

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



## تحصيل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في القانون الجزائري

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم القانونية  
فرع: قانون الخاص تخصص: قانون أعمال

تحت إشراف:  
أ.د. عليوش قربوع نعيمة

إعداد الطالب:  
ضيف شعيب

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
مزياي فريدة	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة الحاج لخضر - باتنة	رئيساً
عليوش قربوع نعيمة	أستاذة تعليم عالي	جامعة الباجي مختار - عنابة	مقرراً
حوحو رمزي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة محمد خيضر - بسكرة	عضوا مناقشا
بوالصلصال نور الدين	أستاذ محاضر قسم ب	جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة	عضوا مناقشا

تاريخ المناقشة: 09 جوان 2013

السنة الجامعية: 2011 / 2012

# إهداء

إلى أمي ...  
إلى أبي رحمه الله...  
إلى جميع أفراد أسرتي ...  
إلى كل الأصدقاء ...  
إليهم جميعا أهدي هذا العمل.

# شكر

الحمد لله، له الحمد الحسن والثناء الجميل.

الشكر لكل من قدم لي يد العون من قريب أو بعيد .

الشكر والامتنان للأستاذة الدكتورة نعيمة عليوش قربوع، على تفهمها، وتعاونها.

الشكر والعرفان لموصولان لعميد كلية الحقوق والعلوم السياسية الدكتور نور الدين بوالصلصال على نصائحه وتوجيهاته القيمة.

الشكر لكل أعضاء اللجنة لاطلاعهم على عملي، وتحملهم عناء التنقل إلى جامعة سكيكدة لمناقشة مذكرتي.

# مقدمة

ارتبط ظهور مفهوم الدولة كسلطة منظمة للحياة الاجتماعية بضرورة تأمين الموارد المالية اللازمة للقيام بدورها. ومع تزايد الحاجات المالية للدولة أدى بها إلى فرض الضريبة. وهكذا، اقترن الاعتماد على الضريبة في البداية بالدور التقليدي للدولة والمتعلق بمهام الدولة الحارسة، ثم زاد الاعتماد على الضرائب كمصدر أساسي للإيرادات العمومية نتيجة تزايد دور الدولة، واتساع نشاطاتها في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي تزايد نفقاتها العامة.

وقد أصبحت الضرائب بمختلف أنواعها وسيلة مالية في يد الدولة تؤدي من خلالها مهامها ونشاطاتها، وذلك عن طريق استخدام الحصيلة الضريبية في تمويل الإنفاق العمومي المتصل بقيامها بهذه الأدوار. ولا يمكن للضريبة أن تحقق الأهداف المنشودة منها إلا إذا تم تحصيلها، فمسألة تحصيل الضريبة تكتسي أهمية بالغة، ذلك أن الإخفاق في تحصيلها يعني ضياع كل الجهود والتكاليف التي أنفقت من أجل جبايتها.

ويعتبر تقسيم الإيرادات الضريبية إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة أهم التقسيمات المعمول بها في هذا المجال. لذلك فإن موضوع تحصيل الضرائب انطلاقاً من هذا التقسيم الثنائي هو محاولة للتعرف على مختلف النقاط المتعلقة بالتحصيل الضريبي، وكذا دراسة مدى جدوى هذا التقسيم وعلاقته بالتحصيل.

## أولاً : أهمية الدراسة

تمثل الضرائب النسبة الكبرى من موارد الدولة لا سيما وأنها تتميز بالاستقرار النسبي، وإن كان الهدف التقليدي من فرضها هدفاً مالياً متمثلاً في تحقيق توازن الميزانية، فإن أهدافها قد تعدت ذلك لتشمل العديد من المجالات الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية ...

إن تحقيق هذه الأهداف مرتبط بتحصيل هذه الضرائب. وبالرجوع إلى قاعدة "القصدي في التحصيل" نجد أنها تشترط أن تكون نفقات التحصيل أقل ما يمكن، أي يجب أن تكون ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها، فلا خير في ضريبة تكون نفقتها أكثر من حصيلتها. ولعله الأمر الذي يميل إلى أهمية اختيار الطريقة المثلى لتحصيل الضريبة، وكذا ضمانات تحقيق هذه الحصيلة لتأدية المهام المنتظرة منها ...

# مقدمة

ولعل الانطلاق من التقسيم الثنائي للضرائب، ومحاولة ربطه بمسألة التحصيل يزيد من أهمية هذه الأخيرة. وسوف نبين الأهمية التي يوليها المشرع الجزائري لعملية تحصيل الضرائب، والتي يجب أن تتم وفق شروط وإجراءات معينة تسمح بتحقيق الأهداف النظرية المتولدة عن هذه العملية.

## ثانيا : أسباب اختيار الموضوع

كونت مجموعة من النقاط سببا مقنعا بالنسبة لي لتناول هذا الموضوع. ويمكن تعداد هذه الأسباب كما يلي :

### 1-الأسباب الذاتية

- رغبتني في معالجة المواضيع المتعلقة بالقانون الجبائي بشكل عام.
- دراستي السابقة للمالية العامة وللقانون الجبائي، مما كون لدي قاعدة نظرية أتاحت لي إمكانية اختيار مثل هذا الموضوع.

### 2-الأسباب الموضوعية

- الموضوع ذو أهمية نظرية وعملية تستدعي الوقوف عند كل منهما.
- إدراكي لدور الضريبة في عديد النواحي جعلني أهتم بكيفية المعالجة القانونية لتحصيل هذا النوع من الإيرادات.
- تميز القانون الجبائي بالتجدد، وهو ما يجعل هذا الموضوع قابلا للدراسة والتناول بشكل مختلف دوما.

## ثالثا : أهداف الدراسة

- ترمي هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف ، أهمها :
- معرفة الإطار القانوني لعملية التحصيل الضريبي.
- استنباط الأهداف والنتائج المرجوة من عملية التحصيل.
- معرفة المعالجة القانونية لآليات التحصيل وأدائه بشكل عام.
- محاولة تقييم ونقد النظام الجبائي الجزائري فيما يخص التحصيل.

## رابعا : إشكالية الدراسة

للإحاطة بالموضوع وتناوله بشكل جيد، من الممكن طرح الإشكالية التالية :

## مقدمة

كيف نظم المشرع الجزائري مسألة تحصيل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؟  
ولتحليل هذه الإشكالية الرئيسية تم طرح التساؤلات الفرعية التالية :  
ما علاقة التقسيم الثنائي للضرائب ( مباشرة وغير مباشرة ) بمسألة التحصيل الجبائي؟  
ما الطرق المتبعة للقيام بعملية التحصيل الجبائي؟  
ما هو دور إدارة الضرائب في عملية التحصيل الجبائي؟  
ما الصعوبات التي تعترض عملية التحصيل؟ وكيف عملت إدارة الضرائب على تجاوزها؟

### خامسا: المنهج المتبع:

إن دراسة هذا الموضوع تقتضي التعرف على جميع الجوانب المتعلقة به، ومختلف الوسائل والطرق المتبعة في تحصيل الضرائب. وكذا الإحاطة بمختلف الصعوبات والعراقيل التي تعترض ذلك وربطها مباشرة بالنصوص القانونية المختلفة.

وهو الأمر الذي يستدعي استعمال المنهج الوصفي التحليلي الذي يتناسب مع محتوى هذه الدراسة، بالشكل الذي يمكن من الوصول إلى الأهداف المرجوة خلال هذا العمل.

ومع ذلك فلا بد من الاستعانة بمنهج نقدي يعتمد - في الأساس - على تقييم مختلف الأفكار والنقاط المعروضة في هذا الموضوع. وهو ما سنحاول إدراجه في شكل انتقادات من حين لآخر حسب الحالة. دون أن نهمل المقارنة بين بعض النقاط، وذلك لاستيعاب الموضوع الذي يتطلب الوقوف عند نقاط التشابه والاختلاف بين كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وعلاقة ذلك بالتحصيل الضريبي.

### سادسا : تبرير خطة العمل

ولاستيعاب النقاط التي تثيرها الإشكالية الرئيسية وكذا الأسئلة المتفرعة عنها، تمت معالجة الموضوع في فصلين، خصص الأول منه للوقوف على العلاقة بين تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة وقضية التحصيل، وهو ما سيدرك من خلال جملة من النقاط التي تخدم صلب الفكرة الأساسية المتناولة في الفصل. أما الثاني فخصص للتعرف على الشق العملي المتعلق بمختلف الإجراءات الخاصة بالتحصيل الضريبي، دون إغفال الإشارة إلى نوعي الضرائب سابق الذكر، مع استخراج ما يمكن من نتائج تقدم الموضوع وتمهد لاستنباط أحكام عامة تتعلق بالموضوع المعالج.

□ سابعا : خطة العمل

□

□ الفصل الأول : التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة عامل محدد لمفهوم ونمط التحصيل

□ المبحث الأول : مفهوم التحصيل الضريبي وأساسه القانوني

□ المبحث الثاني : الجهة المستفيدة من التحصيل كمعيار لتقسيم الضرائب المباشرة

□ المبحث الثالث : مسائل التحصيل ضمن التعديلات المتتالية على الضرائب غير المباشرة

□ المبحث الرابع : جدوى تقسيم الضرائب إلى مباشرة و غير مباشرة

□ الفصل الثاني : التنظيم الإجرائي لتحصيل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

المبحث الأول : الجهات المختصة بالتحصيل

المبحث الثاني : قواعد التحصيل الضريبي

□ المبحث الثالث : الضمانات القانونية للتحصيل الضريبي

□ المبحث الرابع : صعوبات التحصيل الضريبي وكيفية مواجهتها

حتى نفهم المقصود من تحصيل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وكذا المسائل التي يطرحها هذا الموضوع نتطرق - في البداية - لمفهوم التحصيل الضريبي، وهو ما سيدعوننا حتما لدراسة مجموعة من النقاط ذات الصلة بهذا الجانب.

ونظرا لطبيعة الموضوع وكذا خصوصيات كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وجب التعرض لهذين النوعين من خلال مختلف العناصر التي تخدم الموضوع، وصولا - في آخر الفصل - إلى المبحث المتعلق بوضع حد فاصل بين النوعين من الضرائب لاكتشاف مدى علاقة هذه التفرقة بمسألة تحصيل كل من نوعي الضرائب على حدة.

وهكذا سوف يتمحور هذا الفصل حول أربعة مباحث أساسية :

- المبحث الأول : مفهوم التحصيل الضريبي وأساسه النظري.
- المبحث الثاني : الجهة المستفيدة من التحصيل كميّار لتقسيم الضرائب المباشرة.
- المبحث الثالث : مسائل التحصيل ضمن التعديلات المتتالية على الضرائب غير المباشرة.
- المبحث الرابع : جدوى تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير المباشرة.

## المبحث الأول : مفهوم التحصيل الضريبي وأساسه النظري

لدراسة مفهوم التحصيل الضريبي نتطرق أولاً لنشأته وتطوره، قبل أن يصبح على الشكل الحالي ومن ثم نتعرض للأساس النظري الذي يقوم عليه.

## المطلب الأول : نشأة وتطور التحصيل الضريبي

لم يكن تحصيل الضرائب معروفاً بشكله الحديث الذي تباشر فيه الدولة عملية التحصيل من خلال أجهزتها المختلفة، وإنما كان يتم عن طريق الغير الذي تعهد إليه هذه المهمة لقاء عمولة.

## الفرع الأول : التحصيل بواسطة الإلزام

كان تحصيل الضرائب في الماضي يتم عن طريق الإلزام، فكانت الدولة تعهد إلى شركة أو فرد بجباية ضرائبها المحددة لقاء عمولة يتقاضاها الملتزم في مقابل دفعه سلفاً قيمة هذه الضرائب محسومة منها العمولة، ثم يتولى عملية التحصيل بعدئذ لحسابه الخاص، أو يبدأ بتحصيل الضريبة ثم يدفعها للدولة بعدما يحسم عمولته. □

إلا أن طريقة التحصيل هذه كانت لها سلبيات تضر بمصلحة الدولة، وكذا المكلفين بالضريبة على حد سواء. فهي ضارة بالدولة لأن هيبتها تتحول إلى الملتزم فيبدو وكأنه الدولة أو محتكر سلطتها وكثيراً ما يملي شروطه عليها، كما تضع الدولة سلطاتها في تصرفه لتسهيل مهمته في عملية التحصيل، وكثيراً ما كان يساء استعمال هذه السلطة. □

كما أن الخزينة قد تخسر الفارق بين قيمة الضرائب المحصلة وبين المبلغ الذي يدفعه الملتزم، وهو فارق يتجاوز تكاليف الجباية فيما لو قامت الدولة بالتحصيل بواسطة جهاز خاص.

أما بالنسبة للمكلفين بالضريبة، فقد كانوا يعانون من تعنت وإكراه الملتزم، أو أعوانه، أو من قبل أجهزة السلطة التي كانت توضع بتصرفه، فيضطرون لدفع زيادة على الضريبة بشكل رشوة، أو عمولة طلباً للاستمهال في الدفع أو نتيجة جهلهم بالقيمة الحقيقية المترتبة عليهم.

<sup>1</sup> عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية : دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت،

1987، ص 102.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 102.

وقد عرفت الجزائر هذه الطريقة إبان الحكم العثماني، وسادت في فرنسا حتى قيام الثورة الفرنسية، و في مصر حتى أواسط القرن التاسع عشر. إلا أن عيوب هذه الطريقة دعت الكثير من الدول إلى التخلص منها ومباشرة التحصيل بواسطة أجهزة إدارية عمومية.

### الفرع الثاني : التحصيل بواسطة الدولة

تقوم الدولة بتحصيل الضرائب وضخها في الخزينة العمومية من خلال مختلف الأجهزة الإدارية، إذ تعمل وزارة المالية على تحصيل مختلف الضرائب لفائدة الدولة، وذلك من خلال مديرياتها المركزية الأربعة: المديرية العامة للمحاسبة ، المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للجمارك ، المديرية العامة للأموال الوطنية.

ووجب التفريق في التحصيل بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، لأن الأولى وحدها هي التي يمكن أن تحصل بواسطة جداول تكليف مسبقة.

وقد نص القانون على أن تتولى إدارة الضرائب في كل ولاية طرح الضرائب المباشرة بموجب جداول تكليف، وتكون هذه الجداول نافذة من قبل وزير المالية أو ممثله <sup>□</sup>.

ولأنه من المستحيل تنظيم جداول من النوع نفسه بخصوص الضرائب غير المباشرة، ذلك أن الإدارة الضريبية لا يمكن أن تعرف سلفا اسم المكلف، فإن تحصيل هذه الضرائب يختلف باختلاف أنواعها. فالرسوم الجمركية مثلا تحصلها إدارة الجمارك التي تراقب جميع المعابر الأرضية، البحرية والجوية بواسطة مراكز الجمارك في كل منها.

وتستوفى رسوم الاستهلاك الأخرى إدارة الضرائب متبعة في تحصيل كل رسم أصولا خاصة. أما الرسوم القضائية فتستوفى على أساس أوامر قبض فردية تنظمها المحاكم. كما تستوفى رسوم التسجيل العقارية على أساس أوامر قبض تنظمها الدوائر العقارية.

ومن هنا نلاحظ أن تعدد الإدارات أو الهيئات المشرفة على تحصيل الضرائب بحسب نوعيتها، يدل على رغبة الدولة في تسهيل إجراءات التحصيل وضمان حق الخزينة العمومية.

<sup>1</sup> المادة 324 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## المطلب الثاني : تعريف التحصيل الضريبي

التحصيل لغة من الفعل حصَّلَ. وحصَّلت الشيء تحصيلًا، وحاصل الشيء ومحصوله : بقيته. وقال الفراء في قوله تعالى : (وَحَصَّلَ مَا فِي الصُّدُورِ) <sup>□</sup> أي بيَّن ، وقال غيره : ميَّزَ، وقال بعضهم : جمع، وتحصَّل الشيء : تَجَمَّعَ وثبت. والمحصول : الحاصل. وتحصيل الكلام : رده إلى محصوله. وحصَّلت الأمر : حقَّقته وأبنته <sup>□</sup>.

ويقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزانة الدولة <sup>□</sup>.

وبتعبير آخر، فإن تحصيل الضريبة يعني القيام بالعمليات التي تؤدي إلى استيفائها من المكلفين بها، ثم توريدها إلى خزانة الدولة <sup>□</sup>.

وتصبح الضريبة واجبة الدفع بعد أن يتم إبلاغ المكلف بها بالمبلغ الواجب عليه دفعه. ويجب على الإدارة الضريبية أن تراعي أن الضريبة يجب أن تتم جبايتها في الأوقات الأكثر ملاءمة للمكلف تحقيقا لقاعدة الملاءمة في الدفع التي صاغها "آدم سميث Adam SMITH" كإحدى القواعد المهمة التي تجب مراعاتها في الضريبة.

وتعتبر عملية التحصيل المرحلة الأخيرة، فبعد أن يتم ربط الضريبة في ذمة المكلفين تأتي مرحلة تحصيل دين الضريبة مما يمكن أن نطلق عليه الدورة الضريبية <sup>□</sup>.

إن هذه المرحلة أهم مرحلة من مراحل العمل الضريبي، ذلك أنه يترتب عليها جمع الحصيلة التي تم تقديرها سلفا، أو جعل جميع الخطوات السابقة ( تحديد نطاق الضريبة، تحديد وعاء الضريبة، ربط الضريبة ) لا قيمة لها. وبالتالي فإن عملية التحصيل تأتي لتضمن ما سبقها من عمليات أو لتجعل منها جهدا ضائعا.

وفي هذه المرحلة فقط تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف. وقد تدخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أية عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها، سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه <sup>□</sup>.

<sup>1</sup> سورة العاديات، الآية 10 .

<sup>2</sup> ابن منظور، لسان العرب، المجلد الثاني، دار الحديث للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة، 2003، ص ص 478-479.

<sup>3</sup> علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 230.

<sup>4</sup> عبد الأمير شمس الدين، مرجع سابق، ص 102.

<sup>5</sup> يونس أحمد البطريق وآخرون، المالية العامة، دار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص 64.

<sup>6</sup> سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص 199.

ولما كانت مرحلة تحصيل الضريبة أهم مراحل الضريبة، نجد أن المشرع الضريبي قد منح الإدارة الضريبية سلطات واسعة لكي يضمن تحصيلها.

### المطلب الثالث : الأساس النظري لتحصيل الضرائب

تعتبر أغلب الدساتير أن فرض الضريبة عمل سيادي للدولة، وأن فرض أي ضريبة يجب أن يكون من قبل السلطة التشريعية<sup>1</sup>. والحديث عن الأساس النظري لفرض وتحصيل الضرائب، يقودنا للتعرض إلى ما ذهب إليه الفقه الذي تبلور في اتجاهين : نظرية العقد الاجتماعي، نظرية السيادة والتضامن.

#### الفرع الأول : نظرية العقد الاجتماعي

ذهب البعض من فلاسفة القرنين السابع عشر والثامن عشر إلى أن الضريبة تدفع وتحصل مقابل النفع الذي يعود على المكلف من الخدمات العامة التي تؤديها الدولة.

ويتفق أنصار هذا الرأي على تصور وجود عقد يربط بين الدولة ومواطنيها، يتعهد بمقتضاه الأفراد بأداء الضريبة للدولة في مقابل حماية هذه الأخيرة لهم ولأموالهم، وضمان انتفاعهم بهذه الأموال نظير قيام الدولة بخدماتها للأفراد المقيمين على أرضها<sup>2</sup>.

وقد تأثر هؤلاء المفكرون بنظرية العقد الاجتماعي لـ "جان جاك روسو Jean Jacques ROUSSEAU" التي سادت في تلك الفترة، والتي تتلخص في أن الأفراد قد تركوا العزلة ليتنفعوا بمميزات الحياة الجماعية، وعقدوا فيما بينهم عقدا ضمينا تنازل كل فرد بمقتضاه عن جزء من حريته ومن أمواله مقابل أن يتمتع بحماية القانون الذي ترعاه الدولة لحفظ ما تبقى من حريته وأمواله، ومن ثم يستند إلزام الأفراد بالضريبة على هذا العقد أو الاتفاق الضمني<sup>3</sup>.

إلا أنهم اختلفوا في تكييف نوع هذا العقد، فمنهم من اعتبره عقد بيع خدمات أو إيجار أعمال، ومنهم من اعتبره عقد تأمين، وذهب آخرون إلى أنه عقد شركة.

<sup>1</sup> إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص

منازعات ضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004، ص 23.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 180.

<sup>3</sup> رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009، ص 295.

أولا : الضريبة عقد بيع خدمات أو إيجار أعمال

ذهب البعض إلى تكييف هذا العقد بأنه عقد بيع خدمات، على اعتبار أن كل فرد يشتري من الدولة الخدمات التي تؤديها له، ويدفع لها نصيبا من الضرائب بنسبة ما يحصل عليه من منفعة <sup>□</sup>.

ويرى " آدم سميث " أن هذا العقد عقد إيجار أعمال حيث يقول : " تؤدي الدولة الخدمات للأفراد ويدفع لها هؤلاء الأفراد الضريبة كأجر عنها " <sup>□</sup>.

ويفيد هذا الرأي في ضمان عدم تعسف الدولة في فرض الضريبة عما يزيد عن المنافع التي يحصل عليها الفرد، وهو ما يعني ضرورة التناسب بين قيمة الضريبة التي يدفعها المكلف، وبين ما يحصل عليه من خدمات.

وفي هذا السياق، وباعتبار الضريبة ثمن الخدمات العامة المقدمة لكافة الأفراد دون تمييز، فإن على هؤلاء - بدورهم - دفع هذا الثمن دون استثناء ، ذلك أن الجميع ينتفع من هذه الخدمات. وبالتالي ينبغي عليهم تحمل المقابل لهذا الانتفاع بدفع الضريبة <sup>□</sup>.

وقد ذكر البعض أن الضريبة تخصص للمنافع التي لا تقبل الانقسام كالأمن والدفاع والعدالة لأنها تفيد المجتمع ككل، أما المنافع الأخرى التي تقبل الانقسام كالتعليم والصحة ... فيتم تمويلها بالرسوم مقابل ما يستفيد به كل فرد من هذه الخدمات <sup>□</sup>.

غير أنه يصعب عمليا التسليم بأن العلاقة بين الدولة والأفراد يحكمها مثل هذا العقد، وذلك نظرا لصعوبة التناسب بين ما يدفعه المكلف من ضرائب وما يحصل عليه من خدمات.

ثانيا : الضريبة عقد تأمين

يعتبر " مونتيسكيو Montesquieu " <sup>□</sup> من الأوائل الذين كيفوا فرض وتحصيل الضريبة على أساس عقد تأمين، حيث قال : " إن الضريبة حصة أو نصيب يدفعه المواطن من ماله ليؤمن على باقيه، أو للتمتع به على الوجه الأكمل " <sup>□</sup>.

<sup>1</sup> مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام : المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص 308.

<sup>1</sup> Adam SMITH, An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations, the electric book company Ltd , London , 1998, book five, chapter I.

<sup>3</sup> فليح حسن خلف، المالية العامة، الطبعة الأولى، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 177.

<sup>4</sup> رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص ص 168-169.

<sup>5</sup> ( 1755 - 1698 ) اسمه الحقيقي : شارل لوي دي سيكوندا، معروف باسم " مونتيسكيو "، فيلسوف فرنسي صاحب نظرية فصل السلطات

التي تعتمد عليها غالبية الأنظمة حاليا.

6 MONTESQUIEU, Esprit des lois, Editions Edouard LABOULAYE, Paris, 1875, livre treizième, Chapitre premier, p321 .

حيث يعتقد أنصار هذا الاتجاه مثل " إميل دي جيرارد Emile DE GIRARD " أن الضريبة تعتبر بمثابة القسط الذي يدفعه الفرد عن ممتلكاته لتأمين قيمتها حتى تتسنى له الاستفادة من خدمات الأمن العام والاستمتاع بممتلكاته. وهكذا فإن هذا التكييف - على عكس التكييف السابق - يبرر فرض الضرائب على الأفراد وتحصيلها بسعر يتناسب مع درجة ثرائهم.

إلا أنه هو الآخر لم يسلم من النقد، فواجب الدولة لا يقتصر على حراسة الأفراد وحماية ممتلكاتهم، بل يتعدى ذلك إلى أداء الخدمات الاجتماعية والاقتصادية.

ضف إلى ذلك أن الدولة لا تتعامل مع مواطنيها من منطلق قواعد التأمين، فهي لا تلتزم بتعويضهم عما يحيط بهم من أضرار!

### ثالثا : الضريبة عقد شركة

يصور بعض الكتاب أن المجتمع الذي يعيش فيه الفرد يشبه شركة مساهمة يتمثل مساهموها في أفراد المجتمع، ومجلس إدارتها في الحكومة المهيمنة على السلطة، ويقتضي المنطق أن يساهم كل فرد في نفقات إدارتها بنسبة ما يمتلكه من أسهم □.

حيث يرى الفقيه " أدولف تيير Adolphe THIERS " أن فرض وتحصيل الضريبة يستند إلى عقد شركة، فالدولة شركة إنتاج كبرى تتكون من شركاء، لكل منهم عمل معين يقوم به ويتحمل في سبيل هذا نفقات خاصة، إلا أنه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، ويتعين على الشركاء المساهمة في تمويلها، وتمثل هذه المساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم □.

إلا أن تصوير هذه العلاقة على أنها عقد شركة أمر تنقصه الدقة، لأنه يفترض أن يكون النفع العائد على كل مواطن ( مكلف ) متناسبا مع القدر الذي يساهم به في تمويل نفقات مرافقها، وهو ما يفنده الواقع في معظم الدول، حيث يستفيد الفقراء من الجانب الأكبر من الخدمات العامة !

وهكذا نلاحظ - بعد استعراض مجمل الآراء المنضوية تحت نظرية العقد - أن هذه الأخيرة لا يمكنها تبرير أساس فرض وتحصيل الضرائب، وهو ما أدى إلى ظهور نظرية أخرى.

<sup>1</sup> مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 308.

<sup>2</sup> عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992، ص 156.

## الفرع الثاني : نظرية السيادة والتضامن

ترجع هذه النظرية حق الدولة في فرض وتحصيل الضرائب إلى فكرة السيادة التي تتمتع بها الدولة تجاه مواطنيها، فهي تؤدي مجموعة من الخدمات والمنافع للأفراد، وهو ما يستلزم توفير موارد مالية ثابتة.

ولما كانت الدولة مطالبة بتغليب النفع العام على النفع الخاص، فمن الطبيعي أن تتمتع بسلطة فرض وتحصيل الضرائب، كما أنه من المنطقي أن يقبل الأفراد دفع ما يفرض عليهم من ضرائب دون القيام بمقارنة بين ما يؤديه وما يحصلون عليه وذلك استناداً إلى مبادئ التضامن الاجتماعي والقومي.

وتبرر هذه النظرية حق الدولة في فرض وتحصيل الضرائب حتى ولو ثبتت عدم استفادة بعض الأفراد من الخدمات العامة! كما تبرر إقرار بعض الإعفاءات لفئات ما رغم استفادتها مما تقدمه الدولة من خدمات، ذلك أن التضامن الاجتماعي يحول للدولة حق فرض الضريبة وتحصيلها على أساس الانتماء السياسي ( مبدأ التبعية الاقتصادية )، وجواز الإعفاء منها لاعتبارات اقتصادية واجتماعية لصالح المجتمع ككل <sup>□</sup>.

غير أنه لا يجب أن نفهم أن حق الدولة في فرض وتحصيل الضريبة حق مطلق، إذ أن سلطة الدولة في هذا المجال مقيدة بالنصوص القانونية التي يقرها البرلمان، كما أنها مقيدة اقتصادياً بأن تكون الضريبة متناسبة مع المقدرة التكلفة للمكلف.

وعلى هذا النحو، فإن نظرية السيادة والتضامن تعبر بدقة عن واقع الحال في عالمنا المعاصر، فهي تتفق وطبيعة أهداف الضريبة. فالمشرع الضريبي ينفرد بوضع القواعد القانونية للنظام الضريبي على أساس مقدرة المكلف المالية لا على أساس ما يعود عليه من منفعة عامة، كما لا تعفى من أداء الضريبة - كقاعدة عامة - سوى فئات معينة عادة ما تكون معدمة غير قادرة على الأداء.

<sup>1</sup> رمضان صديق، مرجع سابق، ص 299.

## المبحث الثاني : الجهة المستفيدة من التحصيل كميّار لتقسيم الضرائب المباشرة

تعرف الضرائب المباشرة بأنها تلك التي تفرض على الدخل وعلى رأس المال، أي أنها تقسم حسب طبيعة المادة الخاضعة لها، وهو في الحقيقة ما تعتمد عليه كثير من التشريعات الضريبية.

