



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



المرجع : ...../2022

المهيدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

## مذكرة بعنوان:

### دور المنازعات الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميله- (2017-2021)

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص " مالية المؤسسة "

إشراف الأستاذ(ة):

عاشوري نعيم

إعداد الطلبة:

- قابة عواطف

- لعربي فاتن

### لجنة المناقشة

| الصفة        | الجامعة                                | اسم ولقب الأستاذ(ة) |
|--------------|----------------------------------------|---------------------|
| رئيسا        | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | بوعزة نضيرة         |
| مشرفا ومقررا | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | عاشوري نعيم         |
| ممتحنا       | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | لطيف وليد           |

السنة الجامعية 2021/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## حذاء

اللهم لا تجعلني أصاب بالغرور إذا نجيت،

ولا باليأس إذا أخفقت،

اللهم إذا أعطيتني نجاحاً فلا تأخذ تواضعي،

وإذا أعطيتني تواضعاً فلا تأخذ اعتزازي بكرامتي،

اللهم آمين.



## شكر و تقدير

اللهم إنا نسألك أن تلهمنا شكر نعمك وتجعل علما مخلصا لوجهك  
فالحمد و الشكر لجلالك وعظيم سلطانك، قال رسول الله صلى الله عليه  
و سلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليكم معروفا  
فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له"

واقتهاء بهذا الحديث الشريف نتوجه بالشكر الجزيل الى الأستاذ  
الفاضل :

### عاشوري نعيم

الذي كان سندا و عوننا لنا و لم يبخل علينا بالإرشادات و التوجيهات و  
النصائح من أجل إتمام هذا العمل.

ولا ننسى أن نتقدم بالشكر أيضا إلى اللجنة لتفضلهم بمناقشة هذا  
العمل و لكل من ساعدنا في إتمامه من قريب أو بعيد.



إهداء:

بسم الله أبدأ كلامي ...

الذي بفضلته وطلعت لمقامي هذا الحمد والشكر على ما أتاني

أهدي هذا العمل:

إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها، إلى منبع الحب والحنان، إلى خاليتي وحبيبتي وقرة  
عينتي ونبض قلبي إليك أُمي الغالية "حليمة".

إلى من كان ولا يزال مصاحبي الذي ينير دربي ويرشدني، إلى قدوتي في الحياة، إلى  
أُملي هدية في حياتي إلى الذي لا تفيه كلمات الشكر والعرفان بالجميل يا رمز فخري واعتزازي  
إليك أبي الغالي والحبيب "مسعود".

إلى من ينبض القلب بحبهم وتحن الحياة بقربهم وتهون الأحزان بوجودهم إخوتي الأعزاء  
الغالي "سيف الدين" والعزیز "فارس" والمدلل "زكرياء" وتوأمي "أسماء" والمرحة "سورية".  
إلى من تقاسمت معي هذا العمل المتواضع الصديقة المخلصة التي رافقتني في مشواري  
الدراسي "فاتن". إلى رفقاء الدرب الذي عشت معهم أطيب لحظات الدراسة: "مفيدة" و"يسرى"  
و"هبة" و"سماح".

إلى كل من يحمل لقب "قابلة" و"بومامش" من قريب صغیرا وكبیرا.  
وأخيرا إلى كل الأساتذة الذي ساندوني وكانوا عوناً لي في مشواري الدراسي من  
المرحلة الابتدائية إلى المرحلة الجامعية، وأخص بالذكر الأستاذ الفاضل في الجامعة "نعيم  
عاشوري" إلى كل من أحبهم قلبي ولم يذكرهم لساني ولم يدونهم قلمي إلى كل من أثار في  
سبيل العلم وأمدني بيد المساعدة لإتمام هذا العمل.

قابلة عواطفه

# إهداء

إنطلاقاً من قول المولى عز وجل

بسم الله الرحمن الرحيم

"رب أوزعني أن أشكر نعمتك علي وعلى والدي و أن  
أعمل صالحاً ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادك  
الصالحين " الآية 19 سورة النحل.

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى من أوجب الرحمان برهما  
وظاعتهما، و أجزل الثواب لمن رعاهما و أحسن  
عشرتهما، إلى من قدرهما ومكانتهما،

الوالدين الكريمين

إلى إخوتي.

إلى كل الأصدقاء و الزملاء.

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث.

فاتن

إن دراسة المنازعات الجبائية تعتبر من المواضيع الهامة من الناحية العلمية، نظرا لتعدد قوانين الضرائب و تعقدها مما تطرح الكثير من النزاعات الناجمة عن تعقد الإجراءات و تنوعها تبعا لتعدد الضرائب، ومن مميزات هذا النوع أنها تمر على مرحلتين :

حيث تتجلى المكانة التي تحتلها المرحلة الإدارية في الحد من المنازعات الجبائية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، بإعتبارها المرحلة الحاسمة و ضرورية منح المشرع للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقه عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة، كذلك هي وسيلة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء وتبقى الإدارة الجبائية هي صاحبة السيادة.

و تعتبر الرقابة القضائية كمرحلة ضامنة لحماية حقوق الأفراد من أخطاء وتعسفات الإدارة، و يكون فيه للقاضي سلطات واسعة للفصل في النزاع الضريبي. بحيث يوجد نوعين من النزاعات منها ما هو متعلق بالوعاء ومنها ما هو متعلق بالتحصيل.

**الكلمات المفتاحية: المنازعات الجبائية، الإدارة الجبائية، النزاع الضريبي.**

### **Résumé :**

L'étude du contentieux fiscal est considérée comme l'un des sujets importants d'un point de vue scientifique, compte tenu de la multiplicité et de la complexité des législations fiscales, ce qui soulève de nombreux contentieux résultant de la complexité et de la diversité des procédures en fonction de la multiplicité des impôts, et l'un des avantages de ce type est qu'il passe en deux étapes:

Lorsque la position occupée par l'étape administrative se manifeste par la réduction des litiges fiscaux entre le contribuable et l'administration fiscale, puisqu'il s'agit d'une étape critique et nécessaire pour que le législateur accorde au contribuable de défendre son droit, alors que son objet est d'obtenir un remède aux erreurs commises par l'administration, ainsi qu'un moyen de corriger ses erreurs Avant de recourir à la justice, l'administration fiscale reste souveraine.

Le contrôle judiciaire est considéré comme une étape garante pour protéger les droits des personnes contre les erreurs et abus de gestion, et le juge dispose de larges pouvoirs pour trancher le contentieux fiscal. Il existe deux types de litiges, dont certains sont liés au contentant et d'autres à la collecte.

**Mots clés: contentieux fiscal, administration fiscale, contentieux fiscal.**

# فهرس المحتويات

| الصفحة   | البيان                                                            |
|----------|-------------------------------------------------------------------|
|          | بسملة                                                             |
| I        | شكر وعرافان                                                       |
| II       | إهداء                                                             |
| V        | ملخص                                                              |
| VI       | الفهارس                                                           |
| أ-ب-ج-هـ | مقدمة                                                             |
|          | الفصل الأول: تطور النظام الضريبي الجزائري                         |
| 03       | تمهيد                                                             |
| 04       | المبحث الأول : النظام الضريبي الجزائري في العهد العثماني.         |
| 04       | المطلب الأول : النظام الضريبي الجزائري إبان الدولة العثمانية .    |
| 04       | أولاً: الضرائب العقارية.                                          |
| 05       | ثانياً: الرسوم و الممتلكات.                                       |
| 05       | المطلب الثاني : النظام الضريبي في عهد الأمير عبد القادر.          |
| 06       | المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري خلال فترة الإستعمار.       |
| 06       | المطلب الأول: الفترة الأولى (1830-1900).                          |
| 06       | المطلب الثاني: الفترة الثانية (1900-1962).                        |
| 09       | المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال.             |
| 09       | المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات.              |
| 09       | أولاً: تطور النظام الاقتصادي في الجزائر.                          |
| 11       | ثانياً: تطور النظام الضريبي من (1962 إلى 1991).                   |
| 12       | ثالثاً : أهم الضرائب و الرسوم في هيكل النظام الجبائي (1976-1991). |
| 15       | المطلب الثاني: النظام الضريبي بعد الإصلاحات .                     |
| 15       | أولاً: مفهوم الإصلاح الضريبي.                                     |

|    |                                                                     |
|----|---------------------------------------------------------------------|
| 15 | ثانيا: دوافع الإصلاح الضريبي و أهدافه.                              |
|    | ثالثا : أهم مكونات الإصلاح الضريبي في ظل الإصلاح الضريبي لعام 1991. |
| 33 | خلاصة الفصل.                                                        |
|    | الفصل الثاني: دور المنازعات الجبائية في ظل أهمية التحصيل الضريبي    |
| 35 | تمهيد                                                               |
| 36 | المبحث الأول: التحصيل الضريبي.                                      |
| 36 | المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي.                                |
| 38 | أولا : مفهوم التحصيل الضريبي وسنداته                                |
| 38 | ثانيا: القواعد و طرق التحصيل الضريبي.                               |
| 39 | المطلب الثاني: التحصيل الضريبي (اجراءاته, ضماناته, عقوباته).        |
| 39 | أولا : اجراءات التحصيل الضريبي.                                     |
| 39 | ثانيا: ضمانات التحصيل الضريبي.                                      |
| 41 | ثالثا: العقوبات المنصوص عليها قانونيا لتحسين عملية التحصيل الضريبي. |
| 45 | المبحث الثاني: المنازعات الإدارية أمام الجهات الإدارية.             |
| 45 | المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي.                               |
| 45 | أولا: مفهوم و أنواع النزاع الضريبي.                                 |
| 46 | ثانيا: التظلم الإداري المسبق (الشكاية).                             |
| 47 | ثالثا: التظلم أمام اللجان الإدارية.                                 |
| 47 | المطلب الثاني: منازعات التحصيل الضريبي.                             |
| 48 | أولا: إجراءات التحصيل الضريبي..                                     |
| 49 | ثانيا: إجراءات المتابعة في التحصيل.                                 |
| 49 | ثالثا: الطعون من أجل العفو.                                         |
| 51 | المبحث الثالث: المنازعات الجبائية أمام الجهات القضائية              |
| 51 | المطلب الأول: الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية              |

|     |                                                                 |
|-----|-----------------------------------------------------------------|
| 53  | أولا: شروط رفع الدعوى الضريبية                                  |
| 53  | ثانيا: التحقيق في الدعوى الضريبية                               |
| 54  | ثالثا: أحكام المحكمة الإدارية.                                  |
| 56  | المطلب الثاني: إستئناف أحكام المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة. |
|     | أولا :شروط قبول الإستئناف.                                      |
|     | ثانيا :آثار الطعن بالإستئناف                                    |
| 58  | خلاصة الفصل                                                     |
|     | الفصل التطبيقي:دراسة حالة-مديرية الضرائب لولاية ميلة-           |
| 60  | تمهيد                                                           |
| 61  | المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة                  |
| 61  | المطلب الأول : مديرية الضرائب لولاية ميلة.                      |
| 61  | المطلب الثاني : مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة.     |
| 67  | المبحث الثاني :تحليل احصائيات المنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي  |
| 67  | المطلب الأول :أمام المديرية و لجان الطعن.                       |
|     | المطلب الثاني :أمام الجهات القضائية.                            |
| 104 | المبحث الثالث:الضرائب المحصلة بعد فض النزاعات الجبائية.         |
|     | المطلب الأول :الضرائب المحصلة بعد رفض النزاع.                   |
|     | المطلب الثاني :الضرائب المحصة بعد قبول النزاع.                  |
| 114 | خلاصة الفصل                                                     |
| 115 | خاتمة                                                           |
| 120 | قائمة المراجع                                                   |

## قائمة الجداول والأشكال

**أولاً: فهرس الجداول:**

| الرقم | العنوان                                            | الصفحة |
|-------|----------------------------------------------------|--------|
| 01    | جدول يمثل تطورات الضريبة خلال الفترة 1950- 1962    | 69     |
| 02    | جدول يمثل السلم الضريبي على الدخل الاجمالي         | 69     |
| 03    | جدول يمثل احصائيات المنازعات أمام المديرية         | 70     |
| 04    | جدول يمثل احصائيات المنازعات أمام لجان الطعن       | 71     |
| 05    | جدول يمثل احصائيات المنازعات أمام المحكمة الادارية | 71     |
| 06    | جدول يمثل احصائيات المنازعات أمام مجلس الدولة      | 72     |

**ثانياً: فهرس الأشكال:**

| الرقم | العنوان                                                      | الصفحة |
|-------|--------------------------------------------------------------|--------|
| 01    | شكل يمثل المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي          | 62     |
| 02    | شكل يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة         | 107    |
| 03    | شكل يمثل نتيجة المنازعات بين رفض وقبول أمام المديرية         | 108    |
| 04    | شكل يمثل نتيجة المنازعات بين رفض وقبول أمام لجان الطعن       | 109    |
| 05    | شكل يمثل نتيجة المنازعات بين رفض وقبول أمام المحكمة الادارية | 110    |
| 06    | شكل يمثل نتيجة المنازعات بين رفض وقبول أمام مجلس الدولة      | 111    |

**ثالثاً: فهرس الرموز:**

| الرمز | الدلالة                    | الترجمة                                  |
|-------|----------------------------|------------------------------------------|
| IRG   | الضريبة على الدخل الإجمالي | Impôt sur les revenus globales           |
| TAP   | الرسم على النشاط المهني    | Taxes sur les activités professionnelles |
| TVA   | الرسم على القيمة المضافة   | Taxes sur la valeur ajoutée              |
| IBS   | الضريبة على أرباح الشركات  | Impôt sur les bénéfices des sociétés     |

# مقدمة

يعتبر النظام الضريبي جزءا من النظام المالي العام الذي يشمل الموارد المالية للدولة، يخصص غالبا لتغطية أوجه الإنفاق المتزايدة، والتي تقوم بها الدولة لتحقيق الرفاه الاجتماعي والتوازن العام، وتسعى الدولة في تحقيقها لأهدافها باعتمادها على أدوات النظام الضريبي ألا وهي الضرائب.

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة لكل الدول على اختلاف الأنظمة والأوضاع الاقتصادية السائدة فيها، فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة بل يتعدى ذلك إلى استعمالها كسياسة مالية للتأثير والتحكم في النشاط الاقتصادي والسياسي والاجتماعي.

لقد رتب القانون الضريبي للإدارة الضريبية الامتيازات والحقوق والأساليب للوصول إلى تحديد المادة الخاضعة لتقدير مقدار دينها بطريقة دقيقة وذلك حتى يتسنى للضرائب أن تؤدي دورها الفعال في الدولة من جهة وأن لا تكون عبئ كبير على المجتمع الضريبي بعناصره المختلفة من جهة ثانية.

لكن أثناء تطبيق النصوص القانونية و حساب وعاء الضريبة وكيفية تطبيقها تنشأ علاقة بين الطرفين الطرف الأول هو الإدارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات وإمميزات السلطة العامة والطرف الثاني هو المكلف بالضريبة يكون في أغلب الأحيان جاهلا للنصوص المطبقة عليه، فقد تقع أخطاء في حساب الضريبة من طرف الإدارة وتتجاوز لصلاحياتها القانونية عند قيامها بإجراءات المتابعة والتحصيل وبلا شك يقوم المكلف برفضها ومعارضتها ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي، فالمنازعة الضريبية تعني مختلف المشاكل والإختلافات التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها ومن الفقهاء من يرى أن المنازعة الضريبية لا تتوقف فقط عند النزاع الذي يثور بين الطرفين بخصوص وعاء الضريبة أو تحصيلها، فقد يتعدى مفهوم المنازعة الضريبية إلى الأخذ بعين الاعتبار تلك الخلافات الناشئة بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى بخصوص وضعية يمكن أن تحل بالمكلف على غرار حالة الإعسار التي تلحق به أو حالة هلاك وتلف أمواله، الأمر الذي يجعله عاجزا عن تسديد قيمة الضريبة إلى الإدارة الضريبية فيلجأ إليها من أجل محاولة مخرج لهذه الحالة التي حلت به ولمحاولة تسوية النزاع الضريبي والفصل فيه يقتضي المرور بالمرحلة الإدارية وصولا إلى المرحلة القضائية وبصدور حكم نهائي في الدعوى.

### إشكالية الدراسة:

استنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي:

✓ ما مدى مساهمة المنازعات الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي؟

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

✓ ما المقصود بالنظام الضريبي؟ وما الأسباب التي دفعت بالدولة الجزائرية للقيام بالإصلاحات الضريبية؟

✓ هل يفضل المكلفون اللجوء إلى الجهات القضائية دون المرور على لجان الطعن الإدارية؟

✓ هل بانتهاء منازعات الوعاء يتم تحصيل كل الضرائب؟

### فرضيات البحث:

بعد طرح التساؤلات السابقة تبادر الى أذهاننا بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا للدراسة وهي على النحو التالي:

✓ النظام الضريبي هو الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة ، من أهم الأسباب التي

دفعت إلى الإصلاحات الضريبية هي عدم الاستقرار وتعقد النظام الضريبي القديم.

✓ يفضل المكلفون اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية.

✓ يتم تحصيل مجمل الضرائب و الرسوم بعد انتهاء مرحلة المنازعات المتعلقة بالوعاء.

### أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيار هذا الموضوع للأسباب الموضوعية والذاتية التالية:

✓ محاولة تعميق المعارف في مجال تخصص الجبائية.

✓ محاولة خلق قيمة مضافة لهذه الدراسة.

✓ بالإضافة الى الميول الشخصي لهذا التخصص.

✓ الرغبة والفضول أكثر للتعرف على العمل والقيام بالدراسات التطبيقية للجانب النظري من الموضوع بغية

الحصول على الكفاءة المهنية لتسهيل الانخراط في الحياة العملية المستقبلية.

**أهمية الدراسة:**

تتجلى أهمية الموضوع العلمية والعملية خاصة من جانبه الاجرائي راجع للتطور السريع والطارئ على مختلف القوانين، فتدخل المشرع الجزائري محاولا منه مسايرة التحولات الاقتصادية وهذا بتعديله نصوص وسنه لأخرى، مما أدى إلى عدم الإلمام والإطلاع عليها من طرف الموظفين والمكلفين بالضريبة، وكذلك غموض البعض من هذه النصوص القانونية والتي تحتاج إلى شرح وتوضيح، أدى بتدخل الإدارة كل مرة بواسطة تعليمات ومذكرات، نظرا لظهور اختلافات في التطبيق من مديرية إلى أخرى الشيء الذي يؤدي إلى إختلاف في فرض الضريبة.

**أهداف الدراسة:**

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تسليط الضوء على المنازعات الجبائية في الجزائر، من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، القانوني والتنظيمي.
- ✓ تسليط الضوء على التحصيل الضريبي في الجزائر.
- ✓ محاولة شرح مراحل تسوية المنازعات الضريبية وتبيين الهدف من مرور المنازعة الضريبية بهذه المراحل.
- ✓ توضيح في مجمل الدراسة أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب والمتمثل في إجراء الشكوى الضريبية سواء تعلق الأمر منازعات الوعاء أو منازعات التحصيل أو اللجوء إلى اللجان الإدارية بعد إطلاعه على قرار المدير الولائي للضرائب.

**منهجية الدراسة:**

سوف نقوم في هذه الدراسة باتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري وكذلك منهج دراسة الحالة من خلال الملاحظات والمعطيات والمعلومات الميدانية تفهم السير والعمل الميداني من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال.

**حدود الدراسة:**

تتحدد دراستنا لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني والمتعلق بمديرية الضرائب لولاية ميله، أما المحدد الزمني فيتعلق بالفترة الزمنية التي تمت فيها دراسة الحالة وهي الفترة الممتدة بين 2021/2017.

**الدراسات السابقة :**

أغلب الدراسات السابقة المحصل عليها يغلب عليها الجانب القانوني و تأتي هذه الدراسات في ما يلي :

✓ **الدراسة الأولى :** نبيل دحدوح, رشيد العقون 2019/2018 بعنوان فعالية آليات المنازعات الإدارية

الجبائية في الجزائر 2014-2017-دراسة حالة المديرية العامة للضرائب-جامعة محمد بوضياف بالمسيلة عالجت هذه الدراسة الاشكالية الرئيسية و هي :ما مدى فعالية آليات المنازعات الادارية الجبائية في الجزائر من 2014 الى 2017 وتوصلت الى كثرة التصريحات الجبائية و أيضا التحصيلات غير مؤسسة جبائيا تخلق فجوة بين الادارة الجبائية و الخاضعين للضريبة, مما يرهق الادارة الجبائية و يجعلها تخسر الكثير من الوقت و الجهد البشري الموجه لفك مثل هكذا نزاعات.

✓ **الدراسة الثانية :** إخلف حسناء بعنوان منازعات التحصيل الضريبي - دراسة مقارنة- الدراسة رسالة

ماجستير مقدمة في العلوم القانونية و الادارية تخصص قانون عام اقتصادي بجامعة وهران 2 محمد بن أحمد, عالجت هذه الدراسة الإشكالية الرئيسية و هي : هل وفق المشرع الجزائري في تنظيم منازعات التحصيل الضريبي؟ و توصلت الى محاولة وضع آليات تساهم في تسريع اجراءات التحصيل الضريبي.

✓ **الدراسة الثالثة :** قصاص سليم بعنوان المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري الدراسة

رسالة ماجستير مقدمة في القانون الخاص فرع قانون أعمال بجامعة منتوري قسنطينة لسنة 2008/2009.

✓ ركزت جل الدراسات على المنازعات الجبائية، وجاءت دراستنا هذه مختلفة عن الدراسات السابقة، حيث

تناولنا جزءا مفصلا عن منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل الذي يساهم في تحقيق الإلتزام الضريبي، ونهدف من خلال هذه الدراسة إلى العمل على وضع اقتراحات وتوصيات للجهات المعنية لما لهذا الموضوع من أهمية كبيرة للمحافظة على أحد مصادر تمويل الخزينة.

**صعوبات البحث:**

عند إعدادنا لهذا للبحث واجهتنا الصعوبات والمشاكل التالية:

- ✓ قلة المراجع في هذا المجال خاصة فيما يتعلق بالمنازعات الجبائية والتحصيل الضريبي بحد ذاته وبأكثر دقة وأكثر شمولاً.
- ✓ الوقت الذي يعتبر من القيود التي تحول بيننا وبين جمع المعلومات الخاصة بالبحث وبين الدراسة الميدانية.
- ✓ صعوبة الحصول على الإحصائيات المتعلقة بعملية التحصيل الضريبي.
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات والوثائق من طرف مديرية الضرائب احتجاجاً بالسرية.

**هيكل البحث:**

لمعالجة الإشكالية المطروحة ارتأينا إلى تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول: الفصل الأول حاولنا من خلاله استعراض المراحل التي مر بها النظام الضريبي الجزائري من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الأول خصص لدراسة النظام الضريبي في العهد العثماني في مطلبين، المطلب الأول بعنوان النظام الضريبي إبان الدولة العثمانية، بينما تناول الثاني النظام الضريبي الجزائري في عهد الأمير عبد القادر، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى النظام الضريبي في الفترة الاستعمارية وذلك من خلال مطلبين، حيث تناول المطلب الأول النظام الضريبي في الفترة (1830/1900)، بينما تناول الثاني النظام الضريبي في الفترة (1900/1962)، أما المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى النظام الضريبي بعد الاستقلال في مطلبين، المطلب الأول تناول النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات، بينما تناول الثاني النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات.

أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة المنازعات الجبائية في ظل أهمية التحصيل الضريبي من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الأول التحصيل الضريبي في مطلبين، المطلب الأول يتناول ماهية التحصيل الضريبي، أما المطلب الثاني التحصيل الضريبي (إجراءاته، ضماناته، عقوباته)، بينما المبحث الثاني فتناول المنازعات الجبائية أمام الجهات الإدارية في مطلبين، المطلب الأول منازعات الوعاء الضريبي أما المطلب الثاني منازعات التحصيل الضريبي، بينما المبحث الثالث تناول المنازعات الجبائية أمام الجهات القضائية.

أما الفصل الثالث فقد خصص لدراسة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية ميلة وتم تقسيمه الى ثلاث مباحث، المبحث الأول تقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة في مطلبين، المطلب الأول التعريف بمديرية الضرائب

لولاية ميلة أما المطلب الثاني تناول مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة، والمبحث الثاني اشتمل على تحليل احصائيات المنازعات الخاصة بمنازعات الوعاء الضريبي , بينما المبحث الثالث يخص الضرائب المحصلة بعد المنازعات الجبائية.

## الفصل الأول

### تطور النظام الضريبي الجزائري

## تمهيد:

إن النظام الضريبي لأي مجتمع يعكس بالضرورة طبيعة نظامه الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، ومدى تقدمه ورفقه اقتصاديا، والواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي يشير الى أن فكرة الضريبة نشأت وتطورت وانتقل مفهومها من مرحلة لأخرى عبر مر العصور والأزمنة، والجزائر من بين دول العالم التي عرف مجتمعها كافة أنواع الضرائب المشكلة للنظام الضريبي عبر مر التاريخ.

حيث شهد النظام الضريبي الجزائري تطورا واكب تطور الأوضاع السياسية والاقتصادية التي عرفتھا الجزائر، ففي القرن التاسع عشر كانت الجزائر دولة مستعمرة من قبل الاستعمار الفرنسي، وكان النظام الضريبي انذاك يعكس السيطرة والهيمنة للدولة الاستعمارية، واتسم بجملة من الامتيازات الممنوحة للاجانب وبالأخص الفرنسيين منهم، وفرض ضرائب مرتفعة على الجزائريين خاصة الفلاحين وذلك لسلب أراضيهم، وكانت تلك السيطرة والهيمنة تحول دون قيام الدولة الجزائرية بسن القوانين والتشريعات المالية اللازمة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع الجزائري، بل كان هناك نظام ضريبي يخدم المصالح الفرنسية بدرجة أكبر، وفي هذا السياق سنحاول تسليط الضوء على المراحل التي مر بها التشريع الضريبي الجزائري.

سيتم التطرق في هذا الفصل في سبيل الالمام بجوانب الموضوع المختلفة إلى العناصر التالية:

**المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري في العهد العثماني**

**المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة الاستعمارية**

**المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال**

## المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري في العهد العثماني

المتصفح للنظام الضريبي الجزائري يلاحظ أن الجزائر وكغيرها من دول العالم عرفت كافة أنواع الضرائب عبر مر التاريخ، فعرف نظامها الجبائي تغيرات في القوانين الجبائية شكلت بنية نظامها في كل مرحلة تاريخية للجزائر، وهذا التطور راجع إلى مواكبة تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة وسنحاول في هذا المبحث استعراض التطورات الحاصلة في النظام الجبائي الجزائري عبر التاريخ بداية من فترة العهد العثماني إلى غاية فترة ما بعد الاستقلال.

### المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري إبان الدولة العثمانية

إن فترة الحكم في العهد العثماني تركت آثارها على النظام المالي الجزائري حيث أن القوانين الجبائية في هذه الفترة كانت مستوحاة من الشريعة الإسلامية مثل الزكاة والعشور، وفرضت على المحاصيل الزراعية.<sup>1</sup> لقد عرف النظام الضريبي خلال مرحلة الحكم العثماني عام 1711 نوعين من الضرائب: الأولى كانت تفرض وفق الشريعة الإسلامية أي الإيرادات المالية في الإسلام، وتتمثل في العشور والزكاة. فالوعاء الأول يتمثل في محاصيل الأراضي الزراعية تخضع للعشور، مع الأخذ بعين الاعتبار مساحة الأرض المزروعة وكذا طبيعة الأرض. والوعاء الثاني يتمثل في مختلف أنواع الماشية فكان يخضع للزكاة. أما الثانية فتشمل نوعين من الضرائب هما الضرائب العقارية والرسوم على الممتلكات:

#### 1. الضرائب العقارية:

وتضم نوعين من الضرائب:<sup>2</sup>

✓ الضرائب العقارية وتسمى الخراج بحيث كانت تفرض على الأراضي الزراعية مقابل السماح لهم باستغلالها؛

✓ الهكور وهي عبارة عن رسم عقاري يفرض فقط على منطقة قسنطينة، ويمس الأراضي المملوكة من طرف أشخاص ويتم سداد قيمته نقدا.

<sup>1</sup> عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة، تخصص التسير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016/2015، ص 88.

<sup>2</sup> محمود جمام، النظام الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراة دولة، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2010/2009، ص 102.

## 2. الرسوم على الممتلكات:

ويضم كذلك نوعين من الضرائب وهما الغرامة واللازمة La lazma<sup>1</sup>:

- ✓ الرسم الأول وهو الغرامة يتمثل في رسم يفرض على بعض الممتلكات بصفة جزافية؛
- ✓ الرسم الثاني وهو اللازمة وهو عبارة عن رسم يفرض على عروش القبائل وكذلك عبارة عن ضريبة تفرض على منتجات النخيل بجنوب الجزائر العاصمة وقسنطينة.

### المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري في عهد الأمير عبد القادر

يرجع تطور النظام الجبائي الجزائري في هذه الفترة إلى تطور الأوضاع السياسية في البلاد ففي سنة 1830 كانت الجزائر دولة مستعمرة تحت الحكم الفرنسي، وتبعاً لذلك ظهرت العديد من المقاومات الشعبية كانت أولها مقاومة الأمير عبد القادر ضد الإستعمار الفرنسي بداية سنة 1830 والتي دامت قرابة 18 سنة، وكان لزاماً على أفراد المجتمع الجزائري آنذاك مد يد العون لهذه المقاومة، وكانت هذه المقاومة الإعلان الرسمي لقيام الدولة الجزائرية فما كان على الأمير عبد القادر إلا أن يصدر مجموعة من التشريعات والقوانين الجبائية لتمويل جيش المقاومة ضد الاحتلال ومن بين أهم التشريعات والضرائب ما سمي آنذاك بالمؤونة وهي إخضاع ضريبي يفرض على أفراد المجتمع لتمويل نفقات المقاومة وكانت تسدد عينا ونقدا حسب الإستطاعة بالإضافة إلى قوانين وتشريعات جبائية أخرى مستوحاة من أحكام الشريعة الإسلامية والتي تمثلت أساساً في الزكاة والتي كانت تفرض بنسب مختلفة حسب الأوعية الضريبية وكذا الخراج والعشور التي كانت تفرض بنسبة 10/1 على المحاصيل الفلاحية.<sup>2</sup>

لقد ركز الأمير عبد القادر على هذه الإيرادات الإسلامية خلال الحرب ضد الاستعمار الفرنسي، كما أضاف مصدر مالي آخر تمثل في المعونة التي تقدم من طرف المواطنين لمساعدة الجيش في حربه ضد الاستعمار، وكانت هذه الضرائب يتم سدادها نقداً أو عينا.

وقد سمح هذا النظام الضريبي بمكوناته الإسلامية بتحقيق مالية وصلت في حدود فرنك فرنسي آنذاك. نستطيع أن نقول بأن النظام الضريبي خلال المرحلتين السابقتين قائماً على الإيرادات المالية الإسلامية وفق الشريعة الإسلامية، ولكن مع مجيء الاستعمار الفرنسي وبعد فترة تمكن من تغيير مكونات النظام الضريبي وفق مصالحه الخاصة وبما يخدم اقتصاده الوطني.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمود جمام، مرجع سابق، ص 102.

<sup>2</sup> عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 89.

<sup>3</sup> محمود جمام، مرجع سابق، ص 103.

## المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري خلال فترة الاستعمار

### المطلب الأول: الفترة الأولى (1830-1900):

لم يقيم الفرنسيون بمقاطعة النظام الضريبي الموجود الذي خلفه الحكم التركي، بل على العكس من ذلك استمروا في تطبيقه في بداية الغزو والنفوذ، ومن أهم الضرائب التي استمر العمل بها نذكر:<sup>1</sup>

1. الضريبة المقتطعة عينا على الحبوب؛
2. رسوم الأسواق ومداخل بوابات المدن؛
3. رسوم الذبح على كل رأس من الماشية؛
4. الرسم على زيت الزيتون.

إلى جانب هذه الضرائب والرسوم أدخل المشرع الفرنسي أنواع جديدة من الضرائب والرسوم من أهمها:

- ✓ حقوق التسجيل.
- ✓ رسم الصيد والملاحة.
- ✓ الرسم على تراخيص المرور وجوازات السفر.

وخلال الغزو الفرنسي للجزائر لم يستطع المسؤولون الاستعماريون أن يضعوا نظاما ضريبيا جديدا للجزائر، بل بقيت الأوضاع الضريبية على ما هي عليه أي أن نظام الحكم الإسلامي هو الذي ساد خلال هذه الفترة، بحيث استمر الأفراد في تسليم جزء من أملاكهم سواء في شكل مالي أو عيني أي تسديد الزكاة كل سنة، وكذلك الحال في ما يخص الخراج والعشور.

وبلاحظ أن هذه الجبايات غالبا ما كان يستولي عليها المعمرين لصالحهم عوض دمجها في ميزانية الدولة.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: الفترة الثانية (1900-1962):

حيث كانت أهم الوقائع الجبائية فيها تتمثل فيما يلي:

1. تقسيم البلاد جبائيا، حيث أبقت على النظام الجبائي الموروث على الأتراك في الجنوب مع تغيير النظام الجبائي في الشمال كسياسة من سياسات التفرقة والتهجير، حيث صدر في 1918/11/30 مرسوم

<sup>1</sup> حمدي بلال، السياسة الضريبية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014، ص 10.

<sup>2</sup> شلغوم حنان، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2012/2011، ص 08.

إلغاء الضرائب الإسلامية (الموروثة عن العهد التركي) في الشمال وإحلال بدلا عنها الضرائب الفرنسية والاحتفاظ بالجنوب بالضرائب التركية إلى غاية 1947 أين تم تعميم الضرائب الفرنسية.<sup>1</sup>

2. من أهم الاقتطاعات الجبائية خلال هذه الفترة تتمثل في:

✓ الاقتطاعات العقارية.

✓ الاقتطاعات على الأرباح الفلاحية 12 % ويحدد الريج جزافيا.

✓ الاقتطاعات على المهن الغير التجارية.

✓ الاقتطاعات على الأجور 12%.

3. تم تأسيس رسوم التسجيل سنة 1936 ، ومنذ 1949 أصبح النظام الجبائي، امتدادا للنظام الجبائي

الفرنسي، حيث يلاحظ سنة 1955 مثلا أن الضرائب على الدخل شكلت 37 % من إجمالي الإيرادات

الضريبية، وأن الضرائب على الثروة 8%، والرسوم على رقم الأعمال 30%، وحقوق الجمارك 2%،

وبقية الاقتطاعات 23%. أي أن نسبة الضرائب غير المباشرة كانت في حدود 55 % وهو ما يبرز

الضغط الجبائي الكبير على الأهالي من الفلاحين والفقراء.

4. كما تؤكد الدراسات أن هناك اختلافات في هذه الاقتطاعات بين الأهالي والمعمرين رغم استحوادهم على

أفضل الخيرات والثروات، وهي سياسة تعكس أهداف الاحتلال بهدف تحقيق السياسة الاستعمارية الفرنسية.<sup>2</sup>

وعليه أدخلت فرسا في هذه الفترة مجموعة من الضرائب الجديدة منها:

✓ الضريبة على الأملاك المبنية C.F.R.B.

✓ الضريبة على أرباح الاستغلالات B.A.

✓ الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية I.B.I.C.

✓ الضريبة على أرباح المهن غير التجارية I.B.N.C.

✓ الضريبة على المرتبات والأجور I.T.S.

✓ الضريبة على الملاهي I.C.S.

ويمكن أن نلاحظ أن الشيء المستجد في النظام الضريبي تعلق بالمالية المحلية وهذا عن طريق التغيرات التي

صدرت عام 1950 واستمرت إلى غاية 1962 في هياكل الإيرادات الضريبية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> طارق الضب، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013، ص10.

<sup>2</sup> حميد بوزيدة، الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1997، ص31.

<sup>3</sup> شلغوم حنان، مرجع سابق، ص08.

الجدول رقم(01): تطورات الضريبة خلال الفترة 1950-1962.

| السنة<br>الضريبة               | 1950 | 1951 | 1953 | 1955 | 1958 | 1959 | 1960 | 1961  | 1962 |
|--------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|-------|------|
| الضريبة<br>على<br>الدخل        | %34  | %32  | %34  | %32  | %20  | %24  | %24  | %25.5 | %27  |
| الضريبة<br>على<br>رأس<br>المال | %7   | %8   | %8   | %7   | %4.6 | %4.4 | %4   | %3.5  | %3.6 |

المصدر: محمود جمام، محاضرات في مقياس الجباية، مطبوعات جامعة منتوري قسنطينة، 2003، ص 49.

## المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال

لقد حرصت الجزائر على ضمان استقلاليتها ومحاولة الخروج من ضائقتها المالية باعتمادها على الموارد المحلية لتمويل نفقاتها ودفع اقتصادها للأمام. وكان من أبرزها الضرائب بشتى أنواعها كأنسب مورد مالي، خاصة وأن دورها لا يقتصر في كونها أداة تمويلية محضة بل هي إضافة إلى ذلك أداة تستخدم للتدخل في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، باعتبار أن الجزائر ورثت نظاما ضريبيا رديئا عن الاستعمار، وعليه فإن سياسة التعديلات الاقتصادية التي اعتمدت لا يمكن لها أن تنجح دون إدخال تعديلات تدفع بعجلة النمو الاقتصادي إلى الأمام.

### المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات:

#### أولا: تطور النظام الاقتصادي في الجزائر

بعد مغادرة فرنسا للجزائر في السنة الأولى من الاستقلال شهدت أجهزة تحصيل الضرائب فراغا، الأمر الذي أحدث نوعا من الاضطرابات والصعوبات في تسيير الأجهزة الجبائية والتي لم تكن مهيأة، ولا مؤسسة للقيام بالمهام الجديد التي فرضتها الظروف آنذاك وهذا ليس من حيث الهيكل فقط، ولكن من حيث الأسلوب وطريقة العمل أيضا التي لم تكن تستجيب للمصالح الرئيسية، إلا أن ذلك لم يمنع الجزائر من شق طريقها نحو الاستقلال في ميدان الضرائب، كما هو الحال في الميادين الأخرى.<sup>1</sup>

ويمكن تعريف النظام الاقتصادي بأنه ذلك النظام الذي يعكس فلسفة الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. إذا إن تحديد النظام الاقتصادي يؤدي إلى معرفة السياسات التي تخططها الدولة في المجتمع سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية. وعليه نتناول في هذا المطلب النظام الاقتصادي الذي كان سائدا في الجزائر.<sup>2</sup>

#### 1. النظام الاشتراكي:

تتخذ المجتمعات الاشتراكية من الملكية العامة لوسائل الإنتاج أساسا لاقتصادها ومن التخطيط الشامل أسلوبا لإدارتها، وتتصف الاقتصاديات الاشتراكية بجملة من الخصائص تتمثل في:<sup>3</sup>

✓ زيادة الوزن النسبي للاقتصاد العام داخل الاقتصاد القومي بالمقارنة بالاقتصاد الخاص؛

<sup>1</sup> فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص 29.

<sup>2</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص 11.

<sup>3</sup> حمدي بلال، مرجع نفسه، ص 12.

✓ تتخذ هذه الاقتصاديات من التخطيط أسلوب القيام بكافة الأنشطة الاقتصادية سعيا لتحقيق أهداف المجتمع والتي تعكس المصلحة الجماعية؛

✓ يتم استخدام التخطيط المالي إلى جانب التخطيط العيني، ويستخدم التخطيط المالي في توزيع استخدام الموارد النقدية بما يتفق مع رغبات المخطط في توزيع الناتج القومي بين إشباع الحاجات العامة وإنتاج السلع الاستثمارية؛

وعليه تتخذ النظم الاشتراكية من الضريبة أداة مرنة من أدوات التوجيه الاقتصادي من ناحية. وأداة للرقابة على الإنتاج ومقياسها من ناحية أخرى.

فضلا على أن الضريبة تختلف من حيث الشكل والطبيعة والوعاء في النظم الرأسمالية، فوعاء الضريبة هنا مال جماعي بينما وعاء الضريبة هناك مال فردي، الأمر الذي يجعل للضريبة في الدول الاشتراكية التي تملك فيها الدولة معظم أدوات الإنتاج وتسيطر بذلك سيطرة تامة على الإنتاج والتوزيع.<sup>1</sup>

## 2. النظام الرأسمالي:

إن أهم ما يتسم به النظام الرأسمالي هو الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، وأن التوازن يتحقق من خلال قوى العرض والطلب دون تدخل الدولة، وهذا من شأنه أن يدعم الخواص على الاستثمار مما يؤدي إلى تحقيق الرفاهية الاقتصادية في المجتمع وزيادة الدخل القومي.<sup>2</sup>

وكقاعدة عامة فإن الضرائب تلعب في النظم الرأسمالية دورا كبيرا من ذلك الذي تلعبه في النظم الاشتراكية. بحيث يمكن للدولة من خلال النظام الضريبي أن تعمل على تشجيع الاستثمار وتحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي في المجتمع.<sup>3</sup>

ولما كانت الحكومة في ظل النظام الرأسمالي لا تملك الكثير من الموارد الاقتصادية، وأن المجتمعات تعارض حصول الدولة على الموارد جبرا عن طريق الاستيلاء والمصادرة، ظهرت الحاجة لفرض الضرائب لتمكينها من إيرادات تمول بها نفقاتها، ولتحقق الدولة مانتسعى إليه المجتمعات الرأسمالية، كان لزاما عليها استخدام أحدث الفنون الجبائية لدفع قطاعات النشاط الاقتصادي، وأن يحتوي النظام الضريبي على حوافز تشجيع الاستثمار الخاص لتحقيق الآثار المرغوب فيها، فالضريبة أصبحت أداة جوهرية لتدخل السلطة العامة

<sup>1</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص 12.

<sup>2</sup> شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2010/2009، ص 35 - 36.

<sup>3</sup> حمدي بلال، مرجع نفسه، ص 12.

في المجال الاقتصادي لدرجة أن السياسة الضريبية في أحوال معينة يمكن أن تتكامل وتندمج مع السياسة الاقتصادية.<sup>1</sup>

وبصورة عامة يمكن القول أن السياسة الضريبية في الدول الرأسمالية تسعى إلى تحقيق مايلي:<sup>2</sup>

- ✓ يمارس النظام الضريبي في الدول الرأسمالية دورا هاما في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال ما ينظمه هذا النظام من حوافز ضريبية مختلفة وأسعار تمييزية تسمح بزيادة معدل التراكم الرأسمالي وتوجيه الموارد الاقتصادية في اتجاه الأنشطة الاقتصادية التي تساهم بفاعلية في تحقيق النمو الاقتصادي؛
- ✓ تستهدف السياسة الضريبية الرأسمالية إعادة توزيع الدخل القومي ومحاربة الآثار السيئة للتضخم وضمان تحقيق التنمية الاجتماعية لكافة الأفراد؛
- ✓ يمارس النظام الضريبي في المجتمعات الرأسمالية دورا هاما في معالجة التقلبات الاقتصادية وضمان تحقيق معدل مطرد من النمو في الناتج القومي.

### ثانيا: تطور النظام الضريبي من (1962 إلى 1991)

إن ما يميز فترة الاستقلال هو الفراغ الإداري الناتج عن هجرة الإطارات التي كانت تشغل مختلف المناصب بالمصالح الضريبية خاصة، مما أدى إلى تقادم الوضع وكذلك تقلص الإيراد الضريبي الناتج عن الركود الاقتصادي في ذلك الوقت. وأمام هذا الوضع قامت السلطة الجزائرية باتخاذ إجراءات جديدة وهي الإبقاء على النظام الضريبي المعمول به أثناء التواجد الفرنسي مع إدخال بعض التعديلات، فصدر المرسوم بتاريخ 1962/12/31 مفاده إلغاء جميع التشريعات السابقة.<sup>3</sup>

ورغم صدوره إلا أن الجزائر استمرت في العمل بالنصوص الفرنسية والعمل بالهيكل السابق إلى غاية 1975/12/31 والذي يشمل على الخصوص:<sup>4</sup>

#### 1. الضرائب على الدخل: وتضم

- ✓ الضرائب على المرتبات والأجور L.T.S؛
- ✓ الضرائب على الأجور العالية H.T.S؛
- ✓ الضرائب على المهن الحرة؛
- ✓ الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية I.B.I.C؛

<sup>1</sup> شريف محمد، مرجع سابق، ص 36.

<sup>2</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص 13.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 62/91 المؤرخ في 1962/12/31 المتعلق بالغاء التشريعات السابقة " أثناء فترة الاستعمار".

<sup>4</sup> حنان شلغوم، مرجع سابق، ص 09-08.

✓ الرسم على النشاط التجاري والصناعي؛

✓ الضريبة على دخل رأس المال المنقول؛

✓ الضريبة على الأملاك المبنية.

2. الضرائب على رأس المال: وتشمل

✓ الضريبة على انتقال الملكية.

✓ الضريبة على زيادة القيم.

3. الضرائب على الاستهلاك: وتضم

✓ الضريبة الوحيدة على الإنتاج T.U.G.P.

✓ الضريبة الوحيدة على تقديم الخدمات T.U.G.P.S.

كما تم تعديل خلال هذه الفترة الممتدة من 1962-1991 وذلك برفع معدل الضريبة المفروض على

الأرباح الصناعية والتجارية الذي كان 50 % عام 1986 إلى 55 % عام 1987 وهذا ربما لرفع الحصيلة

الضريبية وبالتالي رفع الإيرادات العامة التي كانت الدولة وقتها بحاجة إلى أموال، نظرا لانخفاض سعر البترول

خلال سنتي 1985-1986 حيث انخفض سعر برميل النفط من 26.50 دولار عام 1985 إلى 13.5 دولار

عام 1980.<sup>1</sup>

ومن بين التعديلات كذلك تمثلت في بعض الإعفاءات على دخل الشركات الأجنبية عام 1984.

✓ إعفاء المؤسسات المقامة في المناطق المحرومة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة خمس سنوات.

✓ الإعفاء الكلي للحرفيين من دفع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة عامين.

كما تم بالمقابل رفع معدل الضريبة المفروض على دخل الشركات الأجنبية من 4% إلى 6% من نفس السنة.

كما شهد النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات في المعدلات الضريبية سواء بالارتفاع أو الانخفاض وكذلك

الحال بالنسبة للإعفاءات من الضريبة حسب أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمود جمام، مرجع سابق، ص 105.

<sup>2</sup> قانون المائة الصادر 1981/12/31 .

### ثالثا: أهم الضرائب والرسوم في هيكل النظام الجبائي (1976-1991)

تمت المصادقة على الأوامر التالية المتضمنة قوانين الجباية ونذكرها: <sup>1</sup>

#### 1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

وقد صدر بصده الأمر 76-101 بتاريخ: 9-12-1976 وقد تم تطبيقه اعتبارا من أول جانفي 1977 وشمل الضرائب التالية:

##### 1.1. ضرائب مركزية لفائدة الدولة ويتضمن:

- ✓ الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية؛
- ✓ الضرائب على فوائد الودائع والديون؛
- ✓ الضرائب على أرباح المهن غير التجارية؛
- ✓ الضرائب على المرتبات والأجور I.T.S؛
- ✓ الضرائب التكميلية على مجموع الدخل؛

##### 1.2. الضرائب والرسوم لفائدة الولايات وتشمل الرسمين التاليين:

- ✓ الرسم على أرباح المهن غير التجارية ومعدله: 6.05% منها: 0.90 للولاية.
- ✓ الضريبة الوحيدة الفلاحية ومعدلها 4% منها: 0.50 للولاية.

##### 1.3. الضرائب لفائدة البلديات وتتضمن:

- ✓ الرسم العقاري على الأملاك المبنية؛
- ✓ رسم النظافة وهو سنوي؛
- ✓ رسم الصرف الصحي في المجاري؛
- ✓ رسم الاحصائية؛
- ✓ كما نضيف أن حصة البلدية من الرسم على أرباح المهن غير التجارية هي: 5.12%، وحصلتها من الضريبة الوحيدة الفلاحية تساوي 2%.

##### 1.4. رسوم لفائدة بعض المؤسسات العمومية:

- ✓ إتاوة الإذاعة والتلفزيون.
- ✓ الاستقطاعات لصالح الغرف التجارية.

<sup>1</sup> حنان شلغوم، مرجع سابق، ص 10-11.

**2. قانون الضرائب غير المباشرة:**

وقد صدر بشأنها الأمر رقم 76-104 الموافق ل : 9-12-1976 وقد شرع العمل به اعتبارا من أول جانفي 1977 وتضمن: <sup>1</sup>

- ✓ الضرائب على المشروبات الروحية والكحولية؛
- ✓ الضرائب على السكر؛
- ✓ الضرائب على التبغ والكبريت؛
- ✓ رسم دمع صناعة الذهب والفضة والبلاطين؛
- ✓ الضرائب على المنتجات البترولية؛
- ✓ الضرائب على الفحم. وغيرها....

**3. قانون الرسم على رقم الأعمال:**

وقد صدر بشأنه الأمر رقم 76-102 بتاريخ 9-12-1976 وتضمن:

**3.1. الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ويتكون من:**

- ✓ الرسم عند الاستيراد.
- ✓ الرسم عند التصدير.

**3.2. الرسم الوحيد عند تأدية الخدمات ويتكون من:**

- ✓ الرسم السنوي المفروض على عقود التأمين.
- ✓ الرسم البلدي المفروض على الملاهي والمسارح ودور السينما.

**4. قانون التسجيل والطابع:**

وقد صدر بشأنه الأمر رقم 76-105 الموافق ل : 9-12-1976 الذي تم تطبيقه في مطلع جانفي 1977 وشمل:

**4.1. الرسم الثابت ويتفرع إلى:**

- ✓ رسم تسجيل الإيجارات.
- ✓ مبادلة العقارات.
- ✓ القسمة.

<sup>1</sup> حنان شلغوم، مرجع سابق، ص 11-12.

✓ التركات.

#### 4.2. الرسم النسبي والتصاعدي: ويتضمن الرسوم التالية:<sup>1</sup>

✓ نقل الملكية بمقابل أو مجانا.

✓ الخزانات المؤجرة.

✓ العلب المغلقة المودعة.

✓ الوصية المودعة لدى الموثقين.

### المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات

في سنة 1992 أدرج النظام الضريبي الجزائري في منطق الإصلاحات وذلك لمواكبة الإصلاحات الاقتصادية والتحول التي يشهدها الإقتصاد الدولي، في هذا المجال أنشأت الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، وذلك قصد تبسيط النظام الضريبي وزيادة فعاليته.<sup>2</sup>

#### أولاً: مفهوم الإصلاح الضريبي:

يمكن تعريف الإصلاح الضريبي على أنه " التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة والاستجابة لقيود المحيط الجديدة، فالإصلاح الضريبي الحقيقي لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الخاصة بكل بلد".<sup>3</sup>

ويعرف بأنه " التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة من المراحل".<sup>4</sup>

#### ثانياً: دوافع الإصلاح الضريبي الجزائري وأهدافه:

##### 1. دوافع الإصلاح الضريبي الجزائري:

لقد اتسم النظام الضريبي الجزائري إلى غاية 1992 بعدم الاستقرار، فمثلا في سنة 1976 تم إلغاء الضريبة الفلاحية، عقب صدور قانون الثورة الزراعية سنة 1971، ليتم إحيائها سنة 1984، وكذلك الرفع من معدل اقتطاع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من 50 بالمئة سنة 1986 إلى 55 بالمئة سنة 1987،

<sup>1</sup> حنان شلغوم، مرجع سابق، ص12.

<sup>2</sup> ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 02، 2003، ص24.

عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البلديّة، 2003، ص249.

بلقاسم يزير، أحمد رحمان، النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات، مذكرة نهاية الدراسة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، تخصص إدارة ومالية أكاديمية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجلفة، الجزائر، 2016/2017، ص64.

وذلك

لتعويض النقص المسجل في إيرادات الجباية البترولية نتيجة انخفاض سعر برميل النفط من 50,26 دولار أمريكي سنة 1985 إلى 5,13 دولار سنة 1986<sup>1</sup>، ويمكن إجمال أهم الدوافع التي قادت إلى الإصلاح الضريبي فيمايلي:<sup>2</sup>

- 1.1. **ضعف الجهاز الإداري:** إن النقص في المعلومات و البيانات المالية تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب و تحصيلها، مما يؤدي الى زيادة التهرب الضريبي علاوة على الفساد الإداري.
- 1.2. **تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي:** لقد واجهت المؤسسة نظاما ضريبيا معقدا، وذلك نتيجة لتنوع الضرائب و تعدد معدلاتها بالإضافة الى اختلاف مواعيد تحصيلها، إن هذه العوامل جعلت النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه، مما صعب مهمة إدارة الضرائب والمؤسسة معا.
- 1.3. **ثقل العبء الضريبي:** نتيجة لتعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، ففي دراسة أجراها صندوق النقد الدولي سنة 1988 حول مختلف المعدلات الضريبية المفروضة على أرباح الشركات لبعض الدول، تبين أن العبء الضريبي مرتفع جدا في الجزائر، وهو ما يشكل ضغطا على خزينة المؤسسة، كما يمثل أحد أهم الأسباب التي أدت إلى عدم التوازن المالي للمؤسسات<sup>3</sup>.
- 1.4. **نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة:** لقد أصبح النظام الضريبي القديم غير ملائم و لا يتكيف مع المؤسسة، خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الوطن و أمام المعطيات الجديدة للسوق<sup>4</sup>.
- 1.5. **عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار الخاص:** بالرغم من صدور العديد من القوانين الاستثمار الخاص خلال الفترة التي سبقت إصلاحات 1992م، والتي كانت موجهة أساسا لتشجيع الاستثمار في القطاع الخاص من خلال سياسة التحفيز الجبائي إلا أنها فشلت في تحقيق الأهداف المرجوة منها، و يعود هذا الفشل الى أسباب عدة أهمها الإجراءات التعجيزية للقطاع الخاص التي جاءت بها القوانين المتتالية في الفترة الممتدة 1963-1991 إضافة إلى الظروف السياسية والاقتصادية الغير ملائمة آنذاك<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> بلقاسم يزير، مرجع نفسه، ص 67.

