

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ألكي محند أولحاج

-البويرة-

كلية الحقوق والعلوم السياسية

تخصص قانون الأعمال

تسوية المنازعات الضريبية عن طريق الصلح

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر

تحت إشراف الأستاذ :

-نبيهي محمد

إعداد الطالبة:

-جمعي ابتسام

السنة الجامعية: 2020/2019



مقدمة

تحتل الضرائب مكانة خاصة في السياسة المالية للدولة لكونها أهم صورة من صور الإيرادات العامة وذلك منذ العصور القديمة، إذ كانت تقتطع على شكل جزء من ثروات الأرض كالحبوب والزيتون لقد حول إلى مساهمات من طرف الرعية لدعم سلطة الأمراء والملوك وأصبحت في الوقت الحالي اقتطاعا ماليا لتغطية النفقات في الدولة الحديثة.

تعد الضرائب الجوهر الأساسي لكافة التشريعات المالية لكل الدول في العالم على اختلاف أنظمتها الاقتصادية بما تمثله من أداة تستخدم لتنظيم المسار المالي للدولة من خلال استخدامها كمصدر هام ورئيسي من مصادر الإيرادات العامة بجانب دورها في تحقيق مجموعة من الأهداف ذات الطبيعة الاقتصادية والاجتماعية التي تختلف آثارها باختلاف الأنظمة الاقتصادية السائدة.

من خلال ما سبق نجد أن للضريبة وجهان أساسيان، فالأول كونها إيراد عام للدولة يحقق نفعاً عاماً، وأما الثاني فهي تكليف مالي للمعنيين بدفعها، وبالتالي فمن البديهي أن لا يلتقي ويتوافق طرفا هذه العلاقة في جميع الأحوال ومن ثمة يثور الخلاف والنزاع في المجال الضريبي سواء في شرعية الضريبة أو في طريقة حسابها أو في إجراء تحصيلها، وقد وضع المشرع الجزائري كغيره مجموعة من النصوص القانونية الخاصة سعياً منه لفض وتسوية هذا النوع من المنازعات التي تمتاز بنوع من الصعوبة والتعقيد نظراً لتفرق وتشتت أحكامها عبر نصوص مختلفة إضافة إلى كثرة تغير هذا النوع من النصوص عبر القوانين المالية المختلفة والمتلاحقة.

إشكالية البحث:

ما مدى نجاعة تسوية المنازعات الضريبية عن طريق المصالحة؟ .

ومن أجل فهم وتوضيح الإشكالية، والإجابة عليها، قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما لمقصود بالمنازعات الضريبية؟

- ماهي القواعد الواجب اتباعها لمنازعات الوعاء الضريبي؟

- فيما تتمثل إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي؟

ومن هنا نقوم بطرح الفرضيات التالية:

-تعتبر الضريبة كأداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأفراد وتوجيه النشاط الاقتصادي.

-إن الجهود المبذولة من طرف الدولة في مجال التسوية عن طريق المصالحة أدت إلى عدم التوجه إلى

الهيئات القضائية.

وتكمن أهمية البحث في:

- المكانة التي تحتلها الضرائب في الاقتصاد الوطني بشكل عام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص.

- الظروف المالية والاقتصادية التي تمر بها الجزائر.

- انتشار المنازعات الضريبية انتشارا كبيرا نظرا للتوسع والانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر.

يهدف بحثنا هذا إلى:

- زيادة نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة.

- بيان أطراف النزاع الضريبي مع محاولة شرح أهم مراحل تسوية النزاعات.

- تسليط الضوء على ظاهرة المنازعات الضريبية.

قمنا باختيار هذا الموضوع لعدة اعتبارات تتمثل في:

-الرغبة الشخصية في الاطلاع على هذا الموضوع.

-أهمية الضرائب، حيث تمثل أحد الموارد الداخلية الهامة للدولة في تنمية النفقات العامة.

-نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تجسيد الثقافة الضريبية.

للإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي فيما يخص الجوانب النظرية عند التطرق لمختلف

الجوانب النظرية وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم المتعلقة بالضرائب المنازعات الضريبية، لجان الطعن.

واجهتنا عدة صعوبات في البحث ومنها:

-النقص الكبير في المراجع الحديثة.

الفصل الأول
عموميات حول الضرائب والنزاع
الضريبي

تمهيد

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية ذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في تمويل برامجها المتعددة، إذا احتلت الضرائب مركزا متميزا في الدراسات المالية، حيث كانت الضريبة ولازالت الوسيلة الرئيسية والمهمة في تحقيق أهداف الدولة في العديد من دول العالم وخاصة الدول ذات الموارد والثروات الطبيعية والصناعية المحدودة، وليس كاعتبار الضريبة إحدى المصادر الرئيسية استراتيجية فعالة تمكن الدولة من التدخل الإيجابي في الاقتصادية والاجتماعية والسياسية حيث تساهم الأموال المحصلة من الضرائب في تمويل نفقات الدولة لكافة القطاعات كالصحة، التعليم، والخدمات الأخرى، حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية الضرائب.

المبحث الثاني: طرق التحصيل الضرائب.

المبحث الثالث: عموميات حول المنازعات الضريبية.

المبحث الأول: ماهية الضرائب

يعتبر فرض الضرائب عمل من أعمال السيادة الوطنية وحق أصيل للدولة لتمويل برامجها الاتفاقية ولتحقيق أهدافها، حيث سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التعريف الضريبية، القواعد الأساسية التي يجب عند فرض أهدافها، مختلف تصنيفاتها وآثارها الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة ونشأتها

إن الأسباب المختلفة لوجود الضريبة لها انعكاسات على التعريفات المتبناة من رجال الاقتصاد المتشعبين بالمفاهيم الاقتصادية والمالية العامة والقواعد القانونية بحيث تعددت تعريفات الضريبة وفقا لاختلاف نظريتهم فهي مصدر من مصادر إيرادات الدولة وأداة سياسية واقتصادية لتحقيق العدالة الاجتماعية. سوف نتناول في هذا المطلب نشأة الضرائب ثم ننظر إلى تعريف الضريبة وبيان خصائصها.

الفرع الأول: نشأة الضرائب

كانت المجتمعات القبلية هي أولى المجتمعات البشرية فإنها لم تعرف الضرائب حيث لا توجد حاجات عامة تحتاج إلى مال يحتفظ لها لأن كان واحد كان يسارع إلى النجدة بما يملك كأن تقوم حرب فلا يتأخر فرسانها في الدفاع عن قبيلتهم مستخدمين أسلحتهم وحيولهم وطعامهم.

ولما تكونت الدولة ووجدت نظام الملك يعتمد على الدومين الزراعي وما يأتي إليه من هدايا، هبات وإعانات أحيانا دون أن تقوم بها الدولة، فكان الملك يفرض على الأغنياء أن يؤدونها كل فترة زمنية، وأضيف إليها الرسم على المنافع العامة مثل القضاء، وإذا قامت حرب أو حلت نازلة يفرض لها الملك مقدار ما يكفيه على الأغنياء وكان بعضها تطوعا والأخر يتم جبرا.

كانت هناك أعمال لا تحتاج إلى أموال بقدر ما تحتاج إلى الجهود فكان الملك يسحر غير القادرين على دفع الأموال في العمل والقيام ببعض المصالح وهو ما يعرف بنظام السخرة.

ثم زادت حاجات الدولة مع بداية القرن الرابع عشر خاصة بسبب الحروب مما عمل الملك على أن يفرض ضرائب على الشعب وكانت الضرائب أولاً غير مباشرة وهي التي تفرض على السلع ويتحملها المشتري، ثم عمدت الدول إلى الضرائب المباشرة ومع تطور المؤسسات الديمقراطية والبرلمانية صارت الضريبة لا تفرض إلا بقانون بقرار مجلس النواب وظلت الضرائب إلى ما قبل القرن السادس عشر مورداً غير أو غير دوري ثم صارت بعد القرن السادس عشر هي المورد الرئيسي ولا تزال في الدول الرأسمالية.¹

تعتبر مورد مالي لخزينة الدولة وظل هذا سائداً المذهب الحرفي في ظل الدولة الحارسة ومع نشأة الدولة المتدخلية أخذ الطابع المالي للضريبة في التقلص لتأخذ الطابع الاقتصادي والأوضاع الاجتماعية السائدة. وصارت الضريبة هي المورد الأساسي لكل الأنظمة الوضعية فهي المورد الأول للخزانة.

الفرع الثاني: مفهوم الضريبة

لقد تعدت واختلفت الآراء حول مفهوم الضريبة.

تعرفت الضريبة على أنها: "مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبره على المكلفين بصورة وجبرية دون مقابل، ذلك من أجل القيام بتغطية النفقات العمومية".²

¹ - عدلي البابلي، المالية العامة ونظم الضريبة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009، ص ص 407.406.

² - عليز غود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 176.

كما تعرف على أنهما: "اقتطاع مالي من دخول وثروات أفراد المجتمع تقوم به الحكومة جبرا من اجل تحقيق الخدمات العامة التي تقدمها الدولة أن يكون هناك عائدة مباشر للفرد".¹

وتعرف كذلك على أنهما: "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي دون مقابل نحو تحقيق الأهداف المحدد من طرف السلطة العمومية".²

وكخلاصة يمكن القول ان الضريبة: "فريضة مالية أو اقتطاع نقدي أو عيني يدفعها الفرد جبرا بناء على القانون بصفة نهائية ودون مقابل، ذلك مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة وتحقيق الأهداف السياسة المالية".³

الفرع الثالث: خصائص الضريبة

تتميز الضريبة بالخصائص التالية:

أولاً- الضريبة اقتطاع نقدي: ويقصد بذلك أن المكلف بالضريبة يقوم بدفعها لصالح الدولة في صورة نقدية عكس ما كان عليه الحال في السابق، أين كانت تدفع الضريبة بشكل عيني وهذا بتقديم جزء من محاصيلهم الزراعية أو العمل لأيام معدودة لصالح الدولة إلا أن نظام الضريبة العينية لم يكن عادلا عند فرض الضريبة على الناتج الإجمالي دون النظر إلى تكاليف إنتاج المكلف.

¹- محمود جسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، عمان، 2007، ص55.

²- محمد عباس محرز، اقتصادية الجباية والضرائب، ط2، دار هومة، الجزائر، 2008، ص13

³- عاطف وليم أندراس، الاقتصاد المالي في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2010، ص163.

ثانياً-الضريبة تدفع بصفة نهائية: هذا العنصر يميز الضريبة على الفرض الإجمالي حيث يلزم الدولة برد المبلغ الذي افترضته، اما في حالة الضريبة فإن ما يدفع منها في حدود القانون لا يرد ولا يدفع عنه أي فائدة ومن هنا كان دفع الأفراد للضريبة نهائية.¹

ثالثاً-الضريبة تفرض وتدفع جبراً: ذلك أن فرض الضرائب وجبايتها يعاد عاملاً من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة، يترتب على ذلك أن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة من ناحية تحديد السعر للمكلف بأدائها كيفية تحصيلها دون ضوابط قانونية محددة ل على العكس يلزم أن تصدر الضريبة بقانون يحدد الأحكام المتعلقة بها وتلتزم الدولة بمراعاة أحكام القانون عند ربط وتحصيل الضريبة وإلا كان عملها غير مشروع.

ويترتب على إسناد الضريبة إلى عنصر الجبر فتقوم الدولة عند امتناع الممول عن دفعها لها باللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري للحصول على الضريبة.

رابعاً-ليس للضريبة مقابل معين: والضريبة على العكس الرسم ليس لها مقابل معين يحصل عليها دافعها من الدولة إلا ان الأصل فيها ان تسدد منها تكاليف الخدمات العامة غير القابلة للتجزئة التي لا يعرف ما يعود على كل فرد منها بصفقتها عضواً في الجماعة السياسية التي تنتمي إليها.

ويترتب على ذلك أن مقدار الضريبة لا يتوقف على ما يعود على الممول من نفع خاص، وإنما مقدرة الممول التكاليفية وينتج هذا الأمر عدة نتائج أهمها أن الضريبة تسري على الأشخاص الذي يتواجدون في المجتمع سواء كانوا من المواطنين أو الجانب.

¹- أحمد لهيبات، الاقتصاد والمناجمنت والقانون الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، 2007، 2008، ص150.

خامساً- غرض الضريبة تحقيق نفع عام: ذلك أن الدولة تلتزم كما ذكرنا بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في أوجه الإنفاق العام الذي يترتب على القيام بها تحقيق منافع عامة للمجتمع.¹

المطلب الثاني: قواعد الضرائب وأهدافها

يعتبر آدم سميث أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية متمثلة في اليقين، الملائمة والاقتصاد في النفقة، ولا تزال إلى الآن معتبرة كمبادئ عامة يرتشد بها في هذا المجال، كما تسعى الدولة من خلال فرض الضرائب إلى تحقيق أهداف مختلفة في المجال السياسي والاقتصادي والاجتماعي

الفرع الأول: قواعد الضرائب

نظراً لوجود تعارض بين الدول والافراد كان لابد من وجود قواعد أساسية عامة يجب اتباعها عند فرض الضريبة والتي تعرف بقانون الضريبة التي تقاس بها سلامة الضريبة في التوقيت، الحصيلة، العدالة، وتكون في النقاط التالية:

أولاً- قاعدة العدالة: وهي ان تساهم أعضاء الجماعة في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان (أي تناسب الضريبة مع الدخل).

ثانياً- قاعدة اليقين: تعني اليقين والوضوح فيما يتعلق بربط ومواعيد الوعاء بها وطرق جمعها دون أن يترك ذلك لاجتهاد الإداريين.

ثالثاً- قاعدة الملائمة: تعني هذه القاعدة أن الضريبة يجب أن تجني في أنسب الأوقات وبالأسلوب الأنسب للمكلف حتى يتجنب إزعاجه وتكون التكاليف سهلة عليه.

¹- زينب حسين عوض، أساسيات المالية والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، ص64.

رابعاً-قاعدة الاقتصاد في النفقة: يعني أن يتم تنظيم الضريبة وجبايتها بطريقة محمية وبأقل تكلفة ممكنة لكن لا

تضطر الدولة إلى التوسع في فرض الضرائب على الممولين بحجة تحصيل الضريبة.¹

باختصار فإن هذه القواعد تسمح ب:²

- المساواة أمام الضريبة (قاعدة العدالة).
- أن الضريبة تكون يقينية وليس غامضة أو غير معقولة (قاعدة اليقين).
- أن يتم تحصيل الضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يلائم جميع المواطنين (قاعدة الملائمة)
- أن تكون الموارد المالية التي تجنيها الدولة من الضريبة أكبر من اللازم من جيوب المكلفين بالضريبة (قاعدة الاقتصاد).

الفرع الثاني: أهداف الضريبة

للضريبة أهداف اقتصادية سياسية، الاجتماعية بالإضافة إلى الأهداف المالية:³

أولاً: الأهداف المالية: تسعى الضرائب إلى تحقيق غاية مالية وهي تغطية النفقات للدولة التي تحتاج إليها لتسيير مرافقتها العامة وتعد الغاية المالية من الغايات التقليدية للضرائب ولذا كانت الضريبة لدى الفكر التقليدي تتسم بغايتها المالية فحسب وعبرة أخرى فإن النفقات العامة هي التي تفرض عند الاتجاه إلى الضريبة وهي التي تحدد في الوقت نفسه نطاقها.

¹- مصطفى الفار، الإدارة العامة، دار السامية للنشر، 2007، ص ص 28، 29.

²- محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص ص 24، 25.

³- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص ص 154، 155.

ثانياً: الأهداف الاقتصادية: ويقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار غير المصحوب التضخم أو الانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع وتحقيق الاستقرار وذلك على النحو التالي:

أ- استخدام الضريبة لتشخيص بعض النشاطات الإنتاجية

كثير تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل: قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة، فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب، ولجأ هذا الأسلوب من حكومات البلدان النامية، أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأس المال الأجنبي فتعفى الاستثمار المالي الأجنبي من الضرائب.