إلا أن المشرع الجزائري قد قسم الضرائب المباشرة - بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - إلى عدة أقسام مستعملا في ذلك معيار الوجهة التي يتم التحصيل لفائدتها، فنص على مجموعة من الضرائب تحصل لفائدة الدولة ، وأخرى لفائدة الجماعات المحلية، وبعض آخر لفائدة البلديات دون سواها.

وهكذا، سوف نرى تنوع الضرائب المباشرة بتنوع الجهة المستفيدة من تحصيل كل نوع من هذه الضرائب.

### المطلب الأول : الضرائب المباشرة المحصلة لفائدة الدولة

ونجد ضمن الضرائب المحصلة لفائدة الدولة كلا من الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات.

### الفرع الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي

ونتناول هنا تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي، ثم مجال تطبيقها.

#### أولا : تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

- تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وتفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".
- وبناء على هذه المادة، يمكن استخلاص مميزات هذه الضريبة والتي تتمثل فيما يلي :
- ضريبة سنوية، إذ تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع للضريبة.
  - ضريبة إجمالية، حيث تخص الدخل الإجمالي الصافي الذي يتم الحصول عليه بعد طرح جميع الأعباء التي يسمح بها القانون.
  - ضريبة تصاعدية، حيث تحسب وفق جدول يستعمل سلما تصاعديا مقسما إلى فئات مداخيل، والذي يسمح بتطبيق معدلات تصاعدية تتماشى وكل فئة.
  - ضريبة وحيدة، حيث تشمل الضريبة على الدخل الإجمالي كل أصناف الدخل الخاضعة لها.

- ضريبة تصريحية، لأنها تحمل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضعون للضرائب سنويا.

### ثانيا : مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

لا يمكن تحديد مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي إلا بتحديد المكلفين بدفعها، وكذا المداخل الخاضعة لها.

#### 1- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي

يتمثل الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي حسب المواد : 03، 04 و 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في :

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر. كما أخضع المشرع الجزائري الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر للضريبة على الدخل الإجمالي فيما يخص عائداتهم الجزائرية المصدر.
- ويعد وفقا للتشريع الجبائي المعمول به، كأن لديهم موطن تكليفي جبائي في الجزائر كل من :
- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين ، أو منتفعين به، أو مستأجرين له لمدة سنة على الأقل.
- الأشخاص الذين يكون لديهم مكان إقامة رئيسية، أو يكون مركز مصالحهم الأساسية الذي يملكونه بالجزائر.
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا أجرا كانوا أم غير أجرا.
- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية سواء كان موطنهم التكليفي في الجزائر أم لا، والذين يتحصلون في الجزائر على أرباح، أو مداخيل تخول فرض الضريبة عليها في الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع دول أخرى.
- كما يخضع بصفة شخصية للضريبة على الدخل الإجمالي الشركاء لأجل حصتهم من الأرباح الاجتماعية المتعلقة بحقوقهم في الشركة :
- شركاء شركات الأشخاص.
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس نظام شركات التضامن، وغير المتكونة في شكل شركات ذات أسهم، أو شركات ذات المسؤولية المحدودة.
- أعضاء شركات المساهمة غير المعينين والمسؤولين على وجه التضامن.

## 2- المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

حددت المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

على النحو التالي :

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
  - أرباح المهن غير التجارية.
  - عائدات المستثمرات الفلاحية.
  - الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص على ذلك المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
  - عائدات رؤوس الأموال المنقولة .
  - المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
  - فوائض قيم التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق الخاصة لها.
- وقد نصت المادة السادسة من نفس القانون على أن هذه الضريبة تؤسس باسم الخاضع لها، وذلك حسب الإيرادات والمداخل التي يحصل عليها، وكذا مداخل أولاده والأشخاص الذين يأويهم في بيته والمعتبرين في كفالتهم. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد أعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي مداخل عدة أصناف وذلك لعدة اعتبارات <sup>□</sup>.

## الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات

ونتناول هنا تعريف الضريبة على أرباح الشركات، ثم مجال تطبيقها.

## أولا : تعريف الضريبة على أرباح الشركات

لجأت السلطات الجزائرية إلى إصلاح النظام الجبائي إصلاحا يواكب التطور الحاصل في المجال الاقتصادي، حيث أنشأت ضرائب جديدة من بينها الضريبة على أرباح الشركات <sup>□</sup>.  
 إذ نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إنشاء ضريبة سنوية، وحيدة، عامة نسبية وتصريحية على مجموع الأرباح والمداخل المحققة من طرف المؤسسات والأشخاص المعنويين تسمى بالضريبة على أرباح الشركات.

<sup>1</sup> المواد 13، 36 و 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> نور الدين بوالصلصال، دروس ملقاة على طلبة الماجستير، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2009-2010، ص 23.

وهكذا يمكن القول أن الضريبة على أرباح الشركات ضريبة على مجمل أرباح أو مداخيل الشركات أو الأشخاص المعنويين، وهي تفرض سنويا على الأرباح المحققة في الجزائر.

### ثانيا : مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

حسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق هذه الضريبة على العديد من الشركات، غير أنه هناك من الشركات من تخضع لهذه الضريبة بصفة إجبارية وأخرى اختيارية.

#### 1- الشركات الخاضعة إجباريا للضريبة على أرباح الشركات

تفرض الضريبة على أرباح الشركات المحققة من طرف شركات الأموال والمذكورة في القانون التجاري، وهي كما يأتي :

- الشركات ذات الأسهم.
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة.
- شركات التوصية بالأسهم.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة ذات أسهم.
- الشركات والمؤسسات والدواوين والمرافق العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري والفلاحي والمالي، والتي لا تتلقى دعما ماليا من الدولة.

#### 2- الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات

نص المشرع الجزائري في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إمكانية الخضوع بصفة اختيارية للضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأشخاص، وقد حددها كما يلي :

- شركات التضامن.
- شركات التوصية البسيطة.
- جمعيات المساهمة التي لا تدرج تحت شكل شركات ذات أسهم.
- الشركات المدنية التي لا تدرج تحت شكل شركات ذات أسهم.

وقد أقر عدة إعفاءات من هذه الضريبة آخذا بعين الاعتبار بعض الجوانب، كالمناطق التي يمارس فيها النشاط، ونوعية النشاطات التي تقوم بها الشركات . ويمكن التمييز - بصدد هذه الإعفاءات - بين المؤقتة والدائمة.

ومن خلال هذه الإعفاءات تتضح لنا سياسة الدولة من خلال معرفة النشاطات ذات الأولوية ضمن مخططاتها التنموية <sup>□</sup>.

### ثالثا : حدود الإخضاع للضريبة على أرباح الشركات

يتحدد مجال الخضوع للضريبة على أرباح الشركات من خلال دراسة : مجالها الإقليمي، مكان الخضوع لها وفترة الخضوع لها.

#### 1- المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات

نص المشرع الجزائري في المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن الأرباح التي تخضع للضريبة على أرباح الشركات هي الأرباح والمداخيل المحققة في الجزائر.

وتعتبر على الخصوص أرباحا محققة في الجزائر :

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.
- أرباح المؤسسات التي وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في :

- إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

- أرباح المؤسسات التي تستعين بممثلين في الجزائر ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

وفيما يخص الشركات التي تحقق نشاطات داخل وخارج الجزائر في آن واحد، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج، أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

#### 2- مكان الخضوع للضريبة على أرباح الشركات

وطبقا لأحكام المادة 149 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين في المكان الذي يمثل المقر الاجتماعي للشركة أو في مكان تواجد المنشأة الرئيسية.

<sup>1</sup> المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويقصد بالمقر الاجتماعي المكان الذي تتواجد فيه إدارة أعمال المؤسسة، كما هو مشار إليه في نظام المؤسسة، أما المنشأة الرئيسية فهي المكان الذي فيه الإدارة والتسيير الإداري لمجموع الوحدات التقنية أو المنشآت الفرعية <sup>□</sup>.  
وفيما يخص المنشآت الأجنبية التي ليس لها منشأة مستقرة فهي ملزمة بتعيين ممثل قاطن بالجزائر لدى الإدارة الجبائية، وهذا لأداء كل الإجراءات التي تخضع لها المؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .

### 3- فترة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات

وفق مبدأ الضريبة السنوية، تدفع الشركات - في كل سنة - الضريبة على الربح المحقق خلال الدورة السابقة، فالربح المحقق خلال دورة ن يصرح به قبل 01 أفريل من سنة ن <sup>1</sup>.

### رابعا : التزامات خضوع الشركات للضريبة على أرباح الشركات

وضع المشرع الجزائري على عاتق المؤسسات أو الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات الالتزامات التالية :

#### 1- الالتزامات الجبائية

تمثل الالتزامات الجبائية في التصريحات التي تنقسم إلى التصريح بالوجود، التصريح بالنتائج و التصريح في حالة الإلغاء أو التنازل عن الشركة.

#### أ- التصريح بالوجود

تنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يقدموا في الأيام الثلاثين الأولى من بداية نشاطهم، تصريحا إلى مفتش الضرائب المباشرة التابعين له، وذلك وفق النموذج الذي تقدمه لهم الإدارة.

#### ب- التصريح بالنتائج

يجب أن يقوم المكلفون المعنيون بالضريبة على أرباح الشركات بتقديم تصريح في كل سنة، وهذا حتى يسمح للإدارة الضريبية بتحديد ومراقبة ومتابعة نتائجهم الجبائية الخاصة بالدورة السابقة، ويقدم هذا التصريح إلى مفتشية الضرائب التابع لها قبل 01 أفريل من سنة الخضوع.

<sup>1</sup> نور الدين بوالصلصال، مرجع سابق، ص 43.

**ج- التصريح في حالة التنازل أو إلغاء المؤسسة**

تنص المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه في حالة التنازل أو التوقف عن كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي أو جزء منه، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي ما زالت لم تفرض عليها الضريبة.

ولهذا يجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف على النشاط ضمن أجل عشرة أيام، أو يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذلك اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه عند الاقتضاء.

**2- الالتزامات المحاسبية**

نجد من جملة الالتزامات المحاسبية مسك الحسابات، والعمل على تقديم الوثائق المحاسبية إلى إدارة الضرائب.

**أ- مسك الحسابات**

تقوم المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بمسك محاسبة تتقيد فيها بالقوانين والأنظمة السارية المفعول، وخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني، وذلك حتى يتسنى لإدارة الضرائب التأكد من دقة النتائج المصرح بها.

**ب- تقديم الوثائق المحاسبية**

يلزم المكلف بالضريبة بتقديم كل الوثائق المحاسبية ( بطاقة الجرد، بطاقة الإيرادات، بطاقة النفقات ) كلما طلبت إدارة الضرائب منه ذلك، وهذا لتأكيد دقة النتائج المصرح بها.

**المطلب الثاني : الضرائب المباشرة المحصلة لفائدة الجماعات المحلية**

تتمثل الضرائب المحصلة لفائدة الولايات والبلديات والصندوق المشترك للجماعات المحلية في الرسم على النشاط المهني بعد أن تم إلغاء الحق النوعي على البنزين الممتاز والعادي والغاز وأويل والبتروول، وكذا الزيوت والمواد الصيدلانية بمقتضى الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1996، وكذلك إلغاء الدفع الجزافي بمقتضى القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2006.

## الفرع الأول : تعريف الرسم على النشاط المهني

أنشئ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بعملية إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC، والرسم على النشاط غير التجاري TANC.

ويعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب التي تخضع لها الشركات على رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسات، أو أي وحدة من وحداتها في كل بلدية من البلديات التابعة لمكان إقامتها.

وحسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن الرسم على النشاط المهني يستحق سنويا بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل ضمن فئة المداخل الصناعية والتجارية، وكذا الضريبة على أرباح الشركات.

## الفرع الثاني : مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

يقصد بمجال تطبيق الرسم تلك الإيرادات وأرقام الأعمال المهنية التي تفتح المجال لتطبيق هذا الرسم، وتدخل ضمن هذا المجال :

- الإيرادات الإجمالية المحققة من طرف المكلفين الذين لهم مؤسسة مهنية دائمة بالجزائر، والذين يمارسون نشاطا مهنيا حرا، والذي تدخل أرباحه في صنف الأرباح غير التجارية.
- رقم الأعمال المحقق بالجزائر من طرف المكلفين الذين يمارسون نشاطا ترتبط أرباحه بالضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية، أو مرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن وحدات مؤسسات الأشغال العمومية والمباني يتشكل رقم أعمالها من مبلغ العمل المدفوع خلال الدورة.

وتستحق تسوية هذه الحقوق على مجمل أشغال البناء على أقصى تقدير عند الاستلام المؤقت باستثناء الحقوق لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية، وتعفى من هذا الإجراء مؤسسات الأشغال التي تقوم بأعمال مشتركة تدخل في إطار الترقية العقارية. ويعتبر رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني والمحقق من خلال العمليات المنجزة بين وحدات نفس المؤسسة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

## الفرع الثالث : طرق دفع الرسم على النشاط المهني والالتزامات المتعلقة به

ينفرد الرسم على النشاط المهني بنظام خاص به في مجال التسديد، وهو ما يرتب التزامات خاصة متعلقة به. وسوف نتطرق لذلك من خلال ما يلي :

### أولا : طرق دفع الرسم على النشاط المهني

يتم دفع الرسم على النشاط المهني وفقا لنظامين هما :

- نظام التسديد العفوي شهريا.
- نظام التسديد العفوي كل ثلاثة أشهر.

#### 1- نظام التسديد العفوي شهريا □

ويتحقق هذا النظام :

- عندما يتجاوز رقم الأعمال 240.000 دج بالنسبة للنشاط الإنتاجي والشراء والبيع.
- عندما يتجاوز رقم الأعمال 240.000 دج بالنسبة للخدمات المقدمة.
- عندما تتجاوز المداخل المهنية الإجمالية 30.000 دج بالنسبة للمهن الحرة.
- مؤسسات الأشغال مهما كان رقم أعمالها المحقق.

#### 2- نظام التسديد العفوي كل ثلاثة أشهر □

يتحقق نظام التسديد هذا :

- عندما يتضمن رقم الأعمال ما بين 80.000 و 240.000 دج.
- عندما يكون رقم الأعمال ما بين 50.000 و 240.000 دج.
- عندما تتضمن المداخل الإجمالية ما بين 15.000 و 30.000 دج بالنسبة للمهن الحرة.

<sup>1</sup> المادة 375 و 385 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> المادة 375 و 385 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

بالنسبة للخاضعين للنظام الجزائي، يحسب الدفع لكل تسديد على القسط من رقم الأعمال أو المداخيل المهنية الإجمالية للرسم مع تطبيق معدل 02 %.

### ثانيا : الالتزامات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني

تتمثل الالتزامات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني في ضرورة الالتزام بفترة التسديد، وكذا احترام مكان التسديد.

#### 1- آجال تسديد الرسم على النشاط المهني

يستحق الرسم على النشاط المهني قبل 20 من الشهر الموالي الذي حقق فيه رقم الأعمال أو المداخيل المهنية. وفي حالة التسديد في كل ثلاثة أشهر، يستحق هذا الرسم قبل 20 من الشهر الموالي للثلاثي المدني الذي يحقق فيه رقم الأعمال أو المداخيل المهنية الإجمالية.

ويسمح المشرع الجبائي لوحدات مؤسسات البناء والأشغال العمومية ومؤسسات النقل مهما كان رقم أعمالها بتحقيق مدفوعاتهم قبل 20 من الشهر الموالي للثلاثي المدني الذي حقق فيه رقم الأعمال.

#### 2- مكان دفع الرسم على النشاط المهني

يستحق الرسم على النشاط المهني لدى صندوق قابض الضرائب المختلفة في أماكن خضوعهم، أو على مستوى :

- البلدية التي يوجد فيها المقر الاجتماعي أو المنشأة الرئيسية، حيث يتخذ القرار من طرف مدير الضرائب للولاية بالنسبة للمؤسسات التي لا تستطيع تحديد رقم أعمال منشأتها ووحداتها.
- البلدية التي يوجد فيها مقر المؤسسات أو وحدات كل مؤسسة.

### المطلب الثالث : الضرائب المباشرة المحصلة لفائدة البلديات دون سواها

تتمثل الضرائب التي تحصل حصريا لفائدة البلديات في الرسم العقاري ورسم التطهير.

#### الفرع الأول : الرسم العقاري

تأسس الرسم العقاري بموجب الأمر 67-83 المؤرخ في 02-06-1967 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1967. وفي سنة 1992 تمت إعادة صياغة أحكامه، وذلك بهدف رفع الإيرادات الجبائية للجماعات المحلية عن طريق توسيع مجال تطبيق هذا الرسم وتعديل قواعد حسابه.

كما تم التخلي عن الرسم العقاري على الملكيات المبنية المؤجرة، وهذا تبعا لإخضاع مداخيل الإيجار للضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من 01-01-1992. كما تم تنقيح الرسم العقاري على الملكيات المبنية غير المؤجرة ليصير رسما جديدا سمي الرسم العقاري على الملكيات المبنية، إضافة إلى رسم آخر هو الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية.

### أولا : الرسم العقاري على الملكيات المبنية

يؤسس هذا الرسم - حسب المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة - سنويا على الملكيات المبنية المتواجدة على الإقليم الجزائري، باستثناء تلك الملكيات المعفية صراحة من هذا الرسم .

وأضافت المادة 249 أنه تخضع لهذا الرسم الملكيات المبنية التالية :

- المنشآت الموجهة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات.
- المنشآت التجارية المتواجدة في محيط المطارات، الموانئ، محطات السكك الحديدية، محطات الطرق بما في ذلك ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات الصيانة.
- أراضي البناءات بمختلف أنواعها وقطع الأراضي التي تشكل ملحقا مباشرا لها وتكون ضرورية لها.
- الأراضي غير المزروعة والمستعملة في إطار تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع سواء أكان المالك يشغلها أم كان يشغلها غيره مجانا كان أم بعوض.

### ثانيا : الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة <sup>2</sup>. وتستحق حسب المادة 261-د من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة على الخصوص على :

- الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للعمران.
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق.
- مناجم الملح والسبخات.
- الأراضي الفلاحية.

<sup>1</sup> المواد من 250 إلى 253 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

<sup>2</sup> المادة 261-هـ من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

## الفرع الثاني : رسم التطهير

تأسس رسم التطهير بموجب المادة 54 من القانون 83-19 المؤرخ في 18-12-1983 المتضمن قانون المالية لسنة 1984.

وقد شهد تعديلات كبرى خاصة بعد قانون المالية لسنة 1993 ، حيث قسم إلى قسمين :

- رسم رفع القمامات.
- رسم تصريف المياه في المجاري.

وبعد صدور قانون المالية لسنة 1993 أصبح هذا الرسم يتشكل في رسم التطهير. وقد أسس هذا الرسم لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية على كل الملكيات المبنية.

ويكون هذا الرسم باسم المالك أو المنتفع، كما يتحمل هذا الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم سنويا بصفة تضامنية.

ويحدد الرسم المطبق في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي، بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي بعد استطلاع رأي السلطة الوصية.

## المبحث الثالث : مسائل التحصيل ضمن التعديلات المتتالية على الضرائب غير المباشرة

يعرف البعض الضرائب غير المباشرة على أنها اقتطاعات تفرض على الاستهلاك، من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>.

فالضرائب غير المباشرة تتعلق بتقدير الدخل بصورة غير مباشرة بالنظر إلى وقائع وتصرفات معينة يقوم بها الفرد بصدد إنفاقه أو تداوله لدخله<sup>2</sup>.

وبعبارة أخرى، الضرائب غير المباشرة هي تلك التي تفرض على السلع والخدمات إما عند إنتاجها أو بيعها أو تداولها أو استهلاكها أو عند استيرادها وتصديرها. وتنعكس قيمة هذه الضرائب على الأسعار مباشرة، مما يجعلها ذا تأثير مباشر على نمط تخصيص الموارد في المجتمع<sup>3</sup>.

ويطلق على الضرائب غير المباشرة ضرائب الإنفاق لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه، لذا فهي تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة.

وتنقسم الضرائب على الإنفاق إلى : ضرائب على التداول ( حقوق الطابع والتسجيل ) وضرائب على الاستهلاك، والتي يأتي في مقدمتها كل من : الرسم على القيمة المضافة و الحقوق والرسوم الجمركية.

ونعني بحقوق التسجيل تلك الحقوق التي تمس مجموعة العقود التي تجري عليها عملية تسجيل، مثل العقود الرسمية، والقضائية المتضمنة القرارات النهائية للعقود الإدارية، وعقود نقل الملكية وحق الانتفاع بالمنقولات أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار وتأسيس، تأجيل، تحويل أو حل الشركات.

أما حقوق الطابع، فتمس المستندات التي تمس ثمن العقود المدنية والقضائية والقسائم .. وقد حدد المشرع قيمة رسم الطابع حسب الحال.

ونظرا لأهمية الضرائب على الاستهلاك وجب التعرف عليها بشكل معمق خدمة للموضوع المعالج، وهو ما سنتطرق إليه في المطلب الأول ( الرسم على القيمة المضافة ) وكذا المطلب الثاني ( الرسوم الجمركية ).

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 205.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 175.

<sup>3</sup> سعيد عبد العزيز و شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 83.

## المطلب الأول : الرسم على القيمة المضافة

يمكن اعتبار التطور السريع للرسم على القيمة المضافة الظاهرة الأكثر أهمية في ميدان الجباية خلال القرن العشرين، فمنذ عشرين سنة كان هذا الرسم حبيس النقاشات والكتابات النظرية. أما اليوم فقد صار العنصر الأساسي للنظام الجبائي في حوالي مائة دولة، ويولد زهاء ربع الإيرادات العالمية.

وقد ظهر لأول مرة في فرنسا سنة 1948، ثم البرازيل سنة 1967، وتبنته الدانمارك في نفس السنة. ثم تبنته معظم دول أوروبا، ليأخذ بعدها في الانتشار في الدول الصناعية وفي أمريكا الجنوبية إلى غاية نهاية سنوات السبعينات. ولم يتم تبني هذا الرسم في الدول النامية إلا بعد هذه المجموعة من الدول بعشر سنوات.

وفي الجزائر، تم إنشاء الرسم على القيمة المضافة كتعويض للنظام الذي كان سائدا قبل سنة 1990 غير المتماشي مع المستجدات الاقتصادية والمتميز بالتعقيد والتعدد في معدلاته، والذي كان يتضمن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGPS.

إذ بمقتضى القانون 90-39 المؤرخ في 31-12-1990 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1991، تم إنشاء قانون الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى الرسم على العمليات البنكية والتأمينات، وقد دخل حيز التطبيق بعد استكمال فصوله المرتبطة بتحديد النسب ونظام الإعفاءات بموجب القانون 91-25 المؤرخ في 18-12-1991 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1992.

غير أن الرسم المطبق على العمليات البنكية والتأمينات لم يدم طويلا، إذ تم حذفه بنص قانون المالية لسنة 1995 لتصبح العمليات المذكورة خاضعة هي الأخرى - بمقتضى هذا القانون - للرسم على القيمة المضافة.

ولدراسة هذا الرسم سننظر في جملة من النقاط المتعلقة به.

## الفرع الأول : تعريف الرسم على القيمة المضافة

قبل أن نعرف الرسم على القيمة المضافة لا بد - أولا - أن نحدد المصطلحات. وانطلاقا من التسمية "الرسم" نتساءل : هل الرسم على القيمة المضافة رسم أم ضريبة ؟

هنا يجب أن نحدد الفرق بين الضريبة والرسم، من أجل ذلك لا بد من التعرض لتعريف كل منهما. فالضريبة هي اقتطاع نقدي، إجباري ونهائي تحصله الدولة من الأفراد دون مقابل وذلك من أجل تغطية الأعباء العامة.

ويعرف الرسم على أنه مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى ما تقدمه من خدمات خاصة بشكل منفرد، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء، أو رسوم تسيير سيارة لمن يطلب من الدولة الانتفاع بتسيير سيارته بالطرق العامة<sup>1</sup>...

وعند المقارنة بينهما، نجد أوجه تشابه واختلاف بينهما، فكلاهما مبلغ نقدي، كما يعتبران موردين للخزينة العمومية، وكلاهما جبريان أي يدفعان بطريقة قانونية أو بإخضاع قانوني.

غير أن الجبر - في مفهومه المطلق - يمكن تصوره كنقطة اختلاف بين الضريبة والرسم، فالضريبة جبرية منذ البداية، أي منذ نشوء المال الخاضع للضريبة، في حين أن الرسم يبدأ اختياريا وينتهي إجباريا. كما أن الرسم يدفع نظير خدمة معينة تقدمها الدولة، أما الضريبة فتدفع بدون مقابل.

وأخيرا، فالرسم يتحدد على أساس نفقة الخدمة المقدر عليها الرسم، أما الضريبة فتحدد على أساس المقدرة التكلفة للمكلف...

وإجابة على تساؤلنا، يمكن أن نقول أن التشريع الجبائي لا يعتد - في كثير من الأحيان - بهذا التمييز النظري، فهو يستخدم مصطلح الرسم مرادفا للضريبة مثل الرسوم الجمركية، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة...

وهكذا، فالرسم في حالة الرسم على القيمة المضافة لا يعدو أن يكون ضريبة حقيقية تحصل لفائدة الخزينة العمومية جبرا وبدون مقابل.

أما عن المقصود بالقيمة المضافة، فمن المعروف أن المؤسسة لكي تنتج، لا بد أن تستخدم ما أنتجته مؤسسات أخرى بالإضافة إلى وسائلها الخاصة، ومنه فالقيمة المضافة تعني الثروة الإضافية المنشأة في المؤسسة باستخدام خدمات وموارد الغير إضافة إلى وسائلها الخاصة.

وتحسب القيمة المضافة في المؤسسة من خلال حساب الفرق بين الإنتاج من جهة والاستهلاك الوسيط من جهة أخرى، أي السلع والخدمات المستعملة في هذه العملية الإنتاجية.

وعليه، يمكن تعريف الرسم على القيمة المضافة على ضريبة غير مباشرة، فلا تحصل على أساس قوائم اسمية، إذ أن الأشخاص الذين يدفعونها غير معروفين لدى الإدارة الضريبية. وهي تمثل - من الناحية الاقتصادية - مساهمة المكلف بالضريبة بسبب نشاطه الاقتصادي.

<sup>1</sup> محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003، ص 59.

## الفرع الثاني : مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

نصت المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال على مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة <sup>1</sup>. وللتحديد الدقيق لهذا المجال ينبغي تحديد العمليات وكذا الأشخاص الذين يخضعون لهذا الرسم.

### أولا : العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

عند مراجعة المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال، نجد أنها ميزت بين نوعين من العمليات، فمنها ما يخضع للرسم وجوبا ومنها ما يخضع اختياريًا.

#### 1- العمليات الخاضعة وجوبا

تشمل كل العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي، وتمثل أساسا في <sup>2</sup> :

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، كما جاء تعريفهم في المادة الرابعة من قانون الرسوم على رقم الأعمال <sup>3</sup>.
- الأشغال العقارية.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، كما جاء تعريفهم في المادة الخامسة من قانون الرسوم على رقم الأعمال <sup>4</sup>.
- التسليمات لأنفسهم، والتي تضم :

- عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.

- الأملاك غير الثابتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لأنفسهم لتلبية حاجاتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم المختلفة، على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أو معفاة طبقا لنص المادة التاسعة من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

<sup>1</sup> المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>2</sup> عبد القادر بوعزة، التأثير الجبائي على اختيار مصادر تمويل المؤسسة : دراسة حالة مؤسسة صيدال ، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير ، الجزائر ، 2004، ص ص 166-167.

<sup>3</sup> المادة الرابعة من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>4</sup> المادة الخامسة من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- - بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء وبيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء، وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.
- عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني، أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري، وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية.
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية، وكذا التحف الفنية الأصيلة والأدوات العتيقة.
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي وشبه الطبي والبيطري. غير أنه تبقى خاضعة للرسم على القيمة المضافة الخدمات المتعلقة بالإيواء والإطعام التي تقدمها المؤسسات العلاجية من غير تلك الخاضعة للصحة العمومية.
- الحفلات الفنية وألعاب التسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي شخص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة، وكذا تجار التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزائي. ويقصد بالتجارة المتعددة الشراء وإعادة البيع المحققين وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تستوجب :
- أن تتعلق السلعة المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة، وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.
- أن يكون المحل مهيباً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

## 2- العمليات الخاضعة اختياريًا

- يمكن للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا - بناء على تصريح منهم - الخضوع للرسم على القيمة المضافة شريطة أن يزودوا بسلع وخدمات :
- للتصدير.
  - للشركات البترولية.
  - للمكلفين الآخرين بالرسم.

• للمؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة الثانية والأربعين من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ويخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي، إذ يمكن طلب اختيار الخضوع لهذا الرسم في أي وقت من السنة، ويجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة. ويصبح نافذا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه الاختيار.

كما يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها ما لم يحمل تنازلا أو توقفا عن النشاط. ويغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار. ويجدد الاختيار ضمنا ما لم يكن هناك تصريح يقدم في ظرف ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

### أولا : الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة

يخضع للرسم على القيمة المضافة كل من : المنتجين، تجار الجملة، تجار التجزئة، الشركات الفرعية.

#### 1- المنتجون

ويقصد بلفظ المنتج :

- الأشخاص أو الشركات الذين يقومون - بصفة رئيسية أو ثانوية - باستخراج أو صناعة المنتجات ويتعهدونها بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعات أو مقاولين في التصنيع قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل استخدام مواد أخرى أم لا.
- الأشخاص أو الشركات التي تحل فعلا محل الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتجات أو توظيفها التجاري النهائي مثل التزيم أو التعليب، وإرسال أو إيداع هذه المنتجات، وذلك سواء بيعت تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أم لا.
- الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين السابقتين.

وينبغي التمييز بين المنتج الجبائي والمنتج الاقتصادي، حيث نجد أن المزارع - مثلا - يعتبر منتجا اقتصاديا، لكنه ليس بمنتج جبائي نظرا لكون نشاطه لا يدخل ضمن الأعمال ذات الطابع التجاري.

وتفرق المادة الرابعة من قانون الرسوم على رقم الأعمال بين ثلاثة أنواع من المنتجين الجبائيين، وهم :

- المنتجون المباشرون، وهم الأشخاص الذين يقومون بأنفسهم بأعمال الإنتاج.
- المنتجون بالحلول، وهم الأشخاص الذين يجلون محل المنتج للقيام ببعض العمليات المرتبطة بأعمال الإنتاج، الرزم، التعليب...
- المنتجون بواسطة الغير، وهم الأشخاص الذين لا يقومون بأعمال الإنتاج بأنفسهم، بل يسندونها لأشخاص آخرين لكن لحساباتهم الخاصة وليس لحساب الغير.

## 2- تجار الجملة

يقصد بتجار الجملة التجار الذين يقومون بما يلي :

- عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لاستخدامها.
- عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.
- عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما كان حجم الكمية المسلمة.

## 3- تجار التجزئة

وهم الأشخاص الذين يمارسون نشاطات التجارة ( الشراء والبيع ) بالتجزئة.

## 4- الشركات الفرعية

تعد شركة فرعية كل شركة تكون في تبعية شركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة.

وتعد الشركة تابعة لشركة أخرى أو مدارة فعلا من قبلها، كل شركة تملك فيها الشركة المديرة - مباشرة أو بواسطة أشخاص - إما معظم رأس المال، أو أغلبية الأصوات التي يمكن التعبير عنها في جمعيات الشركاء أو المساهمين أو تمارس وظائف تشمل سلطة القرار.

وكذلك الأمر بالنسبة لشركة يكون فيها لشركة أخرى - بمقتضى السلطة المباشرة أو غير المباشرة التي تملكها - حق تعيين أغلب أعضاء مجلس إدارة الشركة الأولى، وبحكم الجزء الذي تملك من رأس مالها - مباشرة أو بواسطة لها في الواقع - سلطة اتخاذ القرار سواء أكان ذلك في إدارة، أو في اجتماعات أو مجالس مساهمي الشركة المذكورة.

وعلى ذكر مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، نجد أن المشرع الجزائري قد نص على مجموعة من الإعفاءات على الرسم على القيمة المضافة، وذلك لاعتبارات اقتصادية، اجتماعية وثقافية <sup>□</sup>.

### الفرع الثالث : قواعد فرض الرسم على القيمة المضافة

لدراسة قواعد فرض الرسم على القيمة المضافة نتطرق للحدث المنشئ لهذا الرسم، ثم للوعاء الخاص به.

#### أولا : الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

- بالنسبة للمبيعات، من التسليم القانوني أو المادي لها.
- بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض الثمن كليا أو جزئيا.
- بالنسبة للمؤسسات الأجنبية، من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
- بالنسبة للمنقولات والأشغال العقارية بالتخصيص، من التسليم النهائي.
- بالنسبة للواردات، من إدخال البضاعة للجمارك. والمدين بالرسم هو المصريح لدى الجمارك.
- بالنسبة للصادرات، من إدخال البضاعة للجمارك. والمدين بالرسم هو المصريح لدى الجمارك.
- بالنسبة للخدمات، من قبض ثمن الخدمة جزئيا أو كليا. أما الحفلات وألعاب التسلية بمختلف أنواعها فمن تسليم التذكرة <sup>□</sup>.

#### ثانيا : وعاء الرسم على القيمة المضافة

إن وعاء الرسم على القيمة المضافة هو القيمة المضافة التي تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاك الوسيط من المواد واللوازم والخدمات.

ويتحدد الوعاء الذي يحدد على الرسم على القيمة المضافة حسب طبيعة العمليات التي تتم في الداخل وأثناء التصدير والاستيراد.

#### 1- طبيعة العمليات في الداخل

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيها كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته، حيث يتكون بالنسبة لعمليات البيع من مبلغ المبيعات، ويتكون بالنسبة لعمليات تبادل البضائع المسلمة مقابل تلك السلعة.

<sup>1</sup> المواد من 08 إلى 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>2</sup> المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ويتحدد الوعاء في حالة التسليمات للذات بالنسبة للأموال المنقولة، أما بالنسبة للأموال العقارية فيؤسس الرسم على ثمن تكلفة الإنجاز.

## 2- طبيعة العمليات عند التصدير

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من قيمة البضائع المحددة لدى الجمارك، بما فيها الحقوق والرسوم الجمركية باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

## 3- طبيعة العمليات عند الاستيراد

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من قيمة البضائع المحددة عند الجمارك بما في ذلك الحقوق والرسوم الجمركية باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

## الفرع الرابع : التزامات المكلفين بالرسم على القيمة المضافة

يلزم المكلفون بالرسم على القيمة المضافة بالتصريح والدفع.

### أولا : كيفية التصريح

ونجد طريقتين للتصريح : التصريح بالوجود، التصريح بالهملات المحققة .

### 1- التصريح بالوجود

من التزامات المكلف بهذا الرسم اكتتاب تصريح لدى مفتشية الضرائب في أجل قانوني لا يتعدى ثلاثين يوما اعتبارا من تاريخ بداية النشاط. زيادة على ذلك، على الشركات إرفاق التصريح بالوجود بنسخة مطابقة ومصدق عليها من قانونها الأساسي.

كما يلتزم باكتتاب هذا النوع من التصريح الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا يخص المساعدة التقنية والبحوث والدراسات، ولا يتوفرون على مؤسسة مستقرة في الجزائر يقيمون بها، أي الأنشطة لصالح مؤسسات في الجزائر. وتعفى من التصريح بالوجود المؤسسات الأجنبية التي تقوم بعمليات داخل الجزائر، والتي توكل هذه المهمة إلى شريكها الزبون في الجزائر.

### 2- التصريح بالعمليات المحققة

يتم التصريح بالعمليات المحققة إما شهريا أو كل ثلاثة أشهر.

**أ- التصريح الشهري :**

يتوجب على الخاضعين للرسم تقديم التصريح خلال العشرين يوما الأولى من كل شهر. ويكون التصريح مطابقا للنموذج المسلم من قبل الإدارة ويحتوي على معلومات خاصة بالشهر السابق المتعلق بالمبلغ الإجمالي للعمليات المحققة وجميع العمليات الخاضعة للرسم بالتفصيل.

**ب- التصريح الثلاثي :**

على المدين بالضريبة تقديم تصريح برقم الأعمال خلال العشرين يوما الأولى التي تلي الثلاثي الذي يتم بموجبه استحقاق الحقوق.

**3- التصريح بالتوقف**

بموجب المادتين 57 و 58 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يشترط على المكلف - في حالة توقف نشاطه الخاضع للرسم على رقم الأعمال - تقديم السجل التجاري إلى الغرفة التجارية لتوقيف نشاطه، ويحصل في المقابل على وثيقة تبرر توقفه عن النشاط الذي كان يمارسه مع دفع الحقوق الواجبة. بعدها يقدم التصريح مرفقا بنسخة من هذه الوثيقة إلى المفتشية التي تسلمت التصريح بالوجود في الأجل القانوني المحدد بعشرة أيام والتي تلي التوقف أو التنازل.

**ثانيا : طريقة الدفع**

تختلف طريقة الدفع باختلاف النظام الذي يخضع له المدين بالرسم، فيما إذا كان نظاما حقيقيا أو نظاما جزائيا.

**1- في حالة الخضوع للنظام الحقيقي**

القاعدة العامة التي تحكم الدفع في الحالة التي يخضع فيها المكلف للنظام الحقيقي أن الرسم يدفع عند تقديم التصريح. غير أنه يمكن للأشخاص الذين يملكون إقامة دائمة في الجزائر، والذين يمارسون نشاطهم منذ ستة أشهر على الأقل أن يخضعوا - في مجال الدفع - إلى نظام يسمى نظام الأقساط الوقتية الذي يشترط لتطبيقه ترخيصا من الإدارة، بعد أن يقدم المعني طلبا في هذا الشأن إلى مفتشية الضرائب المعنية، وذلك قبل 01 فبراير من كل سنة.

وينبغي على الأشخاص الخاضعين لنظام الأقساط الوقتية، القيام بما يلي :

- الإيداع - كل شهر - لتصريح يبين فيه بكل وضوح ولكل سنة رقم الأعمال الخاضع للضريبة يساوي الجزء الثاني عشر 1/12 لرقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة.
- دفع الرسوم المطابقة بعد خصم الرسوم القابلة للخصم منها والمذكورة في فواتير المشتريات.

- الإيداع - إذا اقتضى الأمر وخلال عشرين يوما من شهر أبريل - للضريبة الناتجة عن الفرق بين الحقوق المستحقة فعلا والأقساط المدفوعة.

## 2- في حالة الخضوع للنظام الجزائي

يتم دفع الرسم على القيمة المضافة بمقدار النصف كل ثلاثة أشهر، وهذا قبل انتهاء آخر يوم من الثلاثي كأقصى أجل.

### المطلب الثاني : الحقوق والرسوم الجمركية

يمكن أن تفرض الرسوم الجمركية للحصول على إيرادات إضافية للخزينة العمومية، ولعله الغرض الأساسي لدول العالم الثالث. ونجد أن حصيلتها في الجزائر مهمة جدا حيث بلغت 40% من الجباية العادية سنة 2010<sup>1</sup>. وسوف نتطرق فيما يلي لبعض النقاط المتعلقة بهذه الرسوم.

### الفرع الأول : تعريف الحقوق والرسوم الجمركية

تعرف الحقوق والرسوم الجمركية على أنها ضرائب غير مباشرة على الاستهلاك موجهة لمراقبة التجارة الخارجية، أي أنها ضرائب تفرضها الدولة على التصدير والاستيراد. وعادة ما تختلف رسوم التصدير عن رسوم الاستيراد، وذلك نظرا لاختلاف السياسة المتبعة.

ويعتبر اجتياز السلع لحدود الدولة الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية. وتنتج عن ممارسة الدولة سيادتها على إقليمها الجمركي، والذي تعرفه المادة الأولى من قانون الجمارك كما يلي : " يشمل الإقليم الجمركي نطاق تطبيق هذا القانون الإقليم الوطني والمياه الداخلية والمياه الإقليمية والمنطقة المتاخمة والفضاء الجوي الذي يعلوها ".

وتتشكل المنطقة الممتدة على طول الحدود البرية والبحرية ما يسمى بالنطاق الجمركي. وحسب المادة 29 من قانون الجمارك، فإن هذا النطاق يشمل :

- المنطقة البحرية.
- المنطقة البرية، وهي الشريط الممتد من حد الإقليم الجمركي إلى خط مرسوم على بعد 30 كم منه، ويمكن أن يمتد هذا الخط إلى 60 كم عند الضرورة كما في حالة قمع الغش مثلا، وإلى 400 كم كما في تندوف، بشار وتمنراست.

<sup>1</sup> [http://www.radioalgerie.dz/ar/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12533:-281-2011&catid=56:2010-05-13-10-29-46&Itemid=109](http://www.radioalgerie.dz/ar/index.php?option=com_content&view=article&id=12533:-281-2011&catid=56:2010-05-13-10-29-46&Itemid=109)

ومن خلال هذا التعريف يمكن أن نستخلص أن الحقوق والرسوم الجمركية تتميز بأنها :

- ضرائب على الاستهلاك.
- ضرائب عامة تطبق على جميع البضائع المصدرة والمستوردة وعلى جميع المناطق الجمركية.
- ضرائب تفرض انطلاقاً من جداول تحدد فيها النسب المئوية للرسوم الخاصة بكل صندوق. ويسمى مجموع هذه الجداول بالتعريف الجمركية.
- ضرائب لا تميز بين الأشخاص من حيث نوعيتهم، فهي تأخذ بعين الاعتبار السلع التي تعبر الحدود، وليس الأشخاص ماعداً بعض الإعفاءات.
- وجوب فرضها وتحصيلها بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية، وهو ما تتبعه كل الدول تقريباً. ونجد أن المادتين 03/64 و 122 من الدستور تتضمنان ذلك.

### الفرع الثاني : وعاء الحقوق والرسوم الجمركية

يتمثل وعاء الحقوق والرسوم الجمركية في سعر السلعة عند وصولها وهو ما يعرف بالقيمة لدى الجمارك، ويتوقف هذا السعر على منشأ السلعة ونوعيتها وقيمتها.

#### 1- منشأ السلعة

وهو البلد المنتج لهذه السلعة سواء كانت مصنوعة أو مادة أولية . ويأخذ منشأ السلعة - بعين الاعتبار - احتمال وجود اتفاقيات تجارية يتم بمقتضاها منح إعفاءات أو تخفيضات جمركية لدول الأعضاء. ونجد هنا عدة أمثلة :

- منطقة التبادل الحر ، ويتفق فيها على الإعفاء من الرسوم الجمركية.
- الاتحاد الجمركي ، وهو التزام دولتين أو أكثر بإلغاء الحدود الجمركية بينهم. وأن تتبع إزاء الدولة الأخرى غير المنضمة للاتحاد تعريف جمركية موحدة. ومثال ذلك فرنسا وإمارة موناكو، وكذلك مجموعة دول بينلوكس...
- السوق المشتركة، تهدف إلى تسهيل تنقل السلع وعوامل الإنتاج فيه.
- الاتحاد الاقتصادي، يهدف إلى إحداث توافق في السياسات الاقتصادية، كما يمكن أن تكون البضائع من دول معادية أو يمنع التعامل معها أو من دول فيها آفات وأمراض فيمنع الاستيراد منها أو تطبق عليها نسب كبيرة من الرسوم الجمركية.

وفي جميع الحالات، فإن معرفة منشأ السلعة تفيد في :

- معرفة مبلغ الحقوق والرسوم المطبقة ، وكذا إعداد إحصائيات متعلقة بالتجارة الخارجية.

- تطبيق الإجراءات المتعلقة بمراقبة التجارة الخارجة خاصة مع الدول المرتبطة باتفاقات في مجال التسهيلات الجمركية.

## 2- نوع السلعة

أي تسميتها حسب التعريف الجمركية، فإذا لم تكن واردة في التعريف الجمركية فعلى مصلحة الجمارك أن تلجأ إلى إلحاقها بالسلعة الأكثر شبيهاً بها ولها تعريف جمركية.

## 3- قيمة السلعة

تحدد على أساس سعر السلعة، وعلى المعنى بها - مستورداً كان أم مصدراً - أن يقدم فواتير مثبتة لقيمة البضاعة في البلد المصدر، وهذا التحديد هو الشائع.

وتدخل القيمة كعنصر من عناصر الوعاء خاصة في حالة الحقوق القيمة، حيث يتم تحديد الحقوق الجمركية على أساس قيمة السلعة. وقد مر مفهوم القيمة بثلاث مراحل هي :

- جنيف 1947، تحدد قيمة السلعة على أساس سعر البيع بوجود منافسة.
- بروكسل 1953، تحدد قيمة السلعة على أساس سعرها في سوق المنافسة الحرة مضافاً إليها نفقات الشخص والتأمين.
- جنيف 1973-1979، يركز التقييم على السعر الحقيقي المدفوع بالنسبة للسلع المستوردة، أي السعر المستحق فعلاً عن بيع الضرائب من أجل تصديرها إلى الإقليم الجمركي الوطني.

## الفرع الثالث : إجراءات جمركة سلعة

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :

- يجب أن تكون كل السلع المستوردة أو المصدرة محل تصريح مفصل يقوم به أشخاص مختصون، ويودع لدى مكتب الجمارك بين بواسطته النظام الجمركي الواجب تطبيقه على السلع.
- يجب أن يكون التصريح المفصل قانونياً في شكله ومرفقاً بوثائق معينة.
- يتم تسجيل التصريح المفصل، ويمكن لأعوان الجمارك فحص كل البضائع المصرح بها أو جزء منها إذا رآوا ذلك مفيداً.
- بعد قبول التصريح النهائي المفصل تطبق الحقوق والرسوم الواجب أدائها.

- تطبق الحقوق والرسوم على أساس النسب والتعريفات المعمول بها عند تاريخ تسجيل التصريح المفصل، وعلى أساس هذا الأخير أو الفحص. وعملية التصفية هي العملية التي تقوم بواسطتها مصلحة الجمارك بحساب مبلغ الرسوم والحقوق.
- تدفع الرسوم والحقوق المستحقة من قبل المصروح أو أي شخص آخر لحسابه نقداً أو بوسيلة أخرى.
- تسلم إدارة الجمارك رخصة لأخذ السلع بعد أن يتم دفع الحقوق المستحقة، علماً أنه لتصفية الرسوم والضرائب الجمركية نأخذ بعين الاعتبار قيمة السلعة في ميناء الدولة المستوردة أو ما يدعى la valeur CAF وتساوي هذه القيمة :

$$\text{CAF ( Capacité d'Autofinancement )} = \text{قيمة السلعة} + \text{مصاريف النقل} + \text{مصاريف التأمين}$$

وتحسب نسبة التأمين من قيمة السلعة مضافاً إليها مصاريف النقل.

## المبحث الرابع : جدوى تقسيم الضرائب إلى مباشرة و غير مباشرة

تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة تقسيم تقليدي يرجع عهده إلى مدرسة الطبيعيين<sup>□</sup> ، وقد ثابر الفكر المالي الكلاسيكي - طوال عصور - على اعتماد هذا التقسيم، وهو ما نعثر عليه في الغالبية العظمى من المصنفات التي خصصت للمالية العامة وللتشريع الضريبي<sup>□</sup>.

ولمعرفة مدى جدوى هذا التقسيم سوف نتطرق في البداية لأهمية التفرقة بين هذين النوعين من الضرائب لنعالج بعدها معايير التفرقة بينهما، محاولين في الأخير المفاضلة بينهما مع استنتاج ما أمكن من علاقة بين ذلك وبين عملية التحصيل الضريبي الخاصة بكل منهما.

## المطلب الأول : أهمية التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة من أهم التقسيمات على الإطلاق، بل ومن أهم المسائل التي تدرس وتناقش في علم المالية العامة، حيث يكتسي أهمية بالغة نظرا للتأثير المترتبة عليه، من أهمها عدالة الضريبة وتوزيع عبئها على المواطنين ( المكلفين ).

كما يفيد هذا التقسيم - من الناحية القانونية - في تحديد القضاء المختص في حال حدوث نزاعات ضريبية، حيث نجد أن بعض الدول مثل فرنسا تعهد بمنازعات الضرائب المباشرة إلى القضاء الإداري، في حين يختص القضاء العادي في منازعات الضرائب غير المباشرة.

والملاحظ هنا أن المشرع الجزائري قد حسم موقفه من هذا التقسيم لا سيما فيما يخص القضاء المختص في النزاعات الضريبية، وذلك عندما جعل هذه الأخيرة من اختصاص القضاء الإداري تطبيقا للمادة 800 وما بعدها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا إعمالا للمعيار العضوي الذي اعتمده<sup>□</sup>.

كذلك يمثل هذا التقسيم أهمية من حيث تحديد الآثار الاقتصادية الناجمة عن فرض الضرائب، حيث تختلف تلك الآثار بحسب ما إذا كانت الضريبة مباشرة أم غير مباشرة، لذلك يساعد هذا التقسيم على معرفة من يقع عليه عبء الضريبة وكيف يتم انتقالها من فرد إلى آخر<sup>□</sup>.

<sup>1</sup> عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، بيروت، 1987، ص 87.

<sup>2</sup> فوزي عطوي، المالية العامة : النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 75.

<sup>3</sup> محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلاء، مرجع سابق، ص 76.

<sup>4</sup> عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 144.

ونجد أن الفقيه " ليون دوجي Léon DUGUIT " يعتبر أن التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة مفيد جدا في مسألة التحصيل. فهذا التمييز - حسبه - هو الذي يمكننا من معرفة متى ينشأ دين الضريبة.

إذ ينشأ دين الضريبة بمجرد إعداد وإمضاء جدول التحصيل من طرف السلطة المختصة. وهنا، وإن كنا نقر بأن السبب الفاعل لهذا الدين هو قانون الضريبة، فإن العمل أو التصرف الذي يتحكم - بكل تأكيد - في نشأة الدين هو إعداد جدول التحصيل. وبالتالي نلاحظ أن ما ينشئ الدين هو تصرف أو عمل إداري.

على العكس من ذلك، ينشأ دين الضريبة غير المباشرة في اللحظة التي يباشر فيها المكلف التصرف الذي يتحكم في تطبيق القانون الضريبي. وهنا يبقى القانون الضريبي دوماً السبب الفاعل، لكن التصرف الذي يتحكم في نشأة الدين لم يصدر من عون عمومي عكس ما هو في الضريبة المباشرة. وبالتالي نتكلم عن تصرف صادر من المكلف نفسه وليس عن تصرف أو عمل إداري. وقد يأخذ هذا التصرف أشكالاً مختلفة مثل الاستهلاك، النقل... إلخ.

ويؤكد الفقيه " دوجي " أن الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة يمكن أساساً في التصرف الذي ينشأ جراءه دين الدولة. هذا الفرق الذي يؤدي إلى نتيجة مهمة متعلقة بالاختصاص القضائي في الدول التي تفصل بين النزاعات الإدارية والقضائية كما هو الحال في فرنسا.

فكل المشاكل التي تثور بخصوص الضرائب المباشرة ترفع أمام المحاكم الإدارية، ذلك أن التصرف الإداري للعون العمومي المختص الذي يمضي جدول التحصيل، هو الذي أنشأ دين الضريبة. في حين يختص القضاء العادي في النظر في منازعات الضرائب غير المباشرة لأن التصرف المنشئ للدين تصرف صادر عن إرادة المكلف.

وهكذا، يتضح أن الاعتقاد السائد بأن هذا التمييز المرتكز على أساس الاختصاص القضائي غير منطقي ومصطنع، لم يكن دقيقاً، بل إن هذا التمييز منطقي ومنسجم تماماً مع مبدأ الفصل في الاختصاص القضائي <sup>□</sup>.

كما تتأكد أهمية هذا التقسيم من خلال ما قامت به عصبة الأمم التي عدلت عنه في مؤلفها عن المالية العامة سنوات 1928 - 1938 التي كانت قسمت فيه الضرائب إلى ثلاثة أقسام هي : الضرائب على الدخل والثروة، الضرائب على الإنتاج والاستعمال، الضرائب على الأرباح الصافية للاحتكارات المالية، ثم ما لبثت أن عادت إلى استعماله مرة أخرى عندما أقرت مصطلحي : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة <sup>□</sup>.

<sup>1</sup> Léon DUGUIT, *Traité de Droit constitutionnel*, Tome troisième, Deuxième édition, Ancienne Librairie Fontemoing & Cie Editeurs, Paris, 1923, pp 382-385.

<sup>2</sup> عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة في العراق، الجزء الأول، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1976، ص 204.

### المطلب الثاني : معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة تقسيم رائج ومشهور، فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق<sup>□</sup>.

إلا أن الغموض قد أحاط بهذا التقسيم نتيجة الخلط الذي قام عند الكثيرين بين القواعد القانونية والإدارية التي تحكم هذا التقسيم من ناحية، وبين الاعتبارات المالية والاقتصادية التي تحيط به من ناحية أخرى. وقد ترتب على ذلك عدم الاتفاق بين كتاب المالية العامة على معيار معين للتفرقة بين هذين النوعين من الضرائب<sup>□</sup>.

وقد اقترح الفقه عدة معايير حيث نجد المعيار القانوني، المعيار الاقتصادي ومعياري نوعية الوعاء الضريبي.

### الفرع الأول : المعيار القانوني

يطلق على هذا المعيار أيضا المعيار الإداري أو معيار طريقة التحصيل، ومع ذلك فالمعنى واحد، ويرى بعض العلماء أن المعيار الواجب الاتباع - في سبيل التفرقة بين نوعي الضرائب - هو ذلك المتعلق بالجهة التي تقوم بتحصيل الضريبة وبطريقة تحصيلها.

ووفقا لهذا المعيار تعتبر الضريبة مباشرة إذا تم تحصيلها وفق جداول اسمية تحتوي على أسماء المكلفين بالضريبة، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا تمت جبايتها دون الاستناد إلى هذه الجداول. أي أن الإدارة الضريبية لا تستطيع أن تتعرف على أشخاص المكلفين بها، وإنما تقوم بتحصيلها بمناسبة بعض الوقائع أو التصرفات كالبيع أو الشراء<sup>□</sup>.

والملاحظ أن هذا المعيار يكتسي أهمية كبرى، ذلك أنه يساعد على تحديد الجهة القضائية المختصة في النزاعات الضريبية، حيث يختص القضاء الإداري في منازعات الضرائب المباشرة نظرا لوجود علاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، بينما يختص القضاء العادي في الفصل في منازعات الضرائب غير المباشرة نظرا لانتفاء هذه العلاقة.

واستنادا إلى هذا المعيار، فإن الضريبة يمكن أن تتحول من مباشرة إلى غير مباشرة والعكس صحيح وفقا لاختلاف تحصيل الضريبة. وبناء على ذلك فإن ضريبة الأجور والمرتبات التي يتم حجزها من المنبع لا تستلزم إصدار كشف

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 140.

<sup>2</sup> عادل العلي، مرجع سابق، ص 144.

<sup>3</sup> منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1991، ص 126.

اسمي للمكلف، ومن ثم فإن هذه الضريبة تعد - وفقا لهذا المعيار - ضريبة غير مباشرة. والأمر كذلك بالنسبة للضريبة على إيرادات الأسهم والسندات والتي تحجز أيضا من المنبع فإنها تعد من الضرائب غير المباشرة !

وبالإضافة إلى ما سبق فهناك الضرائب التي تفرض على بعض السلع ويحتاج تحصيلها إلى إصدار كشف اسمي يوضح اسم المكلف ومبلغ الضريبة. واستنادا إلى هذا المعيار فإنها تعد ضرائب غير مباشرة، وهذا يتناقض تماما مع ما هو متفق عليه بين الكتاب على أن الضرائب على السلع والخدمات هي من قبيل الضرائب غير المباشرة، أما الضرائب على الدخل والثروة فإنها من قبيل الضرائب المباشرة <sup>□</sup>.

وهكذا فقد اعتبر الكثير من العلماء أن هذا المعيار خاطئ ومعيب، فهو خاطئ لأن الكثير من الضرائب التي يسلم الجميع بأنها ضريبة مباشرة تصبح - وفقا لهذا المعيار - من الضرائب غير المباشرة، والعكس بالعكس. وهو معيب لأنه يؤدي إلى تغيير نوع الضريبة كلما تغيرت طريقة تحصيلها لسبب ما. فهل إذا عدل المشرع مثلا نظام تحصيل ضريبة ما، سوف يعقبه تعديل في نوع هذه الضريبة وفقا لما يقترحه هذا المعيار؟!

فقد عدل المشرع المصري بالقانون رقم 78 لسنة 1973 نظام تحصيل الضريبة من بعض المكلفين بضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح المهن غير التجارية متجها إلى الاعتماد بصورة أكبر على طريقة الحجز من المنبع، ومع هذا فلم يؤد التعديل المذكور إلى تغيير تصنيف هذه الضرائب من مباشرة إلى غير مباشرة <sup>□</sup>.