أمينة باعلي، طيبي خديجة، دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي بالجزائر دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2015/2014، ص 25.

<sup>3</sup> عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 109.

<sup>4</sup> عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 04.

<sup>5</sup> أمينة باعلي، مرجع سابق، ص 29.

## 1.6. ضعف العدالة الضريبية: تميز النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات بعدم عدالته، فطريقة

الاعتقاط من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل دون الأخرى، كما أن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي، إضافة إلى وجود ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف واختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات العمومية والخاصة.<sup>1</sup>

## 1.7. ضعف الإدارة الضريبية: إن الإدارة الضريبية الفعالة تساهم في إنجاح النظام الضريبي، حيث تشكل

همزة وصل بين المكلفين والنظام الضريبي، في المقابل نجد أن الإدارة الضريبية في الجزائر تعتبر من بين الأسباب التي أدت إلى فشل النظام الضريبي السابق، وذلك بسبب الفراغ الذي عرفته هذه الإدارة بعد رحيل السلطات الاستعمارية، وتدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب، إضافة إلى افتقارها للتقنيات المتطورة مثل نظام الإعلام الآلي.<sup>2</sup>

## 1.8. الغش والتهرب الضريبيين: إن جميع السلبات السابقة للنظام الضريبي ساهمت في رفع حدة الغش

والتهرب الضريبيين إضافة إلى نقص وعي المكلفين ووجود ثغرات في التشريع الضريبي، وهو ما يدفع المكلفين إلى استغلال ذلك النقص للتهرب من الضريبة.<sup>3</sup>

## 2. أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري:

إن أي إصلاح ضريبي في أي دولة من دول العالم يجب أن يسعى إلى تحقيق أهداف مختلفة سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي وذلك تماشيا مع أهداف السياسة الاقتصادية التي تضعها الدولة.

### أولاً: الأهداف الاجتماعية:

العمل على تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بدفع الضريبة وذلك من خلال الإجراءات التي اتخذتها الدولة وهي:<sup>4</sup>

✓ الفصل بين الشخص الطبيعي والمعنوي بحيث يخضع الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل الاجمالي IRG، وفي حين يخضع الشخص المعنوي للضريبة على أرباح الشركات IBS، كما أن معاملة المكلفين تتم طبقاً لمحددات الضريبة التي يخضع لها كل مكلف؛

<sup>1</sup> بلقاسم يزير، مرجع سابق، ص 68.

<sup>2</sup> بلقاسم يزير، مرجع سابق، ص 68-69.

<sup>3</sup> عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 109.

<sup>4</sup> محمود جمام، مرجع سابق، ص 111.

- ✓ العمل على التوسع أكثر في تطبيق الضريبة التصاعدية وخاصة الضريبة التصاعدية بالأجزاء التي تطبق على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين، بالمقابل التقليل في تطبيق الضريبة النسبية التي يبقى معدلها ثابتا مما تغير الوعاء وهذه فكرة التقليديين السابقة؛
- ✓ توسيع الحقل الضريبي بإخضاع العديد من السلع والخدمات لأنواع الاقتطاعات " الرسم على القيمة المضافة TVA"، هذا من جهة والأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية لدافع الضريبة من جهة أخرى، وهذا من خلال تحديد حجم الإعفاءات الواجبة لذلك.

### ثانيا: الأهداف الاقتصادية:

سعت الإصلاحات الضريبية إلى تشجيع الإنتاج والاستثمار باعتبارهما عنصران أساسيان للنمو، حيث تم إدخال الرسم على القيمة المضافة التي تسمح بتخفيض تكلفة الاستثمار ولا تؤثر على مراحل الإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة للمؤسسات بهدف تشجيعها على الإنتاج والاستثمار والتوسع، حيث تقاس قوة الدولة بمدى تحفيزها وتشجيعها على الاستثمار.<sup>1</sup>

### ثالثا: الأهداف المالية:

إن كل عمل إنتاجي أو تجاري يتطلب أموال لتحريكه ورفع مردوديته لخدمة الاقتصاد الوطني وهذا يتطلب:<sup>2</sup>

- ✓ رفع الحصيلة الضريبية وزيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة والعمل على إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية التي يعتبر مصدرها غير دائم لتعرض هذه المادة لتقلبات في أسعارها في السوق العالمية؛
- ✓ وضع أساليب وطرق جبائية حديثة لمنع محاولات الغش والتهرب الضريبيين.

### رابعا: الأهداف التقنية:

- ✓ إن النظام الضريبي الجزائري يتصف بتعقده ولذلك يجب تبسيطه من خلال:<sup>3</sup>
- ✓ تقنين بعض الضرائب لمنع الازدواج أو الحد منه وعليه تم وضع تقنية جديدة في النظام الضريبي وفق المادة (09) من قانون الضرائب المباشرة وهي الرصيد الجبائي " Avoir fiscal "؛

<sup>1</sup> حنان شلغوم، مرجع سابق، ص21.

<sup>2</sup> محمود جمام ، مرجع سابق، ص112.

<sup>3</sup> عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص110-111.

- ✓ إقامة إدارة جبائية فعالة وديناميكية باعتبارها حلقة وصل بين المكلفين والنظام الضريبي ومن ثم لا بد من تحقق وتوافر بعض الصفات؛
- ✓ رفع مستوى العاملين بالمصالح الضريبية من خلال توظيف الإطارات الكفأة الجامعية؛
- ✓ إجراء فترات تدريبية في معاهد مختصة في كيفية التحصيل الجبائي وتقنياته لرفع مستوى تلك الإطارات؛
- ✓ رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين بالاتصال المباشر أو عن طريق توسيع الإعلام الضريبي.

### ثالثا: أهم مكونات الإصلاح الضريبي في ظل الإصلاح الضريبي لعام 1991

عرف النظام الضريبي تصحيحات عديدة بداية من سنة 1971 عن طريق قوانين مالية إلا أن إصلاح 1991 كان أكثر شمولاً حيث لم يأت دفعة واحدة وإنما لقد سجلنا تعديلات كثيرة بعد إصلاح 1992. ومنه إحداث ضريبة على أرباح الشركات IBS، ضريبة على الدخل الاجمالي IRG، والرسم على القيمة المضافة TVA.<sup>1</sup>

#### 1. الضريبة على الدخل الاجمالي IRG:

##### 1.1. مفهوم الضريبة على الدخل الاجمالي:

لقد نصت المادة الأولى (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على:

تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "ضريبة الدخل" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الاجمالي الصافي للمكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

ومن خلال التعريف نستنتج أن الضريبة على الدخل الاجمالي تتضمن العناصر التالية:<sup>3</sup>

- ✓ ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة؛
- ✓ ضريبة وحيدة: بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة؛
- ✓ تفرض على الدخل الصافي الاجمالي، والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانوناً من الدخل الإجمالي الخام؛
- ✓ ضريبة شخصية: حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف؛
- ✓ ضريبة تصريحية: حيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع مداخله إلى مفتشية الضرائب التابعة لمحل إقامته؛

<sup>1</sup> حنان شلغوم، مرجع سابق، ص28.

<sup>2</sup> محمود جمام، مرجع سابق، ص114.

<sup>3</sup> عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص112.

ولتقييم الضريبة على الدخل الاجمالي IRG نضع الملاحظات التالية:<sup>1</sup>

- ✓ تتميز الضريبة على الدخل الاجمالي بالشفافية والبساطة، وذلك من خلال النظرة الاجمالية لمجموع مداخيل المكلف؛
- ✓ تعتمد الضريبة على الدخل الاجمالي على تصريح المكلف، ومع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة إدارة الضرائب، تواجه هذه الضريبة إشكالا حول مدى نجاعة تطبيقها مما يقلص فعاليتها؛
- ✓ عدم قدرة هذه الضريبة الوصول الى الدخول الناتجة عن بعض النشاطات كمداخيل الأعمال المنزلية والمداخيل المحققة في النشاط الموازي.

## 1.2. مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي:

يكون له مقر إقامة جبائية بالجزائر أو مكان تكليفية بالضريبة في الجزائر أو له مداخيل وإيرادات مصدرها جزائري. وعليه فإن الضريبة على الدخل الاجمالي تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمداخيل وقد بين المشرع الجبائي الجزائري الأشخاص والمداخيل الخاضعة لهذا النوع من الضرائب ووضح أيضا الأشخاص والمداخيل المعفاة منها كما يلي:

### أ- الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي:

طبقا للمواد 3،4،7 من قانون الضرائب المباشرة فإن الأشخاص الخاضعة هي:<sup>2</sup>

1. الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي بالجزائر، كما حددت المادة (3) بأن الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل الاجمالي لأجل عائلاتهم الجزائرية المصدر، حيث يعتبر أن لديهم موطن جبائي في الجزائر كل من:
  - ✓ الأشخاص الذين يتوافر لديهم مسكن بصفتهم مالكين أو منتفعين به، أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل؛
  - ✓ الأشخاص الذين لديهم سواء مكان إقامتهم الرئيسية أو يملكون مركز مصالحهم الأساسية بالجزائر؛
  - ✓ الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر؛
2. بالإضافة الى هؤلاء يخضع لهذه الضريبة طبقا للمادة 07 من قانون الضرائب المباشرة:

<sup>1</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص25.

<sup>2</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص26.

✓ الشركاء في شركات الأشخاص؛

✓ شركاء الشركات المهنية المشكّلة من أجل ممارسة مشتركة لمهنة أعضائها.

✓ أعضاء الشركات المدنية الخاضعين لنفس النظام الذي يخضع له الشركاء في شركة أسهم أو

شركة محدودة المسؤولية وأن قوانينها الأساسية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.

#### ب- المدخلات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

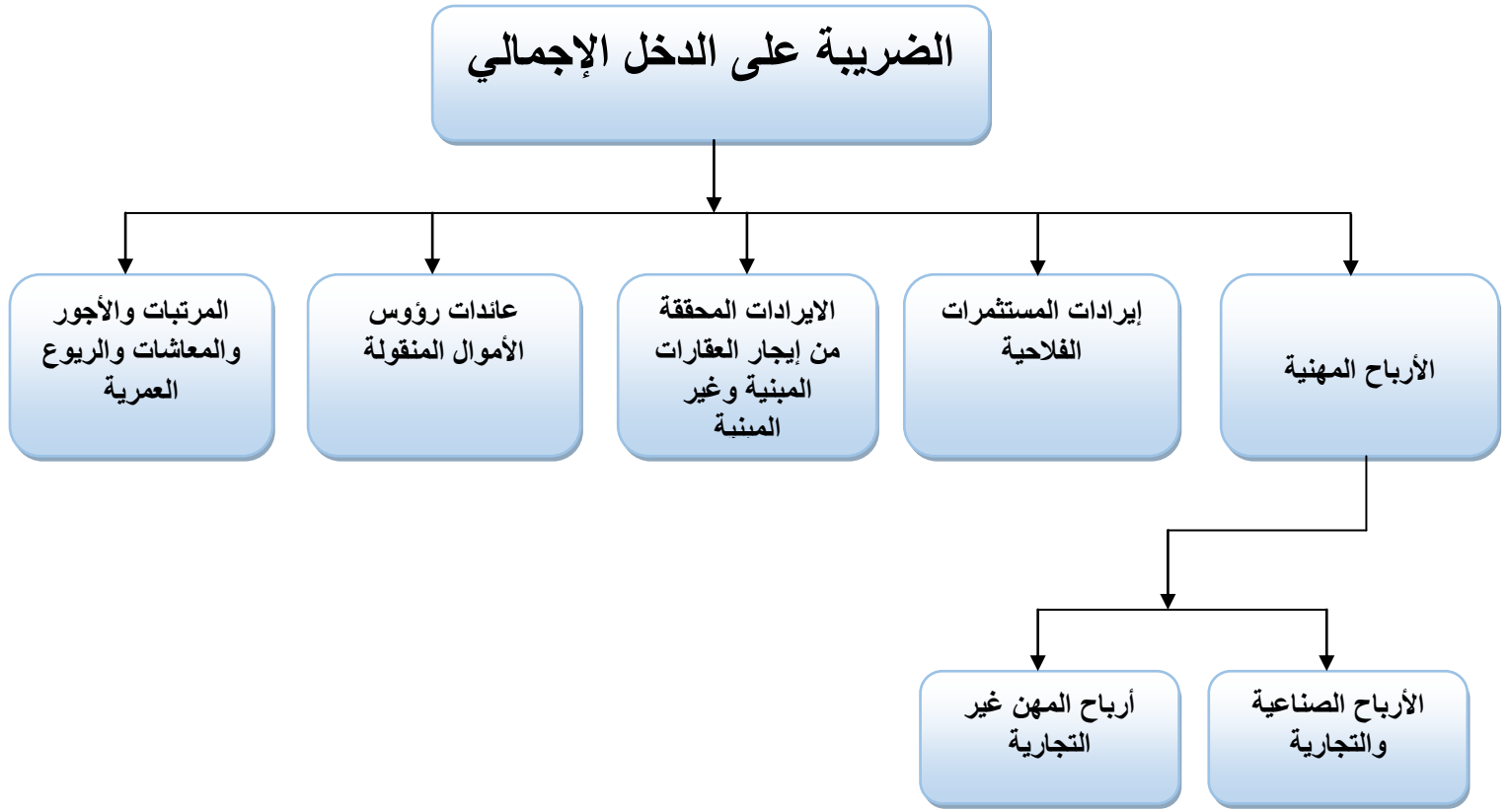
حددت المدخلات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما بينت المواد من 11 إلى 76 من هذا القانون بالتفصيل كافة أنواع المدخلات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي حيث يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المدخلات الصافية للأصناف التالية:<sup>1</sup>

1. الأرباح المهنية: وجاء ذكرها في المواد من 11 إلى 34 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
2. إيرادات المستثمرات الفلاحية: وجاء ذكرها في المواد من 35 إلى 41 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
3. الإيرادات المحققة من إيجار العقارات المبنية وغير المبنية: وجاء ذكرها في المواد من 42 إلى 44 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
4. عائدات رؤوس الأموال المنقولة: وجاء ذكرها في المواد من 45 إلى 65 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
5. المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية: وجاء ذكرها في المواد من 66 إلى 76 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

والشكل التالي يوضح ما تضمنته المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من المدخلات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

<sup>1</sup> عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 123.

الشكل رقم (01): المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي



المصدر: عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 124.

### 1.3. الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي:

#### أ- الأشخاص المعفاة:

حسب نص المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه تعفى من هذه الضريبة الأشخاص

التالية:<sup>1</sup>

- ✓ الأشخاص الذين يقل دخلهم الصافي الإجمالي شهريا أو يساوي مبلغ 120 ألف دج؛
- ✓ يعفى السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية وهذا في حال ما إذا منحت هذه البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيون والقنصليين الجزائريين؛
- ✓ منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة؛
- ✓ معاشات المجاهدين والأرامل والأصول؛

<sup>1</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص 26-27.

- ✓ المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي؛
- ✓ المنح العائلية التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة
- ✓ وتعتبر الضريبة على الدخل الاجمالي ضريبة مباشرة وتصاعدية حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (02): السلم الضريبي على الدخل الاجمالي

| الدخل الخاضع للضريبة بالدينار  | معدل الضريبة % |
|--------------------------------|----------------|
| لا يتعدى 60.000 دج.            | 0%             |
| من 60.001 الى 180.000 دج.      | 10%            |
| من 180.001 الى 360.000 دج.     | 20%            |
| من 360.001 الى 1.080.000 دج.   | 30%            |
| من 1.080.001 الى 3.240.000 دج. | 35%            |
| تفوق 3.240.000 دج.             | 40%            |

المصدر: باعلي أمينة، مرجع سابق، ص34.

من خلال الجدول السابق نلاحظ:

الحد الأدنى المعفى من الضريبة محدد ب 60.000 دج والذي يعتبر زهيدا خاصة مع ارتفاع مستوى الأسعار وتدهور القدرة الشرائية، مع العلم أن مستوى هذا الحد يجب أن يتضمن مستوى المعيشة العادي للمكلف. ويطبق هذا الجدول وفق التصاعد بالشرائح، بحيث يطبق معدل الضريبة الجديد على الجزء الإضافي فقط من الدخل وليس على الدخل بكامله كما هو الحال في التصاعد الإجمالي.<sup>1</sup>

## 2. الضريبة على أرباح الشركات IBS:

### 2.1. تعريف الضريبة على أرباح الشركات:

وتضمنت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مايلي: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار اليهم في المادة 136 وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات.<sup>2</sup>

ويسعى الاصلاح الضريبي المتعلق بفرض الضريبة على أرباح الشركات الى تحقيق هدفين، فمن جهة يهدف إلى تنظيم شكلي الذي سمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية كشركات الأموال، ومن

<sup>1</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص27.

<sup>2</sup> عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 136.

جهة ثانية يهدف الى تنظيم اقتصادي الذي سمح بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات، وتمكينها من الانتعاش والنمو الاقتصادي.<sup>1</sup> وتتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص منها:<sup>2</sup>

- ✓ ضريبة وحيدة: حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ✓ ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.
- ✓ ضريبة نسبية: حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.
- ✓ ضريبة تصاعدية: أي يجب تقديم وبصفة إجبارية تصريح بالميزانية الجبائية لمفتشية الضرائب قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تأتي بعد سنة تحقيق الربح.

## 2.2. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

وجاء نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ليوضح الأشخاص المعنويين

الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:<sup>3</sup>

أ- الشركات مهما كان شكلها باستثناء:

- ✓ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا إختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يرفق طلب الإختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولا رجعة في هذا الإختيار مدى حياة المؤسسة؛

✓ الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة أسهم، ونفس أحكام سابقتها في حال إختيارها الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

- ✓ هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم التجاري بهما العمل؛

✓ الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

ب- المؤسسات والهيئات ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

ت- الشركات التي تتجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة.

ث- الشركات التعاونية والإتحادات التابعة لها بإستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

<sup>1</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص28.

<sup>2</sup> عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص119.

<sup>3</sup> عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص137.

## 2.3. الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات:

تتمثل الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات فيما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ النشاطات الممارسة من طرف الشباب للاستفادة من صندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، تعفى إعفاء كلياً من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 3 سنوات من بداية النشاط، وتمدد إلى 6 سنوات إذا كان الغرض منها ترقية المنطقة التي أقيم فيها النشاط، وتضاف لها سنتين إذا تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة؛
- ✓ تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات؛
- ✓ تستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي؛
- ✓ تعفى وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعماله المحققة بالعملة الصعبة لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط؛
- ✓ إعفاء دائم، لعمليات العملة الصعبة ولاسيما عمليات البيع الموجهة للتصدير وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

## 3. الرسم على القيمة المضافة TVA:

### 3.1. مفهوم الرسم على القيمة المضافة:

تعرف الضريبة على القيمة المضافة بأنها: "ضريبة تفرض على القيمة المضافة على السلع والخدمات في كل شركة في سلسلة الإنتاج والتوزيع، وتظهر قيمة الضريبة على القيمة المضافة على مستوى السعر النهائي للمستهلك وبالتالي فإن هذه الضريبة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تشبه في تأثيرها الضريبي على مبيعات التجزئة.<sup>2</sup>

إن هذا الرسم TVA وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاك الوسيطية للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المستهلك النهائي إلى قائد الدولة لتحملها المستهلك النهائي.<sup>3</sup>

رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التدبير،<sup>1</sup> تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014/2013، ص160-161.

<sup>2</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص30.

بلحسين سماح، بوكروكرة ابتسام، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية<sup>3</sup> معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة عين تموشنت، الجزائر، 2018/2017، ص48.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية تتميز بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

- ✓ **توسيع مجال التطبيق:** يعتبر مجال تطبيق TVA جد واسع بحيث أنه يتضمن العمليات الخاضعة TUGP و TUGPS وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة والمهن الحرة.
- ✓ **توسيع مجال الخصم:** يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة للخاصين لهذه الضريبة لإمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم.
- ✓ **تقليص عدد المعدلات:** حسب قانون المالية لسنة 2001م، يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض 18 معدل كما كان سائد في النظام السابق ويطبق المعدلين على أساس رقم الأعمال غير متضمن للرسم HT.

لقد أدت هذه الخصائص إلى بساطة وسهولة تطبيق الرسم على القيمة المضافة سواء بالنسبة لإدارة الضرائب أو المؤسسة، وقد ساهم في فعالية النظام الضريبي.

### 3.2. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

وجاء نص المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال ليوضح ما يخضع للرسم على القيمة المضافة كما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ويتم إنجازها في الجزائر بصفة إعتيادية أو عرضية؛
- ✓ عمليات الإستيراد.

وقد تم التمييز بين نوعين من العمليات فمنها ما يخضع وجوبا للرسم ومنها ما يخضع إختياريا وسنوجز هذه العمليات كما يلي:

#### أ- العمليات الخاضعة وجوبا: حيث تضم:<sup>3</sup>

- ✓ **العمليات المتعلقة بالأملاك المنقولة وتشمل على:**
  - المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، كما جاء تعريفهم في المادة 4؛
  - العمليات التي يقوم بها تجار الجملة، كما جاء تعريفهم في المادة 5؛
  - أنشطة تجارة التجزئة ما عدا العمليات المحققة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الجزافي؛

<sup>1</sup> باعلي أمينة، مرجع سابق، ص22.

<sup>2</sup> عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص145.

<sup>3</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص31.

- نشاطات التجارة المتعددة.

### ✓ العمليات المتعلقة بالأملاك العقارية وتشمل على:

- الأشغال العقارية؛
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها والتي يقوم بها ملاك القطع الأرضية؛
- المحلات التجارية والعقارات التي يقوم الأشخاص ببيعها والمسجلة بإسمهم.

كما يشمل الرسم على القيمة المضافة العمليات المتعلقة بتأدية الخدمات التي تتمثل في الآتي:

- ✓ عمليات كراء الأملاك المنقولة والعقارات، أداء الخدمات، أعمال الدراسات والبحث وكذلك كل العمليات غير عمليات البيع وأعمال العقارات؛
- ✓ عمليات الاستهلاك في عين المكان للمواد الغذائية أو المشروبات، المطاعم، محلات بيع الحلويات، قاعات الشاي، ومحلات بيع المشروبات.

ب- العمليات الخاضعة اختياريًا: وحددت في المادة الثالثة من قانون الرسم على رقم الأعمال كما يلي: يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم لأن يختاروا صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة بإكتتاب تصريح على أن يزودوا بسلع وخدمات:<sup>1</sup>

- ✓ موجهة للتصدير؛
- ✓ للشركات البترولية؛
- ✓ للمكلفين بالرسم آخرين؛
- ✓ لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

ويتمثل الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة:<sup>2</sup>

أ- المنتجون؛

ب- الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يملكون محلات يقومون فيها بعمليات التغليف والتعليب أو إرسال وإيداع هذه المنتجات؛

ت- تجار التجزئة الذين يخضعون لشروط البيع بالتجزئة معفون من الرسم على القيمة المضافة.

### 3.3. الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:

ويمكن أن نتطرق لأهم الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة كما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص146.

<sup>2</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص32.

- ✓ عمليات البيع الخاصة بالخبز والدقيق المستعمل في صنع هذا الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق وكذا العمليات الخاصة بالسמיד؛
- ✓ عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الطبية؛
- ✓ المقاعد المتحركة والعربات المماثلة الخاصة بالعاجزين؛
- ✓ السلع المرسلّة على سبيل التبرعات للهِلال الأحمر الجزائري والجمعيات ومصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني إذا كانت موجهة للتوزيع مجانا على المنكوبين أو المحتاجين أو لفئة أخرى من الأشخاص الذين يستحقون المساعدة.

#### 4. الضرائب والرسوم الأخرى:

إضافة الى الضرائب الأساسية السابقة، نجد هناك رسوم أخرى تكميلية تتمثل في الرسم على النشاط المهني والرسم الداخلي على الاستهلاك والدفع الجزافي بالاضافة الى الرسم العقاري، وهي تعتبر من الضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية والتي سوف نوضحها من خلال الفروع التالية.<sup>2</sup>

##### 4.1. الرسم على النشاط المهني:

الرسم على النشاط المهني هي ضريبة تفرض شهريا أو فصليا على رقم الأعمال المطبق من النشاطات الصناعية، والتجارية والخدمية خارج الرسم على القيمة المضافة. ويتمثل مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني فيما يلي:

- ✓ الإيرادات الاجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محل مهني دائم ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الاجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة.

- ✓ رقم الأعمال يحققه المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة على أرباح الشركات.

ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير أنه تستثنى العمليات التي تتجزأ وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة. بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء يتكون رقم

<sup>1</sup> عبد الهادي مختار، مرجع نفسه، ص146-147.

<sup>2</sup> حمدي بلال، مرجع سابق، ص32.

الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية. يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.<sup>1</sup>

#### 4.2. الرسم الداخلي على الاستهلاك:

أسس الرسم الداخلي على الاستهلاك بموجب قانون المالية لسنة 1991، ويؤخذ بعين الاعتبار هذا الرسم عند حساب الرسم على القيمة المضافة، بحيث يدمج في الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة.<sup>2</sup>

#### 4.3. الدفع الجزافي VF:

هو عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والهيئات المقيمة بالجزائر والتي تدفع أجورا لمستخدميها، وفي إطار تخفيف تكاليف العمل وقصد تشجيع إيجاد مناصب عمل جديدة، عرف معدل الدفع الجزافي تخفيضا سنويا ابتداء من سنة 2003 ليبلغ سنة 2005 معدل 1 %، وحسب قانون المالية لسنة 2006 تم إلغاء هذه الضريبة.<sup>3</sup>

#### 4.4. الرسم العقاري:

وهو ضريبة سنوية على الملكيات العقارية المبنية وغير المبنية على أساس القيمة الايجارية الجبائية السنوية، حسب نوعية المناطق الموجودة فيها، كما توجه حصيلة هذه الضريبة لصالح ميزانية البلدية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> باعلي أمينة، مرجع سابق، ص24.

<sup>2</sup> رحمة نابتي، مرجع سابق، ص166.

<sup>3</sup> عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص129.

<sup>4</sup> محمود جمام، مرجع سابق، ص35.

## خلاصة الفصل:

إن بناء أي نظام ضريبي يرتكز على الهدف والوسيلة التي وضع من أجل تحقيقها، حيث أنها تقوم على تنويع وعائها الضريبي من أجل أن تتفادى كل أنواع المعوقات سواء كان التهرب الضريبي أو الازدواج الضريبي، وكذا أن لا تحمل الأشخاص والشركات عبء ضريبي إضافي، كما تتفادى أيضا بما يسمى الضغط الضريبي. كما أن الضرائب لها أثر على الجانب الاقتصادي أو السياسي أو الاجتماعي للدول، لهذا تسعى هذه الأخيرة من أجل تحقيق أهدافها، تصميم نظام ضريبي يتوافق مع سياستها الاجتماعية والاقتصادية.