ب- استخدام الضريبة كمعالجة الركود الاقتصادي

الدورات الاقتصادية من رخاء وركود، سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش حيث تقلل الشراء والاستهلاك وتكدس المنتجات.

وتقوم الحكومة بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد المجتمع ذوي الدخل المتدنية ولذلك بتحقيق معدل ورفع الإعفاء الضريبي وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة.

وحتى فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة وذلك برفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة عند الأشخاص كالضرائب على رأس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة وانخفاض الأسعار.

ج- استخدام الضريبة لمنع تمركز المشاريع الاقتصادية¹

اتجاه المركز الاقتصادي من سمات إذا العصر وخصوصا في النظام الرأسمالي ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمركز لك عن طريق فرض ضرائب خاصة على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتوجهة نحو التكتل، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ويحد التالي التمركز في النشاط الاقتصادي.

د- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار

ويتم ذلك عندما تعطي عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع الشراء مثل السندات التنمية أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.

ثالثا: الأهداف السياسية: سواء يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوة المسيطرة على حساب فئات الشعب أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية تمنح الإعفاءات والامتيازات لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أهداف وأغراض سياسية.

رابعا- الأهداف الاجتماعية: نجد عدة أهداف اجتماعية تعمل على الضريبة نذكر منها:²

- إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة مثل ذلك يقرر المشرع الضريبي الأعباء الضريبية ذوي الأعباء العائلية الكبيرة.

- تستخدم أيضا في تطوير الأنشطة الاجتماعية كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معية (دينية وأسرية من الضرائب)

¹ - خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، ص ص 115.156.

² خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص ص 115.116.

- تساهم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك الضروري كالحبذ وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل: المشروبات الكحولية والسجائر.

المطلب الثالث: تصنيفات الضرائب وآثارها الاقتصادية

هنالك عدة أنواع وتصنيفات للضرائب التي لها نطاق واسع في الدول كافة تقريبا

قمنا بتصنيف الضرائب حسب معايير مختلفة هي:¹

الفرع الأول: تصنيفات الضرائب

لقد قسمنا الضرائب حسب معايير: تصنيف الضرائب حسب معيار وعاء الضرائب، معيار الواقعة المنشئة للضرائب، معيار العبء الضريبي، حسب معيار سعر الضريبة

أولاً: تصنيف الضرائب حسب معيار وعاء الضرائب

حسب هذا المعيار نجد الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة، الضرائب على الأشخاص، الضرائب على الأموال.

-الضريبة الوحيدة

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة اعتماد الدولة في إيراداتها على ضريبة واحدة رئيسية للحصة على ما تلزمها من

موارد مالية وتمتاز الضريبة الوحيدة بما يلي:

- البساطة والسهولة والوضوح.

¹- فؤاد توفيق ياسين، المحاسبة المالية، دار اليازوري العلمية للنشر، الأردن، ص ص 26، 27.

- قلة النفقات التحصيلية وذلك لعدم تعدد مصالح الإدارية المشرفة على عملية التحصيل كما هو الحال في ظل الضرائب المتعددة.

- تمكن الممول من معرفة ما يقع من عبء مالي نتيجة لهذه الضريبة.

- إنها أكثر عدالة لأنها يسهل فرضها وتعيينها بحسب المقدرة لكل ممول.

- أنها ضريبة حيادية.

أما عن عيوبها فهي تفوق مزاياها:

- صعوبة تحديد مطرح واحد للضريبة الوحيدة.

- صعوبة تصحيح ظلم يقع على طبقة أو فئة معينة نتيجة استخدام الضريبة المحددة.

- أنها قليلة الموارد المالية، بحيث لا تسد نفقات الدولة المالية لأنها تنصب على منظر من المناظر أو جزء من الدولة.

- أنها لا تعتبر أداة لتحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية على الشكل المطلوب.

-الضرائب المتعددة

وهو ما تأخذ به النظم الضريبية الحديثة، يقوم على تنوع وتعدد الأوعية الضريبية بحيث يضم الوعاء الضريبي

كل أوجه النشاط الاقتصادي ومن أمثلتنا الضرائب على الأفراد، الضرائب على الممول، الضرائب على الإنتاج

ولهذا النوع من الضرائب عدة مزايا لأهمها:

- يتصف هذا النوع بالموازنة بين مختلف أنواع المقدرة الاقتصادية والتفرقة في المعاملة بين إيرادات مختلفة

المصادر.

- يقلل من العبء الضريبي على المكلفين، إذ يقلل من نفقات الجباية حيث على يشعر الممول بوقوعها

ولا يحاول التهرب منها.

- هذا النظام أقرب إلى تحقيق العدالة إذ نستطيع تحقيق الأهداف المتعددة للسياسة المالية، وبالرغم من هذه المزايا نسجل على هذا النوع من الضرائب ما يلي:
- قد يؤدي الأفراد في تعدد الإدارات الضريبية أيضاً مما يرهن الممول الذي يضطر إلى تقديم تقديرات عديدة إلى الإيرادات المختلفة باختلاف الضرائب التي يخضع لها.
- هذا التعدد في الإيرادات الضريبية يؤدي إلى زيادة نفقات التحصيل.

ـ الضرائب على الأشخاص¹

قد تفرض ضرائب الأشخاص على جميع أفراد المجتمع من الرجال والنساء والأطفال دون تمييز، وقد يعطى منها أفراد طبقة خاصة، أو يقتصر فرضها على أشخاص معينين تتوفر فيهم شروط محددة وقد تفرض هذه الضريبة بشكل موحد فيدفع كل من يخضع للضريبة مبلغاً مساوياً لما يدفعها الآخرون أو تفرض أسعار متفاوتة وتكون أحياناً بمقادير تختلف من مجموعة لأخرى ولكنها تتساوى بين أفراد المجموعة الواحدة واستخدمت ضريبة الأشخاص في كثير من العصور وفي عدد من الدول كمورد رئيسي من موارد الحكومة المركزية أو الحكومات المحلية.

ـالضرائب على الأموال

لقد اتجهت كافة الدول إلى فرض ضرائبها على الأموال، وهذا المال قد يأخذ في الحياة الاقتصادية عدة أشكال وصور سواء كان عاملاً من عوامل الإنتاج أو عائداً من عوائد عقار أو منقولات سلع استثمارية أو سلعة استهلاكية متخذ لصور دخل أو إنفاق.

¹- حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، دار الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص ص 82-83.

ثانياً: تصنيفات الضرائب حسب معيار الواقعة المنشأة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشأة للضريبة، أن الالتزام ينشأ بمجرد تواجد تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة وطبقاً لهذا المعيار نجد ما يلي:

-الضرائب على رأس المال

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك مال مجموع ما يملكه الشخص من أموال عقارية كأراضي منازل، وأموال منقولة مثل: الديون والأوراق المالية كالأسهم والسندات في لحظة زمنية، سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة لدخل.

-الضرائب على الدخل

الضرائب على الدخل تحتل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية إذ تمثل مصدراً ثابتاً ودائماً للإيرادات العامة، أو من العمل ورأس المال معا والتي تمثل مصادر الدخل الأساسية.

-الضرائب على الاستهلاك¹

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله ويمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها وتعدد الضرائب على الاستهلاك وفقاً لطبيعة الأنظمة إذ أن الأمر يتوقف دائماً على مدى حاجة الدولة إلى المال، فضلاً عن أهمية تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية من الضريبة على الاستهلاك.

¹-عبد الناصر نور، الضرائب ومحاسبتها، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 19.

-ضرائب الإنتاج

هي ضريبة تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها رسوم الإنتاج وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر البيع، بيع الوحدة للمستهلك.

ثالثاً: تصنيف الضرائب حسب معيار العبء الضريبي

وفقاً لهذا المعيار تميز بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير المباشرة

-الضرائب المباشرة

تعد الضريبة المباشرة إذ كان المكلف بها وفق للقانون هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر ومن أمثلتها الضريبة على الدخل الإجمالي فهي مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو ذات الشخص المكلف بموجب القانون عن طريق الاقتطاع من المنبع.¹

مميزاتها: تتميز الضرائب المباشرة بما يلي:

- عدالتها في توزيع الأعباء، حيث تأخذ بمبدأ التصاعد وظروف الممول.
- عدم تأثيرها.
- بالدورات التجارية والتقلبات الاقتصادية مما يؤدي إلى ثبات حصيلتها نسبياً.
- سهولة تقديرها وبالتالي يعتمد عليها في تقدير إيرادات الموازنة.
- تتميز بالوضوح حيث يعرف كل ممول على وجه التحديد مقدار ما يدفعه.

¹-سعيد عيد عثمان، المالية العامة مدخل تحليل معاصر، الدار الجامعية، بيروت، 2008، ص 143.

أما عيوبها:

- عدم المرونة الكافية وعدم إمكانية التحكم في حصيلتها (بالزيادة والنقصان)
- انخفاض القيمة الحقيقية للحصيلة منها في ظل استمرار ظاهرة التضخم.
- إن الممول يعتبر الضريبة عبء مالي وهذا ما يدفعه للتهرب من دفعها.¹

_ الضرائب الغير المباشرة

تعتبر الضريبة غير مباشرة إذ قام المكلف بها بإمكانية أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ومن أمثلتنا الضرائب الجمركية إذ يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن الشخص الذي يحتمل عبئها النهائي.

تتميز الضرائب الغير المباشرة ب:

- سهولة الدفع لكونها تدرج في سعر السلعة أو الخدمة.
- وفرة الحصيلة، لكونها تفرض على سلع عديدة وخدمات كثيرة.
- تتناسب إلى حد كبير مع الهيكل الاقتصادي للدول النامية، نتيجة ضعف الدخول فيها.

أما عن أهم عيوبها:

- إنها غير صحيحة (المكلف لا يعلم قيمتها، معدلها وتاريخ استحقاقها).
- عدم مراعاة الظروف المالية لدافعها أي تتنافى مع مبدأ العدالة حيث لا تفرق بين الغني والفقير في دفعها.²

¹ - أحمد جامع، علم الإدارة المالية، ط3، دار النهضة العربية، بيروت، 1995، ص ص 209، 210.

² - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر، عمان، 2011، ص 33.

رابعاً: تصنيفات الضرائب حسب معيار وسعر الضريبة

تبعاً لهذا المعيار نجد الضريبة النسبية والتصاعدية والضريبة التوزيعية كما يلي:

-الضريبة النسبية

يقصد بها النسبة المثوية للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير قيمتها وكمثال ذلك الضريبة التي تفرض على الدخل في لبنان سعر 10% فهذا السعر ينطبق على جميع الدخول كبيرة كانت أو صغيرة وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

-الضريبة التصاعدية

تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها وتأخذ الشكلين التالي:

أ- التصاعد بالطبقات (الصاعد الإجمالي)

يقصد بالتصاعد الإجمالي أن يقسم المكلفين إلى عدد معين من الطبقات بحيث تدفع كل طبقة سعراً معيناً على كل القيمة الخاضعة للضريبة بدون تجزئة للقيمة المذكورة. وهذه الطريقة تتميز ببساطتها ولكنها تتضمن عيباً جوهرياً، إذ هي تخضع الأقسام الأولى من الدخل نتيجة لزيادة طفيفة في دخله، غير أن المشرع في هذه الحالة عادة ما يقرر في قانون الضريبة ألا يقل صافي دخل أعمالها أدنى نتيجة لانتقال صاحبه من طبقة إلى طبقة التي تعلوها.

ب- التصاعد بالشرائح

وهنا تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء، ويطبق على كل شريحة منها سعر خاص، ويزداد هذا السعر بازدياد القيمة الخاضعة له، أي يرتفع هذا السعر بالنسبة للشرائح العليا عنه النسبة الدنيا، في هذا الأسلوب لا تفرض الضريبة على الدخل في مجموعة أي لا يتعامل كله معاملة واحدة، بل يقسم إلى شرائح، تعامل كل شريحة منها معاملة خاصة.

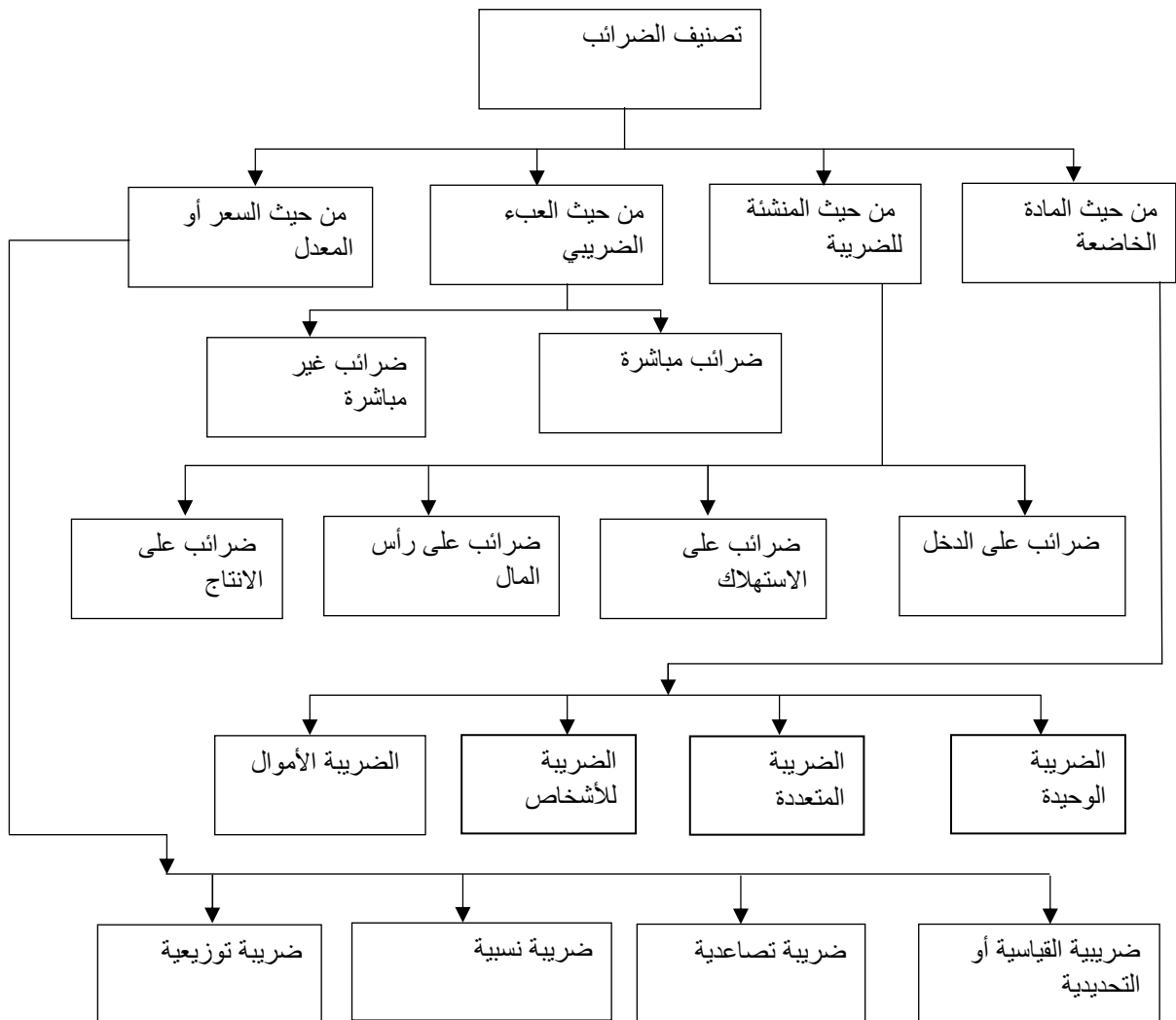
-الضريبة التوزيعية

تلك التي لا يحدد المشرع معدلها مسبقاً، يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية وفي مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه

الحصيلة على المكلفين بما بمساعدة الأجهزة الإدارية.¹

وفيما يلي شكل يوضح تصنيف الضرائب بصفة عامة:

شكل رقم (01): تصنيف الضرائب



المصدر: عبد المنعم عثمان، مرجع سابق، ص 150.

