

جامعة غرداية
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



التدابير الجديدة للجان الطعن في الضرائب
المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على
رقم الأعمال

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
في مسار الحقوق تخصص: قانون اداري

إشراف الدكتور:
عبدالله زرباني

إعداد الطالبتين :
سعيدة جدرة
جهيدة جدرة

أعضاء لجنة المناقشة:

الرقم	إسم و لقب الأستاذ	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
01	د. محمد سيد اعمر	أستاذ محاضر ب	غرداية	رئيسا
02	د. عبدالله زرباني	أستاذ محاضر ب	غرداية	مشرفا و مقرا
03	د. عزوز لغلام	أستاذ محاضر ب	غرداية	مناقشا

السنة الجامعية: 2018م - 2019م

كلمة شكر

نشكر الله على منه علينا بنعمه الفيضة نحمده بكرة و عشيا كما نتوجه بالشكر لأهل الفضل فمن لا يذكر لأول
الفضل فضلهم فهو جاحد و نخص في هذا المقام بالشكر الجزيل و الإمتنان

للدكتور زرباني عبدالله مسؤول تخصص القانون الإداري

الذي قبل الإشراف على مذكرتنا رغم أن واجباته كثيرة و لم يخل علينا بتوجيهاته و كان صدره رحبا في كل
صغيرة و كبيرة، فنقول له بشرك قول رسول الله صلى الله عليه و سلم " إن الحوت في البحر و الطير في السماء
ليصلون على معلم الناس الخير " و نسأل الله أن يجازيه عنا خير الجزاء.

كما نتقدم بأسمى آيات الشكر و الإمتنان و التقدير إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة

إلى جميع الأساتذة الأفاضل بجامعة غرداية و نخص بالذكر الدكتور بوحميده عبدالكريم

إلى الذين كانوا عوننا لنا في بحثنا هذا و نورا يضيء الظلمة إلى من زرعوا التفاءل في دربنا و قدموا لنا المساعدات
و التسهيلات و الأفكار و المعلومات فلهم منا جزيل الشكر

زملاء المهنة

" موظفي مديرية الضرائب بولاية غرداية و موظفي محكمة غرداية*

إلى من جعلهم الله إخواننا بالله و من أحببناهم بالله

كل الزملاء في الدراسة

كل الأصدقاء الأعزاء

الذين لم يخلوا علينا بالمعلومات نشكرهم على تواضعهم.

إلى السيد رئيس محكمة غرداية و السيد محافظ الدولة بالمحكمة الإدارية

إل الشقيقات مريم و رحيمة

نقول لكل هؤلاء شكرا

سعيدة و جهيدة جدرة

إهداء

﴿ بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ ﴾

الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي أَنْزَلَ عَلَى عَبْدِهِ الْكِتَابَ وَلَمْ يَجْعَلْ لَهُ عِوَجًا ﴿١﴾ قِيمًا لِيُنذِرَ بَأْسًا شَدِيدًا مِمَّنْ لَدُنْهُ وَيُبَشِّرَ الْمُؤْمِنِينَ الَّذِينَ يَعْمَلُونَ الصَّالِحَاتِ أَنَّ لَهُمْ أَجْرًا حَسَنًا ﴿٢﴾. ﴿سورة الكهف﴾ الآية، (١) و(٢).

أحمدك ربي حمدا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانتك

إنه لا يسعني في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي

إلى

إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه فأظهر بسماحته تواضع العلماء و

برحابته سماحة العارفين

إلى روح أمي الطاهرة *فتيحة* رحمها الله

إلى النور الذي أنار لنا درب النجاح والذي

إلى الشموس و الشموع التي تنير حياتنا جمال، مريم ، رحيمة و فاطمة الزهراء

إلى المثابرين في الحياة بكاري محمد الحبيب و بوفالة فاطنة و اولادهما جبران، إثراء بشرى ، الطيب ، حنان ،

إكرام و حفيدهما أحمد عبدالمجيد

إلى العزيزة بن دنية بختة و ابناءها و احفادها ، إلى كل عائلة جدرة ، نوني، بوسماحة ، بن سالم،

نحبكم حبا لو مر على أرض قاحلة لتفجرت ينابيع المحبة

تهدي هذا العمل المتواضع للدكتور المشرف عبدالله زرباني

سعيدة و جهيدة جدرة

قائمة المختصرات

Contention	CTX
Gracieux	GRX
Dégrèvement d'office	DO
L'impôt sur le revenu Global	IRG
L'impôt sur les bénéfices des sociétés	IBS
L'impôt sur le revenu Global /salaires	IRG/S
L'impôt forfaitaire unique	IFU
L'impôt sur le patrimoine	TF
La Taxe sur l'activité professionnelle	TAP
Taxe sur la valeur ajoutée	TVA
Taxe Foncière	TF
Taxe d'assainissement	TA
Droit de timbre	DT
Droit de registrement	DE
commission des impôts directs	CID
commission de recoure de la Wilaya	CRW

ملخص باللغة العربية:

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، و هي تنتج عن إقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ، دون مقابل و لتحقيق نفع عام ، تفرض على كل المداخيل و الأرباح و رؤوس الأموال ، عن طريق إصدار سند التحصيل أو الجدول الضريبي ، الذي يحق للمكلف بالضريبة أن يطعن فيه بتقديم شكاية (تظلم إداري مسبق)، أمام الإدارة الجبائية المختصة أي المدير الولائي للضرائب، كإجراء أولي فيصدر هذا الأخير قرارا إما رفض كلي أو جزئي لطلب الإعفاء أو التخفيض، فيمكن للمكلف اللجوء إلى لجان الطعن حسب مبلغ الضريبة المتنازع عليه، و هو إجراء إختياري يفقد الحق فيه في حالة لجوءه إلى القضاء . تم إنشاء لجان جديدة تتمثل في اللجنة الولائية، اللجنة الجهوية و اللجنة المركزية عوضا عن لجنة الدائرة ، اللجنة الولائية و اللجنة المركزية ، كما تغير إسمها و أصبح لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال .

الكلمات المفتاحية:

الضريبة ، المكلف بالضريبة ، الشكاية، لجان الطعن الإدارية

Abstract

The tax is one of the most important source of the public revenues of the State.it is the results of a financial deduction carried out by the state on the wealth of other person,without any servicein return and to realize the public interest tax is imposed on all income,profits and capital by issuing payment order or tax schedule against wich the taxpayer is entitled to file a complaint before the competent office revenue or the provincial director of taxes, the latter have to issued,as preliminary proceedings, total or partial refusal of the exemption or discount tax demand , at this point the taxpayer may refer to tax appeal commission depending on the amount subject to litigation, as an optional step, make him lose his right to file before the jurisdiction .new commission has been established such as provincial cpmmission ,regional commission and central commission instead of district commission for direct tax and related duties and tax revenue.

Keys words: Tax-Taxpayer-Complaint-Administrative Appeal Committee

مقدمة

تعد لجان الطعن من أهم الإجراءات المتبعة في المنازعة الضريبية، إذ يتم من خلالها الطعن في الضرائب المفروضة من الإدارة الجبائية فالضريبة قديمة النشأة، حيث ظهرت الجزية في الإسلام عندما كانت الجيوش الإسلامية تقوم بنشر الإسلام في ربوع العالم، حيث كان يتم أخذ الجزية من غير المسلمين، لتوضع في بيت المال، وهي عبارة عن مبلغ من المال يأخذ من غير المسلمين لتزويد بيت المال كمقابل لإنتفاعهم بالمرافق العامة للدولة الإسلامية، ثم ظهر الخراج الذي كان يفرض على أصحاب الأراضي لمقابل أن تبقى بأيدي أصحابها ينتفعون بها ويستغلونها، أما العشور كانت تأخذ على عروض التجارة الواردة إلى البلاد الإسلامية والصادرة منها، وكان العاشر موظف يقوم بجمع العشور من المسلمين وغير المسلمين والمحاربين، فاعتبرت الجزية والخراج و العشور ضرائب إسلامية، فرضت من أجل تزويد الدولة بالمال للقيام بواجباتها والوفاء بالتزاماتها .

فالضريبة كانت ولا زالت من الموارد المهمة في تزويد الخزينة العامة للدولة، وكانت هذه الأخيرة تعتمد في إنفاقها الوطني على الضريبة، مع توسع نشاط الدولة في كافة الميادين الاجتماعية والإقتصادية والثقافية، كما أن تدخلها بصفة مباشرة في الحياة العامة، كلفها نفقات ضخمة، مما ألزمها الأمر البحث عن مورد مالي لتمويل هذا الإنفاق، وهنا تطور مفهوم الضريبة وأصبحت هي المؤثر الأساسي على النشاط الإقتصادي، ووسيلة للتسيير ونموذج للتمويل الإقتصادي، وإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، فالدولة تجمع الضريبة عن طريق فرضها على المواطنين إجباريا تأخذ منهم دون مقابل، وهي عمل يعبر عن ممارسة الدولة لسلطتها.

إن كافة دول العالم تعتمد النظام الضريبي، نجدها في النظام الفرنسي والنظام الأمريكي، و النظام الجبائي المصري والأردني خير مثال على تطبيق نظام الضريبة، وبالرجوع إلى النظام الجزائري في الفترة الإستعمارية نجد أن الضريبة كانت تفرض على الجزائريين دون سواهم من المستوطنين الفرنسيين .

تبرز أهمية الموضوع الذي بين أيدينا، في كونه له علاقة بالجانب المالي والإقتصادي في الدولة، فالضريبة هي مورد من موارد الخزينة العامة لدى كان ولا بد من قيام الجهات المختصة بالعناية به كل العناية من خلال تقنيه في قوانين خاصة، حيث يقوم المشرع الجبائي الجزائري بإحداث تحيين مستمر في مادة الجبائية، إذ نجده في كل قانون مالية جديد يقدم بعض التعديلات في أسس فرض الضريبة، خاصة الإجراءات المتبعة في تقديم الطعون أمام لجان الطعن في الضرائب المباشرة، ضد قرارات الرفض سواء الكلي أو الجزئي، الصادرة عن المدير الولائي للضرائب .

كما أن أهمية الموضوع تكمن في تأثيره على الحياة الإقتصادية للدولة بصفة عامة، وعلى الحياة الاجتماعية للأفراد بصفة خاصة، فإن لجوء المشرع إلى إحداث تغيير وتعديل على لجان الطعن له أهمية كبير في مساعدة الإدارة الجبائية لتسوية نزاعاتها دون اللجوء إلى القضاء، كما يعطي الكثير من العدالة للمكلفين بالضريبة

إذ يمنع تعسف الإدارة أثناء فرض الضريبة، كما يقرب وجهات النظر بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية التي تسعى إلى تزويد الخزينة العامة بالأموال العمومية التي هي مصدر أساسي للإنفاق في الدولة .

إن الأسباب الموضوعية التي دعت لإختيار الموضوع، كونه ظاهرة جديدة في النظام المالي، كما أنها في حالة تطور وتغير مستمر ولها أهمية على المستوى الإقتصادي والإجتماعي والسياسي والمالي، ومن ناحية أخرى تعتبر لجان الطعن من بين المواضيع الهامة والشاسعة في مجال الجباية.

أما الأسباب الذاتية تكمن في الإختصاص المهني، فالعمل في الإدارة الجبائية يعطي صاحبه الفضول للتعلم أكثر في المجال الجبائي، والبحث فيه بإستمرار ومحاولة معرفة كل ما هو جديد، خصوصا وأن القوانين الجبائية في تغيير مستمر، كما أن العمل في الإدارة الجبائية هو خير سبيل للوصول إلى المعلومة الجبائية وتقوية المعلومات، إذ يرتبط المجال الجبائي بالعديد من الميادين الأخرى، كالتجارة المحاسبة المالية والإقتصاد، فيجد الطالب نفسه أمام كم هائل من المعلومات والمعرفة العلمية.

أما الإختصاص العلمي فإن الجانب القانوني للموضوع، من حيث الإجراءات القانونية المتبعة في رفع الشكاوي، والطعون والدعاوي الضريبية هي من إختصاص القانون، حيث تمر المنازعات الجبائية بإجراءات قانونية منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك فرض الضرائب، وتحديد أنواع الضرائب مقنن بقوانين عديدة منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة... وغيرها .

كما أن الهدف من هذه الدراسة هو تنمية المعلومات القانونية والجبائية، عن طريق البحث والدراسة في جوانب المواد والأحكام الجبائية، و تبيين التعديلات الجديدة التي طرأت على لجان الطعن، ولمعرفة غاية المشرع الجبائي من هذه التعديلات، والعمل على تزويد طلبة الجامعات والمعاهد ببحوث علمية تساعدهم في مشوارهم الدراسي .

ومن الدراسات العلمية السابقة التي تناولت الموضوع، نجد مذكرة :

حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2014-2015.

مذكرة محمد عويسي، مسعود الكوطني، لجان الطعن الإداري على ضوء التشريع الجبائي الجزائري، مذكرة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، جامعة غرداية، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق، السنة الجامعية 2016-2017.

الصعوبات التي واجهت تنفيذ هذا البحث هي وجود تعديلات كثيرة، إذ تعرف الأحكام والقوانين الجبائية تغييرا وتحيينا مستمرا، وهذا حسب متطلبات الحياة العملية للإدارة الجبائية، وسعي الدولة إلى توفير أحسن الطرق لجباية الضريبة، وإعطاء المكلفين بما الحق في قبولها أو رفضها، حيث تكون هناك تعديلات في كل سنة مالية جديدة، و مع كل صدور لقانون المالية نجد بعض التغيير والتجديد للأحكام الجبائية.

إضافة إلى نقص أو إنعدام المراجع لكون لجان الطعن المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2016، لم يتم التطرق له من طرف الباحثين والفقهاء الجبائين لأنه موضوع جديد، ولا يزال قيد التنفيذ والتطبيق العملي، الذي يساعد الباحث على معرفة الجوانب التقنية والفنية له، والتي تساعد على البحث والتقصي لمعرفة الدور الذي يلعبه هذا الموضوع في تحسين تسيير الملفات الجبائية للمكلفين، كما أن النظام الجبائي والضريبي حديث النشأة، فالضريبة تطورت بشكل واسع في العصر الحديث فقط، رغم ظهورها منذ القدم .

الإشكالية المطروحة في البحث ما هي غاية المشرع الجبائي الجزائري من إستحداث لجان طعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة ؟ وتتفرع من هذه الإشكالية بعض الأسئلة الفرعية ما هو تعريف الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة ؟ وما هي اللجان المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2016 ؟ وما هو دورها ؟

إن المنهج المتبع في هذه الدراسة يتمثل في المنهج الوصفي التحليلي، إذ يتم من خلاله تحديد ووصف الضرائب واللجان، وهو يساعد على تحديد الوصف الدقيق والشامل للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.

ومن أجل الإجابة على الإشكالية تم تقسيم خطة البحث إلى فصلين، تمت دراسة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة (الفصل الأول) ، أين تم تبين ماهية الضريبة (المبحث الأول)، تم التطرق إلى توصيف الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة (المبحث الثاني) ، كما تم تحديد مراحل فرض هذه الضرائب (المبحث الثالث)، و(الفصل الثاني) تناولنا فيه بالدراسة والتحليل إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث ، تقديم الشكاية لدى مدير الضرائب (المبحث الأول) ، أما لجان الطعن قبل التعديل (المبحث الثاني) ، ثم لجان الطعن المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2016 (المبحث الثالث).

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

والرسم على القيمة المضافة

تعرف المالية العامة بأنها العلم الذي يبحث في كيفية استخدام الأدوات المالية، من نفقات عامة وإيرادات عامة، باتجاه تحقيق أهداف الدولة النابعة من فلسفتها السياسية والإقتصادية والإجتماعية، فالمالية العامة للدولة تتكون من نفقات وإيرادات هذه الأخيرة التي تسعى الدولة جاهدة إلى توفير كل الوسائل والسبل للوصول إليها وتحقيقها، إذ تعتبر إيرادات الدولة الركيزة الأساسية التي يقوم عليها إقتصاد الدولة، فمن أجل قيام الدولة بوظيفتها يتطلب حصولها على تمويل لإنفاقها العام أي أن تحصل على الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، ومن أنواع الإيرادات التي تدخل في خزينة الدولة نجد الضرائب والرسوم، التي تجبى من المواطنين سواء جراء تقديم خدمة عامة أو بدون مقابل، فالضريبة هي مورد هام من إيرادات الخزينة العمومية، لدى نجد الدولة تولى إهتماما كبيرا من حيث إصدار القوانين الجبائية وتعديلها وتحيينها، من أجل الحصول على جباية مؤسسة وقانونية، حيث تعنى المواد الجبائية بتحديد مفهوم الضريبة (المبحث الأول)، وكذا من خلال تنويع الضرائب والرسوم وإختلافها (المبحث الثاني)، إضافة إلى تحديد مراحل وطرق وإجراءات وكيفيات فرضها (المبحث الثالث).

المبحث الأول : ماهية الضريبة

تعتبر الضريبة أحد أركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة ، كما أنها مجموعة الحاجيات العامة للدولة، و محور النشاط المالي والإقتصادي للدولة، إذ أنه من أجل قيام الدولة بنفقات عامة، يجب عليها الحصول على إيرادات لهذه النفقات، سوف ندرس هذا المبحث بتبيين مفهوم الضريبة (المطلب الأول)، أنواع الضرائب (المطلب الثاني)، مبادئها (المطلب الثالث)، وأخيرا أهدافها (المطلب الرابع).

المطلب الأول : مفهوم الضريبة

إن الضريبة من أقدم و أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، و هذا لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية، حيث كان المفهوم السائد للضريبة حسب نظرية العقد الإجتماعي، أنه للضريبة صفة تعاقدية بين الفرد و الدولة ، يدفعها الفرد لقاء الأمن و العدالة، ثم أصبحت تبعا لنظرية التضامن الإجتماعي، تفرض على المكلفين بصفتهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية هي الدولة، لدى سنترق لتحديد مفهوم الضريبة (الفرع الأول)، ثم خصائص الضريبة (الفرع الثاني) ، ثم تمييزها عن بعض المصطلحات المشابهة لها (الفرع الثالث).

الفرع الأول : تعريف الضريبة

من أجل تعريف الضريبة بشكل دقيق و شامل، سنقوم بتحديد المفهوم اللغوي للضريبة أولا، و المفهوم الإصطلاحي ثانيا .

أولا : الضريبة لغة يوجد معان كثيرة للضريبة من الناحية اللغوية منها: الضريبة هي «واحدة الضرائب التي تؤخذ في الأرصاد و الجزية» و هي :«واحدة الضرائب و هي التي تؤخذ في الأرصاد و الجزية و نحوها . و منه ضريبة العبد أي غلة العبد ... و هي ما يؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه... و تجمع على ضرائب ، و الضرائب ضرائب الأرضين ، و هي وظائف الخراج عليها»¹

ضريبة جمع ضرائب ،رسم جمع رسوم " Tax n." فرض ضريبة أو رسما على (الدخل ، الأرباح ،الإيرادات) || أجهد ،أرهق v.t. ، ضريبة قيمية (تحتسب على أساس قيمة الشيء المفروضة عليه) "ad valorem"² تسعير ،تحديد السعر : "Taxation"³

ضريبة : " Impôt " فرض الضريبة : " Imposition"⁴

1 - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، طبعة أولى، المكتبة المصرية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، سنة 2014، ص 14.

2 -C.Theodory , Al Mounded ,English-Arabic ,Second edition ,Librairie Orientale Publishers ,Beirut ,Lebanon,1997,P 587.

3 - M.T. Yagoubi ,Lexique des termes juridiques ,Français –Arabe ,Première Edition ,Editeur Palais du Livre Blida ,Alger ,2001 ,P352.

4 - M.T. Yagoubi,op.cit ,P 236.

الضَّرِيْبَةُ - جمع ضَرَائِب : موقع الضرب من الجسد، المضروب بالسيف، الجزية، الطبيعة والسجِّيَّة، يقال "هذه ضريبتُهُ التي ضُرِبَ عليها"، و- من السيف : حُدُّهُ، و- من الصوف ونحوه : القطعة تُنْفَسْ ثم تُشَدُّ بخيط فَتُعْزَل .¹

الضريبة : "Impôt" يقصد بها الفريضة الماليَّة التي تستوفيها الدَّولة إجباريًّا وبصفة نهائيَّة من الأشخاص دون أن يكون دفعها نظير مقابل معيَّن، ولكن معناها أوسع وهي تدل على كل أسلوب تتعيَّن به التكاليف العامَّة على المكلفين .²

ثانيا : الضريبة إصطلاحا توجد تعريفات مختلفة للضريبة من الناحية الإصطلاحية، حيث تعددت هذه التعاريف وفق الباحثين فيها من الزوايا المختلفة، القانونية و الإقتصادية و الإجتماعية، إذ لا يمكن تعريف الضريبة دون الرجوع إلى النظريات القديمة التي إعتبرها « ثمن خدمة مقدمة من طرف الدولة أو علاوة التأمين المقدمة من طرف الأشخاص من أجل ممارسة حقوقهم»³

ذكر الأستاذ أحمد سدودي في تعريف الضريبة، عندما تكون الدولة دولة ليبرالية، فإن التعريف الأكثر شهرة هو تعريف المؤلف الفرنسي للمالية العامة الذي يدعى " GASTON GENZ " (غاستون جيزي)، حيث عرفها هذا الأخير بأنها: " الضريبة هي فائدة مالية، يدفعها الأفراد عن طريق السلطة، بشكل قاطع وبدون مقابل، من أجل تغطية الأعباء العامة".⁴

وللضريبة تعريفات كلاسيكية وحديثة متعددة، و قد عرفت على أنها « اقتطاع مالي تفرضه الدولة لئتم دفعه من طرف الخاضعين لها، أو الممولين وفقا لقواعد قانونية بصورة جبرية و نهائية من دون مقابل، لتغطية أعباء الدولة و المجموعات المحلية في سبيل تحقيق غايات إقتصادية و إجتماعية».⁵

كما عرفها الأستاذ " GASTON GENZ " غاستون جيزي بأنها « آداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة»⁶

- C.Theodory , Al Mounded ,English-Arabic ,op.cit, P 647.1

2 - Ibrahim Najjar ,Ahmed Zaki Badaoui ,Youssef Chellalah ,Dictionnaire juridique , Français - Arabe ,Neuvième édition, Libraire du Liban ,2007, P 156.

3 - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، ج 1، طبعة ثانية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 11.

4 - Ahmed Sadoudi , Droit Fiscal, Sarl House Print , Editions,Alger 2014

5 - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، طبعة ثانية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2011، ص 19.

6 - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للإقتصاد العام، د ط، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1992، ص 130.

أخذت الضريبة تعريفات أكثر دقة وتوسعا وشمولية، نتيجة التطور الإقتصادي والإجتماعي والسياسي والمالي للأنظمة في المجتمعات المعاصرة، ومن التعاريف الحديثة نجد :

تعريف الأستاذ رفعت المحجوب إذ عرفها على أنها: « إقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر، من ثروة الأشخاص الآخرين و دون مقابل لدفعها، و ذلك لغرض تحقيق نفع عام»¹.

و عرفها الأستاذ عبد الحميد دراز على أنها: « فريضة إلزامية تحددها الدولة، و يلزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحديد أهداف المجتمع»².

كما تعرف « الضريبة هي أسلوب لتوزيع أعباء الميزانية بين الأفراد حسب مقدرتهم التكليفية»³.

وكذلك « الضريبة هي إقتطاع مالي، تأخذه الدولة جبرا من الأفراد دون مقابل، بهدف تحقيق مصلحة عامة»⁴. ويعرفها الأستاذ "L.DEBT" (ل. ديبت) على أنها: " إستقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين، وفقا لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية، وبلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة، ولتحقيق تدخل الدولة " ⁵.

وعرفها الأستاذ عبد الفتاح عبد الرحمان عبد المجيد بأنها: " إقتطاع نقدي جبري يدفعه الممول للدولة، دون أن يحصل على نفع خاص مباشر، تحقيقا لأهداف السياسة المالية " ⁶.

وعليه وفي غياب تعريف تشريعي يمكن تعريف الضريبة على أنها: « مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي، ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية»⁷.

تعتبر الضريبة في مفهومها المعاصر " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة " ⁸.

1- رفعت المحجوب، المالية العامة، د ط، دار النهضة العربيّة، القاهرة، مصر، 1979، ص 179.

2- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 11.

3- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 3.14.

4- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 14.

5- أحمد زهير الشامية، خالد الخطيب، المالية العامة، د ط، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 131.

6- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، د ط، د ن، مصر، 2004، ص 6.102.

7- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجرمة الضريبية والتهريب)، ج 1، د ط، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص 5.

8- خالد أمين عبد الله، حامد داود الطحلح، النظم الضريبية، دراسة مقارنة، طبعة أولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 12.

كما تعرف في مفهومها الحديث «الضريبة هي مبلغ من المال، تفرضه الدولة، وتجيبه من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص، وذلك بغرض تحقيق النفع العام، وهي أيضا أداة لتوزيع الأعباء العامة.»¹

"الضريبة فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية، وبدون مقابل، كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها".²

ويضيف الأستاذ (Divergue) "ديفرجي" «أن الضريبة مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة.»³

ويضيف كذلك الأستاذ حسن عواضة « أن الضريبة تجب أيضا في سبيل تدخل الدولة فقط»⁴

كما عرفها الأستاذ عادل العلي أمها: " فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد، بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة، وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية ".⁵

فالمفهوم المعاصر للضريبة يكمن في زيادة تدخل الدولة في ميزان الدخل القومي، حيث أصبح للضريبة مفهوم معاصر، يقوم على اعتبارها أحد المصادر الرئيسية للتمويل، ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية، والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي على نحو معين، إن هذا المفهوم المعاصر للضريبة قد جعل لمبدأ التدخل المكانة الأولى، وجاء بمبدول جديد للعدالة التي لم تعد تحققها المساواة أمام الضريبة حسب مدلولها التقليدي، وإنما أصبحت تتحقق بالمساواة عن طريق الضريبة نفسها.⁶

إجمالا لهذه التعاريف الحديثة، يصبح التعريف الحديث للضريبة كالتالي «أن الضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة، وتجيبه بإقتطاعه مباشرة من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص، وذلك بغرض تحقيق النفع العام، وهي أيضا أداة لتوزيع الأعباء العامة، كما تجب في سبيل تدخل الدولة فقط»⁷

ونجد تعريف آخر « إقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية للدولة وجماعاتها المحلية، أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية »⁸

وهناك تعريف حديث للضريبة مضمونه « فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية

1- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 15.

2 - خالد أمين عبد الله، حامد داود الطحلح، المرجع السابق، ص 17.

3- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 15.

4- المرجع نفسه، ص 15.

5- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج 1، الطبعة الأولى، إثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 122.

6 - خالد أمين عبد الله، حامد داود الطحلح، المرجع السابق، ص 12.

7 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 15-16.

8 - نبيل صقر، المرجع السابق، ص 6.

، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء المحلية العامة ، بصورة نهائية ، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة»¹

الفرع الثاني : خصائص الضريبة

من خلال التعاريف نستخلص أن للضريبة عدة خصائص ومميزات الضريبة و المتمثلة أساسا في :

أولاً: الضريبة ذات شكل نقدي (الضريبة فريضة نقدية) : أي تتعلق بإقتطاع نقدي يستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين.²

فالضريبة إلتزام يفرض أساسا في صورة نقدية، خلافا لما كان سائدا في الأنظمة الإقتصادية البدائية، إذ كانت تتم بتقديم نصيب من السلع أو تأدية بعض الخدمات لفترة محددة، لكن مع التقدم الإقتصادي ظهرت عيوب الجباية العينية، و أصبح الإكراه على تأدية الخدمة مناف للديمقراطية و الحرية، كما أن الدولة تقوم بالإنفاق على شكل نقدي، مما يستلزم حصولها على الأموال نقدا، و في الثمانينيات ظهرت بعض الإستثناءات على هذا المبدأ. مثال ذلك فرض جانب من الضرائب على القطاع الزراعي في الإتحاد السوفياتي، في شكل عيني أي ليس نقدا ، و هذا لتحقيق مساهمة القطاع الزراعي في التنمية و مراقبة النشاط.³

إن الضريبة المعاصرة هي أداء نقدي لا عيني، إذ تسدد بتسليم مبلغ من النقود، و هذا لا يعني بشكل مطلق عدم إمكانية تحصيلها في صورة عينية، فهي لا تتم إلا في نطاق ضيق و في الظروف الإستثنائية.⁴

فالأصل في الضريبة أنها مبلغ من النقود، فهي إقتطاع نقدي وهذا هو الحال في العصر الحديث، فإن قامت الدولة بالإستلاء على مال غير نقدي، فلا يعتبر ضريبة بل مصادرة للمنقولات، وهذا ما نجده في حالات الدفاع الوطني عن الدولة لتمويل نفقات الحرب، وكذلك الأمر بالنسبة للخدمات الجبرية كالسخرة و الخدمة العسكرية لا تعد ضريبة، فالشكل النقدي للضريبة يختلف عن الشكل العيني لها، حيث يتطلب هذا الأخير تكاليف مرتفعة لجبايتها، بسبب ما تتحمله الدولة من نفقات من أجل جباية المحاصيل ونقلها وتخزينها وإمكانية تعرضها للتلف، إضافة إلى أن الضريبة العينية لا تتفق مع قواعد العدالة في توزيع الأعباء العامة، فحين تلزم الفرد بتقديم جزء من المحصول تسقط من حسابها نفقة الإنتاج، وهي غير ملائمة للنظام المالي في الوقت الراهن ،لأن الدولة تقيم نفقاتها بشكل نقدي وليس عيني.⁵

1 - نبيل صقر، المرجع السابق ، ص 6.

2- المرجع نفسه، ص 6.

3- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 12.

4- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 17.

5- عادل العلي، المرجع السابق، ص 123.

ثانيا : الطابع الإجباري و النهائي للضريبة (الضريبة فريضة إجبارية ونهائية) تعتبر الضريبة شكل من أشكال سيادة الدولة، فهي تجبر المكلف بما على أدائها بالطرق الإدارية، حين يوجد جهاز يلزم المكلف بالضريبة على الدفع، و في حالة رفضه يقوم هذا الجهاز بمتابعته من أجل إجباره على دفع دينه الضريبي.¹

في العهود القديمة (العهد الروماني) كانت الضريبة تجبى بصفة إجبارية، عن طريق إدارة الحاكم، فالسلطات العامة هي التي تقوم بتحديد وعائها و كيفية ربطها و طرق تحصيلها دون إتفاق بينها و بين المكلف بها، فالضريبة لا تفرض و لا تعدل و لا تلغى إلا بالقانون، و لهذا فإن كافة الدساتير تنص على ضرورة موافقة ممثلي الشعب دون تحكم فرد أو سلطة واحدة بفرض الضرائب، و تتطلب فكرة إتزام إستخدام الدولة لطرق التنفيذ الجبرية في إسناد حقها دون الإخلال بحقوق الممول.²

إن عملية فرض الضريبة وجبايتها من أعمال السلطة العامة، أي أنها تستند إلى الجبر، وهذا يعني أن النظام القانوني للضريبة هو إختصاص أصيل للدولة، فلا يجوز أن يكون محل إتفاق بين الدولة والأفراد، لأن سعر الضريبة والمكلف بها يحدد من طرف الدولة و بإرادتها المنفردة، وعند إمتناع الأفراد عن أداء الضريبة تلجأ الدولة إلى وسائل التنفيذ الجبري في تحصيلها من أموال المدين، وإضافة المشروعية القانونية لعنصر الإجبار نجد أن مختلف الدساتير في الدول تنص على أن فرض الضريبة وتعديلها وإلغائها لا يتم إلا بالقانون، مما يعني خضوع كل من الدولة والمكلف بالضريبة لقانون الضريبة، فكما هو ملزم للمكلف فإنه ملزم كذلك للدولة، ففي حالة مخالفة الإدارة الجبائية في إجراءاتها وقراراتها أحكام القانون، كان من حق المكلف بالضريبة التظلم لدى القضاء، وبهذا فقط يمكن إدخال الطمأنينة إلى قلوب المكلفين ومنع تعسف الإدارة الجبائية معهم.³

كما أن الضريبة هي إقتطاع نهائي، فالشخص الذي يقوم بدفعها لا ينتظر إسترجاع هذا المبلغ المالي في مدة معينة، بل يدخل خزينة الدولة بصفة نهائية، فالضريبة تدفع إلى مصلحة الضرائب بدون عودة إلى صاحبها إلا في الحالات الإستثنائية (الوفاة، توقف النشاط...).⁴

فالضريبة تجبى بصفة نهائية، أي أن المكلفين بدفعها ليس لهم الحق في إسترداد المبالغ التي دفعوها للخزينة العامة للدولة، ولا يمكنهم المطالبة بفوائد عنها، إلا في حالة ما إذا دفع مبلغا يزيد عن مقدارها، إذ يحق له مطالبة الإدارة الجبائية

1- نبيل صقر، المرجع السابق، ص 6.

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 2.13

- عادل العلي، المرجع السابق، ص 3.123

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 4.12

بردها، وهنا يظهر الاختلاف بين الضريبة والقرض العام الذي يتم إسترداده مع فوائده من قبل المقرض.¹

ثالثاً: الضريبة تقتطع و تجبي دون مقابل (الضريبة فريضة بدون مقابل) إن تسديد الضريبة ليس هو الذي يسمح بالإستفادة من الخدمة العمومية، و ليس هناك علاقة بين المبلغ المدفوع و طبيعة الخدمة التي تؤديها الدولة ، فهي مساهمة من المكلف بها في المجتمع . و تضامن من الجميع لتمويل نشاطات الدولة.²

فالضريبة ليست مقابل خدمة محددة، إذ لا يستلم الممول أو المكلف أي مقابل خاص بتعويض لما دفعه ، و لا يتلقى أية خدمة مقابل ذلك المال الذي دفعه، فالمقابل هو الإلتفاع بالنفقات العامة التي تستفيد منها الجماعة ، و يستفيد منها المكلف لأنه عضو في المجتمع ، لهذا فإن الدساتير و القوانين أكدت على مبدأ « عدم إستخدام الأموال العامة لإشباع حاجات خاصة».³

من خصائص الضريبة أنها تدفع دون مقابل، وأن دفعها لا يؤديها لغرض الحصول على فائدة خاصة له، فالفرد يدفعها بصفته عضو في الجماعة السياسية تربطه بها روابط عديدة، ويجب عليه تحمل نفقاتها العامة، والتي تكون لازمة لإستمراره وإنتظام الحياة الجماعية بها، وهذا لا يعني أن دافع الضريبة لا يستفيد منها، فهو يستفيد منها بصفته فردا في الجماعة، فهو يستفيد من خدمات مرافق الدولة عامة كمواطن، ويستفيد من وجوده وسط جماعة منظمة تنعم بالأمن والإستقرار والعدل، ولذا صح القول بأن مقدار الضريبة لا يمكن أن يحدد بالإتفاق بين الدولة والفرد بإعتبارها صاحبة السلطة.⁴

ولهذا لا يحدد مقدار الضريبة على أساس ما يعود على الفرد من منفعة خاصة، لأن ذلك يتوقف على أساس المقدرة التكليفية وحدها، بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد من جراء دفع الضريبة، حيث نجد الضريبة أساسها القانوني في مبدأ التضامن الإجتماعي، فلا توجد هناك علاقة بين النفع الخاص الذي يعود على الفرد والضريبة المدفوعة، وليس هناك ضمان من المكلف من إساءة إستعمال المال الذي جبي منه، فيما عدا ما يقدمه نظام الدولة من ضمانات دستورية، وكان ذلك سببا دفع بكتاب المالية العامة إلى وضع النظريات المختلفة التي تتضمن الضوابط التي ترمي إلى درء إساءة إستعمال الضريبة من قبل الدولة.⁵

1 - عادل العلي، المرجع السابق، ص 127.

2 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 18-19.

3 - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 12-13.

4 - عادل العلي، المرجع السابق، ص 127.

5 - عادل العلي، المرجع السابق، ص 126.

رابعاً : الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام فالدولة تستخدم الضريبة و تفرضها من أجل تحقيق النفع العام للمجتمع و لكل المواطنين، إذ نصت المادة 13 من إعلان حقوق الإنسان و المواطن ، و الذي أصدرته الثورة الفرنسية في عام 1789 على خاصية تحقيق النفع العام للضريبة ، كما أكدت دساتير القرن الثامن عشر على هذه الخاصية ، و هذا تفادياً لإستخدام حصائل الضريبة في إشباع حاجات الحكام من ملوك و أمراء ، و حالياً إستقر مبدأ المنفعة العامة للضريبة و أصبح من المبادئ الدستورية العامة التي يتعين إتباعها حتى دون النص عليها.¹

كما يمكن إضافة خاصيتين، هما أن الضريبة تفرض تعبيراً عن سياسة الدولة التدخلية ،حيث أصبحت أداة في يد الدولة تتدخل بها في خدمة الأغراض الإقتصادية و الإجتماعية ، و كما أن الضريبة تدفع وفقاً لقدرة المكلف و ذلك بعد حسم التخفيضات و الإعفاءات المقررة في التشريع الضريبي الساري المفعول في الدولة.²

الفرع الثالث: تمييز الضريبة عن بعض المصطلحات المشابهة لها.

بما أن الضريبة إقتطاع مالي يأخذ جبراً من ذمة الشخص، وهي من الأسس التي يقوم عليها النظام المالي والجبائي في الدولة، لأنها تعتبر مورد هام لخزينة الدولة، و يجب علينا تمييزها عن الرسم، الجباية، الزكاة و الجزية .

أولاً: الفرق بين الضريبة و الرسم يقصد بالرسم « الرسم هو عبارة عن إقتطاع نقدي، يمول الخزينة العامة للدولة ، و هو يدفع من كل شخص يكون بحاجة إلى خدمة من طرف الدولة، و أن هذه الخدمة تعود عليه بالذات بالنفع الخاص»³

إن التمييز بين هاتين الضريبتين يعتريه بعض الصعوبات ،ذلك لأن الخطوط المشتركة بينهما كثيرة ، و ما يعد في نظام مالي رسماً قد يعد في نظام مالي آخر ضريبة ، كما أن المشرع الضريبي يزيد من هذا الخلط بإفضائه تسميات غير دقيقة على أي منهما ، فالضريبة تسمى رسماً و الرسم يسمى ضريبة دون الإعتماد على معيار علمي واضح و دقيق لتلك التسميات ، إضافة إلى ذلك ففي حالة إرتفاع سعر الرسم عن تكلفة الخدمة يصبح ضريبة .⁴

فالضريبة إقتطاع ذو صبغة عامة و إجبارية ، و لا توجه حصيلتها لتغطية نفقة عامة و معينة ، لكن الرسم هو إقتطاع يؤدي لخدمة مقدمة دون أن يكون هناك تكافؤ بين قيمة الرسم و التكلفة الحقيقية للخدمة المؤداة ، و هو مرتبط بوجود مقابل

1- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 19.