وعلى ضوء هذه الانتقادات، يتضح أن المعيار الإداري المستند على التنظيم المالي الخاص بدولة دون أخرى لا يصلح مقياسا علميا لأجل التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة <sup>□</sup>. وهو الأمر الذي أدى إلى العزوف عن هذا المعيار والتوجه نحو اعتماد معايير أخرى.

## الفرع الثاني : المعيار الاقتصادي

أوجد العلماء هذا المعيار أو كما يسميه البعض معيار نقل العبء الضريبي أو معيار الراجعة الضريبية، للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

حيث تكون الضريبة مباشرة إذا تحمل عبئها من قام بدفعها للدولة، وغير مباشرة إذا تمكن من نقل عبئها إلى شخص آخر <sup>□</sup>.

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة : مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص 144.

<sup>2</sup> عبد الكريم صادق بركات و حامد دراز، النظم الضريبية، الجزء الأول، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1974، ص 191-202.

<sup>3</sup> فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 79.

<sup>4</sup> باهر محمد عتلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، الطبعة الخامسة، مكتبة الآداب، القاهرة، 1998، ص 129.

وقد كان آدم سميث<sup>1</sup> وبعض الاقتصاديين الكلاسيك يرون أنه يمكن الاعتماد على معيار نقل العبء أو ظاهرة استقرار الضريبة للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فالضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي لا يستطيع المكلف نقل عبئها، وبالتالي فإن المكلف القانوني للضريبة هو نفسه المكلف الفعلي. أما الضريبة غير المباشرة فهي تلك التي يستطيع المكلف القانوني أن ينقل جزءاً من عبئها على الأقل إما إلى الأمام أو الخلف، وبالتالي فالمكلف الفعلي لا يكون هو المكلف القانوني، حيث قد تستقر الضريبة في النهاية على أفراد آخرين غير المكلف القانوني<sup>2</sup>.

ومثال النوع الأول الضريبة على الأجور والمرتبات، حيث يتحملها المكلف بها ولا يستطيع تحصيلها للغير، ومثال النوع الثاني الضرائب الجمركية التي يستطيع المستورد أي المكلف بدفعها أن ينقلها أو يحملها شخصاً ثالثاً هو مشتري السلعة المستوردة أو مستهلكها، وبسبب ذلك قيل بأن هناك وسيطاً في الضرائب غير المباشرة بين الإدارة الضريبية ومتحمل الضريبة، وهو المكلف الذي يستحصل مبلغها من الشخص الثالث بعد أن يكون قد دفعها للإدارة الضريبية. أما في الضرائب المباشرة فليس هناك وسيط حيث أن المكلف بها هو نفسه الذي يتحملها.

ويذهب بعض علماء المالية العامة أن لمعيار<sup>3</sup> راجعية الضريبة<sup>4</sup> معنيان<sup>5</sup> :

- الراجعة الفعلية، حيث تكون الضريبة مباشرة أو غير مباشرة بحسب ما إذا التزم المكلف بعبئها نهائياً أو نقل عبئها إلى غيره.
- الراجعة القانونية، وهي التي تفهم من النصوص القانونية، وتعكس نية المشرع فيما إذا كان هدفه عدم نقل عبء الضريبة من المكلف بها إلى غيره فتكون الضريبة مباشرة، أو إذا كان هدفه نقل عبئها من المكلف بها إلى غيره، فتكون عندئذ ضريبة غير مباشرة.

والواقع أن هذا المعيار الاقتصادي قد تعرض للنقد بالرغم من انتشاره، ذلك أن نقل عبء الضريبة لا يتوقف فقط على طبيعة الضريبة المستحقة، وإنما على عوامل أخرى كاستخدامات السلعة المفروضة عليها الضريبة، وكذا الظروف الاقتصادية... إلخ.

فالضريبة الجمركية والتي هي ضريبة غير مباشرة بالاتفاق، قد تصبح ضريبة مباشرة في حال عدم نقل عبئها للغير وتحمل المكلف عبئها بشكل نهائي كما لو قام المستورد باستهلاك ما استورده.

كما أن التاجر قد يتمكن من نقل عبء الضريبة على الأرباح (وهي ضريبة مباشرة) إلى عماله أو عملائه سواء عن طريق خفض الأجور، أو رفع أسعار مبيعاته، فهل تتحول إلى ضريبة غير مباشرة لمجرد تمكن هذا التاجر من نقل

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص 145.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 145.

عبء الضريبة؟! وما هي طبيعة الضريبة إن تمكن المنتج أو البائع من نقلها جزئياً، فهل تعتبر ضريبة مباشرة وغير مباشرة في نفس الوقت □؟!

وهكذا فإننا نلاحظ أن المعيار الاقتصادي ليس معياراً دقيقاً ومنضبهاً، فعلى أساسه نجد أن الضريبة المباشرة قد تتحول إلى ضريبة غير مباشرة والعكس، وهو أمر غير منطقي، كما أن ذلك يجعلنا نطعن في جدوى هذا المعيار في التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة!

### الفرع الثالث : المعيار الفني

هذا المعيار هو الآخر، نجده بتسميات مختلفة مثل : معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة، معيار طريقة الوصول إلى الوعاء.

ويعتبر هذا المعيار أكثر المعايير وضوحاً وشمولاً وأقربها إلى الدقة العلمية، ذلك أنه يميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة حسب طريقة الوصول إلى وعاء الضريبة، ووعاء الضريبة ما هو إلا مال الفرد في النهاية □.

وللوصول إلى هذا المال هناك طريقتان : فإما أن نعلم مباشرة إلى المال فنقدره ونربط الضريبة على هذه الثروة، أو نقدر الدخل الذي يدره هذا المال لصاحبه ونربط الضريبة على هذا الدخل، فهذه هي الضرائب المباشرة. وإما أن نتلمس - بطريقة غير مباشرة - قيمة هذه الثروة أو هذا الدخل من بعض الأفعال التي يقوم بها الفرد فنعتبر قيام الفرد بأفعال معينة انعكاساً لدرجة ثرائه. فالغني ينفق في شراء بعض السلع أكثر مما ينفق الفقير، فنربط الضريبة على فعل الإنفاق. وكلما ازداد ثراء الشخص كلما ازداد عدد وحجم صفقات البيع والشراء التي يعقدها فتفرض ضريبة ( التداول ) على عقد هذه الصفقات وهكذا ... وهذه هي الضرائب غير المباشرة □.

وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار باعتباره يقوم على أساس مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة، إلا أنه قد تعرض للنقد لأنه ليس محكماً بدرجة كافية، ولا يمكن بالتالي الاعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب □.

فقد يثور الخلاف مثلاً حول ضريبة التركات، فهل تعتبر ضريبة مباشرة منصبة على الثروة أم ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض بمناسبة واقعة عرضية هي الوفاة وانتقال المال إلى الورثة؟!

حيث يصعب - في الحقيقة - الاستناد على ثبات ودوام المادة كمعيار للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، إذ أن توافر المادة التي تفرض عليها الضريبة لا يؤدي - في حد ذاته كقاعدة عامة - إلى آثار ضريبية، ولا

<sup>1</sup> عادل العلي، مرجع سابق، ص 146.

<sup>2</sup> محمد عبد الله العربي، موارد الدولة، جامعة فؤاد الأول، القاهرة، 1949، ص 141.

<sup>3</sup> حامد عبد المجيد دراز و المرسي السيد حجازي، مبادئ المالية العامة، الدار الجمعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004، ص 33.

<sup>4</sup> منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 130.

يتولد دين الضريبة لصالح الخزينة العمومية إلا إذا تحققت الواقعة المنشئة للضريبة، والتي قد تكون بوجه عام عملا ماديا أو مركزا أو عملا قانونيا. فالواقعة المنشئة لضريبة الدخل قد تكون تحقق الدخل خلال فترة معينة أو وضعه تحت تصرف المكلف.

وفي حالة الضريبة العقارية هي مركز الشخص كمالك في تاريخ محدد، وفي حالة الضرائب على الإنتاج والتداول فقد تكون الواقعة هي التسليم أو دفع الثمن. وكثيرا ما تصعب التفرقة بين العمل المادي والمركز المنشئ للضريبة. فالمركز يتحدد بإتمام وقائع معينة. وتطبيقا لذلك، فإن الضريبة على رقم الأعمال التي تفرض على تداول السلع تعتبر ضريبة غير مباشرة إذا كان استحقاقها مترتبا على واقعة تسليم السلعة أو بيعها، وتعد ضريبة مباشرة إذا كانت الواقعة المنشئة لاستحقاقها هي ممارسة البيع بطريقة معتادة <sup>□</sup>.

والحقيقة أن هناك من يعتقد أن هذا المعيار يعتبر الأحسن والأدق، فهو لا يتضارب - في مطلق الأحوال - مع المعيارين السابقين الذين يقول بهما علماء المالية العامة، وإنما يتكامل معهما ويفوقهما دقة ووضوحا <sup>□</sup>.

وعموما يمكن أن نقول - بعد استعراض معايير التفرقة الثلاث - أنه بالرغم من مناداة بعض الكتاب إلى الاستغناء عن هذا التقسيم، فإن غالبية الكتاب يذهبون إلى أن الاستغناء عن هذا التقسيم قد لا يكون ممكنا من الناحية العملية بسبب استقرار استعمال مصطلحي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في التشريع والفقهاء والمحاسبة الوطنية، بحيث يرتبطان بمعنى معين في ذهن القارئ رغم عدم دقة الفصل بينهما.

ويضيفون إلى ذلك - دفاعا عن هذا التقسيم - أن أهميته تظهر بوجه خاص بسبب اختلاف الآثار الاقتصادية لكل من هذين النوعين من الضرائب، مما يبرر الاحتفاظ به، أو على الأقل بما استقر عليه العمل من تسميات <sup>□</sup>.

وعلى أي حال فقد جرت العادة على استخدام مصطلح الضرائب المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة حصول المكلف على الدخل أو رأس المال، ومصطلح الضرائب غير المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة استخدام الدخل أو رأس المال كالضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك أو التداول.

<sup>1</sup> عبد الكريم صادق بركات، مرجع سابق، ص 89.

<sup>2</sup> فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 81.

<sup>3</sup> عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1969، ص ص 348-349.

## المطلب الثالث : المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

غني عن البيان أن كلا من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة تمثلان وسيلتين متكاملتين لتتبع عناصر الثروة من دخل ورأس مال، ولا يمكن القول بأن إحدهما تفوق الأخرى في درجة الأهمية <sup>□</sup>.

إلا أن تغليب الاعتماد على هذه دون الأخرى يتوقف على درجة تقدم الدولة وظروفها الاقتصادية والسياسية ، إضافة إلى المزايا التي يتيحها الاعتماد على كل من هذين النوعين، فلكل نوع مزاياه وعيوبه.

ويمكن القول إجمالاً أن ما يعتبر مزايا لنوع قد يعتبر عيوباً في النوع الآخر. وحتى نخلص إلى المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، لا بد أن نستعرض مزايا وعيوب كل منهما. وهو ما سنبينه وفق مجموعة من النقاط.

## أولاً : من حيث مدى ثبات الحصيلة

تتميز الضرائب المباشرة بثبات حصيلتها نسبياً نظراً إلى أنها تفرض على الثروات والدخول التي تتصف باستمرار نسبي كالملكية وأرباح الأسهم وفوائد السندات والمرتببات والأجور، وذلك بعكس الضرائب غير المباشرة التي تفرض على أفعال وتصرفات متقطعة قد يقوم بها الأفراد وقد لا يقومون بها، مما يترتب عليه عدم تمتع حصيلتها بالثبات النسبي الذي تتمتع به حصيلة الضرائب المباشرة. ولذلك فإن التقدير المسبق لحصيلة الضرائب المباشرة أسهل وأدق منه بالنسبة للضرائب غير المباشرة <sup>□</sup>.

ضف إلى ذلك أن تحصيل الضرائب المباشرة يتطلب وقتاً أطول إذ تحصل سنوياً، في حين تحصل الضرائب غير المباشرة بناء على وقائع وتصرفات تحدث كل يوم.

وبالرغم مما قيل عن الثبات النسبي لحصيلة الضرائب المباشرة، فإن حصيلة بعض هذه الضرائب أقل تمتعاً بالثبات من بعضها الآخر، فحصيلة الأرباح التجارية والصناعية تتأثر ارتفاعاً وانخفاضاً بالظروف الاقتصادية للدولة.

## ثانياً : من حيث مرونة الحصيلة

ويقصد بمرونة الحصيلة مدى إمكان زيادة الحصيلة إذا احتاجت الدولة إلى أموال إضافية في ظروف معينة <sup>□</sup>. إذ تتميز الضرائب المباشرة بإمكان زيادة حصيلتها، فيكفي أن ترفع الدولة أسعار هذه الضرائب إن أرادت الحصول

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 144.

<sup>2</sup> زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006، ص 137.

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 146.

على أموال إضافية. ولعل ما يساعد على هذا هو كون هذه الضرائب تفرض على عناصر يصعب إخفاؤها تهربا من دفع الضريبة.

كما تتمتع الضرائب غير المباشرة بهذه الميزة أيضا، حيث يمكن الرفع من حصيلة هذه الضرائب كلما برفع أسعار السلع التي تفرض عليها الضرائب بمناسبة الاستهلاك.

وواقع الأمر أن كلا من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة تتكاملان مع بعضهما البعض، فعندما تقل حصيلة إحداهما تزيد حصيلة الأخرى والعكس صحيح.

### ثالثا : من حيث تحقيق العدالة

تعتبر الضرائب المباشرة أكثر ملاءمة وتحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة، ذلك أنها تفرض على الدخل أو رأس المال، وهي عناصر واضحة الدلالة على المقدرة التكليفية للمكلف، وبالتالي بالإمكان مراعاة الظروف الشخصية للمكلف كقدر دخله ومركزه الاجتماعي وأعبائه العائلية والديون التي على ذمته. ومن ثم تقرير إعفاءات تتماشى مع هذه الاعتبارات الشخصية. ومع ذلك، فإنه يلاحظ أن الضرائب المباشرة قد لا تحقق العدالة إذا لم يأخذ المشرع بالاعتبارات الشخصية للمكلف.

بينما في الضرائب غير المباشرة فلا يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، ذلك أنه شخص غير معروف لدى الإدارة الضريبية. وبالتالي فإن فرضها على الجميع دون تمييز سوف يمثل عبئا إضافيا على فئة المكلفين لا سيما أصحاب الدخل المحدودة.

كما يلاحظ أنه من الممكن مراعاة العدالة بالنسبة إلى الضرائب غير المباشرة إذا أعفيت منها السلع والخدمات الضرورية واقتصرت على السلع الكمالية. إلا أن هذا لا يحدث من الناحية العملية، ذلك أن الاعتبارات المالية غالبا ما تدعو إلى فرض الضرائب على السلع والخدمات الضرورية لضمان وفرة الحصيلة. ولهذا يطلق على الضرائب غير المباشرة بأنها ضرائب غير ديمقراطية وغير عادلة <sup>□</sup>.

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 149.

## رابعاً : من حيث الاقتصاد في نفقات التحصيل

تتميز الضرائب المباشرة بقلّة نفقات تحصيلها نسبياً، ذلك أنها تفرض على عناصر ظاهرة معروفة لدى الإدارة الضريبية أو تسهل معرفتها كالعقارات وأنواع الدخل المختلفة<sup>1</sup>. ومن ثم فلا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لتقديرها، كما لا تحتاج إلى إجراءات متعددة ومعقدة لحصرها وتصنيفها وتحصيلها.

واستثناء من ذلك، ففي بعض الظروف قد تزداد نفقات تحصيل الضرائب المباشرة كما في الضريبة على الدخل في الدول الصناعية المتقدمة، إذ تتطلب موظفين أكفاء قادرين على تطبيق النظم المعقدة المتقدمة كنظام التصاعد<sup>2</sup>، أو إذا رأت الإدارة الضريبية ضرورة بحث حالة كل مكلف على حدة لتطبيق الاعتبارات الشخصية، أو إذا أرادت إحكام منع التهرب الضريبي<sup>3</sup>. أما الضرائب غير المباشرة، فتحتاج إلى نفقات كثيرة نظراً لما تستلزمه من موظفين يراقبون الوقائع والتصرفات التي تفرض على أساسها الضريبة ويعملون على مكافحة التهرب الضريبي.

## خامساً : من حيث الملاءمة

تعتبر الضرائب المباشرة أكثر ملاءمة من الضرائب غير المباشرة، وتبرير ذلك أن إدارة الضرائب تحوز كشوفاً بأسماء المكلفين بها، أي أنهم معروفون لديها. مما يمكنها من معرفة ظروف كل منهم وتقدير مدى حاجته إلى تقسيط الضريبة أو تأجيل دفعها أو تيسير شروط الدفع. وهكذا نجد أن الضرائب المباشرة تستخدم كأداة في يد الدولة من أجل إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بغية تخفيف حدة التفاوت بين الدخل.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فشخص المكلف يكون مجهولاً لدى إدارة الضرائب، ومن ثم لا يمكن تحقيق شيء من الملاءمة بالنسبة لهم.

## سادساً : من حيث الوعي الضريبي

تتميز الضرائب المباشرة بأنها تشعر المكلفين بها بواجباتهم الضريبية، ويرجع ذلك إلى أن المكلف يدفع الضريبة يشعر بأنه يساهم في تمويل النفقات العمومية، وله الحق كمساهم أن يراقب حسن إدارة هذه الأموال. وفي ذلك إظهار لرابطة التبعية بين الفرد والمجتمع المتجلية بالمواطنة والشعور بالواجب والتضامن الاجتماعي. غير أن هذه الميزة

<sup>1</sup> زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 138.

<sup>2</sup> باهر محمد عتلم، مرجع سابق، ص 132.

<sup>3</sup> أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص 152.

عرضة للتأرجح بين الإيجابية إذا كنا أمام دولة مسؤولة ومواطنين واعين، والسلبية عند افتقاد الثقة بين المواطن والدولة وهو ما يدفعه للتهرب من الضريبة.

أما الضرائب غير المباشرة، فلكونها تفرض على الإنفاق فإن المكلف لا يشعر بها لأنها تدفع أساساً بواسطة المنتجين والمستوردين، ثم يقومون بنقل عبئها إلى المستهلك مباشرة، والذي يقوم بدوره بدفعها كجزء من سعر السلعة أو الخدمة<sup>□</sup>. ويتكرر هذا الدفع كلما تكرر استهلاكه لهذه السلعة أو الخدمة. لذلك تترتب على الضرائب غير المباشرة نتائج عكسية تماماً لتلك التي تترتب على الضرائب المباشرة فيما يتعلق بإشعار الأفراد بواجبهم الضريبي، مع ملاحظة أن الضرائب المباشرة التي تجبى بطريق الحجز من المنيع تعتبر كالضرائب غير المباشرة في هذا الخصوص كما هو ظاهر<sup>□</sup>.

### سابعاً : من حيث تأخر ورود الحصيلة

يتطلب تحصيل الضرائب المباشرة إلى الخزينة العمومية وقتاً طويلاً، ذلك أنها تفرض عادة بشكل سنوي. على العكس من ذلك، تحصل الضرائب غير المباشرة منذ بداية السنة تبعاً لوقائع وتصرفات متقطعة تحدث كل يوم.

### ثامناً : من حيث النظام الاقتصادي

تناسب الضرائب المباشرة أنظمة الدول المتقدمة، ولا تناسب كثيراً البنيان الاقتصادي للدول النامية، فانتشار ظاهرة الاستهلاك الذاتي في هذه الأخيرة من جهة، وعدم إمساك دفاتر منتظمة من جهة أخرى يجعل من الصعب الاعتماد على الضرائب المباشرة للحصول على إيرادات منتظمة وثابتة لتغطية التزايد في النفقات العامة. بالإضافة إلى أن ضعف الدخل في هذه الدول يجعل الإعفاءات التي تمنح للدخول المحدودة كبيرة، ومن ثم تنخفض الضرائب المباشرة فيها.

وإذا كانت الضرائب غير المباشرة أكثر تناسبا مع الدول النامية، فإنها - في واقع الأمر - تفرض على السلع الضرورية لضمان زيادة الحصيلة الضريبية. وإذا كان هذا يؤدي إلى زيادة الحصيلة، فإنه يمثل عبئاً إضافياً على المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخل المحدود أكثر من أصحاب الدخل المرتفعة. وبالتالي فهي لا تحقق قاعدة العدالة المنشودة منها<sup>□</sup>.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 139.

<sup>2</sup> زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 139.

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 148.

## تاسعا : من حيث مضايقة حركة الإنتاج والتداول

تتطلب الضرائب غير المباشرة وجود رقابة دقيقة على المنتجين الذين تحصل منهم ضرائب الإنتاج، وذلك للتأكد من التصريح بحجم الإنتاج الفعلي، كما تتطلب وجود رقابة على عمليات تداول السلع، وهو ما يؤدي إلى عرقلة حركة إنتاج هذه السلع وتداولها.

أما الضرائب غير المباشرة ، فلا تتسبب في هذا القدر من المضايقة لحركة النشاط الاقتصادي فيما يتعلق بالإنتاج والتداول <sup>□</sup>.

## عاشرا : من حيث الوعي الضريبي

قد تستخدم الضرائب المباشرة لتحقيق أغراض غير مالية، كأن تكون أغراضا اقتصادية أو اجتماعية متعددة، مثل تقليل الفوارق بين مستويات الدخل، وتشجيع بعض فروع الإنتاج... إلخ.

كما يمكن استخدام الضرائب غير المباشرة لتحقيق أغراض اجتماعية متنوعة كالححد من استهلاك بعض السلع الضارة كالمواد الكحولية... ولطالما استخدمت الضرائب الجمركية - منذ زمن بعيد - لحماية الاقتصاد الوطني.

إلا أن مجال استخدام الضرائب المباشرة لتحقيق أغراض غير مالية أوسع بصفة عامة من مجال استخدام الضرائب غير المباشرة <sup>□</sup>.

واستنادا إلى ما سبق، فإنه لا يمكن القول بأفضلية نوع معين من الضرائب على الآخر، بل لكل منهما عيوبه ومزاياه، ومن ثم فإن الجمع بينهما أفضل السبل للحصول على الإيرادات اللازمة لمواجهة ظاهرة تزايد النفقات العامة <sup>□</sup>.

<sup>1</sup> زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 139.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 140.

<sup>3</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 218.

وهكذا فإن كلا من النوعين يكمل الآخر، ويحققان - بوجودهما معا - نظاما ضريبيا أفضل من نظام يعتمد على أحدهما فقط. إذ أن مزايا الضرائب المباشرة تصحح عيوب الضرائب غير المباشرة والعكس صحيح.

فالضرائب المباشرة التي تصيب الأغنياء أكثر من الفقراء تمكن من تصحيح عبء الضرائب غير المباشرة التي تحمل الفقراء عبئا أشد من الذي يتحمله الأغنياء. والضرائب غير المباشرة تجعل ذوي الدخل المحدود يساهمون في تحمل الأعباء العامة مصححة بذلك ما يترتب على الضرائب المباشرة من إعفائهم من كل مساهمة في تحمل الأعباء العامة.<sup>□</sup>

علما أن تحصيل الضرائب غير المباشرة منذ بداية السنة المالية، سوف يمكن من تحمل عبء الضرائب المباشرة التي يتأخر تحصيلها عن بداية السنة المالية.

وما هو جدير بالذكر في الأخير أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة ليس واحدا، فلكل ضريبة تأثيرها الخاص وفقا لظروف فرضها.<sup>□</sup>

ولذلك فإن على النظام الضريبي أن يأخذ بالنوعين معا ، غير أن هذا الأخذ لا يعني التوزيع المتساوي، أو بنسبة محددة بين النوعين، لأن ذلك رهن العديد من العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية. ودعمنا لهذا المعنى فإنه لا ينبغي إهمال أحد النوعين، فالمبالغة في فرض الضرائب غير المباشرة تعني قهر الذين لا يملكون لصالح الذين يملكون، بينما تعني المبالغة في فرض الضرائب المباشرة مصادرة جزء من الثروات الكبيرة والمتوسطة، أي قهر الذين يملكون لصالح الذين لا يملكون.<sup>□</sup>

<sup>1</sup> زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق ، ص ص 140-141 .

<sup>2</sup> مسعود دراومي، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر : 1990-2004، رسالة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص 197.

<sup>3</sup> رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ص 240-241.

ونخلص في نهاية هذا الفصل إلى أن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة ذو أهمية بالغة في عدة مجالات لا سيما في مجال التحصيل، فمن شأن ذلك أن يسهل فهم فلسفة وطريقة التحصيل في كل منهما.

ويمكن تلخيص ما تطرقنا له في هذا الفصل على شكل النقاط التالية :

- تتولى الدولة عملية تحصيل الضرائب مباشرة كانت أم غير مباشرة، حيث تعهد بذلك إلى وزارة المالية التي تباشر ذلك من خلال هيكلها الإدارية المختلفة.
- يقصد بالتحصيل الضريبي مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى استيفاء الضرائب من المكلفين بها لمصلحة الخزينة العمومية.
- حق الدولة في فرض وتحصيل الضرائب المستند إلى مبدأ التضامن الاجتماعي مقيد قانونا بالنصوص التي تقره، وكذا اقتصاديا من خلال مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف، وهو ما يفسر الإعفاءات المقررة.
- التعرف على الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ضروري لفهم قواعد وإجراءات تحصيل كل منهما.
- المقارنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة تبين أهمية هذا التقسيم الثنائي، وتمكن من استيعاب عملية التحصيل الخاصة بكل منهما.

وهكذا فإن كلا من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة تتكاملان، لأن مزايا كل منهما تصحح عيوب الأخرى، وهو ما يبرر اعتماد المشرع الجزائري لهذا التقسيم.

إن دراسة جملة النقاط الخاصة بكل ضريبة أمر مهم من أجل فهم مختلف العناصر المتعلقة بالتحصيل ومحاولة طرحها بشكل يخدم الموضوع ويمهد لما سنتعرض له في الفصل الثاني.

من خلال ما تقدم - في الفصل الأول - تبين لنا أن الدين الضريبي لا ينشأ إلا بقانون، الأمر الذي يتطلب دراسة تحصيل الدين الضريبي من حيث الجهة المخولة بتحصيله وكيفية تحصيله. حيث أن المهم ليس فرض الضرائب وإنما تحصيلها <sup>□</sup>، فكفاءة أي نظام ضريبي لا تتوقف على قيمة ما يفرض من ضرائب، إنما تتوقف على ما يتم تحصيله من هذه الضرائب.

ونظراً لضرورة هذه الضرائب التي تعتبر إيرادات سياسية للدولة، كان لا بد من ضمان توريدها للخزينة العمومية، غير أنه لا يجب أن نتصور أن ذلك يتأتى بسهولة وإنما قد يصطدم بصعوبات ومشاكل مختلفة.

وهكذا سوف يتمحور هذا الفصل حول أربعة مباحث أساسية :

- المبحث الأول : الجهات المختصة بالتحصيل.
- المبحث الثاني : قواعد التحصيل الضريبي.
- المبحث الثالث : الضمانات القانونية للتحصيل الضريبي.
- المبحث الرابع : صعوبات التحصيل الضريبي ووسائل مواجهتها.

<sup>1</sup> حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، مذكرة ماجستير، تخصص منازعات ضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008، ص 38.

## المبحث الأول : الجهات المختصة بالتحصيل

يعتبر وزير المالية المسؤول الأول على تحصيل مختلف الضرائب للخبزينة العمومية<sup>□</sup>، وتتولى وزارة المالية عملية تحصيل الضرائب من خلال المحاسبين العموميين التابعين لمديرياتها العامة الأربعة المتمثلة فيما يلي : المديرية العامة للجمارك، المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للأملاك الوطنية، المديرية العامة للمحاسبة<sup>□</sup>.

### المطلب الأول : المديرية العامة للجمارك

إدارة الجمارك هي إحدى الإدارات التابعة لوزارة المالية التي تعتمد عليها الدولة. ولدراسة دورها في مجال تحصيل الضرائب نتطرق أولاً لمهامها الموكلة لها، ثم للدور الجبائي الذي تؤديه من خلال هيكلها المختلفة.