¹ - عبد المنعم عثمان، المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص ص 146، 149.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للضرائب

يمكن دراسة الآثار الاقتصادية للضرائب من خلال ما يلي:

أولاً: أثر الضرائب على الدخل والاستثمار

-أثر الضرائب على الدخل: من الواضح أن كل الضرائب لها نتائج عكسية على حجم المدخرات، حيث أن الادخار هو دالة لمستوى الدخل وعندما يقل حجم الدخل القابل للتصرف بمقدار الضريبة فإن حجم الادخار ينخفض بشكل تلقائي وبما أن الضرائب تفرض عادة الدخل الفائض (الدخل الذي يفيض عن الحد الأدنى لمعدل مستوى الاستهلاك)، فإن القدرة على الدخل سوف تقل بشكل متناسب مع مقدار الضريبة وذلك سوف يؤثر عكسياً على الميل الحدي للادخار نتيجة لتقليلها حجم الدخل الفائض الذي يتولد منه الادخار بالنسبة للأغنياء الذين يتميزون بارتفاع ميلهم الحدي للادخار من جهة ولكون الضرائب التصاعدية سوف تقتطع جزءاً كبيراً من دخول هذه الطبقة كما يمكن ملاحظة أن القدرة على الادخار سوف تنخفض كذلك بسبب الضرائب غير المباشرة أو السلعية لأن مثل هذه الضرائب سوف ينقل عبئها إلى المستهلك بشكل أسعار أعلى للسلع مما يضطر لزيادة حجم إنفاقه للحصول على السلع وبالتالي ينخفض حجم ادخاراته.

-أثر الضرائب على الاستثمار: بما أن الضرائب سوف تقتطع جزءاً من ادخارات القطاع الخاص فإن قدرة هذا القطاع على الاستثمار سوف تنخفض نتيجة حجم مدخراتهم الكلية على هذا الأساس فإن كل الضرائب لها تأثير مباشر على تقليل حجم الموارد الممكن استثمارها في القطاع الخاص والحقيقة فإن الضرائب يكمن أن تقودها إلى حلقة مفرغة وكما يلي:¹

¹ - فتحي أحمد ذياب، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر، عمان، 2013، ص ص 168، 169.

عندما تفرض الضرائب فإن المقدرة على الادخار سوف تنخفض وبالتالي تنعكس على تقليل حجم الاستثمارات في تكوين رأس المال الثابت في القطاع الخاص وإذا ما انخفض حجم المال الثابت فسوف يؤدي ذلك إلى انخفاض الإنتاجية والدخل وهذا بدوره يؤدي إلى تقليل ادخارات الأفراد وبذلك تتشكل الحلقة المفرغة.

ثانياً: أثر الضريبة على الإنتاج

تؤثر الضرائب على الإنتاج من جوانب متعددة ومختلفة حيث يمكن حصر بعض هذه الآثار كما يلي:

- 1- بشكل عام تؤثر الضرائب على حركة عناصر الإنتاج باتجاه الفروع والنشاطات الإنتاجية التي تقل فيها حجم الضرائب المفروضة وينبغي ان يلاحظ أن المستثمر لا يستطيع أن يقارن فقط حجم الضرائب بين نشاط وآخر تقل فيه الضرائب مقابل إنتاج وأرباح صافية أقل من النشاط الأول.
- 2- كما تلعب الضرائب دوراً بارزاً في توجيه الإنتاج وتوزيعه على المناطق الجغرافية فإذا ما رغبت الدولة في تشجيع صناعة ما في إقليم معين فإن إعفاء المستثمرين من الضرائب أو تقليلها مقارنة ببقية الأقاليم سوف يدفع المستثمرين نحو التوجه نحو الإقليم.
- 3- في الدول النامية التي تتصف بانخفاض مستويات الاستثمار نتيجة لقلّة رؤوس الأموال المتوفرة فيها تستخدم الضريبة كوسيلة لجذب رؤوس الأموال الخارجية فالإعفاء الدائم أو المؤقت لأرباح رؤوس الأموال الأجنبية سوف يشجع المؤسسات والأفراد من خارج الدولة على الاستثمار في مثل هذه الدولة وبطبيعة الحال سوف تنعكس هذه الاستثمارات على زيادة الإنتاج الوطني، وينبغي أن يلاحظ أن هنالك جملة من الاعتبارات الاقتصادية والسياسية ينبغي أن تؤخذ بنظر الاعتبار عند استخدام الضرائب كوسيلة لجذب رؤوس الأموال الأجنبية وذلك لما مثل هذه السياسة من تأثيرات قد تكون مردوداتها السلبية أكبر من مردوداتها الإيجابية.
- 4- كما أن الضرائب تلعب دوراً بارزاً في زيادة الموارد المالية للدولة التي تعكسها في نفقاتها الاستثمارية العامة وبما يزيد من الإنتاج.

ثالثاً: أثر الضرائب على الأسعار

يترتب على أن الضرائب تقتطع جزءاً من دخول الأفراد، أي أنه يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار هذه السلع بشرط ألا تدخل الدولة حصيلة الضرائب في مجال التداول، بمعنى أن تستخدمها الدولة في تسديد قروض خارجية مثلاً، أو تكوين احتياطي معين، فإن تيار الإنفاق النقدي يقل الطلب وتنخفض الأسعار وخاصة في فترات التضخم.

أما في حالة الانكماش تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد، رغبة منها في تشجيع الإنفاق مما يؤدي إلى حدوث حالة الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال، أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كسواء سلع وخدمات أو دفع رواتب العمال أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين، فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار.

رابعاً: أثر الضريبة على التوزيع

قد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل، لصالح الطبقات غير الغنية على حساب الفئات الفقيرة، ويبحث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها أشد عبئاً على الفئات الفقيرة، أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية.

ومما هو جدير بالذكر، أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخل من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة حيث هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل.¹

¹ - فتحي أحمد ذياب عواد، مرجع سابق، ص 170.

المبحث الثاني: طرق التحصيل الضريبي

يقصد بتحصيل الضريبة طريقة دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة، بحيث أنه في هذه

الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من المبالغ المستحقة

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

تعتبر هذه المرحلة أهم مرحلة من مراحل العمل الضريبي، لأنه يترتب عليها جمع الحصيلة التي تم تقديرها.

الفرع الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

يمكن تعريف التحصيل الضريبي كما يلي:

تعريف 1: "يعرف التحصيل الضريبي على أنه مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع

القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة"¹.

تعريف 2: "هي مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف الضريبة إلى الخزينة

العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار"².

تعريف 3: "نعني بتحصيل الضريبة مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة

المكلف إلى الخزينة العمومية وفقاً للقوانين المالية".

الفرع الثاني: ضمانات التحصيل الضريبي

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد منح القانون للخزينة العامة العديد من

الضمانات، أهم هذه الضمانات:

1- تقرير حق امتياز لدين ضريبة على معظم الديون الأخرى، ويكون للخزينة العامة حق التتبع للحصول على

المبالغ المستحقة لضمان التحصيل.

¹ - عليز عدود، مرجع سابق، ص 230.

² - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 175.

- 2- تقرير حق إصدار أمر الحجر الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة، ويعتبر الحجر هنا حجرا تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجر بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام لمصلحة الضرائب.
- 3- منح المشرع للموظفين المختصين في مرحلة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق والاوراق والدفاتر الموجود لدى المكلف أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة، لا يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على أي دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين، وقد وضع المشرع الجزاءات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع او الاتلاف قبل انقضاء مدة التقادم الذي يسقط بعدها حق الحكومة.
- 4- تقرير قاعدة الدفع ثم الاستيراد وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا وفي مقدارها حتى يتم استردادها.
- 5- تعد كافة وسائل مكافحة التهرب الداخلي في نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة.¹

المطلب الثاني: أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة

يتم تحديد وعاء الضريبة وفق عدة أساليب يتم فيها مراعاة ظروف المكلف من حيث التوقيت والمركز المالي له أي يتم تحديدها بدقة وعناية

الفرع الأول: التحديد الكيفي لوعاء الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة)

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الاهتمام بالظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة، وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة العينية والضريبة الشخصية.

¹- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006، ص 212، 213.

1- عينة الضريبة: ويعني ذلك أن الضريبة تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف أو ظروفه

العائلية أو الاجتماعية فإذا فرضت ضريبة على الإيراد الناتج عن ملكية الأرض الزراعية، فإنها تعد ضريبة عينية، إذ كانت واحدة النسبة لجميع الملاك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة.

ولا تتطلب الضريبة العينة جهدا كبيرا من جانب الإدارة المالية بشأن تحديدها، كما لا تحتاج إلى جانب كبير من الكفاءة فهي تمتاز ببساطتها وسهولة تطبيقها وتمتاز بأن حصيلتها غزيرة فهي لا تتدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف كما أنها لا تقرر أي إعفاءات.

وبالرغم من أن الضريبة العينية لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة القدرة التكلفية للمكلف كما أنها مرنة فلا يمكن إحداث تغيير في حصيلتها بسهولة.

2- شخصية الضريبة: ومعناه أن الضريبة التي تفرض على الدخل حيث تأخذ في الاعتبار للمركز الشخصي

والظروف الشخصية للمكلف، فعند تحديد المقدرة التكلفية للشخص لا يقتصر الأمر على مقدار الدخل الذي يحصل عليه، ولكن لا بد من الأخذ بالاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات المكلف نفسه تتمثل في:

-المركز المالي والعائلي للمكلف: فيستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرص الضريبة، وهو

ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه بحد الكفاف، ويختلف هذا الحد من مجتمع إلى آخر وفي مجتمع من وقت إلى آخر بالإضافة إلى خصم ما هو للقيام بالأعباء العائلية.

-مصدر الدخل: إن شخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل المكلف فالدخل الناتج عن العمل

يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناجم عن رأس المال، ورجع ذلك إلى أن الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه كالمرض أو العجز أو الوفاة بالإضافة إلى اختلاف مدة الاستثمار كل

منهما، والدخل المتولد من رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المتولد عن العمل وهذا ما يستوجب معاملة ضريبية وفقا لظروف كل منهم.

- **المركز المالي:** إن شخصية الضريبة لكونها تعتمد على المركز المالي للمكلف، تميز في المعاملة بين الدخل المختلفة من حيث أحجامها وشرائحها بحيث تخضع كل منها لسعر يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل (الضريبة التصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تحقق المساواة في التضحية بين المكلفين.

الفرع الثاني: التحديد الكمي لوعاء الضريبة

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتمثل في استخدام عدة أسس:

أولا-طريقة المظاهر الخارجية: تقوم هذه الطريقة على أساس أن الإدارة المالية تعتمد في تحديد وعاء الضريبة على بعض المظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف والتي يكون من السهل على الإدارة المالية تقديرها، ومثال ذلك تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجابية لمنزله أو عدد النوافذ أو الأبواب أو عدد العمال..... وغيرها من المظاهر الأخرى.

وقد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الضريبي الفرنسي في القرن 19 وحتى عام 1925 حيث كانت تفرض الضريبة على أساس مظاهر خارجية تتمثل في عدد الأبواب من المنزل المكلف، استنادا إلى أن منزل المكلف الغني أكثر من منزل المكلف الفقير، ويبدو واضحا أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بتقدير أي مستندات إلا أنها غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة ولذلك فلا يمكن الاستناد إليها لتقدير وعاء الضريبة فهناك بعض الدخول التي لا يوجد لها أي مظاهر خارجية تدل عليها وذلك فإن الطريقة لا تطبق إلا في الندوة وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير تحديدا جزئيا استنادا إلى بعض الضرائب مثل القيمة الإيجابية إذ تعد قرينة لتحديد الدخل لصاحب العقار وراء المبيعات

تعد قرينة معرفة ربح التاجر وعدد ساعات عمل الطبيب تعد قرينة على دخله كذلك الحال بالنسبة لأصحاب المهنة الحرة.

وإما أن يضع القانون تلك القرائن وتسمى بالجزاف القانوني حيث تحدد الإدارة المالية وعاء الضريبة بصورة جزافية بالاستناد إلى رهائن معينة ينص عليها المشرع وإما أن تعد القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة المالية والمكلف وغاب ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي.

وتتشابه مع طريقة المظاهر الخارجية حيث ان كلاهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي ومن ثم فإنهما يفتقدان الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة وأن كانت طريقة التقدير الجزافي تعد أكثر دقة لكونها تعتمد على قرائن موضوعية تعتبر بصورة أصدق عن مقدار الدخل الحقيقي ويلجأ المشرع الضريبي إلى استخدام تلك الطريقة بعض الحالات وتقتصر ف حالات مثل المكلفين الذين لا يملكون دفاتر حسابية منتظمة وأمنية.

ثانياً- طريقة التقدير المباشر: يكون التقدير للمادة الخاضعة للضريبة تحديداً أكثر انضباطاً ودقة من الطرق السالفة الذكر إذا تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة وتتم هذه المعرفة بصورتين، إما الإقرار وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.¹

أ- الإقرار: مؤدي هذه الطريقة أن يقوم المكلف نفسه بتقديم إقرار في موعد يحدده القانون ويتضمن هذا الإقرار عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة معاً بافتراض حسن النية وأمانة المكلف باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو يقيني ولضمان صحة الإقرار فإن الإدارة تحتفظ لنفسها في الحق في رقابة الإقرار وتعديله إذا بني على غش أو خطأ فقد يلجأ المكلف إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض ضريبة

¹- محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 147.

على مبلغ أقل ممن دخله الحقيقي، فيكون للإدارة الحق في أن تلجأ إلى طريقة الخارجية أو التقدير الجزافي للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة وقد يفرض بعض التشريعات جزاءات جنائية أو مالية في حالة تعدد التهرب الضريبي عن طريق إقرارات غير صحيحة وتمثل هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية فهي من جهة تؤدي إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا منضبطا، ومن ثم فإن ربط الضريبة تتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف، ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف والأعباء التي بها بالإضافة إلى إمكانية مبدأ تصاعدي الضريبة فتزداد الحصيلة الضريبية بنفس نسبة زيادة الدخل.

ومن الانتقادات التي وجهت هذه الطريقة تدخل الإدارة الضريبة في شؤون المكلفين، الاطلاع على أسرارهم للتأكد من صحة عناصر الإقرار، الرقابة على المكلفين منعا من تهربهم من دفع الضريبة.

ومن الانتقادات التي وجهت هذه الطريقة تدخل الإدارة الضريبية في شؤون المكلفين، الاطلاع على أسرارهم للتأكد من صحة عناصر الإقرار، الرقابة على المكلفين منعا من تهربهم من دفع الضريبة.

وبالرغم من ذلك فإن هذه الطريقة تمثل أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة وقد تبنتها العديد من التشريعات الضريبية.

-إقرار الغير: بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف الضريبة بتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية حيث يشترط أن هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف وشخص الغير، مثال ذلك أن يكون الغير مدينا للمكلف بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة على المرتبات، وغالبا ما يتم حجز هذه المبالغ وتوريدها للإدارة المالية قبل أن يحصل عليها العامل وتعرف هذه الطريقة بالحجز من المنبع.

ومما هو واضح للإدارة المالية أن هذه الطريقة تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح فصاحب العمل يكون مجبراً على تقديم قرار صحيح.

ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن توقع عليه في الحالة المخالفة، بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي، وتطبق هذه الطريقة بشأن تحديد وعاء الكثير من الضرائب كالضريبة على المرتبات والضريبة على إدارات القيم المنقولة والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات والضريبة على الملكية العقارية (في العلاقة بين المالك والمستأجر).

ب- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية: يخول القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تقيّد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة، لذا سميت هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري.

ويكون للإدارة حرية واسعة في الالتجاء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد منضبط لوعاء الضريبة ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف أو فحص دفاتر هو عادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف أو امتناعه عن تقدير الإقرار غير مطابق للواقع وينطوي على خطأ أو غش، وقد أعطى القانون للمكلف حق الطعن في صحة التقدير وفقاً لقواعد الطعن المقررة ومن حقه إثبات عدم تمكنه من تقديم الإقرار لظروف طارئة أو لسبب قوة القاهرة.

المطلب الثالث: أساليب تحصيل الضريبة

يعتبر تحصيل الضريبة هو أخطر خطوات عملية التنظيم الفني للضريبة وأهمها على الإطلاق، حيث ثمة

أساليب عديدة يمكن للإدارة الضريبية أن توظفها لتحصيل دين الضريبة أهمها ما يلي:¹

- أسلوب الوفاء المباشر؛

- أسلوب الأقساط المقدمة؛

- أسلوب الحجز من المنبع.

الفرع الأول-أسلوب الوفاء المباشر: وفقا لهذا الأسلوب يقوم الممول مباشرة بتوريد الضريبة المستحقة عليه إلى

الإدارة الضريبية.

ويمكن أن يتم سداد دين الضريبة وفقا لهذا الأسلوب بـصور عدة:

-فقد يتم سداد الضريبة المستحقة مرة واحدة دون تقسيط.

- وقد يسمح سداد الضريبة على أقساط وذلك حسب ما هو محدد في التشريعات واللوائح الضريبية.

- وأخيرا قد يتم التوريد المباشر للضريبة عن طريق قيام الممول بشراء طوابع يقوم بلصقها على المحررات الرسمية

وفاء للضريبة المستحقة عليه.

الفرع الثاني-أسلوب الأقساط المقدمة: يقوم هذا الأسلوب على قيام الممول بسداد الضريبة على أقساط تدفع

مقدما على أن الإدارة الضريبية في نهاية الفترة الضريبية وتحديد القيمة النهائية لدين الضريبة وتجري تسوية نهائية

تقوم الإدارة الضريبية برد الفرق إلى المكلف فيما لو كانت القيمة الكلية للأقساط المدفوعة بالكامل أكبر من قيمة

الضريبة الواجب الأداء أو يطالب الممول بسداد الفرق فيما لو كانت قيمة الضريبة الواجبة الأداء أكبر من القيمة

الإجمالية للأقساط المدفوعة مقدما.

¹- عاطف وليم اندراوس، مرجع سابق، ص 211، 212.

- يتطلب تطبيق هذا الأسلوب وعياً وثقافة ضريبية لدى الممولين لتمكينهم من تقدير الضريبة المتوقع سدادها في نهاية فترة المحاسبة وبوجود صور أخرى لسداد الضريبة منها:

- إصدار سندات أو شهادات ضريبية بقيم مختلفة تطرح بيها ويقوم الفرد بشرائها طوعاً وفي نهاية العام يقوم الممول بتقديم الشهادات التي بحوزته بتسديد الضرائب المستحقة عليه.

الفرع الثالث-أسلوب الحجز من المنبع: يقوم هذا الأسلوب على قيام أشخاص محددين بمقتضى القانون كانوا أو معينين بتحصيل الضريبة من المورد الأصلي وتوريدها مباشرة للإدارة الضريبية، ولضمان نجاح هذا الأسلوب ثمة ضرورة لوجود علاقة يترتب بموجبها أن يصبح الممول دائن للأشخاص المكلفين بتوريد الضريبة بشكل يمكن الطرف الثاني من استقطاع الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية ويتم استخدام أسلوب خصم الضريبة من مصدرها أو منبعها على نطاق واسع بالنسبة لأنواع معينة من الأوعية، كالأجور والمرتببات والفوائد والأرباح الموزعة. وتلجأ الحكومات لأسلوب اقتطاع الضريبة من مصدرها في الأحوال التالية:

- الرغبة في تسريع تحصيل الضريبة.

- الرغبة في تخفيض نفقات تحصيل الضريبة.

- الرغبة في تفادي احتمالات تجنب الضريبة أو التهرب منها.

المبحث الثالث: عموميات حول المنازعات الضريبية

نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة المنازعات الضريبية من حيث التعريف وخصائص المنازعة الضريبية، أسبابها وأنواع المنازعات الضريبية.

المطلب الأول: تعريف المنازعات الضريبية وخصائصها

تكون المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو الحالة التي تكون فيها معسرا، أي أن وضعية المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية.

الفرع الأول: تعريف المنازعات الضريبية

للمنازعة الضريبية مفهومان مفهوم ضيق ومفهوم واسع، فالمنازعة الضريبية بمفهومها الضيق هي "الخلافات التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية فيما يتعلق بتحديد فرض الضريبة أو طرق التحصيل"، أما المفهوم الواسع للمنازعة الضريبية فهي "كل النزاعات التي تثور بين الإدارة الضريبية والمكلف".¹

- يعرف الأستاذ أندري هارقي المستشار بمجلس الدولة الفرنسي النزاع في المجال الجبائي بقوله: "إن المنازعات الضريبية تشمل مجموعة النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب".

أما الأستاذ بن سحلي سعد فيري في تعريفه للمنازعة الضريبية "أنها مجموعة القواعد المطبقة على النزاعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين، والناجحة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى".

¹- قاشي علال، تسوية المنازعات الضريبية، محاضرات مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البويرة.

وكما تم تعريف النزاع الضريبي على أنه "مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة وبين الإدارة الضريبية، بمناسبة عمليات مراقبة وعاء الضريبة، أو تحصيل الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق المكلفين بالضريبة".

ومن خلاص التعاريف السابقة يتضح أن المنازعة الضريبية تشكل في حد ذاتها نظاما قانونيا خاصا، فقد عرفت الأستاذة فاطمة زعزوعة على أنها: "مجموعة الإجراءات من القانون العام والخاص الناشئة عن تنازع الممولين أو المكلفين بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية إثر عمليات تحديد الوعاء أو التحصيل ومراقبة الضريبة.

وبالتالي فإنه ومن خلاص ما سبق عرضه، نستنتج أن المنازعات الضريبية هي ذلك الخلاف الناشئ عن الطعون التي يحركها المكلف بالضريبة أو المدين بها، بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها.¹

الفرع الثاني: خصائص المنازعة الضريبية

تتميز المنازعة الضريبية بالخصائص التالية:

أولا- المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية ذات طابع خاص: إن هذا الطرح له يبرره على أرض الواقع، وذلك أن المنازعة الضريبية تضع المكلف بالضريبة وجها لوجه، باعتبار أن الإدارة تتعامل بصفقتها صاحبة السيادة، وهي تتمتع بامتيازات السلطة العامة، والتنفيذ الجبري في تحصيل أموال خزينة الدولة، ويترتب عن ذلك أن القانون الواجب التطبيق على المنازعة التي تثور بين إدارة الضرائب والمكلف هو التشريع الضريبي وهو فرع من القانون العام، فهو وجه من أوجه القانون الإداري الذي يتميز بالقواعد الاستثنائية وغير المألوفة، إلا أن التشريع الجبائي مستقل بذاته، وتخضع المنازعة الضريبية لأحكام قانون الإجراءات الجبائية الذي يتميز بأحكام وإجراءات خاصة، تنظم وتحدد إجراءات المنازعة الضريبية.

وفي تعريفنا للمنازعة الإدارية فهي "مجموعة النزاعات الناجمة عن نشاط الإدارة وأعاونها عند القيام بوظائفهم".

¹ -إدبائية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011، 2012، ص ص 18، 19.

أما المنازعة الضريبية فهي مجموعة النزاعات الناجمة عن نشاط الإدارة الضريبية، في تطبيق أحكام التشريع الضريبي، فهناك تطابق في التعريف لكلاهما فالمنازعة الإدارية تشمل المنازعة الضريبية.

ولعل أهم خصوصية للمنازعة الضريبية التي تنفرد بها عن المنازعة الإدارية:¹

-إلزامية التظلم المسبق، إضافة إلى أنها منازعة على مراحل لا يجوز رفعها مباشرة إلى القضاء على عكس المنازعة الإدارية.

-تحكمها نصوص تشريعية خاصة بها وهي نصوص قانون الإجراءات الجبائية، لا يلجأ إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلا في حالة انعدام النص الخاص.

ثانيا- المنازعة الضريبية هي منازعة موضوعية من طبيعة خاصة: إن الخصومة في المنازعات الضريبية هي خصومة تمس أموال المكلفين، وبالتالي فهي منازعة موضوعية لا شخصية، أي محلها حق مالي، إذ يقف المكلف بالضريبة في مركز موضوعي وليس مركزا شخصيا في علاقته بالإدارة الضريبية، علاقة الدائن بالمدين، وعليه فان موضوع المنازعة الضريبية هو حق مالي، ويترتب على ذلك أن الإدارة الضريبية لها الحق في المراجع أي أن تراجع موقفها، مقابل ذلك فالمكلف يطعن أمام المصالح الضريبية وجوبا قبل اللجوء إلى القضاء ، ولذا فان هذه المنازعة ذات طبيعة خاصة.

ثالثا- المنازعة الضريبية تتعلق بتطبيق التشريع الضريبي: ويعتبر المرجع فيها هو التشريع الضريبي حيث تعتبر المنازعة الضريبية متى تعلقت بالمادة الضريبية، أن عمليات الربط والتحصيل الضريبي.

¹- قاشي غلال، مرجع سابق، ص ص 25، 26.

المطلب الثاني: أسباب المنازعات الضريبية

نظرا لتعقيد النظام الضريبي وكثرة التعديلات في النصوص القانونية ونقص وعي المكلف أدى إلى وجود منازعات حول الضرائب.

الفرع الأول: الأسباب التشريعية¹

- التعقيد في النظام الضريبي من خلال النصوص القانونية، حيث يتصف هذا النظام بتعدد النصوص القانونية، إذ أنه لكل نوع من أنواع الضريبة نصوص خاصة تنظمها، وقرارات وتعليمات تطبق عليها، وكثير ما تظهر حالات من عدم الانسجام بين هذه النصوص، بل أحيانا يحدث تضارب وتناقض بينها، ويصعب على أعوان الإدارة الضريبية تطبيقها من جهة وجهل المكلفين من جهة أخرى.

- عدم وجود نصوص قانونية، تلزم الإدارة الضريبية، بتحسين علاقة المواطن بها وتلزمها بنشر الوعي الضريبي للمكلف بطرق عصرية وناجعة، فيقوم المكلف بالضريبة بالقيام بالتزاماته عن قناعة دون شعوره بأن الضريبة عبء غير مبرر وظلم في حقه.

- التعقيد في إجراءات تطبيق الضريبة، فهنا نجد أن أعوان إدارة الضرائب يواجهون صعوبات حمة في تطبيق الضريبة التي يكتنفها الغموض، في الكثير من الحالات.

- التعقيد في المصطلحات المستخدمة، وعدم التزام الدقة في استخدامها ضمن النص القانوني مثل عبارة مراجعة التحقيق الواردة في نص المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية، التي كان يقصد بها التحقيق المضاد، وهو ما يتماشى ومضمون المادة، وأن عدم الدقة وسوء استخدام المصطلح بين اللغة العربية وترجمته باللغة الفرنسية، فنجد أن نص المادة 3/83 من قانون الإجراءات الجبائية، استعمال عبارة الطلبات الجديدة في النص العربي، واستعمل عبارة الأوجه الجديدة في النص الفرنسي، وشتان بين مدلولي المصطلحين، الأمر الذي يؤدي معه إلى

¹ - قاشي علال، مرجع سابق، ص ص33، 34.

صعوبات جمة في الأداء الحسن بالنسبة لأعوان الإدارة الضريبية، والمكلفين بالضريبة في فهم وتطبيق القانون الضريبي وقانون الإجراءات الجبائية، وقد لا يقتصر ذلك على هؤلاء، بل قد يمتد إلى القاضي.

- إن قوانين الضرائب تتميز عن غيرها من القوانين بأنها تخضع للتعديل والتغيير المستمر مما يؤدي إلى تعدد المصادر التشريعية من جهة، وتعدد النصوص المبعثرة عبر قوانين المالية التي تصدر كل سنة من جهة أخرى، وهذا قد يؤدي إلى الحرمان من الاستفادة من الحقوق المكتسبة الناجمة عن نص تشريعي أو تنظيمي جديد، أو إلغاء نص تشريعي أو تنظيمي قديم، وفي كلا الحالتين يمكن الاستفادة من النص الجديد.

الفرع الثاني: الأسباب الإدارية

- طلب استدراك أخطاء وقعت خلال عمليتي الوعاء الضريبي والتحصيل الضريبي.

- الفساد الإداري والتهاون، فآفة الفساد التي اجتاحت العالم الثالث، بما فيه الجزائر، ولعل أكثر القطاعات تعرضاً لهذه الآفة قطاع الضرائب في ظل الانفتاح الاقتصادي، وإلى جانب ذلك عدم قيام موظفي الضرائب بدراسة ما يبيده المكلفون من الاحتجاجات وحجج دراسة وبعناية كافية، إن لم نقل القيام، في بعض الحالات، بممارسة التعسف في استعمال السلطة.

- قيام الإدارة الضريبية أحيانا بإصدار تفسيرات خاطئة لنصوص مبهمة، تفسيرا غير موافق وكذلك يؤدي في النهاية إلى عزوف المكلف عن تسديد مبلغ الضريبة في وقتها، إن لم يلجأ إلى التهرب من دفعها.

- السلطة التقديرية الواسعة للإدارة الضريبية، فيها شيء من الزيادة لا تبررها المصلحة العامة، ففي استعمالها الواسع في ممارسة سلطاتها أكثر مما هو ضروري لأداء عملها قد يؤدي إلى الإضرار بمصالح المكلف بالضريبة بطريقة أو بأخرى.

المطلب الثالث: أنواع المنازعات الضريبية

تنحصر المنازعة الضريبية في نزاعات تثور بشأن أساس الضريبة، ومنازعات تثور بشأن منازعات التحصيل.

الفرع الأول: من حيث نوع الضريبة

وذلك على أساس تقسيم النزاع حسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة ومنازعات للضرائب الغير المباشرة كل على حدى، ونظرا لأهمية هذا التقسيم، وبالرغم من وجود معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد، ولا يمكن الاعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة وعلى رأس هذه المعايير كل كم المعيار الإداري، والمعيار الاقتصادي، والمعيار الفني.

أولاً: المعيار الإداري¹

أو ما يعرف بالمعيار القانوني، ويقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية وتحصيل هذه الأخيرة فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي، وكان التحصيل يتم صفة زمنية دورية، فالضريبة هنا مباشرة، نظرا لأن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف دون أي وسيط، وفي حال ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون اعتبار لشخص المكلف بالضريبة، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة، ولقد لقي هذا المعيار نقدا من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح المتأتية من التعامل بالأسهم والسندات، فأصحاب هذه الأخيرة ليسوا على اتصال مباشر لإدارة الضرائب، وليسوا مدرجين على القوائم الإسمية، ورغم ذلك فضرية الإيرادات المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح وفوائد من المسلم أنها من الضرائب المباشرة، إضافة إلى ذلك فإن

¹-محمد عباس محرز، نفس المرجع، ص 63.

المشروع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف إسمية أو من دونها، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها، وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت.