2- المرجع نفسه، ص 20.

3- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 13.

4- عادل العلي، المرجع السابق، ص 127.

فهو يختلف عن الضريبة، لأنها إجبارية عكس الرسم فلن يكون إجباريا في حالة عدم وجود المقابل.¹

أ- فأوجه التشابه هي: الضريبة و الرسم مبلغان نقديان، يعتبران موارد للخرينة العمومية، جبريان يدفعان بطريقة قانونية و بإخضاع قانوني.²

فالرسم والضريبة يلتقيان في أنهما فريضتان نقديتان، وأنهما ذوات طبيعة إلزامية، وتساهمان في تمويل المرافق العامة للدولة.³

ب -وأوجه الاختلاف: يمكن إعتبار الجبر في مفهومه المطلق نقطة إختلاف بين الضريبة و الرسم، فالضريبة يدفعها المكلف بها و ليس له خيار ، لكن الرسم يمكن للشخص إختيار دفعه من عدمه،و أساس فرض الرسم يتحدد من قبل الدولة حسب تكلفة إنتاج الخدمة ،فأحيانا يكون الرسم أقل بكثير من مستوى تكلفة إنتاج الخدمة، كما أن الضريبة تقاس أو تحسب عن طريق نسب مئوية محددة وفقا للقانون الخاص ، أما الرسم يتحدد أو يحسب عن طريق مبالغ أو قيمة محددة وفقا للقوانين الخاصة به.⁴

فالرسم يختلف عن الضريبة، في أن عنصر المقابل متوفر وموجود ومتحقق في الرسم دون الضريبة، فالضريبة فريضة مالية دون مقابل، وكذلك الرسم يتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على صاحبه أو دافعه بغض النظر عن مركزه المالي أو ظروفه الإجتماعية، لكن الضريبة تتحدد على أساس المقدرة الإقتصادية للمكلف بها بإعتبار ظروفه الإقتصادية والإجتماعية وخصوصا في الضرائب المباشرة.⁵

والضريبة تهدف إلى تحقيق غايات إقتصادية وإجتماعية، أما الرسم يرمي إلى تحقيق أكبر قدر من الأموال لتغطية كلفة الخدمة محل الرسم فقط، وهذا الأخير يفرض في بعض البلدان على قانون لكن الضريبة لا تفرض إلا بقانون، ويدفع الرسم مقابل خدمات قابلة للتجزئة، وهي التي يمكن تقدير قيمة ما يحصل عليه الفرد والتي يغلب فيها عنصر النفع العام على النفع الخاص، في حين أن الضرائب تفرض من أجل تمويل خدمات غير قابلة للتجزئة مثل خدمات الدفاع والأمن العام، وهي خدمات من النفع العام التي لا يمكن تحديد ما يعود على كل فرد من نفع خاص، وبالتالي يتعذر محاسبته عما إستفاده شخصا.⁶

1 - مجلة المحكمة العليا، عدد خاص باليومين الدراسيين عن الغش الضريبي والتهرب الجمركي، المحكمة العليا، الأبيار الجزائر، قاعة المحاضرات 13 و14 نوفمبر 2007، ص 23.

2- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 13.

3- عادل العلي، المرجع السابق، ص 128.

4 - المرجع نفسه، ص 13-14.

5 - عادل العلي، المرجع السابق، ص 128.

6- المرجع نفسه، ص 128.

ثانيا : الفرق بين الضريبة و الجباية إن مفهوم الجباية أوسع من مفهوم الضريبة ، فالجباية تحتوي على الضرائب و الرسوم المختلفة ، أما الضريبة هي إقتطاع مالي تفرضه الدولة ليتم دفعه من طرف الخاضعين لها أو الممولين ، وفق قواعد قانونية و بصورة جبرية و نهائية و دون مقابل و تغطي أعباء الدولة و الجماعات المحلية ، فهي تغدي ميزانية الدولة على خلاف الرسوم فإنها تغدي مبدئيا ميزانية المجموعات المحلية و تقتطع بمقابل عكس الضريبة.¹

ثالثا : الفرق بين الضريبة و الزكاة إن الزكاة تهتم بالدخل الشخصي ، و تفرض في رأس المال المتداول ، حتى و لو كانت النتيجة من المشروع خسارة ، طالما أن الباقي من الأموال يبلغ النصاب فأكثر ، فالزكاة تضمن إيرادا بصفة مستمرة على عكس الضريبة التي لا تحقق إيرادا إلا إذا تحقق ربح ، كما أن الزكاة عبادة و حق مالي فهي ركن من أركان الإسلام و حق فرضه الله عز وجل في أموال المسلمين ، يلتزمون بأدائه طوعا أو كرها لولي الأمر أو من ينوب عنه من العاملين عليها بصفة نهائية دون مقابل دنوي ، كما أن « الزكاة هي عبارة عن إقتطاع نسبي ، إجباري ، سنوي ، عيني أو نقدي يفرض على الأموال التي وصلت النصاب » ، فهناك الكثير من التشابه بين العناصر التي تقوم عليها كل من الزكاة و الضريبة.²

رابعا : الفرق بين الضريبة و الجزية قال الله تعالى في محكم تنزيله : " قَاتِلُوا الَّذِينَ لَا يُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَلَا بِالْيَوْمِ الْآخِرِ وَلَا يُحَرِّمُونَ مَا حَرَّمَ اللَّهُ وَرَسُولُهُ وَلَا يَدِينُونَ دِينَ الْحَقِّ مِنَ الَّذِينَ أُوتُوا الْكِتَابَ حَتَّى يُعْطُوا الْجِزْيَةَ عَنْ يَدٍ وَهُمْ صَاغِرُونَ " {التوبة الآية : 29} .³

أوجب الإسلام الجزية على أهل الذمة من غير المسلمين، ويكمن الفرق بينها وبين الضريبة ، أنها تفرض على فئة معينة وتسقط بالإسلام ، أما الضريبة لا تسقط أبدا، وتفرض على كل فئات المجتمع.⁴

المطلب الثاني: أنواع الضرائب

إن الضرائب في الوقت الحاضر تضم أنواعا عديدة تتفاوت في أهميتها وكذلك في آثارها الاقتصادية والإجتماعية، فهي تقسم حسب نقل العبء الضريبة (الفرع الأول)، و حسب المادة الخاضعة لها (الفرع الثاني)، وحسب الواقعة المنشئة لها (الفرع الثالث)، وحسب المصدر وحسب السعر (الفرع الرابع).

1 - فارس السبتي، المرجع السابق، ص19.

2 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص16-17.

3 - سورة التوبة، الآية 29.

4 - نادية أبو رميس، ماهي الجزية، اسم الموقع موضوع، 2019/06/12، على الساعة 08:40 صباحا.

الفرع الأول : تقسيم الضرائب من حيث نقل العبء الضريبي

سنتناول في هذا الفرع قسمين إثنين هما الضرائب المباشرة أولاً والضرائب غير المباشرة ثانياً، بشيء من التوسيع والإطناب لأن موضوع بحثنا يتعلق بالضرائب المباشرة فسنحاول تحديد مزايا وعيوب الضريبتين ومعايير التفرقة بينهما ثالثاً.

تقسم الضرائب من حيث العبء الضريبي إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، ويعد هذا التقسيم من أهم التقسيمات على الإطلاق، ومن أهم المسائل التي تدرس وتناقش في علم المالية، إذ ينتج على هذا التقسيم نتائج عديدة، أهمها عدالة الضريبة وتوزيع عبئها على المواطنين، كما ينجم عن هذا التقسيم فوارق في الإدارة الجبائية، ففي بعض الدول تكون المنازعات التي تنشأ عن تطبيق الضرائب المباشرة، تكون من إختصاص القضاء الإداري في حين أن المنازعات التي تنشأ عن تطبيق الضرائب غير المباشرة، تكون من إختصاص القضاء العادي، إضافة إلى أن هذا التقسيم يمثل أهمية في تحديد الآثار الاقتصادية الناجمة عن فرض الضرائب، حيث تختلف تلك الآثار بحسب ما إذا كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة، فيساعد هذا التقسيم على معرفة من يقع عليه عبء الضريبة، وكيف يتم إنتقالها من شخص إلى آخر رغم إستغناء البعض على هذا التقسيم، لصعوبة إيجاد معيار للتفرقة بينهما، ويذهب إلى تقسيم الضرائب حسب وعائها إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال وضرائب على التداول...¹

أولاً: الضرائب المباشرة : ضريبة مباشرة : " Impôt direct " ضريبة تقرر مباشرة على الوعاء الخاضع للضريبة وتجي بطريقتة الأوراد.²

تعتبر الضريبة مباشرة عندما تحصل عن طريق جداول، و المكلف بها قانوناً هو نفسه من يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية، فهي محل مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، كما أنها تتمثل في الضرائب على الثروة، و على الدخل، وكذلك الضرائب على التركات، أي تفرض على الثروة الموجودة في يد المكلف.³

إن الضرائب المباشرة تورد للخرينة من قبل المكلف بها قانوناً، أي أن العبء الضريبي يستقر على المكلف بها، مثال الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة مباشرة كون أن المكلف بها يستطيع تحميل عبئها على أي طرف آخر مهما كانت صفته.⁴

وتتمثل في تحديد عناصر الثروة وهي تحت يد المكلف بالضريبة، سواء كانت هذه الثروة دخلاً أو رأس مال، ثم فرض

- عادل العلي، المرجع السابق، ص 1.144

2 - Ibrahim Najjar ,Ahmed Zaki Badaoui ,Youssef Chellalah,op.cit,P 156.

3- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 29.

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 4.18

الضريبة عليها مباشرة، وهنا تكون الضريبة قد فرضت على ذات وجود الثروة تحت يد المكلف، ويعني هذا أن الضريبة التي تفرض مباشرة على عناصر الثروة إنما تفرض على واقعة تملك الثروة أي وجود رأس المال أو على نشأة الدخل.¹

أ-مزايا الضرائب المباشرة: منتظمة، و ثابتة نسبيا أي لا تقبل الزيادة أو النقصان، سهولة رفع سعرها، الضرائب المباشرة تحقق قاعدة الملائمة في الدفع، الضرائب المباشرة تحقق العدالة.²

ب-عيوب الضرائب المباشرة: النقص في مرونتها، تعدد إجراءات جبايتها، محدودية المكلفين بها، ثقل عبئها على المكلف.³

ثانيا: الضرائب غير المباشرة: ضريبة غير مباشرة " Impôt indirect " هي نقيض المباشرة أو المقررة لأنها تجب في مناسبات خاصة بالعين الخاضعة لها كإنتاجها وتوزيعها وإستهلاكها على أساس تعريفه خاصة لا أورد.⁴

و هي الضرائب التي ينتقل فيها العبء الضريبي من المكلفين بها قانونا إلى المستهلك الأخير، مثل الرسم على القيمة المضافة نجد أن البائع هو الذي يحمل الرسم في تكلفة البيع التي تساوي: (ثمن الشراء + مختلف المصاريف الواجب تحميلها+الرسم على القيمة المضافة). فالمستهلك الأخير هو الذي يدفع الرسم على القيمة المضافة، و البائع مجرد وسيط بين الخزينة و المستهلك الأخير.⁵

فتكون الضريبة غير مباشرة إذا كانت تحصل بمناسبة حدوث وقائع و تصرفات معينة، حيث يستطيع المكلف بها نقل عبئها إلى شخص آخر، و لا يمكن معها إعمال فكرة شخصية الضريبة. و الضرائب غير المباشرة هي الضرائب على الإستهلاك و التداول، فيتم تتبع الثروة حسب تداولها أو إستعمالها أو إنتقالها من خلال التصرفات و المعاملات.⁶

تمت الضرائب غير المباشرة بتتبع عناصر الثروة بمناسبة إستعمالها أو تداولها أي تتبعها في مظاهرها الخارجية، وتفرض على الإنتاج أو الإستهلاك أو تداول الثروة أو انتقالها، وعلى أساس أن هذه الأعمال تعبر عن وجود ثروة لدى من يقوم بها وتتناسب معها.⁷

أ-مزايا الضرائب غير المباشرة:سهولة دفعها، مرونة حصيلتها، إستمرارية حصيلتها، سرعة تحصيلها.⁸

1- عادل العلي، المرجع السابق، ص 1.143

2 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 29.

3 - المرجع نفسه، ص 29.

4 - Ibrahim Najjar ,Ahmed Zaki Badaoui ,Youssef Chellalah,op.cit,P 157.

5- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 5.18

6- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 6.30

7- عادل العلي، المرجع السابق، ص 7.143

8- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 30.

ب- عيوب الضرائب غير المباشرة: بعيدة عن العدالة، سرعة تأثرها بالإنكماش الإقتصادي، بعيدة عن الملائمة.¹
 ثالثاً: معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة رغم الفرق الواضح بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، إلا انه تم الخلط بين القواعد القانونية والإدارية الذي أدى إلى وجود غموض في التفرقة بينهما، إضافة إلى الخلط بين الإعتبارات المالية والإقتصادية مما أدى إلى عدم الإتفاق بين كتاب المالية العامة على معيار محدد للتفرقة بين هذين النوعين من الضرائب، فتم تحديد معايير عدة منها معيار يعتمد على الإعتبارات الإدارية المتعلقة بتنظيم الضريبة من الناحية الفنية، ومعيار آخر يعتمد على ظاهرة إقتصادية هي ظاهرة نقل العبء الضريبي، آخر يعتمد على إعتبارات مالية تتعلق بطبيعة وعاء الضريبة ومدى ما يتمتع به من ثبات وإستقرار.²

أ- المعيار الإداري : وتم الإعتماد فيه على بعض المسائل الإدارية التي تتصل بتنظيم الضريبة، من حيث كيفية فرضها أو تحصيلها، والجهة المختصة بالتحصيل، فنجد البعض قد إعتبر أن الضريبة تكون مباشرة إذا كانت تجبي بموجب جداول إسمية يدون فيها أسماء دافعي الضريبة، لأنه وفي هذه الحالة تكون العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة علاقة مباشرة وقوية، كما يكون لدى الإدارة الضريبية سجل لكل دافع ضريبة، وتكون الضريبة غير مباشرة إذا لم تجبي عن طريق هذه الجداول، كأن تحصل الضرائب بمناسبة بعض الوقائع كإجتياز البضاعة للحدود (ضريبة جمركية)، أو قيام الأفراد بإنتاج سلعة معينة (ضريبة على الإنتاج)، أو قيام الأفراد بشراء سلعة وهي ضريبة المبيعات، وهنا لا يمكن للدولة معرفة الأشخاص المكلفين الذين سيدفعون الضريبة، فلا يمكنها جبايتها عن طريق الجداول الإسمية، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة.³

النقد : انتقد هذا الرأي لأنه يقوم على إعتبارات شكلية تستند إلى أسلوب التحصيل، وليس على طبيعة الضريبة، والأخذ بهذا الرأي يترتب عليه إعتبار الضرائب ذات خصائص واحدة مباشر، فنجد مثلاً الضريبة على الأسهم والسندات تتحول إلى ضريبة غير مباشرة لأنها لا تحصل بموجب جداول إسمية لكون هذه السندات لحاملها، في حين أنها ضريبة مباشرة لأنها ضريبة على الأرباح، و هي جزء من ضريبة الدخل التي هي ضريبة مباشرة.⁴

ب- معيار نقل عبء الضريبة : ففي هذه الحالة وحسب هذا المعيار فإن الضريبة تعد مباشرة إذا تحمل عبئها دافعها إلى الخزينة، أي الذي يدفعها للخزينة هو من يتحمل عبئها وهو المكلف القانوني بها، وتعد غير مباشرة إذا لم يتحمل

1- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 30.

2 - عادل العلي، المرجع السابق، ص 144.

3 - المرجع نفسه، ص 145.

4 - المرجع نفسه، ص 145.

عبيها من يقوم بدفعها ، أي إذا ألقى دافع الضريبة عبئها على شخص آخر عن طريق التأثر في الأسعار .¹

النقد : يأخذ على هذا المعيار أن ظاهرة نقل العبء الضريبي ظاهرة معقدة ، تعتمد على تفاعل العرض والطلب أكثر من اعتمادها على إرادة المشرع الضريبي ، ولا يحكمها قوانين ثابتة ، فهي لا تصلح أساسا للترقية بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، فالأخذ بها الرأي يؤدي إلى نتائج غير منطقية ، فالضريبة قد يتم نقل عبئها وقد لا يتم نقل عبئها ، وقد ينقل جزئيا لا كليا ، ويتحقق ذلك بحسب ظروف العرض والطلب .²

ومن ثم فالضريبة الجمركية وهي ضريبة غير مباشرة ، قد لا يتمكن المستورد من نقل عبئها ، فهل تتحول إلى ضريبة مباشرة ، وكذلك بالنسبة للمنتج لسلعة من السلع . قد يتمكن التاجر من نقل عبء الضريبة على الأرباح إلى عماله أو عملائه ، إما عن طريق خفض الأجور أو رفع أسعار المبيعات ، فهل تتحول بمجرد تمكنه من نقل عبئها من ضريبة مباشرة إلى ضريبة غير مباشرة ، لدى لا يمكن اعتماد معيار نقل العبء الضريبي أساسا للترقية بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.³

ج- معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة : يذهب أنصار هذا المعيار إلى القول أن الضرائب المباشرة هي تلك الضرائب التي تفرض على عناصر تتميز بدرجة معينة من الثبات والتجدد والإستقرار كالضرائب على الدخل . أما الضرائب غير المباشرة فهي التي تفرض على بعض الوقائع المتقطعة أو العرضية ، كواقعة الإنتاج أو الإستهلاك أو التداول ، ويكاد يلتقي هذا المعيار مع المعيار الإداري ، في أن الضرائب التي تحصل بناء على جداول إسمية يفترض فيها ثبات المادة ، وعلى العكس عندما تصيب الضرائب بعض الوقائع المتقطعة فيصبح من الصعب وضع جداول إسمية ، وهو ما يلاحظ أيضا في فرض الضريبة على أرباح اليناصيب . إن تطبيق هذا المعيار يثير صعوبات متعددة ونتائج غير واقعية ، فالضريبة على التركات تعد ضرائب غير مباشرة ، فهي تنشأ عن واقعة عرضية هي الوفاة وانتقال الثروة ، في حين يرى غالبية الكتاب أنها ضريبة مباشرة.⁴

ونظرا لعدم الإتفاق على معيار يمكن أن يكون أساسا للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، إتجه بعض علماء المالية إلى العدول عن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة ، وتقسيمها تبعا لوعائها إلى ضرائب الدخل وضرائب رأس المال وضرائب الإنفاق ، ويذهب الأستاذ (سيلجمان) إلى أن عدم كفاية المعايير المطروحة لحل مشكلة التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، دفع بعضهم إلى القول أن الضرائب المباشرة هي التي تقع على الملكية ، والضرائب غير

- عادل العلي ، المرجع السابق ، ص 1.145

2 - المرجع نفسه ، ص 146 .

- المرجع نفسه ، ص 3.146

- المرجع نفسه ، ص 4.146

المباشرة هي التي تقع على الإستهلاك، فيما ذهب آخرون إلى أن الضرائب المباشرة هي التي تقع على الدخل، وأما غير المباشرة فهي التي تقع على الإنفاق، كما يذهب البعض الآخر إلى أن الضرائب غير المباشرة هي الضرائب الاختيارية أما الضرائب المباشرة فهي الإجبارية.¹

الفرع الثاني: تقسيم الضرائب من حيث المادة الخاضعة لها:

تنقسم الضرائب حسب المادة الخاضعة لها إلى ضرائب على الأشخاص أولاً، وضرائب على الأموال ثانياً. أولاً: **الضرائب على الأشخاص** و هي ضرائب تدفع من الأشخاص المقيمين في إقليم معين، كما تدفع حسب الإنتماء الإجتماعي لهم، و هي الجزية في النظام الإسلامي إذ يدفعها أشخاص مقيمين في بلد يعتمد التشريع الإسلامي.²

يقصد بالضرائب على الأشخاص تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاء لها، أي تلك الضرائب التي تتخذ وعائها بوجود الفرد نفسه في إقليم الدولة، فالضريبة على الأشخاص هي تلك الضريبة التي تفرض على الرؤوس، ومن هنا جاءت تسميتها بضريبة الرؤوس.³

يقول الأستاذ أحمد فنيديس "يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة، وقد أصبحت هذه الضرائب في العصر الحالي أثراً من آثار الماضي".⁴

ثانياً: **الضرائب على الأموال**: أساسها ما يملكه الشخص و ليس الشخص في حد ذاته، فقد يملك الشخص دخلاً أو رأس مال أو كليهما، و بالتالي فإن أساس فرض الضريبة على الأموال هو الدخل و رأس المال.⁵

في نطاق الضرائب على الأموال قد تفرض الضريبة على رأس المال (الثروة) أو على الدخل، فالدخل ورأس المال يشكلان وعاء الضريبة، فأيهما أكثر تعبيراً عن القدرة التكليفية للشخص، إن الضرائب على الدخل تحتل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة، لأنها تستوعب أوجه النشاط الإقتصادي المختلفة، فهي تعد أهم الوسائل التي تمكن من تحديد المقدرة التكليفية للفرد، وبالتالي الإقتطاع من دخله ما يناسب ظروفه الشخصية.⁶

1- عادل العلي، المرجع السابق، ص 148.

2- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 18.

3- عادل العلي، المرجع السابق، ص 137.

4- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 32.

5- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 18.

6- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 32.

بسبب الإنتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص، إبتجعت الدول إلى الأخذ بالضرائب على الأموال في أنظمتها الضريبية، حيث أصبحت الثروة هي وعاء الضريبة في النظم المالية المعاصرة، وفي نطاق هذه الضرائب تفرض على رأس المال أو الدخل.¹ فالدخل ورأس المال هما أموال تفرض عليهم ضرائب تسمى بالضرائب على الأموال²

الفرع الثالث : تقسيم الضرائب من حيث الواقعة المنشئة لها

تعرف الواقعة المنشئة للضريبة: " بأنها الحادث الذي بميلاده تستحق الضريبة، أو الحدث أو الفعل الذي يترتب على حدوثه إلزام المكلف بأداء الضريبة،³ وعليه فإن الضريبة تقسم حسب الواقعة المنشئة لها إلى واقعة تملك رأس المال أولاً، واقعة الإنتاج ثانياً، واقعة الإستهلاك ثالثاً، ثم واقعة تحقيق الدخل رابعاً.

أولاً : واقعة تملك رأس المال ويقصد بها إنتقال رأس المال من شخص إلى شخص آخر، ويترتب عنه تكليف ضريبي، مثل إنتقال المال من المالك إلى الوارث بعد الوفاة، ما يجعل الوارث خاضع للضريبة على رأس المال.⁴ ويطلق عليها الضرائب على التركات، وهي التي تفرض على مجموع ما يملكه الفرد في لحظة زمنية معينة هي الوفاة، أي أن الواقعة المنشئة للضريبة هي الوفاة، وهذه الضريبة متعددة قد تفرض على مجموع التركة، أو على نصيب كل وارث، أو على مجموع التركة ثم على نصيب كل وارث.⁵

ثانياً : واقعة الإنتاج وهي واقعة تحول المادة الأولية، أي أن المادة الأولية التي تخضع إلى تعديلات وتحويلات بغرض الحصول على منتج، سواء تام أو نصف مصنع تنشأ عنها ضريبة على الإنتاج.⁶

ثالثاً : واقعة الإستهلاك وهي أن التكاليف الضريبية الناتج عن واقعة الإستهلاك مجسد في مختلف أنواع الضرائب الغير المباشرة، وعلى رأسها الرسم على القيمة المضافة، فعرض أو توجيه أي سلعة للإستهلاك، سواء كان للإستهلاك

1 - ويقول الدكتور عادل العلي في تعريف رأس المال: " ويقصد برأس المال مجموع ما يملكه الفرد من قيم إستعمال في لحظة معينة، يستوي في ذلك أن تأخذ الشكل العيني كأرض أو عقار أو بيت أو سلع إنتاجية أو سلع إستهلاكية أو أدوات مالية أسهم وسندات أو مبلغ من النقود " ويقصد بالدخل: " ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو فيهما معا، أو هو مجموع المنافع والخدمات النقدية القابلة للتقدير بالنقود، التي تنتج عن رؤوس الأموال خلال فترة معينة، أو هو تيار من المنافع والخدمات التي يحصل عليها الشخص من رأس ماله أو من عمله أو من الجمع بين عمله ورأس ماله خلال فترة معينة " ، عادل العلي، المرجع السابق، ص 137.

2 - ويعرف كذلك رأس المال: "مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو مقولة في لحظة زمنية معينة، سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة " أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 32.

- المرجع نفسه، ص 3.166

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 4.19

- عادل العلي، المرجع السابق، ص 5.253

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 6.19

النهائي أو الإنتاجي، يترتب عنه تكليف ضريبي وهو الرسم على القيمة المضافة.¹

رابعا : واقعة تحقيق الدخل بمجرد تحقيق دخل معين بالنسبة للشخص الطبيعي أو المعنوي يجعله خاضعا للتكليف الضريبي، لأن الشخص الطبيعي يحقق أجر إذا كان عاملا، أو يحقق دخل سنوي إذا كان صاحب نشاط ما، فكلاهما يخضعان إلى ضريبة الدخل الإجمالي، أما الشخص المعنوي الذي يحقق أرباح، يخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات.²

الفرع الرابع : تقسيم الضرائب من حيث المصدر و السعر

تفرض الضريبة على المكلف بها عندما يمتلك دخلا مهما كان مصدره، ومهما بلغ سعره، لدى تقسم الضرائب من حيث المصدر أولا، و حيث السعر ثانيا.

أولا : من حيث المصدر وهنا تنقسم الضرائب إلى متعددة وواحدة

أ- نظام الضريبة الواحدة : أي أن يتم تجميع كل الأنشطة مهما كان نوعها، تجارية، صناعية، فلاحية، مالية وإخضاعها إلى ضريبة وحيدة كالضريبة على الدخل الإجمالي.³

فالضريبة الواحدة أو المفردة أو كما يسميها البعض الضريبة الفذة، هو النظام الذي تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة فقط، أو على ضريبة رئيسة واحدة للحصول على ما يلزمها من موارد مالية، وتعتبر فكرة الضريبة الواحدة في الأصل قد نتجت عن فكرة الضريبة الأساسية التي نادى بها (فوبان) "fobane" عام 1707، حيث إقترح إلغاء الضرائب التي كانت قائمة في ذلك الوقت، وأن تحل محلها ضريبة تفرض عينا بنسبة العشر على محصول الأرض، وبنسبة العشر على الإيراد الصافي للأموال الأخرى غير الأرض كالمنزل والمصانع وكذلك على دخل العمل، إلا أن أكثر من نادوا بالضريبة الواحدة هم الطبيعيون، الذين إعتبروا الأرض منبع كل الثروات، وقالوا بأنه لا معنى لتتبع هذه الثروات في إنتقالها، وأن الأحسن أن تصل إليها عن طريق مصدرها الأول وهو الأرض الزراعية.⁴

وهذه الضريبة تتوفر فيها العديد من القواعد والمبادئ التي صاغها «آدم سميت» (Adam Smith)، وهي الإقتصاد واليقين والملائمة، كما أنها من الناحية الإقتصادية لا يترتب على فرضها أية آثار سلبية على الإنتاج والمبادلة والإستهلاك، ورغم مزايا هذه الضريبة الواحدة إلا أنها بقيت مجرد فكرة نظرية، لم تحاول أي دولة تطبيقها عمليا لوجود عيوب كثيرة فيها، كونها لا تصيب إلا جزءا من الثروة، فلا تكون حصيلتها وفيرة، زيادة على ذلك فهي لا تعطي

1- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 1.19

2- المرجع نفسه، ص 2.19

3- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 20.

4- عادل العلي، المرجع السابق، ص 139.

قدرا كبيرا من المرونة اللازمة لتحقيق الغايات الاجتماعية والإقتصادية.¹

ب- نظام الضريبة المتعددة : حيث يخصص لكل نشاط ضريبة خاصة به ،لهذا توجد أنواع مختلفة ومتعددة بإختلاف وتعدد النشاط.²

وبسبب العيوب التي يتصف بها نظام الضريبة الواحدة ،تميل العديد من الدول إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة ، شريطة أن لا يتم الإفراط في تعددها لأن المغالاة ستؤدي إلى إرهاق الممول ،وازداد تكاليف الجباية و الإضرار بالحياة الإقتصادية ،ومن مزايا هذا النظام أنها أكثر ملائمة من النظام السابق ،لأن الضريبة تفرض بأسعار معتدلة يسهل على الممول إيجاد المبالغ المطلوبة لها ، كما أنها تمنع المكلف من التهرب منها فإذا تهرب من بعضها لا يمكنه التهرب من بعضها الآخر ، إضافة إلى أنه أكثر غزارة في التحصيل ، كما أن خطأ السلطات المالية في نظام الضريبة الواحدة ، يعد شديد الوطأة على المكلف ،على عكس الضرائب المتعددة فإن المساوى يصلح بعضها بعضا.³

ثانيا : من حيث السعر وتنقسم إلى ضرائب نسبية وضرائب تصاعدية

أ-الضرائب النسبية : وهي تمثل الإقتطاع الضريبي الذي يفرض بنسبة واحدة على مجموع المداخل.⁴

ضريبة نسبية { بنسبة كسب المكلف } : " proportional"⁵

ضريبة نسبية : " Impôt proportionnel " ضريبة تفرض بنسبة معينة من الوعاء الخاضع للضريبة.⁶

ب-الضرائب التصاعدية : من خلالها تكون العلاقة طردية بين الدخل والمعدل ،فكلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق ،وهذه الضرائب تفرض بنسب تتزايد مع تزايد قيمة الوعاء الضريبي ،وهذا الأسلوب هو الأكثر إنتشارا.⁷

ضريبة تصاعدية : " progressive"⁸

ضريبة تصاعدية : " Impôt progressif " ضريبة يتغير فيها سعر الضريبة بتغير قيمة الوعاء الخاضع للضريبة ،فيزداد بازيادها ،إذا قسم الوعاء الخاضع لها في جملته إلى فئات ،تطبق عليها أسعار متصاعدة قيل لها التصاعدية الإجمالية "progressivité globale" ،وأما إذا قسم الوعاء الخاضع لها إلى أقسام ،يخضع كل قسم منها على

1- عادل العلي ،المرجع السابق ،ص 140.

2 - رضا خلاصي ، المرجع السابق ، 19.

3 - عادل العلي ،المرجع السابق ،ص 142.

-رضا خلاصي ،المرجع السابق ، 4.20.

5 - C.Theodory , Al Mounded ,English-Arabic ,op.cit, P 587.

6 - Ibrahim Najjar ,Ahmed Zaki Badaoui ,Youssef Chellalah,op.cit,P 157.

7 - رضا خلاصي ،المرجع السابق ، ص 20.

8 - C.Theodory , Al Mounded ,English-Arabic ,op.cit, P 587

حدة لأسعار خاصة، تذهب متصاعدة فهي التصاعدية الشريحية "progressivité par tranches".¹ وتختلف أشكالها إذ نجد الضريبة التصاعدية بالطبقات، حيث ترتب طبقات الممولين تصاعديا بنسبة الثروة والدخل، ثم تفرض الضريبة بنسبة تتزايد كلما إنتقلنا إلى طبقة أكثر ثراءً، وإن أول خطوة في هذه الضريبة هي تحديد الشريحة التي يقع فيها الدخل، والخطوة الثانية هي تطبيق النسبة المقابلة لهذه الشريحة دون مراعاة الشرائح السابقة، أما الضريبة التصاعدية بالشرائح يتم فيها تقسيم دخل كل ممول على حدى إلى عدة أقسام أو شرائح، ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما إنتقلنا من شريحة إلى أخرى، وهي الطريقة الأكثر عدالة من الأولى كونها تراعي الشرائح السابقة التي يقع فيها الدخل.²

فالضريبة التصاعدية بالشرائح تقوم على تقسيم العناصر الخاضعة للضريبة، إلى أجزاء تسري على كل جزء منها بسعر خاص، يرتفع بازدياد قيمة هذه العناصر وبالتالي الانتقال للشرائح الأعلى.³

المطلب الثاني : مبادئ الضريبة

ولأن الضريبة تعتبر موردا أساسيا من موارد الدولة، فإنها تحتل في الوقت الحاضر أهمية خاصة في كافة دول العالم، وعلى إختلاف أوضاعها الإقتصادية، ونظرا لما حصل من تعارض بين مصالح الدولة والأفراد، أي بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف، كان لابد من إيجاد قواعد أساسية عامة يجب إتباعها وإعتمادها عند فرض الضريبة، وهي التي يقاس بها سلامة الضريبة في التوفيق بين الحصيلة والعدالة، وهذه القواعد هي قاعدة العدالة (الفرع الأول)، اليقين (الفرع الثاني)، الملائمة (الفرع الثالث)، و الإقتصاد (الفرع الرابع).

وقواعد الضريبة أو مبادئ الضريبة يقصد بها : " الأسس التي يجب على المشرع مراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة، بحيث تعتبر هذه الأسس و القواعد ذات فائدة مزدوجة إذ تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة، و مصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى." ⁴

إن أول من عالج مبادئ الضريبة هو «آدم سميث» (Adam Smith)، حيث وضع أربع مبادئ في كتابه «ثروة الأمم» ، و هي العدالة، اليقين، الملائمة، الإقتصاد في النفقة.⁵

ينظر التقليديون إلى هذه القواعد على إعتبار أنها دستور الضرائب، وذهب بعض الكتاب الفرنسيين إلى تسميتها

1 - Ibrahim Najjar ,Ahmed Zaki Badaoui ,Youssef Chellalah,op.cit,P 157.

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 20.

3 - خالد أمين عبد الله، حامد داود الطحله،النظم الضريبية،دراسة مقارنة، طبعة أولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015، عمان، الأردن، ص 17.

4 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 22.

5- المرجع نفسه، ص 22.

إعلان حقوق الممول، أما الفكر الحديث والمعاصر فيرى أنها قواعد صحيحة ولكنها غير ملزمة إلا في الحدود التي لا تتعارض فيها مع اعتبارات أكثر أهمية، إذ يتوقف الأمر على الأغراض التي تحددها الضرائب.¹

الفرع الأول : مبدأ العدالة

تنص المادة 78 من التعديل الدستوري 2016 على أنه : " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي ، أية ضريبة ، أو جباية ، أو رسم ، أو أي حق كيفما كان نوعه، كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين و الأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية يقمعه القانون، يعاقب القانون على التهرب الجبائي و تهريب رؤوس الأموال.²"

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي العام للدولة على أفراد المجتمع ، كل حسب مقدرته التكلفة ، و التي تعني مستوى الدخل و الحالة الإجتماعية لهذا الشخص.³

فالعدالة هي أولى المبادئ لسلامة الضريبة ، و ذكر «آدم سميث» (Adam Smith) في كتابه ثروة الأمم ، أنه « يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان ، بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة »⁴

يقصد «آدم سميث» (Adam Smith) بقاعدة العدالة، هي أن يساهم أعضاء الجماعة في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة ، مما يعن بأن آدم سميث يميل إلى الأخذ بالضريبة النسبية، أي بضرورة تناسب الضريبة مع الدخل ، ذلك أن الخدمة التي يحصل عليها الممول تزداد مع إزدياد دخله ، ساد هذا المنطق معظم المفكرين والكتاب في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر ، وهذا تطبيقاً لنظرية العقد المالي التي سادت في تلك الفترة ، إذ كانت الضريبة تعد ثمناً مقابل خدمات تقدمها الدولة ، وهو ما يتطلب تناسب الضريبة مع الدخل ، أما الفقيه (ساي) "Say" يرى عكس «آدم سميث» (Adam Smith) أن الضريبة التصاعديّة هي أكثر عبثاً على الفقير منها على الغني.⁵

كما يرى أصحاب الفكر المالي الحديث، أن فكرة العدالة تقوم على مبدأين، هما مبدأ عمومية الضريبة، و المساواة

1- عادل العلي، المرجع السابق ، ص 1.129

2 - القانون رقم 16-01 المؤرخ في جمادى الأولى عام 1437 الموافق لت 06 مارس 2016 ، يتضمن التعديل الدستوريين الجريدة الرسمية ، العدد 14، ص 15.

3- رضا خلاصي، المرجع السابق ، ص 14.

4- أحمد فنيديس، المرجع السابق ، ص 4.22

5- عادل العلي، المرجع السابق ، ص 5.129

أمام الضريبة، فمبدأ عمومية الضريبة يعني أن تفرض الضريبة على سائر الأشخاص و الأموال، فلا يعفى منها مال أو شخص من الخاضعين لسيادة الدولة، إلا أن هذا المبدأ لا يطبق تطبيقاً مطلقاً، حيث توجد في المجتمعات المعاصرة بعض الأشخاص و الأموال غير معنية لإعتبارات تحددها السلطة التشريعية.

أما مبدأ المساواة أمام الضريبة يقصد به أن يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة لكافة المكلفين، حتى يتساووا جميعاً في أعباء النفقات العامة.¹

فمنطق الفكر المالي التقليدي يعتمد على نظرية العقد المالي، أما الفكر الحديث يعتمد على نظرية التضامن الاجتماعي، إذ يرى أصحاب الفكر الحديث أن الضريبة التصاعدية تحقق العدالة، لأنها هي التي تسمح بأن يسهم المكلفون في الأعباء العامة كل حسب مقدرته المالية، فلا يقتصر السعي إلى تحقيق العدالة في الفكر المالي الحديث على الأخذ بالضريبة التصاعدية، وإنما يقتضي الأمر أن تكون الضريبة عامة تفرض على جميع الأشخاص وعلى جميع الأموال، وهو ما يعرف بعمومية الضريبة.²

ولاشك أن الضريبة لا يمكن أن تقوم بدورها، إلا إذا قامت على أساس العدل، وبالرغم من وجود صعوبات في تحديد مفهوم العدالة الضريبية، فحسب علماء المالية يتم تحديد مفهومها وفق إديولوجيات المجتمع وتقاليدته، فيصبح النظام الضريبي العادل هو الذي يترتب عليه معاملة يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها.³

الفرع الثاني : مبدأ اليقين:

يقصد بهذا المبدأ " أن تكون الضريبة التي يلتزم المكلف بدفعها، محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، و عدم ترك فرصة للتعسف في التقدير من طرف جهة الإدارة المختصة بالتنفيذ.⁴ فمن الضروري أن يعلم المكلف بالضريبة مدى إلتزامه بها، و قيمتها و كيفية و مواعيد و جزاءات التخلف عن أدائها، فيرى «آدم سميت» أن عدم التأكد في الضرائب يساعد على الرشوة، و يعتبر «آدم سميت» مبدأ اليقين مهم جداً، حسب رأيه فإن درجة كبيرة من عدم المساواة ليست ضارة كدرجة صغيرة جداً من عدم التأكد.⁵

1- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 23.