والسلبات التي تميز بها النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات الشاملة كانت عائقا أمام فعالية السياسة الجبائية في تحقيق الأهداف الاقتصادية الكلية، بحيث تميز النظام الضريبي السابق بعدم الاستقرار وضعف العدالة الضريبية وارتفاع الضغط الضريبي وبعدم ملائمة الإدارة الضريبية، فجاءت الإصلاحات الضريبية لتتجاوز هذه السلبات وتعيد الاستقرار إلى النظام الضريبي، كون أن هذا الأخير يعكس النظام الاقتصادي، السياسي السائد في المجتمع، لذلك تمت هذه الإصلاحات من خلال استحداث أنواع جديدة من الضرائب، هذه الأخيرة تمثلت بالأساس في الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS والرسم على القيمة المضافة TVA.

لكن رغم الإصلاحات المتتالية على مستوى النظام الضريبي الجزائري إلا أنه مايزال به العديد من النقائص التي تجعله بعيدا عن تحقيق الأهداف المرجوة، الأمر الذي يستوجب إعادة النظر في القواعد التشريعية والعمل على تبسيطها، والسهر على توفير الاستقرار السياسي والاقتصادي، والعمل على تنمية الموارد البشرية من خلال وضع برامج تكوينية بموظفي جهاز الضرائب العامة.

## الفصل الثاني

دور المنازعات الجبائية في ظل أهمية  
التحصيل الضريبي

## تمهيد:

إن الأهمية العملية لدراسة المنازعات الجبائية في جانبها الإجرائي راجع للتطور السريع على مختلف القوانين. ذلك أن الضرائب المباشرة هي أكثر أنواع الضرائب إثارة للمنازعات بين المكلفين ومصلحة الضرائب، نتيجة التدخل المستمر للإدارة.

فقد حاول المشرع الجزائري مسايرة التحولات الطارئة في مختلف الميادين الإقتصادية، وذلك بتعديله لنصوص وسنه لأخرى، مما أدى إلى تعددها وتعقيدها وصعوبة تفسيرها، وبالتالي يجعل المكلفين يتخلفون عن تسديد ما عليهم من ضرائب ومن ثم قيام منازعات بينهم وبين الإدارة. لهذا كان الأجدر بنا أن نولي أهمية كبرى للمنازعات الضريبية في مرحلتها الأولى أمام الإدارة، باعتبارها المرحلة الحاسمة والإجراء الجوهرى الممنوح للمكلف للدفاع عن حقه، وذلك عندما يكون الغرض منها الحصول على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

سيتم التطرق في هذا الفصل في سبيل الامام بجوانب الموضوع المختلفة إلى العناصر التالية:

### المبحث الأول: التحصيل الضريبي

#### المبحث الثاني: المنازعات الجبائية أمام الجهات الإدارية

#### المبحث الثالث: المنازعات الجبائية أمام الجهات القضائية

## المبحث الأول: التحصيل الضريبي:

بعد قيام مصلحة الضرائب بربط الضريبة على الممول لتخبره بدين الضريبة ومواعيد الوفاء لهذا الدين تأتي مرحلة التحصيل وفق إجراءات وعمليات من خلال جمع مبالغ الضريبة لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة ومحددة وطرق ملائمة.

### المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي

أولاً: مفهوم التحصيل الضريبي وسندياته:

#### 1. مفهوم التحصيل الضريبي:

لقد تعددت تعريفات التحصيل الضريبي إلا أنها تصب في معنى واحد منها:

✓ التعريف الأول: يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من أجل استيفاء حقها، ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها و السلطة المتخصصة بتحصيلها و طرق التحصيل و مواعيده و ضماناته و يتم الدفع نقداً أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية<sup>1</sup>.

✓ التعريف الثاني: هو مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف إلى الخزينة العمومية.<sup>2</sup>

✓ التعريف الثالث: التحصيل الضريبي هو الفعل الذي تهدف من خلاله إدارة الضرائب بجمع الحقوق والرسوم من المكلفين ويكون التحصيل بالتراضي أو جبراً.<sup>3</sup>

وعلى ضوء هذا التعريف فإن مرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها، وإن كافة المراحل السابقة إنما كانت تهدف وتمهد إلى هذه المرحلة ويتم التحصيل الضريبي وفقاً لعدة أشكال:<sup>4</sup>

✓ دفع الضريبة من قبل الممول: سواء بطريقة منتظمة يتلقى بموجبها إشعار بالإخضاع الضريبي متضمناً مبلغ الضريبة وأجال الدفع العفوية يتم بموجبها الانتقال إلى الإدارة الضريبية قصد الوفاء بالضريبة انطلاقاً من معرفة أجال القانونية لتصريح والدفع كما هو الشأن بالنسبة لضريبة على أرباح الشركات IBS والرسوم على رقم الأعمال في الجزائر.

نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند الحاج، البويرة، 2015/2014، ص 30.

<sup>2</sup> PIERRE BILTRANE , LA FISCALITE EN France ,HACHETTE SUPERIEUR 5 EDITION ,1997 ,P:45.

عادل بن تومي، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل الحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016، ص 23.

<sup>4</sup> عبد المجيد القدي: دراست في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 61.

✓ دفع الضريبة من قبل الغير: حيث يتم بموجبها دفع الضريبة من غير المكلف بها كما هو الحال في تقنية الاقتطاع من المصدر على الأجور وبعض أصناف الدخل سواء كان ذلك في صورة طابع.

## 2. أهمية التحصيل الضريبي:

وتتجلى أهمية التحصيل الضريبي في:<sup>1</sup>

- ✓ تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة والجماعات المحلية؛
- ✓ تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة لسببين، ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سلفا، كما أنها تجعل جميع الخطوات السابقة لها القيمة في حالة عدم إتمام عملية التحصيل؛
- ✓ إن الإخفاق في عملية التحصيل ومهما كان سببه يضر بالخزينة العمومية وقد يؤدي حتى العجز في الموازنة؛

- ✓ عدم لجوء الدول الى القروض وذلك كون عملية التحصيل تساعد على تحقيق اكتفاءها الذاتي؛
- ✓ نجاح عملية التحصيل تؤدي إلى لجوء الدولة الى الاستثمارات التي تحقق تنمية الدول.

## 3. سندات التحصيل الضريبي:

حسب المادة 35 من قانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية لا يمكن للقابض أن يقوم بعملية

التحصيل إلا بوجود سند رسمي وتتمثل سندات التحصيل في:<sup>2</sup>

**3.1. الجداول العامة:** هي كشوف عامة واسمية خاصة بالمكلفين بالضرائب والرسوم، هذه الجداول محررة من طرف المركز الجهوي للإعلام الآلي حسب القائمة الموضوعة من طرف مفتشية الضرائب المعنية، تضم هذه الجداول معلومات أساسية عن المكلف (الاسم واللقب، العنوان، نوع النشاط، رقم المادة، رقم التعريف الجبائي، طبيعة الضريبة)، وجزء مخصص للتسبيقات أو التسديدات، وجزء آخر خاص بالمعلومات والمتابعات.

**3.2. الجداول الفردية والجماعية:** تشمل قائمة بالمكلفين بالضريبة مضافا إليها بعض التعديلات في القائمة تحرر من طرف مفتش الضرائب، وقد تضم مجموعة من الضرائب لشخص واحد، وبذلك يكون الجدول فردي وقد يضم عدة أشخاص ونوع واحد من الضرائب ويكون الجدول حينئذ جماعي، ويتضمن عدة سنوات.

<sup>1</sup> إيناس تمديلي، زينب بن عبد الرحمان، تقييم الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي بالجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، 2021/2020، ص 64.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003، ص 51.

توضع هذه الجداول الفردية قيد التحصيل بعد تلخيصها في جدول يدعى (سلسلة د 41) محرر لكل بلدية من طرف رئيس المفتشية مصادق عليها من طرف القابض ثم يرسل إلى المديرية الولائية للضرائب للمعينة ووضعه قيد التحصيل.

**3.3. مستخرج الأحكام:** هي سندات كاملة تحتوي على عناصر أساسية للأحكام القضائية، تقوم المديرية الولائية للضرائب بتسجيل الأحكام القضائية المرسل إليها وترسلها إلى قباضات الضرائب المعنية من أجل تحصيلها، محررة من طرف كاتب الضبط هذه المستخرجات تحمل اسم ولقب وعنوان الصادر بحقه الحكم، مبلغ التعويض، نوع المخالفة، مكان الحادث، ملخص عن موضوع الحكم وتاريخ الحادث.

**3.4. التصريح G50 و G50A:** يحتوي هذا التصريح على أنواع مختلفة من الضرائب (TAP، تسبيق على IRG/S، IRG، IBS، حقوق الطابع، TVA) من أجل التسديد.

التصريح G50 و G50A لابد أن يوضح خلال 20 يوما الأولى التي تلي شهر تحقيق النشاط لرقم الأعمال (إضافة يوم إذا صادف يوم 20 عطلة نهاية الأسبوع أو عيد) هذا النوع من التصريحات يسجل في جدول خاص يدعى (H61) حسب البلديات ويحول من طرف القابض إلى المفتشية المعنية من أجل المراقبة والمصادقة وتعاد نسخة منه إلى القابض الذي بدوره يحضر سند معاينة (D37) على أساس (H61) ويرسلها إلى المديرية للمعينة.<sup>1</sup>

**3.5. إيرادات التسجيل والطابع:**

أ- إيرادات التسجيل: تضم نوعان:

✓ تحويل الملكية عن طريق التحصيل مثل بيع العقارات أو المنقولات.

✓ تحويل الملكية مجانا مثل الهبات.

ب- إيرادات الطابع:

✓ تفرض على الوثائق الإدارية مثل السجل التجاري، رسم جواز السفر.....الخ.<sup>2</sup>

**3.6. النظام الجزائي:** يخضع لهذا النظام كل مكلف لا يتعدى رقم أعماله 30.000.000.00 دج أو يساويه هذا النظام يمتد لمدة سنتين.

يقترح على المكلف من طرف رئيس المفتشية حسب النشاط الممارس، وتوضع وثيقة C09 وهي وثيقة رسمية تحمل معلومات عن المكلف من اسم ولقب وعنوان والمبلغ السنوي والتقسيمات لكل ثلاثي

<sup>1</sup> حسين مصطفى حسين: المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1992، ص 24.

<sup>2</sup> سفيان خلوفي، عبد الرؤوف بوجريو، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الماجستير، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، 2016/2017، ص 27-28.

وترسل إلى القابض من أجل تحصيلها في مواعيد استحقاقها بعد إرسال نسخة من المكلف (تم إلغاء وثيقة C09 سنة 2016 بموجب المواد 23 و 24 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 المعدل للمواد 282 مكرر و 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).<sup>1</sup>

### ثانيا: القواعد وطرق التحصيل الضريبي:

هناك العديد من القواعد المستنبطة من التشريع الجبائي فيما يخص إحدى أهم المراحل التي تمر بها الضريبة وهي عملية التحصيل الجبائي، كما حدد مختلف الطرق التي تضمن تحصيل المستحقات من المكلفين بالضريبة

#### 1. قواعد التحصيل الضريبي:

حدد المشرع القواعد والأحكام المنظمة التي تهدف إلى حماية المكلف وصيانة حقوقه وكذلك حماية حقوق الدولة، فالقواعد والضمانات من أجل حماية المكلف تتمثل في احترام إدارة الضرائب لمواعيد تحصيل الضرائب، وعدم تحصيل ضريبة لا تتوفر فيها الواقعة المنشئة لها، ويمكن للمكلف الطعن في قيمة الضريبة إذا كانت غير واقعية، ومن ناحية أخرى فالقواعد والضمانات من أجل حماية حقوق الدولة هي:<sup>2</sup>

- ✓ الضريبة هي دين من الديون المميزة للدولة إذ تحصل قبل أي دين آخر؛
- ✓ وفر القانون لإدارة الضرائب ضمانات ورتب لها حقوق للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاطلاع على الوثائق والمستندات، وكذلك التقدير لها؛
- ✓ عدم المقاصة في دين الضريبة أي أن إدارة الضرائب مكلفة بتحصيل الضرائب كاملة وللمكلف أن يقوم بمطالبة الدولة بحقه؛
- ✓ متابعة الممتنع عن دفع الضريبة حيث ينص القانون على إجراءات المتابعة التي قد تصل حد مقاضاة المتهرب عن دفع الضريبة، (إن مبررات هذه القاعدة هي أن حق الدولة مستحق الأداء بعكس حق المكلف الذي قد يكون موضع نزاع).

#### 2. طرق التحصيل الضريبي:

بعد تحديد قواعد التحصيل الضريبي نتطرق إلى طرق التحصيل الضريبي المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية، ويتم تحصيل الضرائب بعدة طرق منها:

<sup>1</sup> سفيان خلوفي، مرجع سابق، ص 28.

<sup>2</sup> ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص 45.

### 2.1. التوريد عن طريق شخص آخر (Recouvrement par tiers):

فيه يتم دفع الضريبة بواسطة شخص آخر غير المكلف بالضريبة تعد استثناء من القاعدة العامة، تسري هذه الطريقة بصورة عامة على الضرائب غير المباشرة، وبعض الأنواع من الضرائب المباشرة بحيث في هذه الطريقة يقوم شخص آخر (المكلف القانوني) ويسمى بالوسيط الضريبي بالإنبابة عن المكلف الفعلي في دفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة، يلجأ المشرع إلى هذا النوع من التحصيل خاصة في الضرائب على الانتاج والإستهلاك، فالضريبة تحصل من الصناعي ثم من المنتج، ثم من تاجر الجملة ثم من تاجر التجزئة، الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك النهائي عن طريق تحميل الضريبة في سعر السلعة.

كذلك بالنسبة لضرائب الطابع الخاصة بالوثائق القانونية، فإن المكلف بالضريبة يشتريها من البائع الذي يقوم بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.<sup>1</sup>

### 2.2. طريقة التسديد لمبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقا:

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى الخزينة العمومية، وإنما تلزمه بدفع أقساط مقدما، تتناسب مع دخله المتوقع و مقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا، وفي نهاية السنة تتم التسوية (المقاصة)، فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف، قام هذا الأخير بتسديد ما تبقى عليه من الضريبة، وإن كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها، قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة التالية.<sup>2</sup>

### 2.3. التحصيل عن طريق الاقتطاع من المصدر:

تلجأ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل الضريبة إلى طريقة الحجز من المنبع التي تتميز عن غيرها من طرق التحصيل من ناحية لجوء الإدارة الضريبية إلى تطبيقها في اللحظة التي يحصل فيها الممول على الدخل الأمر الذي يؤدي إلى تزويد الدولة تباعا بحصيلة ضريبية مستمرة وتتطوي طريقة الحجز من المنبع على تكليف "شخص ثالث" تربطه بالممول الحقيقي علاقة فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها للخزينة العامة وتكون هذه العلاقة إما علاقة دين كما في حالة إيرادات القيم المنقولة (الضرائب المالية) حيث تعتبر الشركة الموزعة لأرباح الأسهم بمثابة مدين للمستفيد أو أن تكون علاقة تبعية كما في حالة استحقاق الأجور والمرتببات فتواجه الإدارة الضريبية بصدد هذه الطريقة شخصين مختلفين أولهما الممول الحقيقي الذي

<sup>1</sup> سفيان خلوفي، مرجع سابق، ص 29.

<sup>2</sup> نبيلة ساعد، مرجع سابق، ص 33.

يقع عليه عبء الضريبة وثانيهما المكلف بجباية الضريبة وتوريدها للخزانة ولا يخفى ما تنطوي عليه هذه الطريقة من مميزات لكل من الإدارة الضريبية والموالين ذلك لأنها تعد أكثر الطرق الجبائية ملائمة للخزانة لما تحققه من وفرة في الحصيلة والحيلولة دون التهرب من أداء الضريبة علاوة على تزويدها بسيل متدفق من الموارد على مدار السنة، هذا في الوقت الذي يعاب على هذه الطريقة أنها تعتمد في جبايتها على شخص ثالث غير الإدارة الضريبية قد لا يكون على علم تام بقوانين الضرائب وأحكامها، مما يؤدي إلى احتمال عدم توفيقه في تفسير هذه الأحكام وفي تقدير قيمة الضريبة التي يتعين عليه استقطاعها وتوريدها إلى الخزانة العامة، الأمر الذي قد يؤدي إلى ضياع بعض حقوق الخزانة العامة أو إلى استقطاع ضريبي يزيد على ما يجب أن يتحمله الممول.

أما من ناحية الممول فإن هذه الطريقة تمكنه من تسلم دخله بعد استقطاع الضريبة المستحقة عليه الأمر الذي يقلل من فرص التهرب علاوة على تخفيف حدة حساسيته اتجاه الضريبة وقد انتقد البعض هذه الطريقة على أساس أنها لا تمكن الممول من التعرف على حقيقة دخله.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: التحصيل الضريبي (إجراءاته، ضماناته، عقوباته)

إن لعملية التحصيل الضريبي إجراءات وجب احترامها والتقيد بها حفاظا على حق الخزينة العمومية من الضياع، كما يلاحظ أن التشريعات القانونية قد قطعت أشواط كبيرة فيما يتعلق بتوفير ضمانات التحصيل الضريبي وذلك بتقرير هذه الأخيرة لتعليمات وقواعد تتعلق بالتحصيل بعيدا عن الظلم والتعسف، وقريبا من العدالة والمعاملة الحسنة.

#### **1. إجراءات التحصيل الضريبي:**

من بين أهم الإجراءات المنصوص عليها فيما يخص التحصيل ما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.
- ✓ يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذه التاريخ في الجدول وكذا في الانذارات الموجهة الى المكلفين بالضريبة.

<sup>1</sup> بن تومي عادل، مرجع سابق، ص 24-25.

<sup>2</sup> عبد الرؤوف بوجريو، سفيان خلوفي، دور الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي خلال فترة (2010-2011)، مجلة ميلاف للبحوث المدرسية، العدد 01، 2019، ص 198-199.

✓ يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل.

✓ ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم.

✓ يمكن لقابض الضرائب المختص أن يبادر بدفع الضرائب والحقوق والرسوم و/أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة، من التعويضات أو التخفيضات أو الاستردادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير.

✓ عندما يجري قابض الضرائب المقاصة المنصوص عليها في المادة سالفه الذكر، فإن هذا الأخير يكون ملزما بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق "إشعار" يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته، يمكن الطعن في آثاره هذه المقاصة وفق الأشكال والأجال المنصوص عليها في المادتين 153 و 153 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

كما توجد إجراءات خاصة بالتحصيل الجبري للضريبة من خلال ممارسة المتابعات وهو ما تنص عليه المادة 145 من قانون الاجراءات الجبائية، حيث " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تستند عند الإقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل الاجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

## 2. ضمانات التحصيل الضريبي:

من بين الضمانات الاجرائية الإدارية في تحصيل الضرائب ما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ امتياز دين الضريبة على غيره من الديون؛
- ✓ حق الإدارة في الاطلاع على أوراق، ملفات، دفاتر وحسابات الممولين؛
- ✓ الحجز الإداري والاقتطاع من المصدر للضريبة من أموال الممولين؛
- ✓ عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وبين ديون الممولين الآخرين؛

<sup>1</sup> حسبية زواغي، مساهمة الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص ادارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، 2020/2019، ص60.

- ✓ تكليف الممول بتقديم الإقرارات المالية عن نشاطاتها المالية والتجارية؛
- ✓ دفع الممول للضريبة مسبقا وقبل المطالبة باستردادها وخاصة عند الزيادة عن مقدارها عملا بالقاعدة "ادفع ثم استرد"؛

- ✓ إعطاء حوافز في شكل خصومات أو مكافآت للمتلتزمين بدفعها وفي الأوقات المناسبة؛
- ✓ عدم وقف دفع الضريبة في أحوال رفع دعاوي قضائية بخصوصها؛
- ✓ توقيع العقوبات البدنية، النفسية، المادية والمعنوية على الممولين الممتنعين عن دفعها.

### 3. العقوبات المنصوص عليها قانونيا لتحسين عملية التحصيل الضريبي:

#### 3.1. غرامات عدم تقديم لتصريح بالوجود:

وذلك يترتب عن عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، وهذا طبقا للقانون إذ تنص المادة 194 من (ق.ض.م.ر.م.) على أن يعاقب المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون.<sup>1</sup>

#### 3.2. غرامات عدم تقديم التصريح السنوي:

وذلك يترتب على عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة طبقا للقانون إذ تنص المادة 192 من (ق.ض.م.ر.م.) على أن " تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، أما بصدد الضريبة على الدخل IRG أو الضريبة على أرباح الشركات IBS وبضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% تخفض هذه الزيادة الى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 من (ق.ض.م.ر.م.)<sup>2</sup>.

#### 3.3. عقوبة الدفع المتأخر للحقوق:

زيادة 10 % على المبالغ المصرح بها قبل انتهاء الشهر الذي تكون فيه الحقوق مستحقة ثم تضاف غرامة تقدر ب 03% كل شهر دون تجاوز العقوبة 25%.

أما فيما يخص الإيداع المتأخر للتصريح G50 و G50A بعلامة لاشيء وحسب نص المادة 360 من قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة فنقرض عقوبة تقدر 500 دج.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> وزارة المالية: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، المادة 194، ص45.

<sup>2</sup> وزارة المالية: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، المادة 192، ص 42.

<sup>3</sup> وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، المادة 360، ص78.

### 3.4. عقوبة التحصيل الخاصة بالجدول الإضافية:

بدأ عقوبة التأخير للجدول الإضافية عند نهاية أجل وضع الجدول حيز التنفيذ (التاريخ مبين في الورد).

**الحالة الأولى:** الحقوق التي تكون مستحقة عندما يحزر الجدول بعد حذف أو تصحيح تكون مستحقة بداية من اليوم 30 الذي يلي وضع الجدول، بعد هذه المدة تطبق عقوبة: 10% عندما يتم التسديد بعد تاريخ 30 لوضع الجدول مع زيادة 3% عن كل شهر تأخير على أن لا يتجاوز نسبة العقوبة 25%.

**الحالة الثانية:** تكون الحقوق مستحقة بعد 15 يوما بعد تاريخ وضع الجدول للتسديد وهذا بالنسبة للجدول المرسل بالغياب أو النقص في الحقوق. الغرامة الإلزامية هي 10% بعد تجاوز أجل التسديد مع زيادة 3% عن كل شهر على أن لا تتجاوز 25%<sup>1</sup>.

### 3.5. عقوبة التحصيل فيما يخص حقوق التسجيل:

يتعرض الموثقون والمحضرون القائمون ومحافظ البيع بالمزاد الذين لم يسجلوا عقودهم في آجال محددة حسب المادة 93 من قانون التسجيل لعقوبة 10% لما يكون التأخير في حدود الشهر يرتفع ب3% لكل شهر عندما يتجاوز إيداع العقد 30 يوما على أن لا تتعدى النسبة 25% بالنسبة للعقود الخاضعة لرسم نسبي، أما فيما يخص العقود الخاضعة لرسم ثابت عندما يتجاوز اليوم 30 بعد الشهر الذي يلي تحرير العقد.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سفيان خلوفي، مرجع سابق، ص33.

<sup>2</sup> وزارة المالية: قانون التسجيل، الجزائر، المادة 93، ص14.

## المبحث الثاني: المنازعات الجبائية أمام الجهات الإدارية

إن المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد حساب الضريبة وربطها وفق أنظمة متعددة منها نظام الربح الحقيقي، ونظام التقدير الإداري أو التصريح المراقب، والتي من خلالها يتم تحديد الحقوق المالية للمكلف بالضريبة الواجب دفعها إلى إدارة الضرائب، ففي حالة عدم اقتناع المكلف بالضرائب والرسوم المفروضة عليه، يمكنه اللجوء إلى إجراءات المنازعة الجبائية المتمثلة في تقديم شكوى إلى الإدارة الضريبية، وتقديم طعن أمام اللجان الإدارية للطعن، ورفع دعوى قضائية أمام القاضي الإداري.

### المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي

#### أولاً: مفهوم وأنواع النزاع الضريبي

##### **1. مفهوم النزاع الضريبي:**

النزاع الضريبي هو الخلاف الناشئ بين المكلف بالضريبة من جهة، وبين الإدارة الجبائية من جهة أخرى فيما يتعلق بتقدير وعاء الضريبة وكيفية حسابها، وكذا مختلف الإجراءات المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية لتحصيل الضرائب.<sup>1</sup>

وتعرف المنازعة الضريبية بأنها تلك الدعاوى أو الطعون الضريبية التي تنشأ حول صحة أو قانونية ربط الضرائب أو فرض الرسوم. وتنشأ عن تطبيق قانون الضرائب. عندما يكلف المعنيون بالوعاء الضريبي بالدفع.<sup>2</sup>

##### **2. أنواع النزاع الضريبي:**

وتنقسم المنازعات الجبائية إلى منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل، حيث أن المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء ينازع الإدارة الجبائية في الأساس الذي بناء عليه تم فرض الضريبة، أما في منازعات التحصيل فإن المكلف بالضريبة لا يطعن في حساب الضريبة وإنما في التحصيل في حد ذاته أو في الإجراءات التي تم بها التحصيل على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل ودياً أو جبرياً.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> نجاة بن تركية، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 01، ص 288.  
<sup>2</sup> عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص 198.

<sup>3</sup> نجاة بن تركية، مرجع نفسه، ص 288.

### ثانيا:التظلم الإداري المسبق (الشكاية):

التظلم الإداري يتقدم به المكلف بدفع الضريبة الى مدير الضرائب للولاية أي الى مصدر القرار، ويوضح له فيه الخطأ الذي ارتكبه والأسباب التي يستند إليها ومما يلاحظ أن قانون الضرائب المباشر يلزم المكلف بدفع الضريبة بأن يتقدم أولا بتظلم أمام الجهة الإدارية المختصة.

#### 1. مفهوم الشكاية والشروط المتعلقة بها:

##### 1.1. مفهوم التظلم الإداري (الشكاية):

لقد تعددت التعاريف الموجهة للشكوى وهي على النحو التالي:

✓ هو ذلك النظام الذي يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري، أو الإجراء الإداري إلى الجهة الإدارية قبل إقامة دعواه كإجراء شكلي جوهري ينبغي مراعاة اتخاذه قبل ولوج الدعوى القضائية ويترتب على عدم تقديمه قبل إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها شكلا لعدم سابقة التظلم إلى الجهة الادارية التي حددها القانون.<sup>1</sup>

✓ يعرف التظلم الضريبي بأنه مجموعة القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم وميعاد وإجراءات تقديمه وإجراءات نظره والفصل فيه، وهي قواعد آمرة يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم في معظم الحالات، ويمكن القول بأن إجراءات التظلم الضريبي تعتبر كمقابل لإجراءات الدعوى القضائية.

والإلتزام بتقديم التظلم الضريبي يجد مصدره في نصوص التشريع الضريبي فلا يجوز للمكلف الإلتجاء مباشرة إلى القضاء، وإنما يجب عليه أن يتقدم إبتداء بالتظلم إلى الإدارة الضريبية وهذا الإلتزام له طابع إجرائي.<sup>2</sup>

##### 1.2. الشروط المتعلقة بالتظلم الإداري:

أوجب المشرع الجبائي تقديم الشكاية في شكل معين، وأن تحتوي على معلومات وبيانات معينة لتتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها.