ثانياً: المعيار الاقتصادي¹

أو ما يعرف بمعيار لراجعة الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، أي من الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية، وبالتالي تكون الضريبة المباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بما ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير متحملاً لها ومثال النوع الأول الضريبة على الأجور والمرتبات حيث يتحملها المكلف بها ولا يستطيع تحميلها للغير، ومثال النوع الثاني الضرائب الجمركية التي يستطيع المستورد الذي دفعها على أساس أن التجربة دلت على أن ضرائب الدخل مثلاً تعتبر من الضرائب المباشرة، ولكن يمكن نقل عبئها في كثير من الحالات، فإذا عمدت السلطة العامة إلى رفع أسعار هذا النوع من الضرائب، فيلجأ بذلك المكلفون بها إلى نقل عبئها إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم، فتصبح هذه الضريبة غير مباشرة.

ثالثاً: المعيار الفني

يقوم على أساس ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها واستقرارها، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالاتهلاك والتداول، وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه قد تعرض للنقد باعتباره ليس محكماً بدرجة كافية ولا يمكن بالتالي الاعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب، كالضريبة على التركات، التي يمكن أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة على المعيار نفسه اعتبارها ضريبة غير مباشرة، كونها تفرض على واقعة انتقال التركة من المورث إلى الوارث باعتبارها واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية.

¹ - بدايرية يحيى، نفس المرجع، ص 24.

وبالتالي فإنه على الرغم من تعدد المعايير، فكلما عرضت للنقد ولا يمكن الاعتماد على إحداها لتحديد نوع الضريبة، فكل معيار منها يعوزه وينقصه الدقة والوضوح، ومما لا شك فيه أن اعتبار نفس الضريبة مباشرة تارة وغير مباشرة، يزيد الأمر صعوبة في عملية التمييز بين النوعين من الضرائب، وعلى هذا الأساس فإن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع ضرائب مباشرة، ونزاع ضرائب غير مباشرة سيجعلنا أمام نفس الإشكالات، وخاصة أمام القاضي الإداري حين نظره في هذا النوع من المنازعات، وذلك لصعوبة التمييز بين هذين النوعين، وخاصة إذا كان النزاع بصدد نوع معين من الضرائب لم يصنفها المشرع المالي ويجدد طبيعتها مسبقاً، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد هذا التقسيم للنزاع الضريبي لمرحلة زمنية طويلة.

الفرع الثاني: المراحل التي تمر بها الضريبة

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي يتم فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة ومن ثم ربطها أو حسابها وتحديد قيمتها، وتسمى هذه المرحلة أيضاً بمرحلة ميلاد الضريبة، وأما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة، والتي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة.

أولاً: نزاع الوعاء

وهو نزاع في أساس الضريبة أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقاً للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطاً جزئياً أو كلياً لهذه الضريبة، فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثنين، إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها، ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع.

وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي أنه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطلب إسقاطها كلياً، ونكون هذا أمام نزاع قانوني، وعلى هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة وشرعية فرض الضريبة.

وعلى هذا الأساس يتفرع النزاع الضريبي إلى فرعين أساسيين، يتعلق الأول بوعاء الضريبة، وأما الثاني فيرتبط بتحصيلها.

ثانياً: نزاع التحصيل:¹

وهو الذي يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها، ويتولد النزاع هذا بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية.

الفرع الثالث: الجهة المطروح أمامها النزاع

يطرح النزاع الضريبي عموماً أمام الجهات الإدارية في مراحله الأولى، ومن ثم أمام الجهات القضائية المختصة كآخر له مرحلة إن لم يجد له يجد حلاً على المستوى الإداري، وقد انتهجت كل التشريعات تقريباً هذه المرحلة في فض المنازعات الجبائية، وبالتالي فإنه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع، أمامها النزاع، إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء.

وعلى غرار ذلك نظم المشرع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية وقضائية قد تنسجم وتتشابه بوجه عام مع بعض التشريعات المقارنة، وتمتاز في الوقت نفسه بنوع من الخصوصية على من الصعيدين الشكلي أو الموضوعي، فقد قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى إدارة الضرائب، وأما الثانية فتتمثل في الطعن الاختياري على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية، وصولاً إلى المرحلة القضائية في حال عدم جدوى المرحلة الإدارية في فض النزاع، وفيما يخص النزاع الضريبي أمام القضاء عموماً نجد أن هناك نزاعاً ذو طابع جزائي أمام الجهات القضائية الجزائية، والذي تحركه الإدارة الضريبية بصدده بعض الممارسات التدليسي التي قد يقوم بها المكلفون

¹- بدائية يحيى، نفس المرجع، ص 26.

بالضريبة، والتي تناولتها المادة¹ 36 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، وفي الوجه المقابل نجد النزاع ذو الطابع الإداري أمام جهات القضاء الإداري، وهذا الأخير عادة ما يحركه المكلف بالضريبة سعياً منه لانتزاع حقوقه من الإدارة الجبائية عبر المسلك القضائي، والذي يشكل له الضمانة الأساسية في ذلك.

¹- المادة 36 قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2017.

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يتضح لنا أن الضريبة من بين الإيرادات التي تقتطعها الدولة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لاستخدامها لتغطية النفقات العامة وإعادة التوازن للميزانية العامة لهذا فقط أصبحت للضريبة أهمية كبرى للدولة، إذ أنها تلعب دورا هاما في الحياة الاقتصادية بحيث لم يعد دور الضريبة منحصر في النظم الحديثة على تمويل النفقات العامة فقط، بل أصبحت تستعمل كسياسة مالية للتأثير على النشاط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي إذ أصبحت الأداة الموجهة لهذه النشاطات إلا أنها تترك آثار متنوعة كالنزاعات الضريبية.

إذن الضريبة إيراد مهم للدولة وإن تحديدها وتقييم نتائجها يعتمد على فعالية النظام الضريبي المعتمد في الدول.

الفصل الثاني:

الفصل في النزاع على مستوى
الطعن والإدارة الضريبية

تمهيد

نظرا لأهمية دور الإدارة الضريبة وخطورة مهامها، فإن المشرع الجبائي منحها صلاحيات واسعة في مجال اختصاصها، وجعلها تتمتع بامتيازات السلطة العمومية في حدود وظيفتها، وذلك حتى تتمكن من التغلب على ما يعترضها من الصعوبات أثناء ممارسة مهامها، و وفر المشرع لإدارة الضرائب مصادر مختلفة للحصول على المعلومات في مجال نشاطها، كما وفر لأعاونها الحماية القانونية الكافية، من كافة أنواع الضغوط، ويخضعون لتكوين مهني يمكنهم من ممارسة عملهم بمهنية عالية، من شأن ذلك أن يقلل من الأخطاء، ويخفف من كثرة الاحتجاجات ويقلل من المنازعات التي لا يخلو عادة نشاطهم منها، و نتناول في هذا الفصل ثلاثة مباحث تتضمن تسوية النزاع أمام الإدارة الضريبية.

المبحث الأول: تسوية النزاع للوعاء والتحصيل الضريبي

تنحصر المنازعة الضريبية في صنفين، هما منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل، حيث أن الأولى هي نزاعات تثور بشأن أساس الضريبة، أما الثانية فتثور بشأن منازعات التحصيل، فالنزاع لا يثور في فرض الضريبة، لأن المكلف يقر بها، لكن يثور في إجراءات التحصيل، أي إجراءات دفع الضريبة، وفي كلتا الحالتين فإن المشرع الضريبي اعتبر الشكوى شرطاً إلزامياً، ومن الشكليات الجوهرية في المنازعة الضريبية، وأحاطها بجملة من القواعد والأحكام.

المطلب الأول: النزاع في مادة الوعاء الضريبي

إن المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ، وهي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد حساب الضريبة وربطها، وذلك وفق أنظمة متعددة مثل: نظام التقدير الجزائي ونظام الربح الحقيقي بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية.

والمشرع وأوجب بالنسبة للمنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي التظلم والإداري المسبق (يسمى في القانون الجبائي الشكاية)، وبالتالي فإن الدعوى القضائية في منازعات الضرائب لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبقة وجوبا بشكوى يرفعها المكلف بالضريبة إلى الضرائب على أن توجه هذه الشكوى إلى المجرى الولائي للضرائب.¹

الفرع الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكاية):

نص المشرع على إلزامية هذا الإجراء في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية التي تقضي بأنه يجب أولاً، توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب والحقوق والغرامات المشار إليها في المادة 70 من نفس القانون إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يشرف على مكان فرض الضريبة ويسلم وصل بذلك للمكلفين بالضرائب المعنيين.²

¹ - قراني مفيدة، محتضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة1، ص2.
² - قرار صادر عن المحكمة العليا بتاريخ 1986/06/15 رقم 2780.

أولاً: تقديم الشكوى: يجب أن تقدم الشكوى في آجالها القانونية وإلا رفضت وهي آجال خاصة عامة:

أ- الآجال العامة: كقاعدة عامة تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرج

فيها الجدول للتحصيل أو لحصول الأحداث التي هو موضوع الشكوى.

أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فالآجال تصبح كالآتي:

- إذا تعلق الأمر باقتطاعات من المصدر محل النزاع فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.

- أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع فإن الشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

ب- الآجال الاستثنائية:

- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة: الأجل ينتمي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلاً بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة

- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: سواء أكان 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.

ج- الآجال الخاصة:

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

ففي هذه الحالة ينتهي الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة وقوع الحادثة.

ثانيا: شكل الشكوى ومحتواها

1- الشكل : حددت المادة¹ 73 من قانون إجراءات الجبائية شكل الشكوى

- أن تكون الشكاوى فردية كأصل عام، غير أنها استثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية، كما هو الحال في شركات الأشخاص كشركة تضامن SNC²
- أن تقدم الشكوى 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 موطناً في الجزائر يتعامل من خلاله إدارة الضرائب بالنسبة لأشخاص 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 المادة³ 72 ق إ ج من الغير كالوكيل، شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكاية.

¹ - المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 29.

² رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص 85.

³ - المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع أعلاه، ص 29.

2- محتوى الشكاية: يختلف باختلاف موضوعها:¹

أ- بالنسبة للضرائب المباشرة أوجب المشرع أن تحتوي شكاية المكلف الموجهة إلى إدارة الضرائب على عرض موجز لطلباته والأسانيد التي بنيت عليها على أن يكون موضوعها متوافقا وطبيعة الضريبة للمتنازع عليها. وهنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها: تصحيح أخطاء بسيطة وبين تلك التي يكون موضعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة، أو التي يسعى من خلالها المكلف بالاستفادة من حق ناتج عن حكم شرعي أو تنظيمي.

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

- حالة إعادة النظر في تقيين مقدرا الضريبة: هنا كذلك يمكن أن نفرق بين حالتين:

1- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة أو التقدير الإداري ورفض اقتراح الغدارة من المكلف ففي هذه الحالة فإن عبئ إثبات الخطأ الواقع في التقدير يقع على الشاكي، وبالتالي لا بد عيه من تقديم أدلته وإثبات وجود الخطأ في التقدير المادة 12² من قانون إجراءات الجبائية.

2- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات خطأ الإدارة وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبئ الإثبات في موضوع النزاع.

3- طلب تأجيل الدفع: عندما ينازع المكلف بالضريبة إدارة الضرائب فإن تحصيل الضريبة لا يتوقف، وبالتالي يكون لقاibus الضرائب حق اتخاذ كل الإجراءات القانونية لتحصيل الضريبة، وبالمقابل منح القانون للمكلف حق طلب إيقاف التسديد حسب ما نصت عليه المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية .

¹قراني مفيدة، المرجع السابق، ص4.

²- المادة 12: ملغاة بموجب المادة 33 من ق.م.ت، ص 2015.

وعيه أن يحدد في العريضة ما يلي:

- أن يطلب في العريضة الاستفادة من الأحكام الواردة في هذه المادة.
- أن يحدد المبلغ وأسس التخفيض الذي يريده.
- أن يقدم ضمانات كفيلة بتحصيل الضريبة بأن يذكر بأنه مستعد لتقديم ضمانات ذات قيمة مالية، على الأقل تساوي مقدرا الحصة موضوع الطلب، وللغدارة اتخاذ جميع الإجراءات التي تراها كفيلة بضمان حقوقها.

* دور المديرية الولائية للضرائب:

إن مصلحة المنازعات في المديرية الولائية بالعمليات التالية في حالة التأجيل بالدفع ففي حالة شكاية مقبولة شكلا تحتوي على طلب التأجيل بالدفع تقوم ب:

- تحديد المبلغ المؤجل دفعة تبعا للمعلومات الموجودة في العريضة
- تسجيل العلامة بالأحمر في سجل الشكايات وملف التحقيق.
- إعلام القابض المكلف بالتحصيل بواسطة رسالة نموذج بطلب المشتكي تأجيل الدفع.¹

* دور قابض الضرائب في طلبات التأجيل بالدفع:

يستلم الطلب يمكنه منح المدين آجال استحقاق لدفع جميع الضرائب والحقوق والروم، بشرط مراعاة مصلحة الخزينة العمومية وإمكانيات صاحب الطلب، ويقوم بكل التدابير لأخذ المشتكي على تأسيس ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب لضمان التحصيل.

¹- موقع إلكتروني 2016/02/26، منتديات الحقوق والعلوم القانونية، القسم القانوني العام، كتب ومذكرات وأبحاث قانونية - www.droit-dz.com

وعليه فإن للقباض صلاحية تحديد طبيعة وقيمة الضمانات وكذا سيرة وسلوك المكلف اتجاه مصلحة التحصيل (الدفء في الأجل، احترام المواعيد)، وتقدير ما إذا كانت الضمانات المقدمة قادرة على ضمان تحصيل المبلغ المتنازع فيه.

وفي حالة رفضه عليه أن يخطر المكلف بالضريبة حتى يتسنى له رفع دعوى في خلال 4 أشهر من استلام التحصيل.

في حالة ما إذا قام برفع مبلغ مالي يساوي 30% من هذه الضريبة، يمكنه الاستفادة من إرجاء الدفع، ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور مقرر المدير الولائي، وفق الشروط المحددة في المادة 119¹ من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: التحقيق في محتوى الشكاية واتخاذ القرار

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

¹المادة 119 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص43.

أولاً: التحقيق في محتوى الشكاية

قبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح فغن المدير الولائي للضرائب يأمر المفتش المختص إقليمياً القائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي، بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح بحيث يمكن لرئيس المفتشية أن يلجأ إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في موضوع خلال أجل لا يتعدى 15 يوم.

وبإمكانه أن يستدعي صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المطروحة.

كما يمكنه إجراء تحقيقات في هين المكان وله أيضاً حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعد في تحقيقه وحتى لدى الخواص المتعاملين مع هذا المكلف بالضريبة، وبعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحرر رئيس المفتشية تقريراً مبدئياً يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقاً للمعطيات الموجودة لديه وطبقاً للنصوص القانونية السارية المفعول، مع ذكر كل الأدلة والأسانيد التي بني عليها تقدير ضريبة المكلف محل النزاع، ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب لاتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هذا الأخير ملزماً بما توصل إليه رئيس المفتشية.¹

ثانياً: الفصل في الشكاية:

قرار المدير الولائي للضرائب يمكن أن يتضمن رفض كلي لطلبات الشاكي أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع.

وقبل اتخاذ القرار يتعين على المدير الولائي للضرائب لأن يطلب من المفتش المختص إقليمياً تقديم اقتراح كتابي في موضوع النزاع، يعرض هذا الاقتراح في بادئ الأمر على رئيس مكتب المنازعات لإبداء رأيه كتابياً على نفس الوثيقة التي يجب أن تقدم للمدير الولائي بعد تأشيرتها من طرف المدير الفرعي للمنازعات.

¹عزيز أمزبان، مرجع سابق، ص15.