- عادل العلي، المرجع السابق، ص 2.129.

3 - سليم قصاب، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2007/2008، ص 3.

4- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 24.

5- نبيل صقر، المرجع السابق، ص 24.

«آدم سميث» (Adam Smith) يرى أن الضريبة الجيدة هي المحددة بوضوح وبلا تحكّم، أي غير مفروضة بصورة كيفية، لأن سعرها معروف ووعائها معلوم وأسلوب تقديرها واضح وموعد تحصيلها محدد، فكل ما يتصل بها من إجراءات واضحة لا لبس فيها ولا غموض، مما يجعل المكلف على علم مسبق بحقوقه وإلتزاماته، وهذا ما يساعده في الدفاع عن حقوقه أو التظلم أمام الجهات المختصة، في حالة ما إذا اختلف مع الإدارة الجبائية في تقدير الضريبة أو تحصيلها، كما يعني اليقين أن يكون هناك إستقرار في نظام الضريبة وثباته وعدم تعديل القوانين الضريبية إلا عند الضرورة القصوى، فمن غير الجائز تغيير أسعار الضريبة ولا وعائها ولا طريقة تقديرها أو تحصيلها من عام لآخر.¹ فاليقين هو أن تتحدد الضريبة بالقانون الذي يوضح وعائها نسبتها طريقة دفعها موعد تحصيلها وإعفاءاتها، فتحديد وعائها يعني نوع المال الخاضع للضريبة، فمثلا وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) هو الدخل، أما وعاء الضريبة على أرباح الشركات (IBS) هو الأرباح...، أما نسبتها فتختلف من سنة إلى أخرى حسب التعديل والتجديد في قوانين المالية، وكذلك طريقة دفعها حيث تدفع إلى مصلحة الضرائب، ويتم إقطاعها من مصدر خاص مثل (IRG/S) الخاص بالأجور، و موعد تحصيلها يكون بالقانون و بعد موعد تحقيق الدخل، وإعفاءاتها يمكن للمكلف الاستفادة منها من خلال النظام الضريبي.²

كما أن كثرة التعديلات في القوانين الضريبية تضر بالمكلف، من جهة وبالنشاط الإقتصادي من جهة أخرى، حتى أن ذلك الأمر قد جعل رجال الأعمال يطالبون بعدم التعديل، وخاصة ما يتعلق بالتعريف الجمركية، حتى إذا جاء التعديل محاييا لهم ولمصلحتهم، حيث أن ثبات الضريبة سعرا ووعاءا وتقديرا لمدة طويلة يؤدي في النهاية إلى تعود المكلف على دفع الضريبة دون الإحساس بعبئها.³

وتكمن الخطورة أكثر، في إلغاء تشريع أو إجراء تعديل كبير على القوانين الضريبية، فكل نظام ضريبي يحتاج إلى فترة طويلة من الزمن حتى يألف أطراف العلاقة الضريبية الإدارة والمكلفين على التعامل معه، كما أن من أهم المسائل التي يجب على المشرع الضريبي مراعاتها هي مسألة الصياغة في التشريعات الضريبية، وما يتعلق بها من قوانين وقرارات إدارية أو كتب دورية أو منشورات تفسيرية ينبغي أن تتسم بالوضوح، وأن تصاغ في عبارة لا يشوبها لبس ولا يعتريها غموض.⁴

1- عادل العلمي، المرجع السابق، ص 132.

2- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 15.

3- عادل العلمي، المرجع السابق، ص 133.

4- المرجع نفسه، ص 4.133.

الفرع الثالث : مبدأ الملائمة

يقصد بقاعدة الملائمة " أن كل ضريبة يجب أن تجبى في أنسب الأوقات و بالأسلوب الأنسب للمكلف ،حتى تتجنب إزعاجه ويكون التكليف سهلا عليه ،فأنسب الأوقات بدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف بها على دخله"¹

أي أن يتلائم ميعاد التحصيل مع ميعاد تحقق الإيراد الفعلي ،ليتمكن من دفعها في حالة يسره المالي ، تجنباً لتعسف الإدارة الضريبية في إستعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية و التحصيل.²

و مبدأ الملائمة هو ثالث مبدأ نادى به « آدم سميث » (Adam Smith) لتحقيق العدالة الضريبية ،و المقصود منه أن رعاية جانب الممولين و الرفق بهم حتى يؤدوا الضريبة يساهم في إحداث تفاهم و ليونة بين الإدارة الجبائية و الممولين ،من خلال تحديد أوقات معينة لدفعها و تقديرها ،و ذلك وفق الموارد المالية و الأرقام الحقيقية لمداخيل و أرباح الممولين ،إعتقاداً على تصريحتهم بعد إجراء مراقبة دورية و تفادي التعسف في فرضها.³

فمبدأ الملائمة أو قاعدة الملائمة تعني أن كل ضريبة يجب أن تجبى في أنسب وقت بأنسب أسلوب للمكلف ،حتى تتجنب إزعاجه ،ويكون التكليف سهلا عليه ،وأنسب وقت لدفع الضريبة هي وقت تحقق الدخل لدى المكلف ، مثال أن تجبى الضريبة على حاصلات الأرض بعد جني المحاصيل ، والضريبة على الأرباح بعد الحصول على الربح ،وبالطريقة التي تتناسب مع طبيعة هذه المادة الخاضعة للضريبة ، كطريقة الحجز عند المنبع بالنسبة للمرتبات والأجور ،ودخل الأوراق المالية والتحصيل المباشر بالنسبة للأرباح.⁴

و عليه فإن الملائمة في الدفع هي أن يتلاءم موعد دفع الضريبة مع موعد تحقيق الوعاء الخاضع للضريبة ،مثال فإن الشخص الأجير لا يمكن فرض ضريبة عليه إلا بعد تحقق أجرته ، و كذلك بالنسبة للمؤسسة بعد ظهور النتائج في آخر السنة تدفع الضريبة على الأرباح.⁵

الفرع الرابع : مبدأ الإقتصاد في النفقات :

و هو المبدأ الرابع من مبادئ الضريبة ،و يقصد به الإقتصاد في التكاليف الجبائية و الإبتعاد عن الإسراف ، كما يجب أن تتفادى الدولة إنفاق مصاريف كبيرة على الموظفين لتحصيل الضرائب ، زيادة على ذلك

1 - عادل العلي ،المرجع السابق ، ص 130.

2- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 25.

3-فارس السبتي ،المرجع السابق ، ص22 .

- عادل العلي ،المرجع السابق ،ص 130.

5- رضا خلاصي ، المرجع السابق ،ص 15.

تفادي النفقات التي يتكبدها الممولون في إنتقالهم إلى مقر الإدارة الجبائية، من أجل تقديم إقراراتهم و تصريحاتهم أو سماع أقوالهم أو مناقشة التصريحات التي يقدمونها أو برفع تظلماتهم، و الطعن في القرارات الإدارية، فالممولون يدفعون الضريبة للدولة التي تنفقها في بعض المنافع لهم، و في حالة عدم تحقق هذا المغزى يؤدي إلى إستياء الممولون مما يجعلهم يلجؤون إلى الغش و التهرب الضريبي مستقبلا.¹

وقاعدة الإقتصاد تعني عند «آدم سميث» (Adam Smith) هي الإقتصاد في كلفة جباية الضريبة، أي أن تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة، ويعني ذلك أنه على الدولة أن تختار أسلوبا للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة، حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها، ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزانة الدولة، فكل زيادة في كلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف عبء لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة.²

فقاعدة الإقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بإنخفاض كلفة تحصيلها و إرتفاع و غزارة حصيلتها، والمقصود بتكاليف التحصيل أو تكاليف الجباية، ما تنفقه الدولة على الموظفين من أجور ومرتبات وما تبتاعه من أدوات و مستلزمات، فالمكلفين يؤدون الضرائب بتمويل النفقات العامة التي تعود عليهم من وراء إنفاقها ببعض النفع، وفي حالة ما إذا شعر هؤلاء المكلفين أن ذلك الإنفاق لا يتسم بالرشد المطلوب، وينفق وهو في سبيله إلى الخزينة العامة على موظفي الإدارة الضريبية، دفعهم ذلك إلى التهرب مما يؤدي إليه من خسارة مالية.³

و عليه فإن الإقتصاد في نفقات الجباية، يعني إتباع إجراءات التحصيل الأقل كلفة للمكلفين و للإدارة المالية، و هذا لتفادي تحمل المكلف تضحية في غير محلها، كما يتضاءل الفرق بين ما يدفعه و ما يدخل خزانة الدولة، فتتحقق وفرة الضريبة.⁴

و لهذا فإنه من الضروري تنظيم تحصيل الضريبة، إذ يجب أن لا يفوق ما تنفقه الدولة من ما يتم تحصيله من الممولين، أي ما يدخل لخزينة الدولة من المملين يفوق و بكثير نفقات جبايتها.⁵

وفي الأخير نستنتج أن القواعد الأساسية للضريبة كما صاغها المفكر «آدم سميث» (Adam Smith)، (العدالة، اليقين، الملائمة، الإقتصاد)، وهي ما زالت محل إعتبار في علم المالية الحديث، ويضيف لها بعض الكتاب قاعدتين تكميليتين هما قاعدة المرونة ويقصد بها زيادة الحصيلة تبعا لزيادة الدخل والثروة

1- فارس السبتي، المرجع السابق ص 22-23.

- عادل العلي، المرجع السابق، ص 131.2

- عادل العلي، المرجع السابق، ص 131.3

4- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 26.

5- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 16.

القوميتين، وقاعدة الإنتاجية ومعناها أن تكون حصيلة الضريبة كبيرة حتى تغني ضرائب قليلة عن ضرائب كثيرة متعددة، وما يجب التأكيد عليه أن لهذه القواعد وأمثالها أهمية كبيرة من الناحيتين الإقتصادية والمالية، ولكن ليس لها أثر، فمن الوجة القانونية الخالصة فأية فريضة مالية تعتبر ضريبة قانونا إذا ما توافرت لها الخصائص اللازمة، وحتى إذا كانت هي قليلة الحصيلة، باهضة النفقات الجبائية، ضارة للإقتصاد الوطني، فهي تعتبر ضريبة وإن كانت مرتفعة السعر، وكان بعض الكتاب ينادون بأن الضريبة إذا ارتفع سعرها إلى درجة مغالى فيها، فإنها لا تعتبر ضريبة بل هي قبيل المصادرة، لكن هذا الرأي من الصعب القبول به، فمجرد إرتفاع سعر الضريبة لا يعني تحولا في طبيعتها كضريبة .

المطلب الرابع : أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأشخاص من طرف الدولة، من أجل تحقيق أهداف معينة، كالمهدف التمويلي، إذ تعتبر مصدر هام للإيرادات العامة، بالإضافة إلى أهداف سياسية وإقتصادية وإجتماعية، سنتطرق لهذه الأهداف المتمثلة في المهدف المالي (الفرع الأول)، و المهدف الإقتصادي (الفرع الثاني)، و المهدف الإجتماعي (الفرع الثالث)، ثم المهدف السياسي (الفرع الرابع).

الفرع الأول : المهدف المالي

و يعتبر هدف تقليدي للضريبة إستعملته الدول لتمويل خزينتها ، و تسديد مختلف النفقات التي تقع على عاتقها ، إذ نجد أن أهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية في الجزائر تأتي في المرتبة الثانية بعد الجباية البترولية التي تحتل الصدارة و المرتبة الأولى على الرغم من إهتمام الدولة بالضريبة.¹ فقد إقتصر هدف الضريبة في الفكر التقليدي على توفير الأموال لتغطية النفقات العامة ، كما يشترط لتحقيق هذا المهدف المالي شرطان أساسيان في فرض الضريبة هما ، حياد الضريبة و وفرة حصيلتها ، أما الفكر الحديث فإنه ينكر الدور المالي للضريبة.²

الفرع الثاني : المهدف الإقتصادي

و يقصد به تحقيق الإستقرار الإقتصادي ، فالضريبة أداة تستعملها الدولة في المجال الإقتصادي، بمهدف تحقيق إستقرار إقتصادي غير مشوب بعيب التضخم أو الإنكماش ، حيث ترفع الضريبة نسبيا في حالة التضخم و يوسع في فرضها لإمتصاص كمية النقد الزائدة ، أما في حالة الإنكماش تخفض أسعار الضريبة و تزداد الإعفاءات مما

1 - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 21.

2 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 30.

يزيد من الإدخار و التوسع في الإستثمار.¹

أما عندما يحدث الإنكماش يتم تخفيض معدلها و زيادة الإعفاءات بغرض زيادة الإدخار و توسيع الإستثمار ، و تستعمل للتحكم في مجتمعات الإقتصاد الكلي من إستثمار ، و إنتاج ، و أستهلاك ، و إستيراد و تصدير ... ألخ . فعندما تريد الدولة أن توفر فرص عمل للحد من البطالة ، تخفض من الضريبة و تزيد من الإعفاءات لتفسيح المجال للإستثمار و توسع سوق عرض فرص العمل.²

الفرع الثالث : الهدف الإجتماعي

للضريبة هدف إجتماعي مهم حيث تعتبر وسيلة لإعادة توزيع الثروات و المداخيل ، حيث نجد معظم الدول تستخدم الضريبة لمعالجة التفاوت بين دخول الأفراد عن طريق الضريبة التصاعدية على الدخل.³ لهذا فإن الهدف الإجتماعي لفرض مختلف الإقتطاعات الضريبية ، في التقليل من الفوارق الإجتماعية الموجودة بين مختلف طبقات المجتمع . فكل الأنظمة الجبائية عمدت إلى تحسين طرق فرض الضرائب التي تحمل في طياتها العدالة الإجتماعية ، و على سبيل المثال فإن الضريبة التصاعدية بالشرائح تراعي مصالح الدخل المنخفضة ، و هذا ما يحقق العدالة الإجتماعية ، أما الطريقة النسبية تراعي مصالح الدخل المرتفعة ، و هذا ما يحدث فروقات إجتماعية ، و لهذا تلجأ الأنظمة الجبائية إلى التصاعدية بالشرائح في حالة الدخل لتكون أكثر ملائمة و أكثر عدالة.⁴

الفرع الرابع : الهدف السياسي

تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف سياسية فهي تمثل أداة في يد القوى الإجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الإجتماعية الأخرى ، كما تستخدم لتسهيل التجارة مع بعض الدول عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات أو حتى الإعفاء منها ، أو للحد من التجارة مع بعض الدول برفعها للضريبة من أجل تحقيق أغراض سياسية.⁵

فعندما تفرض الضريبة بطريقة تصاعدية تقلل الفوارق بين الدخل ، و يحدد الحد الأقصى لها للمدخرات من يد الأفراد إلى يد الدولة ، كما تستعمل الضريبة لحماية الإقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية ، و ذلك بفرضها ضرائب و رسوم جمركية على السلع المستوردة ، و ما يجعل الدولة تعبر عن موقفها السياسي إتجاه الدول الأخرى ، بفرضها رسوم جمركية

- 1 - أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 27 .
- 2 - رضا خلاصي ، المرجع السابق ، ص 21 .
- 3 - أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 27 .
- 4 - رضا خلاصي ، المرجع السابق ، ص 21 .
- 5 - أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 28 .

و عالية على سلع الدول المخالفة لها سياسيا، و على العكس مع سلع الدول الموافقة لها سياسيا.¹ وفي الأخير نستنتج من دراسة هذا المبحث، الذي تطرقنا فيه إلى ماهية الضريبة، أن الضريبة كما عرفها رفعت المحجوب "هي إقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، ودون مقابل لدفعها وذلك لغرض تحقيق نفع عام"، إذ تتميز بخصائص منها ضريبة نقدية إجبارية نهائية، ليس لها مقابل، تهدف لتحقيق النفع العام، كما أنها تختلف عن الرسم الجباية والزكاة الجزية، وتتوغل بحيث تقسم إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة وهذا حسب ثقل العبء الضريبي، وإلى ضرائب على الأشخاص وعلى الأموال بالنظر إلى المادة الخاضعة لها، وإذا قسمناها حسب الواقعة المنشئة لها نجد واقعة تملك رأس المال واقعة تحقيق الدخل واقعة الإنتاج وواقعة الإستهلاك، كما تقسم حسب السعر وحسب المصدر، والضريبة تقوم على مبادئ وقواعد أول من وضعها هو "آدم سميث" وحددها بأربع مبادئ تتمثل في العدالة، اليقين، الملائمة والإقتصاد، وتهدف الضريبة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نجد منها هدف مالي، هدف إقتصادي، هدف إجتماعي، هدف سياسي .

المبحث الثاني : توصيف الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

بعد التطرق لمفهوم الضريبة، أنواعها، مبادئها، وأهدافها، و لأن هذا البحث العلمي يتعلق بأنواع محددة من الضرائب، وهي الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، سنحاول في هذا المبحث توصيفها وتفصيلها من خلال تقسيمه إلى أربع مطالب، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات (المطلب الأول)، الضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الأملاك (المطلب الثاني)، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة (المطلب الثالث)، الضرائب والرسوم الأخرى (المطلب الرابع).

المطلب الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات

إن معيار التمييز بين الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات هو طبيعة الشخص الخاضع لهما، والذي يحقق هذا الدخل، فإذا كان الشخص طبيعيا فإن المداخيل التي يحققها من خلال مباشرته وممارسته لنشاطات مختلفة، تخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، وإذا كان الشخص اعتباريا معنويا أي شركة، سواء كانت شركة مساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة أو غيرها من الشركات، فإن الأرباح التي تحققها تخضع للضريبة على أرباح الشركات، ومنه سنتناول الضريبة على الدخل الإجمالي (الفرع الأول)، ثم الضريبة على أرباح الشركات (الفرع الثاني).

1 - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 22.

" L'impôt sur le revenu Global " الفرع الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي

من أجل معرفة الضريبة على الدخل الإجمالي، والإحاطة بها ومعرفة هذا النوع من الضرائب، يجب تعريفها وتبيين المقصود أولاً، ثم تحديد الأشخاص الخاضعين لها ثانياً، والأشخاص المعفيين منها ثالثاً، والمداخيل الخاضعة لها والمعفية منها رابعاً.

أولاً: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ضريبة عامة على الدخل: " Impot général sur le revenu " ضريبة تفرض على أساس مجموع الدخل السنوي لكل من المكلفين أو على إيراده من المصادر النوعية الأخرى.¹

تعرف الضريبة على الدخل الإجمالي بأنها: " هي ضريبة وحيدة سنوية تأسس على الدخل الصافي، وهي ضريبة مزيدة تدخل ضمن الضرائب المحصل عليها لصالح الخزينة"²

وبالرجوع إلى نص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على أنه: " تؤسس ضريبة وحيدة سنوية على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى «الضريبة على الدخل الإجمالي» وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة "³

من خلال هذه المادة نستنتج أن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة سنوية، إذ تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع لها، كما أنها ضريبة إجمالية تخص الدخل الإجمالي الصافي، الذي يتم الحصول عليه بعد طرح جميع الأعباء التي يسمح بها القانون، كما أنها ضريبة تصاعدية تحسب وفق جدول يستعمل سلما تصاعديا مقسم إلى فئات مداخيل، والذي يسمح بتطبيق معدلات تصاعدية هي الأخرى، وهي ضريبة وحيدة تشمل كل أصناف الدخل الخاضع لها، وهي ضريبة تصريحية تحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضعون سنويا، إلا أنه توجد إستثناءات على هذه المميزات تخص أجور العمال، حيث تطبق شهريا وليس سنويا، وكذلك في حالة الإقتطاع من المنبع وليس التصريح.⁴

1 - Ibrahim Najjar ,Ahmed Zaki Badaoui ,Youssef Chellalah,op.cit,P 156.

- منصور بن اعماره، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، ج 1، طبعة ثالثة، دار هومو للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 2.62.

3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل ومتمم إلى غاية القانون رقم 18-15 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ص 15.

4 - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 69.

ثانيا : الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي : (IRG)

تنص المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه : " يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم ،الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر ، ويخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري ،الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر...."¹

وتنص المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : " يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أو لا ،الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية ،الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى إتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى ."²

و المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركات تناسبيا مع حقوقهم فيها :

- الشركاء في شركات الأشخاص .
 - شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
 - أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي....
 - أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها."³
- من خلال إستقراء نصوص المواد 03 و 04 و 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نستنتج أن الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة هم :

*الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر ،وهم الأشخاص الذين لديهم مسكن سواء مالكين أو مستأجرين له لمدة سنة ،والذين لديهم إقامة رئيسية أو مركز مصالح في الجزائر ،إضافة إلى الذين يمارسون نشاط مهني في الجزائر .⁴

*الأشخاص غير المقيمين في الجزائر ولديهم مداخيل جزائرية المصدر .⁵

*الأشخاص الذين لهم حصة من الأرباح في الشركة ،وهم شركاء شركات الأشخاص ،وكذلك شركاء الشركات المدنية المهنية المكونة للنشاط المشترك لمهنة أعضائها ،وأعضاء شركات التضامن ،وذات الأسهم وذات المسؤولية المحدودة

3 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المرجع السابق ، ص 16.

4 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق ، ص 16.

1 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المرجع السابق ، ص 17.

2- رضا خلاصي ،المرجع السابق ،ص 71.

3 - حميد بوزيدة ،التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة ، ط 2 ،ديوان المطبوعات الجامعية ، سنة 2010 ،الجزائر ،ص 12.

، إضافة إلى أعضاء شركات المساهمة غير المعنيين وتضامنيا مسؤولين¹.

ثالثا : الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

حسب نص المادة 05 فإن الأشخاص المعفيين هم : الأشخاص الذين يقل دخلهم الصافي الإجمالي سنويا أو يساوي 60.000 دج ، كما يعفى أيضا السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية ، عندما تمنح بلدانهم نفس الإمتيازات للدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين² . وعليه يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الآتون :

الأشخاص الذين لا يزيد دخلهم الصافي السنوي عن 60.000 دج وهذا الحد قد يتغير بناء على قوانين المالية ، السفراء والأعوان الدبلوماسيون ، والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية ، عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس هذه الإمتيازات للأعوان الدبلوماسيين الجزائريين³ .

رابعا : المداخل الخاضعة والمداخيل المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي.

أ- المداخل الخاضعة : إن مكونات الدخل الإجمالي والتي تعتبر مداخل خاضعة لضريبة الدخل الإجمالي ، والتي نصت عليها المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁴ هي :

- الأرباح الصناعية أو التجارية والحرفية

- الأرباح غير التجارية.

- الأجور والمرتبات والريع العمرية.

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

- المداخل الفلاحية.

- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.

- فوائض القيمة المترتبة عن تنازل لقاء عوض عن العقارات المبنية وغير المبنية⁵.

إن هذه الضريبة تؤسس باسم الخاضع لها ، وذلك حسب ما يحصل عليه من إيرادات ومداخيل ، وكذا مداخيل أولاده

4 - رضا خلاصي ، المرجع السابق ، ص 72 .

5 - المرجع نفسه ، ص 72 .

6 - حميد بوزيدة ، المرجع السابق ، ص 12-13 .

1 - المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه : " يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف الآتية : أرباح مهنية ، عائدات المستثمرات الفلاحية ، الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية ، عائدات رؤوس الأموال المنقولة ، المرتبات والأجور والمعاشات والريع العمرية . "

- منصور بن اعماره ، أعمال موجهة في تقنيات الجباية ، المرجع السابق ، ص 5.62

والأشخاص الذين يأويهم في بيته والمعتبرين في كفالتة.¹

ب- أما المداخليل المعفية من الضريبة على الدخل الإجمالي نجد هناك إعفاءات دائمة، وإعفاءات مؤقتة :

بالنسبة للمداخليل الفلاحية تعفى بصفة دائمة عندما تكون المداخليل ناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، وتعفى بصفة مؤقتة لمدة 10 عشر سنوات المداخليل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية الحيوانات في المناطق الجبلية.²

وتعفى الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية إعفاءات دائمة، في الأرباح المحققة من طرف المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة والهياكل التابعة لها، والإيرادات المحققة من طرف الفرق التي تمارس نشاطات مسرحية، وإعفاءات مؤقتة لمدة 10 سنوات، بالنسبة للأرباح المحققة من طرف الحرفيين التقليديين وكذا الذين يمارسون نشاط حربي فني، ولمدة 03 سنوات الأرباح المحققة من طرف شباب مؤهل للإستثمار بمساعدة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب، وترفع مدته إلى 06 سنوات في المناطق التي يجب ترقيةها.³

كذلك الرواتب والأجور والمنح والريوع العمرية، تعفى إعفاءات دائمة بالنسبة للأشخاص ذوي جنسية أجنبية ويعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها في أتفاق دولي.

- الأشخاص ذوي جنسية أجنبية والذين يعملون في المخازن المركزية للتموين.

- الأجور والمكافآت المدفوعة في إطار برامج موجهة لتشغيل الشباب .

- مداخليل العمال المعوقون التي تقل عن 15.000 دج.⁴

- التعويضات المؤقتة، المنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.

- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين.

- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر.

- منح المجاهدين والأرامل والمصابون جراء حرب التحرير الوطني.

- المنح المدفوعة بصفة إلزامية على إثر قرار المحكمة.

- تعويض التسريح.¹

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 1.73

- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 13-14.2

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 73-74.3

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 74.4

ضريبةُ المرتبَات والأجور " Impôt sur les salaires " هي التي وعاؤها مرتبَات الموظفين والمستخدمين وأجور العمَّال أي الدخل الدوري الناتج عن الإستخدام.²

ضريبة على المرتبات و الأجور " Impôt sur les traitements et salaires "³

الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات " L'impôt sur les bénéfices des sociétés "

الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي ، كلاهما يفرض على الدخل ،لدى وجب علينا تعريفها لعدم وقوع اللبس بينهما، وذكر خصائصها أولا، وتحديد مجال تطبيقها ثانيا،و الأرباح الخاضعة لها ثالثا ،والإعفاءات المطبقة عليها رابعا.

أولا : تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها (IBS)

أ-تعريفها : الضريبة على أرباح الشركات هي النوع الثاني من أنواع الضرائب المباشرة ،التي جاء بها التشريع الجبائي لسنة 1992،ويعتبر إحداث هذه الضريبة أمرا يستجيب للانشغالات المتعلقة بوضع نظام جبائي خاص بالشركات ،ويكون نظاما متميزا عن النظام المتعلق بالأشخاص الطبيعيين ،وهذه الضريبة جاءت لإلغاء ازدواجية النظام الجبائي الجزائري بدمج المؤسسات الجزائرية والأجنبية معا في مجال تطبيقها ،وهو الشيء الإيجابي الذي أزاح الكثير من الغموض والتعقيد وفيه إحترام وتكريم لمبدأ شمولية القواعد الجبائية .⁴

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه : " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة «الضريبة على أرباح الشركات» ."⁵

من نص المادة يتبين لنا أنها ضريبة سنوية وحيدة ،عامة ،نسبية وتصريحية ،على مجموع الأرباح والمداخيل المحققة من طرف المؤسسات والأشخاص المعنويين .⁶

تعرف الضريبة على أرباح الشركات بأنها : " ضريبة لا تفرض إلا على الشركات أو الأشخاص المعنويين ،وهي تفرض على الأرباح السنوية ،كما أن هذه الضريبة ملزمة على الناتج عن الشركات التالية : الشركات مهما كان شكلها

- المرجع نفسه ،ص 1.75

2 - Ibrahim Najjar ,Ahmed Zaki Badaoui ,Youssef Chellalah,op.cit,P 157.

3 - M.T.Yagoubi, op.cit, p 237.

- منصور بن اعمار ، الضريبة على أرباح الشركات ، الطبعة الثانية ،دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر ،2011،ص 4.15

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المرجع السابق ،ص 5.66

3 - رضا خلاصي ،المرجع السابق ،ص 29.

وموضوعها، وهي شركات الأموال، وشركات الأشخاص، إذا طلبت الإخضاع إلى IBS شركة المساهمة، شركات ذات تعاونيات، المؤسسات الوطنية باستثناء التعاونيات التي استثناها القانون التجاري والتي ليست لها أعمال تجارية (تقوم بأعمال خيرية).¹

ب- خصائصها : من خلال تعريف الضريبة على أرباح الشركات، نستنتج خصائص ومميزات هذه الضريبة : بأنها ضريبة سنوية وحيدة وعمامة ونسبية وتصريحية .²

يلزم المكلفين بها بالتصريح بالربح السنوي قبل 30 أبريل من كل سنة.³

تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص نذكر منها :

- ضريبة وحيدة تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

- ضريبة عامة تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.

- ضريبة سنوية يتضمن وعائها ربح سنة واحدة مقفلة.

- ضريبة نسبية يخضع الربح الضريبي فيها لمعدل واحد وليس لجدول تصاعدي .

- ضريبة تصريحية تعتمد على التصريح الإجمالي للمكلف بإرسال ميزانية جبائية إلى مفتش الضرائب قبل 30 أبريل من كل سنة لتحقيق الربح.⁴

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات (IBS) تطبق هذه الضريبة على المؤسسات والأشخاص المعنويين، وقد نص قانون الضرائب المباشرة على أنه يحق لشركات الأشخاص الإختيار في الخضوع لهذه الضريبة وبصفة نهائية، وعليه تم تصنيفها إلى شركات تخضع إجباريا وشركات تخضع إختياريا للضريبة على أرباح الشركات.⁵

أ- الشركات التي تخضع إجباريا للضريبة على أرباح الشركات : وهي

- شركات الأموال المذكورة في القانون التجاري (شركات ذات الأسهم " SPA " والشركات ذات المسؤولية المحدودة

" SARL " والشركات ذات الشخص الوحيد " EURL ")

- شركات التوصية بالأسهم.

4- منصور بن اعمار، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، المرجع السابق، ص 99.

5 - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 29.

6 - المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة نصت على أنه: "يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتبوا قبل 30 أبريل على

الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب....تصرحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.."

- منصور اعمار، الضريبة على أرباح الشركات، المرجع السابق، ص 4.15

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 5.31

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم.

- المؤسسات، المنشآت، الديوان والإدارة ذات الطابع الصناعي والتجاري والفلاحي والبنكي.

- التعاونيات وفروعها باستثناء الشركات المعنية والمصرح بها في القانون الجبائي وكل المنظمات العامة ذات هدف مريح.¹

ب- الشركات التي تخضع إختياريا للضريبة على أرباح الشركات: نصت عليها المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة حيث يمكن لشركات الأشخاص الخضوع بصفة إختيارية لهذه الضريبة، وهذه الشركات هي شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة، وجمعيات المساهمة التي لا تندرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم، والشركات المدنية التي تندرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم.²

وهناك من قسمها إلى الأشخاص المعنويين الخاضعون وهم الشركات الخاضعة إجباريا، و الأشخاص الطبيعيين الخاضعون حيث تخضع إختياريا لهذه الضريبة أرباح شركات الأشخاص التي إختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.³

يتم تقديم طلب من الشركة التي إختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات إلى مفتشية الضرائب التي تنتمي إليها المؤسسة إقليميا على أن يكون بصفة نهائية وعلى مدى حياة الشركة.⁴

ج- المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات: حسب نص المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تستحق الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر، وهي أرباح محققة في شكل شركات والعائدات من الممارسة العادية لنشاط ذو طابع صناعي وتجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة، أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات، أرباح المؤسسات التي وإن كانت تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.⁵

ثالثا: الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) تستحق الضريبة على أرباح الشركات التي تحقق أرباحها في الجزائر خلال السنة المالية أو السنة المحاسبية، وتأخذ من الربح الصافي بعد طرح جميع الأعباء القابلة

- المرجع نفسه، ص 1.31

- المرجع نفسه، ص 2.32

- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 3.72

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 4.32

- منصور بن اعمارة، الضريبة على أرباح الشركات، المرجع السابق، ص 5.17

للخصم أو التكاليف التي تتبع النشاط، أو المصاريف التي تمس دورة الإستغلال.¹

وتستحق كل سنة على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة، أو أثناء مدة 12 شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية، في حالة ما إذا امتدت السنة المالية المحتملة في السنة المنصرمة إلى أكثر من 12 شهر تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية.²

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " 1) إن الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، المحققة من طرف كل مؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الإستغلال أو في نهايته.

(2) يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية...

(3) إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات التي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبتين....."³

رابعا: الإعفاءات من الخضوع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) إن المشرع الجبائي وضع بعض الإعفاءات لغرض تشجيع المؤسسات على الإستثمار في أنشطة معينة، ووفق سياسة معينة لترقية ودعم الإستثمار.⁴

وتمنح الإعفاءات إما بصفة دائمة أو مؤقتة تحدد بموجب قوانين المالية، وقد نصت المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على هذه الإعفاءات نورد بعضا منها:

- تعفى بصفة دائمة المؤسسات التي تكون تابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدون والهيكل التابعة لها.
- تعفى النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر عن طرق الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب كليا لمدة 03 ثلاث سنوات من تاريخ بداية الإستغلال، ويمدد هذا الإعفاء إلى 06 ست سنوات إذا كانت النشاطات في مناطق يراد ترقيتها والمحددة من طرف التنظيم.
- تعفى بصفة دائمة تعاونيات الإستهلاك للمؤسسات والمنظمات العمومية والتي تمارس في مناطق يراد ترقيتها والمحددة من طرف التنظيم.

- منصور بن اعمارة، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، المرجع السابق، ص 1.99

- منصور بن اعمارة، الضريبة على أرباح الشركات، المرجع السابق، ص 2.18

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق، ص 3.72

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 4.32

-تستفيد من تخفيض يقدر بـ 15 % المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المقامة في الهضاب العليا 20 % لولايات الجنوب لمدة 05 سنوات¹.

ضريبة الأرباح الصناعيَّة والتجاريَّة "Impot sur les bénéfices industriels et commerciaux" ضريبة نوعيَّة وعاؤها الأرباح الصناعيَّة والتجاريَّة التي تتحقَّق سنويًا للمكلف².

المطلب الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الأملاك

يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطات مختلفة، والتي تعود عليهم بأموال إلى ضرائب أخرى، هي الضريبة الجزافية الوحيدة (الفرع الأول)، والأشخاص الذين يملكون عقارات سواء مبنية أو غير مبنية يخضعون للضريبة على الأملاك (الفرع الثاني).

الفرع الأول : الضريبة الجزافية الوحيدة L'impôt forfaitaire unique

تطبق الضريبة الجزافية الوحيدة بشكل جزائي حسب النظام الجزائي، فهي تختلف عن الضرائب التابعة للنظام الحقيقي، وعليه سنحاول تعريفها أولاً، وتبيين مجال تطبيقها ثانياً، والإستثناءات الواردة عليها ثالثاً، وفي الأخير نتطرق للإعفاءات من الخضوع لها رابعاً.

أولاً : تعريف الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

ضريبةٌ جُزائيَّةٌ: " Impôt forfaitaire " ضريبةٌ تقدر المادة الخاضعة لها تقديرًا جُزائيًا³.

تنص المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 على أنه: "يحدث ضمن الجزء الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة باب عنوانه الضريبة الجزافية الوحيدة⁴".

من نص المادة يتبين لنا أنها ضريبة مستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2007، حيث تأسست هذه الضريبة لتحل محل النظام الجزائي⁵ للضريبة على الدخل الإجمالي⁶.

- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 73-74.

2 - Ibrahim Najjar ,Ahmed Zaki Badaoui ,Youssef Chellalah,op.cit,P 157.

3 - Ibrahim Najjar ,Ahmed Zaki Badaoui ,Youssef Chellalah,op.cit,P 156.

2- القانون رقم 06-24 مؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1427 الموافق لـ 29 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 85، ص 3.

5 - تعريف الدفع الجزائي : هو عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والهيئات المقيمة في الجزائر والتي تدفع مرتبات وأجور لمستخدميها، ومن مميزاته أنه لا يقع عبئه على عاتق المستفيد من هذه المداحيل، بل على عاتق من يقومون بدفع الأجرة من أشخاص طبيعيين ومعنويين، رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 113.

- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 123.

كما جاء في نص المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزائي للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتغطي، زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني".¹ جاء قانون المالية لسنة 2015 بقواعد وإجراءات جديدة مطبقة في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة.²

ثانيا : مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

طبقا لأحكام المواد 282 مكرر، 282 مكرر 1، 282 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن نظام الضريبة الجزافية الوحيدة يطبق على الأشخاص الطبيعية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)، الأشخاص المعنوية الخاضعين للقانون الجزائري والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)، المكلفين بالضريبة المستغلين في آن واحد عدة ورشات أو محلات غير مكان ممارسة النشاط، تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة منفردة، تشكل محل إخضاع منفصل بما أن رقم الأعمال لم يتجاوز حد 30.000.000 دج.³

كما جاء في نص المادة 282 مكرر 1: "يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا...." من خلال هذه المادة يتبين لنا أنا الأشخاص الخاضعون هم :

- الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء، ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 3.000.000 دج، بما في ذلك الحرفيون التقليديون الممارسون لنشاط حرفي فيني،
- الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى، كتأدية الخدمات عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 3.000.000 دج، وفي حالة ما إذا كان الأشخاص الطبيعيين يمارسون أنشطة تنتمي إلى هاتين الفئتين في آن واحد، فلا يخضعون لهاته الضريبة إلا إذا لم يتجاوز رقم أعمالهم السنوي (بيع البضائع + تأدية خدمات) 3.000.000 دج.

وما تجدر الإشارة إليه أنه وحسب التنظيم الهيكلي الجديد للمصالح الجبائية، بعد إستحداث مراكز للضرائب ومراكز جوارية للضرائب، فإن المكلفين الذين لا يتعدى رقم أعمالهم السنوي 3.000.000 دج سيتم تسير ملفاتهم على

1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق، ص 1.163.

2- تعليمة رقم 01، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، المؤرخة في 19 جانفي 2015، ص 2.

3- تعليمة رقم 01، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، المؤرخة في 19 جانفي 2015، ص 2.

4- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 123.