#### الفرع الأول: مهام المديرية العامة للجمارك

تعتبر المديرية العامة للجمارك إدارة مكلفة بتحصيل الحقوق والرسوم المطبقة على السلع التي تجتاز حدود الدولة. كما أنها مكلفة بمراقبة حركة السلع و المتوجات ورؤوس الأموال عبر الحدود. فهي عبارة عن جهاز إداري يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي الجمركي من حيث تحصيل الرسوم والإتاوات الجمركية. فنجاح أي سياسة جبائية جمركية يتطلب وجود إدارة جبائية قوية ونزيهة. وتشرف على 73 قابض جمارك لديهم صفة محاسبين ثانويين، لكنهم لا يتمتعون بسلطة الضبط. وتغطي التحصيلات التي يجبونها جميع الحقوق الجمركية بما فيها الجبائية.

وفي مجال التحصيل الضريبي يرتكز نشاط القطاع الجمركي أساساً على تطبيق قانون التعريف الجمركية مع تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية التي تخضع لها البضائع عند الاستيراد أو التصدير، إضافة لتحصيل الضرائب غير الجمركية لفائدة مصالح أخرى. وتعتبر الإيرادات المحصلة من إدارة الجمارك أحد المداخل الهامة بالنسبة لإيرادات الدولة، إذ تمثل حوالي 25 % من المداخل الجبائية لميزانية الدولة. ومن الضرائب والرسوم التي تحصلها إدارة الجمارك من خلال مكاتبها المهيكلة ضمن قباضات ، نذكر: الضرائب الجمركية، الرسم على القيمة المضافة<sup>□</sup>...

<sup>1</sup> المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995، المحدد صلاحيات وزير المالية.

<sup>2</sup> المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

إضافة إلى التحصيل الجبائي، فإن إدارة الجمارك تقوم بدور آخر يتمثل في تطوير وتحديث كيفية التحصيل، كيفية مراقبة تطبيق التشريع الجمركي في المجال الجبائي.

ولأن هذه المحاصيل عرضة للانخفاض فقد حرص المشرع - من خلال قانون الجمارك - على البحث عن مواطن الغش بشتى أنواعه، وذلك بهدف إثبات المخالفات الجمركية ومن ثم توقيع الغرامات والتي ينتج عنها تحصيل إيرادات غير جبائية. وقد نص قانون الجمارك على هذه المخالفات والجزاءات المقررة لها<sup>1</sup>.

وقد مرت إدارة الجمارك بمرحلتين أساسيتين ارتبطتا بالأوضاع الاقتصادية للبلاد، ففي مرحلة ما بعد الاستقلال، تبنت الجزائر النظام الاحتكاري، مما استوجب تدخل الدولة في التجارة الخارجية التي اتسمت برقابة فعالة وتطبيق القوانين والتشريعات الجمركية، وذلك بهدف حماية الاقتصاد الوطني، والتحكم الفعال في التجارة الخارجية والتأمين الكلي لهذه الأخير. لكن بعد فترة زمنية معينة، تبين أن السياسة التي اتبعتها الدولة لم تثبت جدواها، بحيث اتسمت بالفشل والثقل وزيادة عبء المديونية، مما أدى بها إلى التوجه نحو اقتصاد السوق الذي وجب تحرير التجارة الخارجية من جميع القيود الجمركية وغير الجمركية وإجراء تعديلات سواء في الإطار التشريعي على مستوى قانون الجمارك والتعريف الجمركية، أو غيرها من الأحكام التشريعية، تكفلت إدارة الجمارك بتطبيقها متكيفة بذلك مع النظام الاقتصادي التجاري العالمي الجديد.

ورغم أهمية هذا القطاع الحساس التي لا تحفى على الدولة، فقد بقي يعاني الندرة في الوسائل سواء البشرية أو المادية، وهذا ما أدى إلى سوء التوزيع عبر الجهات الجمركية، إذ نجد منطقة ما تشكو فائضا في العتاد والأعوان، و منطقة أخرى تعاني العجز في الهياكل المادية والبشرية.

### الفرع الثاني: هياكل المديرية العامة للجمارك

نجد أن المديرية العامة للجمارك تشتمل على خمسة مديري دراسات، سبعة رؤساء دراسات، مفتشية عامة، إحدى عشرة مديرية<sup>2</sup>. وللوقوف عند مسألة التحصيل سنكتفي بالتطرق لمديرية الجباية والتحصيل، ذلك لعلاقتها المباشرة بتحصيل الحقوق والرسوم الجمركية.

وتضطلع هذه المديرية بالقيام بالدور الجبائي، إذ تكلف بما يأتي :

<sup>1</sup> المادة الثانية عشرة وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-421 المؤرخ في 13 محرم عام 1433 الموافق 8 ديسمبر سنة 2011، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للمديرية العامة للجمارك وسيرها.

<sup>2</sup> المادة 319 وما بعدها من القانون رقم 98-10 المؤرخ في 29 ربيع الثاني عام 1419 الموافق 22 غشت سنة 1998، المعدل والمتمم للقانون رقم 79-07 المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق 21 يوليو سنة 1979 والمتضمن قانون الجمارك.

<sup>3</sup> المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 08-63 المؤرخ في 17 صفر عام 1429 الموافق 24 فبراير سنة 2008، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية للمديرية العامة للجمارك.

- المشاركة في إعداد التشريع والتنظيم فيما يخص التعريف الجمركية والقيمة لدى الجمارك والامتيازات الجبائية ومنشأ البضائع المستوردة أو الموجهة للتصدير وتحصيل الحقوق والرسوم.
- المتابعة والمشاركة في أعمال المنظمات الدولية فيما يخص التصنيف التعريفي والقيمة لدى الجمارك ومنشأ البضاعة.
- ضمان متابعة ملفات الطعن المتعلقة بعناصر فرض الضريبة على البضاعة لدى الجمارك ومنشأ البضاعة<sup>1</sup>.

وللاضطلاع بهذه المهام نجد أنها مهيكلة تحت ثلاث مديريات تساعدها على تحقيق الأداء الحسن. حيث تتمثل هذه المديريات الفرعية فيما يلي :

**1- المديرية الفرعية للتعريف الجمركية ومنشأ البضائع** ، وتتكون من ثلاثة مكاتب : مكتب التعريف المدججة، مكتب التصنيف التعريفي، مكتب منشأ البضائع.

**2- المديرية العامة للقيمة** ، وتتكون من مكتبين : مكتب إجراءات التقييم والطعون، مكتب التحليلات وبث المعطيات والرقابة.

**3- المديرية الفرعية للتحصيل** ، وتتكفل من خلال مكنتيها ( مكتب تحليل إحصائيات الحقوق والرسوم )<sup>2</sup> ب :

- دراسة وتحليل تطور تحصيلات الحقوق والرسوم من قابضي الجمارك.
- اقتراح كل الإجراءات التي من شأنها تحسين تحصيل الحقوق والرسوم والتي يقع تحصيلها على إدارة الجمارك.
- مساعدة وتوجيه قابضي الجمارك في تطبيق التشريع والتنظيم والإجراءات المتعلقة بالتحصيل وإيداع وضمان أو استرداد الحقوق والرسوم<sup>3</sup>.

وتسهل إدارة الجمارك على تطبيق القوانين واحترام التشريعات التي تنظم المبادلات الاقتصادية وتحركات الأشخاص ومختلف المعابر البرية، البحرية والجوية.

وإن كانت المهمة الجوهرية لهذه الإدارة هي التحصيل الضريبي، فإنها تعمل أيضا على مكافحة الغش والتهرب إضافة إلى مسؤوليات أخرى، وهو ما يندرج - بشكل عام - تحت إطار حماية الاقتصاد الوطني. ومن بين هذه الأدوار، نذكر مثلا :

- تطبيق السياسات والتشريعات الجمركية وكذا الاتفاقات الدولية التي تبرمها الدولة.
- مراقبة الصرف الخارجي الدولي وحركة رؤوس الأموال.
- ضمان المراقبة الدائمة للحدود على طول الإقليم الوطني.

<sup>1</sup> المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 08-63 السابق الذكر.

<sup>2</sup> المادة الثالثة من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 ربيع الأول عام 1431 الموافق 7 مارس سنة 2010 المحدد لتنظيم الإدارة

المركزية للمديرية العامة للجمارك في مكاتب.

<sup>3</sup> المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 08-63 السابق الذكر.

## المطلب الثاني : المديرية العامة للضرائب

تشرف على ما يقارب 480 قابض ضرائب يحملون صفة المحاسب الثانوي ويتمتعون بالسلطة الجزئية ويقومون بتحصيل الجباية بمختلف أنواعها ( ضرائب مباشرة، ضرائب غير مباشرة، حقوق التسجيل والطابع ). وكذا كل دين عمومي للخزينة لدى الغير لم يتم بتحصيله مركز محاسبي آخر. وستتطرق لمهام هذه المديرية أولا، ثم لهاكلها المختلفة، وفي الأخير لمديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

### الفرع الأول: مهام المديرية العامة للضرائب

تسهر هذه المديرية على □ :

- دراسة، اقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتهما وتحصيلها والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية.
- تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية والاتفاقات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية.
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين.
- التكفل بالنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها.
- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية.
- تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

### الفرع الثاني: هياكل المديرية العامة للضرائب

للقيام بالمهام المذكورة سابقا نجد أن المديرية العامة للضرائب تتكون من ثماني مديريات :

- مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين.
- مديرية المنازعات.
- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- مديرية الأبحاث والتدقيقات.
- مديرية الإعلام والوثائق الجبائي.
- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم.
- مديرية العلاقات العمومية والاتصال.
- مديرية إدارة الوسائل والمالية.

كما تحتوي المديرية العامة للضرائب على مفتشية عامة للمصالح الجبائية.

<sup>1</sup> المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

وتشرف مديرية العمليات الجبائية والتحصيل على كل ما يتعلق بتحديد وعاء الضريبة وتصفيتهما وتحصيلها. ولذلك نتعرض إليها بشكل منفصل.

### الفرع الثالث: مديرية العمليات الجبائية والتحصيل

للقيام بمهام التحصيل نجد أن هذه المديرية تتكون من أربع مديريات فرعية :

#### أولاً: المديرية الفرعية للتحصيل :

وتكلف بما يلي :

- تحديد كفيات التكفل بجداول وسندات الإيرادات وسندات التحصيل وأي سند إداري يثبت مستحقات الخزينة.
- تحديد وتعميم كفيات محاسبية المتوجات المتكفل بها من قابضي الضرائب، بالتنسيق، عند الحاجة، مع الهيكل المكلف بالمحاسبة العمومية ومتابعة عمليات المحاسبة.
- تنشيط وتعميم إجراءات التحصيل ومتابعة تصفية ديون المكلفين بالضرائب المتقاعسين ومعالجة الشكاوى المتعلقة بصعوبات التحصيل.
- إعداد التلاخيص الدورية المتضمنة مستوى وشروط تحصيل الجباية المخصصة للجماعات المحلية<sup>□</sup>.

#### ثانياً: المديرية الفرعية للتقييمات الجبائية :

- وتكلف - في مجال وعاء الضريبة وبعنوان الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال - بما يلي :
- السهر على تطبيق المصالح غير المركزية للأحكام التشريعية والتنظيمية وكذا الإجراءات الجبائية.
  - تنشيط وتحليل وتقييم نشاط المصالح غير المركزية للأحكام التشريعية والتنظيمية وكذا الإجراءات الجبائية.
  - تنشيط وتحليل وتقييم نشاط المصالح غير المركزية لاسيما منها نتائج الأشغال المرتبطة بإحصاء التصريحات ومراقبتها.
  - متابعة ومراقبة الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الأنظمة الامتيازية.
  - وضع مؤشرات التسيير ومتابعتها وتحليلها وإثرائها<sup>□</sup>.

#### ثالثاً: المديرية الفرعية للإحصائيات والتلخيص :

وتكلف بما يأتي :

- جمع ومركزة وتفسير ونشر المعلومات الإحصائية التي تتعلق بالميادين الجبائية وشبه الجبائية وإنجاز كل أعمال البحث والاستشراف في الميدان، وبصفة عامة كل تحليل وتلخيص للمعطيات.

<sup>1</sup> المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 السابق الذكر.

<sup>2</sup> نفس المادة.

- إعداد تقديرات إيرادات الجباية وتحليلها ودراسة كل طريقة تسمح بتحسين تسيير التقديرات.
- متابعة إنجاز الإيرادات الجبائية المختلفة بما فيها الجباية البترولية وإعداد الوضعيات الدورية وتحليل تطورها والمشاركة في البحث عن الأسباب التي تغير شكلها.
- تسيير إحصائيات جهاز تقييم المصالح الخارجية على أساس عقود النجاعة، التي تتضمن بنودها تحقيق الأهداف المحددة بصفة حضورية ودورية والمدعمة بمؤشرات التسيير<sup>□</sup>.

#### رابعاً: المديرية الفرعية للضمان والأنظمة الجبائية الخاصة :

وتكلف بما يأتي :

- متابعة ومراقبة تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالاختبارات وضمان المصوغات من المعادن الثمينة.
- متابعة ومراقبة تطبيق المصالح الخارجية للتشريع والتنظيم المتعلقين بجباية الوقود.
- متابعة ومراقبة تطبيق المصالح الخارجية للتشريع والتنظيم المتعلقين بصناعة وتجارة وحركة التبغ والخمور والكحول وزراعة الكروم وزراعة التبغ وحقوق الطابع والرسوم العقارية وحقوق التسجيل.
- السهر على السير الحسن لمخبر المالية ومصالحة الكحول من خلال متابعة الأنظمة<sup>□</sup>.

وهكذا نلاحظ أن المديرية العامة للضرائب تشرف على مختلف المراكز المكلفة بتحصيل الضرائب، فهي تسهر على اتخاذ أي إجراء من أجل تسهيل عمل مختلف المحاسبين العموميين التابعين لها. فهي تتابع وتسير وتحلل عملية التحصيل بشكل عام.

#### المطلب الثالث : المديرية العامة للأموال الوطنية

تحصي هذه المديرية 360 محاسبا ( 220 مفتشا و 140 محافظا عقاريا ) يتكفلون بتحصيل رسوم الأملاك، رسوم الشهر العقاري وباقي الحقوق المترتبة على الخدمات المؤداة للمواطنين مثل طلب المعلومات... إلخ<sup>□</sup>.

#### الفرع الأول: مهام المديرية العامة للأموال الوطنية

وتتمثل مهام المديرية العامة للأموال الوطنية فيما يلي<sup>□</sup> :

<sup>1</sup> المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 السابق الذكر.

<sup>2</sup> نفس المادة.

1 Ammar FELLAH , Le recouvrement fiscal, cours présentés aux étudiants de l'Institut maghrébin de l'économie douanière et fiscale, Koléa , 2003.

<sup>4</sup> المادة الثامنة من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 السابق الذكر.

- إعداد واقتراح مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالأموال الوطنية ومسح الأراضي والإشهار العقاري والسهر على حسن تطبيقها.
- اتخاذ أي إجراء يهدف إلى تامين الملكيات العمومية والمحافظة عليها ومراقبة ظروف استعمالها.
- القيام بأعمال إعداد مسح الأراضي العام وإنشاء السجل العقاري وحفظه.
- توجيه نشاطات المصالح غير المركزية وتنشيطها وتنسيقها.

### الفرع الثاني: هيكل المديرية العامة للأموال الوطنية

وللقيام بالمهام المنوطة بها، تتألف المديرية العامة للأموال الوطنية من أربع مديريات هي :

- مديرية أملاك الدولة.
- مديرية تامين الأملاك التابعة للدولة.
- مديرية المحافظة العقارية ومسح الأراضي.
- مديرية إدارة الوسائل والمالية.

والملاحظ أن مديرية تامين الأملاك التابعة للدولة تعمل على متابعة تحصيل منتوجات ومداخيل الأملاك الوطنية. وتتكون هي الأخرى من أربع مديريات فرعية : المديرية الفرعية للعمليات العقارية، المديرية الفرعية للممتلكات العمومية الفلاحية، المديرية الفرعية للعقار غير الفلاحي، المديرية الفرعية لمتابعة التحصيل والإحصائيات. هذه الأخيرة تكلف بما يأتي <sup>1</sup> :

- تنشيط وتوجيه وتأطير نشاطات مصالح الأملاك الوطنية في مجال كفاءات تحديد منتوجات ومداخيل الأملاك الوطنية .
- إعداد تقديرات الميزانية في مجال الأملاك الوطنية والعقار ومتابعة إنجازها وتقييمها.
- إعداد شروط وكفاءات مسك الكتابات المحاسبية من قبل قابضي الأملاك الوطنية، بالاتصال مع الإدارة المكلفة بالحاسبة العمومية.
- جمع المعلومات والمعطيات الإحصائية المتصلة بنشاطات مصالح الأملاك الوطنية والعقارية ومعالجتها ونشرها.

والحقيقة أن المديرية العامة للأموال الوطنية تلعب دورا هاما في عملية التحصيل الضريبي من خلال المصالح الخارجية لأموال الدولة على مستوى الولاية.

وقد نصت المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 91-65 المؤرخ في 15 شعبان عام 1411 الموافق 02 مارس سنة 1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية لأموال الدولة والحفظ العقاري على أنه تتبع المصالح الخارجية لأموال

<sup>1</sup> المادة الثامنة من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 السابق الذكر.

الدولة المديرية العامة للأموال الوطنية، وتتضمن : في مستوى الولاية : مديرية لأموال الدولة ، مديرية للحفاظ العقاري. وينسق أعمال هاتين المديريتين في مستوى الناحية مفتش جهوي لأموال الدولة والحفظ العقاري، أما في المستوى البلدي المشترك فتكون من : مفتشية لأموال الدولة، إدارة للحفاظ العقاري. والملاحظ أن هاتين الأخيرتين تتكفلان بعمليات التحصيل المتعلقة بأموال الدولة.

### أولاً: مفتشية أملاك الدولة

حيث نجد أن المادة الخامسة عشرة من المرسوم 91-65 السابق الذكر تنص على أن مفتشية أملاك الدولة تتولى :

- أساس كل ناتج أو عائد لأموال الدولة وتحصيله.
- تحضير عمليات بيع المنقولات وإنجازها.
- تحضير العقود المتضمنة تسيير العقارات التابعة لأموال الدولة وتثميرها.
- أشغال تقويم العقارات والمنقولات والمتاجر المتضمنة أملاك الدولة أو التي تتابع الإدارات العمومية التابعة للدولة أعمال اقتنائها واستئجارها.
- التعرف على العقارات التابعة لأموال الدولة في إطار تأسيس الجرد العام ومسكه.
- مسك السجلات الأم لمشمولات أملاك الدولة.

و هناك من يرى أن مهام أملاك الدولة ثلاثة، هي □ :

- مهمة جبائية : وتتمثل في إحصاء العناصر الضرورية لإعداد قواعد فرض الضريبة بالنسبة لكل الضرائب المحلية، الرسوم العقارية، وكذا رسوم السكن والرسوم المهنية.
- مهمة قانونية وعقارية : وتتمثل في تحديد العقارات مما يضمن سلامة وصحة جميع المعاملات التي تقع عليها.
- مهمة توثيقية : إذ تضمن التحيين المستمر لمخططات التجزئة وكذا المعلومات المتعلقة بالملكية.

### ثانياً: الحفظ العقاري

نصت المادة السادسة عشرة من المرسوم 91-65 السابق الذكر على مهام إدارة الحفظ العقاري والمتمثلة في :

- القيام بإجراء الشهر العقاري المطلوب إعطاؤه للعقود التي تتوفر فيها الشروط شكلا ومضمونا التي تقتضيها القوانين والتنظيمات المعمول بها.
- تأسيس السجل العقاري ومسكه.
- التعليق على الدفاتر العقارية للحقوق العينية والتكاليف العقارية المؤسسة على العقارات الخاضعة للتسجيل العقاري وعلى جميع الإجراءات اللاحقة لهذا التسجيل.

<sup>1</sup> Revue Française de Finances Publiques , L'administration fiscale , Numéro 15, LGDJ , Paris, 1986 , p 16.

- حفظ العقود والمخططات وجميع الوثائق المتعلقة بعمليات الشهر العقاري والتسجيل في السجل العقاري.
- تبليغ المعلومات التي تشتمل عليها محفوظاتها للجمهور.
- تحصيل الحقوق والرسوم المتعلقة بالشهر العقاري وتسليم المعلومات.

وبالرجوع لنص المادة الثالثة من القرار المؤرخ في 21 ذي القعدة عام 1411 الموافق 4 يونيو سنة 1991 المحدد للتنظيم الداخلي لمفتشيات أملاك الدولة والحفظ العقاري، نجد أن المحافظة العقارية تتكون من ثلاثة أقسام :

- قسم الإيداعات وعمليات المحاسبة.
- قسم قيد السجل العقاري والبحوث وتسليم المعلومات.
- قسم تسجيل العقارات المحددة ضمن مسح الأراضي.

ويعمل القسمان ( الأول والثاني ) على تحصيل الرسوم المترتبة على الخدمات التي تؤديها. حيث يباشر قسم الإيداعات وعمليات المحاسبة الإجراءات الأولية الخاصة بالشهر العقاري، كما يعتبر المسؤول على عملية قبول أو رفض إيداع الوثائق. ويكلف هذا القسم - في مجال التحصيل - بمتابعة تحصيل الرسوم الخاصة بعملية الشهر العقاري ومسك سجل الإيداع والبطاقات الخاصة.

كما يستوفي قسم قيد السجل العقاري والبحوث وتسليم المعلومات الرسوم المستحقة عن عمليات البحث عن المعلومات المطلوبة وتسليمها لأصحابها وإعداد مستخرجات على الوثائق المشهورة عن طريق نسخها.

وبالنسبة للمحافظة العقارية فنجد أن مهامها وقواعد سيرها وشروط تعيين المحافظين العقاريين قد أوكلت إلى الجهة الوصية والمتمثلة في وزارة المالية<sup>1</sup>. وقد نص المرسوم رقم 76-63 المؤرخ في 24 ربيع الأول عام 1396 الموافق 25 مارس سنة 1976 المتعلق بتأسيس السجل العقاري على أن المحافظة عبارة عن مكتب تحت وصاية وزارة المالية. إذ نصت المادة الأولى منه على ما يلي : " تحدث لدى المديرية الفرعية للولاية لشؤون أملاك الدولة والشؤون العقارية محافظة عقارية يسيرها محافظ عقاري "

ونجد أيضاً المرسوم رقم 87-212 المؤرخ في 6 صفر عام 1408 الموافق 29 سبتمبر سنة 1987 المحدد لكيفيات تنشيط أعمال الهياكل المحلية التابعة للإدارة المالية وتنسيقها، وكذلك جمعها على مستوى الولاية والمهام الموكلة للمحافظات العقارية وتحديد كيفية ذلك.

وقد نصت المادة الثانية من المرسوم 91-65 السابق الذكر، على أن المحافظة العقارية تعتبر هيئة إدارية تابعة للمديرية العامة للأملاك الوطنية على مستوى وزارة المالية، حيث أوكل لمديرية الحفظ العقاري مهمة مراقبة أعمال المحافظة العقارية الدائرة في اختصاصها الإقليمي.

<sup>1</sup> المادة 20 و 21 من الأمر رقم 75-74 المؤرخ في 12 نوفمبر 1975 المتضمن إعداد مسح الأراضي وتأسيس السجل العقاري.

وهكذا نجد أن المحافظ العقاري يضطلع بعدة مهام تتمثل أساسا في مسك السجل العقاري <sup>□</sup>. ويقوم بتحصيل الرسوم والحقوق المتعلقة بالشهر العقاري، فهو يعتبر بهذه الصفة موظفا محاسبا، لأنه يناط به تحصيل مستحقات الخزينة العمومية المتمثلة في نسبة من الرسوم الواجبة عن كل تصرف يصدره <sup>□</sup>. وفي حالة وقوع مانع يحول دون تمكين المحافظ العقاري من مزاولة وظيفته فإن نيابته تكون من أحد رؤساء مكاتب المحافظة التابعة للاختصاص الإداري ويعينه رئيس المصلحة <sup>□</sup>.

### المطلب الرابع : المديرية العامة للمحاسبة

تعتبر إحدى المديريات العامة الموجودة على مستوى الوزارة، وتشرف على 657 محاسبا عموميا يتوزعون كما يلي :

- عون محاسب مركزي للخزينة.
- أمين خزينة رئيسي.
- أمين خزينة مركزي.
- 48 أمين خزينة ولاية.
- 606 أمين خزينة محلية.

ويعين هؤلاء جميعا بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية <sup>□</sup>، وهو ما يبين الأهمية التي خص بها المشرع عملية تحصيل الضرائب. وتتمحور مهام التحصيل الموكلة لهم حول الضريبة على الدخل الإجمالي التي يتم اقتطاعها من المصدر وذلك عند تنفيذ حوالات الدفع المعدة من طرف الأمرين بالصرف.

### الفرع الأول: مهام المديرية العامة للمحاسبة

وتكلف بما يلي <sup>□</sup> :

- إعداد القواعد والإجراءات المتعلقة بالمحاسبة.
- القيام بأي عمل أو دراسة أو بحث يهدف إلى تطوير وعصرنة مصالح الخزينة وتوحيد الأنظمة المحاسبية.
- مركزة وتوحيد وتقديم المعلومات المالية والمحاسبية والميزانية.
- تصميم نظام الإعلان للخزينة وتسييره.

<sup>1</sup> عدت المادة الثالثة من المرسوم 76-63 المؤرخ في 24 ربيع الأول عام 1396 الموافق 25 مارس سنة 1976 المتعلق بتأسيس السجل العقاري هذه المهام بالتفصيل.

<sup>2</sup> Philippe SIMLER, Philippe DELEBECQUE, Droit civil : les suretés de la publicité foncière, 2<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1995, p635.

<sup>3</sup> بن خضرة زهيرة، مسؤولية المحافظ العقاري في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص عقود ومسؤولية، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص 13.

<sup>4</sup> المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 03-41 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1423 الموافق 19 يناير سنة 2003، المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

<sup>5</sup> المادة السادسة من المرسوم التنفيذي 07-364 السابق الذكر.

- ضمان تنشيط وتقييم نشاط مصالحها الخارجية.
- المبادرة بأي نص تشريعي أو تنظيمي تابع لميدان اختصاصها واقتراحه.
- وللإضطلاع بهذه المهام نجدها مهيكلة ضمن خمس مديريات :
- مديرية التنظيم والتنفيذ المحاسبي للميزانيات.
- مديرية عصرنه وتوحي المقاييس المحاسبية.
- مديرية التوحيد المحاسبي والمالي.
- مديرية الإعلام الآلي.
- مديرية إدارة الوسائل والمالية.

#### الفرع الثاني: المصالح الخارجية للإدارة الجبائية

ونجد أن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تتألف من  :

- مديرية كبريات المؤسسات.
- مديريات جهوية للضرائب.
- مصالح جهوية للبحث والمراجعات.
- مراكز جهوية للإعلام والوثائق.
- مديريات ولائية للضرائب.
- مراكز للضرائب.
- مراكز جوارية للضرائب.

وتضمن المديرية الجهوية للضرائب تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، كما تتولى تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها. هذه الأخيرة التي تتكفل - في مجال التحصيل - بعدة مهام، حيث :

- تقوم بالرقابة القبلية لحسابات تسيير قباض الضرائب وتصنيفتها.
- تتابع قباض الضرائب في تحملهم مسؤولياتهم.
- تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك.
- تنظم التزود بالطوابع وتمسك محاسبتها.
- تنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتضبط باستمرار الملفات المتعلقة بها.
- تتابع تطور الدعاوى أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.

<sup>1</sup> المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006 المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

• تحلل وتقوم دوريا عمل القباضات وتعد تلخيصا عن ذلك وتقتراح أي تدبير من شأنه أن يحسن عملها.

□ ومن جهتها تتولى مراكز الضرائب بـ :

- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم.

وتباشر المراكز الجوارية للضرائب نفس المهام، وتنظم تحت مصالح رئيسية إضافة إلى القباضات التي تتكفل على وجه الخصوص بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة □ . وعلى غرار قباضات الضرائب تتولى مفتشيات الضرائب مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.

وتبقى مفتشيات وقباضات الضرائب محتفظة بشكلها الحالي وتمارس صلاحياتها المشار إليها، وذلك في انتظار التنظيم الجديد لمصالح الضرائب الرامي لإدماجها الكلي - حسب الحالة - في مراكز الضرائب أو المراكز الجهوية للضرائب □ .

<sup>1</sup> المادة العشرون من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 السابق الذكر .

<sup>2</sup> المادة الثانية من نفس المرسوم .

<sup>3</sup> المادة الثانية والثلاثون من نفس المرسوم .

## المبحث الثاني : قواعد التحصيل الضريبي

إن الحديث عن قواعد التحصيل الضريبي يدعونا دون شك إلى التطرق لجملة من النقاط المتمثلة أساسا في : شروط التحصيل، طرق وأجال السداد المتعلقة به.

