدوث تغيرات محلية ودولية، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال إصلاح النظام الضريبي.

### 3-2-5- مبدأ التنسيق :

ويقصد بالتنسيق في مجال الضريبة ذلك الترابط و الإنسجام الذي يكون بين مختلف الضرائب المكونة للهيكل الضريبي، هذا التنسيق تبرز أهميته عند زيادة أو تخفيض المعدلات الضريبية القائمة أو من خلال فرض ضرائب جديدة واختيار وعائها أو عند تقدير بعض الإعفاءات من الضريبة، فهذا المبدأ يسعى إلى الحفاظ على وحدة الهدف الذي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقه من خلال مجموعة الضرائب الموجودة في هذا النظام.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق.

**المطلب الثاني: تقسيمات الضرائب وأهدافها.**

في هذا المطلب سوف نحاول أن نتطرق إلى التقسيمات العملية للضرائب دون التقسيمات العلمية والنظرية لها والتي يمكن الإشارة إليها عند التطرق إلى الوعاء الضريبي وطرق تحديده خاصة ما تعلق بالتحديد الكيفي الذي يتم بين مختلف الأنواع الممكنة والمتاحة من الضرائب، وسوف نتطرق إلى الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال فرض الضريبة.

**1- تقسيمات الضرائب:**

سوف نتناول أنواع الضرائب بناء على المعيار القائم على طبيعة الضريبة، فوفقا لهذا المعيار يتم تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالضرائب المباشرة هي التي تصيب بشكل مباشر المال أو الدخل وتقطع منه بلا موازية، أما الضرائب غير المباشرة فهي الضرائب التي تصل إلى الدخل أو المال بطريقة غير مباشرة ويكون ذلك أثناء استعماله أو تداوله، وتصنيف الضرائب إلى هذين النوعين يعتمد على المعايير التالية: (1)

**1-1- المعيار القانوني:**

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة المكلف بالإدارة الضريبية، فإذا كانت الإدارة تفرض الضريبة وتحصلها بناء على كشوف وجداول تدون فيها أسماء المكلفين بها ومقدار ما يتم دفعه من ضرائب، وأن المكلف محل اعتبار وتحصل بشكل دوري فهي ضرائب مباشرة، أما إذا كان فرض الضريبة وتحصيلها يتم دون ذلك فهي ضرائب غير مباشرة، فهذه الأخيرة لا تحصل بمقتضى جداول تضعها الإدارة الضريبية، إذ أن دفعها وتحصيلها يتحقق بتحقق الوقائع القانونية المنشأة لها على غرار واقعة الإستهلاك والإنفاق والتداول، كما أنه في هذا النوع من الضريبة فإن الإدارة الضريبية لا تتعرف مقدما على الشخص الذي يقوم بدفعها وعلى هذا فلا يمكن تحصيل هذه الضريبة عن طريق جداول وكشوفات.

<sup>1</sup> - عبد المجيد قدي: "المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 141



## 1-2-المعيار الاقتصادي:

وفق هذا المعيار تعد ضرائب مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو من يتحمل عبئها بصورة نهائية، وتعد ضرائب غير مباشرة إذا كان المكلف بها يستطيع نقل عبئها إلى الغير إلى أن تستقر عند الشخص الأخير الذي يقوم بدفعها، فهذا المعيار يعتمد على مدى راجعية الضريبة وإمكانية نقل عبئها من المكلف القانوني بها إلى شخص آخر يقوم بدفع قيمتها، ونشير إلى أن الضرائب المباشر يكاد تنعدم فيها إمكانية نقل عبئها من طرف المكلف القانوني إلى شخص آخر، بينما الضرائب المباشرة فإنها تتسم بإمكانية نقل عبئها من شخص إلى آخر، ويختلف مقدار نقل العبء الضريبي باختلاف الضريبة وتنوعها، فقد يكون هناك النقل الكلي للعبء الضريبي كما قد يكون هناك نقل جزئي لهذا العبء، ومن الباحثين من يرى أن يكون هناك نقل العبء الضريبي للأمام وقد يأخذ صورة النقل للخلف وذلك حسب طبيعة الضريبة وكذا طبيعة العملية الإنتاجية المفروض عليها الضريبة.

## 1-3-معيار الثبات والاستقرار:

نقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة، فتكون ضريبة مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات و الاستقرار مثل الدخل، وتكون غير مباشرة إذا كانت ناتجة عن تصرفات عرضية متقطعة كالإنفاق والتداول و الإستهلاك. مما تجدر الإشارة إليه أن المقصود بثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة لا يعني بأية حال أن يتم تكرار ودورية هذه المادة بنفس القيمة والمواصفات، بل إن ثباتها واستقرارها متعلق بتجدد هذه المادة ودوريتها على غرار الدخل المتحصل من مزاوله مهنة معينة أو الأرباح الناتجة عن ممارسة نشاط صناعي أو تجاري يتسم بالديمومة.

هذا وإن كلا من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تتميز بخصائص وميزات، وعلى ذلك فإن الدول عند تصميم نظمها الضريبية تقارن ما بين مزايا الصنفين من أجل الإعتماد عليها في تكوين الهيكل الضريبي.

## 2- أهداف الضريبة:

لقد تطورت أهداف الضريبة بتطور مفهومها المصاحب لتطور مفهوم الدولة والدور الذي تلعبه في الحياة الإقتصادية، ففي ظل الفكر القائم على حيادية الضريبة لم تكون هذه الأخيرة إلا أداة في يد الدولة من أجل الحصول على المال اللازم من أجل تمويل الإنفاق العام الذي تقوم به الدولة، حيث ساد هذا الفكر مدة طويلة من الزمن إلى أن حل بالإقتصاد العالمي أزمة الكساد لسنة 1929، وفي ظل هذه الأزمة لم تصبح الضريبة حيادية بل أصبحت لها العديد من الأهداف التي تصبوا إلى تحقيقها بالإضافة إلى الهدف المالي، ففي المجال الاقتصادي أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:

- حماية المنتج الوطني من المنافسة الخارجية، وذلك من خلال فرض ضرائب على المنتجات المستوردة، الأمر الذي يجعل أسعارها تكون مرتفعة مقارنة بالمنتجات المحلية.
- توجيه النشاط الإقتصادي في الإتجاه والقطاعات المرغوب تنميتها وذلك من خلال منح إعفاءات وتخفيضات ضريبية للأنشطة الممارسة في هذه القطاعات، إضافة إلى استخدام سياسة التحفيز الضريبي من أجل توجيه المشاريع الإستثمارية نحو المناطق المراد ترقيتها.
- حماية الإقتصاد الوطني وذلك بجعل الضريبة أداة لهذه الحماية، وفي هذا الإطار نجد أن الدول تفرض ضرائب ورسوم على المنتجات الأجنبية وفي المقابل تقوم بإعفاء المنتجات المحلية من هذه الضرائب.
- زيادة تنافسية المؤسسات الوطنية من خلال تقديم لها الإعفاءات والتخفيضات لكي تكون منتجاتها تنافسية مقارنة مع المنتجات الأجنبية.
- ترقية الصادرات وذلك من خلال إعفاء المنتجات المحلية الموجهة للتصدير، ولا تتوقه هذه الإعفاءات على عدم فرض الرسوم الجمركية عند التصدير بل تتعداها إلى إعفاء مختلف السلع المستوردة والمشتراة محليا والتي تدخل في صناعة المنتجات المصدرة.

هذه أهم الأهداف الاقتصادية التي تصبو الضريبة إلى تحقيقها، إلا أنه ما نود الإشارة إليه أنه هناك أهداف اجتماعية وسياسية وحتى ثقافية وبيئية أصبحت الدول تحققها عن طريق استخدام الضريبة في وقتنا الحاضر ومن بين هذه الأهداف:<sup>(1)</sup>

- الحد من استهلاك بعض السلع التي قد تكون مضرّة بالصحة وذلك بفرض ضرائب مرتفعة عليها من أجل التقليل من استهلاكها نظراً لأنها سلع ذات طابع كمالى أو لأنها سلع مضرّة بالصحة.
- حل بعض المشكلات الاجتماعية عن طريق استخدام الضريبة على غرار استخدام الضريبة لحل مشكلة السكن وذلك من خلال إعفاء الأنشطة المرتبطة بهذا المجال.
- تحقيق التكامل والإندماج الإقليمي في إطار التكتلات وذلك من خلال استخدام الضريبة لكي تكون عاملاً من عوامل التكامل، حيث يتم في هذا الإطار تبني سياسة ضريبية موحدة بين جميع دول التكتل أو الدول التي تتبع نفس النهج السياسي.
- حماية البيئة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على الأنشطة الملوثة للبيئة وذلك بغرض الحد من هذه الأنشطة التي تعتبر مضرّة لفكرة التنمية المستدامة.

<sup>1</sup> - الدكتور قاشي يوسف، "محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية"، جامعة أكلي أولحاج، البويرة، 2015/2014.

## المبحث الثاني: آليات تحصيل الضرائب:

تعتبر مرحلة تحديد الوعاء الضريبي من المراحل المهمة في التنظيم الفني الضريبي، وهي المرحلة التي تقوم على أساسها استقطاع قيمة الضريبة وتحصيلها في ذمة المكلف إلى خزينة الدولة فكلما حدد الوعاء الضريبي بطريقة صحيحة وحيدة كانت القيمة المحصلة من الضرائب كبيرة في ظل فرضه عدم وجود التهرب والغش الضريبي، في هذا المبحث نتناول كيفية تحديد الوعاء الضريبي (ت كمي، ت كمي) وكذلك كيفية تحصيل الضريبة.

## المطلب الأول: تحديد الوعاء الضريبي:

لتحديد الوعاء الضريبي هناك طريقتين يتم الاعتماد عليهما هما التحديد الكيفي والتحديد الكمي وعلى هذا الأساس سوف نتطرق إليهم.

## 1- التحديد الكيفي للوعاء الضريبي:

هذا التحديد يعتمد على المفاضلة بين الأنواع الكثيرة الموجودة من أنواع الضريبة، فتتم ذلك عن طريق:

## 1-1- المفاضلة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

فالمفاضلة لا نعني بها الإعتماد على نوع واحد وإهمال الآخر ولكن نعني بها مدى الأهمية النسبية المعطاة لكل نوع حين بناء الهيكل الضريبي، وهذه المفاضلة تكون بناء على مزايا هذه وعيوب تلك والعكس كذلك والجدول الموالي بين مزايا وعيوب كل نوع.

الجدول رقم (1-1): مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة

المزايا والعيوب	معيار المقارنة
الضرائب المباشرة تتميز بحصيلة ثابتة نسبيا على مدار السنة، أما الضرائب غير المباشرة فهي ذات حصيلة متذبذبة لأنها ناتجة عن تصرفات عرضية متقطعة	مدى ثبات الحصيلة
الضرائب المباشرة أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة خاصة في فترة الإنكماش فتقل الدخول ويقل معها الإستهلاك وينعكس هذا على نقص حصيلة الضرائب غير المباشر.	مرونة الحصيلة "إمكانية زيادتها"
الضرائب المباشرة يلزم لتحصيلها نفقات مالية بينما الضرائب غير المباشرة فلا تحتاج إلى نفقات التحصيل	معيار الإقتصاد في النفقة
الضرائب المباشرة واضحة لأنها مبينة مقدما في كشوفات لدى إدارة الضرائب ويمكن معرفة قيمتها، أما الضرائب غير المباشرة فتتسم بالغموض لأن سعرها متضمن في ثمن السلعة وبالتالي دافعها لا يشعر بها	معيار الوضوح
الضرائب المباشرة تحقق العدالة لأنها ترتبط بمبدأ القدرة على الدفع، بينما الضرائب غير المباشرة تكون بعيدة عن العدالة خاصة إذا فرضت على السلع الضرورية للاستهلاك.	معيار العدالة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على:

محززي محمد عباس، اقتصاديات المالية لعامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2010، ص 177 ص 181. محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام : مبادئ المالية العامة، ط 01 ، دار الميسرة، الأردن، 2007 ، ص61 ص 63.

## 1-2- المفاضلة ما بين الضرائب النسبية والتصاعدية:

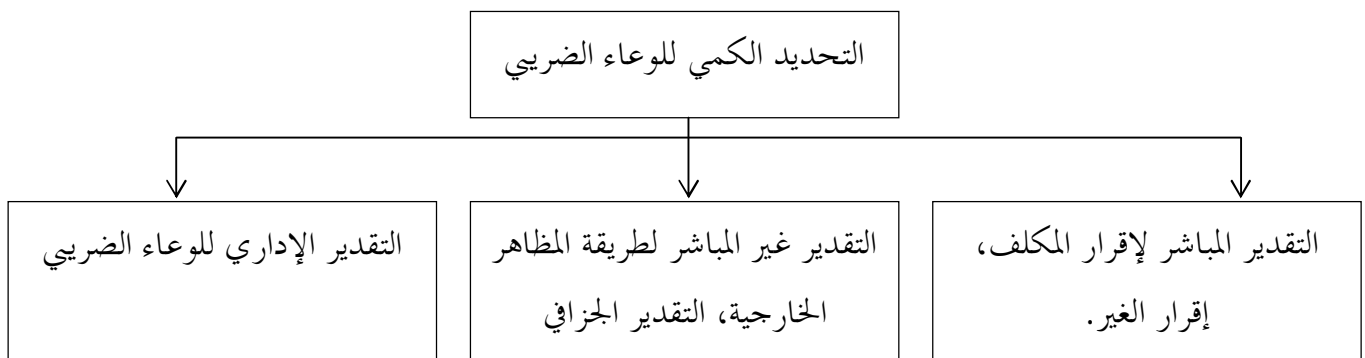
الضريبة النسبية هي تلك الضريبة التي لا يتغير معدلها مهما تغيرت المادة الخاضعة للضريبة وعليه فما يؤخذ على هذه الضريبة هو أنها غير عادلة، حيث أنه رغم اختلاف المقدرة على الدفع بين المكلفين إلا أنهم يدفعون نفس النسبة كما أنها تقلل من الحصيلة الضريبية<sup>(1)</sup>، فلو أن الدولة تفرض ضريبة مختلفة في حال اختلاف المقدرة التكاليفية للأفراد لكان هناك زيادة في الحصيلة الضريبية، وعلى إثر هذه الانتقادات أصبحت الدول تتجه إلى الأخذ بمبدأ تصاعدية الضريبة لكونها يراعى فيها مبادئ العدالة، كما أنها وسيلة لتخفيف التفاوت بين دخول الأفراد، ورفع مستوى الفئات المحرومة<sup>(2)</sup>.

وفي واقع الأمر فإن النظم الضريبية الحديثة أصبحت تمازج ما بين النوعين عند تصميم نظمها الضريبية، لأن ما يؤخذ على الضرائب النسبية هو مزية للضرائب التصاعدية والعكس صحيح.

## 2- التحديد الكمي للوعاء الضريبي:

حسب هذه الطريقة يتم اختيار الأسلوب الأمثل لتحديد قيمة الوعاء الضريبي، وفي هذا المجال عادة ما تتاح أمام الجهات الضريبية الطرق التي يبينها الشكل الموالي لتحديد قيمة الوعاء الضريبي.

### الشكل رقم (1-2): طرق التحديد الكمي للوعاء الضريبي:



المصدر : نوزاد عبد الرحمن الهبيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي: المالية العامة، ط 01 ، دار المناهج، الأردن، 2006 ، ص15.

<sup>1</sup> - عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة: "مقدمة في الإقتصاد العام"، مرجع سبق ذكره، ص 217.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز: "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص 193.

**2-1-1-التقدير المباشر:** أي أن يتم تقدير الوعاء بطريقة مباشرة ويأخذ هذا ال نوع شكلين:

**2-1-1-2-إقرار المكلف:**

أي أن المكلف ذاته هو الذي يقدم تصريحاً عن نشاطه مهما كان نوعه وكذا مختلف الدخول المحققة من هذه الأنشطة إلى السلطات الضريبية التي تقوم بالمراجعة و التحقيق والتدقيق في صحة المعلومات المقدمة و تكون هذه الطريقة فعالة في حال كون المكلفين يملكون مستندات قانونية يتم الرجوع إليها في حالة التحقيق و المراجعة و طالما أن الأشخاص يحاولون التهرب من الضريبة بكل الطرق فهناك طريقة أخرى للتقدير المباشر والتي قد تلجأ إليها الإدارة الضريبية على سبيل الاستئناف أو التحقق من مصداقية تصريحات.

**2-1-2-الإقرار المقدم من الغير:**

يكون التصريح من طرف شخص آخر غير المكلف، هذا الشخص يجب أن تربطه علاقة قانونية بالمكلف، يستطيع من خلال هذه العلاقة موافاة السلطات الضريبية بالمعلومات الكافية عن وعاء المكلف مثل تقديم صاحب العمل إقراراً عن الرواتب و الأجور التي يدفعها للعمال و إقرار المستأجر عن قيمة الإيجار التي يدفعها للمالك. إن استعمال هذه الطريقة قد يؤدي إلى التقليل من التهرب الضريبي طالما أن هذا الشخص مقدم الإقرار ليس لديه أي مصلحة في تقديم معلومات مغلوطة، وتزداد مصداقية هذه الطريقة في حال تقديم تحفييزات من طرف الإدارة الضريبية إلى هؤلاء الأشخاص.

**2-2-التقدير غير المباشر:**

هذا التقدير تقريبي مبني على دلائل وقرائن لا تمتاز بالدقة التامة ويأخذ إحدى الصور التالية:

**2-2-1-التقدير على أساس المظاهر الخارجية:**

أي استنتاج الوعاء الضريبي للمكلف بناء على مظاهر معينة كعدد السيارات المملوكة و حجم و قيمة المساكن المملوكة، نمط المعيشة ومستوى الرفاهية... الخ، أي هذه الطريقة يتم الاستناد

إلى جميع المؤشّرات والمعلومات المتوفّرة عن المكلف، رغم بساطة هذه الطريقة إلا أنّها في كثير من الأحيان لا تكون دقيقة وغير عادلة.

### 2-2-2- التقدير الجزائي:

استنتاج هذه الطريقة تقوم الإدارة بتقدير الوعاء الضريبي بناء على قرائن قد ينص عليها القانون ويحددها وفي هذه الحالة نكون بصدّد حالة التّقدير الجزائي القانوني أو أن تحدّد هذه القرائن بصورة اتّفاقية بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبيّة من جهة أخرى وفي هذه الحالة نكون أمام حالة التّقدير الجزائي الإتفاقي لكنها تعطي نتائج تقريبيّة وغير دقيقة.

### 2-2-3- التقدير الإداري:

في هذه الطريقة يقوم المشرّع بإعطاء كافة الصّلاحيات للإدارة الضريبيّة من أجل اللّجوء إلى كل الأدلّة التي تكشف عن مقدار الوعاء و من هذه الصّلاحيات فحص دفاتر وسجلات المكلف المحاسبية و عادة ما تلجأ الإدارة إلى هذا النوع في حالة امتناع المكلف عن تقديم التّصريح أو أنه قام بالغش والتّديس في تصرّجاته، وعادة لا تتوسع النّظم الضريبيّة في الإعتماد على هذه الطّريقة لأنّها قد تؤدي إلى حديث العديد من المشاكل بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبيّة.

### المطلب الثاني: طرق تحصيل الضريبة

تصبح الضريبة واجبة الدفع بعد أن يتلاءم إبلاغ المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه، ويجب على الإدارة مراعاة الأوقات الأكثر ملاءمة، ويتم تحصيل دين الضريبة وفق طريقتين:

#### 1-التحصيل الودي للضريبة:

وتسمى كذلك الطريقة العادية، ونرى أن هذه الطريقة هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة، بحيث انه في هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة وفق تقنيات أهمها:



**1-1- التوريد المباشر:**

وذلك بأن يقوم المكلف بالضريبة بتوريد قيمتها إلى الجهات الضريبية طواعية ومن تلقاء نفسه، وهذا هو الأصل طالما أن المكلف يقوم بتقديم إقراراته إلى الإدارة الضريبية والتي بناء عليها يتم تحديد قيمة الضريبة، ما لم يكن هناك تدليس وتضليل بخصوص هذه الإقرارات.

**1-2- التوريد عن طريق الأقساط المقدمة:**

في سبيل تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة تلجأ السلطات الضريبية إلى وضع تقنية الأقساط، حيث تتيح أمام المكلف دفع قيمة الضريبة التي سوف تستحق في شكل أقساط قد تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية، حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الآجال المحددة من طرف الإدارة الضريبية، وفي نهاية السنة تجرى عملية المقاصة بين قيمة الأقساط المدفوعة وقيمة الضريبة المستحقة من خلال قسط التسوية.

**1-3- الحجز عند المنبع:**

في هذه الحالة يتم اقتطاع الضريبة عند منبعها، حيث يتم دفع الضريبة من طرف شخص آخر غير المكلف القانوني بها وتطبق هذه الطريقة إذا توافرت العلاقة القانونية (دائنية؛ مديونية) بين المكلف القانوني والممول، مثل أن يقتطع صاحب العمل قيمة الضريبة من مرتبات وأجور عماله وموظفيه، أو أن تقتطع إدارة البنك قيمة الضريبة المستحقة على فوائد أموال زبائنها المودعة في حسابات البنك. إن هذه الطريقة من طرق التحصيل تنعدم فيها فرصة التهرب الضريبي طالما أنه لا مصلحة للممول في التهرب من دفعها، كما أن ذات الطريقة تخفض من نفقات التحصيل والجباية، إلا أنه ما يؤخذ عليها هو أن تولى موظف غير مختص ومن خارج دائرة الإدارة الضريبية حساب قيمة الضريبة واستقطاعها قد يلحق الضرر بالمكلف والخزينة العامة نتيجة نقص الخبر<sup>(1)</sup>.

<sup>1</sup> - سعيد علي محمد العبيدي: "اقتصاديات المالية العامة"، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2004، ص 148.