مستوى مراكز الضرائب الجوارية، أما المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والذين لا يقل رقم أعمالهم عن ثلاثة ملايين (3.000.000 دج) تسير ملفاتهم على مستوى مركز الضرائب.¹

ثالثا : الإستثناءات من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) يستثنى منها كل من :

- عمليات البيع بالجملة.
- العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون.
- عمليات إيجار العتاد أو السلع الإستهلاكية الدائمة
- عمليات التجارة المتعددة وتلك التي تقوم بها المساحات الكبرى.²
- العمليات المتعلقة ببيع الأدوية والمنتجات الصيدلانية.
- موزعو محطات الوقود.
- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.³

رابعا : الإعفاءات من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

- حسب نص المادة 282 مكرر 6 : " تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين وكذا المصالح الملحقة بها .
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.
- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طرق التنظيم .

تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الإستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للإستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشبابمن إعفاء كامل للضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث سنوات ..."⁴

الفرع الثاني : الضريبة على الأملاك " L'impôt sur le patrimoine "

إن تملك الأشخاص سواء طبيعيين أو معنويين، لأملاك عقارية مبنية وغير مبنية، يجعلهم يخضعون للضريبة على الأملاك، سنحاول تحديد مجال تطبيقها أولا، وتحديد الأملاك التي تخضع لها سواء إختياريا أو إجباريا ثانيا، ثم نبين الأملاك المعفاة ثالثا.

2 - المرجع نفسه، ص 124.

3 - المرجع نفسه، ص 125.

- المرجع نفسه، ص 3.125

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق، ص 4.166

أولا : مجال تطبيق الضريبة على الأملاك خضع للضريبة على الأملاك :

الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر، والأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر، كما تقدر شروط الخضوع للضريبة في أول جانفي من كل سنة.¹

ويتكون وعاء الضريبة على الأملاك من القيمة الصافية في أول جانفي، من كل سنة لمجموع الأملاك والحقوق والقيم الخاضعة للضريبة، التي يمتلكها الأشخاص المذكورون في المادة 274 من قانون الضرائب المباشرة وهم الأشخاص الخاضعون لها، كما تخضع المرأة المتزوجة للضريبة بصفة منفردة على مجموع الأملاك والحقوق والقيمة التي تتشكل منها أملاكها.²

ثانيا : الأملاك التي تخضع إجباريا وإختياريا للتصريح خضع إجباريا للتصريح عن عناصر الأملاك التالية : الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية، الحقوق المبنية العقارية، الأموال المنقولة (مثل السيارات والدراجات النارية وطائرات النزهة وخيول السباق).³

لا تخضع إجباريا للتصريح عن عناصر الأملاك التالية : الأثاث المخصص للتأثيث، والمجوهرات والأحجار الكريمة والذهب والمعادن الثمينة، والمنقولات المادية الأخرى (كالدبونات والودائع والكفالات وعقود التأمين في حالة الوفاة و الريع العمري)⁴

ثالثا : الأملاك المعفاة من الضريبة "Biens exonérés"

تعفى قيمة رسملة الريع العمري التي تكونت في نشاط مهني لدى هيئة تأسيسية مقابل دفع علاوات ظرفية، ومقسمة بصفة منتظمة لمدة 15 سنة على الأقل، والتي يشترط في بدء الإنتفاع بها إنهاء النشاط المهني الذي تم بسببه رفع العلاوات، إضافة إلى الريع أو التعويضات المحصلة تعويضا للأضرار المادية لا تدخل ضمن أملاك الأشخاص المستفيدين، كما لا تدخل الأملاك المهنية في تكوين أساس الضريبة وتعتبر أملاك مهنية، الأملاك الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجارية حرفي أو فلاحي أو نشاط حر، كذلك حصص وأسهم الشركات، كما لا تعتبر أملاك مهنية حصص وأسهم الشركات التي يكون نشاطها الأساسي تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية الخاصة بها.⁵

- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 1.163

- المرجع نفسه، ص 2.163

- المرجع نفسه، ص 3.163

- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 4.163

- المرجع نفسه، ص 5.164

المطلب الثالث : الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة

إلى جانب هذه الضرائب هناك رسوم مماثلة لها، تتمثل في الرسم على النشاط المهني (الفرع الأول) والرسم على القيمة المضافة (الفرع الثاني).

الفرع الأول : الرسم على النشاط المهني " La Taxe sur l'activité professionnelle "

إن النشاطات الصناعية والتجارية قبل سنة 1996 كانت تخضع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري (T.A.I.C) بمعدل 2.55 %، أما النشاطات غير التجارية (كالمهن الحرة) كانت تخضع للرسم على النشاط غير التجاري (T.A.N.C) بمعدل 6.05 %، لكن تم توحيد هذين الرسمين بموجب قانون المالية لسنة 1996، وجاء بما يسمى بالرسم على النشاط المهني (T.A.P)، يطبق على النشاطين الصناعي والتجاري بمعدل واحد وهو 2.55 %، ثم طرأ تعديل على هذا المعدل وأصبح 2 % بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2001 . وعليه سنتطرق لهذا الرسم من خلال تعريفه أولاً، وتحديد مجال تطبيقه ثانياً، والإعفاءات التي تمس بعض العمليات والنشاطات ثالثاً.

أولاً: تعريف الرسم على النشاط المهني (TAP) يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب التي تخضع لها الشركات على رقم الأعمال؛ الذي تحققه المؤسسة أو أي وحدة من وحداتها في كل بلدية تابعة لمقر إقامته، كما يستحق الرسم سنوياً بصدد رقم الأعمال الذي يحققه الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الذين يمارسون نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل ضمن فئة المداخل الصناعية والتجارية، وكذا الضريبة على أرباح الشركات.¹ فالرسم على النشاط المهني أنشئ حسب قانون المالية 1996، عن طريق دمج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط الغير تجاري.²

يؤسس هذا الرسم حسب نص المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.³

ثانياً: مجال تطبيق الرسم على المهني (TAP) يطبق على :

-الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه إلى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح الشركات.

1- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 1.167

2 - المرجع نفسه، ص 167.

3 - تنص المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "1- يؤسس الرسم كما يأتي :-باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الإقتضاء،-باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسها الفرعية... 2- يؤسس الرسم في الشركات مهما كان شكلها على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة "

كما يستحق على الإيرادات ورقم الأعمال التالية :

-الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون ويكون لديهم محل دائم في الجزائر، مع ممارستهم لنشاط خاضع لضريبة الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية ،إضافة إلى رقم الأعمال الذي يحققونه في الجزائر الذين يمارسون نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية ، أو الضريبة على أرباح الشركات.¹

تعريف رقم الأعمال : يقصد به مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليا البيع ،أو الخدمات أو غيرها والتي تدخل ضمن نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي ،وتستثنى العمليات التي تنجزها الوحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني .²

ثالثا: الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني (TAP) نصت المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة على مجموعة من الإعفاءات نورد بعضا منها :

-رقم الأعمال الذي يتجاوز مبلغ (80.000 دج) سنويا إذا تعلق الأمر بالمكلفين الذين تتعلق نشاطهم في بيع البضائع ،المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان ،أو الذي لا يتجاوز (50.000 دج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الآخرين المؤدين للخدمات .

-مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الإستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو المستفيدة من التعويض .

-مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير .

-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإستراتيجية ...عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع التجزئة نسبة 10%³

-تستفيد من إعفاءات لمدة 03 سنوات النشاطات التي يمارسها الشباب المستثمر المستفيد من مساعدة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب وذلك ابتداء من تاريخ بداية الإستغلال .

-وتمتد هذه المدة ست 06 سنوات إذا كانت النشاطات مقامة في مناطق يراد ترقيتها .⁴

الفرع الثاني : الرسم على القيمة المضافة " Taxe sur la valeur ajoutée "

إن الرسم على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة ،سنقوم بتعريفه وذكر خصائصه أولا ،ثم تحديد

4-حميد بوزيدة ،المرجع السابق ،ص 131.

5- المرجع نفسه، ص 132.

3 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المرجع السابق ، ص 118.

- حميد بوزيدة ،المرجع السابق ،ص 4.134

الأشخاص والعمليات التي تخضع له ثانياً، و العمليات المعفاة منه ثالثاً.

أولاً: تعريف الرسم على القيمة المضافة وخصائصه: (TVA)

أ-تعريفه: يعرف الأستاذ خلاصي رضا القيمة المضافة على أنها " الفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطة من مواد ولوازم وخدمات ،حيث الإستهلاكات الوسيطة هي العوامل التي تدخل في إنتاج هذه السلع من أجور ضرائب رسوم ومصايف مالية واهتلاكات."¹

أما الأستاذ بن اعمارة منصور يعرف القيمة المضافة هي : " الفرق بين الإنتاج العام والإستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات ،بمعنى آخر فهي تقيس المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع والخدمات الآتية من المتعاملين " .²
ويعرف الرسم على أنه : "إقتطاع مالي يطبق على أشخاص طبيعية أو معنوية بصفة جبرية ونهائية وبدون مقابل ،وذلك قصد تغطية المصاريف العامة وتحقيق الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة " .³

إن الرسم على القيمة المضافة هو من إنجاز التشريع الفرنسي ،ونتيجة لبساطته وفعاليته أصبح اليوم يطبق في أكثر من 100 دولة من دول العالم ،كما يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الإستهلاك الإجمالي ،ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا .⁴
ويعرف الرسم على القيمة المضافة على أنه : " مساهمة المكلف بالضريبة لمزاولة نشاط إقتصادي ،وتعبر القيمة عن الفرق بين الإنتاج والإستهلاك " .⁵

وهو من أهم الرسوم غير المباشرة التي تفرض على الإستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي ،و يقع على عاتق المستهلك لا على المؤسسة والتي هي الخزينة العمومية للدولة ،فهي تلعب دور الوسيط في تحصيل وتسديد الرسم إلى إدارة الضرائب .⁶

ب-خصائصه: من خلال تعريف الرسم على القيمة المضافة يمكن إستخلاص بعض الخصائص والمميزات و هي :

- ضريبة حقيقية فهي تمس إستعمال الدخل ،أي عملية الإنفاق أو الإستهلاك النهائي للسلع والخدمات .
- ضريبة غير مباشرة كونها لا تدفع مباشرة إلى الخزينة عن طريق المستهلك النهائي الذي يعتبر المكلف الحقيقي ،وإنما

- رضا خلاصي ،المرجع السابق ،ص 1.123

- منصور بن اعمارة ،أعمال موجهة في تقنيات الجبائية ،ص 2.10

- رضا خلاصي ، المرجع السابق ،ص 3.124

- المرجع نفسه ، ص 4.124

- منصور بن اعمارة ، أعمال موجهة في تقنيات الجبائية ، ص 5.10

- المرجع نفسه ، ص 6.10

تدفع عن طريق المؤسسة التي تضمن الإنتاج وتوزيع السلع والتي تعد المكلف القانوني .

-ضريبة متعلقة بالقيمة لأنها تحسب على أساس قيمة المنتج بغض النظر عن طبيعة المنتج ونوعيته وكميته .

-ضريبة مؤسسة عن طريق ميكانيزم الدفع بالأقساط ، ففي كل طور من أطوار التوزيع لا يمس الرسم على القيمة

المضافة إلا القيمة المضافة المتعلقة بالمنتج ، بحيث وفي نهاية الدورة لهذا المنتج يكون العبء الضريبي الإجمالي مساويا

لرسم المحتسب على سعر البيع للمستهلك .¹

-ضريبة تتركز على ميكانيزم الخصم حيث يقوم المكلف بحساب الرسم المستحق على المبيعات أو الخدمات ، ثم يخصم

من الضريبة الرسم المتعلق بالعناصر المكونة لسعر التكلفة ، وبعدها يدفع للخزينة الفرق بين الرسم المحصل والرسم القابل

للخصم.

-ضريبة حيادية لا تؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين كون أن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعليا .²

ثانيا: الأشخاص والعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA)

01-الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة نصت عليهم المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال

، يطبق هذا الرسم مهما كانت الحالة القانونية للأشخاص الذين حققوا عمليات خاضعة للرسم ، سواء كان ذلك بصفة

إعتيادية أو عرضية أو وضعيتهم إزاء الضرائب الأخرى ، ومهما كانت طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص ، ويقصد

بالشخص الخاضع للرسم على القيمة المضافة أو المكلف القانوني : " هو الشخص الذي يحقق عمليات تقع في مجال

تطبيق هذا الرسم ، إذ يعتبر وسيط إقتصادي من جهة ، ومن جهة أخرى وسيط في جمع الرسم المدفوع من طرف

المستهلك النهائي (الخاضع الحقيقي) ، لكن المكلف القانوني له الحق في إسترجاع الرسم المدفوع خلال مراحل الإنتاج

أو التوزيع ."³

02-أما العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ، هي كل من عمليات تسليم البضائع وكذا تأدية الخدمات

الحققة بمقابل عن طريق مكلف ، والمكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة هم الأشخاص الذين يحققون بطريقة

مستقلة واحدة من الأنشطة ، والعمليات الخاضعة هي التي تتعلق بالأنشطة الإقتصادية المتعلقة بالإنتاج والتجارة

وتقديم الخدمات والإستخراج والفلاحة والمهن الحرة ، إضافة إلى عمليات تسليم البضائع وتقديم الخدمات بمقابل ، وبما

أن الرسم على القيمة المضافة يفرض على رقم الأعمال ، وليس على الربح فالعمليات بدون مقابل لا تخضع لهذا الرسم

1 - رضا خلاصي، المرجع السابق ، ص 124.

- المرجع نفسه، ص 125.

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 126.

، فيستبعد منها الإعانات المجموعة عن طريق الجماعات المحلية والمساعدات ما بين المؤسسات .¹

ثالثا: العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة: (TVA) ينص قانون الرسم على القيمة المضافة على جملة من الإعفاءات في النظام الداخلي على غرارها في الإستيراد والتصدير، وذلك لغرض إقتصادي وإجتماعي وثقافي أو تقني، ويتم الإعفاء بموجب قرار يصدره المدير العام للضرائب، كما توجد إعفاءات تتعلق بالأشخاص والمؤسسات المتعمدة من طرف الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب والديوان الوطني لتطوير الإستثمار، وبعض نشاطات الملاحة البحرية وتعتبر كلها إعفاءات مؤقتة.²

المطلب الرابع : الضرائب والرسوم الأخرى

هناك رسوم مماثلة لهذه الضرائب تفرض على المكلفين بها، وستتناول هذه الرسوم في فرعين ، الرسم العقاري ورسم التطهير (الفرع الأول)، حقوق التسجيل وحقوق الطابع (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الرسم العقاري ورسم التطهير

تفرض بعض الرسوم على مداخل الأملاك المبنية وغير المبنية، والتي يستفيد منها أصحابها ويستغلونها إما بالكراء أو بالإنتفاع، وهذه الرسوم هي الرسم العقاري أولا ، رسم التطهير ثانيا.

أولا: الرسم العقاري "Taxe Foncière" أسس هذا الرسم بموجب الأمر 67-83 المؤرخ في 02 جوان 1967 والمتضمن قانون المالية لسنة 1967، وتم تعديله بموجب المادة 43 من قانون 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991، والمتضمن قانون المالية لسنة 1992، ويعرف الرسم العقاري بأنه: " ضريبة عينية تمس الأملاك (العقارات) المبنية وغير المبنية الموجودة في التراب الوطني ."³

أ-الأملاك المبنية وغير المبنية الخاضعة للرسم العقاري (TF)

1- الأملاك المبنية الخاضعة: إن الأملاك المبنية التي تخضع للرسم العقاري هي : المحلات المهنية (ممارسة نشاط تجاري أو غير تجاري)، المنشآت التجارية الواقعة في محيط المطارات الجوية والموانئ، ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات و ورشات الصيانة، أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقة مباشرة لها ولا يمكن الإستغناء عنها ، الأراضي غير المستغلة زراعيا، أو المستخدمة

- المرجع نفسه، ص 1.128

- المرجع نفسه، ص 2.132

- حميد بوزيدة ، المرجع السابق، ص 3.145

لاستعمال تجاري، أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها.¹

2- **الأملاك غير المبنية الخاضعة:** أما الأملاك غير المبنية الخاضعة للرسم العقاري : يطبق على كل المداخل العقارية غير المبنية، بالنسبة للأراضي الواقعة في قطاعات عمرانية، أو القابلة للتعمير، المحاجر ومواقع إستخراج الرمل، والمناجم في الهواء الطلق، مناجم الملح والسبخات والأراضي الفلاحية، والرسم العقاري محرر باسم المالك سواء كان شخصا معنويا أم طبيعيا، وملكية المبنى العقاري المشترك.²

3- **الأملاك المبنية وغير المبنية المعفاة من الرسم العقاري: (TF)**

أ. **3- الأملاك المبنية المعفاة:** إن الأملاك المبنية تعفى إما بصفة دائمة في عقارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، شريطة أن يوجه العقار إلى خدمة عمومية أو إستعمال عام وأن يكون العقار غير منتج لدخل، إضافة إلى البنايات المخصصة للشعائر الدينية وأملاك الأوقاف العمومية المتكونة من أملاك مبنية، العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة لإقامة الدبلوماسيين والقنصلين، تجهيزات المستثمرات الفلاحية وبالخصوص مخازن التجهيزات الفلاحية. كما تعفى بصفة مؤقتة البنايات الجديدة وإعادة البنايات لمدة 07 سنوات ابتداء من أول جانفي من السنة التي تلي سنة إنجازها أو شغلها، العقارات أو جزء منها المصرح بأنها غير صحية أو مهددة بالإفهار، الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي للمالكها شريطة أن لا يتجاوز المبلغ السنوي للرسم 800 دج وأن لا يتجاوز الدخل الشهري للمالك مرتين الأجر الوطني الأدنى المضمون.³

ب. **3- الأملاك غير المبنية المعفاة:** أما الأملاك غير المبنية المعفاة هي الملكيات التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية، الأراضي التي تشغلها السكن الحديديّة الأملاك لتابعة للأوقاف العمومية، وتتكون من ملكيات غير مبنية، الأراضي والقطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية.⁴

ثانيا: **رسم التطهير "Taxe d'assainissement"** يعرف رسم التطهير بأنه: " رسم سنوي يطبق على الملكيات المبنية الواقعة في بلديات تعمل فيها مصلحة جمع القمامات المنزلية، حيث ينشأ هذا الرسم باسم المالك أو المنتفعين، وعلى عاتق المستأجر الذي يكون متضامنا مع المالك في دفع قيمة ذلك الرسم ويحصل هذا الرسم لفائدة البلديات."⁵

- المرجع نفسه، ص 1.145

- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 2.156

- المرجع نفسه، ص 3.146

- المرجع نفسه، ص 4.156

- المرجع نفسه، ص 5.174

أسس رسم التطهير بموجب القانون 80-12 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1980 والمتضمن قانون المالية لسنة 1981، عوض الرسوم الفرعية القديمة (الرسم الخاص بالصب في المجاري المائية، ورفع القمامات المنزلية)¹ أ- مجال تطبيق هذا الرسم: يطبق سنويا على كل مسكن أو ملكية مبنية تقع داخل تراب البلديات، والتي تتوفر على مصلحة نقل القمامات المنزلية، أما الملكيات والمنازل أو أطراف وملحقات المنازل، التي تقع في ضواحي البلدية والتي لا تستفيد من خدمات مصلحة رفع القمامات لا تخضع لرسم التطهير.²

رسم على رفع القمامة: 'Taxe d' enlèvement des ordures ménagères' ³

ب- إعفاءات الرسم: تعفى الملكيات أو البنائيات التابعة للدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العلمية والتربوية.⁴

الفرع الثاني: حقوق التسجيل وحقوق الطابع

ينتج عن عملية تسجيل العقود لدى الموثقين، من طرف الأشخاص فرض ضريبة عليهم، تتمثل في حقوق التسجيل أولا، كما أن العقود المختلفة والقضائية تفرض عليها حقوق الطابع ثانيا.

أولا: حقوق التسجيل "Droit de registrement" وهي الضرائب المدفوعة للدولة لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة، وبالخصوص العقود الرسمية القضائية المتضمنة للقرارات النهائية للعقود الإدارية، وعقود نقل الملكية وحق الإنتفاع بالمنقولات أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار وحقوق التأسيس.⁵

ثانيا: حقوق الطابع: "Droit de timbre" هي الرسوم المفروضة على التداول والمعاملات والمدفوعة في شكل الطوابع الجبائية أو الدمغة.⁶

تنص المادة الأولى من قانون الطابع: "إن رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية وللمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل."⁷

والمادة الثالثة تنص على أنه: "يؤسس طابع خاص لكل نوع من الورق، ويحمل كل طابع بصفة متميزة مبلغه وشعاره

1- المرجع نفسه، ص 174.

2- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 174.

3 - M.T.Yagoubi, op.cit, p 352.

4- المرجع نفسه، ص 174.

5- المرجع نفسه، ص 171.

6- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 173.

2 - أمر رقم 76-103 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الطابع، معدل ومتمم إلى غاية القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة

2015 المتضمن قانون المالية 2016، ص 623.

يتمثل في الكلمات التالية : « الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية » .¹

أما المادة الرابعة نصت على أنه : " يلزم على المدينين بالرسم الخاضعين لنظام الربح الحقيقي في مجال الضرائب المباشرة ، في مختلف الحالات حيث يكون دفع رسم الطابع مثبتا عن طريق وضع الطابع أو الطابع المميزة أو العلامات ، بدفع الرسوم مثلما أدرجت في الجداول بتعويضها بعلامات مطبوعة بواسطة آلات خاصة سبق للإدارة الجبائية أن وافقت عليها ، كما يلزم بدفع الرسوم بالكيفية المشار إليها في المقطع السابق : -مستغلي نقل المسافرين .-الأشخاص الذين يقومون بكراء المساحات .-كتاب الضبط لحساب المستعملين والموثقين لحساب زبائنهم ، يمكن للمدينين بالرسوم الآخرين أن يختاروا نمط الدفع وهذا بتقديم طلباتهم إلى مفتشية الضرائب التي تسلم الرخص والواقعة بدائرتهم ."²

وفي الأخير نستنتج من خلال هذا المبحث الذي تناولنا فيه توصيف الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة ، أن هذه الضرائب تتعلق بالمداخيل والأرباح ، فنجد بعض المداخيل خاضعة لهذه الضرائب وأخرى غير خاضعة لها ، أن هذه الضرائب تخص الأشخاص سواء طبيعيين أو معنويين ، حيث يعفي القانون الجبائي بعض الأشخاص من الخضوع لها ، وهناك بعض النشاطات المهنية والحرفية التي تعفى وتستثنى منها ، كذلك بعض العمليات الخاصة بالنشاط الصناعي والتجاري وغيرها ، فمن خلال هذا المبحث وضحنا كل ما يتعلق بهذه الضرائب من حيث إخضاعها وإعفاءاتها بالأسس القانونية ، على أن يتم تحديد مراحل فرضها في المبحث التالي .

المبحث الثالث: مراحل فرض الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

الضريبة هي إقتطاع مالي تفرضه الدولة على الأشخاص سواء طبيعيين أو معنويين ، من أجل تمويل خزنتها ، لدى فإنها عملية تمر بمراحل تقوم على أسس تنظيمية للنظام الجبائي ، حيث تتمثل هذه الأسس في الإدارة الجبائية ، وهي الجهاز الفني والإداري الذي يتولى مهمة حساب الضريبة وتصنيفها وتحصيلها ، عن طريق مديريات ولائية منتشرة على مستوى الوطن ، في كل ولاية مديرية للضرائب مقسمة إلى مصلحة الوعاء(المفتشية) ، ومصلحة التحصيل (القباضات) ، تتم مراحل فرض الضرائب عن طريقهما .

فمصلحة الوعاء متمثلة في مفتشيات الضرائب وهي مصالح أوكلت لها عملية الوعاء ، والذي يتمثل في مجموعة من الإجراءات التي تحدد وتراقب المادة الخاضعة للضريبة التي تستعمل كقاعدة لتطبيق تسعيرة خاصة لتحديد مبلغ الضريبة الواجب تأديتها .

أما مصلحة التحصيل تتمثل في قباضات الضرائب ، يرأسها قابض الضرائب الذي يقوم بدوره بتحصيل مختلف

1 - المرجع نفسه ، ص 623 .

2 - المرجع نفسه ، ص 624 .

الضرائب التابعة له، بعد إختيار المادة الخاضعة للضريبة، وتقديرها وحساب مبلغ الضريبة، إضافة إلى وجود قابض على مستوى البلديات مهمته تحصيل نوع من الضرائب هي الرسوم على العقارات ورسوم التطهير. وحسب التنظيم الهيكلي الجديد للمصالح الجبائية، فإنه تم إنشاء مراكز للضرائب ومراكز جوارية للضرائب لتعويض المفتشيات والقباضات.¹

وعليه هناك مراحل وإجراءات متبعة لفرض الضريبة وإستخراجها ضمن الجدول الضريبي في مصلحة الوعاء، ومراحل متبعة في مصلحة التحصيل وهذا ما سيتم التطرق له في هذا المبحث، مرحلة التصريح ببداية النشاط (المطلب الأول)، مرحلة تقديم التصريحات الشهرية والسنوية ومراقبتها من طرف الإدارة (المطلب الثاني)، ثم مرحلة حق الإدارة في التصحيح وإعادة التقويم (المطلب الثالث)، مرحلة إصدار القرار الإداري (المطلب الرابع).

المطلب الأول : مرحلة التصريح ببداية النشاط

إن أول مرحلة في فرض الضرائب تكون بتصريح المكلف ببداية ممارسته للنشاط، عن طرق التصريح بالوجود الذي يكتبه لدى مفتشية الضرائب المباشرة، لدى سندرس هذا المطلب في فرعين، نبين كيفية التصريح بالوجود لدى إدارة الضرائب من طرف المكلف (الفرع الأول)، ثم محتوى التصريح بالوجود (الفرع الثاني).

إن إكتساب الشخص الطبيعي أو المعنوي لصفة التاجر، بعد جرده في السجل التجاري، يلزمه بالإدلاء بالتصريح أمام إدارة الضرائب، حتى يتسنى له ممارسة النشاط التجاري في إطار قانوني، وهذه المرحلة لا تبدأ بمجرد إكتسابه هذه الصفة بل يشترط ممارسة النشاط الذي يهدف له عن طريق التسجيل في السجل التجاري، إضافة إلى أن هناك أشخاص غير مقيدين في السجل التجاري، أو قاموا بالشطب وبمارسون أنشطتهم التجارية بصفة غير شرعية، ولا يصرحون لدى مصالح الضرائب بأنشطتهم التجارية والمهنية، أما الأشخاص القانونيين والذين يمارسون عملهم بصفة قانونية فإنهم يتقدمون إلى إدارة الضرائب من أجل التصريح بالوجود وهو نموذج يعطى في إدارة الضرائب.²

الفرع الأول : التصريح بالوجود

بعد إنتقالنا إلى مفتشية الضرائب و بالإتصال مع رئيس المفتشية، زودنا بالمعلومات اللازمة، حيث

1 - مركز الضرائب : هو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، تحت سلطة رئيس المركز، تجتمع فيها مهام التسيير والتحصيل والرقابة الجبائية والمنازعات .

المركز الجوارى للضرائب : يقوم بتسيير ملفات صغار المكففين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، بالإضافة إلى مراكز متخصصة في تسيير الجبائية العقارية، والمعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجبائية المحلية والفلاحية، مصطفى عوادي، يونس زين، المرجع السابق، ص 43-44 .

1 - حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر -كلية الحقوق، السنة الجامعية 2014-2015، ص 11.

صرح لنا أنه يتم التصريح بالوجود عن طريق تقديم الشخص بنفسه إلى المفتشية، وبالخصوص إلى مكتب الإستقبال بعد تسجيله في السجل التجاري وإحضاره نسخة من السجل التجاري، مرفق بملف يحوي على شهادة الإقامة وشهادة الميلاد وعقد الإيجار أو الملكية للمحل إذا كان له محل تجاري، والعقد التأسيسي للشركة والنظام الداخلي لها إذا كانت شركة، ثم يقوم بملاً التصريح بالوجود (أنظر الملحق رقم 01 ص 121) ويجب أن تكون المفتشية تابعة لمكان ممارسة النشاط التجاري، ثم يقوم العون في مكتب الإستقبال بإعطائه رقم المادة الجبائية، كما يمكن أن يمتلك الشخص العديد من أرقام المادة الجبائية حسب كل نشاط يمارسه، أما الرقم الجبائي يتم إستخراجه من مديرية الضرائب بعد تقديم طلب (أنظر الملحق رقم 02 ص 122)، ويكون واحد فقط ويدوم طول الحياة الجبائية ولا يتغير.¹

رقم المادة يتكون من 11 رقماً يبدأ من اليسار إلى اليمين برقم الولاية ثم رقم المفتشية ثم الرقم الذي يسجل به في سجل المفتشية.

مثال: 47101563220 (47 رقم الولاية غرداية، 10 رقم المفتشية الواحة، 1563 الرقم التسلسلي الخاص بسجل المفتشية)

الرقم الجبائي يتكون من 15 رقماً يبدأ من اليسار إلى اليمين، بسنة الإزدياد بالنسبة للشخص الطبيعي، أو بسنة فتح الشركة بالنسبة للشخص المعنوي، ثم يليه رقم الولاية والبلدية التابعة لها والتي هي مكان الإزدياد أو مكان فتح الشركة، ثم يليه رقم شهادة الميلاد، ثم الرقمين الأخيرين المفتاح ويوضع من طرف المديرية.

مثال: 198147010052429 وعليه فإنه يقسم كالتالي 1981 تاريخ الإزدياد 47 ولاية غرداية 01 بلدية غرداية 00524 رقم شهادة الميلاد 29 المفتاح.²

أما إذا كان الشخص مهنته نقل عمومي، يوضع رقم البطاقة الرمادية للسيارة أو الحافلة، مع إلزامية وجود تصريح مديرية النقل لمزاولة النشاط، هذا إذا كان شخص طبيعي، أما إذا كان شخص معنوي يجب إرفاق عقد الشركة والنظام الداخلي للشركة والسجل التجاري.³

وبالرجوع إلى القانون نجد المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه: "يجب على

2 - أ.ع، برتبة مفتش للضرائب، رئيس مفتشية الضرائب، موضوع المقابلة كيفية التصريح بالوجود، مفتشية الضرائب، يوم المقابلة 02 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحاً، (مقابلة شخصية).

1 - ح.م، برتبة مراقب، عون مكلف بمصلحة الإستقبال، مفتشية الضرائب، كيفية تسجيل الرقم الجبائي ورقم المادة، مفتشية الضرائب، يوم المقابلة 02 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحاً.

3 - ب.س، برتبة مراقب، رئيس مصلحة التدخلات، موضوع المقابلة مراقبة التصريحات، مفتشية الضرائب، يوم المقابلة 02 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحاً، (مقابلة شخصية).

المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة، أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة....¹

تنظم هذه المادة التصريح بالوجود للمكلفين بالضريبة، إذ نجدها تفرض عليهم أن يقدموا خلال ثلاثين (30) يوما من تاريخ بداية النشاط تصريحاً إلى مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً نموذج مقدم من طرف الإدارة (أنظر الملحق رقم 1ص 121)، ويكون هذا التصريح مرفق بملف إداري، يتضمن أساساً شهادة ميلاد مستخرجة من مصالح البلدية المولود بها المكلف بالضريبة، إضافة على عقد الملكية أو عقد إيجار المحل التجاري ونسخة من السجل التجاري وطلب خطي، كما تلزم المكلف بالضريبة سواء الخاضع للضريبة على الشركات أو على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يتقدم في ثلاثين يوماً الأولى لبداية نشاطه، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابع لها مقر نشاطه من أجل إكتتاب تصريح لبداية النشاط.² كما يجب على الخاضع للضريبة الذي يكون مالكا إلى جانب مقره الرئيسي، وحدة أو عدة وحدات تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة ويجب أن يشير إلى المعلومات التي يحتويها التصريح بالوجود.³

على المكلفين أن يكتتبوا في الآجال القانونية عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي كالتصريح بالوجود، فالمكلفين بالضريبة الجدد مطالبون بإكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما، ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة.⁴

نجد في النظام الجبائي الأردني العناصر التي يتم الإعتماد عليها من أجل تقدير عناصر الضريبة، إما تقدير مباشر يكون عن طريق إقرار المكلف أو إقرار الغير وهو رب العمل أو المستأجر، أو عن طريق التقدير غير المباشر بطريقة المظاهر الخارجية وعدد الآلات وعدد العمال والقيمة الإيجارية، أو التقدير الجزافي.⁵

3 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدل ومتمم إلى غاية القانون رقم 18-15 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ص 102.

4 - حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر - كلية الحقوق، السنة الجامعية 2014-2015، ص 11.

5 - المرجع نفسه، ص 12.

1 - مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر، 2010-2011، ص 23.

2 - خالد أمين عبد الله، حامد داود الطحله، المرجع السابق، ص 17.

فرض الضريبة: " Imposition (1) إتباع نظام فنيّ لأجل تقدير الأموال وما على الأفراد أن يتحملوه من الضرائب،(2) الضريبة نفسها .¹

الفرع الثاني: محتوى التصريح بالوجود

تنص المادة 183 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة على أنه: ".... يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الإزدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، خاصة، على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها في الجزائر .²

من نص المادة 183 فقرة 02 يتضح لنا أن التصريح بالوجود المدعم بشهادة الميلاد، يحوي على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر، وخارج الجزائر إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين ومعنويين يحملون الجنسية الأجنبية، ويجب أن يرفق بنسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى الأجانب إنجازها بالجزائر .³

إذن تنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يقدموا في الثلاثين الأولى من بداية النشاط إلى مفتش الضرائب المباشرة التابعين له تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة (أنظر الملحق رقم ص)، وهذا التصريح يجب أن يحوي على: الإسم - اللقب - السبب الإجتماعي - العنوان في الجزائر، أو خارج الجزائر (بالنسبة للأشخاص المعنويين ذوي الجنسيات الأجنبية)، بالنسبة للمؤسسات الأجنبية فإن التصريح يجب أن يكون مرفقاً بنسخة مصادق عليها مطابقة لها، أو بعقود دراسة أو أعمال الأشخاص الأجبيين الذين هم بصدد إنجازها بالجزائر.⁴ وفي الأخير نستنتج أن هذه المرحلة، مرحلة التصريح ببداية النشاط تتركز على أن يقوم الشخص بممارسة النشاط، سواء كان نشاط شرعي أم لا، وسواء كان الشخص تاجراً أو لا، فالمادة 183 حددت 30 ثلاثين يوماً من بداية

1 - Ibrahim Najjar ,Ahmed Zaki Badaoui ,Youssef Chellalah,op.cit,P 156.

3 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق، ص 102.

4 - حاكم الطاهر، المرجع السابق، ص 12.

- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 4.56

النشاط، وليس التسجيل في السجل التجاري.¹

المطلب الثاني : مرحلة تقديم التصريحات الشهرية والسنوية ومراقبتها من طرف الإدارة

إن التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية تختلف حسب النظام الضريبي، والقانون الخاضع للضريبة، فالتصريحات الشهرية للأشخاص المعنوية والطبيعية ليست نفسها بالنسبة للتصريحات السنوية للأشخاص المعنوية أو للأشخاص الطبيعية، والتصريحات بالنسبة للنظام الجزائي ليست نفسها لتصريحات النظام الحقيقي، فالتصريحات التي يلتزم المكلفين بالضريبة بدفعها إلى إدارة الضرائب تختلف حسب النظام الجبائي الذي يخضع له المكلفين، وعليه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، نتناول التصريحات حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (الفرع الأول)، و التصريحات حسب النظام الحقيقي (الفرع الثاني).

الفرع الأول : التصريحات حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

يتنمي أصحاب المهن والحرف إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، حيث يقومون بإيداع تصريحاتهم لدى قابض الضرائب أولاً، ثم يتم مراقبتها والتحقق منها من طرف الإدارة الجبائية ثانياً.

أولاً: إيداع التصريحات عند إنتقالنا إلى مقر قباضة الضرائب وبالإتصال مع القابض صرح لنا أنه: تودع التصريحات ج 12 (أنظر الملحق رقم 03 ص 123)، الخاصة بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، لدى القباضة قبل 30 جوان من السنة الحالية، يحوي على تصريح توقعي للسنة الموالية، حيث يودع التصريح في 30 جوان 2018، لما تم توقعه من تحقيق رقم أعمال لسنة 2019، وعند إيداعها يدفع المبلغ المستحق كاملاً، أو يقسمه إلى نصفين يدفع النصف الأول يوم التصريح، أما النصف الثاني يقسمه إلى قسمين 50% الأولى يدفعها قبل 15 سبتمبر من نفس السنة (في حالة دفع المبلغ في يوم 16 سبتمبر تطبق عليه عقوبة التأخير)، أما 50% الثانية تدفع قبل 15 ديسمبر.²

فمن أجل تقدير وعاء الضريبة، يجب التصريح برقم الأعمال ويكون إما عن طريق الإقرار من المكلف نفسه أو من الغير أو السلطة الضريبية، فيعرف الإقرار بأنه: "كشف أو نموذج يعد من قبل الإدارة الضريبية يلزم المكلف بالضريبة بتعبئته بالمعلومات المتعلقة بدخلة وإعفاءاته والضريبة المستحقة عليه".³

فالمكلف هو من يقوم بتقديم الإقرار بنفسه لدى مصالح الإدارة الجبائية، وفي الموعد الذي يحدده القانون، ويتضمن

- حاكم طاهر، المرجع السابق، ص 1.13

3 - خ. ن.، بترية مفتش مركزي، قباضة الضرائب، موضوع المقابلة إيداع التصريحات، قباضة الضرائب، يوم المقابلة 01 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحاً، (مقابلة شخصية)

- عادل العلي، المرجع السابق، ص 3.169

هذا الإقرار عناصر المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة.¹

أما الإقرار من الغير فنجده في بعض الحالات ، كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم إقرارا عن المرتبات والأجور التي يدفعها لموظفيه ، ويقتصر دور الغير على حجز الضريبة وتوريدها للإدارة الجبائية ، وهناك التقدير الإداري المباشر وهو الذي تلجأ إليه السلطة الضريبية في حالة إمتناع المكلف ، أو إذا كان إقراره غير مطابق للواقع.²

ثانيا: **مراقبة التصريجات والتحقق منها** ترسل التصريجات ج 12 الخاصة بالضريبة الجزافية الوحيدة مع جدول يقيد فيه القابض المبالغ المدفوعة إلى مفشية الضرائب ، حيث تتلقى مصلحة التدخلات ومصلحة جباية الأشخاص الطبيعية هذه التصريجات ج 12، مع جدول د 37 (D37)، فتقوم هذه المصالح بالتحقق منها ، بمقارنة التصريجات ج 12 من الجدول الذي تم فيه تقييد المبالغ المدفوعة ، ومنه تحرر سند التحصيل الذي يرسل إلى المديرية ، وتودع التصريجات ج 12 في ملفات المكلفين ليتم مراقبتها مع كشوف معلومات بالمشتريات أو بالمقبوضات.³

تتبع مرحلة إيداع وتقديم التصريجات مرحلة مراقبتها من طرف إدارة الضرائب ، إذ تنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ، على أن للإدارة الجبائية الحق في مراقبة التصريجات الجبائية ، من أجل تحديد كل ضريبة ، أو حق ، أو رسم أو أتاوة فمن حق الإدارة مفتشية الضرائب في مراقبة كل التصريجات سواء كان أصحابها تجار أو غير تجار.⁴

الفرع الثاني : التصريجات حسب النظام الحقيقي

يتم الخضوع للنظام الحقيقي بطلب من المعني يودع في المفتشية، قبل 31 جانفي من نفس السنة ، ويخص المكلفين الذين يتجاوز رقم أعمالهم (30000 دج) ثلاثين ألف دينار جزائري، بإيداع التصريجات الشهرية ج 50 (أنظر الملحق رقم 04 ص 124)، والتصريجات السنوية ج 12.⁵

أولا: إيداع التصريجات الشهرية ج 50 تودع التصريجات الشهرية كل شهر في القباضة قبل 20 فيفري ، ثم يقيد القابض المبالغ المدفوعة عن طريق ج 50 في جدول يرسل إلى المفتشية من ج 50 ، حيث تقوم المفتشية بالمقارنة بين

1- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 1.36

2- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 2.37

4 - ع . أ ، بترية مفتش ، رئيس مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين ، موضوع المقابلة مراقبة التصريجات ، مفتشية الضرائب ، يوم المقابلة 02 ماي 2019 ، على الساعة 09:00 صباحا ، (مقابلة شخصية).