### المطلب الأول : شروط التحصيل الضريبي

يشترط في تحصيل الضريبة أن تكون مستحقة أي تحقق الواقعة المنشئة لها، وأن تحدد قيمتها وأن تدفع كاملة دون إجراء أية مقاصة.

### الفرع الأول : استحقاق الضريبة

لا يمكن تحصيل الضريبة إلا بعد توافر الواقعة المنشئة لها وتوفر شروط استحقاقها، ويقصد بالواقعة المنشئة للضريبة الفعل أو التصرف الذي ينشأ عنه دين الضريبة يتولد في ذمة المكلف. وتختلف هذه الواقعة - بطبيعة الحال - من ضريبة لأخرى.

ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على المكلف بالضريبة إذا ما توافرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة.

ففيما يخص الضرائب المباشرة، نجد أن الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل الإجمالي هي تحقق الدخل سنويا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وفي الضريبة على أرباح الشركات هي الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات في الجزائر سنويا.

وبالنسبة للرسم على النشاط المهني فهي تتمثل في تحقق رقم الأعمال سنويا التي تحققه المؤسسات في كل بلدية، وتعتبر الملكيات المبنية أو غير المبنية الواقعة التي تؤدي إلى فرض الرسم العقاري وتحصيله كل سنة. كما رأينا أن رسم التطهير يفرض سنويا ويستحق لفائدة البلدية لقاء ما تقوم به في هذا المجال خدمة للصالح العام.

أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة، فنجد أنها تتمثل في انتقال السلعة من مراحل إنتاجها أو تداولها بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، بينما يعتبر اجتياز السلع لحدود الدولة الواقعة المنشئة للرسم الجمركية. ويعتبر توثيق العقد مثلا الواقعة المنشئة لرسم التسجيل، وتستوفى حقوق الطابع كلما توجه الفرد لخدمات الدولة مثل الرسوم القضائية...

وهكذا فإن الالتزام بدين الضريبة لا يتحقق في ذمة المكلف بالضريبة إلا بحدوث الواقعة المنشئة لها. ومصدر هذا الالتزام هو قانون الضريبة، وهو أحد الالتزامات التي ينشؤها القانون العام بإرادة المشرع، ومن ثم فهو يختلف عن

الالتزام التعاقدى الذي يتوقف على إرادة المتعاقدين، كما يهدف إلى تحقيق مصلحة عامة بخلاف الالتزام التعاقدى وغيره من الالتزامات الخاصة التي يكون القانون مصدرها فهي تهدف إلى تحقيق مصلحة عامة <sup>1</sup>.

وتقضي قواعد العدالة الضريبية بأن يترتب على تحقق هذه الواقعة التزام الشخص بأداء ضريبة واحدة. وعلى ذلك فإن تعرضه لأداء أكثر من ضريبة أي لازدواج ضريبي يعتبر أمرا منافيا لاعتبارات العدالة، ويتعين بالتالي على المشرع الضريبي اتخاذ الإجراءات الكفيلة بإزالته <sup>2</sup>.

لكن يجب القول أن تحقق الواقعة المنشئة للضريبة في الضرائب المباشرة لا يكفي بذاته لجعل الشخص ملتزما بدفع مبلغ معين إلى الإدارة المالية المختصة. فهذه الواقعة تعني فقط أن هذا الشخص قابل لفرض الضريبة عليه، لكنه لا يصبح ملتزما بدفعها فعلا إلا إذا صدر قرار من الإدارة المالية بتحديد المبلغ الذي يلتزم بدفعه كضريبة، وهذا هو قرار ربط الضريبة <sup>3</sup>.

وعلى كل حال فإن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة من شأنه تحديد شخص المكلف بالضريبة وكذا تحديد معدل الضريبة.

### الفرع الثاني : تحديد وتقدير الضريبة

لا يجوز تحصيل الضريبة المستحقة إلا بعد تجديد قيمتها، على أن للمكلف حق الطعن إذا رأى أن الضريبة غير مستحقة أو أن مبلغها كبير جدا، لكن عليه أن يدفع أولا ثم يعترض، فالاعتراض لا يوقف التحصيل. وللحديث عن تقدير المادة الخاضعة للضريبة أو ما يسمى اصطلاحا بتقدير وعاء الضريبة، لا بد أن نميز بين التقدير الذي تباشره الإدارة، وذلك الذي يقوم به الأفراد.

#### 1- التقدير بواسطة الإدارة

تلجأ الإدارة إلى التقدير بشكل مباشر أو غير مباشر.

##### أ- التقدير الإداري المباشر

وفقا لهذه الطريقة تقوم الإدارة بنفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة، وتتمتع بجزية واسعة في تجميع القرائن والأدلة والمعلومات والبيانات لمناقشة المكلف للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة دون أن تكون الإدارة ملزمة بإعلام المكلف عن الطرق التي اتبعتها في عملها هذا.

<sup>1</sup> أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص 13 .

<sup>2</sup> مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 386 .

<sup>3</sup> زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 178 .

ولا تعني هذه الحرية التحكم في التقدير بل قد تقترب بشكل أفضل إلى حقيقة الوعاء، ولكن يؤخذ عليها تدخلها في شؤون المكلف ومضايقته، كما تقتزن في أذهان المكلفين بالمغالاة في التقدير حتى وإن توفر لدى موظفي الضرائب حسن النية<sup>1</sup>. وللمكلف الحق في الاعتراض على المبلغ المقدر وذلك ضمن المدة التي يحددها المشرع الضريبي<sup>2</sup>. ويلجأ لهذه الطريقة في الحالات التي يسهل فيها تقدير قيمة المادة الخاضعة كتقدير دخل الملكيات العقارية، كذلك يلجأ إليها كجزاء لامتناع المكلف عن تقديم إقراره عن عمد أو إهمال. ونجد أن المشرع الجزائي يعتمد على تقدير الأرباح ويربط الضريبة وفق هذا التقدير في الضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك في حال امتناع المكلفين عن تقديم الإقرار أو الملفات المطلوبة منها.

### ب- التقدير الإداري غير المباشر

يكون ذلك عندما تقوم الإدارة بتقدير وعاء الضريبة مستعينة بعنصر خارجي، ويتم التمييز في هذا الخصوص بين طريقة المظاهر الخارجية وطريقة التقدير الجزائي.

#### • طريقة المظاهر الخارجية

تقدر المادة الخاضعة للضريبة - حسب هذه الطريقة - بشكل تقريبي، وذلك استناداً إلى بعض المظاهر الخارجية مثل مقدار ما يدفعه الشخص كإيجار للسكن، إذ يمكن أن يعبر عن الدخل أو تقدير أرباح العمل التجاري أو الصناعي بالاعتماد على نوع التجارة، عدد العمال... إلخ. وتتميز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة بالنسبة للإدارة، وكذا عدم تدخلها في شؤون المكلف. وتتوقف درجة الدقة والبساطة على مدى أهمية القرائن المتخذة لتقدير المادة<sup>3</sup>. غير أنه تعاب عليها الخلافات المستمرة بين المكلف والإدارة، إذ تفرض الضريبة على دخل افتراضي لا يعبر بشكل دقيق عن دخل المكلف الصحيح. وقد اقترح البعض - تلافياً لعيوب هذه الطريقة - أن تتعدد المظاهر الخارجية التي يؤخذ بها عند تقدير المادة الخاضعة. ولكن يؤدي الأخذ بهذا الاقتراح إلى فقدان الطريقة لميزة البساطة. ونظراً لعيوب هذه الطريقة فقد ابتعدت أغلب التشريعات الضريبية عن الأخذ بها. ولا تستعمل في الوقت الحاضر إلا في بعض الدول المتخلفة أو كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي من خلال مقارنة إقرار المكلف مع مظاهر عيشه.

#### • طريقة التقدير الجزائي

تقدر الإدارة - في هذه الطريقة - المادة الخاضعة للضريبة بشكل جزائي بناء على عدد من القرائن، ويتخذ هذا التقدير الجزائي صوراً متعددة، فيمكن أن يكون قانونياً أو اتفاقياً.

<sup>1</sup> عبد الكريم صادق بركات، مرجع سابق، ص 124 .

<sup>2</sup> طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 74.

<sup>3</sup> عبد الكريم صادق بركات، مرجع سابق، ص 123.

ففي التقدير الجزائي القانوني، يستند تقدير المادة الخاضعة على بعض القرائن القانونية التي يحددها المشرع مسبقا كما لو حددت المصاريف الواجب خصمها من الدخل الإجمالي للوصول للدخل الصافي الخاضع للضريبة كنسبة ثابتة من الدخل الإجمالي.

وبالرغم من بساطة وسهولة اتباع هذا التقدير لا سيما في الحالات التي يصعب فيها التقدير، إلا أنه غير دقيق. كما يمكن أن يستعمل لمحاباة بعض الدخول بتقديرها بأقل من الحقيقة.

أما في التقدير الجزائي الاتفاقي، فلا يحدد المشرع الضريبي أية قواعد للأخذ بها بوصفها أساسا لتقدير الضريبة، لكنه يحيل أمر تحديد وعاء الضريبة للمناقشة بين كل من المكلف والإدارة الضريبية.

ويتميز هذا التقدير باقترابه أكثر من الحقيقة وبتحقيقه للاستقرار الضريبي، لكنه يفتح باب المحاباة حينما لا تكون إدارة الضرائب على درجة كافية من الأمانة، كما أنه يخل بالاستقرار الضريبي.

## 2- التقدير بواسطة الأفراد

يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة - وفق هذا الأسلوب - إما عن طريق إقرار المكلف أو إقرار الغير.

### أ- إقرار المكلف

يقوم المكلف - بموجب هذه الطريقة - بتقديم كشف يصرح فيه عن نتائج أعماله. ويلزم المشرع المكلف بالضريبة بتقديم إقرار عن دخله أو رأس ماله لاتخاذ أساسا لتقدير الضريبة. كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات <sup>□</sup>.

لكن ليس شرطا أن تعتمد إدارة الضرائب على إقرار المكلف بشكل مطلق ونهائي، بل يحق لها أن تناقش المكلف، ومن ثم رفض الإقرار أو تعديله.

وتمكن هذه الطريقة من التعرف على الدخل الحقيقي للمكلف لا سيما إن كانت إقرارات المكلف صحيحة، كما تقلل من تكاليف التحصيل الضريبي، ذلك أن المكلف هو الذي يصرح بنفسه بالدخل، وما على إدارة الضرائب سوى مراقبة البيانات المقدمة والتأكد منها.

ورغم ما يثيره فحص الإدارة للإقرارات من تدخل في أسرار المكلفين لضمان صحة الإقرار، فإنه يعد السبيل الأمثل للتقدير، وهو السبيل العادي الذي تتبعه معظم الدول الحديثة بالنسبة لغالبية الضرائب <sup>□</sup>.

### ب- إقرار الغير

قد يلزم المشرع أشخاصا آخرين - غير المكلفين بالضريبة - بتقديم إقرار يستخدم لتحديد مقدار الضريبة المفروضة على المكلف، ومن أمثلة ذلك إلزام صاحب العمل بتقديم إقرارات دورية عن المرتبات والأجور التي تقاضاها العاملون لديه، لغرض تقدير الضريبة على الأجور والمرتبات.

<sup>1</sup> المادة 151 و 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> عبد الكريم صادق بركات، مرجع سابق، ص 125.

وتتميز هذه الطريقة بدقتها النسبية واقترابها من الحقيقة، لأن الغير الذي يتقدم بالإقرار لا تكون له مصلحة في التهرب أو في إعلان دخل المكلف بأقل من حقيقته. وفي حالات عديدة قد لا يقتصر الوضع على مطالبة الغير بتقديم الإقرار فحسب، بل بحجز الضريبة المستحقة من المنع وتحصيلها لفائدة الخزينة العمومية، كما أنه يخفف من وقع الضريبة على المكلف باقتطاعها قبل أن يصل إليه دخله.

ولا تعيب هذا الأسلوب إلا صعوبة تعميمه على بعض الدخول وخاصة دخول المكلفين الذين يزاولون نشاطهم بصفة مستقلة مثل أصحاب المهن الحرة.

ونشير في الأخير أن المشرع الجزائري ينص على طريقتين أساسيتين تتبعهما الإدارة المالية في تقدير الوعاء الضريبي، وهما : نظام الدفع الجزائي، نظام الدفع الحقيقي.

#### • نظام الدفع الجزائي

يحدد الوعاء الضريبي - حسب هذا النظام - بناء على تصريحات المكلف بالضريبة، ويطبق :

- إذا كان رقم الأعمال المحقق لا يتجاوز 1.500.000.00 دج، وتمثل النشاط الرئيسي في بيع سلع وأشياء ومواد مخصصة إما للأخذ أو الاستهلاك المباشر أو إعداد السكنات.
- إذا كان رقم الأعمال المحقق لا يتجاوز 800.000.00 دج، وتمثل النشاط الرئيسي في توفير خدمات.

#### • نظام الدفع الحقيقي

يحدد الوعاء الحقيقي - حسب هذا النظام - بالاعتماد على المستندات والوثائق القانونية التي يقدمها المكلف بالضريبة مثل الوثائق المحاسبية المعتمدة بالمؤسسة والفاكتورات... إلخ، الأمر الذي يقلل من التهرب الضريبي. ويطبق هذا النظام :

- إذا كان رقم الأعمال المحقق يتجاوز 1.500.000.00 دج، وتمثل النشاط الرئيسي في بيع سلع وأشياء ومواد مخصصة إما للأخذ أو الاستهلاك المباشر أو إعداد السكنات.
- إذا كان رقم الأعمال المحقق يتجاوز 800.000.00 دج، وتمثل النشاط الرئيسي في توفير خدمات.
- في عمليات البيع بالجملة.
- عند تحقيق عمليات إيجار أجهزة أو مواد استهلاكية دائمة إلا إذا كانت هذه العمليات تمثل طابعا تابعا ومرتبطا.

### الفرع الثالث : عدم جواز المقاصة في دين الضريبة

يعني هذا المبدأ أنه ليس للمكلف حق مطالبة الدولة باستيفاء الضريبة من أصل دين له بذمتها، وإنما على الجهة المختصة بالتحصيل أن تستوفي الضرائب كاملة، وللمكلف الرجوع على الدولة لمطالبتها بما له من دين بذمتها. ومبررات هذا المبدأ تتلخص في أن دين الدولة مستحق الأداء بعكس دين المكلف فقد يكون موضوع نزاع قد

يطول، والدولة بحاجة إلى الأموال لتنفقها على الحاجات العامة، ومن جهة أخرى تؤدي طريقة المقاصة إلى ارتباك الحسابات لما تتطلبه من عمليات حسابية. كذلك تتنافى المقاصة مع مبدأ عدم التخصيص الذي يقضي بأن تكون جميع الواردات مخصصة لجميع النفقات وبأن تقيّد موارد الدولة بكاملها في قسم الواردات، وإذا كان يترتب عليها دين ما فتفتح لها اعتمادات في قسم النفقات.

## المطلب الثاني : طرق التحصيل الضريبي وآجال السداد

لا شك أن تنوع الضرائب يقتضي تنوع أساليب التحصيل، ولهذا سوف نتطرق هنا لأساليب التحصيل المختلفة ثم للآجال المقررة للسداد.

### الفرع الأول : طرق التحصيل الضريبي

يتم تحصيل الضرائب في عصرنا الحاضر بواسطة إدارات الدولة، ولم يكن الأمر كذلك في العصور الماضية، إذ كانت الدولة تتنازل عن حق تحصيل الضرائب إلى فرد يطلق عليه «الملتزم»<sup>1</sup>، كان يقوم بدفع مبلغ محدد للملك أو للأمر في مقابل حصوله على امتياز تحصيل الضرائب<sup>2</sup>.  
وإذا كان الأصل العام أن تدفع الضريبة نقدا فيما عدا بعض الحالات الخاصة، فإن هذا لا يعني أن يسدد دين الضريبة بالضرورة نقدا، إذ قد يسدد بال شيكات أو بالحوالات البريدية.  
والجدير بالذكر أن طريقة التحصيل تختلف باختلاف نوع الضريبة، فما يصلح لتحصيل الضرائب المباشرة قد لا يصلح لتحصيل الضرائب غير المباشرة. هذه الأخيرة يمكن تحصيل بعض أنواعها فورا، في حين قد يقتضي تحصيل بعض أنواع الضرائب المباشرة الانتظار بعض الوقت حتى تتسنى معرفة المركز المالي الحقيقي للمكلف كانتظار انتهاء السنة المالية لتحصيل الضريبة على أرباح الشركات. كذلك، فإن اختلاف درجة التقدم الاقتصادي، ونسبة الأمية، ودرجة الوعي الضريبي، ومستوى كفاءة الإدارة الضريبية من دولة لأخرى، تؤدي إلى اختلاف طرق التحصيل حسب كل حالة. ولذلك كان من الطبيعي أن تتعدد طرق التحصيل الضريبي تماشيا مع الاعتبارات المذكورة سلفا. وبالرجوع للجزائر نجد أنه يتم تحصيل الضريبة وفق طريقة : الدفع المباشر، الدفع غير المباشر.

#### 1- الدفع المباشر

تعرف هذه الطريقة أيضا باسم «التوريد المباشر»<sup>3</sup>، ومفادها أن يقوم المكلف شخصا بدفع قيمة هذه الضريبة إلى الخزينة العمومية.

<sup>1</sup> مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 377.

## 2- الدفع غير المباشر

يقصد به أن تدفع الضريبة بطريقة غير النقد أو أن يكون الدفع بواسطة شخص آخر غير المكلف الحقيقي بالضريبة. ويأخذ الدفع غير المباشر عدة صور.

### أ- الدفع بواسطة شخص غير المكلف

إذ يلجأ المشرع إلى طريقة الاقتطاع من المنبع في الضرائب على الدخل<sup>□</sup>. ومقتضاها أن يقوم رب العمل الذي يدفع الدخل للمكلف بمخصم الضريبة من هذا الدخل قبل توزيعه. فالضريبة تحتجز من دخول المكلف عند المنبع. وتطبق هذه الطريقة في الجزائر بالنسبة للضريبة على الأجور والمرتببات عن طريق خصمها من الأجراء لدى صاحب العمل، وكذلك بالنسبة للضريبة على إيرادات القيم المنقولة فإن تحصيلها يتم عن طريق إلزام الشركة التي تقوم بالتوزيعات بتوريد الضرائب المستحقة على توزيعها.

كذلك، فقد يلجأ المشرع إلى هذه الطريقة في الضرائب غير المباشرة، فالضريبة تحصل من المنتج، أو التاجر، أو المستورد الذي يقوم بدوره بتحصيلها من المستهلك عن طريق رفع الثمن بمقدار الضريبة. فالمستهلك هو الذي يتحمل الضريبة عند شراء السلع ولكن الذي يدفع الضريبة هو المستورد أو المنتج.

### ب- الدفع بطريق غير النقد

في بعض الحالات، يتم دفع الضريبة بغير طريقة النقد بأخذ بعض الضريبة عيناً، أو بطريقة غير مباشرة. وهو ما يسمى بالدمغة، حيث يأخذ تحصيل الضريبة صورة وضع طوابع الدمغة على المحررات القانونية. ويقوم المكلف بنفسه بهذه العملية، وذلك تحت إشراف الجهات الإدارية، حيث يقوم بدفع قيمة هذه الطوابع ويقوم بائعها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب. وتطبق طريقة الدمغة بصورة واسعة في مجال الرسوم.

## الفرع الثاني : آجال السداد

يمكن أن نميز بين الأجل القانوني وأجل الاستحقاق.

### 1- الأجل القانوني

ويعني الأجل الممنوح للمكلف لتسديد الضرائب المستحقة عليه دون جبره على ذلك ودون توقيع عقوبة التأخر عليه، ويسمى أيضاً بالأجل الودي للتحصيل.

ففيما يخص الحقوق المحصلة فوراً، تتنوع مدتها حسب طبيعة الإيراد، فمثلاً حدد الأجل بالنسبة لرسوم السيارات شهرين ابتداء من يوم البيع. أما فيما يتعلق بالحقوق المثبتة نجد أن الأجل القانوني محدد سلفاً حسب نظام التصريح

<sup>1</sup> المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الذي يخضع له المكلف بالضريبة ( كل شهرين أو كل ثلاثة أشهر ). والمثال العام عن ذلك قيام المكلف بالضريبة بالتصريح والتسديد معاً قبل 21 من الشهر الذي يلي الحقوق والرسوم المستحقة على نشاطه في الشهر السابق. وفيما يتعلق بنظام الأقساط نجد أن الأجل يقدر بشهرين ابتداء من إعداد جدول التحصيل. وأثناء الأجل القانوني للتحصيل، يدعى المكلف بالضريبة المدين إلى الوفاء بديونه عن طريق قرارات إدارية مثل التنبيه، الإعدار، الإشعار بالدفع ...

إن هذه القرارات لا تحمل معنى المتابعة وبالتالي لا تتطلب الصرامة الشكلية التي يقتضيها القانون. ومن ثم أمكن تبليغها للمكلف عن طريق أعوان الضرائب الآخرين غير المختصين بالمتابعات. والواقع أن إبلاغ المكلف بالضريبة عادة ما يتم عن طريق البريد قبل توقيع الملاحقات عليه.

## 2- أجل الاستحقاق

يبدأ أثر أجل الاستحقاق ابتداء من تاريخ انتهاء الأجل القانوني للدفع. ومع بدء سريان هذا الأجل يبدأ تطبيق الجزاءات على التأخر في الدفع، كما تبدأ إجراءات المتابعة خلال هذه المرحلة<sup>□</sup>.

وجدير بالذكر أنه من الممكن أن يرخص للمكلفين بالضريبة تأجيل الدفع بالرغم من استحقاقها، وهذا عندما يستفيدون من تأجيل الدفع أو من جدول تسوية ديونهم<sup>□</sup>.

وفي بعض الحالات يفقد المكلف الأجل القانوني وتصبح الضريبة مستحقة فوراً، وهو ما يتحقق في الحالات التالية :

- توقف الشركة أو تحويلها.
- البيع الاختياري أو الجبري لممتلكات المكلف.
- الإفلاس أو التسوية القضائية.
- تغيير المكلف بالضريبة لمقر سكنه بعيداً عن مجال اختصاص قابض الضرائب دون علم هذا الأخير بذلك.
- تطبيق مصالح الوعاء لعقوبة جراء أعمال غش عندما يتعلق الأمر بجدول تصفية في إطار الرسم على رقم الأعمال .

<sup>1</sup> المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية.

### المبحث الثالث : الضمانات القانونية للتحصيل الضريبي

تعتبر المبالغ الضريبية المستحقة للخزانة من أهم أنواع الديون، لذلك حرص المشرع على ضمان تحصيل هذا الدين بأسرع الطرق، فلا يتوقف دين الضريبة على مطالبة الإدارة الضريبية به، فهو مفروض وقائم بحكم القانون وما دور الإدارة إلا كشف هذا الدين وبيانه بقرار الربط على المكلفين، فالدائن العادي يملك الخيار بالمطالبة بدينه من عدمه، أما الإدارة الضريبية فهي ملزمة بالمطالبة بهذا الدين وليس لها خيار في ذلك، إذ أن دين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية، بل هو مقرر ومفروض بموجب النصوص القانونية التي تكون ملزمة لكل من المكلفين والإدارة الضريبية. □

#### المطلب الأول : الإجراءات الجبائية الجزائية

قد يحدث وأن يمتنع المكلف بالضريبة عن الأداء في الآجال المحددة، أو ما يمكن أن نطلق عليه فشل التحصيل الطوعي. هنا نجد أن إدارة الضرائب تتمتع بمجموعة من الإجراءات التي تمكنها من تحصيل الدين العمومي لفائدة الخزينة العمومية.

#### الفرع الأول : الحجز التنفيذي

تتمثل الإجراءات التنفيذية في : الإخطار بالدفع، حجز المنقولات، البيع.

##### 1- الإخطار بالدفع

لا يعتبر الإخطار بالدفع مجرد أول إجراء من إجراءات متابعة الدين لدى المكلف، وإنما يعتبر أيضا شرطا أوليا وضروريا لتنفيذ المراحل الأخرى للحجز التنفيذي.

ويمكن تبليغ هذا الإخطار بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة □. ويجب أن يبلغ شخصا للمكلف. ولا يكفي أن يرسل عبر البريد المضمون. وفي حال رفض المكلف استلام الإخطار بالدفع، فإن هذا الأخير يعتبر كما لو تم تبليغه.

وعلى الشخص المكلف بتبليغ الإخطار أن يبين في نسخته الإخطار بالدفع وبالتحديد في خانة التبليغ إذا ما تمكن من تسليم الإخطار بالدفع للمكلف أو إذا رفض هذا الأخير استلامه.

<sup>1</sup> قدرتي نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، 1960، ص 101 وما بعدها.

<sup>2</sup> المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

### 2- حجز المنقولات

يمارس هذا الحجز - عن طريق محضر رسمي - على المواد المنقولة عند انقضاء الأجل المذكور في الإخطار إذا لم يسدد المكلف الدين المترتب عليه، أو إذا لم يكتب سجلا للاستحقاقات.

### 3- بيع المنقولات

إذا لم يؤد الحجز إلى دفع الضرائب، جاز لقابض الضرائب أن يلجأ إلى بيع المواد المحجوزة، وذلك حتى يتمكن من استيفاء ديون الدولة. ويخضع البيع لعدة إجراءات نستعرضها فيما يلي :

#### • الترخيص المسبق

يخضع بيع المواد المحجوزة إلى ترخيص يمنحه الوالي لقابض الضرائب بعد الأخذ برأي مدير الضرائب بالولاية. وفي حال عدم الحصول على الترخيص في أجل ثلاثين يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، يمكن لمدير الضرائب أن يرخص لقابض الضرائب الشروع في البيع. غير أنه إذا تعلق الأمر بمواد محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتعفن أو للتحلل أو تشكل خطرا على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من مدير الضرائب بالولاية .

#### • تقييم المواد والسلع

لا يمكن بيع المواد المحجوزة إلا بعد تقييمها من طرف المصالح المختصة ( مصالح الرقابة الجبائية أو مصالح أملاك الدولة ). ويثبت هذا التقييم بمحضر رسمي أو ببيان تقديري للأسعار يلحق بجدول البيع.

#### • الإعلان عن البيع

يجب أن يتم الإعلان عن البيع قبل يوم على الأقل من البيع، وذلك في : مكان البيع، مقر البلدية، مقر المحكمة...

#### • جرد المحجوزات

يجب جرد المنقولات المحجوزة بالتفصيل قبل الشروع في بيعها في المزاد العلني.

### الفرع الثاني : الغلق المؤقت

تأسس هذا الإجراء بموجب قانون المالية لسنة 1997. وقد نصت عليه المادتان 145 و 146 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت في حال عدم تحرر المكلف بالضريبة من دينه الجبائي، أو إذا لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ التبليغ.

وتماما كما في قرار الحجز لا بد أن يسبق قرار الغلق المؤقت بإخطار بالدفع يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

حيث يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية - كل حسب اختصاصه - بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع. ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر. ويمكن تبليغ هذا القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانونا، أو المحضر القضائي.

وإذا كان بإمكان المكلف بالضريبة الطعن في قرار الغلق المؤقت - من أجل رفع اليد - بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، فإن هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت. ولعله ما يفسر أهمية تحصيل الدين العمومي وضخه في الخزينة العمومية. وهو ما يبرره أيضا حق الامتياز المقرر لدين الضريبة <sup>□</sup>.

فالقانون الجزائري يعطي للخزينة امتيازاً من الدرجة الأولى، ذلك أن الاعتراض على الضريبة لا يوقف تحصيلها. إذ على المكلف أن يدفع الضريبة أولاً ثم يطالب باستردادها كلياً أو جزئياً أمام الهيئات المختصة إدارية كانت أم قضائية، وذلك حرصاً على عدم إعطاء المكلف الوسيلة في الماطلة في تسديد الضريبة.

### الفرع الثالث : وضع اليد

يعتبر وضع اليد إجراء يسمح لقابض الضرائب بأن يجبر الغير بصفته مؤتمناً، واضع يد أو مديناً للمكلف، بأن يحجز أموال هذا الأخير مع إمكانية اقتطاع المبلغ المستحق (الضريبة) عليه في أجل ثمانية أيام إذا لم يسدد المكلف ما عليه من ديون. ولا يلتزم هذا الإجراء تدخل القاضي، فهو لا يضبط إلا أموال المدين. ويعتبر أيضاً إجراء فعالاً يسمح بتحصيل ديون المكلف الموضوعة بيد الغير. كما يعتبر الغير هنا مسؤولاً إذا كان الدفع لا يغطي الديون المستحقة على المكلف بالضريبة.