## 2-التحصيل الجبري:

ويطلق عليه كذلك طريقة غير العادية عند استحالة استيفاء الإدارة الضريبية لدين الضريبة من مال المكلف تلجأ إلى الطريقة الثانية وهي طريقة التحصيل القسري أو الإجباري، وفي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون وفي بعض الأحيان بالإستعانة بالقوة العمومية وليس بإرادة المكلفين، هذه الطريقة لها العديد من الآليات والأنماط وتختلف من دولة إلى أخرى فقد تكون عن طريق الحجز على أموال المدين بالضريبة وبيعها في المزاد العلني من أجل استيفاء دين الضريبة وكل الحقوق العامة، وقد تصل إلى حد الإكراه البدني بالحبس لمدة معينة إذا كانت هناك طرق تدليسية ومخالفات خطيرة للقانون، كما قد تتخذ شكل حرمان المكلف بالضريبة من استخراج بعض الوثائق الإدارية وممارسة بعض الأنشطة التجارية، كما نشير إلى أن قيمة الضريبة المستحقة تعد دينا امتيازيا يجب استيفاءه من أموال المدين بها عند انتقال الملكية منه إلى أشخاص آخرين (حالة التركة مثلا).

### المبحث الثالث: الغش والتهرب الضريبي:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من اهم انشغالات المشرع حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتعدد وجوده، إن ظاهرة التهرب الضريبي قديمة بحيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسه، كما أنها ظاهرة عالمية إذ نجدها في جميع دول العالم مع اختلاف مستوياتها، فمنذ نهاية السبعينات إزدادت أهمية الظاهرة التهرب الضريبي بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي وزيادة العجز الميزاني.

### المطلب الأول: التهرب الضريبي

سوق نتطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي في هذا المطلب عن طريق مفهوم شامل وآليات مكافحة هذه الظاهرة.

### 1- مفهوم التهرب الضريبي:

تعددت التعاريف حول مفهوم التهرب الضريبي وأبرزها نذكر:

التهرب الضريبي هو مجموعة من الطرق التي يستخدمها المكلف بالضريبة من أجل التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة دونما خرقه للتشريعات الجبائية حيث يعرفه a.magairaz على أن التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضرائب في حدود القانون<sup>(1)</sup>.

التهرب الضريبي هو المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً متبعاً في ذلك طرق احتيالية وأساليب مخالفة للقانون أو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة لمرتبة عليه سواء من خلال تقديم البيانات مضللة للدوائر أو استخدام وسائل أخرى للإفلات من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي<sup>(2)</sup>.

التهرب الضريبي هو التخلص من المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً باتباع طرق وأساليب احتيالية مخالفة للقانون وبمن أن يتم التهرب من الضريبة قبل

<sup>1</sup> - ونادي رشيد، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، الجزائر، 2002، ص 33.

<sup>2</sup> - ياسر صالح الفريعات، "المخاسبة في علم الضرائب"، دار المناهج، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 25.

تقديرها باستعمال المكلف بعض الوسائل الاحتمالية بحيث لا يترتب على لمكلف أي التزام قانوني أو بعد تقدير الضريبة وذلك بالامتناع عن دفعها للخزينة العامة<sup>(1)</sup>.

يقصد بالتهرب الضريبي أن تفرض على تصرف معين كالبيع أو الشراء لكن للمكلف بالضريبة رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقيق الواقعة أو المنشأة لها في التهرب الضريبي يعني التخلص من عبئ الضريبة كلياً أو جزئياً وفي مخالفة أو انتهاك القانون حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار حرية في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلي لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه<sup>(2)</sup>.  
ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي:

التهرب الضريبي يعني محاولة المكلف الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه إما كلياً أو جزئياً وقد تكون قانونياً ذلك لاستفادة من ثغرات القانون الجبائي، قد تكون مخالفة له.

## 2-أسباب التهرب الضريبي:

ورغم أن السبب الظاهر للتهرب هو رغبة الممول في التخلص من عبئ الضريبة وعدم التنازل عنها للدولة، ووجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لانتشار هذه الظاهرة لذلك يعتبر التهرب نتيجة توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف وطبيعة النظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة وعليه يمكن تقييم العوامل التي تساعد على التهرب إلى<sup>(3)</sup>:

-الأسباب التشريعية.

-الأسباب الاقتصادية.

-الأسباب السياسية.

<sup>1</sup> - جهاد سعيد حضاونة، "علم المالية العامة"، والشترع الضريبي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2011، ص 224.

<sup>2</sup> - محرزى محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2010، ص 265.

<sup>3</sup> - بخليفة حنان وبن زينب حنان، "التهرب الضريبي وأثره على السياسة المالية في الجزائر"، (مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية والتجارية وع التسيير، تخصص مالية، جامعة ابن خلدون تيارت)، دفعة 2012، ص 21.

-الأسباب الإدارية.

## 2-1- الأسباب التشريعية:

للتشريع الضريبي قوانين هي:

-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

-قانون الرسم على رقم الأعمال.

-قانون الجمارك.

-قانون التسجيل والطابع.

تخضع هذه الأخيرة لتعديلات سنوية من طرف قوانين مالية ينتج عنها غالبا آثار سلبية تساهم

في تكوين عيوب التشريع الضريبي التي تفتح ثغرات عميقة للمكلفين بالضريبة يمكنهم من التهرب.

## 2-1-1- تعقد تشريعات الضرائب:

ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحتويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سعر

الضريبة، كل هذه التعقيدات تخلف مشاكل للإدارة المالية وتزيد من احتمال التهرب ولو أن الباحث

على هذا التعقيد قد يكون في كثير من الأحيان تحقيق العدالة وإرضاء الممولين.

## 2-1-2- المغالاة في تعدد الضرائب:

إن تعدد الضرائب يؤدي إلى زيادة تكلفة تحصيل الضريبة بالنسبة لممول، كما يترك ثغرات

عديدة يمكن التسلسل من خلالها إلى التهرب من الضريبة والثابت انه كلما ارتفع سعر الضريبة وزاد

عبئها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.

كذلك قد يكون التقلت في أسعار الضرائب مدعاة إلى التهرب أيضا وأهمها الرسم على القيمة

المضافة TVA الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل

الإجمالي، الرسم على الموارد البترولية، الضريبة على لاجور والمرتبات، حقوق التسجيل، رسوم

الاستهلاك والرسوم الاستهلاكية والرسوم الداخلية للاستهلاك وغيرها كثيرة تنقل كاهل الممول.

**2-1-3- تزايد العبء الضريبي:**

قيام الدولة باستخدام استحداثات جيدة كزيادة الأسعار وفرض ضرائب جديدة أو زيادة فيها تعود بالفائدة عليها لكنها تثقل كاهل الممول من الجهة وتسهل عملية التهرب من جهة أخرى لأصحاب المهن الحرة والتجار وبالتالي زيادة العبء الضريبي على الفقراء والأشخاص العاديين وكمصال على ذلك فرض ضريبة المبيعات على اسلع الاستهلاكية مما يجعل الفئات هي التي تتحمل العبء وليس التاجر (أي البائع)، أو أصحاب الأملاك أي الطبقة الفنية لأنها لا تحتاج هذه السلع بالقدر الذي تحتاجه الطبقات الفقيرة أو عند فرض ضرائب على الطبقات الفنية لبناء مستشفى فهي لن تدفعها لأنها لا تهمها، وبذلك يتضح أن أساس فرض الضرائب أساس خاطئ ونجد في كثير من الأحيان ان الضرائب على الدخل الفردي تزيد بزيادته.

**2-2- الأسباب الاقتصادية:**

تؤثر الظروف الاقتصادية على الممول بشكل خاص وعلى التهرب الضريبي عامة فإذا ما وضعنا جانبا الاعتبارات الأخرى نجد أن ميل الممول على نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وكلما ساء مركزه المالي والعكس بالعكس كذلك يزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترة الرخاء، وكلما كانت الظروف المادية للممول يسيرة فإن تقبل الضريبة يكون أسهل وكلما كان اتقان الدولة العام رشيد كلما حق عبئها عليه لأنه يشعر أنه يحصل على مقابل عما يؤديه للدولة.

**2-3- الأسباب السياسية:**

من المعروف أن العبء تتعلمه مختلف الطبقات الاجتماعية والتي تفرضه عليها بالقانون الطبقات الحاكمة غير خاضعة لذلك، مثل العهد الاقطاعي أين كان يفرض ضرائب بقوة لا قدرة للممول عليها، كما نجد أن سياسة الإنفاق العام تلعب دورا أساسيا في هذا الخصوص فكلما أحسن الحاكم استخدام الأموال العامة كلما قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة وكذلك يشير بعض الكتاب إلى استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اجتماعية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي

تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة للمقاومة وفي هذا الصدد يمكن حصر هذه الأسباب التالية:

\* عدم استقراء الأوضاع السياسية وحدثت الثغرات المستمرة في المواد الخاص بالتشريعات الفرنسية.

\* ضعف ثقة الأشخاص في السلطة المعنية، الأمر الذي دفعهم إلى الإهمال وعدم الاكتراث بالقوانين واستعمال شتى طرق وأساليب التهرب.

\* استغلال المناصب الحساسة داخل السلطة بقصد المصلحة الخاصة.

## 2-4- الأسباب الإدارية:

الإدارة الضريبية هي الأداة الرئيسية التي يتم بها تسير النظام الضريبي وكفاءة ونزاهة الإدارة الضريبية هي أهم حلقة في عملية تحصيل الضرائب وجمعها دفن أن يكون هناك غش وتحايل من أجل عدم دفعها، حيث أن ضعف حلقة في النظام الضريبي الجزائري هي الإدارة الضريبية والتي هي دون المعايير الدولية في هذا المجال.

وترجع عدم الكفاءة في الإدارة للضريبة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية وضعف الوسائل والإمكانات المادية، ضعف الأجور في الوظيف العمومي وقلن المعاهد المختصة في تكوين الإطارات الضريبية بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة أخرى أخطر من الكفاءة ويتعلق المر بالجانب الخلفي للموظفين خاصة فيما يتعلق بالرشوة التي تدرج ضمن الفساد الضريبي.

فهذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية ولكنها أيضا نتيجة غياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين والمرتشين وأيضا التنظيم الاجتماعي والسياسي، وتعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في أوساط المصالح الضريبية عامة ومصلحة المراقبة والتحقيق خاصة هي نتيجة انعدام المحفزات المادية للموظفين وضعف مستواهم الخلفي<sup>(1)</sup>، وهناك مشاكل أخرى خاصة بالإدارة الضريبية.

<sup>1</sup> - ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، الجزائر، دار هومة سنة، 2003، ص 159.

**3- آثار التهرب الضريبي:**

للتهرب الضريبي نتيجة واحدة وهي التخلص الكلي أو الجزئي من العبء الضريبي، مما يخلف أثارا سواء على المستوى الاقتصادي أو المالي أو الاجتماعي سوف نتطرق إلى بعض الآثار فيما يلي:

**3-1- الآثار المالية للتهرب الضريبي:**

للتهرب الضريبي آثار مالية في خسارة مالية للخزينة العمومية والتي يمكن أن تتمثل في الفرق بين النتائج المتوقعة والمحقة في الميزانية العامة للدولة زيادة على ذلك التهرب يساهم في انخفاض قيمة العملة الوطنية وذلك نتيجة لعملي اكتناز الأموال المتهرب منها والغير المصرح بها والتي تبقى متداولة على مستوى السوق النقدية، كما يترتب عن التهرب عدم قيام الدولة بإنفاق العام على أكمل وجه وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسي.

**3-2- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:**

يؤدي التهرب الضريبي في أغلبية الدول إلى الإضرار بالخزينة حيث أنه يتسبب في فوات مبالغ ضخمة على الخزينة العمومية، حيث أن الجزائر تعاني كذلك من هذه الظاهرة ويتجلى ذلك في كثير من المناطق التي تشد عجز الجماعات المحلية عن إنجاز المشاريع الاستثمارية أو حتى تطوير البنية التحتية لهذه المناطق وخاصة المناطق التي تبدو فيها الاقتصاد الخفي والتهرب من الضرائب، تنعكس هذه التصرفات على التطور الحضري لهذه المناطق حيث يترتب على نقص الموارد المالية لتمويل الخزينة العامة للدولة عجز هذه الأخيرة على إنجاز المشاريع العمومية المسطوة في كل من الميدان الاقتصادي أو الاجتماعي أو الثقافي وغيرها من متطلبات الحيلة الحضرية العصرية.

**3-3- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:**

يترتب على التهرب الضريبي أن يكون التوزيع الفعلي للضرائب مختلفا عن التوزيع القانوني حيث يحدث التهرب الضريبي إخلالا كبيرا بفكرة العدالة الاجتماعية في توزيع الضرائب إذ أن العبء الكبر يقع على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة خاصة وأنه غالبا ما يتم التهرب من الضرائب من طرف كبار الأغنياء الذين يستطيعون الاعتماد على خبراء ماليين ومحاسبين يمكنهم من



التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة، ولتعويض هذه الفجوة في الإيرادات الجبائية تقوم الدولة برفع معدلات الضريبة ومن ثم فإن من يتعمل هذه الزيادة هم المكلفون الصغار ذوي لدخول المتوسط والحريصون على أداء واجباتهم الضريبية، أما كبار الأغنياء الذين يتهربون من الضرائب فيستمر في إنماء ثرواتهم عن طريق التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>.

### 3-4- الأثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فاعلية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد عن التكافل الاجتماعي كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية، والاجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة<sup>(2)</sup>.

بناءً على كل ما سبق فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني ولا تسمح للدول بتنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية ونظراً للآثار التي تترتب على هذه الظاهرة فإن مختلف التشريعات تعمل على مكافحة التهرب بين الوسائل المتاحة.

### المطلب الثاني: الغش الضريبي وآليات مكافحته

مع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت الغش الضريبي التي أصبحت تعدد اقتصاديات الدول المختلفة وذلك بتحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك مختلف الطرق والأساليب.

### 1- مفهوم الغش الضريبي:

نظراً لتعدد التعريف جعل من الصعب إعطاء الغش الجبائي تعريفاً جامعاً:

<sup>1</sup> - سماعيل عيسى، "إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر" (مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالي وبنوك جامعة سعد دحلب، غير منشورة) البلدة، الجزائر، 2004، ص 56.

<sup>2</sup> - تومي كريمة بوسموة نصيرة، "مناهج قياس التهرب الضريبي" (مذكرة ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية، المركز الجامعي فارس، غير منشورة) المدينة، الجزائر، 2006، ص 103.

- الغش الضريبي هو اعتداء على القانون ويفترض مخالفة مباشرة وإرادة المكلف بالضريبة للقواعد الضريبية عن طريق استخدام أساليب غير مشروعة فالانتهاك لا بد أن يكون إرادي ومعتمد<sup>(1)</sup>.

يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج الإطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير شرعية فالغش الضريبي بهذا لا يعني أن يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية والثغرات القانونية والفقر الذي يكتسي نصوص<sup>(2)</sup>.

الغش الضريبي يعرفه ANDREE BARILARI بأنه الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضريبة المستحقة، ونماذجه متنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات<sup>(3)</sup>.

من خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص التعاريف التالي:

- الغش الضريبي هو التخلص من الضريبة بشكل غير مشروع ويتضمن مخالفة للقانون قد تقع عند تحديد الوعاء الضريبي كأن يقدم تصريح لدخله يتضمن غشا مخفيا للعناصر الخاضعة للضريبة.

## 2- مظاهر الغش الضريبي:

هناك عدة مظاهر للغش الضريبي وعلى العموم فإن هذه المظاهر لا حصر لها وذلك أن القائمين بها دائما يتغنون في الكشف عن أساليب الجديدة ومن بين هذه المظاهر نجد:

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه وفي هذه الحالة يكون التهرب كليا.

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، "نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي" (أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير فرع النقود المالية، جامعة الجزائر، غير منشورة) الجزائر، 2005، ص 79.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 266.

<sup>3</sup> - نوى نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية، نقود، جامعة الجزائر، غير منشورة ( الجزائر، 2004، ص 03).

-إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.

-تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة من تفرض عليه الضريبة أقل مما يجب كأن يذكر تصريحه داخلا أقل من دخله الحقيقي وبذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.

-المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها وبالتالي تحقيق الضريبة المستحقة<sup>(1)</sup>.

-الإهمال عمدا لاكتتاب التصريح الضريبي في الآجال المحددة.

-الإداري لجزء من رقم الأعمال أو الربح المحقق الخاضع للضريبة.

-وضع عراقيل بأساليب أخرى أمام التحصيل الضريبي.

-البيع والشراء دون فواتير.

-تقديم فواتير تتعلق بعمليات وهمية.

-محاولة الحصول على تعويضات غير مبررة من الدولة.

-الرفع من قيمة المخزونات.

-تكوين احتياطات وهمية.

-التلاعب بحسابات الميزانية.

### 3-أثار الغش الضريبي:

يؤدي الغش الضريبي إلى إحداث مجموعة من الأثار أهمها:

-النقص في موارد الدولة والحد من قدرتها على القيام بواجباتها وتغطية النفقات فلقد قام

الاقتصادي ALEX CORBAM من جامعة اكسفورد 2005 باستخدام نموذج اقتصادي لتقدير

مبلغ الاجمالي للايرادات الضريبية الضائعة نتيجة توظيف الأصول الشخصية في المعدلات الضريبية

<sup>1</sup> - ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 151.

وتحويلات أرباح المؤسسات نحو الخارج، فتوصل إلى أي أن الدول النامية تفقد سنويا 50 مليار دولار من الإيرادات نتيجة اللجوء إلى معدلات الضريبة وتحويلات أرباح المؤسسات، يضاف إلى ذلك فقدها عوائد الضريبة تقدر بـ 285 مليار دولار نتيجة التهرب الضريبي المحلي وهو ما يساوي في المجمل 335 مليار دولار.

-الدفع بالخصم العامة إلى البحث عن مصادر أخرى لضمان القدرة على القيام بواجباتها المتزايدة للإنفاق وهو ما يلاحظ على البنية الإيرادات الضريبية في بعض البلدان النامية ذات الميل المرتفع نحو عدم الالتزام الضريبي فيلاحظ فيها ارتفاع حصية الضرائب غير المباشرة بوتائر سريعة مقارنة بـ الضرائب الحقيقية من القطاع الخاص.

اختلال العدالة الضريبية والاجتماعية بحيث هناك بعض الممولين التزامهم الضريبية والبعض الآخر لا يدفع مما يضعف الترابط الاجتماعي من جهة ويعمق ذلك ضعف قدرة الدولة على الإنفاق على بعض الجوانب الاجتماعية مثل الصحة، التعليم، والخدمات الاجتماعية، مما يترك أثر سلبي على التنمية البشرية وبهذا نلاحظ تأخر مكانة الدول ذات الميل نحو للتهرب الضريبي خاصة النامية منها ضمن مؤشرات التنمية البشرية.

انتشار الفساد في المجتمع خاصة في ظل انخفاض العقوبات الردعية مما يدفع بالملتزمين إلى محاولة الاقتداء بالمتهربين حتى يكون سواء.

لا يمكن الحديث عن التنمية الاجتماعية في ظل انتشار ظاهرة الغش الضريبي فهذه الأخيرة تسبب مشاكل كثيرة لأفراد المجتمع منها البطالة والفقر نظرا لتوقف تمويل المشاريع، وهذا المر يرجع إلى انعدام الوعي الجبائي، ومنطق التضامن الاجتماعي بين المواطنين.

## خلاصة:

في ظل ما تناوله في هذا الفصل نجد أن للضريبة مفهومين الأول تقليدي والثاني حديث وهما مختلفان على بعضهما البعض، وهذا الاختلاف ناتج عن التغيرات التي حدثت في مفهوم الدولة وكذلك التغيرات المرتبطة بالأنظمة الاقتصادية والسياسية وحتى الاجتماعية، وكذلك اتسام الضريبة بالتعقيد نتيجة لتطور الأنظمة الاقتصادية وكثرتها وهذا ما يجعلها تتسم بخصائص مختلفة ومبادئ منها ما هو تقليدي والأخرى حديث إضافة علماء المالية الحديثون، كما أن عملية تحديد الضرائب من طرف الدولة لا تتسم بالسهولة المطلقة بل لا بد على الدول المزاج بين التمديد الكيفي والتحديد الكمي لتحديد هذا الوعاء ولا ينبغي الاعتماد على تحديد واحد وفي مجال التحصيل وجدنا أن هناك طريقتين للتحصيل الضريبي الأولى وهي الأصل والتي تقوم بموجبها المكلف بالضريبة بتوريد حصيلتها إلى الخزينة العمومية للدولة أما الثانية من الاستثناء والتي بموجبها يتم تحصيل الضريبة بالقوة من ذمة المكلف متى ظهرت بوادر منه تؤشر لعدم الدفع، وبتحديد آليات فرض الضريبة وتوسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب والغش الضريبي اللذان أصبحا يهددان اقتصاديات الدول المختلف، وذلك بتحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك مختلف الطرف والأساليب، هذا ما عجل بالرقابة الجبائية على هذين الظاهرتين.

# الفصل الثاني

النظام الضريبي الجزائري

تمهيد:

في هذا الفصل سوف نحاول أن نتطرق غلى أهم جوانب النظام الضريبي والتي لها علاقة بالتزاع الضريبي الذي يثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، حيث نتطرق إلى أهم مكونات النظام الضريبي من خلال التطرق غلى التشريع الضريبي و هيكل الإدارة الضريبية ناهيك عن المجتمع الضريبي . كما نتطرق في ذات السياق إلى أهم أنظمة فرض الضريبة وإلى مختلف الإلتزامات التصريحية التي يتوجب على المكلف القيام بها فهذه لإلتزامات هي جوهر إيفاء المكلف بالدين الضريبي، فإذا كانت التصريحات صحيحة وفي وقتها القانوني لا يثار في العادة أي إشكال بين المكلف والإدارة، أما إذا لم يحترم المكلف هذه الإجراءات فهنا تثار مسألة الفرض التلقائي للضريبة من طرف الإدارة، ومن جهة أخرى فمادام أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي فهنا يظهر حق الإدارة الضريبية في القيام بالرقابة الجبائية من اجل اكتشاف الإنحرافات والأخطاء في تصريحات المكلف.