- الطاهر حاكم ، المرجع السابق ، ص 4.14

1 - ع . أ ، بترية مفتش ، رئيس مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين ، موضوع المقابلة مراقبة التصريجات ، مفتشية الضرائب ، يوم المقابلة 02 ماي 2019 ، على الساعة 09:00 صباحا ، (مقابلة شخصية).

ج 50 والجدول ، ثم تحرر سند التحصيل الذي يرسل إلى المديرية .¹

فالتصريحات الشهرية تتمثل في وثيقة ج 50 (أنظر الملحق رقم 04 ص 124) ، يقوم الكلف بالضريبة بإيداعها أو إرسالها لمصالح قبضة الضرائب المختصة إقليميا قبل العشرين من كل شهر ، ويتضمن التصريح ج 50 رقم المادة الجبائية والمبلغ الضريبي الناتج عن رقم الأعمال الواجب دفعه في آجاله القانونية .²

كما يرخص للمكلفين الذين لا يملكون تسييرا حسابيا مركزا بإيداع التصريح ج 50 ، لكل وحدة من وحداتهم لدى قابض الضرائب المختص إقليميا .³

أما الخاضعين للنظام المبسط أو نظام التصريح المراقب للنشاطات المهنية ، تودع تصريحاتهم في العشرين يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني .⁴

وكذلك التصريحات الشهرية للتجار الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة لا بد أن تكون مرفوقة إجباريا بجدول وحامل معلوماتي "قرص مضغوط" يتضمن المعلومات الخاصة بالبائع أو الممول ، وعدم إرفاق التصريح الشهري بهذا الجدول يفقد صاحبه الحق في الخصم على الضريبة على القيمة المضافة على الشراء TVA/achat ، ويتضمن هذا الجدول ، رقم التعريف الجبائي ، اللقب والإسم أو عنوان الشركة ، العنوان ، رقم القيد في السجل التجاري ، تاريخ وبيان الفاتورة ، مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد .⁵

ثانيا : إيداع التصريحات السنوية ج 12 :

إن المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ، ملزمين بوضع تصريحات سنوية ج 12 (G12) ، لدى مفتشية الضرائب قبل 30 أبريل .⁶

إلى جانب التصريحات الشهرية ، يلتزم المكلف بالضريبة بالتصريح السنوي بتقديم تصريح كل سنة إلى المفتشية التابع لها

2 - ع . أ ، برتبة مفتش ، رئيس مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين ، موضوع المقابلة مراقبة التصريحات ، مفتشية الضرائب ، يوم المقابلة 02 ماي 2019 ، على الساعة 09:00 صباحا ، (مقابلة شخصية).

3 - الطاهر حاكم ، المرجع السابق ، ص 14 .

4 - المادة 2/76 من قانون الرسم على رقم الأعمال حيث تنص على أنه : " غير أنه يرخص للمدني بالضريبة الذين لا يملكون تسييرا حسابيا مركزا ، بإيداع كشف لرقم الأعمال لكل واحدة من وحداتهم ، لدى قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا "

5 - المادة 78 من قانون الرسم على رقم الأعمال : " يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام المبسط المنصوص عليه في المواد 20 مكرر إلى 20 مكرر 2 والأشخاص التابعين لنظام التصريح المراقب الذين يتحصلون على الأرباح غير التجارية المذكورة في المادة 22 ، إكتتاب تصريحهم والتسديد الفصلي للرسم المستحق في العشرين يوم الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني "

6 - الطاهر حاكم ، المرجع السابق ، ص 15 .

1 - ع . أ ، برتبة مفتش ، رئيس مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين ، موضوع المقابلة مراقبة التصريحات ، مفتشية الضرائب ، يوم المقابلة 02 ماي 2019 ، على الساعة 09:00 صباحا ، (مقابلة شخصية).

، يتضمن هذا التصريح رقم أعماله السنوي ، إضافة إلى قيمة الربح أو الخسارة ، مرفقا حسب طبيعة النشاط الممارس بالتصريحات الملحقة ، سواء جدول الزبائن إذا كان مستوردا أو بائع بالجملة وجدول الأجور إذا كان لديه إجراء¹ .
تقوم المفتشية بمراقبة التصريحات الشهرية والسنوية ، وترسل إعلانات وإستدعاءات للمكلفين بالضريبة الذين لم يقدموا التصريحات ، وكل تأخير في التصريح الشهري تطبق عليه عقوبة مالية بنسبة 10 % على الضريبة الواجبة الدفع تصل إلى 20 % ، في حالة ما إذا لم يرد المكلف بالضريبة على الإعدار في غضون شهر ، أما في حالة ما إذا لم يكن التصريح الشهري يتضمن أي رقم أعمال ، تكون غرامة التأخير مقدرة بـ 500 دج ثابتة لكل تصريح مؤخر² .
و بالنسبة للتصريحات السنوية فإن التأخير في إيداعها في الآجال القانونية يترتب عليه غرامة مالية تتراوح من 10 % إلى 35 % من قيمة الربح ، وإذا كانت لا تحتوي على الربح تكون الغرامة من 2.500 دج إلى 10.000 دج³ .
تتم المراقبة الشكلية بين التصريحات الشهرية والسنوية على مستوى المفتشية ، ومقارنتها بمدى تطابق ج 50 مع ج 12 ، ويحرر جدول د29 (D29) الذي يرسل إلى المديرية ، وبعد المراقبة الشكلية وفي حالة وجود تصريح لم يدفع ، تقوم المفتشية بإرسال C4 (إخطار نموذج لدى الإدارة الجبائية) ، وكذلك في حالة وجود فارق بين التصريحات السنوية والشهرية (رقم الأعمال المصرح به سنويا وشهريا لا يتطابقان) ، يتم إخطار المكلف بـ C4 (أنظر الملحق رقم 05 ص 125)⁴

المطلب الثالث : مراقبة التصريحات وإعادة التقييم

بعد إيداع المكلفين لتصريحاتهم سواء الشهرية أو السنوية ، تقوم المفتشية بمراقبتها ومطابقتها مع

2 - المادة 01/224 من قانون الضرائب المباشرة.

3 - الطاهر حاكم ، المرجع السابق ، ص16.

4 - المادة 1/192: "تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة ، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات . ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 بالمائة"
-المادة 322 : "عندما يتم إيداع التصريحات المشار إليها في المواد 99 و 151 و 224 بعد إنقضاء الآجال المحددة في نفس المواد المذكورة ، وإنما في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال ، تنزل نسبة الزيادة بقدر 25 بالمائة ، على عدم التصريح المنصوص عليه في المادة 192 إلى 10 بالمائة ، إذا لم تتعد مدة التأخير شهرا ، وإلى 20 بالمائة عند خلاف ذلك .

يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة لا شيء والتصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة ، تطبيق الغرامات الآتية :

- 2.500 دج ، عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا.

- 5.000 دج ، عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين .

- 10.000 دج ، عندما يتجاوز التأخر شهرين ."

1 - ع . أ ، برتبة مفتش ، رئيس مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين ، موضوع المقابلة مراقبة التصريحات ، مفتشية الضرائب ، يوم المقابلة 02 ماي 2019 ، على الساعة 09:00 صباحا ، (مقابلة شخصية).

كشوف المعلومات بالمقبوضات أو المشتريات، وفي حالة وجود إختلاف بين رقم الأعمال الموجود في التصريح الشهري ج 50 والتصريح السنوي ج 12، أو وجود كشوف بمقبوضات أو كشوف بمشتريات واردة إلى المصلحة من طرف ممولين، فإن الإدارة لها الحق في إعادة تقييم رقم الأعمال وإخطار المكلفين بذلك، سنتناول المراقبة الشكلية والمراقبة المعمقة للتصريحات (الفرع الأول)، و إعادة التقييم لرقم الأعمال (الفرع الثاني).

الفرع الأول : المراقبة الشكلية والمراقبة المعمقة للتصريحات

تعد الرقابة الجبائية¹ للتصريحات الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، فالمكلف هو الذي يحدد أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، فالرقابة الجبائية تساعد على التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان صدقيتها، إضافة إلى أنها تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة، وتكون هذه الرقابة إما أولا شكلية أو ثانيا معمقة :

أولا: المراقبة الشكلية للتصريحات الجبائية بعد إيداع التصريحات لدى القبضة المختصة إقليميا، من طرف المكلفين بالضريبة، وبعد إرسالها إلى المفتشية تتم عملية مراقبتها والتحقق منها، ففي نظام الضريبة الجرافية الوحيدة تقوم المفتشية بمقارنة (ج 12 التصريحات الخاصة بهذا النظام)، مع محاضر الأعوان التابعين للمفتشية، وهي محاضر يتم تحريرها بعد القيام بالمعاينة للمحل، وإذا كانت التصريحات غير صحيحة وغير مطابقة للواقع، فمن حق الإدارة إعادة تقييم رقم الأعمال للمكلف عن طرق إخطاره بـ C4 (أنظر الملحق رقم 05 ص 125)، فالإدارة من حقها إعادة تقييم الضريبة في حالة ورود معلومات إلى مصالحها إما بوجود كشوف بمقبوضات أو مشتريات للمكلف تفوق مبالغها بما صرح به في ج 12، كما أن المحاضر المحررة من طرف أعوان الضرائب لها حجج لا يمكن الطعن فيها بالبطلان، إذ يقوم الأعوان بالانتقال إلى مكان ممارسة النشاط والتحقق من نسبة تحقيق رقم الأعمال حسب النشاط والعتاد وحسب موقع المحل².

أما الأشخاص الذين لم يقوموا بالتزاماتهم الجبائية، ولم يودعوا التصريحات ج 12 تقوم المفتشية بإشعارهم رسميا بضرورة إيداع تصريحاتهم لدى قابض الضرائب، وعند عدم الإمتثال لهذا الإشعار تقوم المفتشية بصفة تلقائية بالقيام بتدخلات ميدانية، لأخذ معلومات حول نشاطاتهم من أجل تقييمهم جزافيا عن طريق إشعارهم بـ C4 نموذج يقدم من الإدارة الجبائية، الذي يحتوي على المعلومات والأسس الضريبية الموجهة لهذا المكلف، وعندما يتجاوز شهر دون

2 - تعرف الرقابة الجبائية على أنها : "السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو أتاوة"، عوادى مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص 11.

3 - أ.ع، برتبة مفتش للضرائب، رئيس مفتشية الضرائب، موضوع المقابلة مراقبة التصريحات، مفتشية الضرائب، يوم المقابلة 26 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحا، (مقابلة شخصية).

إبداء أي ملاحظات من المعني، تقوم المفتشية بإصدار إشعار آخر (C4 Bis)(أنظر الملحق رقم 06 ص 126) وهو إخطار نهائي فيه نفس الأسس الضريبية المفروضة على المكلف في الإشعار الأول، وهنا تقوم المفتشية بتحرير الجدول الضريبي دون إنتظار جواب من المكلف.¹

وفي حالة ما إذا إكتشف المكلف في آخر السنة، أنه حقق رقم أعمال أعلى مما صرح به في ج 12، وبعد إنقضاء السنة المعنية بالتصريح، هنا يقوم المكلف بالتصريح بالفارق لدى القباضة بنفس الطريقة ويدفع المبالغ المستحقة عن طريق G12Ter (أنظر الملحق رقم 07 ص 127)، مثال: صرح برقم أعمال 100.000 دج وعند إنقضاء السنة وقبل ديسمبر 2019 وجد أنه حقق رقم أعمال يساوي 200.000 دج الفارق والذي هو 100.000 دج يضعها في G12ter، ويدفعها كاملة للقابض ولا تقسم قبل 20 فيفري 2020.²

أما في النظام الحقيقي تكون المراقبة الشكلية بين التصريحات الشهرية ج 50 والسبوية ج 12، وعندما يظهر إختلاف وعدم تطابق تقوم المفتشية بإعادة التقييم بإرسال C4 بنفس الطريقة السابقة، هناك حالة وجود عناصر في ج 50 لم تقتنع بها الإدارة مثال رقم الأعمال المعفى في الضريبة على القيمة المضافة (TVA) تحرر C2 وتطلب من خلاله معلومات من أجل التوضيح، وبعد مرور شهر وعدم تلقي جواب من المكلف ترسل له C4، ثم تقوم المفتشية بتحرير جدول D29.³

وهناك مراقبة حسب كشوف المعلومات، عند وجود كشوف بمقبوضات أو شراء تقارنها المفتشية مع التصريحات ج 50، وقد تكون هذه الكشوف واردة من الخزينة العمومية أو من ممولين، فقد ترد كشوف بمقبوضات ومبالغ مالية قبضها المكلف عن طريق الخزينة نأو وجود فاتورة شراء سلع من ممول معين، وفي هذه الحالة وعند وجود فارق بين ما صرح به المكلف وما وجد في الكشوف يتم تحرير إخطار بإعادة التقييم وإرسال C4 ثم C4Bis النهائي، مع تحرير سند التحصيل، ويحق للمكلف بالاتصال بالمفتشية والشكوى عند تلقيه C4 وأما في حالة إصدار الإشعار النهائي C4 bis ينتقل إلى المنازعة أمام مديرية الضرائب.⁴

1 - أ.ع، برتبة مفتش للضرائب، رئيس مفتشية الضرائب، موضوع المقابلة كيفية مراقبة التصريحات، مفتشية الضرائب، يوم المقابلة 26 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحا، (مقابلة شخصية).

2- أ.ع، برتبة مفتش للضرائب، رئيس مفتشية الضرائب، موضوع المقابلة مراقبة التصريحات، مفتشية الضرائب، يوم المقابلة 26 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحا، (مقابلة شخصية).

3 - أ.ع، برتبة مفتش للضرائب، رئيس مفتشية الضرائب، موضوع المقابلة مراقبة التصريحات، مفتشية الضرائب، يوم المقابلة 26 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحا، (مقابلة شخصية).

1- ع. أ، برتبة مفتش، رئيس مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين، موضوع المقابلة مراقبة التصريحات، مفتشية الضرائب، يوم المقابلة 26 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحا، (مقابلة شخصية).

إن الرقابة الشكلية تبدأ منذ إستلام المصالح الجبائية المعنية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين ،سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية ،وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير إنتقائية ،وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت ،وتتم المراقبة الشكلية عن طريق إجراء مقارنة للمعلومات المتأتية من التصريحات ج 50 و ج 12 ،ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوف الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها ،وتهدف هذه الرقابة لتصحيح الأخطاء الموجودة في التصريحات ،وتسهل في عملية برمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد .¹

ثانيا: الرقابة على الوثائق للتصريحات الجبائية ويطلق عليها المراقبة المحاسبية المعمقة، وهي تركز على مراقبة الوثائق المحاسبية للمكلفين بالضريبة مع تصريحتهم السنوية ،المفتشية ملزمة كل سنة بإنتقاء 15 أو 20 ملف من الخاضعين للنظام الحقيقي وإشعارهم بطلب معلومات والوثائق المحاسبية وتفسيرات للتصريحات ج 50 ،ثم تحرر C2 وترسله إلى المكلفين تطلب فيه المعلومات ،وتجدر الإشارة إلى أن المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ملزمون بوضع محاسب يمسك حسابات الشركة أو المؤسسة ،ثم تقوم المفتشية بإجراءات المراقبة المعمقة على الوثائق الجبائية والمحاسبية ،كما أن المفتشية ملزمة بإرسال جدول تضع فيه أسماء المكلفين الخاضعين للرقابة المعمقة إلى المديرية في الأجل .²

بخلاف الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق إنتقائية وغير منتظمة وهذا الإنتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية ،وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها،وتتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه وتلاؤمها وتجانسها مع المداخل المصرح بها ،والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة ،والتي يتم إستكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين .³

فالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق تعتبر **رقابة داخلية** ويقصد بها : " الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب ،بناء على الوثائق التي في حوزتهم ،ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ،ولأهداف مسطرة مسبقا ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق .⁴

وهناك **رقابة خارجية** وهي رقابة تتم بإجراء معاينات خارج المكتب ،وتكون وفق برمجة سنوية وهي نوعان من الرقابة

2 - عوادى مصطفى، زين يونس، المرجع السابق ، 12.

3 - ع . أ ، برتبة مفتش ،رئيس مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين ،موضوع المقابلة مراقبة التصريحات ،مفتشية الضرائب ، يوم المقابلة 26 ماي 2019 ، على الساعة 09:00 صباحا ،(مقابلة شخصية).

4 - عوادى مصطفى، زين يونس، المرجع السابق ، 12.

1 - عوادى مصطفى، زين يونس، المرجع السابق ، ص 12 .

مراقبة المحاسبة والمراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية،¹ ونصت عليهما المادتان 20 الفقرة الأولى والمادة 21 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.²

الفرع الثاني: إعادة التقويم لرقم الأعمال :

بعد إيداع التصريحات الجبائية الشهرية والفصلية والسنوية، وبعد مراقبتها من طرف أعوان المصلحة المعنية، تقوم الإدارة بتصحيح الأخطاء إن وجدت، كما تقوم بإعادة تقويم رقم الأعمال في حالة وجود مبالغ غير حقيقية كشفتها المراقبة الجبائية، فيحق لرئيس المفتشية بإعادة التقويم لرقم الأعمال الذي أقر به المكلف في تصريحاته الجبائية.³

تنص المادة 19 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "... يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضرية التصحيح المقرر القيام 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 و حساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضرية المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما. و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني. يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضرية في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام. و يحدد المفتش، بعد إنقضاء أجل الرد، أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضرية مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.⁴

يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضرية الغير مدعمة بالمعلومات و الوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محل تصحيح تلقائي.⁵

2- المرجع نفسه، ص 13 .

3- تنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى على أنه: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضرية وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، يعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضرية، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان .."

تنص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى على أنها: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضرية على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة ..."

4- أ.ع، برتبة مفتش للضرائب، رئيس مفتشية الضرائب، موضوع المقابلة كيفية مراقبة التصريحات، مفتشية الضرائب، يوم المقابلة 26 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحا، (مقابلة شخصية).

1 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق، ص 10.

2 - تنص المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " يجب على المكلفين بالضرية المذكورين في المادة 136 أن يذكروا في التصريح المنصوص عليه في المادة 151، مبلغ رقم أعمالهم، ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك حساباتهم

كما تنص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة الأخيرة على أنه: "في حالة خلاف مع المفتش أو المحقق، لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائياً أن يحصل عن طريق المنازعة على إعفاء من الاشتراك الذي حدد له أو تخفيضه، دون أن يثبت أنّ الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها".¹

المطلب الرابع : مرحلة إصدار القرار

إن مرحلة إصدار القرار الإداري هي أهم مرحلة من مراحل فرض الضرائب، حيث ومن خلالها يستصدر مفتش الضرائب جدول التحصيل الضريبي الذي يحدد مبالغ الضرائب الواجب على المكلفين دفعها لدى قابض الضرائب، فعند الإنتهاء من عملية مراقبة ومراجعة التصريحات التي قدمها المكلفين من طرف الأعوان الجبائين التابعين سواء للمفتشية أو المديرية، سنبين كيفية إصدار القرار الإداري (الفرع الأول)، ثم تبليغ المكلف به (الفرع الثاني).

الفرع الأول : إصدار القرار الإداري (جدول التحصيل)

بعد عملية إعادة التقويم من طرف المفتشية، وإرسال الإخطارات (C4 و C4 Bis)، إلى المكلفين بالضريبة وعند إنقضاء آجال الرد، ولم يتقدم المكلف بأي توضيحات ولم يجيب على إخطارات المفتشية تقوم هذه الأخير بإعداد جدول التحصيل وترسله إلى المديرية الولائية للضرائب.²

عند إنقضاء الآجال القانونية للرد على كل طلبات التفسير وتقديم الدلائل وكذا التبليغات المقترحة، ولم يتم الرد عليها المكلف أو كانت إجاباته غير مقنعه ولم تأخذها المصلحة بعين الإعتبار، تأتي مرحلة إصدار الجدول الضريبي والذي يتضمن مبلغ الضريبة الواجب دفعها، تقوم الإدارة بإرسال الجدول الضريبي للمكلف من أجل تسديد المبلغ المستحق الدفع وهذا في الآجال القانونية، وإلا تعرض لعقوبة غرامات التأخير.³

ويعتبر الجدول الضريبي بمثابة قرار إداري مسبق، لأنه يتضمن كل خصائص القرار الإداري، من حيث أنه عمل قانوني، له شكل قانوني، صادر بإرادة منفردة ومن سلطة إدارية، وله طابع تنفيذي.⁴

فالقرار الإداري هو أسلوب الإدارة الأمثل عند ممارستها لأنشطتها، إذ تتمتع القرارات الإدارية بقرينة المشروعية وامتياز

وعناوينهم أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، مع ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الأجراء لمؤسستهم". حاكم الطاهر، المرجع السابق، ص19.

3 - قانون الجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص

4- رئيس مصلحة جباية المؤسسات والأشخاص الطبيعيين، رتبة مفتش للضرائب، يوم المقابلة 26 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحاً، بمقر المفتشية.

1- حاكم الطاهر، المرجع السابق، ص 3.28

2-Panchaudandré, la décision administrative, étude comparative, revue internationale de droit comparé, vol.14, N°

04,octobre-décembre, 1962.

الأولوية للذات يسمحان بالتنفيذ الفوري للقرار الإداري رغم أنه محل طعن بالإلغاء أمام القاضي الإداري¹. يقول الأستاذ أحمد محيو: "يتمتع القرار الإداري قبل كل تحقيق من قبل القاضي، بقريئة ملائمة مع القانون التي تؤدي إلى نتائج مهمة مرتبطة بامتياز الأولوية ومن أهمها امتياز التنفيذ الفوري للقرار الإداري" أي ضرورة قابلية القرار الإداري للتنفيذ².

الفرع الثاني: تبليغ المكلف بالقرار الإداري (سند التحصيل)

بعد إرسال الإخطار الأول إلى المكلف الذي يبين فيه رئيس المفتشية، رقم الأعمال المقترح، وهذا بعد إجراء عملية المراقبة للتصريحات الشهرية والسنوية، وعدم وصول رد من المعني يتم إرسال إخطار ثاني والذي يحوي نفس الأسس الضريبية المحددة في الإخطار الأول، وفي حالة عدم إستجابة المكلف، يجر له إخطار نهائي ويبلغ به، ويكون هذا الإخطار الأساس الذي يتم من خلاله إصدار السند الضريبي وفي هذه الحالة لا يمكن للمكلف بمناقشة رئيس المفتشية بل ينتقل إلى المنازعة الضريبية³. تقوم إدارة الضرائب بإرسال للمكلف الجدول الضريبي لتسديد المبلغ المستحق الدفع وهذا في الآجال المحددة قانونا، وإلا تعرض إلى عقوبة غرامات التأخير⁴.

وفي الأخير ومن خلال دراسة مراحل فرض الضريبة يتضح لنا أنها تتم عن طريق إتباع إجراءات عديدة ومراحل منتظمة تبدأ من التصريح بالوجود من قبل المكلف بالضريبة، الذي يتقدم إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعة لمقر فرض الضريبة، ويقدم تصريحا بالوجود (حسب النموذج المقدم من الإدارة الجبائية)، مرفقا بملف يتكون من شهادة الميلاد ونسخة من السجل التجاري وشهادة الإقامة وعقد الإيجار للمحل أو عقد الملكية إذا كان محل تجاري وطلب خطي، ويجب على المكلف بإكتتاب التصريح بالوجود خلال 30 ثلاثون يوما من بداية النشاط، ثم تأتي مرحلة إيداعه للتصريحات الجبائية سواء الشهرية أو الفصلية أو السنوية لدى قابض الضرائب المباشرة، في الآجال المحددة قانونا، ويقوم بدفع الأقساط الضريبية المستحقة عليه، ويقوم القابض بدوره بتقديم للمكلف يثبت إيداعه للتصريح ودفع مبلغ الضريبة، هاتين المرحلتين تعتمد على المكلف ومايقدمه من معلومات للإدارة وبعدها تأتي مهمة الإدارة في المرحلة الثالثة بمراقبة والتأكد ومراجعة كل الوثائق والمعلومات المقدمة من طرف المكلف عن طريق مقارنة التصريحات الجبائية و تصحيح الأخطاء أن وجدت من أجل إعادة التقويم في حالة إكتشاف فروقات بين

3-Jean-Marie Aubry et Robert Ducos-Ader. Institutions administratives. Deuxième édition, Dalloz ,1971. P 371

4 - حاكم الطاهر، المرجع السابق، ص 28.

5 - أ.ع، برتبة مفتش للضرائب، رئيس مفتشية الضرائب، موضوع المقابلة كيفية مراقبة التصريحات، مفتشية الضرائب، يوم المقابلة 26 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحا، (مقابلة شخصية).

- حاكم الطاهر، المرجع السابق، ص 4.28

التصريحات والكشوف بالمشتريات والمقبوضات ، ليتم في كآخر مرحلة إصدار سند التحصيل الذي يكون قرارا إداريا ملزما للمكلفين بالضريبة .

خلاصة الفصل الأول:

تعتبر الضريبة إقتطاع مالي نقدي ، تفرضه الدولة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يحققون مداخيل وأرباح ، عن طريق الجبر ودون مقابل ، من أجل تحقيق منافع عامة ، وتتنوع إذ نجدتها تقسم إلى عدة أنواع ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال الخ .. ، كما أنها تركز على أربع مبادئ وضعها "آدم سميث" "Adam Smith" ، العدالة واليقين والملائمة و الإقتصاد .

إن الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة تتمثل في مجموعة الضرائب التي يتم تحصيلها من المواطنين وتمويل الخزينة العمومية للدولة بها ، وكلها لها أشخاص خاضعين لها ، وأشخاص معفيين منها ، مداخيل خاضعة ومداخيل معفية منها .

تمر الضريبة بمراحل في فرضها وجبايتها ، تبدأ بتصريح المكلف بالضريبة ببداية ممارسته للنشاط وبتقديم تصريحاته أمام مصلحة التحصيل (قباضة الضرائب المباشرة) ، وبعدها قيام مصالح الإدارة الجبائية بالتصحيح وإعادة التقييم لرقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف ، وهذا في حالة وجود أخطاء وفروق في المبالغ المصرح بها ، ثم تأتي المرحلة الأخير والمتمثلة في إصدار القرار الإداري ، بإصدار جدول التحصيل أو سند التحصيل الذي يرسل إلى المكلف من أجل تسديد المستحقات أمام قابض الضرائب ، وفي حالة عدم قبوله بما جاء فيه وعدم رضاه يستطيع التقدم بشكواه أمام مدير الضرائب ، وبعدها اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن الإدارية إذا رفض تظلمه من قبل المدير الولائي للضرائب كما سيأتي بيانه في الفصل الثاني من هذا العمل العلمي .

الفصل الثاني

استحداث لجان الطعن في الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على

القيمة المضافة

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

إن المكلف بالضريبة عندما يستلم قرار فرض الضريبة، أو الجدول الضريبي، ويرى أن الوعاء الضريبي، أو حسابه من طرف الإدارة الجبائية، قد تضمن أخطاء مادية مبالغ في تقديرها، فإنه حتما سيسعى إلى تصحيح الوضع من خلال مهاجمة هذا القرار أو الجدول، وذلك بالطعن فيه أمام إدارة الضرائب المختصة، بدءا كإجراء أولي قبل اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية.

ومن ثم فإن الطعن في قرار إدارة الضرائب يشكل تظلما إداريا وجوبيا أمام الجهة الإدارية المختصة - مدير الضرائب - قبل اللجوء إلى القضاء، و أيضا يمكنه في حالة ما إذا كان رد مدير الضرائب سلبا في غير صالحة، أن يلجأ مرة ثانية إلى جهات إدارية مختصة، هي لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لعرض نزاعه عليها لمحاولة الحصول على حل إداري .

و قد تم إستحداث هذه اللجان بموجب المواد 300 ، 301 ، 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قد طرأت على هذه المواد عدة تعديلات متتالية و آخرها التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2016، أين تم إحداث لجان ولائية و جهوية و مركزية، و لدارسة هذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تطرقنا للتظلم الإداري أمام مدير الضرائب كونه أول إجراء يقوم به المكلف (المبحث الأول)، ثم لجان الطعن قبل التعديل (المبحث الثاني)، و لجان الطعن المستحدثة بموجب قانون المالية 2016 (المبحث الثالث) .

المبحث الأول : تقديم الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب

تعتبر الشكوى الضريبية الطريقة الأولية للمكلف بالضريبة، لطرح إحتجاجاته أمام مصالح إدارة الضرائب، بغية دراسة إنشغالاته، وإعادة النظر في تقييم و مراجعة الضريبة المفروضة عليه، و مدى صحة إجراءات المتابعة و التحصيل، حيث يهدف اللجوء إلى الشكوى، إصلاح الأخطاء المرتكبة في الإجراءات، أو التقييم أو الحساب، و هذا التظلم يتقدم به المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب الولائي مصدر القرار، حسب الحالة أو رئيس مركز الضرائب، ندرس هذا المبحث شكل الشكوى و محتواها (المطلب الأول)، التحقيق في الشكوى (المطلب الثاني)، الفصل في الشكوى (المطلب الثالث).

المطلب الأول : شكل الشكوى و محتواها

عندما يتلقى المكلف بالضريبة قرار فرض الضرائب المباشرة أو الجدول الضريبي التلقائي للرسوم، فإن سلوكه لا يتعدى إحدي الفرضيتين، إما يسلم بما أقرته مصلحة الضرائب، وذلك عندما يرى بأن فرض الضريبة قد تم في حدود القانون، وإما يجد في حساب الضريبة أو وعائها خطأ في التقدير التلقائي للضريبة، وهنا يقوم بإيداع شكواه أمام المصالح الجبائية، و هي تظلم إداري مسبق، لدى فقد نص المشرع الجبائي على الشكليات التي يجب أن تكون عليها الشكوى ومحتواها(الفرع الأول)، ومضمونها (الفرع الثاني)، وميعادها (الفرع الثالث) .

الفرع الأول: شكل الشكوى (شكلها)

أوجب المشرع الجزائري أن تقدم الشكاية في شكل معين، و أن تحتوي على بيانات ومعلومات لكي تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها و دراستها.¹

يجب أن تقدم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة أمام الإدارة الجبائية، و تكون على شكل رسالة عادية، مكتوبة، فردية، و تقدم فردية بالنسبة لكل بلدية.²

فالشكوى هي رسالة عادية توجه من طرف المكلف إلى مدير الضرائب بالولاية، مكتوبة على ورق عادي، يشار فيها إلى طبيعة الضريبة المتنازع عليها، و رقم مادة الجدول الذي قيدت فيه، و مبلغ الضريبة، و في حالة ما إذا كان المكلف

1 - عزيز أمزيان ، المرجع السابق ،ص 14.

2 - أحمد فنيديس ، المرجع السابق ،ص 73.

لا يحسن القراءة و الكتابة فيمكنه أن يقدمها عن طريق محامي، أو شخص يمكنه التصرف قانونا بإسم المكلف، أو ممثله القانوني أو الوصي لحساب القاصر، أو للأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب الهالك.¹

عرف الدكتور كوسة فضيل الشكوى الضريبية على أنها « مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة و حماية الحقوق، أو تسوية بعض الوضعيات القانونية»²

أوجب المشرع الجبائي اللجوء إلى التظلم الإداري المسبق، بنصه الصريح في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.³ و الشكاوي التي ترسل إلى رئيس مركز الضرائب، هي التي تتعلق بالإقتطاعات من المصدر المطبقة على المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.⁴

بعدها كان يوجد منصب المدير الولائي للضرائب فقط، أصبح هناك منصب رئيس مركز الضرائب و هو منصب يدخل في إطار التنظيم الجديد للإدارة الجبائية.⁵

و تكون الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، على شكل رسالة عادية مكتوبة (على ورق عادي)، و لا يجوز أن تكون هذه الرسالة شفاهية.⁶

و عليه نستخلص من نص المادة 73 الفقرة الأولى قد أوجبت مراعاة جملة من البيانات في الشكوى :

الفرع الثاني : محتوى الشكوى (مضمونها)

يجب أن تحتوي الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أمام الإدارة الجبائية، عن عرض موجز للوقائع التي جعلته لا يقبل الضريبة و يعترض على تسديدها، كأن يصرح أن الضريبة جاءت مرهقة و مبالغ فيها أو حسابها خاطئ لا يتناسب مع وضعية المكلف، و نشاطه المهني أو التجاري، و يجب على المكلف أن يوضح طبيعة هذا النشاط و تاريخ شروعه فيه، و لا بد أن يوضح في نهاية الشكاية طلباته سواء إلتماس التخفيض للضريبة، أو الإعفاء منها كلياً، كما يوقع الشاكي بيده على شكواه.⁷

1 - حسين طاهري ، المنازعات الضريبية - شرح لقانون الإجراءات الجبائية ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2005، ص 10.

- فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2010، ص 116.

3- المادة 71 من من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه : يجب أن توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه ، حسب الحالة ، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة ."

- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 4.72

5- العيد صالحى ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2011 ، ص 84.

- حسين فريجه ، المرجع السابق ، ص 16 .

7- حسين طاهري ، المرجع السابق ، ص 11.

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

إشترطت المادة 73 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، أن تتضمن الشكوى عدة بيانات تحت طائلة عدم قبولها، و تتمثل في عرض ملخص إستنتاجات الطرف، عرض ملخص وسائل الطرف توقيع صاحبها باليد، ذكر الضريبة المعترض عليها، إتخاذ المشتكي المقيم بالخارج موطن له بالجزائر.¹

إن مضمون الشكاية يختلف بإختلاف موضوعها، بالنسبة للضرائب المباشرة أوجب المشرع أن تحتوي شكاية المكلف الموجهة إلى إدارة الضرائب، على عرض موجز لطلباته و الأسانيد التي بنيت عليها ، على أن يكون موضوعها متوافقا و طبيعة الضريبة المتنازع عليها، مع التفريق بين نوعين من الطلبات، طلبات تصحيح أخطاء بسيطة و طلبات إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة، أو التي يسعى من خلالها المكلف بالإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.²

فرع الثالث : ميعاد الشكوى

إن الشكوى التي يقدمها المكلف بالضريبة إلى المدير الولائي للضرائب، وفق ما نص عليه المشرع في مختلف القوانين الجبائية من شروط شكلية و آجال خاصة أولا ، و عامة ثانيا.

أولا: الآجال العامة: تنص المادة 72 فقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية، تقدم الشكوى في أجل لا يتعدى 31 ديسمبر من السنة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي ، فالأجل العام هو سنة واحدة بعد السنة التي تلي سنة إنطلاق فيها الميعاد، أما في فرنسا فالأجل العام هو سنتين بدءا من حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي، سواء إدراج الجدول في التحصيل، أو تبليغ سند الشروع في التحصيل، أو تحقق الحدث المسبب للشكوى.³

كقاعدة عامة تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر، من السنة التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول في التحصيل، أو لحصول الأحداث التي هي موضوع الشكوى، مثلا الجدول الذي أدرج للتحصيل في شهر فيفري 1997 يسري الأجل المحدد لرفع الشكوى بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31-12-1998.⁴

تقبل الشكوى أمام إدارة الضرائب المعنية، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى ، فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر فيفري 2011 يمتد أجل

1- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 75.

2- عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص 15.

- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 79 . 3

- عزيز أمزيان، المرجع السابق ، ص 4.12

رفع الشكوى بصدده إلى 31-12-2012.¹

ثانيا : الآجال الخاصة إضافة إلى الأجل العام لتقديم الشكوى و التي نصت عليه المادة 72 في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية ، نصت المادة 72 ف 2 و 3 من نفس القانون على آجال خاصة ببعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة ،فتقدم الشكاوى قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي :²

- استلم فيها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال .

- تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس قانوني من جراء خطأ أو تكرار.³

- حالة الخطأ أو الإزدواج في فرض الضريبة: ينتهي الأجل في هذه الحالة في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الإزدواج في فرض الضريبة.⁴

- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات : سوء أكان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف ينتهي الأجل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد.⁵

- التخفيضات الخاصة المتعلقة بالرسم العقاري : كالمنازعات التي ظهرت فيها واقعة تمنح الحق في تخفيض الضريبة (كتهديم عقار مبنى ، كان خاضعا للضريبة على الأملاك العقارية، شغور منزل أو محل مؤجر ، توقف مصنع عن النشاط...)⁶.

- و في السنة التي تمت فيها الإقتطاعات من المصدر (وهنا الضريبة لا تحصل بواسطة جدول)و تدفع برسومها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.⁷

تعد كذلك الشكاية مقدمة في آجالها المحددة، إذا وجهت أصلا إلى المسؤولين المباشرين للمدير الولائي (كالمدير الجهوي ، المدير العام)، أو إلى الأعوان المختصين الموضوعين تحت مسؤولية المدير الولائي، كنائب المدير، رئيس المفتشية، رئيس القباضة على أن يتم تحويل الشكاية الى صاحب الإختصاص الأصلي و هو المدير الولائي للضرائب.⁸

1- عمار بوضياف، المرجع السابق، ص 366

- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 2.80

- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 3.80

4- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 13.

- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 5.13

- عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص 6.13

- أحمد فنيديس ، المرجع السابق، ص 7.80

8 - عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص 14

المطلب الثاني : التحقيق في الشكوى:

يتم التحقيق في الشكوى بعد قبولها من طرف الجهة المختصة، إن الأصل العام في مسار الشكاوى المقدمة من المكلفين بالضريبة إلى إدارة الضرائب هو النظر و البث من طرف المدير الولائي للضرائب، مع إشراكه كل من له علاقة للتحقيق في موضوع الدعوى من رئيس مفتشية و قابض الضرائب ، غير أن هناك حالات خاصة للنظر و البث فيها تشارك فيها المفتشية و المديرية العامة للضرائب و مركز الضرائب ، و عليه نقوم بدراسة الشكاية على مستوى المديرية (الفرع الأول)، دراسة الشكاية و التحقيق فيها على مستوى المفتشية و القباضة (الفرع الثاني)، دراسة الشكاية على مستوى مركز الضرائب و المديرية العامة (الفرع الثالث).

الفرع الأول : دراسة الشكاية على مستوى المديرية.

بعد تقديم المكلف بالضريبة شكايته و تسجيلها لدى أمانة المدير، توجه إلى مكتب الإحتجاجات التابع للمديرية الفرعية للمنازعات على مستوى المديرية، حيث يقوم العون التابع لرئيس مكتب الشكاوى أو الإحتجاجات بتسجيلها في سجل خاص بالمنازعات، حيث يكون لكل مفتشية سجل خاص بها، كما يقسم السجل إلى قسمين أو ثلاثة حسب نوع المنازعة و الضريبة فإذا كان المكلف يطلب التخفيض CTX، أو الإعفاء GRX، أو حقوق التسجيل و الطابع DE لها سجل خاص وحدها ، أو الإعفاء الكلي DO (Dégrèvement d'office) بعد تحديد نوع الضريبة و نوع المنازعة، و المفتشية التابع لها نشاط المكلف، أي المختصة إقليميا يقوم العون بإرسالها إلى رئيس المفتشية من أجل دراستها و التحقيق فيها.¹

الفرع الثاني : دراسة الشكاية على مستوى المفتشية

بعد إيداع الشكاية في المديرية يتم إرسالها إلى المفتشية، وبعد وصولها إلى المفتشية يتم تسجيلها في سجل خاص بنفس رقم المديرية، وتصنف حسب نوع الضريبة وحسب نوع الطلب إذا كان تخفيض أو إعفاء، ويقوم رئيس المفتشية بتكليف العون المسؤول عن دراستها من أجل التحقيق فيها، وينظر إذا كانت مقبولة شكلا يكتب على ورقة الشكاية مقبولة شكلا، ويحدد اسم العون محرر التحقيق ورتبته ويجب إمضاء في الأخير، بعد إعطاء إقتراحات، سواء التخفيض أو الرفض.²

قبل إتخاذ المدير قراره في النزاع المطروح يأمر المفتش المختص إقليميا ، بالتحقيق و جمع المعلومات بخصوص النزاع

1- أ. خ ، برتبة مفتش قسم ،رئيس مكتب الإحتجاجات ،مديرية الضرائب ،موضوع المقابلة تقديم الشكاية إلى مدير الضرائب ،يوم المقابلة 28 ماي 2019 ،(مقابلة شخصية).

2 - أ. ع ، برتبة مفتش الضرائب ، رئيس مفتشية الضرائب ،موضوع المقابلة التحقيق في الشكوى، مفتشية الضرائب، يوم المقابلة 02 ماي 2019، على الساعة 09:00 صباحا، (مقابلة شخصية)

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

المطروح ، بعد إرسال الملف الذي يحوي الشكاية ، لأنه هو القائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي ، كما يمكن لرئيس المفتشية أن يلجأ إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في موضوع الشكوى خلال أجل لا يتعدى 15 يوما ، و يستطيع رئيس المفتشية أن يستدعي صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية .¹

كقاعدة عامة التحقيق في الشكاوى أنيط بالمفتش ، الذي أسس أو ضمن تصفية الضريبة موضوع النزاع ، و يمكنه أن يسند مهام التحقيق إلى الأعوان الموجودين تحت سلطته و الذين لهم على الأقل رتبة مراقب و الذين يتمتعون إزاء المكلف بالضريبة بنفس السلطات التي يتمتع بها المفتشون ، وهذا مانصت عليه المادة 317 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .²

كما يمكن لرئيس المفتشية إجراء تحقيقات في عين المكان ، و له حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية و المؤسسات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعد في تحقيقه و كذلك الخواص المتعاملين مع هذا المكلف .³

أما إذا كانت الشكوى تستهدف إرجاع حقوق نقدية أو إقتطاعات من المصدر مدفوعة دون وجه حق من قبل المكلف بالضريبة ، يجري التحقيق من طرف المفتش المرسل إليه التصريحات و كشوف الدفع المتعلقة بهذه الحقوق .⁴

و عندما يثير الشاكي مسألة مبدئية ، يجب على المفتش أن يقوم بالإثبات الدقيق لمبرراته و يذكر الإجراءات القانونية التنظيمية أو القضائية التي أسس عليها رأيه بالقبول أو الرفض ، أما في حالة ما إذا كان سبب الشكوى لا يقوم إلا على أفعال ، فيجب إثباتها ، و يمكن إستدعاء الشاكي للحصول منه على جميع التوضيحات الضرورية المتعلقة بالموضوع .⁵

و بعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحرر رئيس المفتشية تقريرا مبدئيا يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقا للمعطيات الموجودة لديه و طبقا للنصوص القانونية السارية المفعول ، مع ذكر كل الأدلة و الأسانيد التي بنى عليها تقدير ضريبة المكلف محل النزاع ، و يوجهه إلى المدير الولائي للضرائب لإتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هذا الأخير ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية .⁶

و لضمان التحقيق في الشكوى الإستثنائية و التي تمس نزاهة الأعوان الذين ساهموا في تأسيس الضرائب محل النزاع ،

- عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص 1.20

- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 2.86

- أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 3.20

-4 أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 86.

-5 المرجع نفسه ، ص 89.

- أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 6.20

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يعين من خارج الهيئة عوناً تسند إليه مهمة التحقيق بدلاً من المفتش الرئيسي ، و هذا العون لا يتعدى تدخله سوى فحص الجانب التقني للنزاع، و يقدم رأيه حول أساس الاعتراضات المقدمة في شكوى المكلف، و على صحة الضرائب المتنازع فيها و يقترح إما الإبقاء و إما التخفيض ، و عندما يقترح هذا العون المكلف تعديل أسس فرض الضريبة ترسل الشكوى إلى رئيس المفتشية و الذي يقدم رأيه.¹

الفرع الثالث : دراسة الشكاية على مستوى مركز الضرائب والمديرية العامة للضرائب .

إن صلاحية رئيس مركز الضرائب لازالت غامضة لحدثة هذا المنصب، و إضافة إلى غموض الفقرة المذكورة في المادة 76 ، و يمكن بيان شروط تدخل رئيس المركز نيابة عن المدير الولائي للضرائب كمايلي:

- يبت رئيس مركز الضرائب في الشكاوى في أجل 4 اشهر إعتباراً من تاريخ تقديمها.
- يحق لرئيس مركز الضرائب البت في الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات التابعة لإختصاص مركز الضرائب.

- يصدر رئيس مركز الضرائب قرارات التخفيض الجزئي أو الرفض في القضايا ذات مبلغ إجمالي لا يتجاوز 5.000.000 دج.²

يجب إيداع الشكوى لدى الإدارة الجبائية للإعتراض على الضرائب الخاضعين لها المكلفين بالضريبة أو للحصول على حق ، بإرسال الشكوى إلى رئيس مركز الضرائب التابعين له ، حيث يمارس هذا الأخير صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها خمسون مليون دينار (50.000.000 دج) ، وطلبات إسترداد قروض الرسم على القيمة التي يقل أو يساوي مبلغها خمسون مليون دينار جزائري (50.000.000 دج).³

أما المديرية العامة للضرائب نصت المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية بصورة تفصيلية و واضحة في حالات تدخل الإدارة المركزية في الشكاوى موضوع النزاع مع الإدارة الجبائية و قد ورد ذلك في حالتين:

- الحالة الأولى و هي عندما تكون للإدارة المركزية سلطة البت في الشكاوى موضوع نزاع متعلق بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني ثم يبلغ القرار للمكلف بالضريبة عن طريق المدير الولائي المختص إقليمياً في أجل 06 أشهر .

- أما الحالة الثانية و هي الحالة التي تمارس فيها الإدارة المركزية وظيفة إستشارية (إسداء رأي)، حيث أنه عندما

- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 871

2- العيد صالح، المرجع السابق، ص 93.

- نشرة المديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب - الإجراءات النزاعية وطرق الطعن، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، سنة 2019.

يتجاوز المبلغ الإجمالي للحقوق و العقوبات موضوع الشكاوى مبلغ عشرة ملايين دينار(10.000.000 دج) يتعين على المدير الولائي للضرائب الأخذ رأي الإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) و في هذه الحالة يمدد أجل 4 أشهر بشهرين أي يصبح الأجل الجديد 6 أشهر.¹

المطلب الثالث: الفصل في الشكوى:

بعدما يقوم رئيس المفتشية بالتحقيق في الشكاوى ، يعطي تقريرا مسببا و مؤسسا ثم يرسلها إلى المديرية ، و عند وصول الشكوى النزاعية إلى مديرية الضرائب بالولاية، توجه إلى مكتب الإحتجاجات ، و يقوم رئيس مكتب الإحتجاجات بالمصادقة على تقرير رئيس المفتشية، و يقدمها إلى المدير الفرعي للمنازعات للتوقيع عليها ، ثم ترسل إلى مدير الضرائب الذي يتخذ القرار النهائي ، إما بالرفض أو التخفيض الجزئي أو التخفيض الكلي ، سنتناول الفصل في الشكوى في ثلاث فروع حسب رأي المدير الولائي للضرائب في الشكوى النزاعية بحيث نتطرق إلى التخفيض الكلي في فرع أول و التخفيض الجزئي في فرع ثاني و الرفض الكلي في فرع ثالث.

الفرع الأول: قرار بالتخفيض الكلي (Dégrèvement d'office)

وهو حالة القبول الكلي للشكاية حيث يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يتخذ قرار القبول الكلي أي الإعفاء أو التخفيض الكلي(أنظر الملحق رقم 08 ص 128) للضريبة محل النزاع، و يمكنه أن يقبلها جزئيا أي الشاكي لا يحصل إلا على تخفيض جزئي للضريبة ، و عندما يتخذ المدير قرار بالتخفيض سواء الكلي أو الجزئي ، فإنه يأمر بالتخفيض ، و يحرر قرارا يوجه إلى قابض الضرائب المختص حتى يتمكن هذا الأخير من عدم التحصيل أو إعادة مبلغ التخفيضات إذا كان المبلغ قد حصل فعلا من المكلف بالضريبة.²

فإذا كان التخفيض كلي فهذا يعني إعفاء المكلف من الضريبة المعروضة عليه إن لم يكن قد سددها فإذا تم التسديد فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أما ماعدا ذلك من الضرائب و الرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصة ، ثم توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلياً أو في الجزء المخفض.³

الفرع الثاني : حالة التخفيض الجزئي

و في هذه الحالة أي قبول شكوى المكلف بالضريبة في شق و رفضها في الشق الآخر فإنه يجوز للمكلف

1 - العيد صالحى، المرجع السابق، ص 94.

- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 2.100.

3- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 21.

اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك.¹

يمكن للمدير أن يقبل الشكوى جزئيا ، أي الشاكي لا يحصل إلا على تخفيض جزئي للضريبة.²

و بإرسال نسخة من القرار الصادر (أنظر الملحق رقم 09 ص 129) في الشكاية لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة، كما يبلغ المدير الولائي للضرائب إلى المكلف شخصا أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى و ذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام.³

الفرع الثالث : حالة الرفض الكلي

يحق للمدير الولائي للضرائب رفض الشكوى ، و سواء قرار الرفض كان جزئي أو كلي (أنظر الملحق رقم 10 ص 130) يجب أن يكون مسببا و لو بصورة موجزة ، لكي يتمكن المكلف بالضريبة من تقديم دفعه ، إذا أراد أن يعرض النزاع على لجان الطعن الإدارية المختصة ، أو يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.⁴ لدى يستوجب أن يكون الرفض مسببا و معللا حتى يتمكن المشتكى من تقديم دفعه إذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعت الإدارية أو رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية المختصة ، بحيث يجب أن تكون عبارات القرار واضحة و دقيقة لا تحتمل التأويل.⁵

كما يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يستعمل حق المقاصة ، و ذلك طبقا للمادة 96 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت : « عندما يطلب مكلف بالضريبة الإعفاء من ضريبة ما ، أو التخفيض منها ، يجوز للإدارة في أي وقت من سير الإجراءات ، و بصرف النظر عن الأجل العام للتقادم في مجال الضرائب المباشرة، المحدد في المادة 102 أدناه ، أن تتعارض جميع المقاصات بين التخفيضات المعترف بثبوتها و المنقوصات أو الإعفاءات بجميع أنواعها التي تمت معابنتها أثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة المعترض عليها أو في حسابها « فالمقاصة تستعمل بحكم القانون دون إلزام المدير بالتبليغ المسبق للتصحيحات المتعلقة بالنقائص أو الإعفاءات المسجلة في الوعاء أو في حساب الضريبة أثناء التحقيق و تطبيق المقاصة يتم في كل وقت من الإجراء سواء الشكوى أم المدير أو أمام لجان الطعن أو أمام القضاء المختص.⁶

1- أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 1.21

2 - أحمد فنيديس ، المرجع السابق، ص 100.

3- أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 3.22

4- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 100.

5- أمزيان عزيز ، المرجع السابق ص 22.

6- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 6.100

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

و في الأخير نستنتج من هذا المبحث أن تقديم الشكوى ،من طرف المكلف بالضريبة إلى الجهة الإدارية الجبائية المختصة ،سواء مديرية الضرائب مركز الضرائب المديرية العامة للضرائب ،يتم وفق شروط شكلية يجب توافرها في الشكوى ،أضافة إلى إحتوائها على معلومات معينة ،و أيضا يجب إيداعها في المواعيد التي يحددها القانون كل هذا حتى تكون الشكاية مقبولة ، و بعد قبولها من طرف المدير الولائي للضرائب ،يتم التحقيق فيها من طرف الأعوان المؤهلين و المكلفين بذلك إلى غاية صدور قرار المدير ،إما بالتخفيض الكلي و هو لا يثير أي إشكال، لكن في حالة التخفيض الجزئي أو الرفض الجزئي أو الكلي ، يحق للمكلف الإنتقال إلى المرحلة الثانية و هي تقديم طعن في قرار المدير الولائي للضرائب أمام لجان الطعن الإدارية و التي سنتطرق لها في المبحث الثاني أين سنشير إلى لجان الطعن القديمة و في المبحث الثالث لجان الطن المستجدة في ظل قانون المالية 2016.

المبحث الثاني : لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبل التعديل

بعد لجوء المكلف بالضريبة الى التظلم الإداري أمام الجهة الادارية الجبائية المختصة و في حالة رفض المدير الكلي للشكاية أو التخفيض الجزئي يمكنه الإنتقال إلى تقديم طعن أمام اللجان الإدارية الطعن ، فقد منح المشرع فرصة لحل المنازعة الجبائية عن طريق لجان إدارية مشكلة خصيصا للنظر في طعون المكلفين بالضريبة، و هذا قبل اللجوء إلى القضاء، و جعل المشرع الجبائي اللجوء لهذه اللجان من إختيار المكلف بالضريبة حيث يتم قبل اللجوء إلى القضاء إلا أنه في حالة اللجوء إلى القضاء مباشرة لا يحق للمكلف بالرجوع و اللجوء إلى اللجان الإدارية و تسمى لجان الطعن في الضرائب المباشرة " commission des impôts directs " و تنقسم إلى ثلاث لجان :

لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة (المطلب الأول)،اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة(المطلب الثاني)،اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة(المطلب الثالث)

المطلب الأول: لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة

يحق للمكلف بالضريبة تقديم طعن في قرار الرفض الكلي أو الجزئي ،الصادر عن المدير الولائي للضرائب في الشكوى أو التظلم الإداري ،الذي قدمه المكلف بغية تصحيح خطأ في تأسيس الضريبة ،أو الإستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي ، و هذا بتقديم طعن أمام لجنة الدائرة للطعن ، حيث تنشأ على مستوى كل دائرة لجنة تختص بالنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة ، حيث حدد المشرع الجبائي كيفية تكوين هذه اللجنة (الفرع الأول) كما حدد مهامها (الفرع الثاني) ، و سير عملها(الفرع الثالث).

الفرع الأول: تكوين لجنة الدائرة (تكوينها)

نجد أن لجنة الدائرة أول تكوين لها كان في الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 والمتضمن قانون المالية لسنة 1969 نص في المادة 23 مكرر منه على أنه " تنشأ على مستوى كل بلدية لجنة للطعن للضرائب المباشرة تتكون من رئيس المجلس الشعبي البلدي و ممثل عن الحزب و موظف عن إدارة الضرائب المباشرة، يعينه مدير الضرائب مهمته سكرتارية إضافة إلى خمسة أعضاء مرسمين و خمسة أعضاء نواب يختارهم رئيس البلدية من بين المكلفين بالضريبة ، و كانت تسمى لجنة البلدية للطعن في اضرائب المباشرة.¹

نجد تكوين آخر لهذه اللجنة أين عدل التكوين الأول بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 1991 و أصبحت تتكون كما يلي: قاض يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليميا رئيسا خمسة أعضاء مرسمين و خمسة أعضاء إضافيين

1 - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 32-33.

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

تعينهم الجمعيات أو الإتحادات المهنية ، و في حالة غيابها يختار رئيس المجلس الشعبي البلدي هؤلاء الأعضاء من بين المكلفين بالضريبة على مستوى البلدية، و تكون لديهم معارف كافية فيما يخص تنفيذ الاشغال المعهودة للجنة.¹ و يتم تعيينهم خلال الشهرين التاليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية، ومدة وكالتهم هي نفس مدة المجلس الشعبي البلدي كما يقوم بوظيفة كاتب لهذه اللجنة ، موظف من الضرائب المباشرة مراقب على الأقل يعينه المفتش القسمي للضرائب بالولاية.²

ثم أصبحت تتكون لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة حسب نص المادة 300 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة من : -رئيس الدائرة أو الأمن العام للدائرة رئيسا و رئيس لها.
-رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة.
-رئيس المفتشية المختص إقليميا.

-عضوين دائمين و عضوين إضافيين في كل بلدية تعينهم الجمعيات أو الإتحادا المهنية و في حالة عدم وجودها يختارهم رئيس البلدية من بين المكلفين بالضريبة التابعين للبلدية الذين لديهم معلومات كافية لتنفيذ المهام المسندة إليهم.³

يتولى مهام كتابة اللجنة الدائرة موظف من إدارة الضرائب له على الأقل رتبة مراقب يعينه المدير الولائي للضرائب.⁴ و يجب ان تتوفر في الأعضاء شروط و هي :⁵
-الجنسية الجزائرية. -أن لا يقل أعمارهم عن 25 سنة. -التمتع بالحقوق المدنية.

أما التعيين ، فيتم تعيين أعضاء لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة في الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية بحيث تدوم عضويتهم مدة دوام هذه المجالس ، و في حالة الوفاة أو الإستقالة أو عزل نصف عدد أعضاء اللجنة ، فإنه تصدر التعيينات الجديدة بنفس الشروط.⁶

يخضع أعضاء اللجنة إلى إلتزامات السر المهني، بحيث يستطيع العضو الإطلاع على معلومات تخص إدارة معينة أو أرباح تاجر ،لدى فإنه ملزم بالمحافظة على اسرار المكلفين بالضريبة.⁷

1 - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 34.

2 - المرجع نفسه، ص 34.

3 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 110.

- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 4.38

5- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 110.

6- أمزيان عزيز، المرجع نفسه، ص 38.

- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 7.111

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

و هذا ما نصت عليه المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه: " يلزم بالسر المهني بمقتضى المادة 301.1 ، و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة...".²

تعقد لجنة الدائرة للطعن إجتماعاتها بناء على إستدعاء من رئيسها ، و لا يصح إجتماعها إلا إذا بلغ عدد الأعضاء الحاضرين النصاب القانوني المحدد بثلاثي الأعضاء ، و يجب على اللجنة أن تستدعي المكلفين المبرجة شكواويهم في الإجتماع بعشرين يوما قبل تاريخ إنعقاد الجلسة.³

الفرع الثاني : إختصاص لجنة الدائرة للطعن

إن إختصاص لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، يكون في النظر في طعون المكلفين بالضريبة الذين تلقوا قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي لشكواهم، أو الذين لم يصدر بشأن شكواهم أي رد ، مع إحترام آجال تقديم الطعن.⁴

تختص لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة ، بجميع الضرائب و الرسوم المماثلة و التحصيلات التي يقدم أصحابها إعتراضات و شكواوي إلى مدير الضرائب المباشرة على مستوى الولاية و تلقى هذه التظلمات عدم الموافقة، كما تختص لجنة الدائرة ، إذا كانت قيمة الحصة المفروضة على المكلف تقل أو تساوي 100.000 دج والتي أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي وهذا طبقا لنص المادة 29 من قانون المالية لسنة 1991. و يجب أن تبلغ آراء لجنة الدائرة للطعن، للمكلفين بالضريبة المعنيين عن طريق مدير الولاية للضرائب المختص، خلال أجل ثلاثين يوما إبتداء من تاريخ إستلام رأي اللجنة.⁵

يتمثل إختصاص اللجان بإبداء الرأي في جميع أوجه الخلاف بين الممول وإدارة الضرائب التي ترفع إليها من طرف المكلفين و التي تكون من أجل إصلاح الأخطاء المرتكبة سواء في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو نص تنظيمي غير أنه في سنة 1996 تدارك المشرع النقص الملحوظ في النص الذي يمنح حق اللجوء للمكلف إلى هذه اللجان دون الإدارة ، و قام بتعديل المواد من 300 إلى 302 من قانون الضرائب

6- تنص المادة 301 من قانون العقوبات : " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5000 دج... وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم لواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها ويصرح لهم بذلك .."(القانون رقم 82-04) المؤرخ في 13 فيفري 1982 .

- المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية.2

3- أمزيان عزيز ، المرجع السابق ص 38.

- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 4.115

- حسين فريجه ، المرجع السابق ، ص 5.49

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

المباشرة و منح بذلك حق الإدارة بأن تطعن في آراء هذه اللجان و لكن أخضع ذلك إلى شروط ، و في سنة 1997 و بموجب القانون 97-02 المؤرخ في 31 ديسمبر 1997 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 لجأ المشرع ثانية إلى تعديل أحكام المواد من 300 إلى 302 ، و كان التعديل جذريا بحيث مس إختصاص هذه اللجان وتسميتها، وأصبحت تختص بالنظر حتى في الطعون المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة (حسب المادة 18 و المادة 19 من القانون رقم 97-02) وقد عدل من إختصاص كل لجنة وبهذا التعديل نجده قد حذى حذو المشرع الفرنسي ، بمنحه إختصاص النظر في قضايا الرسم على القيمة المضافة ، غير أن المشرع الفرنسي منح إختصاص أوسع لهذه اللجان، بحيث أنها تشارك مع إدارة الضرائب في إعداد التقديرات الجزافية.¹

تختص لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة بنظر طعون المكلفين سواء الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزئي لنظلماتهم، أو الذين لم يصدر بشأن شكاويهم أية رد ، شريطة أن تحترم آجال تقديم الطعون، و بالتالي لا بد أن تقدم هذه الأخيرة خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي ، أو ابتداء من نهاية مهلة الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للرد على شكاوي المكلفين.²

ويجب أن تشمل هذه الطلبات أقساط الضرائب المباشرة التي تساوي أو تقل عن 500.000 دج (المادة 300 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، و هذا حسب التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2004 في المادة 05 منه و التي عدلت المادة 300-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة).³

فإختصاص لجنة الدائرة محدود بحيث يحق لها النظر في الطعون التي لا تتجاوز حصتها 200.000 دج، و التي أصبحت بداية من الفاتح جانفي 2004 تساوي أو تقل عن 500.000 دج سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو بالرسم على القيمة المضافة و المقدمة من المكلف في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ تلقيه لقرار المدير الولائي المتضمن الرفض الكلي أو الجزئي ، و أن لا يكون قد تقدم بشأنها إلى القضاء.⁴

بعد أن كان المبلغ لا يقل عن 1000.000.000 دج.⁵

و يكون من فائدة المكلف بالضريبة اللجوء لهذه اللجنة ، لأنه يستفيد من هذا الإجراء المرن المميز لمرحلة التنازع الإدارية ، كما أن تدخل هذه اللجان في الحوار بين المكلف بالضريبة و لإدارة الضريبة من شأنه أن يمكن مدير

- عزيز أمزيان ، المرجع السابق،ص 1.41

- عزيز أمزيان ، المرجع السابق،ص 2.41

- أحمد فنيديس ،المرجع السابق ، ص 3.116

- عزيز أمزيان المرجع السابق ، ص 4.42

- حسين طاهري ، المرجع السابق ، ص 5.13

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

الضرائب بالولاية من إجراء فحص ثان للشكوى المقدمة له و الرجوع عن قراره الأول إن إقتضى الأمر ذلك، إضافة إلى القدرة على اللجوء إلى القضاء المختص.¹

مثال : نبين كيفية تحديد الحصة التي هي من إختصاص لجنة الدائرة:

لدينا السيد (ح . ع) مكلف بالضريبة الحصة الإجمالية المأخوذة كوعاء للضريبة المفروضة عليه هي مبلغ قدره 260.000 دج ، و عند تقديم شكواه لدى المدير الولائي تحصل على تخفيض جزئي قيمته 80.000 دج ، إذن السيد (ح . ع) لا يمكن له أن يقدم طعنا إلى اللجنة الدائرة للطعن لكون حصته الباقية تساوي 100.000 دج لا ، و إنما العبرة في تحديد الإختصاص هنا هي الحصة الأصلية قبل الحصول على التخفيض قبل سنة 2004.²

الفرع الثالث: سير عمل لجنة الطعن الدائرة

لقد أجاز المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة اللجوء إلى لجان الطعن في المادة 80.³ من قانون

الاجراءات الجبائية ، هي اللجان المنصوص عليها في المواد من 300 إلى 302 من قانون الضرائب المباشرة.⁴ بعد أن يتخذ المدير الولائي للضرائب قراره سواء برفض الشكوى جزئيا أو كليا ، و بعد تبليغ المكلف بالضريبة عن طريق البريد برسالة موصى عليها ، يكون لدى المكلف خيارين إما القبول بما جاء في القرار و يقترب من قباضة الضرائب لتسوية وضعية ، و إما أن يجد القرار غير مؤسس و يقوم برفع الطعن ضد قرار المدير أمام لجنة الدائرة ، و هذا طبعاً إذا كان من إختصاصها و للمكلف آجال يجب أن يحترمها حتى يقبل طعنه و الأجل القانوني للطعن في قرار مديرية الضرائب هو 4 اشهر من تاريخ العلم بالقرار ، و الذي يرسل له عن طريق رسالة موصى عليها ، و يحسب التاريخ من يوم وصولها له، و ختم مصلحة البريد هو الذي يظهر تاريخ الوصول.⁵

لا بد أن يوجه الطعن أمام اللجان المختصة إقليمياً و التي تحدد على حساب مفتشية الضرائب المصدرة للجدول الضريبي أو القرار الإداري المسبق لحل النزاع، لا يمكن للمتظلم أن يذكر أو يتكلم في طعنه على الضرائب ، رسوم ، أتوى لم يذكرها في التظلم الإداري المسبق ، و تظلمه أمام اللجان لا بد أن يكون في نفس ما تنازع عليه في التظلم

1- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 1.116

2- عزيز أمزيان المرجع السابق ، ص 2.42

3- تنص المادة 80 من قانون الاجراءات الجبائية: " يمكن حسب الحالة ، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه ، في أجل (4) أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة . "

4- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 4.118

5- ل. ي، برتبة مفتش قسم للضرائب، رئيس مكتب لجان الطعن، موضوع المقابلة للجان الإدارية للطعن، مقر مديرية الضرائب غرداية، يوم المقابلة 28 ماي 2019، على الساعة 14:00 زوالاً، (مقابلة شخصية)

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

الإداري المسبق ، و عليه أن يقدم كل التوضيحات و الدلائل الذي يثبت صحة ما يدعي يكون التظلم أمام لجان الطعن على ورقة عادية و لا تخضع لإجراءات التسجيل أو الطابع.¹

و يعد الإمضاء على رسالة التظلم شرط من شروط قبوله ، في حالة ما إذا كان الطاعن شركة ذات مسؤولية محدودة ، فالمسير هو الذي يقوم بإمضاء الطعن ، و المسير في شركة المساهمة ، عليه أن يضع ختم المؤسسة ، يوجه الطعن بعبارة صريحة إلى رئيس لجنة الطعن للدائرة، في حالة ما إذا كان ملف الطاعن منقوص من بعض الأدلة أو وثائق لها علاقة بالطعن فإن الإدارة ، و بواسطة رسالة موصى عليها تطلب من المكلف بالضريبة بإستكمال ملفه بكل ما ينقص في التظلم موضوع الطعن ، و هذا في أجل لا يتعدى 30 يوم من تاريخ إستلامه للتنبيه و إذا تجاوز أجل ثلاثين يوما يصبح طعنه مرفوضا شكلا بالنسبة للمكلفين بالضريبة المقيمين بالخارج الراغبين رفع تظلماتهم ، فعليهم أن يتخذوا مقرا في الجزائر حتى يتسنى للإدارة الإتصال بهم في كل وقت.²

يوجه المتظلم طعنه إلى رئيس لجنة الطعن الدائرة المختصة إقليميا و هذا الطعن لا يودع و لا يرسل إلى مصالح الدائرة الإدارية لمقر رئيس الدائرة بل يودع أو يرسل إلى مصالح مديرية الضرائب المختصة إقليميا و التي تكون قد ثبتت في التظلم الإداري المسبق ، يسجل الطعن في سجل خاص بمصلحة تسجيل الرسائل و يعطى له رقم ثم يرسل للطاعن إشعار بالإستلام و يعطى له يدويا.

حين يصل هذا الطعن الى مكتب الطعون يقوم هذا الاخير بتسجيله في سجل خاص به ثم يقوم أحد موظفيه بدراسة ملف الطعن ، من ناحية الشكل و الموضوع ، و تجدر الإشارة إل أن العون التابع لمكتب لجان الطعن يستعين في دراسته لملف الطعن بالشكوى الأولى التي فصل فيها في التظلم الإداري المسبق.³

بعد الدراسة و التحقيق يعد العون تقررا على القضية، و يعطي رأيه سواء بالنخفيض الجزئي أو الكلي للضريبة موضوع الطعن أو رفض الطعن مع التسبب في كل الحالات و بعد تفحص الملف من الرئيس المباشر، يقدمه هذا الأخير الى المدير الولائي لإبداء رأيه في الدراسة ، ففي حالة الموافقة يمضي هذا التقرير و في حالة العكس يعيد الملف للدراسة من نفس المكتب بعد ذلك يرسل الملف و التقرير المعد من المصلحة إلى لجنة الطعن على مستوى الدائرة الإدارية المختصة إقليميا و تجدر الإشارة هنا إلى أن رفع الطعن لا يوقف إجراءات متابعة قابض الضرائب لتسديد الضريبة محل النزاع ،

1 - الطاهر حاكم، المرجع السابق ، ص52.

2 - الطاهر حاكم، المرجع السابق، ص 52.

3 - المرجع نفسه ، ص 53

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

و لتفادي هذه المتابعة على الطاعن دفع 20% من مبلغ الضريبة المتبقية ، حقوق و غرامات الوعاء ، محل النزاع.¹ كذلك لا يمكن للمتظلم رفع طعنه إلى لجان الطعن إذا كان قد قام برفع تظلم في نفس الملف أمام المحكمة الإدارية عند وصول ملفات الطعن أمام لجان الطعن على مستوى الدائرة الإدارية و تقوم مصالح هذه الأخيرة بتحديد إنعقاد إجتماع اللجنة و تبليغه للمتظلمين قبل 20 يوما من تاريخ إنعقاد الإجتماع.²

تعقد لجنة الدائرة للطعن إجتماعاتها بناء على إستدعاء من رئيسها ، بشرط حضور ثلثي الأعضاء.³ -تجتمع اللجنة بناء على إستدعاء رئيسها مرة واحدة في الشهر بحضور أغلبية الأعضاء و كذا المتظلم أو من ينوب عليه قانونيا،تسلم نسخ من الملف و تقرير إدارة الضرائب لكل عضو من أعضاء اللجنة ثم تعطى الكلمة إلى المتظلم الذي يمكنه الإستعانة بتقني في الميدان المحاسبي و الضريبي، بعد الإستماع إلى المتظلم و مستشاريه يقوم الأعضاء بطرح أسئلة و إستفساراتهم و في الأخير تقوم اللجنة بالمداولة ، و تصدر رايها الذي لا بد أن يكون بالأغلبية فقي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت رئيس اللجنة.⁴

يمكن للجنة أن تستدعي المكلفين بالضريبة المعنيين بالإجتماع أو موكلهم ،وذلك لسماع أقوالهم ،قبل عشرين يوما من تاريخ الإجتماع.⁵

و نشير هنا إلى أن كاتب اللجنة الذي تعينه إدارة الضرائب لا يمكنه التصويت فمهمته تقتصر في تدوين الاجتماع و يقوم رئيس اللجنة بالنطق بما توصلت اليه اللجنة و هذا بحضور المتظلم ، فإذا رفضت اللجنة كليا أو جزئيا الطعن يعلم رئيس اللجنة المتظلم بحقه في رفع التظلم إلى الجهات القضائية خلال أربعة أشهر من تاريخ إستلامه القرار المبلغ له من طرف مديرية الضرائب المختصة إقليميا يقوم كاتب اللجنة بإعداد تقرير مفصل عن القضية يظهر فيه راي اللجنة و كذا التعديلات و الدلائل القانونية التي إعتمدت عليها اللجنة لإتخاذ رأيها و كذا الضرائب و الرسوم موضوع التخفيض و المبالغ المالية المقترحة للتخفيض.⁶

يرسل بعد ذلك هذا التقرير مرفقا بملف الطعن الى مديرية الضرائب المختصة في أجل عشرة أيام إبتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة التي تقوم بتبليغ المتظلم برأي اللجنة في حالة ما إذا لم تتفق إدارة الضرائب مع راي اللجنة فإنها

1- طاهر حاكم ،المرجع السابق ، ص 53

2- المرجع نفسه ، ص 53.

3 - أحمد فنيس ، المرجع السابق ، ص 111.

4- طاهر حاكم ،المرجع السابق ، ص 53

5 - أحمد فنيس ، المرجع السابق ، ص 111.

6- طاهر حاكم ،المرجع السابق ، ص 53

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

تعلق تنفيذ الراي و تبليغ المتظلم بذلك ، و تقوم بالطعن أمام المحكمة الإدارية في رأي اللجنة خلال شهرين من تاريخ إصداره، و إذا تجاوزت هذه المدة فيكون طعنها باطلا و عليها تنفيذ رأي اللجنة و هذا بإصدار قرار يتمشى مع ما إنتهت إليه مداولة اللجنة.¹

المطلب الثاني : اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة

يلجأ المكلف بالضريبة بالطعن في قرار المدير الولائي للضرائب ، أمام لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة ، بحيث يتبع نفس الإجراءات في رفع الطعن أمام لجنة الدائرة للطعن من حيث شكل و محتوى الطعن و إحترام آجال و ميعاد إيداع الطعن ،وعليم سنين تشكيلها(فرع أول) إختصاصها (فرع ثاني) ، و سير عملها (فرع ثالث).

الفرع الأول : تشكيل اللجنة الولائية للطعن

بالنظر إلى المادة 301 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد أنها تنص على أن تأسس

لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة تتكون من :

-قاض يعينه رئيس المجلس المختص إقليميا ، رئيسا.

-ممثل عن الوالي.

-مسؤول إدارة الضرائب بالولاية .²

-ممثل عن الغرف التجارية الموجودة بالولاية ، و إن تعذر ذلك فعن تلك التي يمتد إختصاصها إلى الولاية المعنية.

-خمسة (05) أعضاء دائمين و خمسة (05) أعضاء إضافيين ، يعينون من قبل الجمعيات أو الإتحادات المهنية ، و

في غياب هذه الأخيرة ، يختار رئيس المجلس الشعبي الولائي هؤلاء الأعضاء من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي،

الذين لديهم معلومات كافية لتنفيذ المهام المسندة إليهم .³

بينما نجد في القانون الفرنسي أن هؤلاء الأعضاء يعينون من بين ممثلي المكلفين بالضريبة ،والذين يساوي عددهم عدد

ممثلي الإدارة، و ذلك لخلق نوع من التوازن بين المراكز القانونية.⁴

بعد أن كانت لديها تشكيلة أخرى : -قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا رئيسا ،

-المرجع نفسه، ص 01-1.51

- أحمد فنيديس ،المرجع السابق ، ص 2.112

- أمزيان عزيز ،المرجع السابق ،ص 39 .3

- أحمد فنيديس ،المرجع السابق ،ص 4.112

-مسؤول الإدارة الجبائية للولاية ،

-خمسة أعضاء أساسيون وخمسة أعضاء إضافيون يعينون من قبل الجمعيات أو الإتحادات المهنية،

-ممثل عن الغرفة التجارية الموجودة بالولاية .¹

يجب أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية و أن يكون سنهم 25 سنة على الأقل و أ يتمتعوا بحقوقهم المدنية، و يتم تعيينهم خلال الشهرين (02) المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية الولائية و تكون مدة عهدهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي الولائي و في حالة الوفاة أو الإستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة على الأقل يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط ، يخضع الأعضاء لنفس الشروط و الإلتزامات المذكورة سابقا فيما يخص لجنة الطعن الخاصة بالضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة على مستوى الدائرة.²

يلزم هؤلاء الأعضاء بالسر المهني .³

و تعتبر الضريبة على الدخل و الأرباح و أرقام الأعمال من الضرائب السرية ،فأي إفشاء للسر المهني يتعرض صاحبه لتطبيق احكام المادة 301 من قانون العقوبات الجزائري .⁴

وتعقد اللجنة إجتماعاتها بناء على طلب من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل ،ولا يصح إجتماعها إلا بحضور سبعة من أعضائها ،ويمكن للجنة إستدعاء المكلفين المعنيين لسماهم قبل عشرين يوم على الأقل من تاريخ الإجتماع.⁵

الفرع الثاني: إختصاص لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة

يكون إختصاص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة ،في الطلبات الرامية للحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في اقرار اساس الضريبة او حسابها ، و إما الاستفادة من حق ناتج من تدبير تشريعي أو تنظيمي.⁶

حسب ما نصت عليه المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الثانية :يجب أن تنصب هذه الطلبات على أقساط الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة ،التي يزيد مبلغها عن

1 - حسين طاهري ،المرجع السابق ،ص 14.