<sup>1</sup> فتيحة شهبوب رحمانى ، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، رسالة ماجستير، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009/2008، ص11.

سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007، ص11.

### أ- الشروط الشكلية للشكائية:

وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكائية وشروط قبولها المتمثلة

في:<sup>1</sup>

- ✓ أن تكون الشكائية فردية كأصل عام: غير أنه واستثناءا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص.
- ✓ أن تقدم الشكائية منفردة عن كل قضية: أي تتعلق بعدة أنشطة أو أن تضم عدة أنواع من الضرائب والرسوم، أو تضم نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة.
- ✓ أن تتضمن الشكائية تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية: نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة الاسم ولقب وعنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.
- ✓ تعيين موطن المشتكي: حسب المادة 75 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، وإذا كان مقيما بالخارج عليه أن يتخذ موطنًا في الجزائر،<sup>2</sup> أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، هنا وجب على هذه المؤسسات أن تعتمد على ممثل ينوبها ويكون مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب، ويقع على عاتقه الالتزام بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة، أما في عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فرض الضريبة.
- ✓ التوقيع: بالرغم من أن الشكائية غير خاضعة لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط أن تكون موقعة من طرف المعني بالضريبة بنفسه أو وكيله القانوني.<sup>3</sup>
- ✓ تحرير الشكائية: تقدم الشكائية من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.<sup>4</sup>

زينب العمري، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية

<sup>1</sup> الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص08.

المادة 75 من القانون رقم 21/01، المعدلة بموجب المادة 24 من القانون رقم 12/07، المؤرخ في 31/12/2007، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 82، 2008.

<sup>3</sup> زينب العمري، مرجع سابق، ص09.

<sup>4</sup> زينب العمري، مرجع نفسه، ص10.

## ب- الشروط الموضوعية للشكاية:

يجب على المشتكي تفصيل شكواه وذلك بالعرض المفصل لمحتوى الشكاية والدفع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات وحجمها ومبرراتها، وبالتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء أو الغلط المادي الذي ارتكبته المصلحة الضريبية على المشتكي.

وعليه يجب أن تتضمن الشكاية الشروط الموضوعية التالية:<sup>1</sup>

✓ ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها؛

✓ بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة؛

✓ مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء

بالتخفيض والإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.

وكنتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب، وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في:

❖ غياب توقيع المشتكي بخط اليد.

❖ الشكاوي الجماعية (المتفرقة) والشكاوي المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

## 2. آجال تقديم الشكاية:

### 2.1. الآجال العامة:

ويقصد بالآجل العام الذي يسري على الشكاوي المتعلقة بالضريبة التي تحصل عن طريق جدول التحصيل، كما تعد مسألة الآجال مسألة هامة يجب إحترامها من طرف المكلف بالضريبة الذي يريد أن يرفع شكواه على الإدارة الضريبية، فإذا إنقضت الآجال فإن الشكوى ترفض من طرف الإدارة الضريبية لعدم إحترام شرط الآجل. وحددت المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الآجال العامة لتقديم الشكاية، بحيث تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجهة لهذه الشكوى.<sup>2</sup>

أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فتكون الآجال كالتالي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص89.  
المادة 72 (الفقرة الأولى) من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 39 من القانون رقم 21/08 المؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق ل 30 ديسمبر 2008، قانون المالية 2009، الجريدة الرسمية، العدد 74.  
<sup>2</sup> حميدة صولي، التنظيم الإداري كآلية لتسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019، ص32-33.  
<sup>3</sup>

✓ إذا تعلق الأمر بإقتطاعات من مصدر الضريبة محل النزاع، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تم فيها الإقتطاع.

✓ أما إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التسديد، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

## 2.2. الآجال الاستثنائية:

إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجداول فتصبح الآجال إستثنائية كما يلي:<sup>1</sup>

✓ **حالة الخطأ في توجيه الإنذارات:** سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف، فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد إثر وقوع خطأ في الإرسال.

إذن فإن نقطة إنطلاق الأجل تكون يوم تلقي القرار الجديد أو الإنذار من طرف المدير الولائي للضرائب.

✓ **حالة الخطأ أو التكرار في فرض الضريبة:** الأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو التكرار في فرض الضريبة.

إذن في حالة فرض ضريبة خطأ أو على أساس إزدواج العمل، فإن أجل تقديم الشكاية يبدأ من يوم العلم أو تأكد المكلف من وجود هذه الحصص الجبائية بغير أساس قانوني.

وتكون الضريبة المباشرة المفروضة خطأ عند غياب الوعاء الضريبي تماما، بينما تكون في حالة الإزدواج الوظيفي عندما تفرض ضريبتين لهما نفس الموضوع باسم مكلف واحد مع أنها ضريبة واحدة هي التي تعتبر قانوني.

✓ **إذا تعلق الأمر بإقتطاع من المصدر للضريبة محل النزاع:** في هذه الحالة فإن الشكاى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الإقتطاع، أي نقطة إنطلاق الأجل هو تاريخ الإقتطاع، أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع كما هو الحال بالنسبة للقضية السابقة لو لم يسبق ذلك تبليغا للضريبة الواجبة التسديد، فإن الشكاى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع، أي إلى غاية 31 ديسمبر 1983.

<sup>1</sup> سليم قصاص، مرجع سابق، ص28.

### 3. محتوى الشكاية وشكلها:

#### 3.1. محتوى الشكاية:

بالرجوع إلى نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها تنص على مايلي: " تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".<sup>1</sup>

يتضمن مضمون الشكاية في المنازعات الجبائية عموماً عرض المشتكي لطلباته ودفعه كما يعتبر الآجال المنصوص عليها قانوناً شرطاً أساسياً لقبول الشكاية أو التظلم الإداري المسبق ومن ثم يختلف مضمون الشكاية وآجالها في نزاع الوعاء عنه في نزاع التحصيل.

هنا نفرق بين:<sup>2</sup>

أ- الطلبات: التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة، و بين تلك التي يكون موضعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تنظيمي أو تشريعي:

#### ✓ نزاع الوعاء:

❖ حالة الخطأ البسيط: في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكاية في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.

❖ حالة إعادة النظر في تقديم مقدار الضريبة: نفرق بين حالتين:

- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقاً لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري ورفض إقتراح الإدارة من قبل المكلف في هذه الحالة عبء إثبات الخطأ يقع على الشاكي، فعليه تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير.
- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة، فالمشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأموال التي إستعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات الإدارة، وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها أعباء الإثبات في موضوع النزاع.

المادة 110 من القانون رقم 21/01، المؤرخ في 7 شوال عام 1422، الموافق ل 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية سنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 7

<sup>2</sup> حميدة صولي، مرجع سابق، ص29.

### ✓ نزاع التحصيل:

وتتمثل طلبات التي تقدم في هذا النوع من المنازعات فيما يلي:<sup>1</sup>

❖ الإعتراض على صحة إجراء المتابعة من حيث الشكل أي وجود شكلي في سند إجراء المتابعة، إذ يعتبر شرط أساسي لقبول الإعتراض كان يكون السند غير محرر في الآجال وإن العون التي قام بتحريه غير مختص؛

❖ الإعتراض على سبب الإلتزام ذاته سواء في مقدار الضريبة أو واجب الوفاء بها وهو ما يسمى بالاعتراض على التحصيل القسري؛

❖ طلب استرداد المحجوزة وذلك في حالة ما عدا حجت أمواله من طرف إدارة الضرائب ويجب عليه في هذه الحالة دعم طلبه بكل وسائل الإثبات التي تمكن السلطة المختصة من إتخاذ القرار كعدم تلقيه الإنذار بتسديد الديون أو حجز أمواله لبيعها بالمزاد العلني وحصوله على أجل اضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة؛

❖ طلب إرجاء دفع الضريبة إلى غاية الفصل في الشكاوي طبقا لنص المادة 74 من ق.ا.ج.ج. بتوفير الشروط التالية:

- تقديم الشكاية في الآجال المحددة قانونا؛
- توضيح الطلب بصراحة؛
- تحديد المبلغ المرجو تأجيل دفعه؛
- تقديم الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة؛

### ب- بالنسبة للدفع:

الدفع هي مختلف الحجج والمبررات الواقعية والقانونية التي تدعم الشكاوي مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبء الإثبات على المكلف الذي يجب عليه إذا أراد المعارضة الضريبية المفروضة عليه تلقائيا أن يثبت أنها مبالغ فيها.<sup>2</sup>

### 3.2. شكل الشكاية:

حددت المادة 73 من قانون إجراءات الجبائية شكل الشكاوي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حميدة صولي، مرجع نفسه، ص30.  
العبد سلامي، التسوية الادارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016/2017، ص30.  
<sup>2</sup> زيان عاشور، الجلفة، 2016/2017، ص30.  
<sup>3</sup> مفيدة مقراني، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 01، 2014، ص03-04.

- ✓ أن تكون الشكاوي فردية كأصل عام، غير أنه استثناء يجوز للمكلفين الذي تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية، كما هو الحال في شركات الأشخاص كشركة تضامن SNC؛
- ✓ أن تقدم الشكاوى منفردة عن كل قضية معناه أن لا تكون متعلقة بعدة أنشطة وتظم أنواع متعددة من الضرائب والرسوم، أو متضمنة نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة؛
- ✓ أن تتضمن تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية نذكر منها نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم؛
- ✓ تعيين موطن المشتكي بحيث يجب على كل مشتكي يكون موطنه في الخارج أن يتخذ موطنًا في الجزائر يتعامل من خلاله إدارة الضرائب بالنسبة للأشخاص الطبيعيين؛
- ✓ أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات في الجزائر فيجب عليها أن تعتمد ممثل عنها مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب؛
- ✓ تحرير الشكاية: يتم كتابتها على ورق عادي، فهي غير خاضعة لحقوق الطبع المادة 72؛
- ✓ الإمضاء: يجب أن تكون الشكاوى موقعة من المكلف شخصيا، غير أنه يمكن أن تكون ممضية من الغير كالوكيل، شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكاية.

#### 4. التحقيق في التظلم الإداري واتخاذ القرار:

إذا ما استوفت الشكاية الشروط المطلوبة وقدمت في آجالها، فإن المدير الولائي يبت فيها خلال أربعة أشهر إلى ثلث تاريخ تقديمها، ويكون ذلك بأمر أولا بإجراء تحقيق في الموضوع من طرف رئيس المفتشية لكونه القائم بفرض الضريبة موضوع النزاع والأعلم من غيره بوقائعها ويمكن أن يسند التحقيق إلى أعوان الرقابة الجبائية إذا تعلق الطعن بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة محاسبة المكلف بالضريبة لتقديم تبريرات ما توصلوا إليه أثناء إعادتهم لتقديرات مداخل المكلف بالضريبة.

##### 4.1. التحقيق في التظلم الإداري:

في البداية يقوم مدير الضرائب بتسليم وصل للمكلفين، وذلك بعد تسلمه للشكاية وفقا لما نصت عليه المادة 389 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتم تسجيل الشكاية في سجل خاص ويتم إخبار قابض الضرائب بذلك، بعدها تحال الى مفتش أو مراقب الضرائب المباشرة ليتم التحقيق فيها، إذا رأى المفتش أن

الشكاية يشوبها عيب عليه اطلاع المدير بذلك الذي يطلب تسديد الضريبة من قبل المكلف، أو تصليح الأخطاء التي تشوبها، كما يمكن لمدير الضرائب رفضها إذا رأى أن الشكاية بها عيب شكلي مثل: فوات الآجال قانونا.<sup>1</sup> أما بالنسبة للشكايات المقبولة يعمل مدير الضرائب للولاية بالتحقيق فيها بواسطة مفتش الضرائب الذي يتولى هذه المهمة، يستطيع المفتش أن يرسل ملخص الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال 15 يوما حسب نص المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبعد إبداء رأيه يقوم المفتش بدراسة الشكاية من الناحيتين الشكلية والموضوعية، وفحص الوسائل المعروضة.<sup>2</sup>

كما يحق للمفتش استدعاء صاحب الشكاية من أجل بعض التوضيحات الضرورية لحل الاشكال المطروح، وله أيضا أن يقوم بالتحقيق في عين المكان والاطلاع على الوثائق الموجودة لدى المؤسسات والجماعات المحلية التي تساعد في التحقيق، وبعد الانتهاء من التحريات والتحقيقات يعمل المفتش على تحرير تقرير مبدئيا يتضمن الحلول المقترحة الموافقة للمعطيات الموجودة لديه والمطابقة للنصوص القانونية، ويذكر أيضا في التقرير الأدلة والحجج التي بني عليها التقرير، وعند الانتهاء من إعداد التقرير يقوم المفتش بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار المناسب، والمدير من هنا ليس ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية.<sup>3</sup>

وقد نصت المواد 46، 77، 78، 79 من قانون الاجراءات الجبائية آجال البث في الشكاية كما يلي:<sup>4</sup>

- ✓ يجوز البث في الشكاية فورا إذا كان يشوبها عيب شكلي؛
- ✓ تبت الإدارة المركزية في الشكاية خلال 2 أشهر التي يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات خمسين مليون دينار جزائري؛
- ✓ كما يختص مدير الضرائب للولاية بالبث في الشكاية خلال أجل 6 أشهر التي يتجاوز مبلغها عشرة ملايين دينار جزائري؛
- ✓ في حين يختص رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب بالبث في الشكاية في أجل 3 أشهر التي يتجاوز مبلغها مليون دينار ولا يقل عن خمس مائة ألف دينار؛
- ✓ وللأعوان المعنيين للذين لهم مرتبة مفتش رئيسي صلاحية البث في الشكاية المتعلقة بمبلغ أقصاه مليوني دينار؛

<sup>1</sup> حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص23.

<sup>2</sup> زينب العمري، مرجع سابق، ص13.

<sup>3</sup> المادة 72 من القانون رقم 21/01.

<sup>4</sup> سامية بن سي قدور، الإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون قضائي خاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2021/2019، ص15-16.

✓ كما يقلص الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاية التابعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

#### 4.2. الفصل في التظلم:

بناء على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لدى مدير الضرائب، يصدر المدير الولائي قراره في الموضوع، ويتضمن هذا القرار إما رفض كلي لطلبات الشاكي، أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع، والبت في الشكاية النزاعية هي من صلاحيات ومهام المدير الولائي للضرائب مع إشراك كل من له علاقة بالتحقيق في موضوع النزاع.<sup>1</sup>

أ- حالة الرفض الكلي: يستوجب أن يكون الرفض مسببا ومعللا حتى يمكن للمشتكي من تقديم دفعه، إذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعن الإدارية أو رفع دعواه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، بحيث يجب أن تكون عبارات القرار واضحة ودقيقة لاتحتمل التأويل وهذا حسب المادة 334/4 من قانون الضرائب المباشرة.<sup>2</sup>

ب- حالة الرفض الجزئي أو الكلي: في حالة التخفيض الجزئي، أي قبول شكوى المكلف في جزء ورفضها في الجزء الآخر، فإنه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك.<sup>3</sup> أما إذا كان التخفيض كلي، أي إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه، إن لم يكن قد سدها، فإذا تم التسديد فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، أما ما عدا ذلك من الضريبة والرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصة. وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلياً أو في الجزء المخفض.<sup>4</sup>

#### ثالثا: التظلم أمام اللجان الإدارية

يحق للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة طبقاً لنص المادة 81 مكرر في قانون الإجراءات الجبائية. وهو لأمر اختياري بالنسبة للمكلف، وفي حالة ما إذا اختار المكلف الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه إلى اللجان الإدارية.

#### 1. اللجنة الولائية :

تنشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال.

<sup>1</sup> زينب العمري، مرجع سابق، ص 14-15.

المادة 4/334 من قانون الضرائب المباشرة تنص " عندما لا يستجيب تمام الاستجابة للشكاية يبين قرار المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية بإيجاز الأسباب التي يبني عليها".

<sup>3</sup> المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة تنص " يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة....."

<sup>4</sup> سليم قصاص، مرجع سابق، ص 48.

### 1.1. تشكيلة اللجنة الولائية:

تتشكل اللجنة الولائية للطعن من:<sup>1</sup>

- ✓ محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا؛
  - ✓ عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي؛
  - ✓ ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير؛
  - ✓ ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير؛
  - ✓ ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
  - ✓ ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية؛
  - ✓ ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛
  - ✓ المدير الولائي للضرائب، أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.
- ويخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، كما توكل مهام كاتب اللجنة ومقرر اللجنة الى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه مدير الضرائب.<sup>2</sup>

### 1.2. اختصاصات اللجنة الولائية للطعن:

تختص اللجنة الولائية للطعن بالنظر في الشكاوي المكلفين بخصوص:<sup>3</sup>

- ✓ الطلبات التي لا تكون من اختصاص لجنة الدائرة للطعن، والتي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع المبالغ من الحقوق والغرامات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة مليوني دينار جزائري (2000000 دج) وتقل منها مجموع الحقوق عن سبعين مليون دينار جزائري (70000000 دج) أو تساويها.
- ✓ مع اشتراط أن تكون الإدارة الضريبية قد أصدرت قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي بخصوصها.
- ✓ الطلبات المقدمة من طرف المكلفين التابعين لاختصاص مركز الضرائب والتي تكون قد صدرت بشأنها قرارات من ذات الجهة المسؤولة.

<sup>1</sup> المادة 81 مكرر فقرة 1، قانون الاجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> حميدة صولي، مرجع سابق، ص41.

<sup>3</sup> حميدة صولي، مرجع نفسه، ص42-43.

## 2. اللجنة الجهوية للطعن

تنشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

### 2.1. تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن:

تتشكل اللجنة الجهوية للطعن من:<sup>1</sup>

- ✓ خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيساً؛
- ✓ المدير الجهوي للضرائب وممثليه، برتبة نائب مدير؛
- ✓ ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير؛
- ✓ ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ✓ ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير؛
- ✓ ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
- ✓ ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائنة مقرها بالولاية؛
- ✓ ممثل (1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

### 2.2. اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن:

تتمثل إختصاصات لجنة الطعن بالمديرية الجهوية في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال فيما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20000000 دج).
- ✓ تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يقل أو يساوي مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70000000 دج) والتي سيق وأن أصدرت الإدارة بشأنها القرار بالرفض الكلي أو الجزئي .

<sup>1</sup> المادة 81 مكرر فقرة 2، قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> حميدة صولي، مرجع سابق، ص 43.

### 3. اللجنة المركزية للطعن:

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

#### 3.1. تشكيلة اللجنة المركزية:

تتشكل اللجنة المركزية من:<sup>1</sup>

- ✓ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا؛
- ✓ ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ✓ ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ✓ ممثل (1) عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ✓ ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ✓ يوممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
- ✓ ممثل (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛
- ✓ مدير كبريات المرسات.

#### 3.2. اختصاصات اللجنة المركزية:

تنص المادة 81 مكرر فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية:<sup>2</sup>

" تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول ما يأتي:

- ✓ الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي؛
- ✓ القضايا التي يكون مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سيعين مليون دينار (70000000 دج)، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي؛
- ✓ تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر ولا يصح إجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء؛

<sup>1</sup> المادة 81 مكرر فقرة 3، قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> المادة 81 مكرر فقرة 3، قانون الإجراءات الجبائية.

✓ تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم بالاستدعاء قبل 20 يوما من تاريخ الاجتماع؛

✓ يمكن للجنة كذلك أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي".

### المطلب الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري لقابض الضرائب باعتباره المسؤول الأول عن تحصيل مختلف الضرائب والرسوم إجراءات تنفيذية عدة يلجأ إليها لتحصيل الضرائب والرسوم من المكلفين والمدينين بها ، وذلك بعد سلوك الإجراء القانوني التحضيري المتمثل في توجيه إنذار إلى المكلف المدين.

#### أولاً: إجراءات التحصيل الضريبي

تعد مرحلة التحصيل الضريبي أهم مرحلة كونها تهدف لجمع الحصيلة كما أن غيابها يمكن أن يجعل جميع الخطوات السابقة لها لا قيمة لها، ومن المراحل التي تكون فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحل تنفيذها، هذا ما سنتناوله في هذا المطلب أين سنتطرق إلى إجراءات التحصيل الودية من جهة وإلى إجراءات التحصيل الجبرية من جهة أخرى.

#### 1. إجراءات التحصيل الودية:

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحققاته الضريبية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، وهذه العملية تعني توجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية و تولي عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي أجالها المحددة، وتنتهي مرحلة التحصيل الودي فور بداية استحقاق الضريبة في ذمة المكلف بها أي بعد أن تقوم الإدارة فور بداية استحقاق الضريبة في ذمة المكلف بها أي بعد أن تقوم الإدارة الضريبية بإرسال الإنذارات إلى المكلف بالضريبة ولا يستجيب لهذه الإنذارات، وعليه فلا يجوز متابعة المكلف في المرحلة بين تاريخ بداية التحصيل و قبل أجل الاستحقاق وكل إجراء تنفيذي في حق المكلفين في هذه المرحلة يعد باطلا، لأن عملية المتابعة و التحصيل الجبري لا تسري إلا بعد سريان تاريخ استحقاق الضريبة لأن المشرع يمنح مدة للمكلف بالضريبة من أجل دفع قيمة الضرائب.<sup>1</sup>

شهرة زيوش، طرق تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/2017، ص16.

## 2. إجراءات التحصيل الجبري:

تلجأ الإدارة للوسائل الجبرية للتحصيل نذكر منها التنبيه، الغلق المؤقت للمحلات بالإضافة إلى الحجز الإداري سواء كان منقولاً أو عقاراً وهذا في حالة عدم تسوية الضريبة ودياً.

### 2.1. التنبيه:

وهو إجراء يتبعه قابض الضرائب المختص، من خلال استخدام إجراءات ردعية منها البيع بالمزاد العلني و الغلق الإداري، وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي اسم و لقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب وفي حالة عدم نفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر رداً وهي تجميد الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.<sup>1</sup>

### 2.2. الحجز الإداري:

يعد الحجز كما أشارت إليه المادة 145 من ق.ا.ج إحدى طرق التنفيذ المستعملة من قبل إدارة الضرائب لاجبار المكلف بالضريبة على تسديد الدين، فهو عبارة عن قرار يتخذه المدير الولائي للضرائب بغرض الحجز على أموال المدين - المكلف بالضريبة - من أجل استيفاء حقوق الخزينة العمومية.<sup>2</sup>

### 2.3. الغلق المؤقت للمحلات :

تعتبر من ضمن الاجراءات التي منحها المشرع للإدارة الجبائية حتى تتمكن من تحصيل الدين الضريبي، إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه أو لم يكتب سجلاً للاستحقاقات، يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة أيام، ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي والعون المكلف بالمتابعة بتنفيذ قرار غلق المحل.<sup>3</sup>

و تضمنت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد العامة التي تضبط عملية الغلق المؤقت للمحل التجاري لاجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بمستحققاته إذ يتخذ قرار الغلق المؤقت في طرف مدير الضرائب للولاية على تقرير يقدم من طرف المحاسب.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> حسين بن فريجة، مرجع سابق، ص53.

حسناء اخلف، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص القانون العام الإقتصادي، كلية الحقوق والعلوم

<sup>2</sup> السياسية، جامعة محمد بن أحمد، وهران، 2016/2015، ص42.

نبيل دحدوح، فعالية آليات المنازعات الادارية الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، كلية

<sup>3</sup> العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019/2018، ص23.

<sup>4</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص17.

### ثانياً: إجراءات المتابعة في التحصيل

وهي اعتراض على إجراء المتابعة أو اعتراض على التحصيل القسري أو طلب إلغاء الحجز المباشر من طرف القابض، وإجراءات المتابعة كلها أعمال إدارية تباشرها إدارة الضرائب مستعملة في ذلك كل امتيازات السلطة العامة.

#### 1. الاعتراض على إجراءات المتابعة:

إن الإعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية، يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو موضوع المتابعة.<sup>1</sup>

##### 1.1. الاعتراض على شكل إجراءات المتابعة:

إن الاعتراض الذي يقوم به المكلف بالضريبة في مجال الوعاء الضريبي يختلف عما هو عليه الحال في مجال التحصيل الضريبي، حيث رأينا أن موضوع الشكاوي في نزاع الوعاء الضريبي يدور حول الأخطاء المرتكبة في تحديد وعاء الضريبة أو حسابها.

في حين أن الظلم في مجال التحصيل الضريبي يتعلق باعتراض المكلف على شرعية شكل إجراء المتابعة أو الإعتراض على وجوب التحصيل أو التحصيل الجبري، وبالتالي فإن الإعتراض على المتابعات التي يقوم بها قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو موضوع المتابعة.<sup>2</sup>

##### 1.2. الاعتراض على سند المتابعة:

في هذه الحالة يعترض المكلف بالضريبة على الإجراءات التي اتبعتها الإدارة الضريبية التي تشوبها عيوب شكلية وإجرائية ويعد الشرط الأساسي لقبول الاعتراض كما يجب إحترام الآجال بحيث يقوم الإعتراض على سند التحصيل أمام الإدارة إلى السيد المدير الولائي للضرائب في أجل شهرين إعتباراً من تاريخ تبليغ هذا السند طبقاً لنص المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>3</sup>

إن منازعة الإدارة في تقديرها للضريبة أو في إجراءات تحصيلها لا يوقف تسديد الضريبة، فالقابض الضرائب الحق في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له القانون لاستقاء ديون الخزينة العامة ولذلك منح المشرع بالمقابل حق الاعتراض بالدرجة الأولى على هذا إلا أنه بالإضافة لهذه الضمانة الأصلية منحه الحق في تقديم طلبات تأجيل التسديد في حالات معينة وفق شروط محددة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> سليم قصاص، مرجع سابق، ص 53.

<sup>2</sup> حميدة صولي، مرجع سابق، ص 70.

<sup>3</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص 18.

<sup>4</sup> سامية بن سي قدور، مرجع سابق، ص 30-31.

ومن الأسباب المتعلقة بالشكل:<sup>1</sup>

✓ **وجود عيب شكلي:** حيث إعتبر إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف، إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، وبالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب، مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل ضده، باعتبار أن المدعي غير محل إقامته وقام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد.

✓ **وجوب احترام الآجال:** قدم المكلف الاعتراض على سند التحصيل في المقام الأول إلى المدير الولائي للضرائب في أجل شهر إعتباراً من تاريخ تبليغ هذا السند.

وهذا ما قضت به الغرفة الثانية لمجلس الدولة في القرار تحت رقم 152508 بتاريخ 22/03/1999، حيث تبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة، ذلك أن دعواه القضائية لم يسبق لها نظم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلاً ويتعين رفضها.