**المبحث الأول: محددات النظام الضريبي في الجزائر**

**المبحث الثاني: تصريحات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري**

**المبحث الثالث: دلالات المنازعات الجبائية**

### المبحث الأول: محددات النظام الضريبي في الجزائر

إن الضريبة كما تطرقنا إلى مفاهيمها في الفصل الأول لا تعمل في فراغ، بل إن تنظيمها يتم في إطار نظام ضريبي يختار ويصمم بناء على اعتبارات كل دولة، فالنظام الضريبي يقوم على دعائم ومكونات وأنظمة تفرض بها هذه الضريبة سوف نتطرق إليهم في هذا المبحث.

### المطلب الأول: مكونات النظام الضريبي في الجزائر

تتمثل هذه المكونات كما جاء في مقدمة المبحث أعلاه في التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية المجتمع الضريبي، وهذا ما سوف نتناوله في الفروع الموالية.

### 1- التشريع الضريبي

تعتبر القوانين والتشريعات من بين الصلاحيات السيادية للدولة والتي تطورت مع تطور الزمن هذا التطور أدى إلى ظهور قوانين وتشريعات متخصصة تنظم ظاهرة بعينها ولها مجال محدد ومنها القانون الجبائي الذي يحمل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة والمتعلقة بالوعاء والتصفية والتحصيل الجبائي، ضف إلى ذلك المنازعات الجبائية بين المكلفين والإدارة الضريبية، ويعد القانون الجبائي فرع من فروع القانون العام، هذا الأخير هو مجموعة القواعد التي تنظم العلاقة بين الهيئات العامة ببعضها البعض، والهيئات العامة والأفراد، إذ أن القانون الجبائي ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب من جهة {جهة إدارية عمومية} وممولى الضرائب من جهة أخرى، حيث يتحدد تطبيقه بمكان وزمان معين. ويرجع هذا التحديد إلى مبدأ سيادة الدولة على إقليمها<sup>(1)</sup>.

أما عن مصادر القانون الضريبي فهي تختلف في التركيب والترتيب من دولة إلى أخرى وعادة ما تشمل وبالتطبيق على حالة الجزائر يمكن ذكر أهم المصادر والتي تتمثل في:

<sup>1</sup> -سوزي عدلى ناشد: "ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 41.



### 1-التشريع الأساسي أو الدستور:

يعد الدستور الركيزة الأساسية لمختلف مصادر التشريع التي تدنوه مرتبة وعلى ذلك فلا يجوز لهذه الأخيرة أن تتضمن قواعد قانونية مخالفة لما هو موجود في الدستور، وفي الإطار الضريبي نجد الدّول تضمن دساتيرها بنود تنص على جباية الضرائب وكذا توزيع العبء الضريبي بين جميع الأفراد. إنّ الدستور الجزائري كغيره من دساتير الدّول الأخرى يفرض الواجب الضريبي على كل أفراد المجتمع، كما يقرّر المساواة بين المواطنين في تحمل العبء الضريبي، ويقرّر أنه لا ضريبة ولا رسم إلا بموجب القانون؛ وبالتالي فالهيئة العامة هي المكلفة بفرض الضريبة، كما أنه ينظم نطاق سريان القانون من حيث الزمان والمكان، وهذا ما يستشف من المادة 64 من الدستور الجزائري بنصها على " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، ولا يجوز فرض أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه<sup>(1)</sup>.

### 1-2-التشريع العادي (القانون)

ويسمى كذلك القانون العادي، كما يطلق عليها لفظ التّقنين أو القانون أو المدونة، وهو ما يصدر عادة عن السّلطة التشريعية الموجودة في البلاد (البرلمان)، وتصدر السّلطة التشريعية العديد من القوانين منها ما ينظم العلاقات بين الأفراد فيما بينهم، ويطلق عليه تسمية القانون الخاص، ومنها ما ينظم العلاقة بين الأفراد من جهة و الهيآت العامة (الدولة) من جهة أخرى وهو ما يطلق عليه القانون العام، إذا القانون الذي يصدر لتنظيم العلاقة بين الأفراد والدولة بصفتها صاحبة سلطة وسيادة يعتبر قانون عام، ومن بين أنواعه القانون الضريبي الذي يتضمّن مجال فرض الضريبة وتنظيمها وعلاقة المكلف بها مع الإدارة الضريبية بصفتها إحدى هيآت الدولة، كما قد يصدر من السّلطة التشريعية جملة من القوانين والتي لا تكون موضوعية في فحواها بل تحمل قواعد قانونية إجرائية تبيّن طرق ووسائل القيام بفعل أو الإمتناع عنه، وقد يشرّع القانون الضريبي في قانون واحد، كما قد يتفرع إلى

<sup>1</sup>-دستور الجزائر لسنة : 1996 المادة 64 منه، ج ر رقم 76 المؤرخة في 08 ديسمبر 1996 .

العديد من القوانين كما هو الحال بالنسبة إلى الجزائر. إن التشريع العادي في الجزائر يصدر من البرلمان تأسيساً لما جاء في المادة 122 فقرة 13، 14 من الدستور الجزائري التي تنص على أن من صلاحيات البرلمان ال تشريع في مجال إحداث الضرائب والجبایات والرّسوم المختلفة وتحديد أساسها ونسبها وكذا النظام الجمركي.

### 1-3- التشريع الإستثنائي:

هو ذلك التشريع الصّ ادر في الظروف غير العادية كحالات الطوارئ والحالات الإستثنائية، بحيث يجوز لرئيس الجمهورية في ظل هذه الظروف اتّخاذ كل ال تدابير التي من شأنها استيعاب الوضع وكذا مختلف الإجراءات التي تستوجب المحافظة على استقلال الأمة والمؤسسات الدستورية للبلاد<sup>(1)</sup>.

### 1-4- التشريعات التفويضية

ويكون ذلك في حالة شغور البرلمان أو بين دورتيه، إذ يجوز لرئيس الجمهورية التشريع بأوامر تعرض على أول دورة مقبلة للبرلمان، فحسب المادة 124 من الدستور الجزائري نجد أنها تعطي الحق لرئيس الجمهورية لإصدار أوامر لها نفس أهمية القانون العادي وهذا في ظل انتهاء دورة البرلمان وعدم افتتاح الدورة المقبلة، شريطة أن تعرض هذه الأوامر على البرلمان وتحوز موافقته<sup>(2)</sup>، كما يمكن لرئيس الجمهورية التشريع في المجالات التي يمنحها له الدستور.

### 1-5- التشريع الفرعي

يقصد بالتشريع الفرعي مجموع القواعد القانونية التي تصدر من السلطة التنفيذية بمختلف مستوياتها (رئيس الجمهورية، الوزير الأول، الوزراء)، والتشريع الفرعي لا يختلف عن التشريع العادي أو التفويضي لأنه يحمل قواعد قانونية عامة ومجردة وملزمة لجميع الأشخاص المخاطبين

<sup>1</sup>-دستور 1996 مادة 124.

<sup>2</sup>- دستور 1996 مادة 124.

الذين ينطبق عليهم موضوع التشريع الفرعي، وقد يّخذ التشريع الفرعي في المجال الضريبي إحدى الشّكلين، فإما أن يكون عبارة عن لوائح تنظيمية، أو أن يكون عبارة عن لوائح تنفيذية.

وبصفة عامة يتفرّع القانون الضريبي في الجزائر إلى العديد من القوانين سواء كانت تدخل ضمن نطاق التشريع العادي أو التفويضي أو الفرعي ومختلف هذه القوانين يمكن إجمالها فيما يلي:

**قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:** ينظم هذا القانون كل ما يتعلق بالضرائب المباشرة التالية:

\* الضريبة على الدخل الإجمالي.

\* الضريبة على أرباح الشركات.

\* الرسم على النشاط المهني.

\* الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية.

\* رسم التطهير.

\* الضريبة على الأملاك.

\* الضريبة الجزافية الوحيدة.

يحتوي هذا القانون على 408 مادة تنظم كافة الجوانب المتعلقة بالضرائب المذكورة أعلاه، من مجال التطبيق والإعفاءات والتخفيضات ونسب ومعدلات الضريبة وتواريخ التصريح بالمداخيل والعقوبات المفروضة على المكلفين المتأخرين في أداء الضريبة المفروضة عليهم.

**قانون الرسوم على رقم الأعمال**

يتضمن هذا القانون الرسم على القيمة المضافة مبيّنا مجال تطبيقها ومعدلاتها وكذا كل عمليات الحسم الخاصة بها، وكيفيات التصريح والدفع ومختلف العقوبات المرتبطة بها وذلك في 178 مادة.

**قانون الضرائب غير المباشرة:**

ينظم هذا القانون كافة الأحكام المتعلقة بالضريبة غير المباشرة ومجال تطبيقها ومعدلاتها ومن هذه الضرائب نذكر ما يلي: (رسوم المشروبات والمشروبات الكحولية، رسوم الضمان والتعبير على

مصنوعات الذهب والفضة والبلاطين، المنتجات البترولية، الضريبة على البارود والديناميت والمتفجرات، الرسم الصحي على اللحوم).

### قانون التسجيل:

ويشمل على تنظيم الحقوق الجبائية الواجب دفعها عند نقل الملكية أو مختلف الحقوق العينية ومعدلاتها ونسب تطبيقها، وهو يحتوي على 373 مادة.

قانون الطابع: هذا القانون ينظم الحقوق المتعلقة بـ:

\* الحقوق الخاصة بالوثائق الإدارية (بطاقة التعريف، جواز السفر، الأحكام القضائية..)

\* الحقوق الخاصة بالورقة المدموغة (الاتفاقيات والعقود....)

\* قسيمات السيارات.

### قانون الإجراءات الجبائية:

أنشأ هذا القانون في سنة 2002 بموجب قانون المالية لنفس السنة، يتناول هذا القانون في

مواده 179 ما يلي:

\* إجراءات وطرق تحديد الأساس الخاضع للضريبة.

\* المراقبة الجبائية وإجراءاتها.

\* الإجراءات الخاصة بالمنازعات الجبائية.

\* إجراءات التحصيل الضريبي.

\* إضافة إلى مجموعة من القوانين ذات الصلة بالمجال الضريبي، كالقوانين المنظمة للإدارة

الضريبية، قانون الجمارك.... الخ، وكذلك مختلف التعليمات الصادرة من وزارة المالية والمديرية العامة للضريبة.

### 1-6- الإثفاقيات الجبائية:

هناك نوع ثاني من مصادر التشريع الضريبي والذي يمكن اعتباره من المصادر الخارجية، إذا اعتبرنا المصادر السّ الفة ال ذكر مصادر داخلية، هذا المصدر يتمل في الإثفاقيات الجبائية، هذه الأخيرة ازدادت أهميتها ودورها نتيجة ظهور العلاقات الإقتصادية و زيادة الإرتباط والتبادل بين الدول، وتعتبر الإثفاقيات الجبائية معاهدات دولية يكون موضوعها جبائي بحت. هذه الإثفاقيات تختلف درجة ترتيبها من دولة إلى أخرى، ففي الجزائر ترتب الإثفاقيات المبرمة والمصادق عليها من رئيس الجمهورية في مرتبة أسمى من القانون<sup>(1)</sup>.

### 2- الإدارة الضريبية

تعد الإدارة الضريبية الوسيط بين المكون الأول من مكونات النظام الضريبي والمكون الأخير الذي سوف نتطرق له في الفرع الموالم (المجتمع الموالم)، فهي التي تقوم وتسهر على تطبيق التشريع الضريبي على أشخاص المجتمع الضريبي، وبالرجوع إلى حالة الجزائر نجد أن الإدارة الضريبية لها العديد من الهيآت، فهي تتكون من مصالح مركزية ومصالح خارجية.

### 2-1- المصالح المركزية للإدارة الضريبية:

يعد وزير المالية أعلى هرم هذه الهيآت بما له من صلاحيات يكفلها له القانون في المجال الضريبي<sup>(2)</sup>، وثاني هذه الجهات المركزية المنظمة للإدارة الضريبية في الجزائر هي المديرية العامة للضرائب والتي يكفل لها القانون العديد من الصلاحيات الواسعة في المجال الضريبي بكل ما يشتمل عليه من وظائف، هذه الأخيرة ومن اجل أداء مهامها في المجال الضريبي على أحسن وجه فإنها تتفرع إلى العديد من المديريات وهذه الأخيرة تتفرع بدورها إلى عدة مديريات فرعية، والمديريات الفرعية للإدارة الضريبية تتمثل في:

\* مديرية التشريع والتنظيم الجبائي

<sup>1</sup>-دستور الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 132 منه.

<sup>2</sup>-أنظر المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 فيفري 1995 والمتضمن صلاحيات الوزير المالية المادة 03 منه

\* مديرية المنازعات.

\* مديرية العمليات الجبائية والتحصيل

\* مديرية الأبحاث والتدقيق

\* مديرية الإعلام والوثائق الجبائية

\* مديرية الإعلام الآلي والتنظيم.

\* مديرية العلاقات العامة.

\* مديرية إدارة الوسائل.

2-2-المصالح الخارجية: تتكون المصالح الخارجية من:

2-2-1-المديريات الجهوية للضرائب: لها العديد من المهام المنوط بها<sup>(1)</sup>، تضمن هذه المديريات

تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.

- تسهر على تنفيذ وتطبيق البرامج والتعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.

- كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب.

- تتولى تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه ومراقبته.

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته.

- تعد بصفة دورية حصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.

- تقدم الاقتراحات لتكييف التشريع الجبائي.

- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.

- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.

- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي.

<sup>1</sup>-أنظر المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة السابعة منه.

-توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

### 2-2-2- مديرية كبريات المؤسسات:

تختص هذه المديرية بإدارة الشؤون الجبائية للشركات ذات رقم الأعمال الكبير (أكبر من 100 مليون دج) خاصة ما تعلق بالشركات البترولية، الشركات الأجنبية، البنوك، لها العديد من الصلاحيات يمكن تقسيمها إلى:

في مجال الوعاء: تتمثل صلاحيتها فيما يلي:

\* تمسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.

\* تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفذ عمليات التسجيل

والطابع وتعاينها وتصادق عليها.

\* تقوم بمراقبة الملفات حسب كل وثيقة.

\* تتكفل بملفات تعويض قروض الرسوم.

في مجال التحصيل: مهامها تتمثل فيما يلي:

\* تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والآتاوى.

\* تراقب حساب التسيير مراقبة مسببة وتصفيه.

\* تمون بالطوابع وتمسك محاسبتها.

في مجال الرقابة:

تتمثل مهامها في هذا المجال في البحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها واستغلا لها وتراقب

التصريحات؛ تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقيم النتائج.

في مجال المنازعات:

تدرس التظلمات وتعالجها؛ تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛ تعالج طلبات التخفيض الإداري.

في مجال تسيير الوسائل:

في هذا المجال فإنها تعد الإجراءات المتعلقة بالإتمادات والتصفية والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها، كما تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

في مجال الاستقبال والإعلام:

تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛ تنشر المعلومات والآراء تجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية؛ تتعاون وتنسق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام.

2-2-3- المصالح الجهوية للبحث والمراجعات:

تعمل هذه المصالح على تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعة، كما تعد الإحصائيات المتعلقة بها وتضمن سير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي، فضلا عن تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتعمل على التقييم الدوري لها، ناهيك عن تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكافة السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية، كما تقوم في إطار صلاحياتها بتطبيق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع المجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر<sup>(1)</sup>.

<sup>1</sup>-أنظر المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، المرجع سبق ذكره، المادة 10 منه.



### 2-2-4- المديريات الولائية للضرائب:

تندرج المصالح الجبائية الولائية في إطار تنظيمي يسمى المديرية الولائية للضرائب والذي ينقسم بدوره إلى مصالح داخلية والمتمثلة في المديريات الفرعية وأخرى خارجية وهي مصالح الوعاء ومصالح التحصيل.

2-2-4-1- المديريات الفرعية: تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمس (05) مديريات فرعية هي:

المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

المديرية الفرعية للتحصيل.

المديرية الفرعية للمتراعات.

المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

المديرية الفرعية للوسائل.

### 2-2-4-2- مصالح الوعاء (المفتشيات) :

إن الهيئة المسؤولة عن الوعاء " فرض الضريبة " تسمى بالمفتشية وهي تضم أربعة ( 04 ) مصالح: مصلحة التدخل، مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين، مصلحة جباية الشركات والمهنة الحرة، ومصلحة جباية العقارات وكل ما يتعلق بعملية التنازل عن العقار) البيع ، الهبة الوراثة.... إلخ).

### 2-2-4-3- مصالح التحصيل (القباضات) :

إن الهيئة المسؤولة عن التحصيل تسمى قباضة الضرائب، وهي هيئة قاعدية مهمتها الرئيسية تحصيل الضريبة وتضم ثلاثة (3) أقسام هي:

قسم شبك التحصيل، قسم المحاسبة، وقسم المتابعة، وهناك قباضات أخرى تهتم بالتحصيل

وهي قباضات التسيير بالنسبة للبلديات و المستشفيات، فبالإضافة إلى التسيير المالي للبلديات

والمستشفيات تقوم بتحصيل الرسم التطهيري والعقاري اللذان يعودان بدرجة أولى إلى إيرادات ميزانية البلدية.

## 2-2-5- مراكز الضرائب: تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية: (1)

\* للمؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي أو النظام المبسط) قبل أن يلغى هذا النظام في سنة 2014 لفرض الضريبة والممارسون للعمليات الموجبة للخضوع للنظام الحقيقي لفرض الضريبة. الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات.

\* المكلفون بالضريبة الممارسون للمهن الحرة.

وتختص مراكز الضرائب في مجال تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم التالية:

\* الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية المستحقة على المؤسسات

الفردية؛

\* الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية المستحقة على المهن الحرة؛

\* الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على شركات الأموال الخاضعة للقانون العام أو

شركات الأشخاص وكذا شركات المساهمة التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات؛

\* الرسم على القيمة المضافة والرسم الداخلي على الإستهلاك، رسم المرور على الكحول،

والرسم على النشاط المهني، إضافة إلى حقوق الطابع؛

\* الإقتطاعات من المصدر المستحقة على المرتبات والأجور وكذا تلك المستحقة على توزيع

أرباح الأسهم على الشركاء.

## 3- المجتمع الضريبي:

يقصد بالمجتمع الضريبي في المجال الضريبي كل ما يتخذ كأساس لتحديد قيمة الضريبة، أي

مجموع المداخل المحققة من طرف الأشخاص سواء كان وا أشخاصا طبيعيين أو أشخاصا معنويين

محققون لأرباح و مداخل توجب فرض الضريبة، وتحديد الشخص المكلف بالضرائب المختلفة له

أهمية بالغة، إذ هذا الأخير هو من يقوم بعملية التصريح بالوجود ( إذا كان شخصا طبيعيا يكون هو

<sup>1</sup>-مراكز الضرائب، "مجال الصلاحيات، الأشخاص والضرائب المعينين"، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والاتصال 2014، ص03.

المكلف بالتصريح، وإذا كان شخصا معنويا فيجب القيام بالتصريح من طرف المدير أو ممثل هذا الكيان القانوني (كما أن هذا الشخص تقوم مسؤوليته أمام الجهات الضريبية في مجال الإلتزامات وكذا دفع قيمة الضرائب المفروضة عليه. إن عملية حصر المجتمع الضريبي تعد من الصعوبة بما كان وعلى هذا فيمكن القول أنه يدخل في خانة المجتمع الضريبي كل شخصا سواء كان طبيعيا أو معنويا تتوفر فيه شروط التكليف الضريبي.

### المطلب الثاني: أنظمة فرض الضريبة في التشريع الجزائري

شهد النظام الضريبي إصلاحا في بداية التسعينات من القرن الماضي، وشمل هذا الإصلاح الضرائب المفروضة وكذا إجراءات الفرض الضريبي ناهيك عن أنظمة الفرض الضريبي، ورغم كون أن النظام الضريبي نظام تصريحي أي أنه يعتمد على التصريحات التي يقدمها المكلف إلى الإدارة الضريبية، إلا أننا في الواقع نجد العديد من أنظمة فرض الضريبة، والتي تتنوع بين النظام الحقيقي والنظام المبسط، نظام التصريح المراقب، النظام الجزائي، هذه الأنظمة هي ما سوف نحاول تناولها في هذا المطلب من خلال ما يلي:

#### 01-النظام الحقيقي:

يعتبر نظام الربح الحقيقي من أهم أنظمة فرض الضريبة انطلاقا من المبادئ المحاسبية التي تبرز أهمية المحاسبة الضريبية في ذلك على اعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي<sup>(1)</sup> ويخضع لنظام الربح الحقيقي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي حسب رقم الأعمال المحقق متى تجاوز رقم الأعمال هذا ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 دج) بالنسبة لصنف الأرباح الصناعية والتجارية؛ ويتحدد رقم الأعمال الواجب اعتماده لفرض هذا النظام من رقم الأعمال من دون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم، أو رقم الأعمال مع حساب الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لغير

<sup>1</sup> - وهي بوعلام: "النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة" - حالة الجزائر-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/ 2012، ص80.

الخاضعين له، لكن بموجب قانون المالية لسنة 2015 يخضع لهذا النظام متى تجاوز رقم الأعمال المحقق 30 مليون دج حتى بالنسبة للمهن الحرة، كما يخضع لهذا النظام وجوبا مهما كان قيمة رقم الأعمال بخصوص تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات<sup>(1)</sup> إضافة إلى ذلك فيخضع للنظام الحقيقي وجوبا لتحديد قيمة الرسم على القيمة المضافة فيما يخص الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات وكذا الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة لما يتجاوز رقم الأعمال 30 مليون دج<sup>(2)</sup>. يتعين على الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة أن يكتبوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر المؤسسة أو الإقامة الرئيسية المهنية تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، كما أن الأشخاص التابعون لهذا النظام عليهم الإلتزام بما يلي:

\* اكتاب التصريح الخاص بالدخل الخاضع للضريبة على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة، وإذا انتهى هذا التاريخ بيوم عطلة يمدد الأجل إلى أول يوم عمل فعلي.