2- طاهر حاكم ،المرجع السابق ،ص 54.

3 - أحمد فنيديس ،المرجع السابق ،ص 112.

4 - طاهر حاكم ،المرجع السابق 55.

5-عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص 39.

6- أحمد فنيديس ،المرجع السابق ،ص 112.

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

500.000 دج و لا يقل عن 2.000.000 دج أو يعادلها ،وكذا الرسم على القيمة المضافة الذي يزيد عن 500.000 دج ويقل عن 2.000.000 دج ،والتي أصدرت الإدارة الضريبية مسبقا بشأنها ،قرارا بالرفض الكلي او الجزئي للتظلم الإداري المسبق ،- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمراكز الضرائب.¹ وقبل هذا التعديل كانت تختص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة في تشريعات الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة التي يزيد مبلغها عن 100.000 دج ،ويقل عن 250.000.000 دج ،والطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الدائرة للطعن .²

وعليه فإن لجنة الطعن الولائية تختص بالنظر في المنازعات التي تتجاوز قيمتها 500.000 دج وتقل أو تعادل مبلغ 2.000.000 دج .³

يجب أن لا يكون المكلف بالضريبة المعني قد رفع طعنا أمام المحكمة الإدارية و أن يكون الطعن المقدم أمام اللجنة في آجاله ، كما تختص اللجنة بنظر الطعون الخاصة بآراء لجنة الطعن للدائرة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المعني، و إذا كان رأي لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة أن يخالف صراحة حكما من احكام قانون الضرائب يطعن مدير الضرائب بالولاية في هذا الرأي امام اللجنة الولائية للطعن بشرط إبلاغ المعني بالأمر.⁴

الفرع الثالث : سير عمل اللجنة الولائية للطعن

بعد أن يتخذ مدير الضرائب، أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب ،قرار برفض الشكاية كليا أو

جزئيا، و تبليغه إلى المكلف بالضريبة عن طريق البريد، برسالة موقع عليها، يكون للمكلف بالضريبة خيارين، إما القبول بما جاء في القرار، و يقترب من قبضة الضرائب لتسوية وضعيته، و إما أن يجد القرار غير مؤسس، وهنا يقوم برفع طعن ضد قرار مديرية الضرائب أمام لجان الطعن الولائية، و هذا بالطبع إذا كان من اختصاصها⁵.

لا يمكن للمتظلم أن يذكر أو يتكلم في طعنه على ضرائب، رسوم أو أتاوى لم يذكرها في التظلم الإداري المسبق، و عليه أن يقدم كل التوضيحات و الدلائل التي تثبت صحة ما يدعي مع شرط الإمضاء على رسالة التظلم .⁶

- 1- طاهر حاكم ،المرجع السابق ،ص 54-55.
- 2- حسين طاهري ،المرجع السابق ، ص 14.
- 3- العيد صالحى ،المرجع السابق ،ص 98.
- 4- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ،ص 117.
- 5- طاهر حاكم ،المرجع السابق ، ص 55.
- 6- طاهر حاكم ،المرجع السابق ، ص 55.

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

و تقوم الإدارة بإرسال إستدعاء للطاعن لإستكمال الوثائق الناقصة في ملفه، أو كل نقص في التظلم موضوع الطعن، وهذا في أجل لا يتعدى 11 يوم من تاريخ استلامه للإستدعاء، وإذا تعدى الآجال، أصبح طعنه مرفوضا شكلا¹. فيما يخص دراسة الطعن المقدم من المتظلم، يرسل المتظلم طعنه إلى رئيس لجنة الطعن للولاية، لكن هذا الطعن لا يودع لدى مصالح هذا الأخير، بل يودع لدى مصالح الضرائب المختصة إقليميا و التي قامت بدراسة الشكاية في التظلم الإداري المسبق، وتسجل هذه الرسالة في سجل خاص بمصلحة الرسائل، ويعطى لها رقم التسجيل، ثم يرسل للطاعن إشعار بالاستلام أو يعطى له يدويا، وتكون دراسة ملف الطعن بنفس الطريقة و بنفس الإجراءات المتبعة في الطعون المرفوعة أمام لجان الطعن الدائرة².

و تجتمع اللجنة الولائية للطعن بناء على إستدعاء من رئيسها، مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل، و لا يكون إجتماعها صحيحا إلا بحصول النصاب القانوني و هو سبعة أعضاء و يمكن لهذه اللجنة أن تستدعي المكلفين بالضريبة المعنيين أو موكلهم لسماع أقوالهم، حيث يجب على اللجنة أن تشعرهم بذلك قبل عشرين يوم من تاريخ الإجتماع³.

يقوم بمهام الكاتب موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش، يعينه حسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، يلتزم الأعضاء المكونين للجان بالسر المهني، بحيث لهم الحق في النظر و تفحص الملفات الجبائية بما فيها التصريحات بكاملها، و كذا الوضعية المالية للمتظلم إزاء قباضة الضرائب، وتسلم نسخ من الملف و تقرير إدارة الضرائب لكل عضو من اللجنة، ثم تعطى الكلمة إلى المتظلم الذي يمكنه الاستعانة بتقني في الميدان المحاسبي و الضريبي⁴.

بعد الاستماع إلى المتظلم و مستشاريه، يقوم الأعضاء بطرح أسئلة و استفسارات لهم، بعد ذلك تقوم اللجنة بالمدولة، و تصدر رأيا الذي لا بد أن يكون بالأغلبية، ففي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت رئيس اللجنة، كما أن كاتب اللجنة، الذي تعينه إدارة الضرائب، لا يمكنه التصويت، فمهمته تقتصر في تدوين الاجتماع، و رئيس اللجنة هو الذي يقوم بالنطق بما توصلت إليه اللجنة، وهذا بحضور المتظلم الذي يحق له رفع التظلم إلى الجهات القضائية خلال أربعة أشهر من تاريخ استلامه القرار المبلغ له من طرف مديرية الضرائب المختصة إقليميا⁵.

1- المرجع نفسه، ص 56.

2- المرجع نفسه، ص 56.

3- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 112. 3

4- طاهر حاكم، المرجع السابق، ص 56

5- المرجع نفسه، ص 56

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

يرسل بعد ذلك هذا التقرير مرفقا بملف الطعن إلى مديرية الضرائب المختصة أو رئيس مركز الضرائب في أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة وتقوم بتبليغ المتظلم برأي اللجنة¹.

المطلب الثالث : اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة

تعتبر اللجنة المركزية للطعن ثالث جهة يتجه إليها المكلف بالضريبة، للطعن في القرار الصادر عن اللجنة الولائية او عن مدير الضرائب ،سنتناول تشكيلها (الفرع الأول)، إختصاصها (الفرع الثاني)، سير عملها (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تشكيل اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و سير عملها.

حسب نص المادة 302.302²فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، فإنه تنشأ لدى

الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتشكل من :

-الوزير المكلف بالماليةأو ممثله أو ممثله المفوض قانونا ، رئيسا.

-ممثل وزير العدل ، برتبة مدير على الأقل.

-ممثل وزير التجهيز و السكن ، برتبة مدير على الأقل.

-ممثل الوزير المكلف بالتجارة، برتبة مدير على الأقل.

-المدير العام للميزانية أو ممثله ، برتبة مدير على الأقل.

-المدير المركزي للخزينة أو ممثله ، برتبة مدير على الأقل.

-ممثل الغرفة التجارية للولاية المعنية، أو ممثل الغرفة الوطنية للتجارة إن تعذر ذلك.

-ممثل الإتحاد المهني المعني.

-ممثل الغرفة الفلاحية للولاية المعنية ، أو ممثل الغرفة الوطنية للفلاحة إن تعذر ذلك.

-نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا.³

كما أنه يخضع أعضاء هذه اللجنة للإلتزامات الخاصة بالسرا المهني⁴.

تعقد هذه اللجنة إجتماعاتها وفقا لمحتوى المادة 302 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل ،ويكون ذلك بناء على طلب من رئيسها ،ويجب أن يطلع جميع أعضاء هذه اللجنة على جدول الأعمال بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ إنعقاد الجلسة ،الذي لا يكون صحيحا إلا بحضور أربعة أعضاء

- المرجع نفسه ، ص56. 1

- المادة 302 ملغاة بموجب القانون رقم 06-24 مؤرخ في 16 ديسمبر سنة 2006 ،العيد صالحى ،المرجع السابق ،ص 98. 2

3- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 113.

- العيد صالحى ،المرجع السابق ، ص 4.101

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

على الأقل أي ما يعادل نسبة قدرها أكثر من 100/50 ،ويمكن للجنة الإستماع إلى مدير الضرائب الذي يقدم إيضاحاته التي تراها ضرورية .¹

و لقد أخضع قانون الإجراءات الجبائية أعضاء اللجنة المركزية في الضرائب المباشرة إلى الإلتزام بالسر المهني، و بالنظر إلى تشكيلة اللجنة المركزية للطعن ، نلاحظ أنها تضم ممثلي عدة وزارات ، و هم برتبة مدير على الأقل ، مما قد يجعل هذه اللجنة مساعدة و منصفة للمشتكي إذا كان هناك ظلما قد ألحق به.²

الفرع الثاني : إختصاصات اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة

تختص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة ، بنظر الطلبات الرامية للحصول، إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو في حسابها ، و إما الإستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي ، و هذه الطلبات يجب أن تنصب على أقساط الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة التي يزيد مبلغها عن 2.000.000 دج وكذا بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة الذي يزيد عن 2.000.000 دج ، و التي أصدرت الإدارة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي . كما تختص بالنظر في الطعون التي تكون محل رفض من قبل اللجنة الولائية للطعن لعدم الإختصاص.³

وكذلك القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج) ، والتي إتخذت الإدارة بشأنها مسبقا قرار بالرفض الكلي أو الجزئي .⁴ ويجب أن تقدم هذه الطلبات إلى اللجنة في أجل شهرين إبتداء من تاريخ تبليغ القرار إلى الإدارة .⁵

الفرع الثالث : سير عمل اللجنة المركزية للطعن

لقد نصت المادتان 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية ،على عدة شروط يجب أن تتوفر في الشكاوى المقدمة إلى مدير الضرائب بالولاية، تلك الشروط يجب أن تتوفر في الطلب المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، كما يشترط أن يكون المكلف بالضريبة قد قدم شكوى أولا إلى مدير الضرائب بالولاية، و أن لا يكون المكلف بالضريبة قد أحال الأمر على المحاكم الإدارية ،

و يجب على المكلف بالضريبة أن يعرض في الطلب المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن وسائله (دفعه) التي جعلته

1 - عزيز أمزيان ،المرجع السابق ، ص 40.

2- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 114.

3- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 116-117.

- المادة 302 فقرة 01 ملغاة بموجب القانون رقم 06-24 مؤرخ في 16 ديسمبر سنة 2006 ،العديد صالحى ،المرجع السابق ،ص 98 4

- العديد صالحى ،المرجع السابق ، ص 101.5

يعترض على الضريبة المفروضة عليه.¹

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم طلباته (إستنتاجاته) في طلبه المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، وذلك بأن يحدد بوضوح موضوع الشكوى.

و تقدم هذه الطعون خلال شهرين (02) من تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية، أو إبتداء من نهاية مهلة (06) أشهر الممنوحة لمدير الضرائب بالولاية، للرد على شكوى المكلف بالضريبة

و بالنسبة للطلبات المقدمة إلى اللجنة المركزية للطعن ، في أجل شهرين (02) من تاريخ تبليغ القرار إلى الإدارة ، أو تاريخ إستلام رأي اللجنة الولائية للطعن.²

ضمن مجال إختصاص اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، و بعد ورود طلبات المكلفين بالضريبة إليها، فإنها تقوم بفحص و دراسة الملفات المعروضة عليها ، و تطلع على تقرير مدير الضرائب بالولاية.

تجتمع بناء على استدعاء من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل و يكون الإجتماع صحيحا إلا إذا حضره أربعة أعضاء على الأقل يمكن للجنة أن تشعر المكلفين المعنيين سماع أقوالهم و أن تشعرهم بذلك عشرة أيام قبل تاريخ الإجتماع ، و يمكن أن تستمع إلى المفتشين القسمي للضرائب على مستوى الولاية المعنية ليقدّم لها كل الإيضاحات التي تراها ضرورية.³

يجب الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين و في حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس. و لقد نص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أن توقع الآراء الصادرة عن اللجان الإدارية للطعن من طرف الرئيس ، و يتضمن رأي اللجنة البيانات الآتية: -إسم الرئيس ، و أسماء الأعضاء الذين إشتراكوا في المداولة لإصدار الرأي .

-تاريخ صدور الرأي.

-ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع.

-الحجثيات و الإعتبارات التي بنت عليها اللجنة رأيها.

-رأي اللجنة و تسيبته و تعليله ، و يجب أن يبين مبالغ التخفيضات أو الإعفاءات الممكن منحها إلى الطالبين.⁴ يبلغ الكاتب آراء اللجنة التي يمضي عليها الرئيس إلى المفتشين القسمي للضرائب على مستوى الولاية في غضون

1-أحمد فنيديس ، المرجع السابق، ص 118.

2-أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 119.

3- حسين طاهري ، المرجع السابق ، ص 17.

4- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 121.

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

عشرين يوما إبتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة، تبلغ قرارات التخفيض أو الإبراء أو الرفض إلى المكلفين بالضريبة المعنيين من طرف المسؤول عن الإدارة الجبائية للولاية المختص في غضون ثلاثين يوما من تاريخ استلام رأي اللجنة.¹ و في حالة صدور الرأي عن اللجنة المركزية للطعن ، يقوم مدير الضرائب بالولاية بتقديم طعن ضد هذا الرأي أمام الغرف بالمجالس القضائية ، و هذا في أجل شهر واحد من تاريخ صدوره، و هذا ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه في 2002/10/15.²

و بالتالي فإن آراء اللجان يمكن الطعن فيها أو إرجاء تنفيذها ، و هذا في الحالة التي يكون فيها قرار اللجنة مخالفا لنص قانوني صريح حسب رأي مدير الضرائب بالولاية، و يمكن لهذا الرأي أن لا يكون صائبا، مما يترتب عنه الإضرار بمصالح المكلفين بالضريبة.

و ما تجدر الإشارة إليه هو أنه يجوز لكل من إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة أن يطعن في قرار لجان الطعن الإدارية ، و هذا يدل على ان هذه اللجان هي لجان محايدة لا تتأثر برغبة إدارة الضرائب و بالتالي أعطى الحق لإدارة الضرائب للطعن في قرارات هذه اللجان.³

الفرع الرابع : اللجان الموازية (لجنة التوفيق و المصالحة)

بعد أن رأينا أن اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة و أهميتها في تقريب وجهات النظر بين الادارة الجبائية و المكلفين بالضريبة ، نجد لجان أخرى موازية لها مهمتها محاولة التوفيق بين مصالح الخزينة العامة و مصالح المكلف في مجال حقوق التسجيل و اللجوء الى هذه اللجان إجباري بالنسبة للادارة على عكس اللجان الادارية يكون اللجوء إليها إختياري من المكلف بالضريبة ، فالإدارة هي طريق إجباري للإدارة لكي تتمكن من أستصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة عن طريق الاموال المسجلة و الخاصة بجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية و الذي يكون أمام لجنة التوفيق و المصالحة الخاصة بحقوق التسجيل و سنتطرق لها في الفرع الاول كما انه في حالات يكون فيها المكلف بالضريبة عاجز عن دفعها و غير قادر على إبراء ذمته المالية إزاء الخزينة العامة فيطلب الإعفاء أو التخفيض من الضرائب أو الغرامات الجبائية أمام لجنة الطعن بالإعفاء و التي سنتطرق لها من خلال الفرع الثاني.

1- حسين طاهري ، المرجع السابق ، ص 17.

2- أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 123.

3 - أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 124.

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

نص المشرع على تشكيلها و إختصاصها و سير عملها في المواد 38 مكرر 3 ، 38 مكرر 3 أ ، 38 مكرر 3 ب من قانون الإجراءات الجبائية .

لجنة المصالحة توجد على مستوى المديرية الولائية للضرائب ، كما تجدر الإشارة أنها لا توجد لا على مستوى مديرية كبريات المؤسسات و لا مراكز الضرائب و تتشكل من سبعة أعضاء:¹

-مدير الضرائب على مستوى الولاية (رئيسا)

-مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية و العقارات.

-قاضي الضرائب المختلفة

-مفتش الضائب المختلفة.

-موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.

-ممثل عن إدارة الولاية.

-مفتش التسجيل ، و يقوم بمهام الكتابة و يحضر الجلسات بصوت إستشاري.

أما إختصاصاتها : تختص بالنظر في التقديرات الضريبية في مجال التسجيل فقط و المتعلقة اساسا بالعقود التي تثبت نقل او بيان الملكية او حق الانتفاع او التمتع بالاموال العقارية و المحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها و الزبائن و السفن و البواخر ، و كذلك حق الإيجار او الاستفادة من وعد الإيجار لكل العقار أو جزء منه.²

أما الإجراءات المتبعة للطعن أمامها هي :

بعدما تثبت الادارة الجبائية نقص في الثمن الذي صرح به المكلف او التقديرات المقدمة من الاطراف تقوم بالحل الودي قبل اعادة تقييم الثمن ، حيث تحاول و بطريقة ودية ان تحصل على الاعتراف بهذا الشخص من طرف المعنيين و ذلك من خلال إبرام إتفاق بينهما و بين المكلف المني ، و تقوم الادارة الجبائية باستدعاء الطرفين (البائع و المشتري) لتعرض عليهم الاتفاق على المبلغ المعلن نقصه ، فإذا قبل الطرفان فإنهما يقومان بإمضاء تعهد يلتزمان بموجبه على دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص و يشكل هذا التعهد بعد المصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب و الاطراف (البائع و المشتري) عقدا حقيقيا.³

- طاهر حاكم ، المرجع السابق ، ص 65 1

- المرجع نفسه ، ص 65 2.

3- عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص 56.

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

إذا كان الثمن الذي كان أساسا في التحصيل الرسم النسبي أو التصاعدي.¹ يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال المنقولة أو المبنية يمكن للإدارة الجبائية أن تقدر أو تعيد تقدير هذه الاموال المنقولة أو المبنية ،و إذا رأت أن المبلغ المصرح به لا يتلاءم مع السعر الحقيقي من خلال عملية التسجيل ، يتم التقويم حسب السعر المتعارف عليه في السوق و بناء على المعلومات التي تقدمها مديرية املاك الدولة او الوكالات العقارية .²

فإعادة التقويم و تصحيح القيم و الاموال المصرح بها من الاطراف تمر بمرحلتين هما:

مرحلة الاتفاق الودي و فيها يتم دعوة الطرفين (البائع و المشتري) من قبل الإدارة الجبائية و تعرض عليهم التقويم الذي توصلت إليه، و في حالة قبولهما تقدير الادارة يوقعان على التعهد و يلتزمان بدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص ، و يصبح التعهد عقدا حقيقيا بعد إمضاءه من طرف الاطراف و مصادقة المدير عليه و يلتزم بمحتواه كل الاطراف الموقعين عليه.³

مرحلة المصالحة إذا لم يتم الإتفاق الودي ترفع الادارة الجبائية الامر الى لجنة المصالحة و يتم استدعاء الاطراف الى الجلسة مع إمكانية الإدلاء بأقوالهم شفاهيا او تقديم ملاحظات كتابية أثناء حضورهم للإجتماع ، و كذلك مع إمكانية إستعانتهم بمستشار يختارونه او وكيل.⁴

سير عملها: تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها و يشترط ان يحضر الاجتماع خمسة اعضاء على الاقل بما فيهم الرئيس حتى تكون مداولاتها صحيحة و يتم استدعاء الخاضعين للضريبة المعنيون 20 يوما على الاقل قبل تاريخ اجتماع اللجنة و يطلي منهم الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم مكتبة و يمكنهم الاستعانة بمستشار يختارونه و يعينوا وكيل مؤهلا قانونا.⁵

أما فيما يخص آراء هذه اللجنة :

تصدر اللجنة قرارها بالأغلبية ، و هي في حالة تعادل الاصوات يرحج صوت الرئيس و يعتبر الراي الصادر عن لجنة التوفيق رايا مطابقا بالنسبة لادارة الضرائب يجب ان تأخذ به أما بالنسبة للمكلف بالضريبة ، إذا لم يرضى المشتكي برأي اللجنة يمكنه رفع تظلم لمدير الضرائب و هذا بعد استلامه للجدول الضريبي كما ينكته اللجوء الى القضاء اذا

1 - طاهر حاكم ، المرجع السابق ، ص 64.

2 -تنص المادة 2 من قانون التسجيل على انه : تكون رسوم التسجيل ثابتة او نسبية او تصاعدية تبعا لنوع العقود و نقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم» و المادة 3..... و المادة 4.....

3 - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 57.

4- المرجع نفسه، ص 57.

5- مذكرة ، ص 65.

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

رفض تظلمه و إذا توصلت اللجنة الى إتفاق مع المكلفين يتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الاطراف.¹

إن الفرق بين لجنة المصالحة و اللجان الإدارية الأخرى هو أن المصالحة تختص في حقوق التسجيل فقط كما ان الورد لا يمكن إصداره الا بعد إنعقادها عكس اللجان الطعن الأخرى التي تنعقد بعد صدور الورد.²

المبحث الثالث : لجان الطعن المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2016

شهدت لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة عدة تعديلات بعد أن كانت ثلاث لجان تتمثل في لجنة البلدية للطعن واللجنة الولائية للطعن واللجنة المركزية للطعن، أصبحت في تعديل لجنة الدائرة للطعن واللجنة الولائية للطعن واللجنة المركزية للطعن كما تغير إسمها وصار لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، جاء قانون المالية بتدابير متعلقة بهذه اللجان تتمثل في إنشاء لجان طعن جديدة (لجان ولائية، لجان جهوية، واللجنة المركزية)، سنتناول هذه اللجان بالدراسة والتحليل للتعليمية رقم واحد الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، اللجنة الولائية للطعن (المطلب الأول)، و اللجنة الجهوية للطعن (المطلب الثاني)، وأما اللجنة المركزية للطعن (المطلب الثالث).

المطلب الأول : اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة

بعد أن كانت لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة، أصبحت مع التعديل الجديد اللجنة الولائية للطعن، مع تعديل تشكيلها (الفرع الأول)، إعادة تحديد مجال إختصاصها (الفرع الثاني)، تحديد سير عملها وتنفيذ آرائها (الفرع الثالث)

الفرع الأول : تعديل تشكيلة اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة

من أجل تحسين نوعية الآراء الصادرة عن اللجنة الولائية للطعن، تم تعديل تشكيلة هذه الأخير بالإعتماد على معيار الإحترافية، من خلال تعيين أعضاء مؤهلين يملكون كفاءات في عدة مجالات لا سيما المحاسبة، التجارة والجبائية.³ تنص المادة 81 مكرر من قانون الضرائب المباشرة على أنه : "تنشأ، لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال مشكلة كما يأتي:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.

- عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي؛

1- طاهر حاكم، المرجع السابق، ص 65.

- المرجع نفسه، ص 652

- التعليمية رقم 01، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، المؤرخة في 2017/01/02، ص 3.4

- ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل،
 - ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل،
 - ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات ؛
 - ممثل واحد (1) عن غرفة التجارة و الصناعة للولاية؛
 - ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة للكائن مقرها بالولاية؛
 - المدير الولائي للضرائب، أو، حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، على التوالي،
 - رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية¹
- كما تنص نفس المادة على أنه : "في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة ، يتم القيام بتعيينات جديدة.

يمكن للجنة أن تضم، إذا إقتضت الحاجة، خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري.

يخضع أعضاء اللجنة للإلتزام بالسرا المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية² في القانون القديم كانت توجد لجنة الدائرة الولائية والمركزية، كما إختلف تشكيل أعضائها، يتم الطعن أمام اللجنة في قرار المدير الولائي³.

الفرع الثاني : إختصاص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة

تدرس اللجنة موضوع الطعن المتنازع فيه، يكون عن طريق الخطأ أو الإستفادة من نص تشريعي، وإزدواج ضريبي يدخل في تصحيح الأخطاء، الإحتجاجات الخاصة بالوعاء الضريبي أو تسوية مبالغ فيها غلط في التخليص في القباضة، كذلك طلب التخفيض لأصحاب الإمتيازات الجبائية أو الإستفادة من حكم تنظيمي مثل إعفاءات الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، كل الضرائب والرسوم ماعدا حقوق التسجيل والطابع تكون أمام لجنة المصالحة، أما الضرائب المتعلقة بالتبغ، الكحول، الخمور، الذهب الفضة البلاتين، لايطعن فيها أمام اللجنة، بل تخضع لطلبات الإسترجاع⁴.

يحدد إختصاص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة بالأخذ بعين الإعتبار المعايير التالية :

- قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 1.33

- قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق ، ص 2.33

3- ل.ي، برتبة مفتش قسم للضرائب، رئيس مكتب لجان الطعن، موضوع المقابلة للجان الإدارية للطعن، مقر مديرية الضرائب غرداية، يوم المقابلة 28 ماي 2019، على الساعة 14:00 زوالا، (مقابلة شخصية)

4- ل.ي، برتبة مفتش قسم للضرائب، رئيس مكتب لجان الطعن، موضوع المقابلة للجان الإدارية للطعن، مقر مديرية الضرائب غرداية، يوم المقابلة 28 ماي 2019، على الساعة 14:00 زوالا، (مقابلة شخصية)

أولاً : موضوع الطعن يتعلق الأمر بالإحتجاجات الخاصة بوعاء الضريبة ،إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة عند فرض الضريبة¹ بدون وجه حق (طلب الإلغاء) ،أو تسوية مبالغ فيها (طلب تخفيض) ،أو دفعات غير مستحقة (طلب إسترداد) ،أو الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي (مثل إسترجاع قرض الرسم على القيمة المضافة)².

تنص المادة 81 في فقرتها الأولى : "يمكن أن تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال ، والرامية إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة ، و إما الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي."³

ثانيا : طبيعة الضرائب المحتج عليها أدت التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2016 إلى توسيع مجال الطعون المرفوعة أمام اللجان لتشمل جميع المنازعات المتعلقة بالرسم على رقم الأعمال ،فالطعون المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة من أجل منازعة قرار صادر بخصوص شكوى نزاعية ،ينكم أن تتعلق بأنواع الضرائب التالية :⁴

- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الضريبة على الدخل الإجمالي ،الضريبة على أرباح الشركات ،الرسم على النشاط المهني ،الضريبة الجزافية الوحيدة...)⁵،

- الرسوم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة ،الرسم الداخلي على الإستهلاك ،الرسم على المنتوجات البترولية...)⁶

يمكن كذلك أن ترفع أمام اللجنة الطعون المتعلقة بمنازعات ضرائب غير مقننة ،والتي تكون قواعد الوعاء والمراقبة والمنازعات الخاصة بها هي تلك المنصوص عليها بالنسبة لأنواع الضرائب التي ذكرناها ،إضافة إلى المنازعات المتعلقة بحقوق الطابع وحقوق التسجيل والحقوق غير المباشرة ،لا تدخل ضمن إختصاص لجان الطعن .⁷

ثالثا : عتبات الإختصاص الخاصة بالمبالغ المتنازع عليها يحدد إختصاص اللجنة الولائية للضرائب وفق معيار المبلغ المتنازع فيه (الغرامات وزيادات الوعاء محتسبة) ،الذي يتم تحديده بعد خصم التخفيضات التي يكون قد إستفاد منها المكلف بالضريبة في مرحلة التظلم المسبق ،وتكون عتبة إختصاص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال هي الأقساط والمبالغ التي تساوي أو تقل عن 20.000.000. دج كما هو موضح في هذا الجدول التالي :⁸

-
- قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 1.33
 - التعليمية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 2.3
 - قانون الإجراءات الجبائية،المرجع السابق، ص 3. 33
 - التعليمية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص4.4
 - المرجع نفسه ،ص 5.4
 - المرجع نفسه ، ص 6.4
 - المرجع نفسه ،ص 7.4
 - المرجع نفسه ، ص8.4

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

لجنة الطعن	عتبة الإختصاص - الباقي المتنازع عليه
اللجنة الولائية للطعن	باقي الضرائب المتنازع عليها $\geq 20.000.000$ دج

كما أنه تشكل هذه العتبة من الآن فصاعداً، المعيار الوحيد لتحديد اختصاص اللجنة الولائية للطعن، مهما كانت السلطة المختصة التي أصدرت القرار النزاعي المطعون فيه أمام هذه اللجنة، بإستثناء المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات الذين ترفع طعونهم للجنة المركزية مهما كان المبلغ المتنازع عليه.¹

تنص المادة 81 مكرر : " تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000) دج والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.²

الفرع الثالث : سير عمل اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة وتنفيذ آرائها

أولاً : كاتب ومقرر الجلسات و إستدعاء الأعضاء والمكلفين بالضريبة بالنسبة للجان الطعن الولائية، يتكفل أعوان الإدارة الجبائية بمهام أمانة اللجان على أن لا تقل رتبته عن مفتش مركزي للضرائب يمارس هؤلاء وظيفة المقرر أيضاً، ويجب أن يعين الكاتب المقرر من طرف مدير الضرائب للولاية، الذي عليه تحرير مقرر تعيين.³

تنص المادة 81 مكرر : " يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الولائي للضرائب.⁴

يجب إستدعاء أعضاء اللجنة الولائية للضرائب والمكلفين بالضريبة الذين تمت برمجته طعونهم، 20 يوماً قبل تاريخ إجتماع اللجنة، توقع الإستدعاءات من طرف رئيس اللجنة المعنية، وتبلغ للمكلفين بالضريبة الذين تمت برمجته ملفات طعونهم.⁵

تنص المادة 81 مكرر : " ... وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثلهم لسماع أقوالهم و لهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم بالإستدعاء قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد إجتماعها ."

ثانياً : النصاب وتيرة إنعقاد الجلسات لا يمكن أن تجتمع اللجنة الولائية للطعن إلا بحضور أغلبية أعضائها، ويقصد بالأغلبية، حضور خمسة أعضاء على الأقل، مع إعتبار أن اللجنة تتكون من ثمانية أعضاء، إذا لم يكتمل النصاب، يجب تأجيل إجتماع اللجنة إلى تاريخ لاحق.⁶

- المرجع نفسه ، ص 1.4

-قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 2.33

- التعليم رقم 01، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 3.5

- قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 4.33

- التعليم رقم 01، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 5.5

- التعليم رقم 01، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 6.6

تجتمع اللجنة الولائية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال مرتين في الشهر عن طريق إستدعاء من رئيسها .¹

تنص المادة 81 مكرر على أنه : " تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر و لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء ."²

ثالثا :أجل دراسة الطعون و إصدار الآراء والمداولة: يجب على لجنة الطعن الولائية أن تفصل في الطعون المرفوعة أمامها في أجل أربعة أشهر إبتداء من تاريخ تقديم الطلب إلى رئيس اللجنة ،وفي حالة عدم الرد خلال هذا الأجل ،يمكن للمشتكي اللجوء إلى المحكمة الإدارية ،ويعتبر السكوت رفضا ضمنيا للطلب .³

المادة 81 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية : "

يجب المصادقة على آراء اللجنة الولائية للطعن من طرف أغلبية الأعضاء الحاضرين ،وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا ،يبلغ الرأي الصادر إلى المكلف بالضريبة ،في نفس الجلسة ،من طرف الرئيس ،ويجب أن تكون الآراء الصادرة عن اللجنة معللة .⁴

تنص المادة 000 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه : "يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين ، وفي حالة تساوي الأصوات ، يكون صوت الرئيس مرجحا ."

المادتان 81 - 3 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

رابعا :تبليغ الآراء إلى مدير الضرائب و تنفيذ آراء اللجنة الولائية للطعن: توقع الآراء الصادرة عن اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة ،من طرف رئيسها وتبلغ من طرف كاتب الجلسة ، إلى مدير الضرائب للولاية ،ويجب أن يتم تبليغ هذه الآراء خلال أجل عشرة أيام بالنسبة للجنة الولائية ،وهذا إبتداء من تاريخ إنعقاد الإجتماع .⁵

تنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية : " وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب ، حسب الحالة ، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة."⁶

حسب أحكام المادة 81-4⁷ من قانون الإجراءات الجبائية ، المعدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 ، فإن الآراء الصادرة عن اللجنة هي آراء **واجبة التنفيذ** . غير أنه إذا كانت هذه الآراء تخالف صراحة نصا قانونيا أو تنظيميا ، فإنه على الهيئة المختصة تبليغ قرار الرفض إلى المكلف بالضريبة مع توضيح الأسباب التي أدت إلى

- التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص6.1

- قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 2.33

- التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص6.3

- التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص6.4

- التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص6.5

- التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص6.6

- تنص المادة 81 في فقرتها 04 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه : "7"

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

عدم تنفيذ رأي اللجنة ، وفي هذه الحالة ، للمكلف بالضريبة كامل الحرية في تقديم طعنه أمام المحكمة الإدارية في الآجال المحددة قانونا ، فضلا عن ذلك إذا ثبت أن الرأي يتضمن جزءا مؤسسا و آخر مخالفا للقانون فإن ذلك يتطلب تنفيذا جزئيا للرأي الصادر عن اللجنة .¹

كان الرأي الصادر عن اللجان قبل التعديل، إذا كان يشكل خرقا للقانون يقوم المدير الولائي بتعليق تنفيذ الرأي، ويطعن فيه أمام المحكمة الإدارية، على أن يبلغ المكلف بذلك، كما أن التشكيلة الجديد تجعل الآراء أكثر مصداقية وواقعية لكون محافظ الحسابات وممثل الصناعة على دراية كبيرة بالقانون، وكانت الآراء ذات طابع إجتماعي.²

المطلب الثاني : إنشاء لجنة جهوية جديدة للطعن في الضرائب المباشرة

ومن أجل إضفاء المزيد من الجدية والصرامة في دراسة الطعون والملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة، ولتحقيق العدالة الضريبية لهم ، تم إنشاء لجنة جهوية جديدة لم تكن موجود من قبل ، بتشكيلة جديدة (الفرع الأول)تضم ثمانية أعضاء من ذوي الكفاءات المهنية العالية ، وذوي التخصص المحاسبي والمالي والتجاري ، إضافة إلى إعادة تحديد مجال إختصاصاتها (الفرع الثاني)في دراسة الطعون ، وتوضيح طريقة سير عملها وإلزامية تنفيذ آراءها (الفرع الثالث) للمكلف بعد تبليغه بها .

الفرع الأول : تشكيل اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة

ومن أجل تحسين نوعية الآراء الصادرة عن اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال . تم تعديل تشكيلتها بالإعتماد على معيار الإحترافية لأعضائها الذين لديهم كفاءات عالية في مجال المحاسبة التجارة والجبائية .³

تنص المادة 81 مكرر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه : " تنشأ لدى كل مديرية جهوية ، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال وتشكل من :

- خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين .

- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله ، برتبة نائب مدير ،

- ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخزينة ، برتبة نائب مدير ،

- ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة ، برتبة نائب مدير ،

- التعلية رقم 01 ، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 1.6

6 - ل.ي، برتبة مفتش قسم للضرائب، رئيس مكتب لجان الطعن، موضوع المقابلة اللجان الإدارية للطعن، مقر مديرية الضرائب غرداية، يوم المقابلة 28 ماي 2019، على الساعة 14:00 زوالا، (مقابلة شخصية)

- التعلية رقم 01 ، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 3.4

- ممثل (1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب ، برتبة نائب مدير ،
 - ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة ،
 - ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية ،
 - ممثل (1) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين .¹
- تتجد اللجنة كل ثلاث سنوات

الفرع الثاني : إختصاص اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة

يحدد إختصاص اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ، بالأخذ بعين الإعتبار المعايير التالية :

أولاً: موضوع الطعن يتعلق الأمر بالإحتجاجات الخاصة بوعاء الضريبة ، إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة عند فرض الضريبة بدون وجه حق (طلب الإلغاء) ، أو تسوية مبالغ فيها (طلب تخفيض) ، أو دفعات غير مستحقة (طلب إسترداد) ، أو الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي (مثال إسترجاع قرض الرسم على القيمة المضافة)².