1- حالة الرفض الكلي: يجب أن سبب ويقلل قرار الرفض حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفعه إذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعن الإدارية أو رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، بحث يجب أن تكون عبارات القرار واضحة.¹

2- حالة التخفيض الجزئي: يعني قبول شكوى المكلف في شق رفضها في شق آخر، فإنه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إذا أراد ذلك.

3- حالة الإعفاء الكلي: معناها إعفاء المكلف من الضريبة، إن لم يكن قد سددها، فإن تم التسديد فإنه يعوض المبلغ إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، أما ما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصة.

وفي الحالتين الأخيرتين توجه نسخة من القرار لقبض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلياً أو في الجزء المخفض.

أ- تبليغ القرار: يبلغ القرار إلى المكلف شخصياً أو من ينوب عنه على العنوان المذكور في الشكوى، وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

ويحسب هذا التاريخ كبدائية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف كي يطعن في قرارات المدير الولائي سواء أمام لجان الطعن الإدارية أو لدى المحكمة الإدارية.

ب- كفاءات التخفيض وإجراء المقاصة²

بعد اتخاذ القرار بخصوص هذه الشكوى طبقاً للإجراءات السابقة الذكر في الفرع الأول فإنه يجوز للإدارة أن تفرض جميع المقاصات بين التخفيضات المعترف بشوئها والمنقوصات أو المنسيات بجميع أنواعها التي يتم

¹ - قراني مفيدة، نفس المرجع السابق، ص8.

² قراني مفيدة، نفس المرجع السابق، ص09.

معاينتها بمناسبة إجراء التحقيق في شكوى المكلف وذلك أثناء إعادة تأسيس الوعاء الضريبي المعترض عليه، بحيث أن القرار المتخذ بناء على شكوى المكلف هذه يمكن أن يتضمن رفض كلي للطلبات أو تخفيض جزء أو كل الضريبة المعترض عليها.

مثال: لتكن شركة ذات مسؤولية محدودة SARL خاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) 2000000 دج.

وبعد تقديمها للاحتجاج، وقيام الإدارة بالتحقيق فيه، يتبين وجود خطأ أثناء إعادة التقويم قدره 400000 دج وتتخذ مصلحة الضرائب قراراً بتخفيض المبلغ المذكور، إلا أن المحقق يجد في محاسبة الشركة عبئاً مخصصاً دون وجود وثيقة تثبته قيمته 20000 دج الشيء الذي ينتج عنه إعادة التقدير التالي:

- التخفيض الممنوح: $400000 * 30\% = 120.000$ دج

- الحقوق الواجب خصمها: $200000 * 30\% = 60.000$ دج.

- القيمة الواجب تخفيضها بعد إجراء المقاصة = 60.000 دج.

المطلب الثاني: النزاع في مادة التحصيل الضريبي

بعد ما تم تحديد النزاع في مادة الوعاء الضريبي، ومن هنا يتم تحديد الضريبة الواجبة التسديد، نمر إلى مرحلة التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي، وبالتالي تتم من خلال هذه المرحلة تحصيل الضريبة بالتطرق إلى إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي.

الفرع الأول: إجراءات المنازعات في التحصيل الضريبي

سنتطرق في هذا المبحث إلى إجراءات التحصيل الضريبي في مطلب أول، ثم إلى إجراءات المتابعة.

أولاً: إجراءات التحصيل الضريبي

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى إجراءات التحصيل الودية من جهة، وإلى إجراءات التحصيل الضريبي الجبرية من جهة أخرى.

1- إجراءات التحصيل الودية

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقات الضريبة في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، وهذه العملية تعني توجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية، وتولي عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي آجالها المحددة.

ولقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخ في 2 ماي 1995 أحكام التحصيل الودي للضريبة حيث أوجبت على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية.¹

كما جاءت المذكرة لإنعاش التحصيل قبل اللجوء الردعية، وكل هذا لكي لا تخرج عن نطاق التحصيل الودي، حيث ارتكزت على فكرة إعلام الجمهور، وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الضريبي في مقر البلدية والأماكن العامة ومقرات المصالح الضريبية، وتقديراً للصعوبات التي يعاني منها المكلفين من الجانب المالي، حاولت الإدارة الضريبية وضع رزمة زمنية تحت المكلف على الالتزام والتقييد بها، وكل هذا من أجل مساعدة المكلفين الضريبة.

وإضافة لذلك يتضمن التحصيل الودي نظام التصريح الذي يمثل 60% من إجمالي التحصيل الضريبي وهو نوعان: النظام الشهري بالمدخل الذي يودع لدى مكتب الدراسات او مقابلة الإنجاز قبل 20 من كل شهر،

¹- سلامي العبد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص47.

وفي حالة التأخر يتعرض صاحبه لغرامة مالية تأخيرية قدرها 500 دج، كما يوجد النظام التصريحي السنوي بالمداخل حيث يجب على كل مكلف بالضريبة أن يؤديه مرة كل سنة وذلك خلال شهر مارس.

2- إجراءات التحصيل الجبرية:

في حالة عدم تسوية الضريبة من الجانب الودي للتحصيل، هنا تلجأ الإدارة للوسائل الجبرية للتحصيل نذكر منها: التنبيه، الغلق المؤقت للمحلات، بالإضافة للحجز العقاري سواء كان منقولاً أو عقاراً.

أ- التنبيه بالبيع بالمزاد والغلق الإداري:

إجراء يتبعه قابض الضرائب المختص، وذلك من خلال استخدام إجراءات ردية منها: البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري....، وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي: اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب وفي حالة عدم نفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر ردياً وهي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.

ب- الحجز الإداري على أموال المدين:

يعرف الحجز الإداري بأنه: "مجموعة الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها، وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب" وهذا الإجراء وضعه المشرع الجبائي ليسهل على الإدارة الضريبية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة.

* إجراءات الحجز الإداري:¹

لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري والمتمثلة فيما يلي:

يجب أن يكون إجراء الحجز في المواعيد المسموح بها وذلك وفقا لأحكام المواد في قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وإجراءات الحجز الإداري علة نوعين: إجراءات الحجز على المنقول إداريا، وإجراءات الحجز على العقار.

- إجراءات الحجز على المنقول إداريا:

المقصود هاذنا بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة، وفي حيازة من يمثله وذلك بقصد لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها. ويحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونيا او المحضر القضائي، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويشترط في حجز المنقول الشروط التالية:

- أن يكون المال المراد حجزه منقولاً عادياً، فإن كان يعتبر عقاراً بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري.
- أن يكون المال المحجوز مملوكاً للمدين.
- أن يكون المال في حيازة المدين أو من يمثله.

¹- سلامي العبد، مرجع سابق، ص49.

بعد استيفاء الشروط تتم مباشرة عملية التحصيل الفوري وفقا لأحكام المادة¹ 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من قبل قابض الضرائب، ويوجه تنبيهها للمكلف بدون مصاريف.

ويتم تنفيذ الحجز بانتقال أعوان الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه أموال المراد حجزها، ويقوم بمجردا ووصفها في محضور الجرد وتعيين حارس عليها وذلك وفقا لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية، أما إذا كان المكلف بالضريبة مفلسا أو في حالة تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في ان تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأملاك التي تقع تحت امتيازاتها حسب المادة 149 من نفس القانون.

- إجراءات الحجز على العقار:

تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة حسب المادة 147 من نفس القانون، بمجرد وجوب التحصيل، يجوز حينئذ القيام بالحجز بعدم بوم من تبليغ التنبيه ويجب مراعاة الأحكام العامة للحجز الإداري وأهمها سند الحجز المتمثل في القرار الصادر عن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، ويشترط ألا يكون للمكلف أموال منقولة، أي لا يتم الشروع في الحجز على العاقر إلا بعد الحجز على المنقول.

ويتم الحجز على العقار بموجب الإجراءات التالية:²

انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار، حيث يمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسبا في حالة عدم وجود المدين، بعدها يقوم أعوان التنفيذ باتباع الإجراءات من حيث الانتقال وتحرير محضر حجز العقار، كما يشتمل هذا المحضر على البيانات الأساسية لهذا العقار مثل: مساحته محدودة، رقمه والقطعة

¹المادة 354، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015.

²- فضيلة كوسة، الدعوة الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة الجزائر، 2010، ص45.

الأرضية كما هو السجل العقاري، ويشتمل أيضا على تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته، وأوصاف العقار....، كما لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر الحجز الخاص بالعقار حجزا إداريا، فالحجز العقاري يرتب آثار من تاريخ تسجيله في السجل العقاري فإن لم يوجد فمن تاريخ تحرير محضره، ويكون ذلك بشرط إعلام كل من المكلف بالضريبة وعامة الناس.

- الغلق المؤقت للمحلات:

يعد الغلق للمحل التجاري من بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية، حيث يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملا تهديدا إلا جانب الحجز والبيع الذي يصدره مدير الضرائب للولاية، وذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

إلى جانب تضمنت المادة¹ 146 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد العامة التي تضبط عملية الغلق المؤقت للمحل التجاري لإجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بمسئولياته، كما احتوت هذه المادة على الإجراءات والشروط الخاصة الغلق المؤقت للمحل التجاري والمتمثلة فيما يلي:

- يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب للولاية، وذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا الإقرار من طرف العون لمتابعة الموكل قانونا، أو المحضر القضائي.
- لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر.
- إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي، أو يكتب سجلا للاستحقاق يوافق عليه قابص الضرائب خلال أجل 10 أيام، من تاريخ التبليغ، حيث يقوم هنا المحضر القضائي او العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

¹المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص48.

وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن ضد قرار الغلق المؤقت، وذلك بتقديم عريضة إلى قاضي الأمور المستعجلة، الذي يقوم باستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعها وذلك وفقا لأحكام المواد 929، 930، 948¹ من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويتم تقديم هذه العريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المتخصصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، وذلك بعد سماع الإدارة الضريبية أو استدعاءها قانونا.

كما لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطي للقبض، وذلك بعد أخذ رأي مدير للولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يرحص قانونا لقبض الضرائب المباشرة لمتابعة الشروع في البيع.

ثانيا: إجراءات المتابعة في التحصيل الضريبي

1- الاعتراض على إجراءات المتابعة:

الاعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الضريبية، كما يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو موضوع المتابعة.

أ- الاعتراض على سند المتابعة:

لا بد أن يتوفر سند المتابعة على بيانات أساسية وعدم ذكرها المكلف بالضريبة إلى طلب إلغاء السند، وهذا ما أقرته المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، وعلى المعارض تقديم شكواه أمام مدير الضرائب، كما

¹ - القانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يحق للمعتزض اللجوء إلى القضاء في أجل شهر ابتداء من قرار المدير المتضمن قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني.¹

ولا يقبل مباشرة الاعتراض على سند المتابعة إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكاية، علما أن هذا الاعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية، وعليه فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو التسديد وفقا للمادة 153 من نفس القانون، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08: "حيث أن الاعتراض لا يقطع تنفيذ المبلغ ومن حق الإدارة متابعة المكلف بالضريبة، ومن دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة....".

ب- طلب إيقاف التسديد:²

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، حيث تظهر هذه الرقابة في مدى احترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذار وبعدها مباشرة إجراءات التحصيل.

وإضافة إلى ذلك منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على هذه الإجراءات وحق طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الاستعجال، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار تحت رقم 023856 الصادر بتاريخ 2005/03/08، كما أن نص المادة 74³ من قانون الإجراءات الجبائية التي تفرض على المكلف الذي

¹ - وفاء شيعاوي، منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قلمة، 22/21 أفريل، 2008، ص80.

² - سلامي العيد، مرجع سبق ذكره، ص53.

³ المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص30.

ينازع في صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه فهو شرط أولي لأي دعوى قضائية من أجل التماس وقف دفع الجزء المتنازع فيه من هذه الضريبة، وعلى المكلف تقديم ضمانات التي من شأنها ضمان تحصيل الضريبة.

كما يجوز لمن قدم شكوى ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 77.76.75.74.73.72 من قانون الإجراءات الجبائية أن يطلب إيقاف التسديد بخصوص المبالغ المتنازع فيها.

2- الاعتراض على إجراءات التحصيل الجبري للضرائب

الاعتراض على التحصيل الجبري يمس أساسا بالموضوع على عكس الاعتراض على سند إجراء المتابعة المتعلقة بشكل الإجراء، فالاعتراض على التحصيل الجبري، يتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به، ويباشر الاعتراض بنفس الشروط وإجراءات الاعتراض على المتابعة سواء تعلق بالتظلم أمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر إلى القضاء، والاعتراض ليس له أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب.

المبحث الثاني: تسوية النزاع أمام لجان الطعن

بعد أن يقوم المكلف بتظلمه (الشكاية) إلى الإدارة الضريبية وعند صدور من طرف هذه الأخيرة، وفي حالة جاء مضمون القرار بما لا يتوافق وطلبات المكلف بالضريبة، أتاح له التشريع الضريبي الخيار بين طريقتين، إما اللجوء إلى رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية في الآجال والمواعيد التي نتطرق إليها في الفصل الموالي عند تناول المنازعة الضريبية على المستوى القضائي، أو أن يتوجه إلى لجان الطعن الإدارية التي أنشأت خصيصا لمعالجة مثل هذه النزاعات، ومما تجدر الإشارة إليه هو أن لجوء المكلف إلى لجان الطعن هو طريق اختياري وليس إجباري. وفي هذا الشأن نرى أن المكلف الذي يتخطى لجان الطعن ويلجأ مباشرة إلى القضاء بعد صدور القرار من طرف الإدارة الضريبية ليس بإمكانه العودة مرة أخرى إلى عرض شكواه على هذه اللجان.

وفي هذا المبحث سوف نتناول لجان الطعن الموجودة لحل النزاعات الناشئة بين المكلفين والإدارة الضريبية، ونتطرق إلى ترطيبها وطريقة سيرها وكذلك اختصاصها للبحث في موضوع النزاع الضريبي.

المطلب الأول: لجنة الطعن الدائرة كجهة ناظرة في النزاع الضريبي

يجوز القانون للمكلف الذي لم يرض بالقرار الصادر بشأن شكواه من طرف الإدارة الضريبية حسب الحالة اللجوء إلى عرض النزاع على لجنة الطعن للدائرة مع مراعاة بعض الشروط والتي تتمثل في:¹

- احترام الآجال القانونية لرفع الطعن ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية والتي لا يتقبل بعدها الشكوى، إذ يجب على المكلف أن يقوم برفع شكوى إلى إحدى اللجان التي سنتناولها أدناه حسب الحالة في اجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلامه لقرار الإدارة الضريبية.

¹ - قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعات مقيدة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص مالية وتدقيقي، جامعة ألكلي محند أولحاج الجزائر، 2014-2015، ص93.

- على المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أمام لجان الطعن أن يقوم بتسديد قيمة الضرائب المتنازع حولها لأن الطعن لا يعق الدفع، ولكن يمكن للشاكي الذي يرفع القضية إلى لجنة الطعن أن يستفيد من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث يجوز له تقديم طلب من خلال دفع ما قيمته 20٪ من الحقوق المتنازع حولها، هذا بالإضافة إلى قيمة القسط المدفوع مسبقاً لما قام برفع التظلم أما الإدارة الضريبية، لكن مع توفر شرط قيامه بالطلب الصريح للاستفادة من أحكام هذه المادة.
- يجب إرسال الطعون من طرف المكلف بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعن المختصة مع ضرورة أن يخضع هذا الطعن للشروط الشكلية اللازمة لقبول الشكاية والتي تطرقنا إليها سابقاً عند الحديث عن منازعات الوعاء.