\* في حالة تسجيل عجز يجب التصريح بمبلغ هذا العجز وفق الشروط الخاصة بالتصريح برقم الأعمال، أي 30 أبريل كآخر أجل.

ما يمكن الإشارة إليه أن القوة القاهرة تقطع الآجال الخاصة بالتصريح برقم الأعمال أو العجز المسجل وهذا حسب ما جاء في المادة 151 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يمكن تمديد الآجال بناء على قرار من المدير العام للضرائب بشرط أن لا تتجاوز مدة التمديد 03 أشهر.

<sup>1</sup> - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015، المادة 148 منه.

<sup>2</sup> - الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2015، ص 46.

## 02- النظام المبسط ونظام التصريح المراقب

### 2-1- النظام المبسط لفرض الضريبة

تم استحداث هذا النظام بموجب قانون المالية لسنة 2007 ، و يخضع لهذا النظام الأشخاص المحققون لمداخيل صناعية أو تجارية وغير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دج (10.000.000 دج)<sup>(1)</sup> ثم ما لبث المشرع الجزائري من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2011 أن قام بتعديل المبلغ الأقصى والأدنى المحدد للخضوع للنظام المبسط، فأصبح يخضع لهذا النظام الأشخاص المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة بمعنى من يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ، ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج) ويقل عن ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 دج)<sup>(2)</sup> ومما تجدر الإشارة إليه أن استحداث هذا النظام جاء تماشيا مع بدايات تطبيق المخطط المحاسبي المالي (SCF) وكذا مع معايير المحاسبة الدولية . ويلزم المكلفون الخاضعون لهذا النظام بمسك الوثائق التالية:

\* ميزانية ملخصة؛

\* حسابا مبسطا للنتيجة الجبائية يتبين من خلالها قيمة الربح الجبائي وكذا كافة المصاريف والأعباء؛

\* جدول الإهلاكات؛

\* جدول كشف المؤونات؛

\* جدول تغيرات المخزون.

يخضع للنظام المبسط إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 30 مليون دج المداخيل المتأتية من

الأنشطة التالية:

<sup>1</sup> - القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، المادة 03 منه.

<sup>2</sup> - القانون رقم 11-11 المؤرخ في جويلية 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 المادة الثانية منه المعدلة لأحكام المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- عمليات البيع بالجملة؛
- عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون
- الخاضعون للضريبة والذين يقومون بعمليات التصدير؛
- الفرازون وتجار الأملاك وكذا منظمو العروض وألعاب التسلية بكل أنواعها.

## 2-2- نظام التصريح المراقب:

يتم تطبيق هذا النظام على مختلف المهن الحرة التي تعتمد على الطابع الفكري والقدرات الذهنية والمعارف العلمية الشخصية، وإجمالاً يمكن القول أن هذا النظام يطبق على كل دخل متأتي من مهنة حرة تتميز بالخصائص التالية:<sup>(1)</sup>

\* **الطابع الفكري** : وذلك من خلال اعتماد ممارس هذه المهنة على العمل الفكري التصوري مثل المحامي الذي يستعمل في مرافعاته ومختلف خدماته المقدمة لموكليه على معارفه ومعلوماته المكتسبة عن مختلف القوانين والنظم التشريعية.

\* **أن تكون مهنة مستقلة** : ويظهر أصل هذه الخاصية بتسمية هذه المهن "بالحرة" هذه أن صاحب هذه المهنة يمارس نشاطه بكل حرية، إذ لا يكون مرتبط بأي عقد يجعله تابع لطرف آخر.

\* **أن تكون بمساهمة شخصية** : إضافة إلى الخاصيتين السابقتين لا يمكن اعتبار المهنة مهنة حرة إلا إذا كان صاحبها يمارسها بصفة شخصية ودون الإستعانة بشخص آخر.

إذا توفرت هذه الخصائص الثلاثة في مهنة ما ممارسة من طرف شخص معين يمكن اعتبارها مهنة حرة وتخضع لنظام التصريح المراقب لتحديد الضريبة. وتصنف المهن الحرة إلى أربعة أصناف هي:

<sup>1</sup> - الدليل التطبيقي للمهن الحرة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2014، ص 06.

**صنف المهن الطبية:** هذا الصنف يركز النشاط فيه على تقديم العلاجات الطبية ويشمل الجراحون، الأطباء والقابلات، أطباء الأسنان، البيطرة بشرط أن يكونوا يمارسون هذه المهن لحسابهم الخاص وليس لحساب مؤسسات استشفائية.

**صنف المهن القضائية:** هذا الصنف يضم مختلف المهن المرتبطة بالجهاز القضائي على غرار المحامين، المترجمين.

**صنف الوظائف والدواوين:** ويضم هذا الصنف الوظائف التي تتعلق أنشطتها وخدماتها بتحرير العقود الرسمية وتنفيذ قرارات العدالة على شاكلة المحضرين القضائيين، الموثقين، محافضي البيع بالمزايدة.

**صنف التقنيين:** هذا الصنف يشمل الأشخاص الذين تكتسي المهن الممارسة من طرفهم طابعا تقنيا مثل المحاسبين المعتمدين وخبراء المحاسبة، المهندسين المعماريين، الأعوان التجاريين، وكلاء التأمين.... الخ.

### 03- نظام الضريبة الجرافية

أول استحداث لهذا النظام كان سنة 2007. بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 حيث جاءت هذه الضريبة لتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة للمكلفين الخاضعين بها<sup>(1)</sup>.

لقد بينت المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007 والمتضمنة إنشاء المادة 282 مكرر 01 ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة الخاضعون لهذا النظام من أنظمة فرض الضريبة والذين يتمثلون في:

<sup>1</sup> - القانون رقم 06-12 المؤرخ في ديسمبر 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007 المادة 02 منه.

\*الأشخاص الطبيعيون الذين تمثل تجارتهم الرئيسية بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار جزائري (3.000.000 دج) بما في ذلك الحرفيين الممارسون لنشاط حرفي فني.

الأشخاص الطبيعيون الممارسون لأنشطة تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية يستثنى من هذا النظام مهما كان رقم الأعمال العمليات التالية<sup>(1)</sup>.

\*عمليات البيع بالجملة والعمليات التي يقوم.

\*عمليات إيجار العتاد والسلع الإستهلاكية ماعدا الحالات التي تكتسي فيها طابعا ثانويا أو ملحقا بالنسبة لمؤسسة صناعية وتجارية.

\*عمليات التجارة المتعددة وكذلك التي تقوم بها المساحات الكبرى.

\*العمليات المتعلقة ببيع الأدوية والمنتجات الصيدلانية.

\*موزعو محطات الوقود و كذا المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.

\*الأشخاص الذين يقومون بالبيع لمؤسسات مستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على

القيمة المضافة.

<sup>1</sup> - القانون رقم 06-12 مؤرخ في ديسمبر 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007 مرجع سبق ذكره المادة 02 منه.



## المبحث الثاني: التصريحات الجبائية في نظام الضريبي الجزائري

على العموم يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أن المكلف هو من يقوم بالتصريح بمدخله وبالتالي بحسب الضريبة الواجب عليه دفعها— وما على إدارة الضرائب سوى مراقبة ومتابعة هذه التصريحات.

## المطلب الأول: مفهوم التصريحات الجبائية:

هي عبارة عن وثيقة يستلمها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه... إلخ ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد الضريبة المناسب للمكلف.

حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات أو الهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسة والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها<sup>(1)</sup>.

وللمفتش الحق في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين وله ان يطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطالب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة ، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطالب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

وعندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكفل الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا، حيث يجب ان يتبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2010، ص

ضرورة للحصول على التوضيحات أو التبريرات فتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما.

ويمكن للمفتش أن يصحح التصريجات، لكنه عليه قبل ذلك طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل المكلف بالضريبة التصحيح المقرر للقيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقة أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما، وفي حالة عدم الرد في غضون هذا الأجل يعد بمثابة قبول ضمني.

### المطلب الثاني: أنواع التصريجات الجبائية والمكلفين الملزمين باكتابها

هناك مجموعة من التصريجات الجبائية، والتي يلزم المكلفين بالاكتتاب والتصريح فيما كل فيما يعنيه ويخصه، محترمين بذلك مواعيد وتواريخ تسليمها للهيئة الجبائية المكلفة قانونا وفيما يلي نستعرض جملة التصريجات والمكلفين المعنيين بها.

#### 1- التصريح بالوجود

ويخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد والذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)<sup>\*</sup>، أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS)<sup>\*</sup> يتن اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما من بدء النشاط حيث يتم التريح به لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتضمن المعلومات التالية<sup>(1)</sup>.

- الاسم واللقب.

- العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين خارج الجزائر بالنسبة للأجانب.

\* - impot sur le revenu global

\* - impot sur les beneficiés des sociétés

<sup>1</sup> - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة" وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، الجزائر، 2009، ص 75-76.

## 2- التصريح الشهري:

يجب تعدد الضرائب والرسوم والمكلفين الخاضعين لتعدد التصريحات الشهرية.

### 2-1- مفهوم التصريح الشهري:

هم يترشح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا عن طريق الاقتطاع (الرسم على النشاط المهني - التسبيقات على الحساب - الضريبة على أرباح الشركة الضريبة على الدخل الإجمالي، الأرباح غير التجارية، الرسم الداخلي على الاستهلاك، لرسم على القيمة المضافة) ويتم إيداع التصريح الشهري في العشرين (20) يوما من كل شهر.

### 2-2- المكلفين المعنيين بهذا التصريح والهيئة الجبائية التي يودع فيها.

المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي.

المؤسسات التابعة للنظام الجزائي.

الإدارات العمومية.

ويتم إيداع التصريح الشهري لدى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة.

### 3- التصريح الفصلي (الثلاثي)

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تسريحتهم فيها يخص الضريبة على الدخل الاجمالي/ أجور الرسم على النشاط وكذا الرسم على القيمة المضافة، خلال العشرين (20) يوما الأولي للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم خلاله دفع الأجر أو تحقيق رفا الأعمال فيه<sup>(1)</sup>.

### 4- التصريح السنوي بالمداخيل والأرباح: هذا النوع من التصريحات يميز بين ثلاثة من التصريحات

السنوية، الأول يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي وبالتالي يتعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة، أما النوع الثالث فيتعلق بالضريبة على أرباح الشركات كما يلي:<sup>(2)</sup>

<sup>1</sup> - المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المرجع سبق ذكره، ص 77.

<sup>2</sup> - دليل المكلف بالضريبة، المرجع السابق ذكره، ص: 77-81.

#### 4-1- بالنسبة للضريبة على الدخل

وتتضمن التصريح الإجمالي بالمداحيل، التصريح الإجمالي (نظام مبسط = والتصريحات المهنية الخاصة كما يلي:

#### 4-1-1- التصريح الإجمالي بالمداحيل:

يتميز هذا النوع من التصريحات بتنظيم وشروط خاصة كما يلي:

#### المكلفين المعنيين بهذا التصريح:

يجب اكتاب التصريح الإجمالي بالمداحيل من قبل:

الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الممارسون لنشاط صناعي أو تجاري أو غير تجاري أو فلاح.

\* الأشخاص الطبيعيين المحققون لمداحيل من تأجير العقارات المبنية وغير المبنية بما فيها الأراضي الفلاحية.

\* الأشخاص المحققون لمداحيل من رؤوس الأموال المنقولة.

\* الجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجنبية أو غير أجنبية زيادة على أجرهم الرئيسية، باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية.

#### \* المعلومات التي يتضمنها التصريح والوثائق المرفقة به:

- تقديم كل المعلومات الضرورية بخصوص وصيغة المكلف وكذا تلك المتعلقة بالأعياد العائلية.

- ذكر مختلف العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

- قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلفة.

- جدول الأعباء الواجب خصمها من الدخل الإجمالي.

- أجل ومكان إيداع التصريح.

يجب اكتابة التصريح الإجمالي وجوبا قبل أول أفريل من كل سنة، ويرسل إلى مفتشية الضرائب التي تتبع لها مكان تواجد المواطن الجبائي للمكلف.

#### 4-1-2- التصريح الإجمالي بالأرباح (نظام مبسط=

المعنيين بهذا التصريح المكلفين بالضريبة غير الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج) ويجب أكتابة تصريح بأرباح السنة المالية المنصرمة الخاضعة للضريبة قبل أول أفريل من كل سنة، يرسل إلى مفتشية الضرائب التي تتبع لها مكان تواجد المواطن الجبائي.

#### 4-1-3- التصريحات المهنية الخاصة:

إضافة إلى تصريح الإجمالي بالمداخيل يتعين على المكلفين اكتابة تصريحات خاصة هي:

الجدول رقم (1-2) التصريحات المهنية الخاصة

مكان ايداع التصريحات	آخر أجل لايداع التصريحات	المطبوعة	نظام فرض الضريبة	فئة المداخيل
مفتشية الضرائب التي تتبع لها مكان ممارسة النشاط، وفي حالة تعدد الاستغلالات، المفتشية التي تتبع لها مقر الشركة أو مقر المؤسسة الرئيسي.	قبل أول أفريل من كل سنة	سلسلة ج 11	النظام الحقيقي والمبسط	أرباح صناعية وتجارية
مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط أو مقر المؤسسة الرئيسي.	قبل أول أفريل من كل سنة	سلسلة ج 13	التصريح المراقب	أرباح غير تجارية
مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان الاستغلال.	قبل أول أفريل من كل سنة	سلسلة ج 15	جزافي	مداخيل فلاحية
مفتشية الضرائب التي يتبع لها المواطن الجبائي للمستفيد.	قبل أول أفريل من كل سنة	-	-	مداخيل رؤوس الاموال المنقولة
مفتشية الضرائب التي يتبع بها مسكن رب العمل أو مقر المؤسسة أو المكتب الذي قام بعملية الدفع مديرية المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لها مهما كان محل دفع المداخيل الخاضعين للضريبة.	قبل أول أفريل من كل سنة يكتب من طرف المستخدم أو المدين	سلسلة ج 29	-	رواتب وأجور

المصدر: المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المرجع سبق ذكره، ص 80

#### 4-2- بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة:

يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة باكتتاب وإرسال تصريح خاص تحدد نموذجه الإدارة الجبائية إلى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد النشاط وذلك قبل أول فيفري من كل سنة، علاوة على ذلك يتعين عليهم مسك وتقديم عند كل طلب من الإدارة الجبائية.

4-2-1- دفتر مرقم وموقع من طرف المصالح الجبائية يتضمن بالنسبة لكل سنة تفاصيل مشترياتهم مدعمة بفواتير وبكل الوثائق التبريرية .

4-2-2- دفتر مرقم وموقع يتضمن تفاصيل مبيعاتهم.

#### 4-3- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركة

شروط هذا النوع من التصريحات تتمثل فيما يلي:

#### 4-3-1- آجال ومكان هذا التصريح:

يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على الشركات اكتتاب تصريح يتضمن مبلغ أرباح المؤسسة الخاضعة لضريبة والمتعلقة بالنسبة المالية السابقة.

كما يجب تقديم هذا التصريح قبل أبريل من كل سنة في أجل أقصى إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد مقر الشركة أو مقر المؤسسة الرئيسية.

#### 4-3-2- الوثائق الواجب ارفاقها بالتصريح

يجب إرفاق هذا التصريح بالميزانية الجبائية إضافة إلى:

- كشف المدفوعات الخاصة بالرسوم على النشاط المهني.

- كشف مفصل على التسيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

#### 5- التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى

يمكن تلخيص شروط المنظمة لهذا النوع من التصريحات في الجدول التالي: <sup>(1)</sup>

<sup>1</sup> - نفس المرجع السابق، ص 82.

الجدول رقم 2-2) التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى

نوع الضرائب ورسوم	أقصى أجل لإيداع التصريح	مكان ايداع التصريح
الضريبة على الدخل الاجمالي/ الأرباح الصناعية والتجارية: النظام الحقيقي. -الضريبة على الدخل الإجمالي الأرباح غير التجارية: نظام التصريح المراقب	قبل أول أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي ينبع لها مكان فرض الضريبة.
الرسم العقابي	في أجل شهرين من الانجاز النهائي للبناءات الجديدة وكذا التغيرات أو التحويلات التي أدخلت على شكل أو تخصيص الملكية المبنية أو غير المبنية	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد الملكية.

المصدر: المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المرجع سبق ذكره، ص 82.

**6-الصرىحات بالعمولات أو المكافآت عن الوساطة أو الانقاصات أو الاتعاب**

هذا التصريح متعلق بالملكفين الذين يدفعون في إطار نشاطهم الصناعي أو التجاري او غير التجاري، لأشخاص آخريين ليسوا من مستخدميهم، عمولات عن الوساطة أو انقاصات أو اتعاب أو أتاوى مقابل العناصر التالية.

\*براءات.

\*رخص.

\*علامات الصنع.



\*مصاريف المساعدة التقنية والمقر غيرها من المكافآت المختلفة، حيث يجب أن يتضمن هذا التصريح البيانات التالية.

-أسماء ألقاب واسم الشركة وكذا عناوين المستفيدين.

-قيمة المبالغ المحصلة من طرف كل مستفيد.

### 7-التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة

هذا النوع من التصريحات يميز بين أنواع الضرائب التالية: (1)

7-1-بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي: يتم التمييز بين الحالات التالية:

#### 7-1-1-التنازل أو التوقف:

في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي للمؤسسة أو التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو استغلال مستثمرة فلاحية اكتتاب.

-تصريح إجمالي بمداحيل التنازل أو التوقف.

-تصريح خاص بالمداحيل الفئوية.

ويجب اكتتاب التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح الخاص في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف.

#### 7-1-2-الوفاة:

في حالة المكلف بالضريبة يجب أن يكون المداحيل الخاضعة للضريبة موضوع

-تصريح إجمالي.

-تصريح خاص.

حيث يجب اكتتاب التصريح الإجمالي والتصريح الخاص من طرف ذوي حقوق المتوفي، ويجب

إيداع التصريحات المضار إليها في أجل ستة (06) أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.

<sup>1</sup> - نفس المرجع السابق، ص 82-83

### 7-2- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إيداع تصريحات خاصة بالتنازل أو التوقف نشاط المؤسسة لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مقر الشركة أو المؤسسة الرئيسية وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

### 7-3- بالنسبة للرسم على النشاط المهني:

في حالة التنازل أو التوقف المؤسسة جزئيا أو كليا يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي/ فئة الأرباح الصناعية والتجارية إيداع التصريح الخاص بالرسم على النشاط المهني لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان الضريبة، وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

### 7-4- بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة:

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بإيداع التصريح بالتوقف لدى مفتش للضرائب الذي يتبعونه وهذا في أجل عشرة (10) أيام.

في الأخير نشير إلى أنه يتوجب على المكلفين بالضريبة عند إعدادهم وتقديمهم لتصريحاتهم المعنيين بها، مراعاة الشروط التنظيمية التالية<sup>(1)</sup>.

- يتوجب على المكلفين لحرص على تقديم تصريحات جديدة ودقيقة وكاملة دون إخفاء لمعلومات أو القيام بأعمال غش.

- يجب تقديم معلومات كاملة ودقيقة ضمن الأشكال والأجال المحددة قانونا، لأن كل تصريح يمكن أن يكون محل تحقيق.

<sup>1</sup> - المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، "ميثاق المكلف بالضريبة" 2010 الجزائر، ص ص 29-30.

- 
- يجب إفادة الإدارة الجبائية بكل المعلومات اللازمة لحساب الضريبة، مع تبيان بوضوح وبترقم دقيق للعناصر اللازمة لفرض الضريبة.
  - يجب الإجابة بتراة وبكيفية صحيحة وكاملة على طلبات المعلومات الواردة من الغدارة في أقرب وقت ممكن.
  - يجب التصريح بالأخطاء التي يتم اكتشافها من قبل المكلف عن قرض الضريبة.
  - يجب المطالبة فقط بالتخفيضات والاسترجاعات والقروض الضريبية المتعلقة بالمبالغ التي للمكلف الحق في استرجاعها.
  - يجب على المكلفين شرح بدقة وفي كل الظروف جميع الوقائع والأعمال التي لها تأثير على وضعيتهم الجبائية.

### المبحث الثالث: الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري

تمثل الرقابة الجبائية أهم الإجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي كما أنها تكتسي أهمية بالغة كون أن النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحا أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالتصريح بمدخيله من تلقاء نفسه.

لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات لازمة لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة بالنظر للأخطاء المرتكبة في إعدادها سواء من حسن أو سوء نية بغية التخلص من دفع الضريبة.

#### المطلب الأول: ماهية المراقبة الجبائية

الرقابة الجبائية صيغتها العامة ومفهومها الخاص كباقي النظم المتعارف عليها فهي تعتبر أداة فعالة في المحافظة على حقوق الخزينة.

#### 1- مفهوم الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصدر تمويل الخزينة العمومية، إلا أنها تتميز عن باقي أشكال الرقابة لذا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية.

ومن أهم التعاريف المقترحة للرقابة يقول **laurent claud** أنها الوسيلة التي يمكن الإدارة الجبائية من التحقق بان المكلف ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الخطاء الملاحظة<sup>(1)</sup>.

كما عرفها الدكتور عبد المنعم فوزي على أنها: فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات المكلفين بالضريبة والخاضعين لها سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدفن بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات

<sup>1</sup> - claud laurent ; « **le control fiscal la vérification personnelle**, bayausaine, paris, France, 1995, p132.

بل عليه أن يقوم بمقارنة ما هو مصرح به، والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى تطابق الموجود بينهما وكذا النظر في الوضعية المالية للمكلف "فالرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>..

## 2- أهداف الرقابة الجبائية:

يمكن تلخيص اهداف الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي في النقاط التالية:

**الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والحرص على سلامتها من خلال التركيز على مبدأ المحاسبة لمعاقبتهم عن أي إنحرافات أو مخالفات للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية<sup>(2)</sup>.