### 1.3. طلب إيقاف التسديد:

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب سواء في تقديرها للضريبة أو إجراءات التسديد ومهما كان موضوع المنازعة فهذا لا يوقف التسديد إلا بأمر من قاضي الاستعجال، وبالرغم من امتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له المشرع الجبائي من خلال قانون الإجراءات الجبائية لاستيفاء ديون الخزينة العمومية التي هي في حوزة المكلف بالضريبة، إلا أن كل هذه الإجراءات التي يتخذها تخضع لرقابة القاضي الإداري حي تظهر هذه الرقابة في مدى احترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذار وبعدها مباشرة إجراءات التحصيل.<sup>2</sup>

بالرجوع إلى المادة 74 من ق إ ج يجوز لمن قدم شكايته أن يطلب إيقاف التسديد بخصوص المبالغ المتنازع عنها لكن بتوافر شروط هي:<sup>3</sup>

✓ أن تكون الشكاية قد قدمت في آجالها والشكل المطلوب مواد 72 و 73 ق إ ج؛

✓ أن يذكر المكلف في شكواه صراحته أن يطلب إيقاف التسديد؛

<sup>1</sup> سليم قصاص، مرجع سابق، ص 54.

<sup>2</sup> سامية بن سي قدور، مرجع سابق، ص 34.

<sup>3</sup> مفيدة مقراني، مرجع سابق، ص 12.

- ✓ أن يحدد ويبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطلب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائيا أو الذي فيه خطأ سواء في حسابه أو في وعائه؛
- ✓ أن يذكر بأنه في استطاعته أن يقدم للقابض الضمانات الكافية لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديده، ويمكن أن تكون هذه الضمانات مبالغ مالية توضع لدى أمين الخزينة في حساب خاص أو عقار يسجل بخصوصه رهن لصالح الخزينة العمومية؛
- ✓ في حالة اكتمال كل هاته الشروط يطلب من المكلف أن يتقدم لدى القابض المختص لإبرام اتفاق الضمان.

## 2. الإعتراض على إجراءات التحصيل الجبري:

الاعتراض على التحصيل القسري يمسّ أساسا بالموضوع على عكس الاعتراض على سند إجراء المتابعة المتعلق بشكل الإجراء فالاعتراض على التحصيل القسري يتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به، ويباشر الاعتراض بنفس شروط وإجراءات الاعتراض على المتابعة سواء تعلّق بالتظلم أمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر إلى القضاء، والاعتراض ليس له أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنّه يتعلّق بالموضوع إلّا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدّم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب.<sup>1</sup>

وعن الآجال التي تتم فيها الإعتراض على التحصيل الجبري:<sup>2</sup>

- ✓ حدد القانون الآجال التي يتم من خلالها الطعن بأجل شهر (1) ابتداء من تاريخ تبليغ أو سند المتابعة؛
- ✓ ويكون كل من المدير الولائي للضرائب الذي يوجد تحت إشرافه قابض الضرائب الذي يباشر إجراءات المتابعة أو مدير كبريات المؤسسات الجهات المختصة قانونا بدراسة الطعن؛
- ✓ وعليه فإن أجل الشكوى في نزاع التحصيل أقصر منها في نزاع الوعاء ويعود ذلك لحساسية هذا الإجراء وكذا أهميته.

ويتمثل موضوع الطعن في شكل الإعتراض على التحصيل القسري فيما يلي:<sup>3</sup>

- ✓ وجود الإلتزام بالتسديد؛
- ✓ مبلغ الدين الجبائي؛

محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، 2019، ص68.

<sup>2</sup> حميدة صولي، مرجع سابق، ص72-73.

<sup>3</sup> حميدة صولي، مرجع نفسه، ص73.

✓ إستحقاق المبلغ المطالب به؛

✓ أسباب أخرى لا تعترض ولا تمس وعاء أو حساب الضريبة؛

✓ أما عن الآجال القانونية التي يتم خلالها الطعن فقد حددها القانون بأجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ أول سند المتابعة؛

✓ ويكون كل من المدير الولائي للضرائب الذي يوجد تحت إشرافه المحاسب العمومي (قابض الضرائب) الذي باشر إجراءات المتابعة أو مدير كبريات مؤسسات الجهات المختصة قانونا بدراسة الطعن.

### ثالثا: الطعون ما أجل العفو

قد يواجه المكلف بالضريبة مصاعب مالية تحول دون قدرته على تسديد ما عليه اتجاه الخزينة، فمن حقه عند العسرة أن يلتمس من الإدارة الجبائية طلب الإعفاء من بعض الضرائب أو التخفيض منها، أو طلب الإلغاء أو تخفيض الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي يتعرّض لها.<sup>1</sup>

#### 1. طلبات المكلف بدفع الضريبة:

بعد التعرض إلى الإجراءات المتبعة أمام الجهات الإدارية وذلك بسبب قيام نزاع قائم بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة في حالة ارتكابها خطأ في حقه (خطأ في تقييم الوعاء الضريبي)، أو أنها قد حادت عن إجراء من إجراءات التحصيل الضريبي، بالإضافة إلى هذا هناك نوع آخر من الطعون التي تأخذ شكل المنازعة والمتمثلة في طلب للإدارة من أجل مراجعة قرارها، وذلك لما يعانيه المكلف من عسر مالي.<sup>2</sup>

#### 1.1. تقديم الطلب:

طبقا لنص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على المكلف بالضريبة إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية على ورق غير خاضع لحقوق الطابع، مع إرفاقها بالإنذار في حالة عدم إمكانية تقديمه، يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى.<sup>3</sup>

#### 1.2. البث في الطلب وإتخاذ القرار:

سلطة البث في شكاوى المكلفين بالضريبة هو من إختصاص وصلاحيات المدير الجهوي للضرائب، أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه، وفقا للمعيار المالي الذي يجد أساسه في قيمة الحصة الضريبية أو الغرامة.

<sup>1</sup> محمد أمين كويدي، مرجع سابق، ص 68.

<sup>2</sup> زينب العمري، مرجع سابق، ص 29.

<sup>3</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص 19.

✓ بالنسبة للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً: يبيث المدير الجهوي للضرائب في طلبات المكلفين التي تفوق حصتها الضريبية أو الغرامة مبلغ 500000 دج، وذلك بعد أخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو الجهوية، ويتم تبليغ القرار إلى المعني بالضريبة.<sup>1</sup>

✓ بالنسبة للمدير الولائي للضرائب: بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتحقيق أقل أو يساوي 5.000.000 دج.<sup>2</sup>

إذن فسلطة البث في شكاوى المكلفين بالضريبة هي من إختصاص وصلاحيات المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب إختصاصه، وفقاً للمعيار المالي الذي يعد أساسياً في قيمة الحصة الضريبية أو الغرامة، والمقصود بالحصة الضريبية هنا قيمة الضريبة الأصلية مضاف إليها الغرامات والعقوبات الخاصة بها مثل الرسم على النشاط.<sup>3</sup>

## 2. طلبات قابضي الضرائب:

أعطى المشرع الجبائي لقابضي الضرائب بموجب المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية صلاحية تقديم هذه الطلبات ويتم تقديمها والتحقيق فيها واتخاذ القرار بشأنها وفق الإجراءات القانونية.

### 2.1. تقديم الطلب:

في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره، ويمكن لقابضي الضرائب أن يقدموا نوعين من الطلبات:

✓ طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل: يقدم هذا الطلب ابتداءً من السنة الخامسة لإدراج الجدول في التحصيل، ويكون مدعماً بأسباب وحجج عدم قابلية هذه الحصص للتحصيل، ويقدم هذا الطلب في شكل بيانات قبل 20 أبريل من كل سنة حسب السنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ، وحسب نوع وطبيعة الضريبة وقيمة حصصها، وهذه الطلبات تؤدي إلى رفع المسؤولية عن القابض، والحصص غير قابلة للتحصيل تعتبر في حكم الملغاة عند إنقضاء السنة العاشرة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، ويصدر حكم الإلغاء من قبل المدير الولائي للضرائب خلافاً للطلبات الأخرى التي تأخذ رأي اللجان بشأنها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> زينب العمري، مرجع نفسه، ص30.

<sup>2</sup> سامية بن سي قدور، مرجع سابق، ص42.

<sup>3</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص19.

<sup>4</sup> زينب العمري، مرجع سابق، ص31.

✓ طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤوليات: وتقدم هذه الطلبات من طرف قابض الضرائب بشأن الحصص غير القابلة للتحصيل التي تم إدراجها في كشوف ثم شطبت منها.<sup>1</sup>

## 2.2. التحقيق في الطلب واتخاذ القرار:

يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحيل تحصيلها في سجلات خاصة تشبه السجلات الخاصة بتقييد شكاوى المكلفين، حيث يتم توجيه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية التحقيق في صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، كما يتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه، أي التوصل إلى استحالة التحصيل، أما إذا اختلفت آراء القابض ورئيس المفتشية فالرأي الفاصل هو رأي المدير الولائي للضرائب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سامية بن سي قدور، مرجع نفسه، ص 43.

<sup>2</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص 20.

## المبحث الثالث: المنازعات الجبائية أمام الجهات القضائية

لقد حدد القانون الجهات القضائية المختصة في النظر في هذا النزاع تطبيقا لمبدأ التقاضي على درجتين والتمثلة في المحكمة الادارية ومجلس الدولة وبين المنازعات التي تختص بها كل جهة.

### المطلب الأول: الإجراءات القضائية أمام المحكمة الادارية:

تختص المحاكم الادارية في القانون الجزائري بالنظر في المنازعات الضريبية، وكقاعدة عامة الدعاوى المرفوعة أمام هذه الجهة لا ينجم عنها أثر موقف للقرار المطعون فيه، والدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى الادارية تتطلب جملة من الشروط والاجراءات الواجب توافرها.

#### أولاً: شروط رفع الدعوى الضريبية:

فيد المشرع الجزائري المدعي سواء كان المكلف بالضريبة أو ادارة الضرائب في المرحلة القضائية بجملة من الشروط والاجراءات القانونية التي يجب الالتزام بها لقبولها، والتي تختلف باختلاف رافع الدعوى.<sup>1</sup>

#### 1. رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة:

تختلف شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة، ومن جهة أخرى باختلاف القرار المطعون فيه، فيما إذا كان هذا الأخير صادرا مباشرة عن إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناء على تظلم المكلف بالضريبة، أو كان ناتجا عن اللجوء الى لجان الطعن الادارية، أو أن القرار المطعون فيه متعلق بإجراءات متابعة تحصيل الضريبة، فالمشرع أتاح أثناء مرحلة الطعن القضائي مراجعة ومراقبة قانونية الضريبة المفروضة عليه وكذا شرعية الإجراءات المتبعة لتحصيلها.

#### 1.1. شرط التظلم المسبق:

يعد التظلم الاداري المسبق وفقا للمبدأ العام الوارد في قانون الاجراءات المدنية والادارية شرطا جوازيا، إلا أنه في المادة الضريبية يعد شرطا إلزاميا لقبول الدعوى القضائية وفقا للمواد 70، 71، 72، 73 من قانون الاجراءات الجبائية وبمفهوم المخالفة فإن عدم وجود التظلم الاداري المسبق يؤدي الى عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا، وبإمكان القاضي إثارة تخلف هذا الشرط من تلقاء نفسه.<sup>2</sup>

#### 1.2. آجال رفع الدعوى:

كغيرها من الدعاوى الادارية الأخرى، ترتبط الدعوى الضريبية بمواعيد آجال محددة لرفعها ويترتب على مخالفتها رفض الدعوى، ونظرا لخصوصية هذه النوع من الدعاوى فقد فرق المشرع بين مواعيد رفعها بحسب نوع

<sup>1</sup> سامية بن سي قدور، مرجع سابق، ص52.

<sup>2</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص26.

النزاع، فقد نظم آجال للدعوى المتعلقة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي وآجال أخرى بالنسبة للدعوى المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل الضريبي.<sup>1</sup>

#### ✓ آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي:

ورد ضمن قانون الاجراءات الجبائية، وجوب رفع الدعوى أمام المحكمة الادارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2-76 و77 من قانون الاجراءات الجبائية.

#### ✓ آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي:

نص المشرع من خلال المادة 153 مكرر 1، من قانون الاجراءات الجبائية على أنه يمكن للمكلف في حالة غياب القرار المعلق باعتراضه على إجراءات المتابعة أو على إجراءات التحصيل الجبري في الأجل المحدد، أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الادارية في أجل شهر واحد (01) ابتداء من تاريخ ابلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الآجال المحددة لمدير الضرائب بالولاية بحسب الحالة، للفصل في اعتراض المكلف.

### 1.3. الشروط المتعلقة بالعريضة:

تحرك الدعوى الضريبية بعريضة افتتاح دعوى، والتي يجب أن تتوفر على مجموعة من البيانات الشكلية التي تهدف الى إعطاء المدعي عليه الصورة الكاملة عن رافع الدعوى الذي يخاصمه، وموضوع الدعوى وغيرها من المعلومات التي يحتاج التعرف عليها.<sup>2</sup>

لذلك ألزم المشرع الضريبي في قانون الاجراءات الجبائية على بعض الشكليات الواجب احترامها أثناء تقديم العريضة، حيث هناك شروط شكلية، وأخرى موضوعية نعرضها فيما يلي:

#### أ- الشروط الشكلية للعريضة:

إضافة للشروط السيقة الذكر، وجب أن تتوفر في عريضة المكلف شروط معينة أوجبها المشرع الجبائي، حيث لا يتم قبول طلبه دونها، وذلك وفقا لأحكام نص المادة 83 من قانون الاجراءات الجبائية المتمثلة في:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سامية بن سي قدور، مرجع سابق، ص 59-60.

<sup>2</sup> سليم قصاب، مرجع سابق، ص 91.

<sup>3</sup> المادة 1/83 من القانون رقم 21/01

✓ أن تحرر الطلبات على ورق مدموغ: حيث يعتبر شرط الدمغة شرطا خاصا بالدعوى الضريبية على غرار الدعاوى الادارية الأخرى، وذلك وفقا لما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1990/10/21 أنه يترتب على تقديم المذكرة على ورق مدموغ عدم قبول الدعوى شكلا، وورد هذا صراحة في المادة 339 من قانون الضرائب المباشرة بأنه: "يجب أن يحرر كل ما يستظهر به من مذكرات أمام المحكمة الادارية على ورق مدموغ، وذلك لجدية الدفع"، ولكن هذا الشرط تم إلغاؤه بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008.<sup>1</sup>

✓ أن تكون موقعة من طرف صاحبها: هذا الشرط يدل على أن المكلف قد تقدم الى المحكمة الادارية بارادته الحرة، وعدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي الى عدم قبولها شكلا من طرف المحكمة الادارية.

كما نص المشرع على وجوب أن تتضمن عريضة الدعوى الضريبية عريضا صريحا للوسائل، وكما نص أيضا على أنه يجوز للمدعى الاعتراض أمام المحكمة الادارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه أمام مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.<sup>2</sup>

ب- الشروط الموضوعية للعريضة:

من خلال نص المادة 83 من قانون الاجراءات الجبائية نجد أنه يجب أن تحتوي العريضة عرضا صريحا للوسائل، وكذا ارفاقها بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعارض عليه:

✓ يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة:

طبقا لأحكام المواد 13 و 15 و 816 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، وأحكام المادتين 75 و 83 من قانون الاجراءات الجبائية، فإن الدعوى الجبائية لا تقبل شكلا إلا إذا تم رفعها من ذي صفة ومصلحة.<sup>3</sup>

ويجب أن تتضمن عريضة الدعوى الجبائية البيانات العامة الواجب توافرها في جميع الدعاوى المتمثلة في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى واسم ولقب المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني وموطنه، الادارة الجبائية مقرها وموضوع الدعوى.<sup>4</sup>

✓ يجب أن تضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع:

<sup>1</sup> المادة 28 من القانون رقم 12/07

<sup>2</sup> زينب العمري، مرجع سابق، ص 53-54.

وفاء شيعاوي، الأحكام الاجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص 75-76.

<sup>3</sup> علي شريك، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر حقوق، تخصص ادارة مالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016/2017، ص 54.

أوجب قانون الاجراءات الجبائية أن تتضمن العريضة المقدمة الى المحكمة الادارية عرضا صريحا للوسائل أي عرض الوقائع التي لها صلة بالنزاع، وكذا الأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي، وعلى المكلف بالضريبة أن يحدد طبيعة الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.<sup>1</sup>

✓ يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه:

على المكلف بدفع الضريبة أن يرفق عريضة دعواه بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه كما هو منصوص عليه في نص المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الاجراءات الجبائية.

وفي هذا الصدد أصدرت المحكمة العليا قرار بتاريخ 1990/04/07 تضمن مايلي:<sup>2</sup>

" من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل، وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية يجب أن يرفقه بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون، حيث أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن ضده رغم أن هذا الطلب لم يتم إرفاقه بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير وهذا يعد خرقا للقانون... ومتى استوجب ذلك إلغاء القرار المطعون فيه."

## 2. رفع الدعوى الضريبية من طرف إدارة الضرائب:

رفع الدعوى الضريبية ليس حكرا على المكلف وحده، بل يحق للدائرة أن تعرض الأمر للهيئة القضائية صاحبة الاختصاص بالنظر في المنازعة الضريبية، ويتم رفع الدعوى وفقا لشروط وإجراءات وجب احترامها وإتباعها،<sup>3</sup> ونجملها فيما يلي:

### 2.1. ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

خلال الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على شكاوى المكلفين بالضريبة، يجوز له أن يعرض الخلاف المطروح أمامه على الغرفة الادارية بالمجلس القضائي للنظر فيه،<sup>4</sup> كما أن على الادارة اتباع الاجراءات التالية:<sup>5</sup>

✓ إطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله الى العدالة، وإعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد؛  
✓ وكذلك إعلامه بالأجل الممنوح له بالاطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الادارية، وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة، أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء إلى الخبرة.

<sup>1</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص28.

<sup>2</sup> زينب العمري، مرجع سابق، ص55.

<sup>3</sup> زينب العمري، مرجع نفسه، ص56.

<sup>4</sup> المادة 82 فقرة 2، قانون الاجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> عمر بوجادي، مرجع سابق، ص219.

إن الميعاد الممنوح لمدير الضرائب بالولاية لم يتم النص عليه في القوانين الضريبية، ولكن من تحليل نص المادة 82 الفقرة الأولى من قانون الاجراءات الجبائية، والتي من خلالها منح المشرع المكلف أجل 4 أشهر للطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب، وكذلك المادة 76 الفقرة الثانية التي حددت مدة دراسة شكاوى المكلفين من قبل المدير الولائي للضرائب خلال 4 أشهر وهذا الأجل تم تحديده لتفادي الازدواج في اللجوء إلى القضاء.

## 2.2. شكل العريضة:

العريضة التي تودعها الادارة لدى كتابة المحكمة لا بد أن تستوفي بعض الشكليات، في حين أن قانون الاجراءات الجبائية لم ينص صراحة على شكل معين للعريضة، ولكن بالاطلاع على مختلف النصوص الضريبية نجد ان المشرع لم يحدد شكل معين بالنسبة للعرائض المقدمة من طرف الادارة أمام المحكمة الادارية، ومن الأحسن في هذه الحالة عرض النزاع على العدالة، حيث يتعين على الادارة أن تبين وبدقة موقفها من المشكلة المطروحة عليها سواء بدفاعها عن مواقفها السابقة المقررة من طرف مصالحها أو بتقديمها لحجج جديدة تخص موضوع النزاع المطروح عليها.<sup>1</sup>

## ثانيا: التحقيق في الدعوى الضريبية:

يعد الاثبات في المنازعات الضريبية من بين الأدوات الضرورية التي يستند عليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية، كما أنها تشكل الوسيلة التي يعتمد عليها المكلفون من أجل المحافظة على حقوقهم المترتبة عليها، ولإثبات أهمية قانونية وعملية في فض النزاعات في مختلف أنواع القضاء بشكل عام وذلك من خلال أنها تمكن القاضي من التحقيق في الوقائع القانونية.

## 1. التحقيق الإضافي:

تضمنت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات التحقيق الإضافية التي يجوز الأمر بها، ويكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، وعندما يحصل عليها بعد إجراء التحقيق الإضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها، ويجب ان يخضع الملف لايداع جدي طبقا للفقرة 2 من المادة 84 الملغاة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سامية بن سي قدور، مرجع سابق، ص 63.

<sup>2</sup> ازينب العمري، مرجع سابق، ص 59.

## 2. مراجعة التحقيق:

في حالة ما إذا رأ المحكمة الادارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي وكيله، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الاولى. يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب ويحدد الحكم القضائي بهذا الإجراء، مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته، ويحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريراً، ويضمنه ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي رأيه.

يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء.<sup>1</sup>

## 3. إجراءات الخبرة القضائية:

تعتبر الخبرة من الاجراءات الكثيرة الاستعمال من طرف القضاء سواء المدني أو الإداري وحتى في القضايا الجزائية، وأهمية الخبرة تزداد في الأمور الإدارية وخاصة في مجال الأشغال العمومية والمنازعات الضريبية.<sup>2</sup>

لكن هناك عدة تعاريف فقهية من بينها: "هي العملية المسندة من طرف شخص الى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم الى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، والتي يمكنه الإتيان بها بنفسه".<sup>3</sup>

### 3.1. تعيين الخبير وردة:

إن الغرفة الادارية بالمجلس القضائي عندما تأمر بأجراء خبرة، فإنها تقوم بتعيين الخبير من ضمن القائمة المعتمدة وتتجز الخبرة من طرف خبير واحد معين من طرف المحكمة الإدارية غير انها تسند الى ثلاثة خبراء في حالة طلب أحد الطرفين ذلك وفي هذه الحالة فإن كل طرف يعين خبيره، وتعيين المحكمة الادارية الخبير الثالث وهذا ماجاءت به الفقرة الثانية من المادة 126 من قانون المالية لسنة 2002.

غير أن هذا الإجراء وكما عاين ذلك أحد قضاة مجلس الدولة غير معمول به، وذهب في بحث له بخصوص الخبرة إلى أنه من المؤسف أن هذا الإجراء غير معمول به حالياً على مستوى الغرف الادارية بالمجالس القضائية.

ومهمة الخبير هذه كقاعدة عامة لا يمكن إسنادها إلى أحد الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها، كما أنه لا يمكن أن يعين كخبير كل من أدلى برأيه في القضية.

<sup>1</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص30.

<sup>2</sup> سليم قصاص، مرجع سابق، ص124.

<sup>3</sup> نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص26.

ولهذا لا يمكن أن يعين الخبراء الموظفون المساهمون في إعداد الضريبة المتنازع عليها ولا الأشخاص الذين أدلوا برأي في القضية المتنازع عليها أو الذين كانوا وكلاء لأحد الطرفين أثناء التحقيق وهذا طبقا لنص المادة 126 الفقرة الثالثة.<sup>1</sup>

اما بالنسبة لرد الخبير فيحق لكل من المكلف بالضريبة أو الإدارة رد الخبير، وذلك بموجب طلب الذي يوجه إلى المحكمة الإدارية، ويجب أن يكون هذا الطلب معلا خلال أجل ثمانية (08) أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوبه بالرد أي عند بداية إجراء الخبرة، ويبث في هذا الطلب بثا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم.<sup>2</sup>

ولا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية:

- ✓ القرابة المباشرة؛
- ✓ القرابة غير المباشرة؛
- ✓ وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

### 3.2. إجراءات الخبرة:

طبقا لنص المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية تتم الخبرة من قبل الخبير المعين من طرف المحكمة الادارية حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل 10 أيام على الاقل من بدأ العملية

يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك الشاكي، و/أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة الموطنة بهم من طرف المحكمة الإدارية.<sup>3</sup>

✓ يقوم عون الادارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقريرا مشتركا أو تقارير منفردة؛

✓ يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن الأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا، أن تتطلع عليها خلال مدة 20 يوم كاملا؛

✓ طرق التكفل بأتعاب الخبرة هي تلك المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛

✓ إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة

المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سليم قصاص، مرجع سابق، ص125.

<sup>2</sup> زينب العمري، مرجع سابق، ص61.

<sup>3</sup> شهرة الشهرة، مرجع سابق، ص31.

### ثالثا: أحكام المحكمة الإدارية:

عندما يتم الانتهاء من الاجراءات والخبرة يتم البث في النزاع من طرف المحكمة وفقا لإجراءات وشكليات قانونية للإجراءات المدنية والإدارية واتخاذ قرار للفصل في القضية المتنازع فيها.

#### 1. صدور الحكم:

يصدر القرار في جلسة علنية تتعقد في ميعادها المحدد لها، ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطرا على النظام العام.

حيث تتعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير، ويحق للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعما للمذكرات التي قدموها، ثم تقوم النيابة العامة بإبداء طلباتها بعدها تحال القضية للمداولة، وذلك بحضور النيابة العامة أو الحضور أو وكلائهم أو كاتب الجلسة، وذلك قصد دراسة القضية وإعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن بيانات إلزامية ويبلغ بعدها للأطراف.<sup>2</sup>

#### 2. محتوى الحكم:

إن القرار الذي تصدره الغرفة الإدارية يصدر وفق نص المادة 144 من قانون الاجراءات المدنية، والتي تقتضي بأن تصدر أحكام المجلس القضائي من ثلاثة أعضاء ما لم ينص صراحة على خلاف ذلك. وتحمل نفس العنوان الذي تصدر به أحكام المحاكم، على أن يتضمن القرار تحليلا لطلبات الأطراف التي إستند القاضي في حكمه عليها، ولا يلزم القاضي بالإشارة إلى جميع الطلبات ووجوب إشتمال القرار على أسماء الخصوم، وبيان المستندات التي تقدموا بها، وخلاصة النصوص القانونية المعتمدة وتاريخ قفل التحقيق أو إعادة فتحه، وبيان إذا كان الخصوم أو وكلائهم قد حضروا الحكم أو تغيبوا، وكذلك الإشارة إلى الأعضاء الذين إشتراكوا في القرار وإسم ممثل النيابة العامة، ويجب التوقيع على النسخة الأصلية من القرار من قبل الرئيس ومن المستشار المقرر وكاتب الضبط في حالة انعدام توقيع أحد هؤلاء فهذا يؤدي إلى البطلان.<sup>3</sup>

#### 3. تبليغ الحكم وآثاره:

يبلغ الحكم القضائي إلى جميع أطراف الدعوى، وتنتج عنه آثار قانونية سواء بالنسبة للمكلف أو للإدارة الضريبية.

<sup>1</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص31.

<sup>2</sup> زينب العمري، مرجع سابق، ص63.

<sup>3</sup> سليم قصاص، مرجع سابق، ص133-134.

### 3.1. تبليغ الحكم:

تقوم المحكمة الادارية بتبليغ القرارات التي تتخذها إلى أطراف الدعوى حيث يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم عن طريق محضر قضائي كما يجب أن ينفذ القرار المبلغ سواء من قبل الإدارة أو من قبل المكلف بدفع الضريبة بحيث إذا كان القرار الصادر ضد مصلحة الضرائب فيجب على المدير ان يضع تحت تصرف المكلف التخفيضات المعلن عنها ويقوم بإبلاغ قابض الضرائب بتوقيف المتابعات.<sup>1</sup>

### 3.2. آثار الحكم:

من بين الآثار المترتبة عن الحكم الصادر عن المحكمة الادارية في المنازعات الضريبية مايلي:<sup>2</sup>

- ✓ خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية أي إستنفاد سلطة رقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح بحيث لا يمكن بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه، ماعدا الحالات التي نصت عليها المادة 297 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية في الطعن والمتمثلة في الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره؛
- ✓ حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه ما لم يطعن فيه بالاستئناف خلال الميعاد القانوني وينتج بالنسبة لإدارة الضرائب التي تتولى تحديد ما تتخذه اتجاه المكلف وليس من حقها التوصل من آثاره أو التكرار لها وبإمكان المكلف إستئناف الحكم أمام مجلس الدولة والاستئناف لايوقف التنفيذ.