### المطلب الثاني : الإجراءات القضائية

يقصد بالإجراءات القضائية مجموع إجراءات التحصيل الجبري الموضوعة تحت تصرف الإدارة والتي تتطلب ترخيصاً أو تصرفاً من القاضي.

<sup>1</sup> تنص المادة 991 قانون مدني على ما يلي : " المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان ، لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن . وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت وقبل أي حق آخر ، ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن رسمي ، ما عدا المصاريف القضائية " .

### الفرع الأول : إيداع شكوى عند رفض الدفع

يمكن اللجوء إلى القاضي لحمل المكلف بالضريبة على تسديد ديونه لا سيما إن كانت ناجمة عن بعض الضرائب المفروضة مثل الرسم على القيمة المضافة، وكانت قد نتجت عن عمليات رقابة جبائية <sup>□</sup>.

ويمكن سحب الدعوى إذا باشر المكلف دفع 20 % من مبلغ الدين مع التزام بتصفية بقية الدين في :

- 06 أشهر إذا كان الدين لا يتجاوز 10.000.000 دج.
- 12 شهرا إذا كان الدين لا يتجاوز 20.000.000 دج.
- 18 شهرا إذا كان الدين يتجاوز 20.000.000 دج.

### الفرع الثاني : الحجز العقاري

لا يلجأ إلى الحجز العقاري إلا بصفة استثنائية، وذلك في حال عدم كفاية المنقولات المحجوزة. ومن بين الأمور التي يشترط القاضي توافرها من أجل مباشرة الحجز العقاري ضد المكلف ، نذكر ما يلي :

- محضر رسمي بعدم كفاية المنقولات المحجوزة.
- مستخرج من الجدول بالنسبة للمدين.
- إخطار مبلغ بعد تاريخ الحجز العقاري.
- بيان عن موقع العقار يسلمه المحافظ العقاري.

### الفرع الثالث : سجن المدين

يمكن للقضاء أن يصدر قرارا بسجن المكلف بالضريبة. والملاحظ أن هذا الجزاء مقرر فقط بخصوص الرسوم على رقم الأعمال. ويقرره القاضي عندما يلاحظ أن المدين استعمل طرقا احتيالية للتأخر عن دفع الضريبة.

### الفرع الرابع : دعوى الإبطال والدعوى غير المباشرة

تمكن هذه الدعوى القضائية قابض الضرائب - من خلال اللجوء إلى القضاء - من إلغاء الأعمال التي يقوم بها المكلفون الدائنون للتهرب من حقوق الخزينة ( الضرائب ). وقد نصت على هذه الدعوى المادتان 191 و 192 قانون مدني، والتي تخضع لشروط شكلية وجوهرية. وتمكن هذه الدعوى محاسب الخزينة من التصرف كدائن، وحمل المكلف على دفع الضريبة والحد من تهربه من الأداء.

<sup>1</sup> Ammar FELLAH , op cit .

أما الدعوى غير المباشرة فقد نصت عليها المادتان 189 و 190 قانون مدني. وتسمح لقابض الضرائب من تحصيل الضرائب من المكلف المهمل لواجباته الضريبية.

### المطلب الثالث : ضمانات حماية مصالح الخزينة

قرر المشرع الجزائري مجموعة من الضمانات حماية لمصالح الخزينة المكلفة بتحصيل ديون الدولة لدى المكلفين. وسوف نرى أن المكلف مطالب بأداء واجبه الضريبي ، وهو ما يؤكد أن حق الخزينة محمي قانونا من خلال مجموعة من الضمانات.

#### الفرع الأول : التضامن

يسمح مبدأ التضامن للخزينة - في حال عجز أو إفسار المدين القانوني - باللجوء إلى أشخاص آخرين متضامنين معه. وقد يقوم التضامن الجبائي على أسس عائلية أو علاقات تعاقدية. حيث يعتبر الزوجان متضامنين فيما يخص الضرائب على الدخل وكذا رسوم السكن. كما يتحمل الورثة الضرائب المستحقة عند وفاة المكلف بالضريبة. ويتجسد التضامن أيضا بين المالك والمستأجر فيما يخص الضرائب المحلية. ويعتبر الإشعار بالحجز - الذي يسمح للخزينة بتحصيل الضرائب على المحلات التي يدين بها الغير للمكلف - أحد أشكال التضامن الضريبي.

#### أولا: مسؤولية الخلف

- منح القانون للورثة عدة خيارات، إذ بإمكانهم :
- قبول التركة بصفة صريحة أو ضمنية مما يجعلهم ملزمين بالأصول والخصوم.
  - التنازل عن التركة وبالتالي لا يلزمون بالخصوم ( الديون ).
  - قبول حق الجرد، وهو ما يعني بأن الوريث لا يدفع من ديون التركة أكثر مما يناله منها.

#### ثانيا: مسؤولية الشريك

- تنطبق على بعض الضرائب المباشرة وذلك عند اجتماع الشروط التالية :
- أن تكون الضريبة قد فرضت بعد تاريخ الزواج.
  - أن تكون ممتلكات الشريك ( المنوط بها خدمة الدين الضريبي ) مكتسبة بعد تاريخ الزواج.

ثالثا: مسؤولية المتنازلين عن المحل التجاري

لا يكون المتنازل له عن المحل التجاري مسؤولاً عن الدين الضريبي للمتنازل إلا لغاية مبلغ المحل التجاري. وإذا كان المحل التجاري عبارة عن حصة في شركة، فإن دائن الشريك يمكنه أن يطالب بحقه في الأجل المقرر للشهر. وإذا لم يبلغ عقد الشركة أو هذه الحصة فإنها تعد مسؤولية بالتضامن عن دفع الديون المترتبة على المدين المصرح به.

رابعا: مسؤولية المالكين غير المستغلين للمحل التجاري

يعتبر مالك المحل التجاري وكذا المستغل له متضامنين عن الرسوم والحقوق والضرائب التي تقع على هذا المحل. إن هذا المبدأ يسمح - عندما لا يستغل مالك المحل التجاري لشركته - بضمان تحصيل الرسوم المعدة تحت بند استغلال المحل التجاري من طرف مستغل معسر.

خامسا: مسؤولية الشركاء

المبدأ العام أن الشركة تقوم بالوفاء بديونها من خلال ذمتها المالية المستقلة عن ذمم مكوناتها. غير أنه يمكن اللجوء إلى ذمم الشركاء إن عجزت الشركة عن الأداء. هنا لا بد أن نأخذ بعين الاعتبار الطبيعة القانونية للشركة.

1- شركة التضامن، وهنا يكون الشركاء متضامنين ( بذممهم المالية الخاصة ) عن مجموع ديون الشركة في حال عدم كفاية أصول الشركة.

2- الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وهنا لا يسأل الشريك إلا بمقدار حصته في الشركة.

3- الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، وهنا تنحصر مسؤولية مالكيها على مقدار حصته فقط.

4- شركة التوصية، إذ يعتبر الشركاء المتضامنون مسؤولين بالتضامن وبذممهم الخاصة عن ديون الشركة. أما الشركاء الموصون فلا يسألون إلا عن مقدار مساهمتهم في رأس مال الشركة.

5- الشركة المغفلة، يمكن للمساهمين أن يخسروا حصصهم، لكنهم لا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود هذه الحصص.

6- الشركات المدنية، ويعتبر أعضاؤها مسؤولين على وجه التضامن عن الديون الاجتماعية. وتساوي حصة كل منهم حاصل قسمة قيمة الدين على عدد الأعضاء.

7- الشركة الفعلية، وتطبق عليها قواعد شركة التضامن وذلك بهدف حماية الدائنين الاجتماعيين.

8- مسؤولية المسيرين المرشدين في ش ذ م م، وبإمكان القاضي إدخالها في الدعوى في حالة أعمال تدليس وغش أو في حال عدم الاحترام المتكرر لمختلف الالتزامات الجبائية.

## الفرع الثاني : الامتياز

نص القانون المدني على حق الامتياز في الباب الخاص بحقوق الامتياز التي صنفها إلى ستة حقوق. حيث نجد - في النوع الثاني - امتياز المبالغ المستحقة للخرينة العامة، كما يتقدم على جميع الحقوق الأخرى سواء كانت ممتازة أو مضمونة برهن رسمي وهو ما يستفاد من نص المادة 991 قانون مدني <sup>1</sup>.

وقد عرفت المادة 982 قانون مدني حق الامتياز بأنه " أولوية يقررها القانون لدين معين مراعاة منه لصفته. ولا يكون للدين امتياز إلا بنص قانوني "

وقد ورد النص عليها في المادة 991 قانون مدني، والتي نصت على ما يلي : " المبالغ المستحقة للخرينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان، لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن. وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت وقبل أي حق آخر ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمي ماعدا المصاريف القضائية "

ويقع حق الامتياز هنا على المبالغ المستحقة للخرينة العامة وهي متعددة. وتشمل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة والغرامات الجبائية...

ويقع الامتياز على ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز، وذلك طبقا للقوانين والتنظيمات في هذا الشأن. وتكون هذه الأموال عادة منقولا، وقد يمتد إلى عقار إذا لم يكف المنقول، غير أنه لا حاجة لشهر الامتياز حتى لو ورد على عقار، وذلك ما نصت عليه المادة 986 قانون مدني، إذ ورد في الفقرة الثالثة منها ما يلي : " لا حاجة للإشهار أيضا في حقوق الامتياز العقارية الضامنة لمبالغ مستحقة للخرينة العامة "

والحكمة في تقرير امتياز المبالغ المستحقة للخرينة العامة أن هذه المبالغ تمثل العنصر الهام في إيرادات الدولة، وتقتضي المصلحة العامة ضمان تحصيلها حتى لا يتعطل نشاط الدولة. غير أنه إذا ورد هذا الامتياز على منقول معين فإن ميزة التتبع قد تتعطل لأنه لا يحتج بهذا الامتياز على من حاز المنقول بحسن نية، حيث نصت المادة 985 قانون مدني على ما يلي : " لا يحتج بحق الامتياز على من حاز المنقول بحسن نية "

وبالاستناد لعموم صياغة المادة 991 قانون مدني، فإننا نجد أن حق تتبع المال المثقل بالامتياز يثبت أيا كان محل هذا الامتياز سواء كان واردا على منقول معين أو عقار معين أو واردا على كل أموال المدين. إلا أنه في هذه الحالة الأخيرة لا يثبت فيها حق التتبع لأن الامتياز في هذه الحالة يكون عاما. إذ نصت المادة 986 فقرة ثالثة قانون مدني على ما يلي : " حقوق الامتياز العامة ولو كانت مرتبة على عقار لا يجب فيها الإشهار ولا حق التتبع "

<sup>1</sup> وهو ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر في 2002.07.24 ملف رقم 257484 المجلة القضائية لسنة 2003 عدد 02، ص 91.

### الفرع الثالث : الرهن القانوني

منح القانون للخرينة إمكانية رهن منقولات المكلف وذلك لاسترداد الضرائب المستحقة عليها مهما كانت طبيعتها. وهنا يجب على قابض الضرائب أن يتصل بالمحافظ العقاري مرفقا بالوثائق التي ينص عليها التنظيم. مع العلم أن تسجيل الرهن يمنح للمحاسب العمومي حق التتبع دون أن ينجر عن ذلك رفع يد المالك عن أمواله. وإذا اضطر قابض الضرائب إلى مباشرة بيع المنقول المرهون، وجب عليه التصرف كما في حالة الحجز العقاري.

## المبحث الرابع : مشاكل التحصيل الضريبي ووسائل مواجهتها

يثير موضوع تحصيل الضرائب بعدة مشاكل، يأتي في مقدمتها الازدواج الضريبي، وهو ما ينعكس سلبا على عملية التحصيل. ناهيك على تصرفات المكلفين إزاء واجبه الضريبي والتي تتسم عادة باللامبالاة واللامسؤولية، الأمر الذي ينجر عنه تهرب من دفع الضريبة وهو ما يصعب مسألة تحصيل ديون الدولة. غير أن الدولة تملك العديد من الوسائل لمواجهة هذه الصعوبات وتأمين توريد هذه الديون العمومية للخزينة العمومية.

### المطلب الأول : مشاكل التحصيل الضريبي

تظهر - عند تطبيق مختلف قواعد القوانين الضريبية - جملة من المشاكل قد تؤدي إلى الخروج عن مبادئ العدالة والمساواة الضريبية، وخاصة فيما يتعلق بتوزيع الأعباء الضريبية توزيعا عادلا بين المكلفين. ولعل أهم مشكلتين تواجهان المشرع في هذا الشأن هما ظاهرة الازدواج الضريبي ومشكلة التهرب من الضريبة أو التهرب الضريبي واللذان سنتناولهما فيما سيأتي.

### الفرع الأول : الازدواج الضريبي

نظرا للنتائج الخطرة المترتبة على الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية فإننا نجد أنه قد نال اهتمام الكثير من رجال المالية العامة والقانون والاقتصاد. ويمكن تعريف الازدواج الضريبي أو كما يسميه البعض التعدد الضريبي <sup>□</sup> بأنه فرض الضريبة على نفس المكلف أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعن نفس المدة <sup>□</sup>. يتضح من هذا التعريف أن للازدواج الضريبي شروطا، تتمثل فيما يلي :

#### أولا: وحدة الضريبة المفروضة

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة - لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي - أن يدفع المكلف نفس الضريبة - مع توافر الشروط الأخرى - أكثر من مرة ، أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة <sup>□</sup>. فلا يتحقق الازدواج بين ضريبة على الدخل وضريبة على رأس المال، ولكن يحدث - بسبب اختلاف تعريف المادة الخاضعة

<sup>1</sup> منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 177.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 282.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 273.

للضريبة من دولة لأخرى - أن يصعب تحديد الضرائب المتشابهة. ولهذا تعنى الاتفاقات الخاصة بتجنب الضرائب التي تعتبر من نوع واحد.

### ثانياً: وحدة المكلف

إذ يجب - لوقوع الازدواج - أن يكون المكلف القانوني واحداً. ويثير هذا الشرط صعوبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين. والأشخاص المعنويين على حد سواء. ففرض ضريبة على أرباح الشركات المساهمة وضريبة أخرى على ما يوزع من أرباح تلك الشركات على المساهمين لا يعتبر ازدواجاً ضريبياً من الناحية القانونية، وذلك لاختلاف شخصية المساهمين عن الشخصية المعنوية للشركة، وإن اعتبر كذلك من الوجهة الفعلية بسبب وحدة المصالح بين الشركة والشركاء، حيث يتحمل المساهمون - في النهاية - الضريبتين. ومن هنا كان التمييز بين الازدواج القانوني وما يعرف بالازدواج الفعلي أو الاقتصادي.

### ثالثاً: وحدة المادة الخاضعة للضريبة

يتعين لوقوع الازدواج الضريبي - إضافة إلى الشروط السابقة - أن تفرض الضريبة على المادة أكثر من مرة. فإذا فرضت على دخل نفس الشخص أو رأس ماله مرتين أو أكثر تحقق الازدواج. وإذا لم تكن المادة الخاضعة للضريبة واحدة انتفى الازدواج.

### رابعاً: وحدة المدة

أي أن تكون المدة المفروضة عنها الضريبة المتكررة هي نفس المدة. أما تكرار فرض ذات الضريبة على فترات زمنية مختلفة فلا يعد ازدواجاً ضريبياً. فإذا حدث وأن قام المكلف بأداء الضريبة عن دخله لسنة 2010، ثم فرضت نفس الضريبة على دخله سنة 2011 فلا يكون ازدواجاً لاختلاف المدة. والواقع أن هذا الشرط هو نفسه شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة، لأن الدخل في سنتين متتاليتين لا يعتبر نفس المادة الخاضعة للضريبة □. لكن هناك من يعتبر شرط المدة كشرط مستقل في مواجهة شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة، حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال □.

## الفرع الثاني : التهرب الضريبي

عرفنا سابقاً أن الضريبة اقتطاع نقدي، إجباري ونهائي تستأديه الدولة من أموال الأفراد، وبالتالي فمن الممكن أن يلجأ بعض الأفراد إلى محاولة التخلص من أداؤها بشتى الطرق والأساليب، وهذا ما يطلق عليه التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> باهر محمد عتلم، مرجع سابق، ص 166.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 286.

وبعبارة أخرى، يمكن القول أن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة لإدارة الضرائب أو من خلال استخدام وسائل مشروعة للإفلات من دفع الضريبة<sup>1</sup>. وبالتالي فإن التهرب الضريبي مقرون باعتقاد المكلف أن الضريبة عبء عليه. ولعله ينسجم مع معنى القول أن الضريبة شر لا بد منه، فهي شر بالنسبة للمكلف لأنها اقتطاع إجباري، وضرورية من جهة أخرى بالنسبة للدولة لأنها تساهم في تغطية مجمل الأعباء العامة، وهو ما يسمح لها بتأدية مهامها<sup>2</sup>. وقد جرت العادة على تقسيم التهرب الضريبي إلى نوعين: الأول تهرب ضريبي بدون مخالفة القانون الضريبي، وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي. الثاني تهرب ضريبي بمخالفة القانون الضريبي، وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

### أولاً: التجنب الضريبي

يقصد بالتجنب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي<sup>3</sup>. وهنا يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا التهرب، هي :

#### 1- تهرب ضريبي ناتج عن سلوك المكلف

يرتكز التهرب هنا على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة<sup>4</sup>. ونكون أمام تجنب ضريبي إذا امتنع شخص عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، ومثال ذلك الامتناع عن إنتاج أو استهلاك سلعة ما مفروضة عليها ضرائب مرتفعة.

#### 2- تهرب ضريبي ينظمه القانون الضريبي

لأن الضريبة أداة مهمة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف، فقد ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لاعتبارات معينة، كأن يحد من استهلاك سلعة ما برفع الضريبة عليها.

#### 3- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي. وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال هذه الثغرات، فمثلاً يستطيع تجنب الضريبة على أرباح الشركات وذلك بإعطاء النشاط صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية.

والملاحظ - مما سبق - أن التجنب الضريبي لا يعتبر تهرباً حقيقياً، وذلك لعدم توافر الواقعة المنشئة للضريبة. لذلك يسعى المكلف إلى استغلال جملة من الأساليب لتقليص العبء الضريبي. إلا أن التهرب الضريبي الناتج عن وجود ثغرات في القانون الضريبي غير مرغوب فيه، حيث لا يسعى المشرع - من ورائه - إلى أي هدف.

<sup>1</sup> خالد شحاده الخطيب و أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 215.

<sup>2</sup> Firmen OULES, Une fiscalité intelligente pour demain, Imprimerie Vaudoise, Lausanne, 1993, p 07.

<sup>3</sup> Paul Marie GAUDEMET, Précis de finances publiques, Edition montchrestien, Paris, 1970, p 314.

<sup>4</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 134.

ولهذه الاعتبارات هناك من يرى أن التهرب الضريبي يظهر نقصاً في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي <sup>□</sup>.

### ثانياً: الغش الضريبي

الغش الضريبي هو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مفضل. ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون <sup>□</sup>. وحتى يعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب توفر عنصرين أساسيين هما: العنصر المادي المتمثل في تخفيض الاقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة، بالإضافة إلى توفر النية السيئة لدى السلوك. وفي هذا المجال توجد عدة مظاهر للغش الضريبي، فقد يتم ذلك بمناسبة تحديد وعاء الضريبة وربطها حينما يقوم المكلف بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة، كما في حالة الضرائب الجمركية. ومن صور التهرب في الضرائب المباشرة أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله حتى يتخلص كلياً من دفع الضرائب، وإن كانت الصورة الغالبة هي تقديم الإقرار مع تقدير الدخل بأقل من الحقيقة. ومن صوره أيضاً ما يحدث عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات من المبالغة في تقدير الاستهلاكات مما يؤدي إلى نقص الأرباح المفروضة عليها الضريبة... إلخ.

### المطلب الثاني: وسائل مكافحة مشاكل التحصيل الضريبي

رأينا أن التهرب الضريبي يعتبر المشكل الأهم الذي يواجه عملية التحصيل الضريبي. إذ يؤدي التهرب إلى نقص الأموال المحصلة لفائدة الخزينة العمومية، ومن ثم عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشروعات النافعة، وبالتالي حرمان المواطنين من خدمات هذه المشروعات. كذلك تبدو هذه الآثار الضارة واضحة، حيث يؤدي التهرب إلى عدم المساواة بين الأفراد، إذ يتحمل البعض الضريبة بينما يتخلص منها الذين أفلحوا في التهرب منها. وقد يؤدي التهرب المتكرر إلى زيادة الدولة لسعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة، مما يزيد من العبء الضريبي على من لم يتهرب. ونظراً للآثار السيئة المترتبة على التهرب الضريبي، سوف نحاول التطرق إلى مختلف الإجراءات والوسائل المتبعة من طرف المشرع الضريبي لمكافحة التهرب.

### الفرع الأول: الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى - من ورائها - الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف - على الأقل - من حدته.

<sup>1</sup> André MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, Deuxième édition, Suisse, 1977, p 25.

<sup>2</sup> ناصر مراد، مرجع سابق، ص 155.

وللحديث عن هذه الرقابة، لا بد من التعرض للإطار القانوني لها ثم التعرف على صورها المتخلفة.

### أولاً: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

أحاط المشرع عملية الرقابة الجبائية بإطار قانوني يلزم أعوان إدارة الضرائب بالتقيد به، وهو ما يضمن حماية المكلف من التعرض لأي تعسف بحجة ممارسة الرقابة. ونتعرض فيما يأتي للصلاحيات والحقوق التي تتمتع بها إدارة الضرائب أثناء عملية الرقابة الجبائية.

#### 1- حق الاطلاع

خول المشرع للإدارة الجبائية - أثناء ممارستها لمهامها - حق الاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته <sup>1</sup>. كما يمكن - إذا اقتضت الضرورة - أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف الغير : المؤسسات، الإدارات والهيئات الحكومية. وذلك للحصول على أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة. ونشير هنا أن حق الاطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشوفات للكتابات ووثائق محاسبية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة. كما لا يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع وجوب تحليهم - بالضرورة - بالسرمهني. وإذا رفض المكلف حق الاطلاع، تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### أ- الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية

لإدارة الضرائب حق الاطلاع لدى كل إدارات الدولة بما فيها الولايات، البلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة. كما تتمتع بحق الاطلاع التلقائي اتجاه هيئات الضمان الاجتماعي التي يتعين عليها - سنويا - أن توافي إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف طبي يعين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لها. وبإمكان الإدارة الجبائية أن تستعمل المعلومات التي تحصلها لدى السلطة القضائية أثناء رفعها للدعوات المدنية والجزائية والتي من شأنها أن تسمح بافتراضه تهرباً ضريبياً.

#### ب- الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة

يمارس حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة، وذلك مهما كان نظام الضريبة الخاضعة له. ولتسيير مراقبة التصريجات المكتتبه من قبل المعنيين، يتعين على جميع المتصرفين في الأموال، وجميع التجار وكل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة، وكذا جميع الشركات أن يقدموا لأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري <sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> نصت المواد 09، 10 و 11 قانون تجاري على هذه الدفاتر، وهي : السجل المركزي، دفتر اليومية ودفتر الجرد.

### ج- الاطلاع لدى البنوك

نص قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يجوز للبنوك والإدارات أن تعترض على طلب الإدارة الجبائية بحجة السر المهني. ولأعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك<sup>1</sup>.

### 2- حق الرقابة

تقوم نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي على أساس تصريحات وإقرارات من طرف المكلف، الأمر الذي يستوجب مدها بوسائل لتقدير مدى صحة الإقرارات. ومن بين هذه الوسائل حق الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة. إذ تسمح للإدارة الجبائية بأن تتأكد أن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم، وهذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي<sup>2</sup>.  
ويأخذ حق الرقابة شكلين، هما :

#### أ- التحقيق في الحسابات عن طريق مجموعة من العمليات

يكون الهدف من ورائها المعاينة - في عين المكان - للدفاتر والوثائق المحاسبية، ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من أجل تحديد وعاء الضريبة. ويستمد هذا النوع دعامة من نص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

#### ب- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

ويهدف ذلك للكشف عن الفارق الموجود بين المداخيل المصرح بها من جانب، والوضعية المالية الحقيقية للمكلف من جانب آخر ( نمط مستوى معيشته ، ممتلكاته ...). كما يمكن استعمال الطريقتين في آن واحد، فعادة ما تتم - أثناء التحقيق - معاينة وفحص الحالة الجبائية للمسيرين.

### 3- حق استدراك الأخطاء

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة.  
ويتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديل أو بإنهاء اقتطاع جديد، حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه : "يجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول". وقد حدد

<sup>1</sup> المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> Philippe COLIN, *La vérification Fiscale*, édition Economica, Paris, 1979, p 17.

الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع سنوات. كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل. وبالنسبة لوعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة.

أما في مجال الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات المحلية وبعض المؤسسات، يبدأ سريان هذا الأجل من أول جانفي من السنة التي تفرض فيها الضريبة، وقد تهد هذه الضريبة أو ما يعرف بقطع التقادم، وذلك إذا اعترض هذه المدة :

- دفع أقساط مسبقة على الضريبة.
- إيداع طلب تخفيض العقوبة.
- تبليغ النتائج المتحصل عليها على إثر إجراء تحقيق المحاسبات.

### ثانياً: مراحل الرقابة الجبائية

تم الرقابة الجبائية عبر ثلاث مراحل متتابعة ومتكاملة تتمثل في : الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق، الرقابة في عين المكان.

#### 1- الرقابة الشكلية

تعتبر أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه، وتشكل مجموع التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين. وما هو ملاحظ أن الإدارة الجبائية تنظر إلى الشكل الذي جاءت به هذه التصريحات، ولا تهدف إلى التأكد من صحة هذه الأخيرة.

#### 2- الرقابة على المكلفين (الوثائق)

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، ويتمثل دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم - من خلالها - الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات، والتي تكون في شكل كشوفات كمعلومات إضافية<sup>1</sup>. وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف<sup>2</sup> إذا لزم الأمر لا سيما تلك المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصوصة.

<sup>1</sup> تعرف هذه الكشوفات باسم Bulletin de recoupement

<sup>2</sup> نصت المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996 على أنه : " يحق المفتش في التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً، كما يمكن أن

وللمكلف بالضريبة مدة لا تقل عن ثلاثين يوماً من أجل الرد <sup>□</sup>، فإذا ما انقضت المدة دون أن يرد، حدد المفتش أساس فرض الضريبة. وفي حال عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة، يلجأ المحقق إلى نوع آخر من الرقابة والمتمثلة في الرقابة بعين المكان.

### 3- الرقابة بعين المكان

على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية <sup>□</sup>، مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية من أجل التأكد من صحة المعلومات المصرح بها ودراستها، وهذا بمقارنتها مع العناصر الخارجية.

وتظهر صورة هذه الرقابة في إجراء المفتش لفحوصات تخص العناصر الخارجية المادية للاستغلال الخاص بالمؤسسة عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين... حيث يعتبر هذا الإجراء الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي. وقد اعتبرها " تيري لومبار " Thierry LAMBERT بأنها : " تتضمن الدراسة الحقيقية التي وراء المظاهر وليست نشاط الرقابة المادية لهذه المظاهر ".

وتعد هذه الطريقة الأكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية، حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب. وقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المحاسبي المعمق لمجمل الوضعية الجبائية <sup>□</sup>.

## الفرع الثاني : التحقيق الجبائي

تعتمد الإدارة الجبائية على مجموعة من الملفات المهمة وذلك من خلال ما تحتويه من أرقام أعمال، أو النتائج المحققة أو النشاط الممارس... إلخ. كما تركز على ارتفاع أرقام الأعمال مقارنة بالنتائج المحققة في السنوات السابقة...

وتتم برجمة هذه الملفات حسب النظام الحقيقي، أو ما يسمى بالتصريح المراقب الملزم للمكلفين بالضريبة بمسك الدفاتر التجارية المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري <sup>□</sup>. وتقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق الجبائي في هذه التصريحات، وذلك من خلال ما يلي :

يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها "

<sup>1</sup> المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> يطلق عليها أيضا اسم الرقابة الخارجية.