الفرع الأول: تشكيلة اللجنة وسير عملها

- بغرض النظر في الشكاوى والنزاعية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة تنشأ على مستوى كل دائرة لجنة تتكون من:
 - رئيس الدائرة أو الأمين العام لذات الهيئة رئيساً لهذه اللجنة.
 - رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه للبلدية إلی يمارس فيها المكلف بالضريبة طرف النزاع نشاطه التجاري، أو وجود المادة الخاضعة للضريبة في إقليم تلك البلدية.
 - رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليمياً الذي يتبع المكلف صاحب الشكوى، أو مسئول مصلحة المنازعات إذ كان النزاع مرفوع من طرف المشتكي ضد مركز الضرائب.
 - عضوين كاملي الأهلية وعضوين مستخلفين لكل بلدية تنتمي إلى دائرة يتم تعيينها من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية المتواجدة في البلديات التي تتبع لاختصاص الدائرة.

وفي حالة غياب هؤلاء الأعضاء يتم اختيار البديل عنهم من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي حسب الحالة من بين المكلفين بالضريبة لذات البلدية والذين يجوزون ويمتلكون معلمات ومدركات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة في إطار عملها.

ولقد حدد قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 181 مكرر الشروط الواجب توفرها في هؤلاء الأعضاء

والتي تتمثل في:

- أن يكونوا من جنسية جزائرية.
- أن لا يقل سنهم عن 25 سنة كاملة.
- أن يكونوا متمتعين بكامل حقوقهم المدنية.

يتم تعيين هؤلاء الأعضاء خلال الشهرين المواليين للتحديد العام للمجالس الشعبية البلدية وتمتد عهدهم مع عهدة المجلس الشعبي البلدي في القانون وهي 05 سنوات، ومما تجدر الإشارة إليه انه في حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل من المنصب لنصف أعضاء اللجنة على الأقل يتم القيام بتعيينات لأعضاء جدد ضمن نفس الشروط التي ذكرناها أعلاه.

ويقوم بمهمة كاتب اللجنة موظف في دائرة الضرائب يعين من طرف المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة، شريطة أن يكون له رتبة مفتش على الأقل، ولقد أوجب القانون على أعضاء اللجنة الالتزام بالسر المهني بخصوص المعلمات التي يتحصلون عليها بصفتهم أعضاء في هذه اللجنة وإلا يتعرضون للجزاء التأديبية المنصوص عليها قانونا.

¹المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص32.

الفرع الثاني: اختصاصات اللجنة وشروط صحة قراراتها¹

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

تتمحور حول:

- النظر في شكاوي المكلفين بالضريبة عندما يتعلق النزاع الضريبي بما يقل عن 2000000 دج من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) أو يساويه.
- ولا يمكن للجنة النظر في هذه الشكاوي ما لم تكن قد عرضت على الغدارة الضريبية، حيث أن نص المادة 81 مكررة فقرة 1 جاء ضريحا، وعلى إثره لا تنظر اللجنة إلا إلى الشكاوي التي رفعت أما الإدارة الضريبية وقوبلت بالرفض الكلي أو الجزئي.

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

إن الظاهر من النص الموجود في المادة 81 مكررا 01 فقرة أولى يتبين أن الشكاوي المرفوعة من طرف المكلف والتي تكون خارج الآجال والمواعيد المنصوص عليها قانونا، أو حتى تلك الشكاوي المرفوعة من طرف الإدارة الضريبية لمخالفة الإجراءات الشكلية لرفع التظلم لا تدخل في اختصاص لجان الطعن على اختلاف مستوياتها وليس على مستوى لجنة الطعن بالدائرة فقط، إذ بالرجوع إلى المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها تحدد شروط رفع النظام والذي يخضع لنفس الشروط المتعلقة به عندما يرفع أمام الغدارة الضريبية، وعليه فالمكلف الذي لا يحترم الشروط الشكلية لرفع التظلم وكذا مواعيد رفعه أمام لجنة الطعن يرفض شكلا دون النزاع في الموضوع.

¹قاسي يوسف، المرجع السابق، ص95.

- الشكاوي التي يتقدم بها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

تنظر هذه اللجنة في الشكاوي في اجتماعاتها الشهرية والتي تكون بناء على طلب رئيس الدائرة أو الأمين العام لها باعتبارها رئيسا لهذه اللجنة، وتكون قرارات اللجنة غير قانونية إن لم تصدر بحضور أغلبية الأعضاء، كما تشترط المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية أنه يجب أن تتم الموافقة على قرارات اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت رئيس اللجنة مرجحا.

يشترط القانون لصحة قرارات اللجنة أن يتم استدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين أو مثلهم من أجل سماع أقوالهم قبل 20 يوما من تاريخ اجتماع اللجنة، كما أن تبليغ القرار إلى الإدارة الضريبية يكون خلال العشرة أيام التالية لصدور قرار اللجنة والتي يتم احتسابها ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

المطلب الثاني: اللجنة الولائية للطعن

اللجنة الولائية للطعن مثلها مثل لجنة الدائرة، إلا أن الفرق بينها وبين لجنة الدائرة واللجنة المركزية يتمثل في مجال الاختصاص وكذا التركيبة التي تتكون منها كل لجنة، سوف نعرض في هذا المطلب تشكيلة اللجنة الولائية للطعن وكذا اختصاصاتها، وذلك من خلال الفرعين المواليين.

الفرع الأول: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن¹

تشكل اللجنة الولائية للطعن من التركيبة التالية والتي تنظر في الشكاوي المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة مما يلي:

- قاض يتم تعيينه من طرف رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا، وتسند إليه رئاسة اللجنة.

- الوالي أو ممثل عنه.

¹ قاشي يوسف، نفس المرجع السابق، ص 96

- عضو من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي.
 - المدير الولائي للضرائب بالولاية المعنية أو رئيس مركز الضرائب.
 - ممثل غرفة التجارة على مستوى الولاية، وفي حالة عدم وجود ممثل لغرفة التجارة بتلك الولاية ينوب عنه ممثل غرفة التجارة للولاية التي يمتد اختصاصها الإقليمي لهذه الولاية التي لا يوجد بها غرفة التجارة.
 - خمسة أعضاء دائمي العضوية، وخمسة أعضاء مستخلفين يتم تعيينهم من الجمعيات والاتحادات المهنية.
 - في حالة غياب الأعضاء الخاصين بالجمعيات والاتحادات المهنية يتم تعيين هؤلاء الأعضاء من طرف رئيس المجلس الشعبي لذات الولاية من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي مع اشتراط حيازتهم لمعارف ومهارات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة لذات اللجنة.
- ما يمكن الإشارة إليه هو أن القانون يشترط في الأعضاء المعيّنين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي في حالة عدم وجود ممثلين للجمعيات والاتحادات المهنية هو أن تكون لهم قدرات ومعارف علمية في مجال عمل اللجنة والتي تتمحور حول المعارف والمؤهلات الضريبية، وفي حالة عدم توفر المؤهلات في أعضاء المجلس الولائي هل بإمكان رئيس المجلس تعيين أعضاء من دون توفر هذه المؤهلات، إن الظاهر من واقع الحال أمام الغموض الذي يكتنف النص هو أن رئيس المجلس الشعبي الولائي سوف يقوم بتعيين الأعضاء لا محالة، لأن الغموض الذي يكتنف النص هو أن رئيس المجلس الشعبي سوف يقوم بتعيين الأعضاء لا محالة، لأن اشتراط القدرات لا يمكن إثباته، وعلى ذلك نرى انه كان الأجدر تقييد سلطة التعيين هذه طالما أن العضوية في لجنة الطعن سوف ترتب قرارات وهذه الأخيرة بطبيعة الحال سوف ترتب آثار، إذا ما تم الرجوع إلى الواقع العملي نجد أن الترشح لعضوية المجلس الشعبي الولائي أو حتى مختلف المناصب النيابية الأخرى لا يشترط المشرع من خلالها أية مؤهلات علمية تتوفر في المترشح، وبالتالي فأغلب المجلس المنتخبة قد يفتقر أعضائها إلى الخبرة والمؤهلات العلمية، وعليه نرى أن عضوية هؤلاء الأشخاص في هذه اللجان لا فائدة ترجى منه.

الفرع الثاني : اختصاصات اللجنة الولائية للطعن

تختص اللجنة الولائية بالنظر في شكاوي المكلفين:

- بخصوص 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 (7000000 دج) او تساويها.
 - مع اشتراط أن تكون الغدارة الضريبية قد أصدرت قرارا بالرفض الكلي او الجزئي بخصوصها.
 - الطلبات المقدمة من طرف المكلفين التابعين لاختصاص مركز الضرائب والتي قد تكون قد صدرت بشأنها قرارات من ذات الجهة المسؤولة.
- مما تجدر الإشارة إليه أن البت في القرارات وشروط صحة المتخذ هي نفسها التي تطرقنا إليها أعلاه بخصوص لجنة الطعن للدائرة.

المطلب الثالث: اللجنة المركزية كجهة فصل في النزاع الضريبي¹

في ظل التقسيم الجديد لأشخاص المجتمع الضريبي حسب قيمة رقم الأعمال أنشأ المشرع الجزائري اللجنة المركزية للطعن والتي ليست من اختصاص لجنة الطعن للدائرة وكذا اللجنة الولائية.

الفرع الأول: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

تتشكل اللجنة المركزية للطعن مما يلي:

¹قاشي يوسف، مرجع سابق، ص98.

- الوزير المكلف بالمالية أو من ينوب عنه ويمثله، ويكون هذا التمثيل بتفويض كتابي من طرف الوزير، معنى هذا العضوية ثابتة لشخص واحد وليس لكل من يمثل الوزير، إذ أن تفويض التمثيل يمنحه الوزير لشخص واحد.
- عضو ممثل عن وزارة العدل شريطة أن تثبت له رتبة مدير على الأقل.
- ممثل عن وزارة التجارة مع اشتراط القانون لأن تكون له رتبة مدير على الأقل.
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له رتبة مدير على الأقل.
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له رتبة مدير على الأقل.
- ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية التي يتبع لها المكلف بالضريبة، وفي حالة عدم وجود يعوض بممثل عن غرفة التجارة على المستوى الوطني.
- ممثل عن الاتحاد المهني، وفي هذا الصدد نرى ان المشرع فعل حسنا باختياره للاتحاد المهني الذي يتبع له المكلف مهنيا على العكس مما هو في لجنة الطعن بالولاية والدائرة أين أخذ المشرع بعمومية التمثيل المهني في تلك اللجنتان.
- ممثل الغرفة الفلاحية للولاية المعنية وإذا لم تكون هناك غرفة فلاحية يكون ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل عن مديرية كبريات المؤسسات يتم تعيينه من طرف مدير كبريات المؤسسات.
- المدير الفرعي المكلف بالمنازعات على مستوى المديرية العامة للضرائب وتوكل مهمة مقرر اللجنة.

الفرع الثاني: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن

حسب نص المادة 81 مكرر فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فغن اللجنة المركزية للطعن

تبدي رأيها بخصوص:

- الطلبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يتبعون لاختصاص مديرية كبيرات المؤسسات والتي أنشأت من اجل التكفل بتسيير المؤسسات ذات الرأسمال يفوق 100 مليون دج، بشرط أن يكون قد صدر من طرف المكلف التابع لاختصاصه.
- كما تبدي رأيها بخصوص الشكاوي التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات سبعين مليون دينار جزائري (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت الجهات الضريبية بشأنها قرارا بالرفض الكلي او الجزئي.¹

ما نود الإشارة إليه أن الإجراءات التي تحكم اللجنة في إبداء رأيها هي نفس الإجراءات التي تحكم لجنة الدائرة واللجنة الولائية للطعن، حيث تجتمع هذه اللجنة مرة واحدة على الأقل في الشهر ويبلغ جدول أعمالها إلى الأعضاء قبل 10 أيام من تاريخ انعقاد اجتماعاتها ولا تصح هذه الاجتماعات إلا بحضور أغلبية الأعضاء، كما تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة او من ينوب عنهم او ممثلهم لسماع أقوالهم ويجب على اللجنة أن تبلغ استدعاءات الحضور للمكلفين قبل عشرين 20 يوما من تاريخ الاجتماع، ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الحضور ويعتبر صوت الرئيس مرجحا في حالة تساوي الأصوات، وتبلغ الآراء الصادر عن اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة خلال 20 يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة بعد أن تمضي هذه الآراء من طرف الوزير المكلف بالمالية أو المفوض القانوني عنه بصفته رئيس اللجنة.

ولقد أضافت المادة 81 مكررة فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية أنه بإمكان اللجنة أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة لكي يقوم بتزويدها بكل التفسيرات اللازمة التي تساعد على إبداء رأيها بشأن التظلم المرفوع امامها.

¹- القانون رقم 10/14 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، المادة 49 منه المعدلة للمادة 81 المكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

ونلخص كل اختصاصات لجان الطعن الضريبية في هذا الجدول:

الاختصاص	لجان الطعن
<p>-الطلبات التي يقل مجموع مبالغها من الحقوق والرسوم عن مليوني دينار او يساويها (2.000.000دج).</p> <p>-الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوية للضرائب.</p>	الدائرة
<p>- الطلبات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والرسوم عن مليوني دينار (2.000.000دج) ويقل عن عشرين مليون دينار (20.000.000دج) او يساويها.</p> <p>-الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المركز الضرائب.</p>	الولاية
<p>- الطلبات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والرسوم عن عشرين مليون دينار (20.000.000)</p> <p>- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات.</p>	المركزية

المصدر: قاشي علال، مرجع سابق، ص 100

المبحث الثالث: تسوية النزاع أمام لجنة الطعن

تعتبر المصالحة في الميدان الضريبي وسيلة إدارية لتسوية المنازعات تضاف إلى الحل القضائي.

سوف نعمل بتحليل كيفية المصالحة وتشكيلة لجنة المصالحة.

المطلب الأول: ماهية المصالحة

إن الصلح كآلية لإنهاء الخصومة ليس غريبا عن مقومات حضارتنا العربية والإسلامية والدليل على ذلك تكريس الشرع الفدية في القديم.

تعريف الصلح: عرف المشرع المغربي الصلح في تنظيمات الجمارك والضرائب غير المباشرة بأنها: "اتفاق مبروم بين الإدارة والتابع أو وكيله من أجل وضع حد للنزاع القائم بينها"

إلا أن هذا التعريف ناقص أنه يركز فقط على الهدف من المصالحة الذي هو وضع حد للنزاع دون توضيح كيفية الوصول إلى هذا الهدف، وذلك بتقديم تنازلات متبادلة من كلا الطرفين.

عرفت محكمة النقض الفرنسية الصلح على أنه النزول من الهيئة الاجتماعية عن حقوقها مقابل الفعل الذي قام عليه الصلح ويحدث أثره بقوة القانون"

كما اتجه كل من الأستاذ عبد السلام إبراهيم ومحمد عبد الرحمان في تعريفهما للمصالحة إلى أنها تعتبر نزولا من الهيئة الاجتماعية عن حقها في الدعوة الجنائية مقابل المبلغ المالي الذي تم عليه الصلح.

وعليه يمكن تعريف الصلح بأنه عقد مبرم بين المهتم في المخالفات الجمركية وبين إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة التي خولها القانون سلطة التصالح دون تدخل من أي جهة قضائية أخرى لوضع حد للنزاع القائم بينهما قبل الحكم أو بعده مقابل تنازل الغدارة عم المتابعة أو عن تنفيذ العقوبات المحكوم بها مع التزام الطرف الآخر

بأداء مبلغ معين، وتشير إلى أن المصالحة تمتاز بمجموعة من الخصائص والمميزات، منها إنها عقدت ملزم لجانبين لأنه مقابل تنازل الإدارة عن المتابعة كليا أو جزئيا يلتزم الطرف الآخر بأداء بدل الصلح، كما تمتاز بكونها جائزة قبل صدور حكم نهائي أو بعد صدوره، وبكونها تؤدي إلى وضع حد للنزاع وإلى السقوط الدعوى العمومية ضد الملزم وتصبح بعد المصادقة نهائية لا رجعة فيها.