**الهدف الإداري:** إن تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما من خلال تقديم المعلومات التي تساهم بشكل كبير في زيادة فعالية الاداء ، ويمكن تحديده في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه للنقائص الموجودة في التشريعات المعمول بها.
- تساعد في تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء الجبائية في معرفة والإمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة مختلف المشاكل.
- المساهمة في إعداد الإحصائيات كحجم التهرب الضريبي وقيمة المبالغ المسترجعة.

**الهدف الاجتماعي:** ويتمثل في النقاط التالية:

- الهدف عن الانحرافات المكلفين بمختلف صورها كتقديم تصريحات مغلوطة أو التقصير في اداء تحمل الواجبات الجبائية.

<sup>1</sup> - د.عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، الأردن، 1972، ص 46.

<sup>2</sup> - محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، "المالية العامة والنظام المالي في الاسلام" دار الميسرة للنشر ذ، عمان، الأردن 2000، ص 166.

-تحقيق العدالة بين المكلفين من خلال وقوفهم على قدام المساواة أمام الضريبة حسب المادة 64 من الدستور الجزائري.

**الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة وحمايتها بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وزيادة الأموال المتاحة للانفاق العام (حماية أموال الخزينة).

### 3-مظاهر الرقابة الجبائية:

يمكن إبراز مظاهر الرقابة الجبائية من خلال ثلاثة نقاط أساسية وهي:  
المظهر القانوني، الاجتماعي والإنساني وذلك كالآتي:

الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء هي مفهوم قانوني بحيث تعتبر السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الإغفالات، والأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة.  
فالدولة يخول لها دستوريا إزامية الرقابة لمحاربة التهرب الضريبي مع مراعاة الحقوق الفردية للأشخاص التي يحميها الدستور ذاته، وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح فمن الضروري أن تكون الرقابة فعالة وإجبارية، ولكنها أيضا مفيدة 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 والتجنب الضريبي وقد ركزت الإدارة الضريبية على الأشخاص الذين يستخدمون الطرق الغير القانونية للتملص من دفع الضرائب<sup>(1)</sup>.

تكتسي الرقابة الجبائية بعدا إنسانيا لا يجب إهماله فالرغم من الجهود المبذولة من قبل الغدارة الجبائية لمحاربة التهرب.

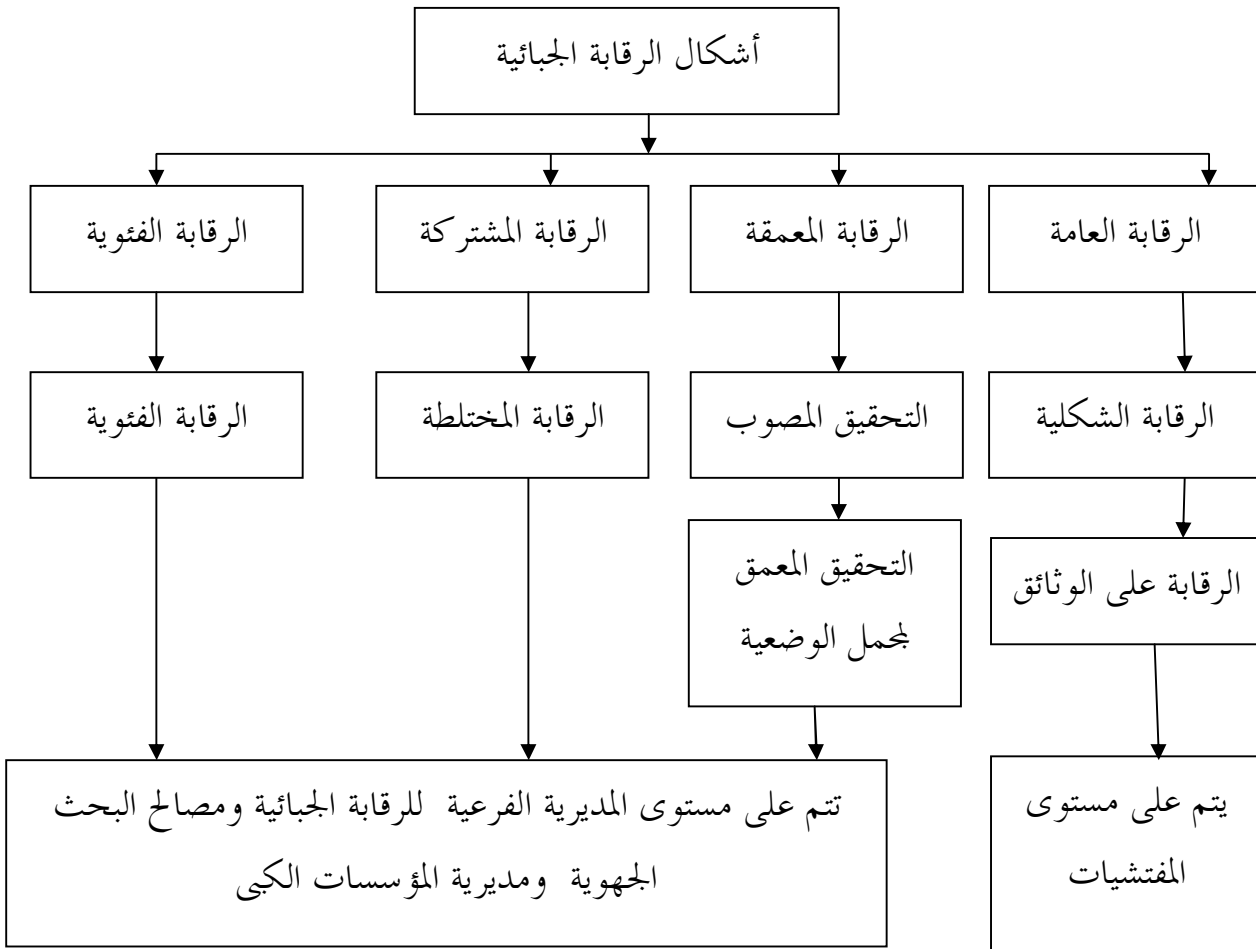
<sup>1</sup> - francis querol « **le contrôle fiscal en France** » université toulouse, conférence avril, 1989, p01.

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 نذكر على القلق والإرباك الذي يصيبهم اتجاه الإدارة الجبائية إضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها.

وكذا إحساسهم بالضعف اتجاه هذه الإدارة، فالمكلف لا يجب أن يشعر بالتعسف والضعف لأنه يملك حقوق قابلة للإدارة الجبائية، وهذا في كل مرحلة الرقابة سواء أثناء سير العمليات، والإجراءات أو عندما يتم التوصل إلى نتائج الرقابة الجبائية.

### المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية:

إن مراقبة ومراجعة التصريحات الجبائية تباشر بطريقتين عامة ومعقدة، كما أنها تطبق على عدة مستويات، على مستوى مفتشيات الضرائب وعلى مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وعلى المستوى المركزي (مديرية الأبحاث والتحقيقات) وتأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال حسب التدرج، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي



المصدر: الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب [www.impotdz.org](http://www.impotdz.org)

### 1-الرقابة العامة (السطحية)

يمكن التمييز في هذا المستوى بين نوعين من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق والتي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب أين يتم فحص ومراقبة التصريجات المكلفين في شكل فحص تمهيدي دون التنقل أو إجراء أبحاث خاصة.

#### 1-1-الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية او عملية رقابية تخضع لها التصريجات المقدمة من طرف المكلفين بحيث ننجز كل سنة، وتخص الرقابة الشكلية بمحمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريجات والملاحظات من قبل المراقبين الجبائين، كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي، فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن



التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية من دون تعمق فيها بإجراء مقارنة بين ما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية للتأكد من صحتها<sup>(1)</sup>.

### 1-2- الرقابة على الوثائق:

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي شامل للتصريحات الجبائية المكتوبة من قبل المكلفين ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي يجوز الإدارة الجبائية، وكذا مقارنتها مع مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من المصادر المختلفة التي تتعامل مباشرة مع المكلف (البنوك، الموردون، الجمارك، الضمان الاجتماعي... إلخ) والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف، فالمرقب الجبائي يقوم بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق فبإمكانه أن يطلب بعض المعلومات أو التصريحات من المكلف.

فغياب هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى وهو ما جاء في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري، ويطبق التحقيق المحاسبي على الضرائب التالية: الضرائب على أرباح الشركة، على الأرباح غير التجارية، على الأرباح الصناعية والتجارية وكذا الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني ويقوم هذا الفحص بتحديد القيمة على أساس الأربعة سنوات الأخيرة للنشاط (رقم الأعمال) قبل البدء في التحقيق<sup>(2)</sup>.

### 2-2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية المالية:

تعزيزا لأليات الرقابة الجبائية ثم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كتكملة وامتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي، وقد تم إنشاء هذا النوع من التحقيقات في سنة 1992، مساندة حركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية بالجزائر وذلك من خلال قانون المالية لسنة 1992 والمتمم بالمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، وقد عرفه الدكتور

<sup>1</sup> - j.p. casimir **les signes extérieurs de revenu** « librairie de l'université paris, 1979, p 154.

<sup>2</sup> - المادة 20 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

theyny lambert على أنه: "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للمداخيل الإجمالية الخضاعة للضريبة على الدخل الإجمالي وتكون بمقارنة المداخيل المصرح بها مع إجمالي المداخيل المحققة أثناء مسيرة الحياة"<sup>(1)</sup>.

## 2- الرقابة المعمقة:

على خلاف الرقابة السطحية تتمثل الرقابة المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققة في الأمكنة التي تزاوّل فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة للكشف عن احتمالات التهرب من خلال مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرض الواقع وهذا الشكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوصفية الجبائية<sup>(2)</sup>.

## 2-1- التحقيق المحاسبي:

يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية ويتم من خلال فحص مختلف الوثائق والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمكلف الخاضع بغية التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة وقد عرفه الدكتور daniel richer بأنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص نشاط معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات لمكتبية، ويمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة"<sup>(3)</sup>. ويمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخضاعين للضريبة على الدخل الإجمالي من خلال مراقبة مدى الانسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية وكذا العناصر المكونة لنمط معينة أعضاء المقر الجبائي من جهة

<sup>1</sup> - theirrg lambert : **vérification fiscale personnelle**, economica, paris, 1984, p 08.

<sup>2</sup> - michel bovier, marie christine ; **l'administration fiscale**, puf, paris, 1988, p 47.

<sup>3</sup> - daniel richer, **les procédures fiscales**, édition puf, France, 1990, p 25.

أخرى فالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى ضمان أن التصريحات المودعة مشكلة بطريقة شرعية كما يراقب التجاني بين المداخل المصرح بها والذمة المالية للمكلف.

خلاصة:

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل نجد أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على دعائم ثلاثة تتمثل في التشريع الضريبي الذي ينظم ويؤطر كل المسائل المرتبطة بالضريبة ليأتي المكون الثاني المتمثل في الإدارة الضريبية التي تقوم بمختلف الهيآت المتكونة منها بتنفيذ مختلف مضامين التشريع الضريبي على المكون الثالث والمتمثل في المجتمع الضريبي. بمختلف مشتملاته، كما وجدنا أن التشريع الضريبي يتفرع ويتشعب في كثير من القوانين حيث كل منها ينظم جانبا معينا من جوانب الضرائب الممكنة والمفروضة، كما أن الإدارة الضريبية لها العديد من المصالح التي تكفل التطبيق السليم للتشريع الضريبي، ومن جهة أخرى نجد أن المكلف بالضريبة يلتزم بالعديد من التصريحات والتي تنقسم إلى تصريحات متعلقة ببداية النشاط وتصريحات دورية (سنوية أو فصلية أو ثلاثية).

إضافة إلى التصريح المتعلق بالتوقف عن النشاط أو الوفاة، كما يتبين لنا من خلال هذا الفصل التشريع الضريبي يتبع العديد من أنظمة فرض الضريبة والتي تم تقليصها بموجب قانون المالية لسنة 2015 إلى النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية إلى نظام الاقتطاع من المصدر لبعض المداخيل والأرباح المعنية، والتشريع الضريبي يتيح للإدارة الضريبية حق القيام بالتحقيق في أنواع وأسباب تؤدي إلى المنازعات الجبائية.

# الفصل الثالث

آليات وإجراءات تسوية المنازعات الجبائية

**تمهيد:**

للتزاع الجبائي خاصية تكاد تخلوا من بقية النزاعات الأخرى التي عادة ما تثور بين الأطراف، فالتزاع في المجال الضريبي له خصائصه ومميزاته عن باقي النزاعات، فهذا التزاع له مرحلتين أساسيتين، قمنا بتقسيمهما إلى المرحلة الأولى والتي يثار فيها التزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية إما على مستوى الإدارة نفسها أو على مستوى لجان الطعن المختلفة التي أوجدها المشرع لهذا الغرض أساساً، أما المرحلة الثانية هي تلك التي بموجبها يتم انتقال التزاع الجبائي من مستوى الإدارة إلى المحاكم القضائية.

من جهة أخرى فالتزاع الضريبي له العديد من الأسباب والأوجه، فهو مرتبط بكل ما يخص الضريبة ابتداء من تحديد الوعاء إلى غاية تصفية دين الضريبة ونقل قيمتها للخزينة. وأثناء هذه المراحل قد تنشأ بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى بعض الخلافات سواء ما تعلق بالمعدل المطبق أو بقيمة الضريبة أو من خلال الخطأ في تطبيق النصوص التشريعية وعدم احترام الإجراءات وكذا المواعيد القانونية، ناهيك عن الطرق والأساليب المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية عند التحصيل الجبري لدين الضريبة من جيوب المكلفين، حيث ستطرق في هذا الفصل إلى المباحث الثلاث:

**المبحث الأول: دلالات المنازعات الجبائية.**

**المبحث الثاني: تسوية المنازعات الجبائية أمام الهيئات الإدارية.**

**المبحث الثالث: التسوية القضائية للتزاع الجبائي.**

### المبحث الأول: دلالات المنازعات الجبائية

إن تغير الأنظمة الضريبية بقصد مواكبة التغيرات التي تحصل في المجتمع أدى في بعض الأحيان إلى كثرة القوانين المنظمة للمجال الضريبي، مما فرض صعوبة في فهمها من طرف المكلفين بالضريبة والإدارة على حد سواء، هذا التعقد قد ينجم عنه أخطاء في فرض وربط وتحصيل الضريبة، ومن هنا أتاح المشرع الجزائري للمكلف الحق في مخاصمة الإدارة الضريبية متى تبين له الظلم والإجحاف في حقه، فما دام للإدارة الضريبية حق الإطلاع والرقابة فمن حق المكلف منازعة الإدارة الضريبية فيما فرض عليه من ضرائب.

### المطلب الأول: ماهية المنازعات الجبائية

إن كلمة منازعة بمجرد النطق بها يتبادر إلى ذهن السامع حصول مشاكل وخلافات بين أطراف المنازعة؛ فالتراع الضريبي يتضمن مجموع القواعد المطبقة على الخصومة التي تثار بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى حول تحديد وربط الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى إذا يحق للمكلف مخاصمة الإدارة الضريبية من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو في التحصيل وطرقه.

مما تجدر الإشارة إليه أن كلمة منازعة في الميدان الجبائي كلمة ذات (دلالتين) معينين<sup>(1)</sup>. فقد يراد بها معنى واسع وهو الذي سوف نتناول بيانه أدناه، كما قد يراد بالمنازعة الضريبية معنى ضيق.

### 1- المفهوم الواسع والضيق للمنازعة الضريبية

تعني المنازعة الضريبية بمفهومها الواسع مختلف المشاكل والاختلافات التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، هذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي، حيث يعتبر المنازعة الضريبية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية<sup>(2)</sup>، وبذلك فإنها تشمل بالإضافة إلى الخلافات التي تنشأ

<sup>1</sup> - كوسة فوضيل: "الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة"، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 07.

<sup>2</sup> - خيرى عثمان فريز فرج عبد العال "إنهاء المنازعة الضريبية على الدخول بطريق الإتفاق" دار النهضة العربية، القاهرة، 2012-2013، ص 08.

بين المكلف والإدارة الضريبية حول ربط الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي وكل المسائل المرتبطة به على غرار الاستفادة من أحكام تشريعية تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء، وكذا مختلف الخلافات والتزاعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي فهي تشمل دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروعة، وكذا دعاوى تعويض الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي. ومن الفقهاء من يرى أن المنازعة الضريبية بالمفهوم الواسع لا تتوقف فقط عند النزاع الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف بخصوص الوعاء الضريبي وتحديدته أو التحصيل الضريبي، فقد يتعدى مفهوم المنازعة الضريبية إلى الأخذ بعين الاعتبار تلك الخلافات الناشئة بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى بخصوص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف على غرار حالة الإعسار التي تلحق به أو حالة هلاك وتلف أمواله<sup>(1)</sup>، الأمر الذي يجعله عاجزا عن تسديد قيمة الضريبة إلى الإدارة الضريبية فيلجأ إليها من أجل محاولة إيجاد مخرج لهذه الحالة التي حلت به.

## 2- المفهوم الضيق للمنازعة الجبائية:

ينصرف إلى تعريف المنازعة الضريبية على أنها تلك المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها وتنشأ بسبب تطبيقها للقانون الضريبي بصورة مباشرة على المكلفين والتي تتعلق بحصر المجتمع الضريبي وربط الضريبة وتحصيلها منهم<sup>(2)</sup>.

وبالنظر إلى المفهوم الضيق للمنازعة الضريبية يمكن لنا أن نبين الدوافع المحركة لهذا النزاع والتي تتمثل في الجوانب التالية<sup>(3)</sup>:

\* امتناع المكلف بالضريبة عن دفع المبالغ المفروضة والمستحقة على ذمته.

\* قد تنشأ المنازعة الضريبية في حالة تهرب المكلف بالضريبة من دفع قيمتها واستعماله مختلف

طرق وأساليب الغش والتدليس الضريبي.

1- أمزيان عزيز: "المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري"، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 09.

2- خيرى عثمان فریز فرج عبد العال: "إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الإتفاق"، مرجع سبق ذكره، ص 09.

3- كوسة فوضيل: "الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة"، مرجع سبق ذكره، ص 09.



\* ينشا النزاع الضريبي نتيجة المطالبة باستدراك الأخطاء الناتجة عن قيام الغدارة الضريبية بعملية تحديد الوعاء وتصفية الضريبة، وحين ذاك ترتكب أخطاء مادية أو مبالغة في تقدير قيمة الضريبة المستحقة، أو عدم الأخذ بعين الإعتبار حق استفادة المكلف من الأحكام التشريعية التي تعفي أو تخفض قيمة الضرائب على المكلف، وحين ذاك يلتمس المكلف من الإدارة الضريبية مراجعة هذه الأخطاء.

واستنادا إلى المفاهيم المتعلقة بالنزاع الضريبي سواء كان المفهوم الواسع أو المفهوم الضيق نجد أنه لقيام النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية لا بد من توفر ثلاثة عناصر لكي يعتبر النزاع نزاعا ضريبيا، هذه العناصر تتمثل في:

- وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع لأنها هي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها بناء على ما تقتضيه التشريعات الضريبية.
- أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغير من الأمر في شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر.
- أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

### 3-أنواع النزاع الجبائي:

يتم تقسيم النزاع الضريبي وفق العديد من المعايير والأسس التي يتم الإستناد إليها ومن بين أنواع النزاع الضريبي يمكن ذكر:

#### 3-1-حسب نوع الضريبة:

حسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع متعلق بالضرائب المباشرة، وآخر متعلق بالضرائب غير المباشرة، ويتم الإستناد في تقسيم النزاع الضريبي حسب هذا المعيار إلى المعايير المتبعة في تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، وذلك كما تطرقنا إليه في الفصل الأول عند الحديث عن تقسيمات وأنواع الضرائب.

### 3-2- حسب المرحلة التي مر بها الضريبة:

فحسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع مرتبط بالوعاء الضريبي ونزاع متعلق بالتحصيل، فمنازعات الوعاء هي تلك المنازعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الضريبي المتخذ كأساس لحساب قيمة الضريبة الواجبة الأداء من المكلف، أما منازعات التحصيل فهي كل ما يرتبط بطرق التحصيل الضريبي، ونرى أن منازعات التحصيل تنجر عن التحصيل الجبري وليس التحصيل الودي، فهذا الأخير يتم من خلاله إيفاء المكلف بقيمة الضرائب التي على عاتقه طواعية إلى الخزينة العامة، أما منازعات التحصيل الجبري فتنشأ بمناسبة امتناع المكلف عن سداد ديونه تجاه الخزينة، ومن هنا تلجأ الإدارة الضريبية إلى القيام بإجراءات التحصيل الجبري، وعند ارتكابها مخالفة الإجراءات القانونية يثور النزاع الضريبي بينها وبين المكلف.

### 3-3- من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي

حسب هذا المعيار نجد أن النزاع الضريبي ينقسم إلى نوعين، إما أن يكون نزاعاً إدارياً، وإما أن يكون نزاعاً قضائياً، فالنزاع الإداري هو أن يكون النزاع مطروحاً أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار في حد ذاتها بحيث يقوم المكلف برفع التظلم إلى الجهة المختصة سواء كنا أمام حالة منازعات الوعاء أو التحصيل، ونضيف أن طرح النزاع الضريبي أمام لجان الطعن والذي يعد اختيارياً يدخل في خانة الطعن النزاعي الإداري، أما النزاع الضريبي القضائي فهو النزاع الذي يكون على مستوى القضاء. حيث أن المكلف يقوم برفع نزاعه إلى المحكمة الإدارية وبعدها مجلس الدولة إن لم يكن الحكم الصادر من المحكمة الإدارية في صالحه، هذا ونشير إلى أن المشرع يشترط لصحة رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء وجود التظلم المسبق من طرف المكلف أمام الإدارة الضريبية.

### المطلب الثاني: أسباب المنازعات الجبائية:

بعدما تطرقنا إلى مفهوم المنازعة الضريبية ووجدنا أن لها مفهوم ضيق وآخر واسع، كما وجدنا أن المشرع الجزائري قد اخذ بالمفهوم الواسع للمنازعة الضريبية، سوف نحاول في هذا المطلب أن نقوم بالتطرق إلى أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعة الضريبية.