### المطلب الثاني: الاستئناف أحكام المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة:

إذا لم يرضى المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية بالقرار الصادر من المحكمة الإدارية يمكن لهم استئناف الحكم أمام مجلس الدولة.

#### أولاً: شروط قبول الاستئناف:

يحق للجهات المتنازعة الطعن عن طريق الاستئناف أمام مجلس الدولة كدرجة أخيرة للتقاضي وفق شروط حددها المشرع في القانون رقم 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة.<sup>3</sup>

#### 1. الشروط المتعلقة بالشكل والاجراءات:

يرفع الاستئناف بعريضة تسجل بأمانة الضبط بمجلس الدولة، ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الايداع والرقم التسلسلي في سجل خاص، على أن يقدم المستأنف وصلاً باستلام العريضة، وأن يثبت المستأنف بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل أو نسخه من قرار لجنة المساعدة القضائية تحت طائلة

<sup>1</sup> محمد أمين كويدي، مرجع سابق، ص72.

<sup>2</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص33.

<sup>3</sup> محمد أمين كويدي، مرجع نفسه، ص72.

عدم قبول الطعن بالاستئناف شكلا، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/01/21، حيث بمقتضىات المادة 241 من قانون الاجراءات المدنية والادارية يجب لقبول عريضة الاستئناف شكلا أن يرفق بها الإيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداعها وبعد عرض الاستئناف على رئيس مجلس الدولة يحيله على رئيس الغرفة الادارية المختصة لتعيين القاضي المقرر، الذي يقوم بعد وصول الملف اليه بتبليغ أطراف الخصومة به، ويحدد بناء على ظروف القضية من أجل تقديم المذكرات الايضاحية والملاحظات والردود، ويجوز أن يطلب من الخصوم كل وثيقة أو مستند يفيد في فض النزاع وفقا لأحكام المادة 844 من قانون الاجراءات المدنية والادارية ويتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم وفقا لأحكام المادة 845 من نفس القانون<sup>1</sup>.

ويجب أن تتوفر في عريضة الاستئناف البيانات الشكلية الآتية:<sup>2</sup>

- ✓ اسم ولقب وموطن ومهنة كل من الخصوم؛
- ✓ الأوجه التي يبنى عليها الطعن؛
- ✓ إرفاق العريضة بصورة رسمية من حكم المطعون فيه؛
- ✓ تقدم في عدد من النسخ يمثل عدد الخصوم؛
- ✓ أن تحتوي على موجز للوقائع وكذلك الإيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لايداع العريضة؛
- ✓ وفي الأخير يجب أن توقع عريضة الاستئناف من طرف محام مقبول لدى المحكمة العليا وإلا كان الطعن غير مقبول.

## 2. الشروط المتعلقة بالميعاد:

تنص المادة 950 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية على أجل استئناف أحكام المحاكم الإدارية كقاعدة عامة شهرين كاملين ابتداء من التبليغ الرسمي، خلاف لما كان عليه في القانون القديم الذي حدد بأجل شهر واحد.

غير أنه صدر الحكم المراد الطعن فيه عن طريق الإستئناف صدر غايبيا فإن الأجل يسري من تاريخ إنقضاء أجل المعارضة حيث في حساب الإجال لا يتم حساب يوم التبليغ ويوم إنقضاء الأجل<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> سامية بن سي قدور، مرجع سابق، ص70-71.

<sup>2</sup> سليم قصاب، مرجع سابق، ص143.

<sup>3</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص35.

### ثانياً: آثار الطعن بالاستئناف:

بعد صدور القرار الفاصل في النزاع عن المحكمة الادارية باعتبارها جهة قضائية أول درجة، أعطى المشرع للمتقاضين (المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب) من أجل مراجعة هذا القرار والذي ينتج عنه آثار تتمثل فيما يلي:

#### **1. عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف:**

كقاعدة عامة الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف، أي أن الاستئناف أمام مجلس الدولة لا يوقف تنفيذ أحكام المحاكم الإدارية، وأحكام هذه الأخيرة تصدر بصفة ابتدائية ونهائية وهي قابلة للتنفيذ بمجرد إمرارها بالصيغة التنفيذية ما لم يأمر القانون بخلاف ذلك. واستثناء يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسائر مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، وندما تبدوا الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف.<sup>1</sup>

#### **2. صدور قرار مجلس الدولة:**

وفقاً لأحكام قانون الاجراءات المدنية والإدارية فإنه متى رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها، يودع تقريره ويحيل الملف الى محافظ الدولة له أجل شهر واحد لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف، وبعد انتهاء المدة سواء قدم المحافظ مذكراته أو لم يقدمها فإنه يتم تحديد جلسة النظر في الطعن، وذلك بالاتفاق مع كل من المستشار ورئيس الغرفة مع إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة وذلك قبل 15 يوما من تاريخ انعقادها على الأقل عن طريق رسالة موصى عليها، وبحلول الأجل المحدد تتعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية وفقاً للمادة 7 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويتلوا خلالها العضو المقرر تقريره، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية وفقاً لأحكام المادتين 889 و 885 من نفس القانون لتحال بعد ذلك إلى المداولة وفقاً لأحكام المادة 269 من نفس القانون.

بعد انتهاء المداولة يتم التوصل في الأخير إلى حكم بشأن القضية، ويتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملزماً بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> زينب العمري، مرجع سابق، ص 70.

<sup>2</sup> شهرة زيوش، مرجع سابق، ص 37.

### خلاصة الفصل:

من خلال ماسبق نستخلص أن المرحلة الادارية لتسوية المنازعات الادارية هي مرحلة مهمة وحاسمة منحها المشرع المكلف بالضريبة للدفاع على حقوقه من جهة، وأيضاً وسيلة للإدارة الضريبية للاستدراك أخطائها أثناء تقديرها لمبلغ الضريبة من جهة أخرى.

حيث تسعى كل دولة الى وضع قوانين خاصة بها وذلك بهدف توعية كل مكلف بها بضرورة مشاركته في أعباء الدولة وذلك من خلال دفعه للضرائب المفروضة في الأوقات وبالأساليب المحددة قانوناً، لهذا يمكن القول أنه وبعدما يتم تحديد النزاع في الوعاء الضريبي الذي يتم فيه تحديد الضريبة الواجبة التسديد، نمر الى مرحلة التسوية الادارية لمنازعات التحصيل الضريبي حيث تحتل الدرجة الأولى للإيرادات المختلفة للدولة، وبالتالي تعمل جميع الدول على ضمان فرضها وتحصيلها بمختلف الطرق والوسائل بداية بالطرق الودية والتي تحدث بمجرد حلول جال دفع دين الضريبة وفي حالة فشل هذه الاجراءات تتوجه الإدارة مباشرة إلى الطرق الجبرية والتي يتصدرها الإنذار وبعدها الغلق مروراً بالحجز بكل أنواعه ثم الوصول أخيراً بالبيع.

## الفصل الثالث

دراسة حالة - مديرية الضرائب لولاية ميلة-

### تمهيد:

سيتم التطرق في هذا الفصل إسقاط الإطار النظري على أرض الواقع من خلال دراسة ميدانية بمديرية الضرائب يتم فيها التطرق الى المنازعات الجبائية التي تتم على مستوى المديرية لولاية ميلة وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

**المبحث الأول:** تقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة

**المبحث الثاني:** تحليل احصائيات المنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي

**المبحث الثالث:** الضرائب المحصلة بعد فض المنازعات الجبائية

## المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميله

تعتمد الإدارة الضريبية عند قيامها بمهامها على بنيات وهياكل إدارية تتجسد في أقسامها وتنظيماتها ممثلة في الهياكل المحلية والهياكل المركزية.

### المطلب الأول: مديرية الضرائب لولاية ميله

#### أولاً: نشأة المديرية الولائية للضرائب بميلة

المديرية الولائية للضرائب بميلة هي إدارة عمومية غير ممرضة تابعة للمديرية العامة للضرائب، تأسست مديرية الضرائب لولاية ميله بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن التنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، وتضم هذه المديرية خمسة (05) مديريات فرعية، بالإضافة إلى 11 مفتشية و 09 قباضات وهي:<sup>1</sup>

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
2. المديرية الفرعية للتحويل.
3. المديرية الفرعية للنزاعات.
4. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
5. المديرية الفرعية للوسائل.

#### ثانياً: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميله

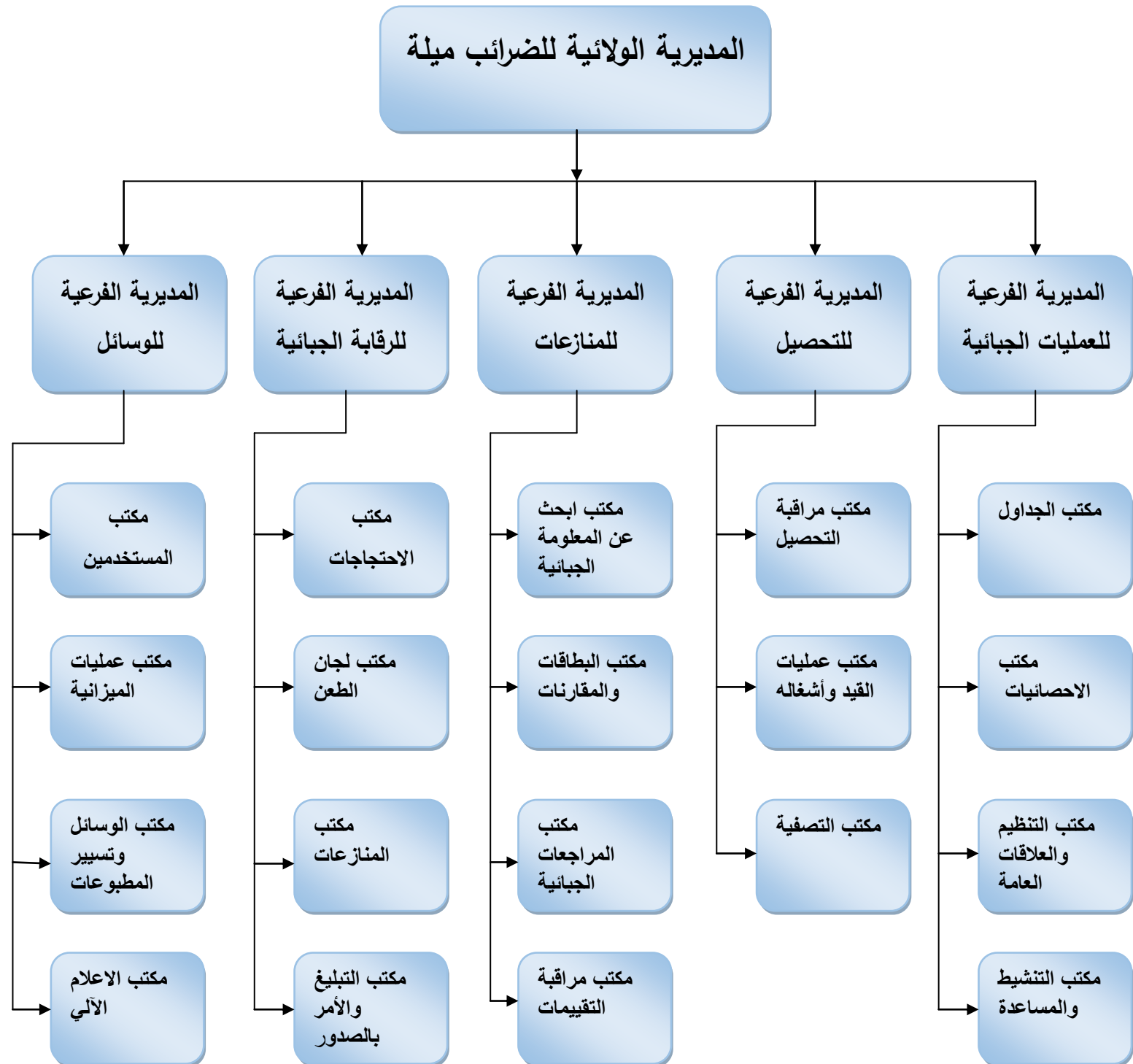
تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها مهيكلة على النحو التالي:

- ✓ المديرية الولائية للضرائب.
- ✓ مفتشيات الضرائب.
- ✓ قباضات مختصة.
- ✓ مراكز الضرائب.
- ✓ مراكز جوارية للضرائب.

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 09، الصادرة بتاريخ 23 فيفري 1991، ص 02.

والهيكل التنظيمي التالي يبين فروع مديرية الضرائب لولاية ميلة

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمديرية الضرائب لولاية ميلة

### المطلب الثاني : مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة:

المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة مقسمة إلى خمس (05) مديريات فرعية، ولكل مديرية وظائف ومهام تؤديها بانتظام من أجل نجاح سير العمل، وهي كالتالي:

#### **1. مهام المديرية الفرعية للتحصيل:** وتكلف بما يلي:

✓ التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا التكفل بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم والإتاوة.

✓ متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

✓ التقسيم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

✓ مراقبة القباضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها. وتتكون هذه المديريات الفرعية من:

#### **1.1. مكتب مراقبة التحصيل:** ويكلف بـ:

✓ دفع نشاطات التحصيل.

✓ المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.

✓ إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

#### **1.2. مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله:** ويكلف بضمان:

✓ متابعة أعمال التأثير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.

✓ المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.

✓ التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام مراقبتها وتنفيذها.

✓ ضمان إعداد تأشير عمليات القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

#### **1.3. مكتب التصفية:** ويكلف بـ:

- ✓ مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.
- ✓ استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.
- ✓ مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.
- ✓ التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة ذلك.

## 2. مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتكلف بـ:

إعداد برامج ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب تتمثل في:

### 2.1. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:

- ✓ تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- ✓ تنفيذ برامج التدخلات والبحث، وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

### 2.2. مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بـ:

- ✓ تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- ✓ التكفل ببطاقات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- ✓ مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

### 2.3. مكتب المراجعة الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بضمان ما يأتي:

- ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
- ✓ تسجيل المكلفون بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

### 2.4. مكتب مراقبة التقييمات: يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:

- ✓ استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- ✓ المشاركة في استغلال التعيين للمعايير (التطبيق).

### 3. مهام المديرية الفرعية للمنازعات:

- ✓ معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة وأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- ✓ معالجة طلبات الاسترجاع والدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- ✓ تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون هذه المديرية من أربع (04) مكاتب:

#### 3.1. مكتب الاحتجاجات: ويكلف بـ:

- ✓ استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق وإلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.
- ✓ استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

#### 3.2. مكتب لجنة الطعن: ويكلف بـ:

- ✓ دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالح والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.
- ✓ تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

#### 3.3. مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بـ:

- ✓ إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
- ✓ الدفع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

#### 3.4. مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف بـ:

- ✓ تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
- ✓ الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

#### 4. مهام المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف بـ:

- ✓ تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- ✓ السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

##### 4.1. مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف بـ:

- ✓ السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
- ✓ انجاز أماكن ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

##### 4.2. مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بـ:

- ✓ القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية.
- ✓ تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به.
- ✓ تحرير أمر بصرف فوائد المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجود في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.
- ✓ الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

##### 4.3. مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: وتكلف بـ:

- ✓ تسيير الوسائل المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.
- ✓ تنفيذ تدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

##### 4.4. مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بـ:

- ✓ التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.
- ✓ المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية وموردوه.

## المبحث الثاني: تحليل احصائيات المنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي

سننتظر في هذا المبحث الى القيام بتحليل احصائيات المنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي للسنوات من 2017 الى 2021.

### المطلب الأول : أمام المديرية و لجان الطعن.

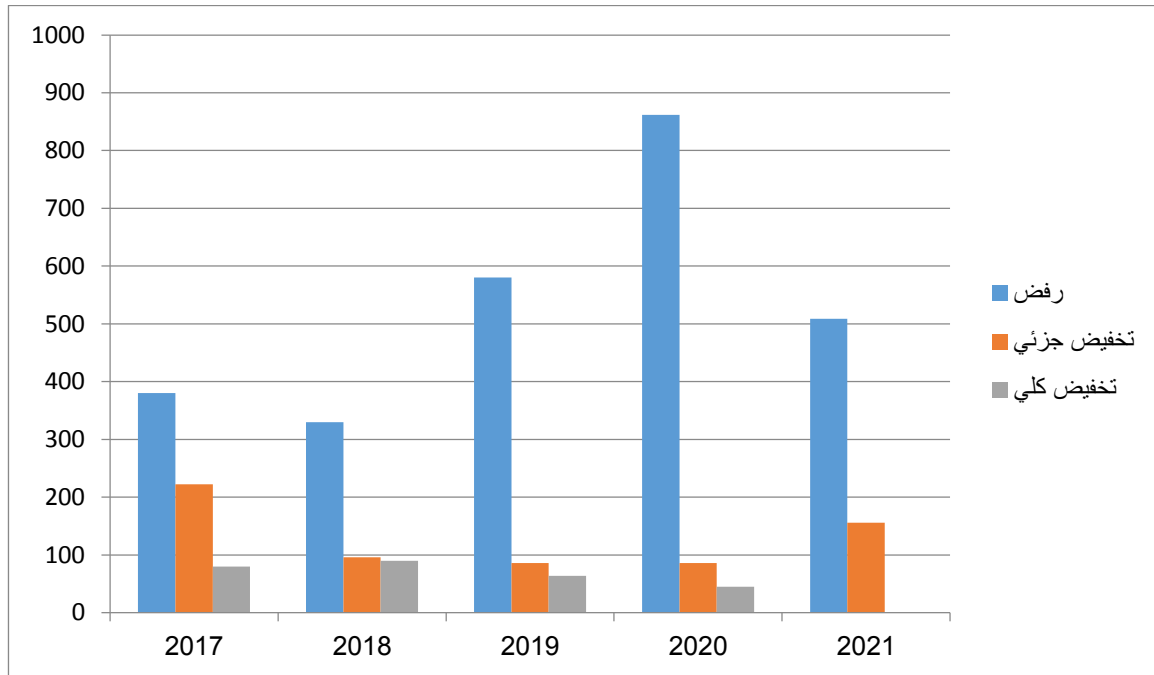
#### أولا :أمام المديرية

الجدول رقم (03): يمثل احصائيات المنازعات أمام المديرية خلال(2021/2017)

| السنوات | عدد الشكاوى | الشكاوى المدروسة | رفض | تخفيض جزئي | تخفيض كلي | المبالغ المتنازع فيها | المبالغ المخفضة |
|---------|-------------|------------------|-----|------------|-----------|-----------------------|-----------------|
| 2017    | 730         | 682              | 380 | 222        | 80        | 594211000             | 52871700        |
| 2018    | 600         | 516              | 330 | 96         | 90        | 576705100             | 109065500       |
| 2019    | 920         | 730              | 580 | 86         | 64        | 795167300             | 94135400        |
| 2020    | 1230        | 993              | 862 | 86         | 45        | 848535250             | 95522550        |
| 2021    | 910         | 750              | 509 | 156        | 85        | 524967943             | 97519790        |

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم (03): يمثل نتيجة المنازعات بين رفض وقبول أمام المديرية



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول (03): نلاحظ أن عدد الشكاوى المطروحة أمام المديرية خلال السنوات 2017 إلى 2021 بلغ 4390 شكاية تمت دراسة 3671 وهو يمثل نسبة 86% من الشكاوى المطروحة مما يدل على سرعة عمليات المعالجة التي تحتاج في الغالب الى جهد و وقت من أجل دراسة كل الشكاوى.

✓ في سنة 2017 : تم الحصول على 730 شكوة لكن تم دراسة 682 شكوة ما يمثل 93% من أصل الشكاوى وهذا يدل على الجهد المبذول من طرف الادارة الجبائية .

✓ سنة 2018 : تم دراسة 516 شكاية من أصل 600 شكاية وهو ما يمثل 86% من أصل الشكاوى.

✓ سنة 2019 : تم دراسة 730 شكاية من أصل 920 ملف ما يمثل 79% من أصل الملفات.

✓ سنة 2020 : تم دراسة 993 شكاية من أصل 1230 ما يمثل 81% من أصل الملفات .

✓ سنة 2021 : تم دراسة 750 شكاية من أصل 910 ما يمثل 82% من أصل الملفات.

نأخذ بعين الاعتبار جائحة كورونا (كوفيد 18) التي شلت معظم القطاعات مما أدى الى بطئ في الدراسة.

الشكل البياني يوضح نتيجة المنازعات بين رفض وقبول أمام المديرية.

✓ سنة 2017 : تم رفض 380 شكاية من أصل 682 ملف وذلك يمثل نسبة 56% من أصل الشكاوى

المدروسة وتعتبر نسبة معتبرة أما فيما يخص قبول الشكاية فقد تم قبول 302 شكاية ما بين تخفيض

جزئي و تخفيض كلي وهو ما يمثل 44% من أصل الشكاوى وهو ما يدل على عدم دقة التسويات التي قامت بها مصالح الوعاء.

إلا أن مبلغ التخفيضات لم تتعد نسبة 9% من المبلغ المتنازع فيه.

✓ سنة 2018 : تم رفض 330 شكاية من أصل الشكاوى 516 شكاوى وذلك يمثل نسبة 64 % من أصل الشكاوى المدروسة وهي نسبة معتبرة أما فيما يخص قبول الشكاية فقد تم قبول 186 شكاية ما بين تخفيض الجزئي وتخفيض كلي وهو ما يمثل 36% من أصل الملفات وهذا يدل على عدم دقة التسويات التي قامت بها مصالح الوعاء.

إلا أن مبلغ التخفيضات قد قدر ب 19% من المبلغ المتنازع فيه.

✓ سنة 2019 : تم رفض 580 شكاية من أصل 730 ويمثل ذلك بنسبة قدرها 80% وتم قبول 150 شكاية ما بين تخفيض جزئي و تخفيض كلي بنسبة 20% و هو مؤشر ضعيف، وهذا يدل على صحة التسويات التي قامت بها مصالح الوعاء.

✓ سنة 2020 : تم رفض 862 شكاية من أصل 993 ويمثل ذلك بنسبة قدرها 87% وتم قبول 131 شكاية ما بين تخفيض جزئي و تخفيض كلي بنسبة 13% من أصل الشكاوى المدروسة وهذا يدل على صحة التسويات التي قامت بها مصالح الوعاء.

إلا أن مبلغ التخفيضات قد قدر ب 11% من المبلغ المتنازع فيه.

✓ سنة 2021 : تم رفض 509 شكاية من أصل 750 تمثل بنسبة قدرها 68% من اجمالي الشكاوى المدروسة و وتم قبول 241 شكاية ما بين تخفيض جزئي و كلي يقدر بنسبة 32 % من أصل الشكاوى المدروسة، وهذا يدل على عدم صحة التسويات التي قامت بها مصالح الوعاء.

الا أن مبلغ التخفيضات قد قدر ب 19% من المبلغ المتنازع فيه.

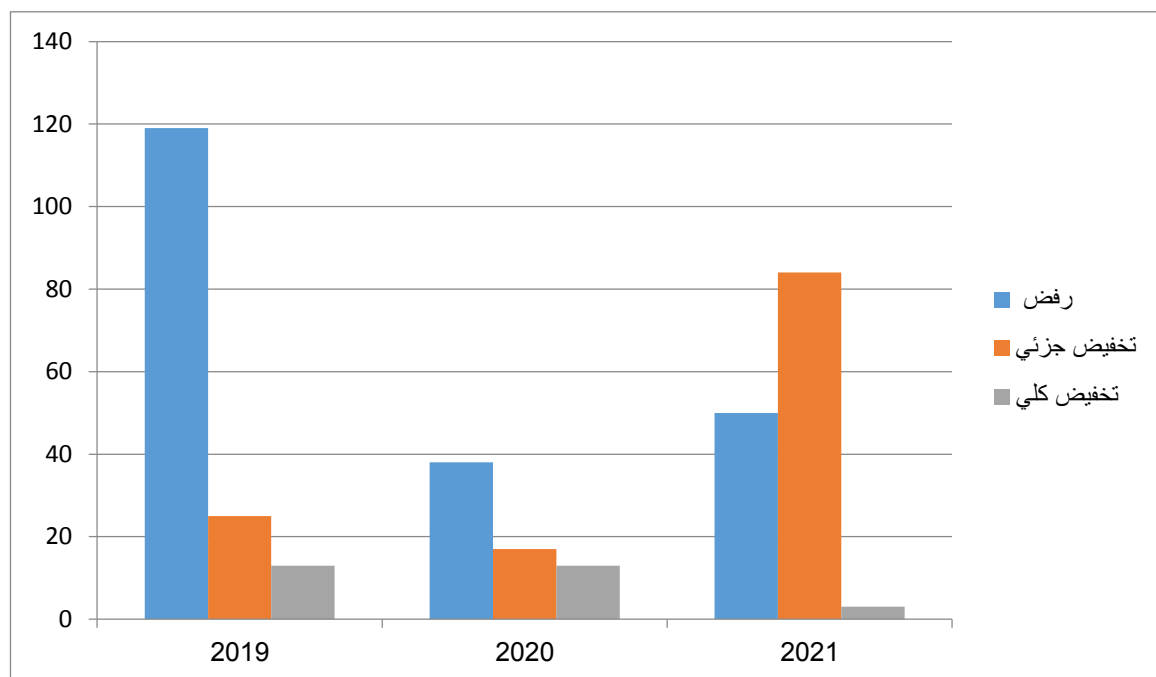
ثانياً: أمام لجان الطعن

الجدول رقم (04): يمثل احصائيات المنازعات أمام لجان الطعن خلال (2021/2019)

| البيان<br>السنوات | عدد<br>الطعون | الطعون<br>المدرسة | الرفض | التخفيض<br>الجزئي | تخفيض<br>الكلي | المبالغ<br>المتنازع فيها | مبلغ<br>التخفيضات |
|-------------------|---------------|-------------------|-------|-------------------|----------------|--------------------------|-------------------|
| 2019              | 169           | 157               | 119   | 25                | 13             | 191393600                | 29419577          |
| 2020              | 122           | 68                | 38    | 17                | 13             | 14684300                 | 20399100          |
| 2021              | 215           | 170               | 50    | 84                | 36             | 12893400                 | 51343200          |

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم(04): يمثل نتيجة المنازعات بين رفض وقبول أمام لجان الطعن



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول رقم (04): نلاحظ أن عدد الطعون المطروحة خلال سنوات 2019 الى 2020 بلغ

506 طعن الا أنه تم دراسة 365 ملف وهو ما يمثل 78% من أصل الملفات.