وتجب الإشارة أن المصالحة تقتضي توافق إرادتين نجد أن هذين الطرفين هما الغدارة من جهة والأشخاص المتابعين من جهة ثانية وبخصوص المصادقة على المعالجة فهي مخرولة للوزير المكلف بالمالية أو من طرف مدير الإدارة.

المطلب الثاني: تشكيلة واختصاصات لجنة المصالحة

تهدف لجنة المصالحة إلى التوصل لحل النزاع بطريقة ودية بين مصالح إدارة الضرائب ومصصلحة المكلف بالضريبة.

الفرع الأول: تشكيلة لجنة المصالحة¹

على مستوى مديرية الضرائب بالولاية توجد مصلحة تقوم التي تقوم بإعادة الحق المعني بالتسجيل إذا قبل صاحب الشأن بالتقويم يدفع المبلغ أمام قابض الضرائب المختص إقليميا، أما في حالة رفض التقويم يتقدم باعتراض أما لجنة المصالحة المنصبة على مستوى مديريات الضرائب بالولاية، وتشكل هذه اللجنة من :

1. مديرية الضرائب على مستوى الولاية رئيسا.

2- مفتش التسجيل.

3. مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية.

¹ بن شريف لبيدة، بلقيلة فيروز، الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، ص30.

4. مفتش الضرائب المباشرة.

5. قابض الضرائب المباشرة

6. موثق تعيينه الفرقة الجهوية للموثقين المعنية

7. ممثل عن إدارة الولاية.

أما بالنسبة لمهام اللجنة يقوم بها المفتش من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية و صوره المكلف بالضريبة الجلسات يكون بصفة استشارية.

الفرع الثاني: اختصاصات لجنة المصالحة

تختص لجنة المصالحة الخاصة بحقوق التسجيل بالنظر في التقديرات الضريبية بالنسبة لجميع العقود والتصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها والزبائن والسفن والبواخر.

كما تعمل اللجنة على إيجاد اتفاق ودي بين المكلف والإدارة الضريبية، الحق في إيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو لجزء منه.

فإذا اكتشفت الإدارة أن هناك نقص في الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد أو المبلغ المصرح به لا يتلاءم مع السعر الحقيقي تقوم الإدارة الجبائية على العمل لإيجاد اتفاق بين أطراف العقد بحيث تعرض عليهم التقييم الذي توصلت إليه، فإذا تمت الموافقة يعتبر العقد صحيحا وبالتالي يتم التقييد على التعهد بدفع الرسوم المستحقة ويتم المصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب، أما في الحالة العكسية أي عدم الحصول على اتفاق ودي ترفع الغدارة الجبائية فليس المكلف بال إلى لجنة المصالحة، والملاحظ أن الإدارة الضريبية

هي من تحيل الأمر إلى لجنة المصالحة، والملاحظ أن الإدارة الضريبية هي من تحيل الأمر إلى لجنة المصالحة فليس المكلف بالضريبة عكس التظلم أملم لجان الطعن أين يرفع المكلف بنفسه تظلمه¹.

المطلب الثالث: الفصل في قرار لجنة المصالحة وطبيعة الآراء التي تصدرها

تقوم لجنة المصالحة بمهام متعددة هدفها حل النزاعات بطريقة ودية دون اللجوء إلى القضاء.

الفرع الأول: تقديم لجنة المصالحة لآرائها

يتم استدعاء المكلف بالضريبة في أجل عشرين (20) يوما على الأقل قبل تاريخ الاجتماع، ويعتبر هذا الإجراء جوهرية ليتمكن من الإدلاء بأقواله وتقديم ملاحظاته مكتوبة أو شفويا كذلك، واعتبر مجلي الدولة في قرار له عدم استدعاء المكلف بالضريبة خرقا للإجراء جوهرية وهو الإخلال لحق الدفاع²، وإمكانيتهم بالاستعانة بمستشار أو يعينون وكيلا عنهم مؤهلا قانونا للدفاع عن حقوقهم، ويكون استدعاء المكلف بالضريبة بمجرد إعلام أو إشعار موصى عليه مع إشعار بالاستلام، ويعد هذا الاستدعاء قاطعا للتقادم ويجب إرساله خلال الأربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد.

إذا لم يتوصل أطراف الخصومة إلى اتفاق لو غياب المكلف أو لم يرسل ملاحظاته مكتوبة تصدر اللجنة رأيا و المقترنة بعدم الاتفاق أو غياب الأطراف وعدم إرسال ملاحظاتهم، غما في الحالة العكسية والمقترنة باتفاق الأطراف وإرسال ردهم وحضورهم يتم التوقيع على تعهد من المكلف بالضريبة ويصادق عليه المدير الولائي للضرائب، ويصبح نافذا في مواجهة الأطراف.

¹مقراني، ليدية، أمغار ليندة، الشكوى الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص قانون العام الداخلي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013، 2014، ص58.
² مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص 79-78.

وفي حالة عدم التوصل إلى اتفاق تصدر اللجنة رأياً يمكن أن يكون موضوع زيادة تلقائياً، وذلك في اجل 20 يوماً ابتداء من تبليغ رأي لجنة المصالحة، وتبليغ الزيادة إلى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، وفي حالة رفض المكلف دفع الرسوم والزيادات خلال عشرة أيام يحرر في حقه سند التحصيل.

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لآراء لجنة المصالحة

تعتبر آراء لجنة المصالحة آراء نافذة في حق المكلف بالضريبة، وفي حالة رفضه دفع ما عليه من حقوق ضريبية المطالب بها من طرف اللجنة، يحرر مفتش إدارة التسجيل في حقه سند التحصيل الذي ينفذه المدير الولائي للضرائب وذلك من خلال وضع عليه التأشيرة التنفيذية و إرساله إلى قابض الضرائب للقيام بالتحصيل، وفي حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بهذه الآراء بإمكانه الطعن أمام القضاء الإداري المختص.

خلاصة الفصل

من خلال ما تناوله في الفصل نجد أن المنازعة الضريبية تمر بعدد من المراحل وتضبطها آجال محددة لا يمكن تجاوزها وإلا اعتبرت الشكوى المرفوعة من طرف المكلف غير مقبولة بناء على اعتبارات الآجال، ومن جهة أخرى فإن الشكاية التي ترفع من طرف المكلف لمخاصمة الإدارة الضريبية قيدها المشرع بجملة من الشروط الشكلية والموضوعية والتي يجب على الشاكي احترامها وإلا رفض طلبه تأسيسا لعيب مخالفة الشكل، كما أنه في مجال منازعات التحصيل ورغم أن المشرع الجزائري لم يورد شرط التظلم إلا أن الواقع العملي يثبت أنه على المكلف إتباع نفس الإجراءات الشكلية المتعلقة بالتظلم في مجال منازعات الوعاء الضريبي، وما نود الإشارة إليه أن المشرع الجزائري ومن أجل تخفيف القضايا الضريبية المرفوعة أمام القضاء استحدثت لجان الطعن والتي تنظر في شكاوي المكلفين اللذين يخاصمون الإدارة الضريبية في مقدار الضريبة المفروضة عليهم، إلا أنه ما يمكن الإشارة إليه أنه ما يمكن الإشارة إليه أن التشريع الضريبي لم يشير صراحة إلى مدى إلزامية القرارات الصادرة عن لجان الطعن تجاه الإدارة الضريبية، ويبقى هذا الإشكال مطروحا في مجال المنازعة الضريبية إلى يومنا هذا.



خاتمة

منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة سبلا عديدة للدفاع عن حقوقه تجاه الإدارة الجبائية، بداية من تظلمه أمامها، وكذا إمكانية لجوئه إلى الطعن أمام اللجان الإدارية، وصولاً إلى المرحلة القضائية، حيث تعرضنا في هذه الدراسة لموضوع المنازعات الضريبية من الناحية الإدارية، فمن خلالها تم التوصل إلى معرفة الإجراءات الخاصة بالفصل في المنازعات الضريبية ومدى فعاليتها في حماية مصلحة المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على حد سواء.

على ضوء ما قدمناه في الفرضيات السابقة يتضح لنا:

- أنه في الفرضية الأولى والتي يتضمن محتواها (تعتبر الضريبة كأداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأفراد وتوجيه النشاط الاقتصادي) صحيحة، وذلك بحسب قدراتهم النسبية حيث تتناسب الضرائب مع الدخل كما أنه لا يوجد تمييز بين الأفراد في فرض الضرائب.

- من خلال الفرضية الثانية التي يتضمن محتواها (إن الجهود المبذولة من طرف الدولة في مجال التسوية للنزاعات الضريبية عن طريق المصالحة أدت إلى عدم اللجوء إلى الهيئات القضائية) خاطئة، فرغم جهود الدولة في حل النزاعات على مستوى الإدارة الضريبية إلا أننا نجد الكثير من النزاعات توجه للقضاء.

من خلال ما تم دراسته نستنتج أن:

- تعتبر الضريبة أهم مصدر للخزينة العمومية، لذا منح المشرع الجزائري امتيازات وصلاحيات التنفيذ الجبري لتحقيق الهدف من وجودها والمتمثل في تحصيل أموال الدولة.

- إن المنازعة الضريبية وعلى الرغم من أنها نوع من أنواع المنازعات الإدارية إلا أن المشرع خصها بإجراءات خاصة للفصل فيها تختلف عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية الأخرى تبررها طبيعة المنازعة وأهمية الضريبة.

- إن المشرع أحدث لجانا إدارية للطعن، يلجأ إليها المكلف بالضريبة إذا ما أراد ذلك قبل اللجوء إلى القضاء.

-تعتبر الإجراءات الخاصة بالفصل في المنازعات الضريبية سواء الإدارية أو القضائية ضمانات فعالة للمكلف بالضريبة للحفاظ على مصلحته وحقوقه، وفي المقابل هناك سلطات واسعة تتمتع بها الإدارة الضريبية بداية من تقديرها إلى تحصيلها، وفي نفس الوقت تعتبر تلك الإجراءات بمثابة ضمانات فعالة للإدارة الضريبية للحفاظ على حقوق الخزينة العامة.

نقترح الاجراءات التالية:

-العمل على تبسيط إجراءات تقديم التظلم أمام إدارة الضرائب من خلال توحيد مواعيد تقديم التظلمات وخاصة في مادة الوعاء الضريبي، مع إعادة النظر في المجال الزمني لهذه الآجال، وخاصة تلك المتعلقة بمادة التحصيل الضريبي.

- إسناد التحقيق في التظلم إلى جهة أو مصلحة من إدارة الضرائب غير تلك الجهة أو المصلحة التي فرضت الضريبة.

- تنسيق وتوحيه النصوص بشأن إجراء التظلم عبر جميع قوانين الضرائب.

- تزويد اللجان بالكفاءات ذات الصلة بالمجال الضريبي عموما والنزاع الضريبي خصوصا كالخبراء

المحاسبين والخبراء الجبائيين، والعمل على زيادة تمثيل المكلفين بالضريبة بها من خلال إشراك النقابات المهنية واتحادات التجار ضمن تشكيلاتها.

وفي الأخير نقترح على المشرع إعادة النظر في الإجراءات المتبعة في الفصل في المنازعات الضريبية لكونها تمتاز بالطول والتعقيد.

قائمة المراجع

1. أحمد جامع، علم الإدارة المالية، ط3، دار النهضة العربية، بيروت، 1995.
2. أحمد لهيات، الاقتصاد والمناجحات والقانون، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسة، 2007، 2008.
3. حامد عبد الحميد دراز، المالية العامة، دار الجامعة، الإسكندرية، 2004.
4. خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، الأردن.
5. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994.
6. زينب حسين عوض، أساسيات المالية والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان.
7. سعيد عبد عثمان، المالية العامة مدخل تحليل معاصر، الدار الجامعية، بيروت، 2008.
8. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006.
9. سوزي عدلي ناشد، المالية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
10. عاطف وليم أندرواس، الاقتصاد المالي في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2010.
11. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر، عمان، 2011.
12. عبد المنعم عثمان، المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.
13. عبد الناصر نور، الضرائب ومحاسبتها، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
14. عدلي البابلي، المالية العامة ونظم الضريبة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009.
15. عدلي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
16. فتحي أحمد ذياب، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر، عمان، 2013.
17. فضيلة كوسة، الدعوة الضريبة وأثباتها في ضوء اجتهادات مجلسالدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
18. فؤاد توفيق ياسين، المحاسبة المالية، دار اليازوري العلمية للنشر، الأردن.
19. محمود عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، ط2، دار هومة، الجزائر، 2008.
20. مصطفى الفار، الإدارة العامة، دار السامية للنشر، 2007.

ب-المذكرات:

1. بداييرة يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011، 2012.
2. بن شريف ليدية، خلفية فيروز، الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية.
3. سلامة العدي، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة زيان عاشور، الجلفة.
4. مقراني، ليدية، أمغار ليندة، الشكوى الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص قانون العام الداخلي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013، 2014.

ج-المقالات :

1. وفاء شيعاوي، منازعات التحصيل ووقف التنفيذ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالمة، 21، 22 أبريل 2008.

د-المطبوعات:

1. قاشي علال، تسوية المنازعات الضريبية، محاضرات مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البويرة.
2. قاشي يوسف، محاضرات في مقياس الجبائية، مطبوعات مقيدة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص مالية وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج، الجزائر، 2014.
3. مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

هـ-النصوص القانونية

1. القانون رقم 10/14 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، المادة 49 منه المعدلة للمادة 81 المكرر من قانون الإجراءات الجبائية.
2. المادة 36 قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2017.
3. القانون رقم 09/08، المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

قائمة الأشكال والجدول

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	تصنيف الضرائب	شكل رقم 01

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
70	اختصاصات لجان الطعن الضريبية	جدول رقم 01

كلمة شكر

إهداء

مقدمة عامة..... (أ-ج)

الفصل الأول: عموميات حول الضرائب والنزاع الضريبي.

تمهيد..... 2

المبحث الأول: ماهية الضرائب..... 3

المطلب الأول: مفهوم الضرائب ونشأتها..... 3

المطلب الثاني: قواعد الضرائب وأهدافها..... 7

المطلب الثالث: تصنيفات الضرائب وآثارها الاقتصادية..... 11

المبحث الثاني: طرق التحصيل الضريبي..... 22

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي..... 22

المطلب الثاني: أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة..... 23

المطلب الثالث: أساليب تحصيل الضريبة..... 29

المبحث الثالث: عموميات حول المنازعات الضريبية..... 31

المطلب الأول: تعريف المنازعات الضريبية وخصائصها..... 31

المطلب الثاني: أسباب المنازعات الضريبية..... 34

36.....	المطلب الثالث: أنواع المنازعات الضريبية.....
41.....	خلاصة.....
الفصل الثاني: النزاع على مستوى الطعن والإدارة الضريبية	
43.....	تمهيد.....
44.....	المبحث الأول: النزاع في كل من الوعاء والتحصيل الضريبي.....
44.....	المطلب الأول: النزاع في مادة الوعاء الضريبي.....
52.....	المطلب الثاني: النزاع في مادة التحصيل الضريبي.....
61.....	المبحث الثاني: تسوية النزاع أمام لجان الطعن.....
61.....	المطلب الأول: اللجنة الطعن للدائرة كجهة ناظرة في النزاع الضريبي.....
65.....	المطلب الثاني: اللجنة الولائية للطعن.....
68.....	المطلب الثالث: اللجنة المركزية كجهة فصل في النزاع الضريبي.....
71.....	المبحث الثالث: تسوية النزاع أمام لجنة المصالحة.....
71.....	المطلب الأول: ماهية المصالحة.....
72.....	المطلب الثاني: تشكيلة واختصاصات لجنة المصالحة.....
74.....	المطلب الثالث: الفصل في قرار لجنة المصالحة وطبيعة الآراء التي تصدرها.....
78.....	خلاصة.....

خاتمة عامة.....82

قائمة المراجع

فهرس الجداول والأشكال

فهرس المحتويات