<sup>3</sup> المادة العشرون والحادية والعشرين من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولاً: التحقيق في المحاسبة

نصت عليه المادة العشرون من قانون الإجراءات الجبائية وما يليها، ويمكن تعريفه بأنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المادية منها حتى يتسنى لها معرفة مصداقيتها. وبالتالي فهذا النوع من التحقيق ليس له غرض المراقبة الجبائية فحسب، بل يمكن كذلك المؤسسات والمعنيين بالضريبة من الاطلاع على واجباتهم وحقوقهم الجبائية. وأثناء التحقيق يطلع عون الإدارة المكلف بالضريبة على الأخطاء التي يمكن أن يكون قد وقع فيها، والتي ترتكب أحيانا عن غير قصد. ويمكن طلب تخفيض الزيادات المنجزة عنها، وكذا يطلع على كيفية تقديم الطعون اللازمة.

1- إجراءات

لا يمكن إجراء مثل هذا التحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق وهو ما جاء في نص المادة العشرين من قانون الإجراءات الجبائية، وهو ما أكدته مجلس الدولة في اجتهاده، حيث اعتمد على إجراء الإشعار في إبطال إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب <sup>□</sup>. ونجد أن القانون قد ألزم المحققين بالقيام بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات التحقيق، وعدم احترام ذلك يؤدي إلى بطلان هذه الإجراءات. ويستفيد المكلف بالضريبة من مدة عشرة أيام من تاريخ إشعاره <sup>□</sup>. وللمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء المراقبة، وهو ما نصت عليه المادة العشرون من قانون الإجراءات الجبائية. على أن عدم قبول هذا الإشعار من طرف المكلف بالضريبة لا يعني منع إجراء التحقيق، وفي هذه الحالة تفرض الضريبة تلقائيا. كما يمكن للمحقق القيام بمراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر المادية المستعملة من طرف المؤسسة، أو للتأكد من وجود الوثائق المحاسبية. وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عملية المراقبة. ويمكن للمحقق طلب كل الوثائق لفحصها والتأكد من مدى مصداقية التصريجات الجبائية. وفي حالة عدم تقييم المحاسبة في محضر، يؤثر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر الرفض المحتمل.

2- مدته

تحدد مدة التحقيق حسب رقم الأعمال المحقق وطبيعة نشاط المؤسسة. فتكون أربعة أشهر في المؤسسات التي يكون نشاطها تأدية خدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتعدى 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها، ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الأخرى. وتكون ستة أشهر إذا كان رقم الأعمال يتعدى 2.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها، ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الأخرى بشرط أن يقل عن مبلغ 10.000.000 دج.

<sup>1</sup> قرار مجلس النولة رقم 001987 المنشور بتاريخ 2001.07.30 بمجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003.

<sup>2</sup> المادة الستون من قانون المالية لسنة 2002.

وفي جميع الحالات الأخرى لا تتعدى مدة التحقيق السنة، مع أنها لا تطبق في حالة استعمال طرق تدليسية أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم الاستجابة لطلبات التوضيح والتبرير من طرف المكلف، وكذا في حالة فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.

### ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

نصت عليه المادة الحادية والعشرون من قانون الإجراءات الجبائية، ويقصد به مجموع العمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام.

ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها والمداخل المستتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا العناصر المشككة للنمط المعيشي لأفراد أسرته... ويمكن برمجة هذا التحقيق إثر تحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة.

وينفذ كذلك هذا النوع من التحقيق في حالة وجود فارق حساس بين الدخل المصرح به من طرف المكلف من جهة، وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى. وتقوم الإدارة بطلب التبريرات والتوضيحات التي تراها مناسبة والتي تعتمد عليها لإعادة تقويم الوعاء الضريبي، وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التلقائي.

وتلتزم الإدارة من المكلف التبريرات في الحالات الآتية :

- فيما يخص وضعيته الجبائية.
- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي.
- حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع المصرح بها، وعليه تتمتع إدارة الجباية بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف. هذا الأخير يمكنه إثبات أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن تدليس. وقد تلتزم الإدارة منح توضيحات من المكلف قصد رفع الشك عن كل غموض في تصريحاته وذلك في أية نقطة كانت.

### 1- إجراءاته

يجب أن يسبق هذا التحقيق بإشعار تحدد فيه السنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره خلال عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار. وله الحق في الاستعانة بمسئشار من اختياره.

وماعدا حالة استعمال طرق تدليسية من طرف المكلف أو إدلائه بمعلومات خاطئة، فإن الإدارة لا تستطيع - عند انتهاء التحقيق - القيام بتحقيق جديد، وكذلك لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي إذا أثبت المكلف أنه التزم بحسن نية تأويل نص جبائي معترف به لدى الإدارة سواء عن طريق إجراء عام أو قرار يخصه شخصيا.

## 2- مدته

لا يمكن ان تتجاوز مدة التحقيق السنة واستثناءً لا يعتد بهذا الأجل في حالة ثبوت استعمال طرق تدليسية أو الإدلاء بمعلومات خاطئة أو الامتناع عن الرد على طلبات التبرير والتوضيح من طرف المكلف.

## الفرع الثالث : المنازعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي

لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية فقد مكن المشرع الجزائري المكلف بالضريبة من الطعن في القرارات الصادرة عن مصالح الضرائب <sup>□</sup>. ونجد أن المنازعات الضريبية تمر بمرحلتين مترابطتين : المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية.

## أولا : المرحلة الإدارية

سعيًا منه لإيجاد تسوية بين مصالح الضرائب المختصة والمكلفة بتحصيل الضرائب، عمد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قوانين المالية المتتالية إلى إنشاء هيئات إدارية للطعن أمامها في قرارات المدير الولائي للضرائب من طرف المكلفين بالضريبة عند الاقتضاء <sup>□</sup>. ويمكن التعرض لمختلف إجراءات المرحلة الإدارية كما يلي :

## 1- التظلم لدى المدير الولائي للضرائب

يجب على المكلف بالضريبة قبل اللجوء إلى القضاء أن يتظلم ويطعن أمام المدير الولائي للضرائب قبل 31 ديسمبر من السنة الموالية وذلك من أجل :

- إصلاح واستدراك الخطأ المرتكب في وعاء الضريبة.
  - الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.
  - استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق عملاً بمقتضيات المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ويتمتع المدير الولائي للضرائب بسلطة واسعة في هذا الصدد حيث يقوم بالتحقيق اللازم ويتخذ القرار المناسب خلال مدة 04 أشهر اعتباراً من تاريخ تقديم الشكوى.

<sup>1</sup> المادة السبعون من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلا، مرجع سابق، ص 74.

**2- لجان الطعن**

يهدف تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، أحدث قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المواد 300، 301 و 302 ثلاث هيئات إدارية وهو ما يمنح للمكلف بالضريبة إمكانية الطعن أمامها، وهي : لجنة الطعن البلدية، لجنة الطعن الولائية، لجنة الطعن المركزية .

**ثانيا : المرحلة القضائية**

يعتبر اللجوء إلى القضاء آخر مرحلة أو إجراء يلجأ إليه المكلف بالضريبة. ويتم ذلك إذا ما قدر هذا الأخير أن قرار المدير الولائي غير مرض بالنسبة له. ويعود الاختصاص في المنازعات الضريبية عموما إلى القضاء الإداري، وذلك تطبيقا للمادة 800 من قانون الإجراءات الإدارية والمدنية إعمالا للمعيار العضوي الذي اعتمده <sup>□</sup>، وذلك خلال مدة أربعة أشهر من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب، أو تاريخ تبليغ قرار الإدارة بعد أخذ رأي لجنة الطعن المختصة. وأعطى القانون الجزائري للمكلف بالضريبة إمكانية استئناف قرارات المحكمة الإدارية، وذلك أمام مجلس الدولة طبقا للقانون العضوي 98-01 المؤرخ في 04 صفر عام 1419 الموافق 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله <sup>□</sup>.

<sup>1</sup> مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الضريبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 380 وما بعدها.

<sup>2</sup> محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 105 وما بعدها.

وخلاصة الفصل أن تحصيل الضرائب المباشرة أو غير المباشرة مهمة تباشرها الدولة، إذ تسهر وزارة المالية على ذلك من خلال مديرياتها العامة الأربعة ( الجمارك، الضرائب، الأملاك الوطنية، المحاسبة ) والتي تتفرع عنها عدة هياكل جهوية، ولائية وحتى بلدية حسب الحالات، وذلك من أجل القيام بمهامها على أحسن وجه ممكن.

ورأينا أنه لا يمكن تحصيل الضريبة إلا إذا استحققت ووفق طرق وأجال معينة، وهو ما يجعل من مسألة التحصيل غاية في النظام والصرامة، إذ تخضع لجملة من الشروط الواجب توافرها وإلا انتفت إمكانية جباية هذه النوع من الإيرادات.

وإذا كان للمكلف آجال للإيفاء بما عليه من ديون، فهذا لا يعني أن الخزينة العامة تنتظر تحصيل ديونها وفق هوى وإرادة المكلف، وإنما لها الحق في متابعتها لاسترداد دينها، كما أن لها جملة من الضمانات تجعل ديون الدولة الضريبية لدى المكلفين دينا ممتازا يتقدم كل الديون الأخرى.

وبالرغم من هذه الإجراءات التي تحمي حقوق الخزينة العامة دون المساس بحق المكلف هو الآخر، فإن تحصيل الضرائب المباشرة أو غير المباشرة يعرف مشاكل كبيرة تتسبب فيها جملة من العوامل مثل العنصر البشري، وطبيعة النظام الضريبي...

إلا أن الدولة مطالبة بتجاوز هذه الصعوبات حتى تتمكن من جباية أكبر قيمة ممكنة من الضرائب المفروضة على مكلفيها.

## خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع تحصيل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حاولنا الوصول إلى العلاقة بين التقسيم الثنائي للضرائب (مباشرة وغير مباشرة) ومسألة التحصيل، مع التركيز على مختلف الإجراءات المتعلقة بتحصيل كل منهما.

وقد توصلنا في هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أتبعناها بجملة من التوصيات نلخصها فيما يلي:

### أولا : النتائج

- إن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة تقسيم لا مناص منه، حيث يمكن هذا التقسيم الثنائي من استيعاب إجراءات التحصيل الخاصة بكل منهما والمتماشية حتما مع خصائص كل ضريبة على حدة.

- إن كان حق الدولة في فرض الضريبة يستند إلى مبدأ التضامن الاجتماعي، فإنه لا يمكن القول أبداً أن المكلف يدفع الضريبة طوعاً أو على سبيل المساومة، وإنما يدفعها ملزماً دون أن ينتظر مقابلاً نظير ما يدفعه. وإن كنا هنا نقر بأن مهام الدولة الحديثة تجعله يقر بضرورة هذا الالتزام حتى ينخرط في الحياة العامة التي تكفل الدولة رعايتها.



- إن الدولة التي تفرض الضريبة انطلاقاً من سلطتها التي تمارسها على المواطنين، هي التي تبادر بنفسها بتحصيل ديونها لدى المكلفين من خلال إداراتها المختلفة. و يمثل تحصيل الضرائب - بشكل عام - التصرف الذي يسارع من خلاله المحاسب العمومي لتحصيل ديون الدولة من لدن المكلفين.



- تكفل وزارة المالية - من خلال مديرياتها المركزية - عملية التحصيل الضريبي، خصوصاً المديرية العامة للضرائب والتي يحوز المحاسبون التابعون لها على سلطة التحصيل الجبري، كما يضمنون تحصيل الشق الأكبر من الجباية، ويسهر على التحصيل الجبري مجموعة من الأعوان المؤهلين للقيام بالمتابعات، يعينون بموجب قرار وزاري ويلزمون بتأدية القسم أمام القضاء.



- نظراً لامتياز الخزينة في تحصيل ديونها الضريبية من المكلفين، فإنها تمارس المتابعات في حقهم، ممثليهم، أصحاب الحقوق، الخلف... إلخ.

## خاتمة

- الملاحظ أن الواقع اليومي يقلل من شأن مختلف النصوص القانونية المنظمة لمسألة التحصيل الضريبي على الرغم من قوة أحكامها وصرامة موادها، والدليل على ذلك هو ما تعرفه مختلف المصالح المختصة من صعوبات في توريد حصائل الضرائب إلى الخزينة العامة.
- إن هذا المشكل مرتبط بعدة أمور أهمها هو المشكل البشري الذي يميل إلى فهم النصوص بشكل مقلوب، وهو ما يسهل عليه التحايل والتماطل في دفع الضريبة، لا سيما وإن صوحب ذلك بسلوك أعوان التحصيل الذين تغلب لديهم فكرة ثبات الراتب النسبي وعدم ارتباطه بأدائهم. الذي كثيرا ما يعاد توجيهه بشكل يخدم مصالح المكلفين الذين يتمكنون من إغراء موظفي الضرائب ماليا، الأمر الذي يرهن الحصيلة الإجمالية من الضرائب ما ينعكس في الأخير بصفة سلبية على أداء الدولة.

### ثانيا: التوصيات

- يجب أن نعمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها، وذلك من أجل إضفاء المرونة على مختلف إجراءات التحصيل.
- من الأهم أن نلتفت إلى بث الوعي الضريبي والتمكين له في العنصر البشري مكلفا كان أم موظفا، مدينا كان أم مجرد مستفيد، وذلك من خلال مختلف وسائل الإعلام، الجمعيات، المنتديات... الخ
- لأن الضريبة - كما رأينا - أداة مطيعة في يد الدولة تمكنها من التأثير في الواقع الاقتصادي والاجتماعي نظرا لما تتمتع به من مرونة، فإن إدراك إيديولوجية المجتمع وأوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية يلوح كأولوية ينبغي إدراجها عند صياغة أي نظام ضريبي.
- أن تحصيل الضريبة يعتبر الشق العملي والأخير الذي تمر به الضريبة، وهو بتلك الأهمية، إذ لا خير في ضريبة تفرض دون أن تحصل، بل سيكون من غير المجدي التساؤل عن فرض ضريبة لا تحصل! هنا لا بد من القول أن أهمية الضريبة تبقى قيمة ثابتة حتى في عالم اليوم، خصوصا بعد تقلص تدخل الدولة المباشر في الحياة الاقتصادية في ظل العولمة، أين أصبحت الضريبة أداة غير مباشرة لتدخل الدولة. وهكذا وجب العمل على تحصيلها بشتى الطرق مهما اختلفت أنواعها وتقسيماتها.

## قائمة المراجع

أولا : باللغة العربية

### 1- المؤلفات :

- 1- أحمد جامع ، علم المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975.
- 2- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999.
- 3- باهر محمد عتلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، الطبعة الخامسة، مكتبة الآداب، القاهرة، 1998.
- 4- حامد عبد المجيد دراز و المرسي السيد الحجازي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004.
- 5- خالد شحادة الخطيب و أحمد زهير شاميه، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
- 6- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975.
- 7- رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009.
- 8- زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006.
- 9- سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة : مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008.
- 10- سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب : سياسات - نظم - قضايا معاصرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.
- 11- سوزي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009.
- 12- طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 13- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992.
- 14- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 15- عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1969.
- 16- عبد الأمير شمس الدين، الضرائب : أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية - دراسة مقارنة -، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987.

- 17- عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة في العراق، الجزء الأول، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1976.
- 18- عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، بيروت، 1987.
- 19- عبد الكريم صادق بركات و حامد دراز، النظم الضريبية، الجزء الأول، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1974.
- 20- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 21- فليح حسن خلف، المالية العامة، الطبعة الأولى، جدارا للكتاب العالمي، إربد، 2008.
- 22- فوزي عطوي، المالية العامة : النظم الضريبية وموازنة الدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.
- 23- مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام : المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004.
- 24- محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 25- محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- 26- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- 27- محمد عبد الله العربي، موارد الدولة، جامعة فؤاد الأول، القاهرة، 1949.
- 28- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الضريبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 29- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1991.
- 30- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- 31- يونس أحمد البطريق و آخرون، المالية العامة : الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.

## 2- المذكرات والأطروحات :

- 1- إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص منازعات ضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004.
- 2- بن خضرة زهيرة، مسؤولية المحافظ العقاري في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص عقود ومسؤولية، جامعة الجزائر، 2006-2007.
- 3- حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص منازعات ضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008.
- 4- عبد القادر بوعزة، التأثير الجبائي على اختيار مصادر تمويل المؤسسة : دراسة حالة مؤسسة صيدال، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

- 5- قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، 1960.
- 6- مسعود دراومي، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر: 1990 - 2004، رسالة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية ، جامعة الجزائر، 2005.

### 3- النصوص التشريعية والتنظيمية :

#### أ- النصوص التشريعية

##### • الأوامر

- 1- الأمر 75-74 المؤرخ في 08 ذي القعدة عام 1395 الموافق 12 نوفمبر سنة 1975 المتضمن إعداد مسح الأراضي وتأسيس السجل العقاري. جريدة رسمية عدد 92، مؤرخة في 18 نوفمبر 1975، الصفحة 1206.
- 2- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 09 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية عدد 102.
- 3- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 09 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية عدد 103.
- 4- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 09 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية عدد 39.
- 5- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 09 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية عدد 103.
- 6- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 09 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم. الجريدة رسمية عدد 70.

##### • القوانين

- 1- القانون رقم 98-10 المؤرخ في 29 ربيع الثاني عام 1419 الموافق 22 غشت سنة 1998، المعدل والمتمم للقانون رقم 79-07 المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق 21 يوليو سنة 1979 والمتضمن قانون الجمارك. الجريدة الرسمية عدد 61.
- 2- قانون الإجراءات الجبائية، صادر ضمن القانون رقم 01-21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية عدد 79.

- 3- القانون رقم 05-02 المؤرخ في 27 ذي الحجة عام 1425 الموافق 6 فبراير سنة 2005، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان علم 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية عدد 11.
- 4- القانون رقم 05-10 المؤرخ في 13 جمادى الأولى عام 1426 الموافق 20 يونيو سنة 2005، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية عدد 44.

### ج- النصوص التنظيمية

- 1- المرسوم التنفيذي رقم 11-421 المؤرخ في 13 محرم عام 1433 الموافق 8 ديسمبر سنة 2011، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للمديرية العامة للجمارك وسيرها، الجريدة الرسمية عدد 68.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 08-63 المؤرخ في 17 صفر عام 1429 الموافق 24 فبراير سنة 2008 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية للمديرية العامة للجمارك، الجريدة الرسمية عدد 11.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية عدد 75.
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها، الجريدة الرسمية عدد 59.
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 03-41 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1423 الموافق 19 يناير سنة 2003، المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 7 سبتمبر سنة 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية عدد 4.
- 6- المرسوم رقم 03-39 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1423 الموافق 19 يناير سنة 2003 المعدل للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 8 شعبان عام 1411 الموافق 23 فبراير سنة 1991 المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها، الجريدة الرسمية عدد 4.
- 7- المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية عدد 15.
- 8- المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995، المحدد صلاحيات وزير المالية، الجريدة الرسمية عدد 15.

9- المرسوم 76-63 المؤرخ في 24 ربيع الأول عام 1396 الموافق 25 مارس سنة 1976 المتعلق بتأسيس السجل العقاري، الجريدة الرسمية عدد 30.

10-القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 ربيع الأول عام 1431 الموافق 7 مارس سنة 2010 المحدد تنظيم الإدارة المركزية للمديرية العامة للجمارك في مكاتب. الجريدة الرسمية عدد 21.

#### 4- المعاجم والقواميس

ابن منظور، لسان العرب، المجلد الثاني، دار الحديث للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة، 2003.

#### 5- المحاضرات

نور الدين بوالصلصال، دروس ملقاة على طلبة الماجستير، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الموسم الجامعي 2009-2010.

#### 6- المواقع الإلكترونية

[http://www.radioalgerie.dz/ar/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12533:-281-2011&catid=56:2010-05-13-10-29-46&Itemid=109](http://www.radioalgerie.dz/ar/index.php?option=com_content&view=article&id=12533:-281-2011&catid=56:2010-05-13-10-29-46&Itemid=109)□

#### ثانيا : باللغة الأجنبية

#### 1- باللغة الفرنسية

#### A-Ouvrages

- 1-André MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, édition Blonay, Suisse, 1988.
- 2- Firmin OULÈS, Une fiscalité intelligente pour demain, Imprimerie VAUDOISE, LAUSANNE, 1993.
- 3- Léon DUGUIT, Traité du Droit constitutionnel , Tome Troisième , Deuxième édition, Ancienne librairie Fontemoing & Cie Editeurs, Paris, 1923.
- 4- Louis TROTABAS, Finances publiques, Edition Dalloz, Paris, 1967.
- 5- Montesquieu , Esprit des lois, Editions Edouard LABOULAYE, Paris, 1875.
- 6- Paul-Marie GAUDEMET, Précis de finances publiques, Edition Montchrestien, Paris , 1970.

7- Philippe SIMLER, Philippe DELEBECQUE, Droit civil : les suretés de la publicité foncière, 2<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1995.

8- Philippe COLLIN, La vérification Fiscale, Edition Economica, Paris, 1979.

## **B-Revues**

Revue Française de Finances Publiques, L'administration fiscale ,Numéro 15, Librairie Générale de Droit et de Juridictions ( LGDJ), Paris, 1986.

## **C – Cours**

Ammar FELLAH, Le recouvrement fiscal, Cours présentés aux étudiants de l'Institut maghrébin de l'économie douanière et fiscale, Koléa, 2003. □

باللغة الإنجليزية -2



Adam SMITH , An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations , the electric book company Ltd , London , 1998 . □

## فهرس المحتويات

الصفحة □	الموضوع
	مقدمة
52-5	الفصل الأول : التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بماهل محدد لمفهوم ونمط التحصيل
12-6	المبحث الأول : مفهوم التحصيل الضريبي وأساسه النظري
7-6	المطلب الأول : نشأة وتطور التحصيل الضريبي
7-6	الفرع الأول : التحصيل بواسطة الإلزام
7	الفرع الثاني : التحصيل بواسطة الدولة
9-8	المطلب الثاني : تعريف التحصيل الضريبي
12-9	المطلب الثالث : الأساس النظري لتحصيل الضرائب
11-9	الفرع الأول : نظرية العقد الاجتماعي
12	الفرع الثاني : نظرية السيادة والتضامن
24-13	المبحث الثاني : الجهة المستفيدة من التحصيل كمييار لتقسيم الضرائب المباشرة
19-13	المطلب الأول : الضرائب المباشرة المحصلة لفائدة الدولة
15-13	الفرع الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي
19-15	الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات
22-19	المطلب الثاني : الضرائب المباشرة المحصلة لفائدة الجماعات المحلية
20	الفرع الأول : تعريف الرسم على النشاط المهني
20	الفرع الثاني : مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني
22-21	الفرع الثالث : طرق دفع الرسم على النشاط المهني والالتزامات المتعلقة به
24-22	المطلب الثالث : الضرائب المباشرة المحصلة لفائدة البلديات دون سواها
23-22	الفرع الأول : الرسم العقاري
24	الفرع الثاني : رسم التطهير

38-25	المبحث الثالث : مسائل التحصيل ضمن التعديلات المتتالية على الضرائب غير المباشرة
35-26	المطلب الأول : الرسم على القيمة المضافة
27-26	الفرع الأول : تعريف الرسم على القيمة المضافة
32-28	الفرع الثاني : مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة
33-32	الفرع الثالث : قواعد فرض الرسم على القيمة المضافة
35-33	الفرع الرابع : التزامات المكلفين بالرسم على القيمة المضافة
38-35	المطلب الثاني : الحقوق والرسوم الجمركية
36-35	الفرع الأول : تعريف الحقوق والرسوم الجمركية
38-36	الفرع الثاني : وعاء الحقوق والرسوم الجمركية
38-37	الفرع الثالث : إجراءات جمركة سلعة
51-39	المبحث الرابع : جدوى تقسيم الضرائب إلى مباشرة و غير مباشرة
40-39	المطلب الأول : أهمية التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
45-41	المطلب الثاني : معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
42-41	الفرع الأول : المعيار القانوني
44-42	الفرع الثاني : المعيار الاقتصادي
45-44	الفرع الثالث : المعيار الفني
51-46	المطلب الثالث : المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
52	خلاصة الفصل
94-53	الفصل الثاني : تنظيم لتحصيل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
65-54	المبحث الأول : الجهات المختصة بالتحصيل
56-54	المطلب الأول : المديرية العامة للجمارك
55-54	الفرع الأول : مهام المديرية العامة للجمارك
56-55	الفرع الثاني : هياكل المديرية العامة للجمارك
59-57	المطلب الثاني : المديرية العامة للضرائب
57	الفرع الأول : مهام المديرية العامة للضرائب
58-57	الفرع الثاني : هياكل المديرية العامة للضرائب

59-58	الفرع الثالث : مديرية العمليات الجبائية والتحصيل
63-59	المطلب الثالث : المديرية العامة للأموال الوطنية
60-59	الفرع الأول : مهام المديرية العامة للأموال الوطنية
63-60	الفرع الثاني : هيكل المديرية العامة للأموال الوطنية
65-63	المطلب الرابع : المديرية العامة للمحاسبة
64-63	الفرع الأول : مهام المديرية العامة للمحاسبة
65-64	الفرع الثاني : المصالح الخارجية للإدارة الجبائية
<b>73-66</b>	<b>المبحث الثاني : قواعد التحصيل الضريبي</b>
71-66	المطلب الأول : شروط التحصيل الضريبي
67-66	الفرع الأول : استحقاق الضريبة
70-67	الفرع الثاني : تحديد وتقدير الضريبة
71-70	الفرع الثالث : عدم جواز المقاصة في دين الضريبة
73-71	المطلب الثاني : طرق التحصيل الضريبي وآجال السداد
72-71	الفرع الأول : طرق التحصيل الضريبي
73-72	الفرع الثاني : آجال السداد
<b>81-74</b>	<b>المبحث الثالث : الضمانات القانونية للتحصيل الضريبي</b>
76-74	المطلب الأول : الإجراءات الجبائية الجبرية
75-74	الفرع الأول : الحجز التنفيذي
76-75	الفرع الثاني : الغلق المؤقت
76	الفرع الثالث : وضع اليد
78-76	المطلب الثاني : الإجراءات القضائية
77	الفرع الأول : إيداع شكوى عند رفض الدفع
77	الفرع الثاني : الحجز العقاري
77	الفرع الثالث : سجن المدين
78-77	الفرع الرابع : دعوى الإبطال والدعوى غير المباشرة
81-78	المطلب الثالث : ضمانات حماية مصالح الخزينة

79-78	الفرع الأول : التضامن
80	الفرع الثاني : الامتياز
81	الفرع الثالث : الرهن القانوني
<b>93-82</b>	<b>المبحث الرابع : مشاكل التحصيل الضريبي ووسائل مواجهتها</b>
85-82	المطلب الأول : مشاكل التحصيل الضريبي
83-82	الفرع الأول : ازدواج الضريبي
85-83	الفرع الثاني : التهرب الضريبي
93-85	المطلب الثاني : وسائل مكافحة مشاكل التحصيل الضريبي
89-85	الفرع الأول : الرقابة الجبائية
92-89	الفرع الثاني : التحقيق الجبائي
93-92	الفرع الثالث : المنازعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي
94	خلاصة الفصل
96-95	خاتمة
102-97	قائمة المراجع
106-103	الفهرس

## ملخص العمل

هذا العمل عبارة عن بحث في الإطار القانوني والتنظيمي لعملية التحصيل الضريبي، الأمر الذي يستدعي الوقوف عند أساس فرض وتحصيل الضرائب، وكذا معرفة مختلف أنواع الضرائب.

وإذا علمنا دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام، فإن أداء الدولة لمهامها مرهون - بعد فرض الضريبة - بتحصيلها التي تعتبر كآخر مرحلة، وهو ما يبين أهمية هذه العملية.

ويعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم التقسيمات على الإطلاق، وهو ما قد اعتمده المشرع الجزائري. ومن هنا، كان الانطلاق من هذا التقسيم نظرا لأهميته، وهو ما يتطلب التعرف على مختلف هذه الضرائب وأسس فرض كل منها وربط ذلك بمختلف المسائل الإجرائية المتعلقة بتحصيل كل منهما.

ولا شك أن التعرف على هذه المسائل يبين أهمية هذا التقسيم وعلاقته بموضوع التحصيل، كما يمكننا من تحليل وتقييم مختلف النصوص القانونية الضابطة للمسألة، ومن ثم محاولة التعليق على المشاكل النظرية والعملية التي تعترض تحصيل الدولة لديونها من المكلفين، وعرض الحلول الممكنة لذلك.

ومن المهم أن نتذكر أننا نتكلم عن حق الدولة في فرض وتحصيل الضرائب، وهو ما يجعلنا أمام حق الدائن و ضمانات تحصيله لحقوقه، والتزامات المكلف المدين وتعرضه للمتابعات جراء أي تأخر أو تخلف عن الوفاء بالتزاماته.