#### 1-أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي:

يمكن إرجاع أسباب المنازعة الجبائية التي تعود إلى التشريع الضريبي فيما يلي:

\* مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي، أو خروج هذا التشريع وانحرافه على القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الضريبية على غرار مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي.

\* التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة بالضريبة، ففي الواقع العملي نجد أن التشريع الضريبي يكون من خلال عدة قوانين وذلك حسب نوع الضريبة المراد تشريعها، ونتيجة كثرة القوانين من جهة والتعديلات الكثيرة المدخلة على هذا التشريع من جهة ثانية قد يؤدي ذلك إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة، كما قد يؤدي ذلك إلى حالات الإزدواج الضريبي أو إلى عدم قيام المكلف بواجباته الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية.

\* مغالاة التشريع الضريبي في الإعتماد على النظام الجزائي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، نظام الإخضاع هذا مبني على التقدير التقريبي للوعاء الضريبي، وبالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الضريبية للمغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي غلى عدم رضا المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الضريبية مما ينجر عنه الوقوع في المشاكل الضريبية.

## 2- أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية:

لا تقتصر الخصائص السلبية التي تميز التشريع الضريبي على حدوث المنازعة الضريبية، بل قد تساهم الإدارة الضريبية ببعض ما تتصف به من خصائص ومميزات في نشوب النزاع الضريبي.

\* تعسف أعوان الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، والتي قد تأخذ شكل قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الضريبي بأكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلاءم مع المقدرة التكلفية للمكلف، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم القانونية حين ربط الضريبة وتحصيلها أو حتى أثناء القيام بمهامهم في إطار الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلف، وتأخذ هذه التجاوزات شكل عدم احترام الإجراءات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية أو حتى عدم احترام الآجال القانونية التي يمنحها القانون للمكلف من أجل تحضير نفسه للخضوع للرقابة.

\* انتشار الظواهر السلبية في الإدارات العمومية بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي والإداري الذي يستشري في الإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى تقويض العملية المهنية الصحيحة لأعوان هذه الإدارة، فقد تكون هناك محاباة لبعض المكلفين ومغالاة بخصوص تقدير الوعاء الضريبي وتحصيل الدين الضريبي من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

\* كما أنه من بين الأسباب التي تؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي هو مغالاة السلطات الإدارية في طلب معدلات أداء مرتفعة من طرف أعوان الإدارة الضريبية، ففي إطار تحفيز أعوان الإدارة الضريبية من طرف مسؤوليهم ترصد مكافآت لكل من يحقق معدلات أداء مرتفعة، وفي ظل التنافس للحصول على هذه الإمتيازات يتم ارتكاب العديد من الأخطاء في مجال تحديد الوعاء الضريبي بدقة، الأمر الذي يؤدي إلى انعكاسات سلبية لسياسات التحفيز المتبعة بغرض تحسين الوعاء الضريبي.

## 3- أسباب تتعلق بالمكلف:

يعتبر المكلف حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الضريبي ويسهم بدور كبير في فعالية هذا النظام الضريبي من عدمه. إن الواقع والتطبيق العملي يؤكد على وجود عدائية بين المكلفين بالضريبة

والإدارة الضريبية الساهرة على تطبيق التشريع الضريبي، فالمكلف يحاول دائماً التملص من الإيفاء بالتزاماته الضريبية تجاه الإدارة اعتقاداً منه بأن الإدارة الضريبية تحاول دوماً إلى نهب أمواله وتأخذ منها نسبة مرتفعة، ويمكن إجمال أسباب النزاع الضريبي الذي ينشأ بين المكلف والإدارة الضريبية في:

نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإيفاء بالتزاماته تجاه الدولة، نقص الوعي هذا مرده نقص الثقافة المالية لدى المكلف بصفة خاصة والمواطن بصفة عامة، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات المالية تجاه الدولة، وفي المجال الضريبي يتجلى نقص الثقافة المالية والوعي الضريبي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الضريبية، ونقص الوعي الضريبي هذا يتجلى في:

- عدم الإهتمام بما تلزمه التشريعات الضريبية في حق المكلف، فنجد عادة أن المكلف لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الضريبية إلى طريقة التحديد الإداري للوعاء.
- الإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف، هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم وكذا عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة.
- التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير مما يؤدي إلى تناقل العبء الضريبي على المكلف مما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون، وطالما أن الدين الضريبي هو دين امتيازي ولا يمكن سقوطه إلا بالتقادم فتنشأ النزاعات الجبائية.

### المبحث الثاني: تسوية المنازعات الجبائية أمام الهيئات الإدارية:

إن مسألة تحديد الوعاء قد تثار بشأنها العديد من المشاكل بين المكلف بالضريبة والإدارة ففي الكثير من الأحيان لا يتقبل المكلف قيمة الوعاء المحدد والمتخذ كأساس لفرض الضريبة وبعد هذه المرحلة تأتي مرحلة التحصيل الضريبية بنقل قيمتها من ذمة المكلف إلى خزينة الدولة، سوف نتطرق إلى كيفية حل منازعات الوعاء والتحصيل بالتفصيل.

#### المطلب الأول: منازعات الوعاء:

المكلف بالضريبة قد يقدم تقديم تصريحات مغلوطة عن وضعيته الجبائية، وطالما أن الرقابة الجبائية حق في يد الإدارة الضريبية فهي تقوم بإعادة تقدير الوعاء بناء على ما تم اكتشافه في إطار الرقابة التي يخضع لها هذا المكلف، ومن هنا تنور إشكالية النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية.

ولكي يقوم المكلف بمنازعة الإدارة الضريبية فيما تم تحديده واعتباره كأساس لحساب قيمة الضريبة أوجب المشرع الضريبي الجزائري بالنسبة لهذه المنازعة شرط التظلم الإداري المسبق أو كما سماها المشرع في قانون الإجراءات الجبائية الشكاية، وبالتالي فالشكاية هي أساس تحريك النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الضريبية أو على مستوى القضاء، ويرى بعض المختصين أن الهدف من اشتراط الشكاية الغرض منه تحقيق غايتين هما<sup>(1)</sup>:

- تجنب إغراق الجهات القضائية بكميات كبيرة من النزاعات بين المكلفين والإدارة الضريبية التي قد تجد حلا لها على مستوى الإدارة الضريبية.

- السماح وإعطاء فرصة وإمكانية استمرار الحوار بين المكلفين والإدارة الضريبية.

- لقد أعطى المشرع الجزائري خصوصيات للشكاية في المجال الضريبي خاصة من حيث

إجراءات وأجال وشكليات رفع التظلم (الشكاية) وعلى هذا سوف نذكر منها ما يلي:

<sup>1</sup> - أمزيان عزيز: "المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري"، مرجع سبق ذكره، ص 10.

### 1-1- الشروط الشكلية للتظلم الإداري المسبق (الشكاية) ومحتواه وآجال رفعها:

التزاع الضريبي وخاصة ما تعلق بالشكاية من شروط شكلية وآجال لرفعها محددة في نصوص خاصة (قانون الإجراءات الجبائية) بدلا من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي يحدد الإطار العام للتقاضي.

في هذا الفرع سوف نتناول الشروط الشكلية التي لا بد أن تتوفر في الشكاية وكذا محتوى الشكاية وآجل رفعها إلى الإدارة الضريبية.

#### \* شروط التظلم الإداري المسبق (الشكاية)

ومن جملة الشروط التي اوجبها المشرع في الشكاية نذكر ما يلي<sup>(1)</sup>:

- يجب أن تكون الشكاوى فردية ماعدا المكلفين الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية أو أعضاء شركات الأشخاص يمكن لهم تقديم شكوى جماعية بخصوص الضرائب المفروضة على شركتهم.
- يجب أن تقيد الشكاوى منفردة بالنسبة لكل قضية أي لا يمكن الجمع في التظلم الواحد أكثر من ضريبة أو نوعين مختلفين من الطلبات، كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيض في حالة عوز المكلف.
- أن تتضمن الشكاوى وتحت طائلة عدم القبول نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول الذي سجلت فيه الضريبة، وفي حالة الضرائب التي لا تسجل في جداول ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- تعيين موطن المشتكي: يجب على كل مشتكي تحديد موطن له، كما يجب أن يكون لكل مشتكي موطنه بالخارج أن يتخذ موطنًا بالجزائر، أما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية والتي تقوم بعمليات في الجزائر خاضعة للرسم على القيمة المضافة فيجب لها أن تعتمد ممثل قانوني لها في الجزائر.
- يجب أن تحرر الشكاوى على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع.

<sup>1</sup> - قانون الإجراءات الجبائية، مادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، المادة 73 منه.

- يجب أن تكون الشكاوى موقعة من طرف صاحبها بخط اليد، كما يمكن أن تكون ممضاة من طرف الوكيل بشرط أن يقدم وكالة رسمية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية، يعفى من تقديم الوكالة المحامون المسجلون قانوناً في النقابة الوطنية للمحامين.

### \*أجل تقديم الشكوى:

تعد مسألة الآجل مسألة هامة يجب احترامها من طرف المكلف بالضريبة الذي يريد أن يرفه شكواه على الإدارة الضريبية، فإذا انقضت الآجال فإن الشكوى ترفض من طرف الإدارة الضريبية لعدم احترام شرط الآجل، وتمثل آجال رفع التظلم من طرف المكلف في:

### الآجال العامة لقبول الشكاية:

تحدد الآجال العامة لقبول التظلم (الشكاية) المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لمضمون الشكوى.

### الآجال الاستثنائية الواردة على الآجال العامة:

خروجاً عن الإطار العام لحساب الآجل وذلك مراعاة من المشرع لبعض الحالات فإن الآجال الاستثنائية المتعلقة ببعض الحالات تتحدد كما يلي:

\* عند حدوث خطأ في توجيه الإنذارات

\* حالة الخطأ والإزدواج الضريبي في فرض الضريبة

\* الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جداول للتحصيل

\* حالة تقييم رقم الأعمال بالنسبة للخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة

### 1-2- التحقق والبت في الشكوى

بعد وصول الشكوى إلى مصالح الإدارة الضريبية ولما تكون هذه الشكوى مستوفية لجميع الإجراءات الشكلية والقانونية تتم مباشرة عملية التحقيق في هذه الشكوى.



\***التحقيق في الشكوى:** عند وصول الشكوى إلى جهات الإدارة الضريبية حسب الحالة يأمر المدير الولائي للضرائب مفتش الضرائب المختص إقليميا بإجراء تحقيق في موضوع الشكاية لأن هذا الأخير المكلف بتحديد الوعاء الضريبي وبالتالي يكون الأعم من غيره بكل ما يتعلق بالضرائب موضوع الشكوى، كما يمكن أن يسند التحقيق إلى أعوان الرقابة الجبائية إذا تعلق الأمر بالطعن في التقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء القيام بالتحقيق في محاسبة المكلف وذلك بغرض تقديم تبريراتهم بشأن ما توصلوا إليه أثناء إعادة تقدير مداخيل المكلف بالضريبة<sup>(1)</sup> وما نود الإشارة إليه أن مفتش الضرائب إذا رأى أن الشكاية يشوبها عيب شكلي عليه بإخبار المدير الولائي للضرائب الذي يطلب من المكلف تسديد قيمة الضريبة أو تصليح الأخطاء البسيطة الموجودة في الشكوى، وعموما يتاح أمام المدير الولائي للضرائب أربعة حالات بخصوص الشكاية تتمثل في:

\* إما أن يصدر قراره مباشرة برفض الشكاية والتي لا يمكن تصحيح العيوب التي تشوبها.

\* إثر اكتشاف العون المحقق قبل البدء في التحقيق العيب الموجود في الشكاية يعلم المدير الولائي للضرائب بذلك ليبلغ هذا الأخير المكلف صاحب الشكوى بإصلاح هذا العيب إن لم يكن عيبا جوهريا يوجب رفض الشكوى.

\* يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يصدر قراره مباشرة في موضوع الشكاية إذا كان طلب المشتكي واضحا وبسيطا ولا يحتاج إلى القيام بالتحقيق كأن يكون موضوع الشكاية إصلاح خطأ مادي أو حسابي بسيط<sup>(2)</sup>.

\* الحالة الأخيرة وهي أن تكون الشكاية مقبولة من حيث الشكل وموضوعها يتطلب القيام بالتحقيق هذه الشكاوى وبخصوص التحقيق فيها يمكن لمفتش الضرائب أن يقوم باستدعاء صاحب الشكوى من أجل طلب التوضيحات والتبريرات التي تساهم في حل الخلاف القائم بينه وبين الإدارة الضريبية، كما يمكن له القيام بالتحقيق في مضمون الشكوى بالتنقل إلى عين المكان والإطلاع على

<sup>1</sup> - أمزيان عزيز: "المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري"، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>2</sup> - قصاص سليم: "المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري بقسنطينة، 2007/2008، ص 40.

الوثائق الموجودة، ناهيك عن الإستعانة بكل الجهات التي من شأنها أن تقدم معلومات عن ملف المكلف بالضريبة صاحب الشكوى، فالقانون يعطي للمحقق في الشكاية حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المالية وكذا مختلف المؤسسات والمكلفين الآخريين الذين لهم علاقة مع المكلف.

بعد انتهاء كافة الأعمال المتعلقة بالتحقيق في الشكاية التي يقوم بها مفتش الضرائب المختص إقليمياً يقوم بتقديم تقرير إلى مدير الضرائب بالولاية أو الجهة الضريبية المختصة حسب الحالة مبيناً في ذات التقرير مختلف الحلول التي يراها مناسبة ووفقاً للمعطيات المتحصل عليها أثناء التحقيق مع وجوب ذكر مختلف الأسانيد القانونية التي ارتكز عليها بخصوص مضمون القرار مع الإشارة إلى أن مدير الضرائب بالولاية أو مدير كبريات المؤسسات لا يكون ملزماً بالتقرير الوارد إليه من طرف المفتش بخصوص اتخاذ القرار النهائي حول موضوع الشكوى.

بعد وصول التقرير المعد من طرف مفتش الضرائب المختص والقائم بالتحقيق وبعد تقديم الإقتراح حول موضوع التقرير من طرف المكلف بالمنازعات بالإدارة الضريبية المختصة حسب الحالة وإبداء رأيه على موضوع التقرير كتابياً وعلى نفس الوثيقة المعدة من طرف مفتش الضرائب ثم القيام بالتأشير عليها يرسل التقرير إلى المدير الولائي بالضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة يقوم باتخاذ قراره النهائي بخصوص الشكاية والذي يتمحور حول:

\* حالة التخفيض الكلي وهي تقبل الإدارة الضريبية بتخفيض قيمة الضريبة موضوع النزاع كما كلفها المكلف في شكواه وفي هذه الحالة تخلى ذمة المكلف من استثناء قيمة الضريبة المفروضة عليه قبل رفع شكواه.

\* كما قد يكون هناك تخفيض جزئي، أي أن الإدارة الضريبية تقوم بإجابة المكلف على جزء من طلباته ورفض جزء آخر كأن تقوم مثلاً بتخفيض جزئي للوعاء الضريبي وبالتالي يبقى جزء من موضوع الشكاية محل رفض من طرف الإدارة الضريبية.

\* الحالة الأخيرة وهي أن يتم رفض موضوع الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، إذا رأت الإدارة الضريبية أن طلبات المكلف المضمنة في شكواه غير مؤسّسة قانوناً. بعد صدور القرار من طرف المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة يبلغ قابض الضرائب بذلك من أجل أن يتخذ كامل الإجراءات التي تتماشى وموضوع القرار، ومن جهة أخرى لا بد وأن يبلغ المعني بالأمر (صاحب الشكاية) بمضمون القرار سواء كان قبولا كلياً أو رفضاً كلياً أو قبولا جزئياً، ويتم ذلك بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، وذلك بغرض أن يستمر المكلف بالضريبة بمواصلة الإجراءات المتاحة أمامه بخصوص موضوع شكواه. ففي حالة القبول الكلي لموضوع الشكوى فهنا لا يثور الإشكال إطلاقاً طالما أن الإدارة الضريبية قد أجابت الشاكي على طلباته، إلا أنه في حالة الرفض الكلي لموضوع الشكوى أو حتى في حالة القبول الجزئي وإن لم يرضى المكلف بالقرار فله حرية رفع التظلم إلى لجان الطعن المخصصة لذلك والتي نتطرق إليها في المبحث الموالي كما يحق له اللجوء مباشرة إلى القضاء (المحكمة الإدارية).

### \* آجال البث في الشكوى:

إن إصدار القرار من طرف الجهة الضريبية المعنية وتبليغه إلى المعني به يرتبط بإعتبارات الآجال التي لا يمكن تجاوزها وإلا جاز للمكلف استئناف طريق منازعته للإدارة الضريبية حتى وإن لم يصدر قرار إذا تم تجاوز الآجال الممنوحة للرد على موضوع الشكاية، وتتحد آجال البث في الشكوى النزاعية حسب الجهة النازرة في الشكوى وكذا حسب طبيعة الضريبة كما يلي:

- بالنسبة للشكاوى التي يشوبها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول لدراستها نهائياً يتم البث فيها فوراً وحين وصولها إلى الجهة الضريبية حسب الحالة ولا يتم النظر في موضوعها إطلاقاً.
- بالنسبة للشكاوى المنظورة من طرف رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، فيتم البث في الشكوى حسب الحالة في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر، يبدأ حساب هذه الآجال من تاريخ استلام الشكوى.

- بالنسبة للشكاوى المنظورة من طرف المدير الولائي للضرائب فيتم النظر في الشكاوى التزاعية خلال ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكاوى؛ أما الشكاوى التي تتطلب الأخذ برأي الموافقة من طرف الإدارة المركزية ففي هذه الحالة يمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر.

- وأخيرا إذا تعلق الأمر بالشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة فيجب الرد على موضوع الشكاوى من طرف الجهة الضريبية المختصة في أجل أقصاه شهرين ( 02 شهرا) اعتبارا من تاريخ استلام الشكاوى، هذا الأجل يعد خروجاً عن الإطار العام مثلما تم الخروج عن الإطار العام للأجال الممنوحة للمكلف الخاضع لهذه الضريبة لرفع الشكاية في إطار التزاع الضريبي.

هذا ونشير أن رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمدير الولائي للضرائب تتحدد صلاحيات البث في الشكاوى إذا كان<sup>(1)</sup>:

بالنسبة لرئيس المركز الجوارى للضرائب فله صلاحية إصدار القرارات النزاعية باسم مدير الضرائب بالولاية بخصوص الشكاوى المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاصه إذا كان مبلغ الحقوق (الضرائب والرسوم) المتنازع حولها تساوي أو تقل عن عشرون مليون دينار جزائري (20.000.000 دج).

أما رئيس مركز الضرائب فيبث باسم مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى التزاعية وطلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركزه، ويصدر قراره في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار جزائري (50.000.000 دج) أو يساويها، ونفس المبلغ بالنسبة لقرارات استرجاع ديون الرسم على القيمة المضافة.

أما إذا تجاوز قيمة الضرائب موضوع الشكاوى المتنازع حولها ما يدخل في اختصاص رئيس المركز الجوارى للضرائب أو رئيس مركز الضرائب ففي هذه الحالة يصدر القرار من المدير الولائي للضرائب وهذا ما يستشف من نص المادة 77 فقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية، كما أن هذا

<sup>1</sup> - قانون الإجراءات الجبائية، المادة 79 منه.

الأخير (مدير الضرائب بالولاية) يتعين عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة للشكاوى التزاعية أو طلبات استرجاع قروض الرسم على القيمة المضافة عندما تتجاوز مبالغها مائة وخمسون مليون دينار جزائري (150.000.000 دج).

## 2-منازعات التحصيل:

سوف نتطرق للأساليب والطرق التي منحها المشرع المكلف بالضريبة من أجل الاعتراض على إجراءات التحصيل التي تكون مخالفة للقواعد القانونية وذلك من خلال<sup>(1)</sup>:

### 2-1- المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة:

تبدأ إجراءات المتابعة مباشرة بعد دخول الضريبة نطاق سريان استحقاقها، حيث يتم تبليغ المكلف بسندات إجراءات المتابعة وبالتالي البدء في مباشرة الإجراءات التنفيذية ضد المكلف الذي لم يدفع الضريبة من خلال اللجوء إلى الغلق المؤقت للمحل التجاري والحجز ثم البيع، وما نود الإشارة إليه أن المشرع الجزائري منح الحق للمكلف للإعتراض على إجراءات المتابعة<sup>(2)</sup>، فالمكلف يستطيع منازعة الإدارة الضريبية من خلال اعتراضه على إجراءات المتابعة، كما يمكن له الاعتراض على التحصيل الجبري.

الإعتراض على إجراءات المتابعة في هذه الحالة يقوم المكلف بالضريبة على الاعتراض على مختلف الإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية والتي تشوبها عيوب شكلية وإجرائية. إن إجراءات المتابعة مضبوطة بنص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، فهي تتم على يد أعوان الإدارة الضريبية المعتمدين قانونا كما قد تتم على يد المحضرين القضائيين، أما بالنسبة للحجز التنفيذي فيسند إلى المحضرين القضائيين، وممارسة المتابعات تتم بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول الضريبية. بمجرد سريان تاريخ الضريبة، ولقد بينت ذات المادة أن الإجراءات التنفيذية تتمثل في الغلق المؤقت للمحل المهني وكذا الحجز والبيع، كما أن عملية الغلق للمحل المهني والحجز لا بد وأن يسبقهما وجوبا تبليغ

<sup>1</sup> - بدائية يحيى: "الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 61.

<sup>2</sup> - كوسة فوضيل، "منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الجولمة"، مرجع سبق ذكره، ص 82.