تنص المادة 81 في فقرتها الأولى : "يمكن أن تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، والرامية إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، و إما الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي."³

ثانيا : طبيعة الضرائب المحتج عليها إن التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2016 وسعت مجال الطعون المرفوعة أمام اللجان لتشمل جميع المنازعات المتعلقة بالرسم على رقم الأعمال ، فالطعون المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة من أجل منازعة قرار صادر بخصوص شكوى نزاعية ، يمكن أن تتعلق بأنواع الضرائب التالية :⁴

-الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الضريبة على الدخل الإجمالي ، الضريبة على أرباح الشركات ، الرسم على النشاط المهني ، الضريبة الجزافية الوحيدة...)،⁵

-الرسوم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة ، الرسم الداخلي على الإستهلاك ، الرسم على المنتوجات البترولية...) ⁶

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 1.33

-التعليمية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 2.3

- قانون الإجراءات الجبائية،المرجع السابق، ص 3.33

- التعليمية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 4.4

- المرجع نفسه ، ص 5.4

- المرجع نفسه ، ص 6.4

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

يمكن كذلك أن ترفع أمام اللجنة الجهوية للطعن ،الطعون المتعلقة بمنازعات ضرائب غير مقننة ،والتي تكون قواعد الوعاء والمراقبة والمنازعات الخاصة بها هي تلك المنصوص عليها بالنسبة لأنواع الضرائب التي ذكرناها ،إضافة إلى المنازعات المتعلقة بحقوق الطابع وحقوق التسجيل والحقوق غير المباشرة ،لا تدخل ضمن إختصاص اللجنة الجهوية للطعن .¹

ثالثا: عتبات الإختصاص الخاصة بالمبالغ المتنازع عليها يحدد إختصاص اللجنة الجهوية للضرائب وفق معيار المبلغ المتنازع فيه (الغرامات وزيادات الوعاء محتسبة) ،الذي يتم تحديده بعد خصم التخفيضات التي يكون قد إستفاد منها المكلف بالضريبة في مرحلة التظلم المسبق ،وتكون عتبة إختصاص اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال هي الأقساط والمبالغ المتنازع فيها التي يكون أكثر من 20.000.000 دج وأقل أو يساوي 70.000.000 دج كما هو موضح في الجدول التالي :²

لجنة الطعن	عتبة الإختصاص - الباقي المتنازع عليه
اللجنة الجهوية للطعن	20.000.000 دج > باقي الضرائب المتنازع عليها \geq 70.000.000 دج

كما أنه تشكل هذه العتبة من الآن فصاعدا ،المعيار الوحيد لتحديد اختصاص اللجنة الجهوية للطعن ، مهما كانت السلطة المختصة التي أصدرت القرار النزاعي المطعون فيه أمام هذه اللجنة، وذلك بإستثناء المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات الذين ترفع طعونهم للجنة المركزية مهما كان المبلغ المتنازع عليه .³

تنص المادة 81 مكرر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه : " تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .⁴

المبلغ الإجمالي للحقوق وعقوبات الوعاء باستثناء غرامات التحصيل، والباقي من الشكاية يجب أن يكون يساوي أو يقل عن 2 مليار سنتيم، وإذا زاد المبلغ بـ 1 دينار يصبح من إختصاص اللجنة الجهوية .⁵

الفرع الثالث : سير عمل اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة وتنفيذ آرائها

- المرجع نفسه ،ص 1.4

- التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب،ص 2.4

- المرجع نفسه ، ص 3.4

-قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق ،ص 4.33

4 - ل.ي، برتبة مفتش قسم للضرائب، رئيس مكتب لجان الطعن، موضوع المقابلة للجان الإدارية للطعن، مقر مديرية الضرائب غرداية، يوم المقابلة 28 ماي 2019، على الساعة 14:00 زوالا، (مقابلة شخصية)

أولا : كاتب ومقرر الجلسات و إستدعاء الأعضاء والمكلفين بالضريبة بالنسبة للجان الطعن الجهوية ، يتكفل أعوان الإدارة الجبائية بمهام أمانة اللجان على أن لا تقل رتبته عن مفتش مركزي للضرائب يمارس هؤلاء وظيفة المقرر أيضا ، ويجب أن يعين الكاتب المقرر من طرف المدير الجهوي للضرائب ، بموجب مقرر تعيين .¹

تنص المادة 81 مكرر : "توكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب، يعينه من المدير الجهوي للضرائب".²

يجب إستدعاء أعضاء اللجنة الجهوية للضرائب والمكلفين بالضريبة الذين تمت برمجته طعوتهم ، 20 يوما قبل تاريخ إجتماع اللجنة ، توقع الإستدعاءات من طرف رئيس اللجنة المعنية ، وتبلغ للمكلفين بالضريبة الذين تمت برمجته ملفات طعوتهم .³

تنص المادة 81 مكرر : " ... وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم و لهذا الغرض ، يجب على اللجنة أن تبلغهم بالإستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد إجتماعها ."

ثانيا : النصاب و وتيرة إنعقاد الجلسات لا يمكن أن تجتمع اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة إلا بحضور أغلبية أعضائها ، أي حضور خمسة أعضاء على الأقل ، مع إعتبار أن اللجنة تتكون من ثمانية أعضاء ، إذا لم يكتمل النصاب ، يجب تأجيل إجتماع اللجنة إلى تاريخ لاحق .⁴

المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية : " ولا يصح إجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء " تجتمع اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال مرتين في الشهر عن طريق إستدعاء من رئيسها .⁵

تنص المادة 81 مكرر على أنه : " تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر ."⁶

ثالثا : أجل دراسة الطعون و إصدار الآراء والمدولة يجب على لجنة الطعن الجهوية أن تفصل في الطعون المرفوعة أمامها في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطلب إلى رئيس اللجنة ، وفي حالة عدم الرد خلال هذا الأجل ، يمكن للمشتكي اللجوء إلى المحكمة الإدارية ، ويعتبر السكوت رفضا ضمنيا للطلب .⁷

المادة 81 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية : " تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة ."⁸

- التعلية رقم 01 ، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 1.5

- قانون الإجراءات الجبائية المرجع السابق ، ص 2.33

- التعلية رقم 01 ، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 3.5

- التعلية رقم 01 ، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 4.6

- التعلية رقم 01 ، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 5.6

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 6.33

- التعلية رقم 01 ، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 7.6

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 8.32

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

: يجب المصادقة على آراء اللجنة الجهوية للطعن من طرف أغلبية الأعضاء الحاضرين ،وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا ،يبلغ الرأي الصادر إلى المكلف بالضريبة ،في نفس الجلسة ،من طرف الرئيس ،ويجب أن تكون الآراء الصادرة عن اللجنة معللة .¹

تنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية : " يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين ،وفي حالة تساوي الأصوات ،يكون صوت الرئيس مرجحا ."²

نصت المادة 81 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية : " يجب أن تعلق الآراء الصادرة عن اللجان ،كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة ، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي ،وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس . " ³

رابعا :تبليغ الآراء إلى مدير الضرائب و تنفيذ آراء اللجنة الجهوية للطعن توقع الآراء الصادرة عن اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة ،من طرف رئيسها وتبلغ من طرف كاتب الجلسة ، إلى مدير الضرائب للولاية،ويجب أن يتم تبليغ هذه الآراء خلال أجل عشرة (10) أيام ،وهذا إبتداء من تاريخ إنعقاد الإجتماع .⁴

تنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية : " وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب ، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة."⁵ حسب أحكام المادة 81-4⁶ من قانون الإجراءات الجبائية ، المعدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 ،فإن الآراء الصادرة عن اللجنة الجهوية للطعن هي آراء واجبة التنفيذ .غير أنه إذا كانت هذه الآراء تخالف صراحة نصا قانونيا أو تنظيميا ،فإنه على الهيئة المختصة تبليغ قرار الرفض إلى المكلف بالضريبة مع توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم تنفيذ رأي اللجنة ، وفي هذه الحالة ، للمكلف بالضريبة كامل الحرية في تقديم طعنه أمام المحكمة الإدارية في الآجال المحددة قانونا ،فضلا عن ذلك إذا ثبت أن الرأي يتضمن جزءا مؤسسا و آخر مخالفا للقانون فإن ذلك يتطلب تنفيذا جزئيا للرأي الصادر عن اللجنة .⁷

1- التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص6.

2- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 2.33

3- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 3.33

4- التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص4.6

5- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 5.33

4 - تنص المادة 81 في فقرتها 04 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه : " تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول . "

6- التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص7.6

المطلب الثالث : اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة

تعتبر اللجنة المركزية ثالث لجنة من اللجان الإدارية للطعن ، وهي أعلى مستوى فلا يوجد بعدها مستوى آخر للطعن سوى القضاء ، حيث تنظر هذه اللجنة في الطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة والمتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال ، فتم إعادة تشكيلها (الفرع الأول) من أعضاء ممثلين من مختلف الوزارات والغرف الوطنية للتجارة والفلاحة ، وتم منحها إختصاصات (الفرع الثاني) للنظر في الطعون بناء على عدة معايير ، كما نص قانون الإجراءات الجبائية على سير عملها (الفرع الثالث) وجعل آرائها واجبة التنفيذ .

الفرع الأول : إعادة تشكيل اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة

تم تعديل تشكيلة اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ، لتحسين آرائها بالإعتماد على الإحترافية في إختيار أعضائها الذين يملكون كفاءات في عدة مجالات لاسيما المحاسبة التجارة والحباية¹.

تنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فقرة 03 على أنه : " تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية ، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ، وتتشكل كم :

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا ، رئيسا ،
- ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير ،
- ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير ،
- ممثل (1) عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير ،
- ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير ،
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة ،
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة ،
- مدير كبريات المؤسسات .²

الفرع الثاني : إختصاص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة

يحدد إختصاص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ، بالأخذ بعين الإعتبار عدة معايير هي :

- التعليم رقم 01 ، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 1.4

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 34 .2

أولا :موضوع الطعن المقدم أمامها يتعلق الأمر بالإحتجاجات الخاصة بوعاء الضريبة ،إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة عند فرض الضريبة بدون وجه حق (طلب الإلغاء) ،أو تسوية مبالغ فيها (طلب تخفيض) ،أو دفعوات غير مستحقة (طلب إسترداد) ،أو الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي (مثال إسترجاع قرض الرسم على القيمة المضافة).¹

تنص المادة 81 في فقرتها الأولى : "يمكن أن تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، والرامية إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، و إما الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي".²

ثانيا : طبيعة الضرائب الختج عليها تم توسيع مجال الطعون المرفوعة أمام اللجنة المركزية للطعن لتشمل جميع المنازعات المتعلقة بالرسم على رقم الأعمال ،فالطعون المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة من أجل منازعة قرار صادر بخصوص شكوى نزاعية ،يمكن أن تتعلق بأنواع الضرائب التالية :³

- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الضريبة على الدخل الإجمال ،الضريبة على أرباح الشركات ،الرسم على النشاط المهني ،الضريبة الجزافية الوحيدة...)⁴

- الرسوم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة ،الرسم الداخلي على الإستهلاك ،الرسم على المنتوجات البترولية...)⁵

يمكن كذلك أن ترفع أمام اللجنة المركزية للطعن ،الطعون المتعلقة بمنازعات ضرائب غير مقننة ،والتي تكون قواعد الوعاء والمراقبة والمنازعات الخاصة بها هي تلك المنصوص عليها بالنسبة لأنواع الضرائب التي ذكرناها ،إضافة إلى المنازعات المتعلقة بحقوق الطابع وحقوق التسجيل والحقوق غير المباشرة ،لا تدخل ضمن إختصاص اللجنة المركزية للطعن.⁶

تنص المادة 81 مكرر فقرة 03 على أنه : " تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيا حول ما يأتي : -الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات ،والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي ".⁷

-التعليمة رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 1.3

- قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 2.33

- التعليمة رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 3.4

- المرجع نفسه ،ص 4.4

- المرجع نفسه ، ص 5.4

- المرجع نفسه ،ص 6.4

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 7.34

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

ثالثا : عتبة الإختصاص الخاصة بالمبالغ المتنازع عليها يحدد إختصاص اللجنة المركزية للضرائب وفق معيار المبلغ المتنازع فيه (الغرامات وزيادات الوعاء محتسبة) ،الذي يتم تحديده بعد خصم التخفيضات التي يكون قد إستفاد منها المكلف بالضريبة في مرحلة التظلم المسبق ،وتكون عتبة إختصاص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال هي الأقساط والمبالغ الباقي المتنازع فيها التي تكون أكثر من 70.000.000 دج كما هو موضح في الجدول التالي :¹

لجنة الطعن	عتبة الإختصاص - الباقي المتنازع عليه
اللجنة المركزية للطعن	باقي الضرائب المتنازع عليها < 70.000.000 دج

كما أنه تشكل هذه العتبة من الآن فصاعدا ،المعيار الوحيد لتحديد اختصاص اللجنة المركزية للطعن ، مهما كانت السلطة المختصة التي أصدرت القرار النزاعي المطعون فيه أمام هذه اللجنة، وذلك بإستثناء المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات الذين ترفع طعوتهم للجنة المركزية مهما كان المبلغ المتنازع عليه .²

تنص المادة 81 مكرر : " القضايا التي يفوق مبالغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي³ .

الفرع الرابع : سير عمل اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة وتنفيذ آرائها

أولا : كاتب ومقرر الجلسات و إستدعاء الأعضاء والمكلفين بالضريبة إن اللجنة المركزية للطعن،تسير أمانتها من طرف رئيس مكتب أمانة اللجنة المركزية للطعون لدى مديرية المنازعات / المديرية الفرعية للجان الطعن ،وتوكل مهمة المقرر للمدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب .⁴

تنص المادة 81 مكرر : "يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب ،بصفته مقرا للجنة ،تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب ، يعين المدير العام للضرائب أعضائها⁵ .

يجب إستدعاء أعضاء اللجنة المركزية للضرائب والمكلفين بالضريبة الذين تمت برمجته طعوتهم 20 يوما قبل تاريخ إجتماع اللجنة ،وتوقع الإستدعاءات من طرف رئيس اللجنة المركزية ،وتبلغ للمكلفين بالضريبة الذين تمت برمجته ملفات طعوتهم⁶ .

-
- التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ،ص 1.4
 - المرجع نفسه ، ص 2.4
 - قانون الإجراءات الجبائية ، ص 3.34
 - التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 4.5
 - قانون الإجراءات الجبائية ، ص 5.34
 - التعلية رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 6.5

الفصل الثاني : إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

تنص المادة 81 مكرر : " وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم و لهذا الغرض، يجب عليها تبلغهم الإستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الإجتماع."¹

ثانيا : النصاب و وتيرة إنعقاد الجلسات لا يمكن أن تجتمع اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة إلا بحضور أغلبية أعضائها ،ويقصد بالأغلبية حضور خمسة أعضاء على الأقل ،مع إعتبار أن اللجنة تتكون من ثمانية أعضاء ،إذا لم يكتمل النصاب ،يجب تأجيل إجتماع اللجنة إلى تاريخ لاحق .²

المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية : " لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء ."³ تجتمع اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال مرتين في الشهر عن طريق إستدعاء من رئيسها .⁴

تنص المادة 81 مكرر على أنه : " تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر و لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء ."⁵

ثالثا :أجل دراسة الطعون و إصدار الآراء والمداولة يجب على لجنة الطعن المركزية أن تفصل في الطعون المرفوعة أمامها في أجل أربعة أشهر إبتداء من تاريخ تقديم الطلب إلى رئيس اللجنة ،وفي حالة عدم الرد خلال هذا الأجل ،يمكن للمشتكي اللجوء إلى المحكمة الإدارية ،ويعتبر السكوت رفضا ضمنيا للطلب .⁶

المادة 81 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية : "

يجب المصادقة على آراء اللجنة المركزية للطعن من طرف أغلبية الأعضاء الحاضرين ،وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا ،يبلغ الرأي الصادر إلى المكلف بالضريبة ،في نفس الجلسة ،من طرف الرئيس ،ويجب أن تكون الآراء الصادرة عن اللجنة معللة .⁷

تنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية : " يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة ،وفي حالة تساوي الأصوات ،يكون صوت الرئيس مرجحا ."⁸

نصت المادة 81 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية : " يجب أن تعلق الآراء الصادرة عن اللجان ،كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة ، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي ،وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس ،

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 1.34

- التعليم رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 2.6

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 3.34

- التعليم رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 4.6

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 5.34

- التعليم رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 6.6

- التعليم رقم 01 ،الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 7.6

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 8.34

ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب. " 1

رابعا : تبليغ الآراء إلى مدير الضرائب و تنفيذ آراء اللجنة الجهوية للطعن توقع الآراء الصادرة عن اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة ، من طرف رئيسها وتبلغ من طرف كاتب الجلسة ، حسب الحالة ، إلى مدير الضرائب للولاية أو مدير كبريات المؤسسات ، ويجب أن يتم تبليغ هذه الآراء خلال أجل عشرون (20) يوما ، وهذا ابتداء من تاريخ إنعقاد الإجتماع .²

تنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية : " يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس ، حسب الحالة ، إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو مدير كبريات المؤسسات ، في أجل عشرون (20) يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة. " ³

إن الآراء الصادرة عن اللجنة المركزية للطعن هي آراء واجبة التنفيذ ، غير أنه إذا كانت هذه الآراء تخالف صراحة نصا قانونيا أو تنظيما ، فإنه على الهيئة المختصة تبليغ قرار الرفض إلى المكلف بالضريبة مع توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم تنفيذ رأي اللجنة ، وفي هذه الحالة ، للمكلف بالضريبة كامل الحرية في تقديم طعنه أمام المحكمة الإدارية في الآجال المحددة قانونا ، فضلا عن ذلك إذا ثبت أن الرأي يتضمن جزءا مؤسسا و آخر مخالف للقانون فإن ذلك يتطلب تنفيذا جزئيا للرأي الصادر عن اللجنة .⁴

تنص المادة 81 في فقرتها 04 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه : " تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول ، عندما يصدر رأي اللجنة مخالف صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول ، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي . " ⁵

وفي الأخير نستنتج أن اللجان المستحدثة ، تتمثل في ثلاث لجان هي الولائية الجهوية المركزية ، كما أنه تم تغيير تشكيلتها ، أين أصبح أعضاؤها من ذوي الكفاءات العالية ، والإختصاص في المجال المحاسبي والمالي ، كما تم توسيع إختصاصها في الضرائب ، بعد أن كانت تعنى بدراسة الشكاوي المقدمة في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال ، أصبحت تختص بكل الرسوم على رقم الأعمال ، وهي الرسم على الإستهلاك ، والرسم على الإنتاج ، كما أضاف المشرع الجبائي صفة الإلزامية لآرائها .

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 1.32

- التعليم رقم 01 ، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 2.6

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 3.34

- التعليم رقم 01 ، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، ص 4.6

- قانون الإجراءات الجبائية ، ص 5.32

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل تم تبين كيفية تقديم الشكوى، من المكلف بالضريبة، إلى المدير الولائي للضرائب، من أجل الطعن في قرار هذا الأخير، الذي صدر ضد التظلم بالرفض الكلي أو الجزئي، بعد أن يتم إيداع الشكوى لدى المديرية، يتم التحقيق فيها من طرف المديرية الفرعية للمنازعات التي ترسلها إلى رئيس المفتشية، الذي يقوم بإجراءات التحقيق المختلفة، كإرسال الشكوى إلى رئيس البلدية لإبداء رأيه فيها، إضافة إلى إجراء المعاينات بعين المكان، من خلال معاينة المحل.

فالمكلف بالضريبة لديه الحق في التوجه على لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، للطعن في قرار المدير، وهذه اللجان كانت قبل التعديل تتمثل في لجنة الدائرة، واللجنة الولائية، واللجنة المركزية، وكانت تختص بنظر الشكاوى حسب المبلغ المتنازع فيه، ويمكن للمكلف الذي تم رفض طعنه من طرف لجنة الدائرة أن يلجأ إلى اللجنة الولائية بتقديم طعن جديد لكن يحوي نفس الطلبات.

بعد التعديل الذي طرأ على تشكيل لجان الطعن، أصبحت تتكون من إدارات ذات إختصاص في مجال المحاسبة والإقتصاد والتجارة، فكانت الغاية من التدابير الجديدة لهذه اللجان هو وضع أشخاص ذوو كفاءة عالية، كما تم توسيع إختصاصات هذه اللجان، وإضفاء صفة الإلزامية على آراءها.

خاتمة

بعد دراستنا للموضوع اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتناولنا لمفهوم الضريبة و المبادئ التي تحكمها و أنواعها، إضافة إلى أن مراحل فرضها تبدأ بتصريح المكلف بالضريبة بجميع مداخله لدى المصلحة المختصة التي تحرر سند التحصيل، هذا الأخير الذي يكون محل طعن عندما لا يقتنع به المكلف بالضريبة، لدى نجد أن المشرع قد منح سبل عديدة للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه، بدءاً بالتظلم الإداري (الشكوى الضريبية) أمام مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة أو رئيس مركز الضرائب، و أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة، (مع ملاحظة أن الطعن لا يوقف تنفيذ القرار الضريبي)، هذه اللجان التي كانت محل تعديل بموجب قانون المالية لسنة 2016، حيث تم إعادة تشكيلتها، وتحديد مجال اختصاصها بمبلغ الضريبة المتنازع فيه.

و بهدف مواكبة التطورات الحديثة، و التحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة، قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة، وضعت قواعد سير متجانسة و حديثة، سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي، و تبعاً لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية، الذي إنتهجهته المديرية العامة للضرائب، و من أجل الوصول إلى وضع نظام جبائي فعال و متكيف مع المحيط الاقتصادي و الاجتماعي، قامت هذه الأخيرة بوضع عدد من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق الإصلاح الجبائي، ووضع مشاريع إنشاء هياكل جديدة منذ سنة 2002، و ذلك بهدف تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي الإدارة الجبائية، تحديث الإجراءات نحو عصرنة المديرية العامة للضرائب، تسيير جباية المحروقات، و إضافة إلى مجال التحصيل و الرقابة تختص بالنظر و البث في الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين و متابعة الشكاوي الادارية و القضائية .

من مزايا التي تتصف بها المرحلة الإدارية هي إعطاء الفرصة للإدارة الضريبية لمراجعة نفسها، و تدارك الخطأ إن وجد و التراجع عنه، و من ثم تخفيف العبء على الجهات القضائية، و توفير الوقت للمكلف و المصاريف التي يتحملها في سبيل رفع الدعوى القضائية .

و من خلال تحليل التعليمات الوزارية المتضمنة تبين التدابير الجديدة للجان للطعن يتضح تدارك بعض النقائص التي كانت تحيط بتشكيلات هذه اللجان، فقد أضاف إليها المشرع الجبائي أعضاء متخصصين، ولهم معرفة بقواعد المحاسبة والجباية، بحيث يتولى رئاسة اللجنة الولائية محافظ حسابات، وأحدثت اللجنة الجهوية للطعن التي يترأسها خبير محاسبي ثم أنه ألغى لجنة طعن الدائرة.

توسيع مجال الطعن من خلال نوع الضريبة محل الطعن، فقد أصبحت تشمل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال ، وحدد الاختصاص وفقا للمعيار المالي ، باستثناء اللجنة المركزية حيث يعتمد المعيار العضوي إضافة للمعيار المالي ، ثم أنه ألغى التدرجية في الاختصاص بين هذه اللجان ، حيث لا يمكن الطعن أمام اللجنة الولائية ثم اللجنة الجهوية في حالة الرفض الأولى ، ولا يجوز الطعن أمام اللجنة المركزية بعد رفض اللجنة الجهوية .

لقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي نختتم بعضها بإقتراحات نراها مخارج حلول لبعض المشاكل، بداية خلصنا إلى إلزام المشرع الجبائي المكلف بالضريبة في حالة عدم قبوله بها، أن يلجأ إلى تقديم الشكوى (تظلم) إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية، التابع له محل تحصيل الضريبة لإستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع، قبل اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة ، أو رفعه إلى المحكمة الادارية (مع ملاحظة عدم إمكانية اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن في حالة رفع الدعوى أمام القضاء) ، وهو الأمر الذي يستوجب وجوب النص على تصحيح شكوى المكلف بالضريبة في حالة سهوه عن توقيعها، في أجل معين كما هو معمول به في القضاء المقارن، حماية لمصلحة المكلف بالضريبة .

أما بخصوص الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة، وجدنا أنه يحق لكل من المكلف بالضريبة و مدير الضرائب بالولاية الطعن فيها، و هذا مؤشر على حيادها، و لكن الآراء التي تصدرها هذه اللجان غير ملزمة، إذ أنها تبدي مجرد آراء في المنازعات التي تعرض عليها، كما أن آجال الفصل في الطعن غير محددة و تشكياتها يغلب عليها الطابع الإداري، و في هذا مساس بمصلحة المكلف بالضريبة، وعليه يستحسن توسيع إختصاصات لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و إعطائها الفرصة الكاملة لكي تقوم بالدور المنوط بها، كما أنه يجب إضفاء صفة الإلزامية للقرارات التي تصدرها، حتى تتمكن من حل الكثير من المنازعات الضريبية و التخفيف عن الجهات القضائية بخصوصها، و بالتالي تخفيف العبء عن المكلف بالضريبة بعدم إرهاقه بطول الإجراءات و تعقيدها.

إعتبار آراء اللجان الإدارية للطعن قابلة للطعن من طرف المدير الولائي للضرائب، حيث يستطيع هذا الأخير الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في كل قرار صادر عن اللجنة الطعن يخالف أحكام القانون ،وعليه يجب إحاطة هذه اللجان بالإجراءات التي تضمن إستقلالها عن إدارة الضرائب، وحيادها عند الفصل في الطعون المعروضة عليها، كما يجب عليها أن تلتزم بالأصول و المبادئ العامة للتقاضي.

إن الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة كثيرا ماتتعلق بأخطاء في تقدير الوعاء الضريبي، لدى من الضروري التحسين في إختيار موظفي الضرائب والإهتمام بتكوينهم و تدريبهم بإستمرار ،حتى يكونوا على دراية بكل ماهو جديد في المادة الضريبية .

كما أن الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تختلف وتتنوع، إذ نجد الضريبة على الدخل الإجمالي، على أرباح الشركات، الضريبة على الأملاك، الضريبة الجزافية الوحيدة، الرسوم على رقم الأعمال إلخ...، ولكل نوع منها نجد قانون خاص بها، وهو الأمر الذي يستلزم جمع شتات قوانين الضرائب المتعددة في تقنين واحد شامل جامع لكافة النصوص المتعلقة بالضرائب جميعا ، خاصة بعد التعديلات العديدة على القوانين الضريبية سنويا.

كما نلاحظ معاناة المكلفين بالضريبة من عدم فهم الإجراءات، وذلك بسبب التعديل والتغيير المستمر، وهو ما يفرض إعداد دليل للمكلف بالضريبة حتى تتضح كل الأمور المتعلقة بالوعاء الضريبي حتى تجنبه الكثير من الأخطاء و الإستفسارات .

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر و المراجع

1.أولا القرآن الكريم

ثانيا النصوص الرسمية

أ الدساتير

2. القانون رقم 16-01 المؤرخ في جمادى الأولى عام 1437 الموافق ل 06 مارس 2016 ، يتضمن التعديل الدستوري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14.

ب القوانين

3. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، معدل و متمم إلى غاية القانون رقم : 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016.

4. قانون الرسوم على الأرقام ، معدل و متمم إلى غاية القانون رقم : 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016.

5. قانون رقم 76-105 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون التسجيل ، معدل و متمم إلى غاية الأمر رقم 01-105 المؤرخ في 23 يوليو سنة 2015 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

6. قانون رقم 76-103 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الطابع ، معدل و متمم إلى غاية القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016.

7. قانون رقم: 06-24 مؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1427 الموافق ل 29 ديسمبر 2006 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2007 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 85.

8. المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002 و المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494 المؤرخ في 26-12-2005 ،المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و /02/ 91/60إختصاصاتها الملغى بموجب المرسوم التنفيذي 06-27 المؤرخ في 18-12-2006.

9. تعليمة رقم 01، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، المؤرخة في 19 جانفي 2015

ج المناشير

10. منشور رقم 01، الصادر عن المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية، مديريات المنازعات المؤرخ في 02-01-2017، المتعلق بمنازعات تدابير لجان الطعن.

- ثالثا الكتب
- باللغة العربية
11. أمزيان عزيز مفتش مركزي للضرائب ماجستير قانون الأعمال، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى ، الجزائر ، 2005
12. بن اعمار منصور ، الضريبة على أرباح الشركات L'I.B.S حسب تعديلا قانون المالية 2010 لطلبة المعاهد العليا و الجامعات و كل المختصين الإقتصاديين، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
13. بن اعمار منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية ، الجزء الأول الضرائب مصلحتك أولا الجباية لطلبة المعاهد العليا و الجامعات، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
14. بن زارع رابع ، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2014.
15. بوزيدة حميد ، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، 12-2010
16. بوضياف عمار ، المنازعات الإدارية دراسة مدعمة بالإجتهادات القضائية للمحكمة العليا و مجلس الدولة و محكمة التنازع، القسم الثاني الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر 1434هـ-2013م.
17. حشيش عادل أحمد ، أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للإقتصاد العام ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، لبنان ، بيروت، 1992.
18. خالد أمين عبدالله ، حامد داود الطلحه، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2015.
19. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2006
20. سايس جمال ، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، الجزائر، 2014.
21. السبتي فارسي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر ، 2011.
22. الشامية أحمد زهير ، الخطيب خالد ، المالية العامة ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1997.
23. صالح العبد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011.

24. صالحى العيد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2014.
25. صقر نبيل ، الوسيط في شرح العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية و التهريب، دار الهدى ، الجزائر، 2013.
26. طاهري حسين ، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005.
27. طاهري حسين ، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، 2007.
28. عباس عبدالرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن، دار الهدى ، الجزائر، 2012.
29. العلي عادل ، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي، دار إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.
30. العنزي حيدر وهاب عبود ذكتوراه في الحقوق، أحكام الإقرار في تشريع الضرائب المباشرة، المركز القومي للإصدارات القانونية، 2017.
31. عوادى مصطفى ، الأستاذ يونس زين ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري ، الوادي ، 2010.
32. فريجه حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة ، 2008.
33. فنيديس أحمد ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع، مصر ، 2014.
34. كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
35. كوسة فضيل ، الدكتور منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
36. المحجوب رفعت ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر ، 1979.
- رابعا القواميس باللغة العربية
37. المنجد ، قاموس عربي - إنجليزي ، المكتبة الشرقية ، الطبعة الثانية ، بيروت ، لبنان ، 1997.
38. المنجد الأبجدي ، الطبعة الثامنة ، دار المشرق ، بيروت ، لبنان ، 1986.

خامسا الرسائل و المذكرات الجامعية

مذكرات الماجستير

39. حاكم الطاهر ، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة والمالية ، جامعة الجزائر – كلية الحقوق ، السنة الجامعية 2014-2015
40. قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري ، قسنطينة، السنة الجامعية 2007/2008 .

سادسا المجلات القضائية

41. مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص باليومين الدراسيين عن الغش الضريبي والتهريب الجمركي ، المحكمة العليا ، الأبيار الجزائر، قاعة المحاضرات 13 و14 نوفمبر 2007.

سابعاً المواقع الإلكترونية

42. نشرة المديرية العامة لضرائب ، نشرة 2016 ، موقع المديرية العامة للضرائب .
[/https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar](https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar)
43. نادية أبو رميس ، ماهية الجزية، إسم الموقع موضوع، 2019/06/12 ، على الساعة 08:40 صباحا .
<http://mawdoo3.com>.

ثامنا المقابلات

44. خ. ن ، برتبة مفتش مركزي ، قباضة الضرائب ، موضوع المقابلة إيداع التصريحات ، قباضة الضرائب ، يوم المقابلة 01 ماي 2019 ، على الساعة 09:00 صباحا ، (مقابلة شخصية)
45. رئيس مصلحة جباية المؤسسات والأشخاص الطبيعيين ، رتبة مفتش للضرائب ، يوم المقابلة 26 ماي 2019 ، على الساعة 09:00 صباحا ، بمقر المفتشية.
46. أ.ع ، برتبة مفتش للضرائب ، رئيس مفتشية الضرائب ، موضوع المقابلة كيفية التصريح بالوجود ، مفتشية الضرائب ، يوم المقابلة 02 ماي 2019 ، على الساعة 09:00 صباحا ، (مقابلة شخصية).
47. ح. م ، برتبة مراقب ، مفتشية الضرائب ، كيفية تسجيل الرقم الجبائي ورقم المادة، مفتشية الضرائب ، يوم المقابلة 02 ماي 2019 ، على الساعة 09:00 صباحا.
48. ب. س ، برتبة مراقب ، رئيس مصلحة التدخلات، موضوع المقابلة مراقبة التصريحات ، مفتشية

الضرائب ، يوم المقابلة 02 ماي 2019 ، على الساعة 09:00 صباحا ،(مقابلة شخصية).
49. أ. خ ، برتبة مفتش قسم ،رئيس مكتب الإحتجاجات ،مديرية الضرائب ،موضوع المقابلة تقديم
الشكاية إلى مدير الضرائب ،يوم المقابلة 28 ماي 2019 ،(مقابلة شخصية).

50. - ل.ي، برتبة مفتش قسم للضرائب،رئيس مكتب لجان الطعن،موضوع المقابلة اللجان الإدارية
للطعن، مقر مديرية الضرائب غرداية، يوم المقابلة 28 ماي 2019،على الساعة 14:00 زوالا،
(مقابلة شخصية)

تاسعا المراجع باللغة الأجنبية

أ. الكتب باللغة الفرنسية

51. Ahmed Sadoudi , droit fiscal, sarl house print editions,Alger
2014

52. IBRAHIM NADJAR ,AHMED ZAKI BADAOUY ,YOUSSEF
CHELLALAH ,Dictionnaire juridique , Français – Arabe
,Neuvième édition, Libraire du Liban ,2007

53. Jean-Marie Auby et Robert Ducos-Ader. Institutions
administratives. Deuxième édition, Dalloz ,1971.

54. Panchaudandré, la décision administrative, étude
comparative, revue internationale de droit comparé, vol.14, N°
04,octobre-décembre, 1962.

55. YAGOUBI ,Lexique des termes juridiques ,Français –Arabe
,Première Edition ,Editeur Palais du Livre Blida ,Alger ,2001

ب. القواميس باللغة الفرنسية

56. YAGOUBI ,lexique des termes juridiques ,Français –Arabe
,Première Edition ,Editeur Palais du Livre Blida ,Alger ,2001

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الشكر
	الإهداء
01	قائمة المختصرات
02	ملخص البحث بالعربية و الإنجليزية
أ.ب.ج	مقدمة
09	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة
10	المبحث الأول : ماهية الضريبة
10	المطلب الأول : مفهوم الضريبة
10	الفرع الأول : تعريف الضريبة
14	الفرع الثاني : خصائص الضريبة
17	الفرع الثالث : تميزها عن بعض المصطلحات المشابهة لها
19	المطلب الثاني : أنواع الضريبة
19	الفرع الأول : تقسيم الضريبة من حيث ثقل العبء الضريبي
24	الفرع الثاني : تقسيم الضريبة من حيث المادة الخاضعة لها
25	الفرع الثالث : تقسيم الضريبة من حيث الواقعة المنشئة لها
26	الفرع الرابع : تقسيم الضريبة من حيث المصدر والسعر
28	المطلب الثالث : مبادئ الضريبة
29	الفرع الأول : مبدأ العدالة
30	الفرع الثاني : مبدأ اليقين
31	الفرع الثالث : مبدأ الملائمة
32	الفرع الرابع : مبدأ الإقتصاد
34	المطلب الرابع : أهداف الضريبة
34	الفرع الأول : الهدف المالي
34	الفرع الثاني : الهدف الإقتصادي
35	الفرع الثالث : الهدف الإجتماعي
35	الفرع الرابع : الهدف السياسي
37	المبحث الثاني : توصيف الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة
37	المطلب الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات
37	الفرع الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي
41	الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات
45	المطلب الثاني : الضريبة الجرافية الوحيدة والضريبة على الأملاك

45	الفرع الأول : الضريبة الجزافية الوحيدة
48	الفرع الثاني : الضريبة على الأملاك
49	المطلب الثالث : الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة
49	الفرع الأول : الرسم على النشاط المهني
51	الفرع الثاني : الرسم على القيمة المضافة
53	المطلب الرابع : الضرائب والرسوم الأخرى
53	الفرع الأول : الرسم العقاري ورسم التطهير
55	الفرع الثاني : حقوق التسجيل وحقوق الطابع
57	المبحث الثالث : مراحل فرض الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة
57	المطلب الأول : مرحلة التصريح ببداية النشاط
58	الفرع الأول : التصريح بالوجود
60	الفرع الثاني : محتوى التصريح بالوجود
61	المطلب الثاني : مرحلة إيداع التصريحات الشهرية والسنوية
61	الفرع الأول : التصريحات الجبائية حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
62	الفرع الثاني : التصريحات الجبائية حسب النظام الحقيقي
65	المطلب الثالث : حق الإدارة في التصحيح وإعادة التقييم
65	الفرع الأول : المراقبة الشكلية والمراقبة المعمقة للتصريحات
68	الفرع الثاني : إعادة التقييم لرقم الأعمال
69	المطلب الرابع : مرحلة إصدار القرار الإداري
69	الفرع الأول : إصدار القرار الإداري (سند التحصيل)
70	الفرع الثاني : تبليغ المكلف بالقرار الإداري (سند التحصيل)
74	الفصل الثاني: إستحداث لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة
74	المبحث الأول : تقديم الشكوى (التظلم الإداري المسبق)
74	المطلب الأول : شكل الشكوى ومحتواها
74	الفرع الأول : شكل الشكوى
75	الفرع الثاني : مضمون الشكوى
76	الفرع الثالث : ميعاد الشكوى
77	المطلب الثاني : التحقيق في الشكوى
78	الفرع الأول : دراسة الشكوى على مستوى المديرية
78	الفرع الثاني : دراسة الشكوى على مستوى المفتشية
80	الفرع الثالث : دراسة الشكوى على مستوى مركز الضرائب والمديرية العامة للضرائب
81	المطلب الثالث : الفصل في الشكوى
81	الفرع الأول : في حالة التخفيض الكلي
81	الفرع الثاني : في حالة التخفيض الجزئي

82	الفرع الثالث : في حالة الرفض الكلي
83	المبحث الثاني : لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة قبل التعديل
83	المطلب الأول : لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة
84	الفرع الأول : تشكيل لجنة الدائرة للطعن
85	الفرع الثاني : إختصاص لجنة الدائرة للطعن
88	الفرع الثالث : سير عمل لجنة الدائرة للطعن
90	المطلب الثاني : اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة
91	الفرع الأول : تشكيل اللجنة الولائية للطعن
92	الفرع الثاني : إختصاص اللجنة الولائية للطعن
93	الفرع الثالث : إجراءات الطعن أمام اللجنة الولائية للطعن
94	المطلب الثالث : اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة
94	الفرع الأول : تشكيل اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و سير عملها
95	الفرع الثاني : إختصاصات اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة
96	الفرع الثالث : سير عمل اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة
100	المبحث الثالث : لجان الطعن المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2016
101	المطلب الأول : اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة
101	الفرع الأول : تعديل تشكيلة اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة
102	الفرع الثاني : إختصاص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة
103	الفرع الثالث : سير عمل اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة وتنفيذ آرائها
105	المطلب الثاني : إنشاء لجنة جهوية جديدة للطعن في الضرائب المباشرة
106	الفرع الأول : تشكيل اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة
106	الفرع الثاني : إختصاص اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة
108	الفرع الثالث : سير عمل اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة وتنفيذ آرائها
110	المطلب الثالث : اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة
110	الفرع الأول : إعادة تشكيل اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة
111	الفرع الثاني : إختصاص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة
113	الفرع الرابع : سير عمل اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة وتنفيذ آرائها
118	خاتمة
131	قائمة المصادر و المراجع
136	فهرس الموضوعات