✓ سنة 2019 : تم الحصول على 169 طعن لكن تمت دراسة 157 ملف ما يمثل 93% من الطعون

المطروحة، وهذا يدل على أن هناك جهد في دراسة الطعون و تصفيته.

- ✓ سنة 2020 : يوجد 122 طعن تم دراسة 68 ملف فقط و هو يمثل 56% من أصل الطعون المقدمة و يعتبر مؤشر ضعيف وهذا راجع لمرور ب جائحة فيروس كوفيد 18 الذي أثر سلبا في عمليات الدراسة.
- ✓ سنة 2021 : تم طرح 215 ملف لدى لجان الطعن لكن تم دراسة 170 طعن. ما يمثل 79% من أصل الطعون, ولقد لاحظنا ارتفاع في نسبة الطعون المدروسة بالنسبة للسنة السابقة. في ظل جائحة فيروس كوفيد 18 وهذا راجع إلى وجود جهد في دراسة طعون.
- الشكل البياني يوضح نتيجة المنازعات بين رفض وقبول أمام لجان الطعن.
- ✓ سنة 2019 : تم رفض 119 من أصل 157 ملف مدروس و ذلك بنسبة 78% و تعتبر نسبة معتبرة وأما فيما يخص قبول الطعون فقد تم قبول 38 ملف ما بين تخفيض جزئي و كلي بنسبة 24% وهذا يدل على صحة التسويات التي قامت بها مصالح الوعاء، إلا أن مبلغ التخفيض لا يتجاوز 16% من المبلغ المتنازع فيها و الموافق ل 169 ملف.
- ✓ سنة 2020 : تم رفض 38 ملف وهذا يمثل 56% من أصل الطعون المدروسة، أما فيما يخص قبول الطعون فقد تم قبول 30 ملف اي بنسبة 44% ما بين تخفيض جزئي و كلي. وهذا دليل على أن التسويات التي قانت بها مصالح الوعاء غير دقيقة، إلا أن مبلغ التخفيض لا يتجاوز 15% من المبلغ المتنازع فيه.
- ✓ سنة 2021 : تم رفض 50 طعن من أصل 170 وهذا يمثل 29% من اجمالي الطعون المدروسة وقبول 120 طعن تحصلوا على تخفيض كلي و جزئي بنسبة 71%, وفيما يخص مبلغ التخفيض فيفوق 50% من المبلغ المتنازع فيه.
- هذه الدراسة مفادها عدم دقة التسويات التي قامت بها مصالح الوعاء.

المطلب الثاني : أمام الجهات القضائية

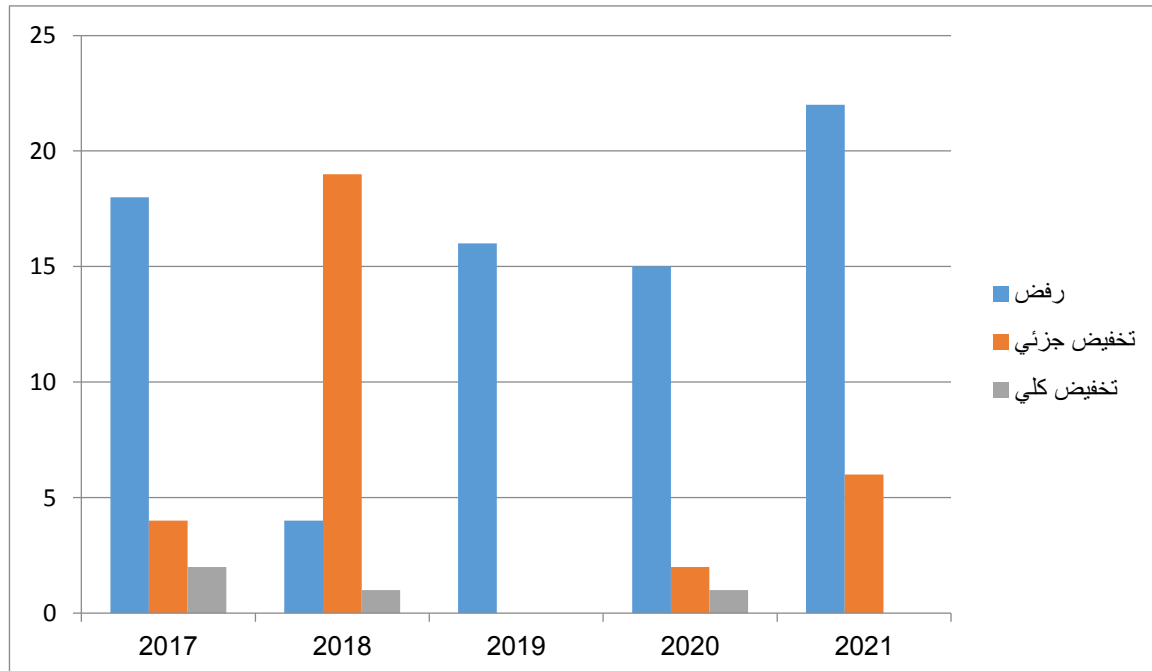
أولاً : أمام المحكمة الإدارية

الجدول رقم (05): يمثل احصائيات المنازعات أمام المحكمة الادارية خلال(2021/2017)

| البيان<br>السنوات | عدد<br>القضايا | القضايا<br>المدرسة | رفض | تخفيض<br>جزئي | تخفيض<br>كلي | مبالغ متنازع فيها | مبالغ التخفيضات |
|-------------------|----------------|--------------------|-----|---------------|--------------|-------------------|-----------------|
| 2017              | 38             | 22                 | 18  | 04            | 02           | 85436260.00       | 5346620.00      |
| 2018              | 48             | 24                 | 04  | 19            | 01           | 104782120.00      | 5457840.00      |
| 2019              | 39             | 16                 | 16  | 00            | 00           | 20066211.00       | 00              |
| 2020              | 50             | 18                 | 15  | 02            | 01           | 106860650.00      | 53984560.00     |
| 2021              | 57             | 30                 | 22  | 06            | 02           | 82368459.00       | 41781222.00     |

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم (05): يمثل نتيجة المنازعات بين رفض وقبول أمام المحكمة الادارية



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول رقم (05): نلاحظ أن عدد القضايا المطروحة أمام المحكمة الإدارية خلال سنوات 2017 إلى 2021 بلغ 232 قضية، تم دراسة 122 قضية وهو يمثل نسبة 48% فقط من الملفات المتنازع عليها

وهو ما يدل على بطئ عملية المعالجة التي تحتاج في الغالب إلى تعيين خبراء في المحاسبة و الجباية حيث تعطى لهم مهلة دراسة الملفات لا تتعدى الشهرين في الغالب وعليه تعتبر هذه النسبة ضعيفة ترهق كل من الإدارة الجبائية والتجار على حد سواء .

ومن خلال الشكل نستنتج أن :

- ✓ نسبة الملفات المرفوضة :67%
- ✓ نسبة الملفات المتحصلة على تخفيض جزئي :28%
- ✓ نسبة الملفات المتحصلة على تخفيض كلي :5%

الأمر الملاحظ هو انه عدد الملفات المتحصلة على تخفيض سواء كان كلياً أو جزئياً لا يتعدى 11 ملفاً من أصل 48 ملف مدروس إلا أن مبلغ التخفيض تعدت نسبته 51% من المبلغ المتنازع عليه والموافق ل 107 ملفاً خلال (2020-2021)، أما خلال سنة 2019 رفضت كل الملفات

والملاحظ خلال سنتي 2017/2018 أن عدد الملفات المتحصلة على تخفيض سواء كان كلياً أو جزئياً لا يتعدى 26 ملف من أصل 48 ملف مدروس إلا أن مبلغ التخفيض تعدت نسبته 5% الموافق ل 96 ملف.

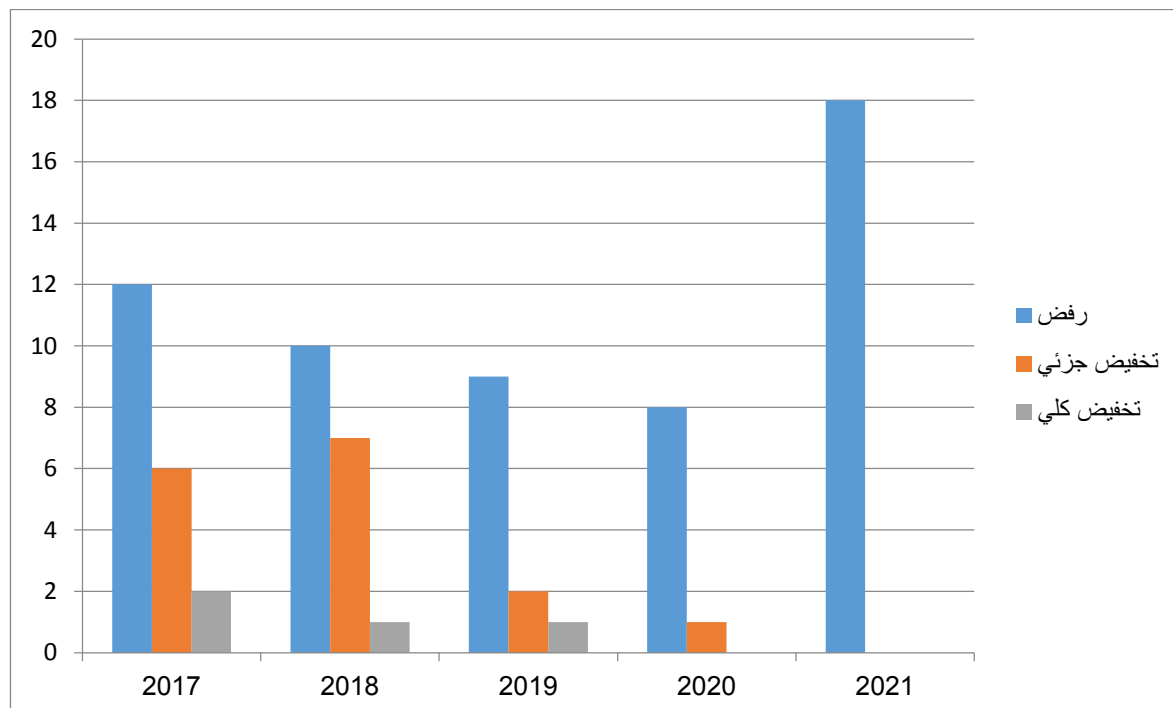
#### ثانياً : أمام مجلس الدولة

الجدول رقم (06): يمثل احصائيات المنازعات أمام مجلس الدولة خلال (2017/2021)

| البيان  | عدد القضايا | القضايا المدروسة | رفض | تخفيض جزئي | تخفيض كلي | مبالغ متنازع فيها | مبالغ التخفيضات |
|---------|-------------|------------------|-----|------------|-----------|-------------------|-----------------|
| السنوات |             |                  |     |            |           |                   |                 |
| 2017    | 52          | 20               | 12  | 06         | 02        | 199222911.00      | 42819244.00     |
| 2018    | 51          | 18               | 10  | 07         | 01        | 221816019.00      | 42714931.00     |
| 2019    | 34          | 12               | 09  | 02         | 01        | 43721782.00       | 22721342.00     |
| 2020    | 32          | 09               | 08  | 01         | 00        | 43480221.00       | 119924.00       |
| 2021    | 28          | 18               | 18  | 00         | 00        | 89866724.00       | 00              |

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم(06): يمثل نتيجة المنازعات بين رفض وقبول أمام مجلس الدولة



المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول رقم (06) نلاحظ أن عدد القضايا المطروحة أمام مجلس الدولة 197 خلال السنوات 2017 إلى 2021 تم دراسة 77 ملف وهو ما يمثل 39% من أصل القضايا المطروحة وهو مؤشر ضعيف و هذا راجع الى بطئ عملية الدراسة.

✓ خلال سنة 2017 : تم طرح 52 قضية لكن تم دراسة 20 قضية تمثل هذه الأخيرة بنسبة 38%.

✓ خلال سنة 2018 : تم طرح 51 قضية لكن تم دراسة 18 فقط تمثل بنسبة 35% من أصل القضايا المطروحة.

✓ خلال سنة 2019 : تم طرح 34 قضية درست 12 فقط أي بنسبة 35% من أصل القضايا المطروحة.

✓ خلال سنة 2020 : تم طرح 32 قضية درست 9 فقط أي بنسبة 28% من أصل القضايا المطروحة.

✓ خلال سنة 2021 : تم طرح 28 قضية درس 18 قضية أي بنسبة 64% من أصل القضايا المطروحة.

قد لوحظ في السنوات بطئ شديد في عملية الدراسة التي تستغرق وقت كبير.

الشكل البياني يوضح نتيجة المنازعات بين رفض وقبول أمام مجلس الدولة.

✓ سنة 2017 : تم رفض 12 قضية من أصل 20 (60% من أصل القضايا المطروحة)

و قبول 8 قضايا ما بين تخفيض كلي و جزئي (40% من أصل القضايا المطروحة).

✓ سنة 2018 : رفض 10 قضايا (56% من أصل القضايا المطروحة) و قبول 8 قضايا (45% من

أصل القضايا)

✓ سنة 2019 : تم قبول 9 قضايا من أصل 14 قضية (75% من أصل القضايا) و قبول 3 قضايا بين

تخفيض جزئي و كلي (25% من أصل 32 قضية)

✓ سنة 2020 : تم رفض 8 قضايا من أصل 9 (89% من أصل القضايا المدروسة) و قبول قضية واحدة

حصلت على تخفيض جزئي.

✓ سنة 2021 : تم رفض كل القضايا المدروسة.

## المبحث الثالث: الضرائب المحصلة بعد فض المنازعات الجبائية

سنتطرق في هذا المبحث الى حالات الضرائب المحصلة بعد فض المنازعات الجبائية.

### المطلب الأول : الضرائب المحصلة بعد رفض النزاع

#### مثال (01):

المبلغ المتنازع فيه : 300.000 دج

المدفوعات : 0

باقي التحصيل : 300.000 دج

#### مثال (02):

المبلغ المتنازع فيه : 4333390.00

المدفوعات : 0

باقي التحصيل : 4333390.00

#### مثال (03):

المبلغ المتنازع فيه : 145625.00

المدفوعات : 0

باقي التحصيل : 145625.00

بعض فض النزاع وبعد صدور القرار يتوجب على المكلفين بالضريبة تسديد مستحقات الضريبة والرسوم لكن في هذه الحالة المكلف بالضريبة لم يسدد الضرائب المستحقة عليه ولجأ الى التهرب الضريبي وهنا الادارة الجبائية تدخل في نزاع معه يتعلق بالمنازعة في الاجراءات المتخذة من طرفها لضمان تحصيل الضريبة وتتمثل في اجراءات ودية و اجبارية مثل اغلق المؤقت للمحل التجاري أو الحجز الاداري أو البيع...

## المطلب الثاني: الضرائب المحصلة بعد قبول النزاع

أولا: في حالة التخفيض الجزئي

مثال:

قيمة سند التحصيل المتنازع عليه (قيمة الدين): 167400 دج

قيمة المدفوعات بتواريخ مختلفة:

1. 6700 دج
2. 8000 دج
3. 8000 دج
4. 8000 دج
5. 8000 دج
6. 6400 دج
7. 7200 دج

باقي التحصيل: (موضوع النزاع)

قيمة التخفيض الجزئي: 100440 دج

باقي التحصيل = مبلغ متنازع فيه - (قيمة مدفوعات + قيمة التخفيض)

$$100440 + (7200 + 6400 + 8000 + 8000 + 8000 + 6700) - 167400 = 21140 =$$

تم قبول شكوى المكلف في شق ورفضها في شق آخر، ففي هذه الحالة يجوز للمكلف اللجوء الى العدالة بخصوص الشق المرفوض وله خيار ذلك.

ثانيا : في حالة التخفيض الكلي

مثال:

قيمة الديون: 215689

قيمة المدفوعات:

1. 172552.00

2. 25882.00

المبلغ المتنازع عليه: 17255.00

قيمة التخفيض: 17255.00

الباقى للتحويل: 00

في هذه الحالة تم التسديد فيعوض المبلغ اذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الاجمالي ، أو الضريبة على أرباح الشركات ، أما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصة وفي الحالتين الأخيرتين توجه نسخة من القرار لقابضة الضرائب لكي يتخذ الاجراءات اللازمة لوقف المتابعة.

### خلاصة الفصل:

تناولنا في دراستنا للفصل الثالث و الممثل في الدراسة التطبيقية للبحث والتي كانت بمديرية الضرائب لولاية ميله، تقديمًا عامًا لها من حيث مكانتها في الهرم السلطوي للإدارة الجبائية مع التطرق إلى نشأتها ومحتوى الهيكل التنظيمي لها بذكر مهام كل مكتب أو مصلحة تنتمي إليها جاهدة لتنميتها وبعد ذلك فتح المجال لاستعراض إحصائيات المنازعات الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية وهذا بهدف التوصل إلى نتائج مميزة تفيد الدراسة الميدانية للبحث وتساعدنا في الإجابة على الإشكالية المطروحة كما تناولنا في المبحث الثالث حالات عن الضرائب المحصلة بعد فض النزاع على مستوى المديرية الفرعية للمنازعات، والتي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها وتحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل اختبار صحتها أو نفيها من جهة أخرى.

وبعد اختبار الفرضيات المقترحة من خلال النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية يمكننا القول أن المنازعات الجبائية للوعاء غير قادرة على تفعيل التحصيل الضريبي لهذا بشرط الدخول في منازعات التحصيل وتطبيق طرق التحصيل الضريبي.

خاتمة

خلاصة القول ومحصل هذه الدراسة التي حاولنا من خلالها استيعاب وبعض المفاهيم العامة للضريبة والمنازعات الضريبية، وصولاً إلى تفصيل بعض جوانب الموضوع ارتأينا في الأخير استخلاص بعض النتائج والملاحظات في موضوع دور المنازعات الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي.

### نتائج اختبار الفرضيات :

- ✓ بالنسبة للفرضية الأولى نثبت صحتها، ذلك لأن النظام الضريبي هو الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة فيشكل السياسة الضريبية لمجموعة الضرائب، حيث يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي فيمثل بذلك انعكاساً للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتعود أهم أسباب إصلاحه إلى العيوب والنقائص التي شكلت عائقاً أمام تحقيق التنمية الاقتصادية وتتمثل هذه النقائص أساساً في تعقد النظام الضريبي السابق وعدم استقراره مما أدى إلى عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه المشاريع الإستثمارية.
- ✓ بالنسبة للفرضية الثانية نثبت صحتها، ذلك لأن اللجوء إلى اللجان الإدارية اختياري بالنسبة للمكلف وفي حالة ما إذا اختار المكلف الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه إلى اللجان الإدارية.
- ✓ بالنسبة للفرضية الثالثة ننفي صحتها، بإنهاء منازعات الوعاء لا يتم تحصيل مجمل الضرائب و الرسوم، بل تدخل الإدارة الجبائية في منازعات مع المكلف بالضريبة تدعى منازعات التحصيل وهذا للحد من التهرب الضريبي.

### نتائج عامة للبحث :

- ✓ تتمتع الإدارة الضريبية في إطار ممارستها للرقابة السابقة على المنازعات الضريبية بنوعيتها منازعات الوعاء والتحصيل بسلطات واسعة مقارنة بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة التي تكون محصورة ومحدودة.
- ✓ إن المنازعات الضريبية في النظام الجزائري تتميز بخصوصيات ومميزات تتفرد بها مقارنة بالمنازعات الإدارية بالأخرى إذ تجعلها أكثر تعقيداً من غيرها من المنازعات.
- ✓ وبالنظر إلى منازعات الوعاء الضريبي نجد أنها المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ حيث تقوم على تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الضريبية ولقد منح المشرع الجزائري من خلال القوانين الجبائية الحق للمكلف بأن يرفض تسديد الضريبة لأي سبب يتمسك به كأن يدفع بأنها غير

مؤسسة أو تعسفية، ففي هذه الحالة يلجأ المكلف إلى تقديم الشكاية إلى الجهة المختصة بذلك وفقا للشروط المحددة قانونا لاستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع المطروح أمامها.

- ✓ للتظلم الإداري أهمية بالغة من الناحية العملية، إذ يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي يستطيع المكلف بالضريبة أن يتفادى بواسطة هذا الإجراء طريقا طويلا ومكلفا أمام القضاء، وبالتالي ينمي الثقة بين الطرفين، خاصة عندما تتراجع الإدارة عن قراراتها الخاطئة.
- ✓ لم تحضى لجان الطعن الإدارية بالاهتمام الكافي من قبل المشرع مما جعلها غير معروفة لدى المكلفين، وكذا الغموض الذي يشوب النصوص القانونية المنظمة لها، أما فيما يخص الآراء التي تصدرها فهي غير ملزمة واللجوء إليها اختياري هذا ما أضعف الدور الذي تلعبه في تسوية النزاع الضريبي وعدم الإقبال عليها، فهنا على المشرع تفعيل دور هذه اللجان أو بإعطاء الطابع الإلزامي للآراء التي تصدرها.
- ✓ إن إجراءات الرد على الشكاية المقدمة أمام الإدارة الجبائية تتميز بالبطء فالأجل الممنوح للجهة المختصة بالنظر في شكاوي المكلفين طويلة جدا، كما نجد أن هذه الآجال تختلف من جهة الى أخرى فالأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب ليس نفسه الأجل الممنوح لرئيس مركز الضرائب، ضف الى ذلك فإن الشكاوي توجه الى هيئات بالنظر الى المبلغ الضريبي المحدد لكل جهة.
- ✓ ومن بين الاجراءات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة الالتجاء الى لجان الطعن الادارية وذلك في حال عدم رضاه بالقرار الصادر عن الجهة المختصة بالنظر في الشكوى حيث أن هذه المرحلة هي مرحلة اختيارية، قد يلجأ إليها المكلف أو يرفع النزاع مباشرة أمام القضاء الاداري أو يرضى بالقرار الصادر، فهذه اللجان تبدي رأيا حول طلبات المكلفين التي تهدف الى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة و إما الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي.
- ✓ أخضع المشرع المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقا من المحكمة الادارية وصولا الى مجلس الدولة وهذا مراعاة لتكريس الحق في التقاضي على درجتين.

### التوصيات والإقتراحات :

- ✓ ضرورة تفعيل مراكز الضرائب و تدعيمها بتكنولوجيات متطورة في مجال الاعلام و الاتصال.
- ✓ حل مشكلة بطء اجراءات دراسة الشكاوي حيث يجب وضع نص قانوني صريح يحدد المدة القصوى لإنهاء قضايا المكلفين، لما في ذلك من أثر في بث الاستقرار في نفوس المكلفين و توفير الجهد و النفقات.

- ✓ إعادة التنظيم القانوني لمنازعات الوعاء و التحصيل من خلال القضاء على جميع الفراغات القانونية بهدف تقليص من نسبة التهرب الضريبي مثلما هو الحال في اجراءات الحجز وكذا بيع المحجوزات و غلق المحل التجاري.
- ✓ الاهتمام بتكوين أعوان و موظفي الإدارة الضريبية حتى يقوموا بمهامهم بشكل أمثل وحتى تسير المعاملات الإدارية بشكل أحسن و أسرع.
- ✓ العمل على تبسيط اجراءات المنازعات الجبائية ضمانا لحقوق المكلفين بالضريبة.
- ✓ ضرورة خلق نوع من الاستقرار و تفادي التعديلات المتكررة في القوانين الجبائية وهذا لاستحالة إلمام المكلف بالضريبة بكل ما هو جديد في المجال الجبائي.

### آفاق الدراسة:

من خلال البحث المنجز صادفتنا مجموعة من المواضيع الجديرة بالاهتمام في المستقبل، على غرار فعاليات التحصيل الضريبي في ظل عصرنة الإدارة الجبائية، و مؤشرات الأداء الكافية لتقييم فعاليات النظام الضريبي.

## قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية:

1. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
2. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
3. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1992.
4. عبد المجيد القدي، دراست في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
5. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.
6. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003.
7. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
8. نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.

ثانياً: الأطروحات والمذكرات:

1. عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة، تخصص التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2016/2015.
2. عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011.
3. محمود جمام، النظام الضريبي واثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2010/2009.
4. وفاء شيعاوي، الأحكام الاجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010.
5. أمينة باعلي، خديجة طيبي، دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي بالجزائر دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2015/2014.
6. العيد سلامي، التسوية الادارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2017/2016.

7. إيناس تمديلي، زينب بن عبد الرحمان، **تقييم الادارة الجبائية في التحصيل الضريبي بالجزائر**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص ادارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، 2021/2020.
8. بلقاسم يزير، أحمد رحمان، **النظام الجبائي الجزائري في ظل الاصلاحات**، مذكرة نهاية الدراسة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، تخصص ادارة ومالية كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجلفة، الجزائر، 2017/2016.
9. بلال حمدي، **السياسة الضريبية في الجزائر**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للاعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014.
10. حسبية زواغي، **مساهمة الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص ادارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، 2020/2019.
11. حميدة صولي، **التظلم الإداري كآلية لتسوية المنازعات الضريبية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019.
12. حسناء اخلف، **منازعات التحصيل الضريبي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص القانون العام الإقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بن أحمد، وهران، 2016/2015.
13. حميد بوزيدة، **الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1997.
14. حنان شلغوم، **أثر الاصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص ادارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2012/2011.
15. رحمة نابتي، **النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014/2013.
16. زينب العمري، **النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر**، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.

17. عادل بن تومي، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل الحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016.
18. علي شريك، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر حقوق، تخصص ادارة مالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2017/2016.
19. سفيان خلوفي، عبد الرؤوف بوجريو، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الماستر، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، 2017/2016.
20. سماح بلحسين، ابتسام بوكروكرة، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت، الجزائر، 2018/2017.
21. سامية بن سي قدور، الإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون قضائي خاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2021/2019.
22. سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007.
23. شهرة زيوش، طرق تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016.
24. شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2010/2009.
25. فتيحة شهبوب رحمان، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، رسالة ماجستير، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009/2008.
26. طارق الضب، الاصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.

27. نبيل دحدوح، **فعالية آليات المنازعات الادارية الجبائية في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/2019.

28. نبيلة ساعد، **الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند الحاج، البويرة، 2014/2015.

### ثالثا: الملتقيات والمقالات:

1. عبد الرؤوف بوجريو، سفيان خلوفي، **دور الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي خلال فترة (2010-2011)**، مجلة ميلاف للبحوث المدرسية، العدد 01، 2019.
2. محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، **دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والادارة الضريبية**، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، 2019.
3. مفيدة مقراني، **محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية**، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 01، 2014.
4. ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث، العدد 02، 2003.
5. نجاة بن تركية، **المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 01.

### رابعا: القوانين والمراسيم:

1. وزارة المالية: **قانون الاجراءات الجبائية**، الجزائر، 2017.
2. وزارة المالية: **المديرية العامة للضرائب: قانون التسجيل**، 2017.
3. وزارة المالية: **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، لسنة 2017.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون المالية لسنة 2008**، الجريدة الرسمية، العدد 82، لسنة 2007.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون المالية لسنة 2009**، الجريدة الرسمية، العدد 74، لسنة 2008.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون المالية لسنة 2002**، الجريدة الرسمية، العدد 07، لسنة 2001.