المكلف بعد يوم كامل من سريان الضريب<sup>(1)</sup>، سوف نبين إجراءات المتابعة المتخذة من طرف الإدارة كما يلي:

**الغلق المؤقت للمحل المهني:** من بين الإجراءات الخاصة والإستثنائية التي منحها المشرع الجزائري للإدارة الجبائية من اجل التمكن من تحصيل أموال الضرائب من جيوب المكلفين بها ونقلها إلى الخزينة العامة الغلق المؤقت للمحل المهني للمكلف بالضريبة وهذا ما تناولته المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، فعندما يتعذر على الإدارة الجبائية تحصيل قيمة الضرائب التي في ذمة المكلف تجاه الخزينة بالطرق العادية وبناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع للتحصيل يتخذ المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات كل حسب مجال اختصاصه قرار الغلق المؤقت للمحل المهني للمكلف بالضريبة المعني، إن قرار الغلق هذا تحكمه شروط يجب مراعاتها<sup>(2)</sup>:

- الشرط الأول هو أن يسبق قرار الغلق المؤقت توجيه إنذار ( تنبيه) للمكلف والذي يبلغ له بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.
- لا يمكن أن يتجاوز مدة الغلق المؤقت للمحل المهني ستة ( 06 ) أشهر وإلا كان هذا القرار تعسفيا، لأن الغرض من الغلق هو إجبار المكلف على تسديد ديونه الضريبية وليس حرمانه من ممارسة نشاطاته.
- يتم تبليغ قرار الغلق للمكلف من طرف عون المتابعة المؤهل قانونا أو عن طريق المحضر القضائي.

- إذا تمكن المكلف بالضريبة المعني من التحرر من دينه الجبائي أو أنه اكتتب سجلا للإستحقاقات مع موافقة قابض الضرائب المختص عليه خلال العشرة ( 10 ) أيام من تاريخ تبليغه بقرار الغلق فإن قرار الغلق هذا يصبح موقوف التنفيذ طالما أن المكلف قام بتسديد ديونه أو اكتتاب

<sup>1</sup> - قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 145.

<sup>2</sup> - قصاص سليم، "المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري"، مرجع سبق ذكره، ص 59.

جدول للتسديد وهذا ما يستشف بمفهوم المخالفة لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية فقرة أخيرة.

## 2-2- طلب إيقاف التسديد:

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في مقدار الضريبة أو حول إجراءات التسديد أو مهما كان موضوع النزاع لا يوقف التسديد للمبالغ المستحقة من الضريبة، فالشكاية المرفوعة من طرف المكلف بخصوص منازعة الإدارة الضريبية حول مقدار الوعاء أو حتى على إجراءات المتابعة التي تقوم بها الإدارة الضريبية في حق المكلف لا توقف تسديد الحقوق التي في عاتق المكلف تجاه الخزينة العمومية، لكن بالرجوع إلى المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وبقراءة مضمونها نجد أنها تعطي الحق للمكلف بالضريبة في طلب تأجيل التسديد بخصوص المبالغ المتنازع حولها لكن مع توفر جملة من الشروط التي تتمثل في:

- أن يضمن المكلف في شكواه المتعلقة بمنازعات الوعاء أو حول إجراءات المتابعة طلبا صريحا لتأجيل الدفع بخصوص الحقوق المتنازع حولها.
- لا بد أن تكون الشكاية التي تقدم بها هذا المكلف مقدمة ضمن الآجال وبالشكل المنصوص عليه في المواد 72 و 73 من قانون الإجراءات الجبائية.
- أن يذكر المكلف في شكواه صراحة بأنه يطلب الاستفادة من مضمون المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية بخصوص إيقاف تسديد الحصص المتنازع حولها.
- أن يحدد ويبين بدقة في شكواه المبلغ الذي يطلب تخفيضه والذي يراه غير مؤسس نهائيا أو الذي فيه خطأ سواء في حساب قيمته أو في وعائه.
- أن يذكر في شكواه انه في استطاعته أن يقدم لقابض الضرائب الضمانات الكافية لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديده، كما قد تكون هذه الضمانات عقارات تسجل بخصوصها رهون لصالح الخزينة العامة.

وما نود الإشارة إليه في هذا الإطار أن طلب إيقاف التسديد الذي يضمه المكلف في شكواه للإستفادة من نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يفرض عليه تسديد ما قيمته 20 % من قيمة الحقوق المتنازع حولها أو ما تعلق بها من غرامات التأخير ويرجأ دفع المبلغ الباقي إلى حين الفصل في النزاع.

في حالة تقديم الطلب في آجاله القانونية وبالشروط المطلوبة قانونا وتكون الإجراءات المطلوبة فيه محترمة من طرف المكلف فيتقدم هذا من قابض الضرائب المختص إقليميا من أجل إبرام اتفاق الضمان، وعندما يتسلم قابض الضرائب طلب تأجيل الدفع يأخذ كل المقاييس النافعة لتكوين ضمانات لضمان تحصيل الدين الضريبي الذي يكون دفعه مؤجلا، مع أخذ شكوى المكلف بعين الإعتبار إذ أن لقابض الضرائب كل الصلاحيات لتقييم طبيعة وقيمة الضمانات المقدمة وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 08 مارس 2005<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثاني: منازعات أمام لجان الطعن:

بعد أن يقوم المكلف بتقديم تظلمه (الشكاية) إلى الإدارة الضريبية وعند صدور القرار من طرف هذه الأخيرة، وفي حالة جاء مضمون القرار بما لا يتوافق وطلبات المكلف بالضريبة، أتاح له التشريع الضريبي الخيار بين طريقين، إما اللجوء إلى رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية في الآجال والمواعيد التي نتطرق إليها في المبحث الموالي، أو أن يتوجه إلى لجان الطعن الإدارية التي أنشأت خصيصا لمعالجة مثل هذه المنازعات وهو طريق اختياري وليس إجباري.

### 1- لجنة الطعن للدائرة كجهة ناظرة في النزاع:

يجيز القانون للمكلف الذي لم يرض بالقرار الصادر بشأن شكواه من طرف الإدارة الضريبية حسب الحالة اللجوء إلى عرض النزاع على لجنة الطعن للدائرة مع مراعاة بعض الشروط والتي تتمثل في:

<sup>1</sup> - كوسة فوضيل، "منازعات التحصيل الضريبي في ظل اجتهادات مجلس الدولة"، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص 77.



- احترام الآجال القانونية لرفع الطعن ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية والتي لا تقبل بعدها الشكوى، إذ يجب على المكلف أن يقوم برفع شكوى إلى إحدى اللجان التي سنتناولها أدناه حسب الحالة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلامه لقرار الإدارة الضريبية.
- على المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أمام لجان الطعن أن يقوم بتسديد قيمة الضرائب المتنازع حولها لأن الطعن لا يعلق الدفع، ولكن يمكن للشاكي الذي يرفع القضية إلى لجنة الطعن أن يستفيد من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث يجوز له تقديم طلب من خلال دفع ما قيمته 20% من الحقوق المتنازع حولها، هذا بالإضافة إلى قيمة القسط المدفوع مسبقاً لما قام برفع التظلم أمام الإدارة الضريبية.
- يجب إرسال الطعون من طرف المكلف بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعن المختصة مع ضرورة أن يخضع هذا الطعن للشروط الشكلية اللازمة لقبول الشكاية والتي تطرقنا إليها سابقاً عند الحديث عن منازعات الوعاء.

### 1-1- تشكيل اللجنة وسير عملها

- بغرض النظر في الشكاوى التزاعية للمتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة تنشأ على مستوى كل دائرة لجنة تتكون:
- رئيس الدائرة أو الأمين العام لذات الهيئة رئيساً لهذه اللجنة.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه للبلدية التي يمارس فيها المكلف بالضريبة طرف النزاع نشاطه التجاري، أو وجود المادة الخاضعة للضريبة في إقليم تلك البلدية.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليمياً أي الذي يتبع له المكلف صاحب الشكوى، أو مسئول مصلحة المنازعات إذا كان النزاع مرفوع من طرف المشتكي ضد مركز الضرائب.
- وفي حالة غياب هؤلاء الأعضاء يتم اختيار البديل عنهم من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي حسب الحالة من بين المكلفين بالضريبة لذات البلدية والذين يجوزون ويمتلكون معلومات ومدرجات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة في إطار عملها.

ولقد حدد قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 81 مكرر الشروط ال واجب توفرها في هؤلاء الأعضاء والتي تتمثل في:

- أن يكونوا من جنسية جزائرية.
  - أن لا يقل سنهم عن 25 سنة كاملة.
  - أن يكونوا متمتعين بكامل حقوقهم المدنية.
- يتم تعيين هؤلاء الأعضاء خلال الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية وتمتد عهدهم مع عهدة المجلس الشعبي البلدي المحددة في القانون وهي 05 سنوات. ومما تجدر الإشارة إليه أنه في حالة الوفاة أو الإستقالة أو العزل من المنصب لنصف أعضاء اللجنة على الأقل يتم القيام بتعيينات لأعضاء جدد ضمن نفس الشروط التي ذكرناها.

### 1-2- اختصاصات اللجنة وشروطها صحة قراراتها:

لقد بين قانون الإجراءات الجبائية لا سيما المادة 81 مكرر منه اختصاصات لجنة الطعن للدائرة والتي تتمحور حول:

النظر في شكاوى المكلفين بالضريبة عندما يتعلق النزاع الضريبي بما يقل عن 2000000 دج من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) أو يساويه. ولا يمكن للجنة النظر في هذه الشكاوى ما لم تكون قد عرضت على الإدارة الضريبية، حيث أن نص المادة 81 مكرر فقرة 01 جاء صريحا، وعلى إثره لا تنظر اللجنة إلا في الشكاوى التي رفعت أمام الإدارة الضريبية وقوبلت بالرفض الكلي أو الجزئي.

وما يمكن أن نشير إليه أن ذات المادة بنصها لم تنطرق للحالات التي ترفض فيها الشكاوى من طرف الإدارة الضريبية لعدم احترام آجال رفع التظلم، ففي هذه الحالة يبقى هنالك غموض حول هذه المسألة، فهل بإمكان المكلف أن يرفع تظلمه إلى هذه اللجنة من أجل إعادة النظر في إمكانية قبول شكواه أم لا.

الشكاوى التي يتقدم بها المكلفون بالضريبة التابعون لإختصاص المراكز الحوارية للضرائب تنظر هذه اللجنة في هذه الشكاوى في اجتماعاتها الشهرية والتي تكون بناء على طلب رئيس الدائرة أو الأمين العام لها باعتباره رئيسا لهذه اللجنة، وتكون قرارات اللجنة غير قانونية إن لم تصدر بحضور أغلبية الأعضاء . كما تشترط المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لأنه يجب أن تتم الموافقة على قرارات اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت رئيس اللجنة مرجحا.

### المبحث الثالث: التسوية القضائية للتراع الجبائي

إن الدعوى الإدارية هي تلك الدعوى التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري طرفا فيها، وهذا حسب ما جاء في نص المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية، حيث تنص المادة 801 على أن المحاكم الإدارية تختص بالفصل في دعاوى إلغاء القرارات الإدارية.

حيث أن الإدارة الضريبية تعد من قبيل المصالح غير الممركزة الموجودة على مستوى الولايات، وعلى هذا فالمنازعات التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية تتبع من حيث الاختصاص النوعي المحاكم الإدارية، في هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم تقسيمات الدعوى وشروط رفعها، وكذلك الفصل في الدعوى الضريبية وصدور القرار.

#### المطلب الأول: أنواع الدعوى وشروط رفعها:

هناك العديد من معايير التقسيم للدعوى الإدارية، إلا أننا سوف نركز على التقسيم الحديث للدعوى الإدارية، فالمنازعات الإدارية على أساس التقسيم الحديث تنقسم إلى نوعين أساسيين هما الدعوى الشخصية والدعوى الموضوعية العينية، وهناك شروط عامة يجب مراعاتها عند رفع التراع الجبائي أمام القضاء الإداري، والتي في حالة عدم توفرها فإن الدعوى لا تقبل كما أنه هناك شروط تتعلق بالدعوى الضريبية في حد ذاتها سوف نتطرق إليها.

#### 1- أنواع الدعوى الإدارية:

##### 1-1- الدعاوي الشخصية:

وتعبر عن مجموعة الدعاوي القضائية المرفوعة من أصحاب الصفة والمصلحة أمام الجهات القضائية المختصة على أساس مراكز وأوضاع قانونية شخصية، إذ الغرض منها المطالبة بتقرير أو الإعراف لهم بحقوقهم الشخصية المكتسبة أو حمايتها من طرف الجهات القضائية المختصة، وذلك من خلال التعويض الكامل والعاقل واللازم لإصلاح الأضرار المادية والمعنوية اللاحقة بهم جراء النشاط

الإداري الضار وغير المشروع، ومن أشهر الدعاوى الشخصية دعوى التعويض أو المسؤولية، دعاوى العقود، بعض دعاوى التفسير التي تستهدف حماية حقوق شخصية مكتسبة.

## 2-1- الدعاوى الموضوعية:

إن الدعاوى القضائية الموضوعية هي تلك الدعاوى التي تؤسس وترفع على أساس مراكز وأوضاع قانونية عامة، وتستهدف الدعاوى الموضوعية تحقيق الحماية القضائية للمراكز والأوضاع القانونية العامة ناهيك عن حماية شرعية الأعمال الإدارية والنظام القانوني في الدولة، ومن أشهر الدعاوى القضائية الموضوعية يذكر أهل الإختصاص:

\* دعوى التفسير الإدارية.

\* دعوى فحص مدى شرعية القرارات الإدارية.

\* دعوى الإلغاء.

\* الدعوى الإنتخابية.

\* الدعوى الجزرية أو العقابية.

\* الدعوى الضريبية.

## 2- شروط الدعوى:

### 2-1- الشروط العامة لقبول الدعوى

إن ما سوف نتطرق إليه في هذا الفرع مرتبط بالشروط العامة والتي تعد من الواجب توفرها في المتقاضين من أجل قبول الدعوى من حيث المبدأ؛ حيث أنه إذا لم تتوافر هذه الشروط فإن المحكمة الإدارية لا تبحث في موضوع الدعوى بالرفض أو الإجابة بل تحكم بعدم قبولها للدعوى<sup>(1)</sup>، وتتمثل هذه الشروط في:

\* **شروط الصفة:** تقتضي الصفة أن يكون رافع الدعوى القضائية هو صاحب الحق لأجل

حمايته من شخص أو طرف آخر، وبالرجوع إلى المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

<sup>1</sup> - عمارة بلغيث: "الوجيز في الإجراءات المدنية"، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص46

نستشف أن الصفة لا تتعلق فقط برفع الدعوى بل لا بد من أن تكون الدعوى مرفوعة على ذي صفة، وإلا اعتبرت الدعوى القضائية غير مقبولة، حيث أن المادة 13 المذكورة أعلاه تقضي بعدم جواز التقاضي من طرف أي شخص ما لم تكن له الصفة<sup>(1)</sup>.

إن انعدام الصفة يمكن أن يثيرها القاضي من تلقاء نفسه إذا لم تتوفر في المدعي أو المدعى عليه، فهي من الشروط الجوهرية الواجب توافرها في كلا الطرفين لرفع الدعوى.

**\* شرط المصلحة:** ويقصد بالمصلحة الفائدة العملية التي تعود على رافع الدعوى، فإذا انتفت الفائدة من رفع الدعوى فلا تقبل هذه الأخيرة، وهذا ما أكدته المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالفة الذكر بقولها لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكون له صفة أو مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، حيث يجب على رافع الدعوى الضريبية أن تتحقق له المصلحة من رفع الدعوى، كما أن القانون الجزائري يقر على أن هذه المصلحة تقبل حتى وإن كانت محتملة، ناهيك عن المصلحة الفعلية الموجودة والقائمة كما أن هذه المصلحة يجب أن تكون قانونية أي أنها تستند إلى حق أو مركز قانوني بحيث يكون الهدف من الدعوى هو حماية هذا الحق أو المركز القانوني، فالمكلف بالضريبة الذي يرفع النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية يحاول حماية حقه ومصالحته أمام الإدارة الضريبية، كما أن هذه الأخيرة إن قامت برفع الدعوى فإنها تهدف إلى حماية حقوق الخزينة من الضياع.

**\* توفر أهلية التقاضي كشرط إجرائي:** بالرجوع إلى المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها لم تنص على الأهلية كشرط لقبول الدعوى، إلا أنه لا يمكن إغفال وجوب توفر هذا الشرط الإجرائي الهام، وفي هذا الإطار يمكن التفرقة بين أهلية الشخص الطبيعي وأهلية الشخص المعنوي<sup>(2)</sup>، فبالنسبة للشخص الطبيعي فيشترط بلوغه سن الرشد يوم رفع الدعوى القضائية دون أن يكون به جنون أو هاته أو محجورا عليه بحكم قضائي، أما بالنسبة للشخص المعنوي فيجب التفرقة

<sup>1</sup> - القانون 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المادة 13 منه.

<sup>2</sup> - قصاص سليم: "المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري"، مرجع سبق ذكره، ص 141.

بين الأشخاص المعنوية التابعة للقانون الخاص وتلك التابعة للقانون العام؛ فالشخص المعنوي الخاص يمثل أمام القضاء من طرف سلطته التنفيذية المخولة بموجب القانون الأساسي لهذه الشركات والمؤسسات، أما الأشخاص المعنوية الإدارية فإنها تم تُل بأشخاص محددين في قوانينها الخاصة. ففي موضوعنا هذا نجد أن الأهلية متوفرة ضمنيا في المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أمام القضاء، فسواء كان هذا المكلف تاجرا أو صناعيا أو موظفا أو عاملا أجيلا فإنه لا بد من التمتع بالأهلية الكاملة لكي يدخل ضمن خانة التكليف الضريبي والذي ينتج عن ممارسة نشاطا مربحا مهما كان نوعه.

## 2-2- الشروط الأخرى لرفع الدعوى القضائية:

إضافة إلى ما تم ذكره من الشروط الواجب توفرها لرفع أي دعوى قضائية سوف نتناول في هذا الفرع الشروط المتعلقة بالدعوى الضريبية في حد ذاتها، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

### \* شرط التظلم الإداري المسبق

يجدر بنا أن نشير أن التظلم الإداري المسبق وفقا للمبدأ العام الوارد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية يعد شرطا جوازيا، إلا أنه في المادة الضريبية يعد شرطا إلزاميا لقبول الدعوى القضائية، فبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية لا سيما المواد 70، 71، 72 منه يتبين أن التظلم الإداري المسبق (الشكاية) يعد شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، وبمفهوم المخالفة فإن عدم وجود التظلم الإداري المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا، وبإمكان القاضي إثارة تخلف هذا الشرط من تلقاء نفسه.

### \* الشروط المتعلقة بالعريضة:

إن رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية لا بد وأن يكون بعريضة ينبغي أن تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، منها ما هو متعلق بالشكل ومنها ما هو متعلق بالموضوع، ومما يجب أن ننوه إليه أن الشروط المذكورة في قانون الإجراءات الجبائية هي متعلقة بالعريضة الخاصة برفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة وليس الإدارة الضريبية، فشروط عريضة

رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية غير منصوص عليها صراحة في أحكام قانون الإجراءات الجبائية، وتمثل الشروط ال واجب مراعاتها من طرف المكلف بالضريبة في عريضة دعواه في شروط شكلية وأخرى موضوعية يمكن أن نحملها فيما يلي:

\* يجب أن تتضمن عريضة الدعوى إضافة إلى ما تعلق بشرط الصفة والمصلحة البيانات التالية<sup>(1)</sup>:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى الضريبية.
  - اسم ولقب المدعى وموطنه.
  - اسم ولقب المدعى عليه وموطنه.
  - الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني.
- \* وجوب توقيع العريضة من طرف المكلف بالضريبة، وفي حالة ما إذا تم تقديم العريضة من طرف وكيل ففي هذه الحالة تطبق عليه أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية.
- \* يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، أي عرض كل الوقائع التي لها علاقة بالتزاع الضريبي وكذا بيان مختلف الأدلة التي تثبت بطلان القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية في حال تلقى الجواب، بل نجد أن المشرع الجزائري أكد في المادة 82 فقرة ثانية من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب إرفاق الإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه والصادر من طرف الإدارة الضريبية.

#### \*الشروط المتعلقة بالآجال:

يجب على المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أن يتقيد بالآجال المنصوص عليها في قانون ، الإجراءات الجبائية، حيث يتيح له المشرع الجبائي مدة أربعة ( 04 ) أشهر لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية<sup>(2)</sup>، تحسب مدة الأربعة أشهر كما يلي:

<sup>1</sup> - قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، مرجع سبق ذكره، المادة 82 منه.

<sup>2</sup> - قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، مرجع سبق ذكره، المادة 82 منه.



- يبدأ حساب مدة الأربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية بشأن الشكوى المرفوعة من طرف المكلف، سواء كان هذا التبليغ تم قبل انتهاء الآجال الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على شكوى المكلف أو مع نهاية آجال الرد.
- في حالة أن الإدارة الضريبية ردت على شكوى المكلف في اليوم الأخير الممنوح لها للبت في الشكوى فيتم حساب أربعة أشهر كآجال ليتم رفع خلالها الدعوى الضريبية.
- عندما لا تجيب الإدارة الضريبية على شكوى المكلف فإنه يبدأ سريان الآجال من آخر يوم من المدة القانونية الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على تظلم المشتكي.
- في حالة المكلف لجأ إلى لجان الطعن فإن الآجال (04 أشهر) تسري من تاريخ تبليغ قرار اللجنة المرفوع أمامها التظلم للمكلف المشتكي.
- في حالة أن لجنة الطعن لم ترد في الآجال أو سكتت عن الرد (يعني الرفض الضمني للشكوى) تبدأ سريان الآجال الأربعة أشهر ابتداء من تاريخ انتهاء المدة القانونية الممنوحة لهذه اللجنة للرد على الشكاية والبت فيها.
- أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإنه يمكن لها أن تعرض النزاع المطروح أمامها على المحكمة الإدارية للفصل فيه خلال مدة الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب، وبصفة عامة يمكن لها رفع النزاع للمحكمة الإدارية خلال الفترة القانونية الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على شكاوى المكلفين، أما إذا تم عرض النزاع أمام لجان الطعن فإنه يمكن للإدارة الضريبية رفع النزاع الضريبي أمام المحاكم الإدارية في غضون مدة 04 أشهر وذلك بعد انقضاء الآجال الممنوحة للجان الطعن.

#### المطلب الثاني: الفصل في الدعوى الضريبية

- بعد أن تتوفر الشروط السالفة الذكر من أجل قبول الدعوى الضريبية، وبعد عرض النزاع الضريبي أمام الجهة القضائية لابد على هذه الجهة القضائية بالفصل في النزاع المعروض أمامها، ولا يتم ذلك إلا من خلال مجموعة من الإجراءات يتم إتباعا للوصول إلى القرار النهائي في النزاع الجبائي، تبدأ المحكمة في إجراءات البت في النزاع الجبائي المعروض أمامها وإصدار قرارها بشأن ذلك النزاع.

## 1- الاختصاص النوعي والإقليمي للمحاكم للنظر في النزاع الجبائي:

يعد كلا من الإختصاص النوعي والإقليمي من النظام العام وعلى هذا فلا بد من التطرق لهما، حيث أن المشرع قد حدد ذلك بدقة.

فالإختصاص النوعي للمحاكم الإدارية يتحدد بالفصل في المنازعات الإدارية، وهي تختص بالفصل كأول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع النزاعات التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أو المصالح غير المركزية للدولة أو الولاية طرفاً فيها، وعلى هذا فإن ولاية الإختصاص النوعي تعود للقضاء الإداري للنظر في النزاع متى كانت الإدارة الضريبية طرفاً فيه والإدارة الضريبية، كما أن المحاكم الإدارية تختص بالفصل كذلك في<sup>(1)</sup>:

\* دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية والدعاوى التفسيرية ودعاوى فحص المشروعية للقرارات الصادرة عن الولاية والمصالح غير المركزية على مستوى الولاية، البلدية ومختلف مصالحها، المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية.

\* دعاوى القضاء الكامل.

\* إضافة إلى الإختصاص بالنظر في القضايا المخولة لهذه المحاكم بموجب نصوص خاصة.

أما بخصوص الإختصاص الإقليمي فالمبدأ العام يقضي أن يؤول الإختصاص إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه أو الموطن المختار وهذا ما جاءت به المادة 37 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما أنه في حال تعدد المدعى عليهم يؤول الإختصاص إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم، إلا أنه في النزاعات المتعلقة بالضرائب والرسوم فيؤول الإختصاص الإقليمي إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم وهذا ما قضت به المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(2)</sup>.

<sup>1</sup> - القانون 08-09 المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سبق ذكره، المادة 801 منه.

<sup>2</sup> - كوسي لحسن، "الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية"، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي، تخصص قانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013/2012، ص 58.

## 2- إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

تجدر الإشارة إلى أن المحكمة الإدارية بإمكانها القيام بالتحقيق الإضافي وكذا مراجعته وإجراء عملية الخبرة، بينما التحقيق العادي المنصوص عليه في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري تم إلغاؤه بموجب المادة التاسعة والعشرون من قانون المالية لسنة 2008 ، ولقد نصت المادة 85 فقرة أولى صراحة أن التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة هي إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها، في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

### 2-1- التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق:

إن عملية التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق تحكمها العديد من الضوابط المحددة في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، إذ أن التحقيق الإضافي يعد إلزاميا وتأمراً به هيئة المحكمة كلما قدّم المكلف بالضريبة وسائل وإثباتات جديدة تدعم أقواله لكن بشرط أن يكون ذلك قبل صدور الحكم في القضية<sup>(1)</sup>.

وفي الحالة التي يتذرع فيها المدير الولائي للضرائب بعد إجراء عمليات التحقيق الإضافي بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها فيجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية والملغاة بموجب قانون المالية لسنة 2008 ما نود الإشارة إليه أن المشرع أخطأ في إحالتها على مادة تم إلغاؤها، وبالتالي لا جدوى من هذه الفقرة المدرجة في المادة 85 ، بل يجب أن يتم الفصل في مدى تقديم أسانيد وإثباتات من طرف مدير الضرائب في مواجهة المكلف بالضريبة، حيث نرى أنه لا يمكن لجهة الإدارة الضريبية أن تقدم وقائع وأسباب جديدة طالما أن الإجابة على شكوى المكلف تتضمن الأسباب والوسائل القانونية المستند عليها في إصدار قرار الرفض للشكوى، كما أنه حتى وفي حال عدم الرد على الشكوى في الوقت الممنوح لها قانوناً فإنه يفترض أن الإدارة الضريبية تفقد حقها في تقديم دفوع جديدة ضد المكلف بالضريبة الذي عادة ما يقدم دفوعه من أجل الحصول على طلباته المضمّنة في الشكوى.

<sup>1</sup> - القانون 08-09 المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن الإجراءات المدنية والغدارية، مرجع سبق ذكره، المادة 801 منه.

## 2-2- الخبرة القضائية:

يمكن لهيئة المحكمة أن تطلب إجراء خبرة قضائية والتي تهدف إلى توضيح وقائع مادية أو تقنية أو علمية يستعص على القاضي فهمها وحلها دون اللجوء إلى إجراء الخبرة<sup>(1)</sup>، كما يمكن اللجوء إلى الخبرة القضائية بناء على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، وعادة ما تحكم الخبرة القضائية الضوابط التالية<sup>(2)</sup>:

\* يتم إجراء الخبرة القضائية على يد خبير واحد يتم تعيينه من طرف المحكمة الإدارية، غير أنه يمكن إسنادها إلى ثلاثة ( 03 ) خبراء إذا طلب أحد أطراف النزاع ذلك، وفي هذه الحالة يتم تعيين خبير لكل طرف (المكلف بالضريبة، الإدارة الضريبية) والمحكمة تعين الخبير الثالث.

\* الموظفين الذين شاركوا في فرض وتأسيس الضريبة المعترض عليها من طرف المكلف لا يمكن تعيينهم كخبراء في القضية، كما لا يجوز تعيين كل شخص أبدى رأيه في الشكوى الضريبية محل النزاع وكذا الأشخاص المؤكّدين من طرفي النزاع أثناء التحقيق في النزاع.

\* عند إسناد الخبرة إلى خبير معين ولم يتم بإجرائها أو رفض القيام بها يتم تعيين خبيراً آخرًا بدلا له للقيام بهذه العملية.

\* على الخبير المعين لإجراء الخبرة تحديد يوم وساعة البدء في عملية الخبرة مع وجوب إعلام المصلحة الجبائية المعنية وكذا المكلف المشتكي وإن اقتضى الأمر الخبراء الآخرين المعيّنين من طرفي النزاع وذلك قبل عشرة ( 10 ) أيام التي تسبق بدء عمليات إجراء الخبرة.

## 3- البث في الدعوى و صدور القرار:

عند الإنتهاء من إجراءات التحقيق والخبرة يتم البث في النزاع من طرف المحكمة الإدارية وفقا لإجراءات وشكليات قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذا ما جاءت به المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ أن رئيس المحكمة الإدارية يقوم بتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في

<sup>1</sup> - القانون 08-09 المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن الإجراءات المدنية والغدارية، مرجع سبق ذكره، المادة 25 منه.

<sup>2</sup> - قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، مرجع سبق ذكره، المادة 86 منه.

الدعوى الضريبية المرفوعة بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة، كما يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بتحديد الآجال الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات ومختلف أوجه الدفاع، كما يجوز له طلب كل مستند من الخصوم أو أية وثيقة تسهم في حل النزاع، هذا ونشير أنه يتم إخطار الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية، ويتم الإخطار من طرف أمانة الضبط على الأقل عشرة (10) أيام قبل تاريخ الجلسة.

وفي يوم الجلسة وبعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية محل النزاع يمكن للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية وذلك تدعيماً للطلبات الكتابية، كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الإستماع إلى أعوان الإدارة الضريبية ودعوتهم لتقديم توضيحاتهم كما يمكن له أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر في الجلسة يرغب أحد الخصوم في سماعه، وبعد الإنتهاء من هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته.

أما بخصوص النطق بالقرار فيكون علنيا وهذا ما جاءت به المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما يجب أن يشتمل القرار الصادر عن المحكمة الإدارية وتحت طائلة البطلان العبارات المذكورة في المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل في:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، باسم الشعب الجزائري، كما يجب أن يحتوي القرار على البيانات الواردة في المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل في:

\* الجهة القضائية التي أصدرت القرار.

\* ألقاب وأسماء وصف القضاة.

\* تاريخ النطق بالقرار.

\* اسم ولقب محافظ الدولة عند الإقتضاء.

\* اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.

- \* أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة كون أحد الأطراف شخصا معنويا تذكر طبيعته وتسميته ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني.
- \* أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل ومساعدة الخصوم.
- \* الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.
- \* كما يتضمن الحكم أيضا الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، كما يشار إلى أنه تم الإستماع إلى القاضي المقرر ومحافظ الدولة وعند الإقتضاء إلى الخصوم وممثليهم وكل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس وهذا ما جاءت به المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- \* يجب أن يسبق منطوق الحكم بعبارة " يقرر".
- بعد صدور الحكم يتم تبليغه إلى الخصوم في موطنهم وذلك عن طرق محضر قضائي، كما يجوز وبصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الأحكام إلى الخصوم عن طرق أمانة الضبط بالمحكمة فإذا كان مضمون الحكم لصالح المكلف بالضريبة فإنه يجب على المدير الولائي للضرائب تطبيق التخفيضات والإعفاءات محل الحكم.

خلاصة:

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل نجد أن المنازعة الجبائية تمر بالعديد من المراحل وتضبطها آجال محددة لا يمكن تجاوزها وإلا اعتبرت الشكوى المرفوعة من طرق المكلف غير مقبولة بناء على اعتبارات الآجال، ومن جهة أخرى فإن الشكاية التي ترفع من طرف المكلف لمخاصمه الغدارة الضريبية فيها المشرع بجملة من الشروط الشكلية والموضوعية والتي يجب على الشاكي احترامها وإلا رفض طلبه تأسيس لعيب مخالفة الشكل، كما أنه في مجال منازعات التحصيل ورغم أن المشرع الجزائري يم يورد شرط النظام إلا أن الواقع العلمي يثبت أنه على المكلف اتباع نفس الإجراءات الشكلية المتعلقة بالنظام في مجال منازعات الوعاء الضريبي، وما تود الإشارة إليه أن المشرع الجزائري ومن أجل تخفيف القضايا الضريبية المرفوعة امام القضاء استحدث لجان طعن والتي تنظر في شكاوي المكلفين الذين يخاصمون الإدارة الضريبية في مقدار الضريبة المفروضة عليهم.

إن المكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار الصادر من الغدارة الضريبية أو من لجان الطعن بخصوص شكواه عليه أن يرفع نزاعة امام الجهات القضائية الإدارية، فالاختصاص النوعي للنظر في النزاع الجبائي يؤول إلى القضاء الإداري، أما عن الاختصاص الاقليمي فيؤول إلى المحكمة التي يقع في اختصاصها، وهذه الأخيرة لها الكلمة الأخيرة في إصدار قرار النطق بالحكم النهائي.

خاتمة



## خاتمة

أعطى المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة آليات وطرق متعددة للدفاع عن حقوقه تجاه الإدارة الضريبية، بداية من تظلمه أمام الإدارة الضريبية، إلى إمكانية لجوءه إلى الطعن أمام اللجان الإدارية، وصولاً إلى المرحلة القضائية.

نجد أن المشرع الجزائري أخضع المنازعات الجبائية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقاً من المحكمة الإدارية الابتدائية وصولاً إلى مجلس الدولة وهذا مراعاة لتكريس الحق في التقاضي على درجتين المكرس كنظام يهدف إلى محل طرفي القاعدة الجبائية من مكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في وضعية مريحة وتسمح له بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانوناً من أجل إثبات وضعية اتجاه الطرف الآخر.

وتتميز الإجراءات الخاصة بسير الدعوى الجبائية أمام القاضي الإداري بطبيعة خاصة ومميزة فهي تتميز بطابع تفحصي والأسبقية للكتابة أو مبدأ المواجهة، ما يسمح من خلال سيرورة الدعوى الجبائية إلى تحقيق ضمانات كافية، رغم ما يميز القاضي الإداري من عدم التخصص في المجال الضريبي المعقد مما يتطلب لجوءه إلى استخدام الخبرة كوسيلة أساسية في تقرير أحكام القاضي على موضوع المنازعة.

اختبار صحة الفرضيات:

الفرضية 1: خاطئة:

النزاع الضريبي ينشأ بسبب عدة عوامل منها ما هو مرتبط بالتشريع في حد ذاته والناجم عن كثرة التعقيدات كما قد يرجع الأمر إلى الإدارة الضريبية في حد ذاتها نتيجة القصور الذي تشهده أثناء تأدية وظيفة التنفيذ وتطبيق التشريع على المكلفين بالضريبة كما قد يرجع حدوث النزاع الضريبي إلى المكلف في حد ذاته تجعله للقوانين والإجراءات المرتبطة بالضرائب.

## خاتمة

### الفرضية 2: صحيحة:

المكلف بالضريبة مقيد بمجموع الطلبات التي يقدمها أثناء الشكوى الأولية في حين يمكن للإدارة الجبائية أن تقدم أثناء مجريات النسوية وبالتحديد أثناء التحقيق لطلبات جديدة وهذا يعتبر تعليب لسلطة الإدارة على المكلف وازعاف الضمانات ذ، هذا الأخير أمام الإدارة.

### نتائج البحث:

- التزاع الضريبي تحكمه مجموعة من الضوابط
- المشرع الجزائري منح صلاحيات واسعة للقاضي الإداري من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث أصبح له دور ايجابي وفعال في المحاولة الدعاوي الإدارية عامة وفي الدعوى الضريبة خاصة.
- المكلف بالضريبة مقيد بمجموعة من الطلبات التي يقدمها أثناء الشكوى الأولية.
- الإجراءات المتعلقة برفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية طويلة جدا ومعقدة وغير واضحة بصورة كافية للمكلف بالضريبة.
- هناك عدة فراغات وثغرات فيما يخص المنازعات أمام القضاء الاستعجال.
- يتمتع القاضي الإداري بصلاحيات تمكنه من توجيه الأوامر للعدالة من أجل تنفيذ الأحكام القضائية.
- إجراء التظلم المسبق محاط بمجلة من الإجراءات المعقدة.
- التحقيق في التظلمات الموجهة إلى إدارة الضرائب يتم عبر جملة من الإجراءات تجعل من الجهة التي عملت على فرض الضريبة لها تأثير كبير على نتيجة التحقيق.
- قصر آجال رفع الدعوى الضريبية في مادة التحصيل الضريبي حيث حددت بشهر واحد.
- عدم وجود قضاة متخصصين في المجال الضريبي.
- عدم وضوح طابع الاستعجال في المواد الجبائية.

## خاتمة

### التوصيات:

- يجب توحيد القوانين الضريبية وخاصة المتعلقة بالمنازعات الجبائية.
- يتعين على المشرع الجزائري إعادة النظر فيما يخص إجراءات التقاضي اما الجهات القضائية بصفة عاملة ودقيقة في قانون الإجراءات الجبائية.
- القيام بتبسيط إجراءات تقديم التظلم أمام إدارة الضرائب.
- استناد التحقيق في التظلم إلى الجهة أو مصلحة من إدارة الضرائب غير تلك الجهة أو المصلحة التي فرضت الضريبة.
- إعادة النظر في تشكيلة اللجان، وسحب عضوية إدارة الضرائب منها لكونها طرفا في النزاع الضريبي.
- تفعيل دور اللجان والعمل على ضمان استقلاليتها.
- تزويد اللجان بإطارات ذات الكفاءة والخبرة ذات الصلة بالمجال الضريبي كخبراء محاسبين ومتخصصين في المالية العامة والتشريع الضريبي.
- تعزيز اللجان بممثلي المكلفين بالضريبة كإشراك النقابات المهنية واتحاد التجار ضمن تشكيلاهما.
- تحديث القضاء الضريبي وإعادة النظر في سواه.

### أفاق البحث:

- الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية.
- المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة.
- دراسة مقارنة وتحليلية لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (جزائر-تونس).

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### الكتب:

- أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005 .
- جهاد سعيد حضاونة، علم المالية العامة، والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2011.
- خيرى عثمان فريز فرج عبد العال: إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الإتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012-2013.
- سعيد علي محمد العبيدي: اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2004.
- سوزي عدلى ناشد: ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- سوزي عدلى ناشد: الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2000 .
- عبد الحميد عبد المطلب: اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 .
- عبد الغفور إبراهيم أحمد: مبادئ الإقتصاد والمالية العامة، دار زهران، الأردن، 2009 .
- عبد المجيد قدي: المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، الأردن، 1972.
- عمارة بلغيث: الوجيز في الإجراءات المدنية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002 .
- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة أكلي أولحاج، البويرة، 2015/2014.
- كوسة فوضيل: الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- كوسة فوضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ظل اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.
- محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية لعامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2010.

## قائمة المراجع

- محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان: الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط 02، المكتبة الوطنية، الأردن، 2003 .
- محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام : مبادئ المالية العامة، ط 01 ، دار الميسرة، الأردن، 2007.
- محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام دار الميسرة للنشر ذ، عمان، الأردن 2000.
- مراكز الضرائب، مجال الصلاحيات، الأشخاص والضرائب المعنيين، المديرية العامة للضرائب، مديريةية العلاقات العامة والاتصال 2014.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- نوزاد عبد الرحمن الهيبي، منجد عبد اللطيف الخشالي: المالية العامة، ط 01 ، دار المناهج، الأردن، 2006.
- ياسر صالح الفريعات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

## مذكرات وأطروحات

- بخليفة حنان وبن زينب حنان، التهرب الضريبي وأثره على السياسة المالية في الجزائر، (مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في التسيير فرع النقود المالية، جامعة الجزائر، غير منشورة) الجزائر، 2005.
- تومي كريمة بوسمهوة نصيرة، مناهج قياس التهرب الضريبي (مذكرة ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية، المركز الجامعي الإقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر، 2007 .
- رضا خلاصي: تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر للفترة 1993-2002 أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم سعد دخلب، غير منشورة) البليدة، الجزائر، 2004.
- سماعين عيسى، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر (مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالي وبنوك جامعة العلوم الاقتصادية والتجارية وع التسيير، تخصص مالية، جامعة ابن خلدون تيارت)، دفعة 2012.

## قائمة المراجع

- العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/ 2012.
- فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري بقسنطينة، 2007/2008.
- قصاص سليم: المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، الجزائر، 2004.
- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي (أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم
- نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر -مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية، نقود، جامعة الجزائر، غير منشورة )
- ولهي بوعلام: النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -حالة الجزائر-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2012.
- كوسي لحسن، "الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية"، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي، تخصص قانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2013.
- ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، الجزائر، 2002.

## القوانين والدراسات

- المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 فيفري 1995 والمتضمن صلاحيات الوزير المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.
- القانون رقم 11-11 المؤرخ في جويلية 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.
- القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

## قائمة المراجع

- القانون رقم 06-12 المؤرخ في ديسمبر 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015.
- قانون الإجراءات الجبائية، مادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.
- القانون 09/08 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- دستور الجزائر لسنة 1996.
- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2015.
- الدليل التطبيقي للمهن الحرة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2014.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلف بالضريبة" 2010 الجزائر.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة" مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، الجزائر، 2009.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2010.

### المراجع بالفرنسية

- claude laurent ; « le control fiscal la vérification personnelle, bayausaine, paris, France, 1995.
- daniel richer, les procédures fiscales, édition puf, France, 1990, p 25.
- francis querol « le contrôle fiscal en France » université toulouse, conférence avril, 1989.
- j.p. casimir les signes extérieurs de revnu « libraire de l'université paris, 1979.
- michel bovier, marie christine ; l'administration fiscal, puf, paris, 1988.
- Raymond muzellec : finance publiques, édition Dalloz, 08 éme édition, 1993.
- theirr g lambert : vérification fiscale personnelle, economica, paris, 1984.



## ملخص

المنازعات الجبائية تنشأ لعدة أسباب منها ما هو مرتبط بالتشريع الضريبي ومنها ما هو متعلق بالإدارة الضريبية ومنها ما هو مرتبط بالمكلف بحد ذاته.

كما أنها تحكمها مجموعة من الضوابط لا بد من مراعاتها من طرف المكلف بالضريبة وإلا رفضت شكواه بعبء مخالفة الشكل ومن هذه الإجراءات والتحليلات أن يتوافق موضوع الشكوى مع الشروط المحددة في قانون الإجراءات الجبائية، كما يجب أن يرفع هذا التظلم في الآجال القانونية المحددة له وإلا تم الفصل فيه مباشرة بعبء تجاوز الآجال.

كما نجد أن المشرع وضع كذلك مجموعة من الضوابط أمام الجهات الإدارية الفصل في موضوع الشكاوى المرفوعة أمام الجهات الضريبية حسب الحالة وجعل لكل جهة إدارية من إدارة الضرائب آجال محددة للفصل في موضوع الشكوى والإجاز للمكلف بالضريبة الذي لم يتلق الرد على موضوع شكواه في الآجال القانونية أن يرفع تظلمه إلى لجان الطعن بمختلف مستوياتها وحسب الحالة من أجل النظر في موضوع هذه الشكاوي، ثم تفصل فيها في مدة زمنية محددة.

وفي حالة عدم أخذ الإدارة الضريبية بالقرارات الصادرة عن لجان الطعن يمكن للمكلف بالضريبة أن يرفع النزاع أمام الجهات القضائية المتمثلة في المحكمة الإدارية كدرجة أولى، ومجلس الدولة كدرجة استئناف، وحتى هذه المرحلة تحكمها العديد من الضوابط والإجراءات التي ينبغي على طرفي النزاع احترامها والا تم رفض الشكوى.

## الكلمات المفتاحية:

الضريبة، المنازعات الجبائية، لجان الطعن، التظلم، الإدارة الجبائية، المكلف بالضريبة، المنازعات الإدارية، المنازعات القضائية.