



جامعة أكلي محند اولحاج - البويرة -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام

محاضرات في مقياس القانون الجبائي

مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة الماستر 1

تخصص: قانون إداري

السداسي: الثاني

إعداد الدكتورة

رحماني حسيبة

أستاذة محاضرة قسم "ب"

السنة الجامعية: 2019-2020

مقدمة

مقدمة:

تحتل الجباية مكانة هامة في الدولة لأنها تقوم برسالة هامة في المجتمع، كما تعد أحد الأدوات الرئيسية التي تستخدمها السلطة السياسية للقيام بمهامها وتحصيل الموارد للتمكن من تغطية النفقات العامة، ولقد اقترن عبر التاريخ وجود الجباية (الضرائب) بوجود السلطة على اعتبار أن فرض الضرائب هو فرض لسلطة الدولة وسيادتها طبقاً لمبدأ "لا ضريبة بلا تمثيل".

تعتبر الضرائب السند الأساسي لأي سياسة حكومية لما تشكله من أداة لتنظيم المسار المالي والاقتصادي للدول، وهي إحدى أهم مصادر إيرادات الدولة وتتحكم في تحقيق أهداف سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية، تسعى السلطة العامة لتحقيقها من خلال سياستها العامة ونظامها الضريبي، هذا الأخير يعبر عن مجموع الضرائب المطبقة في دولة من الدول ويتمثل في مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تمكن الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى التقدير والتحصيل.

ولقد عرف النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات قانونية منذ الاستقلال، حيث أولت الدولة اهتماماً كبيراً لإصلاح هذا النظام وتفعيله بهدف إحداث الموازنة العامة للدولة وضمان العدالة الضريبية، من خلال احترام مجموعة من الخطوات والإجراءات التي يجب أن تكون واضحة بإصدار نصوص تشريعية جبائية متوافقة مع المخطط التنموي للبلاد.

لهذا حرصت الدولة على تنظيم المجال الضريبي والعلاقة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية بكافة أنشطتهم، وكان من الضروري الاتجاه نحو إعادة التوازن للنظام الجبائي واعتماد السياسة الضريبية ذات وعاء واسع التي يمكن ان تسمح بالحصول على عوائد ضريبية هامة تحتاجه الدولة لتفادي المديونية، الى جانب اهتمامها على فرض الموائمة بما يسمح لها تجاوز أي خلل بين عناصر هذا النظام سواء كانت الضريبة أو المكلفين بها أو الإدارة الضريبية.

ولأن الجباية تحتل مكانة متميزة لتحقيق العدالة عن طريق الضريبة، وهذه الأخيرة تعتبر من القضايا الأساسية في المجتمع التي تعكس جانبا من العلاقة التي تربط الدولة بالمكلفين، فإن تحصيلها وجبايتها وكافة المسائل المتعلقة بتنظيم هذه العلاقة تخضع لأحكام القانون الجبائي، ولا يخفى على أحد أن الإدارة الضريبية باعتبارها السلطة المالية في شؤون الضرائب، فهي التي يكون من صلاحيتها التعامل مع المكلفين بتطبيق ما ينص عليه القانون تطبيقا سليماً يتفق وقواعد العدالة والمساواة بالقدر الذي يحقق التوازن بين كل من الخزينة العامة والأفراد.

غير أنه عمليا أثناء ممارسة إدارة الضرائب مهامها وتطبيق النصوص القانونية وحساب الضريبة وكيفية تحصيلها قد تنشأ خلافات بينها وبين المكلف، لهذا نجد أن المشرع نظم هذا الإطار ما يعرف بالمنازعات الضريبية وحدد نوعين من الإجراءات إدارية منها وقضائية لحل هذه المنازعات بما يكفل رعاية مصالح المكلفين وصالح الخزينة العامة.

وعليه سنحاول بدراسة القانون الجبائي في الجزائر الإلمام بالضريبة شاملاً، كعلم وفن وقانون، مما يعني دراسة النظرية العامة للضريبة وذلك من خلال تعريفها، خصائصها، وقواعدها وأهدافها، ثم أردنا أن تحظى الدراسة لهذا القانون بالوقف عند جزء القالب الفني للضريبة من خلال إبراز ماهية النظام الضريبي وأسس وأهم القواعد التي يبني عليها، بحيث يتوضح فيها إنشاء الضريبة وتحصيلها وفق مصدر التشريع الضريبي، وهذا الجزء هو الجانب العملي والتقني المكمل لعلم القانون الجبائي.

كما يتوجب علينا أن نحدد الإطار الخاص بالمنازعة الضريبية ومعرفة عناصر الوعاء الضريبي، وما يثيره من مشكلات سواء عند فرض الضريبة أو عند تحصيلها.

لهذا سنبحث في هذه الدراسة فصلين:

الفصل الأول: الإطار العام للنظام الضريبي.

الفصل الثاني: الفصل في المنازعة الضريبية.

الفصل الأول

الإطار العام للنظام الضريبي

يعتبر موضوع النظام الضريبي من الدراسات القانونية الهامة من خلال دراسة القانون الجبائي، المتمثل بالقواعد القانونية الدقيقة والواضحة التي تنظم الحقوق المالية للدولة وتبين كيفية جباية الأموال العامة خصوصاً الضرائب منها، التي تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة⁽¹⁾.

وبالنسبة للضريبة هي جوهر النظام الضريبي، إذ أن مفهوم هذا الأخير قد بني على أساسها وتطور بتطورها، فالضريبة تشكل المورد الأساسي للخزينة العامة ومظهرا من مظاهر سيادة الدولة في الوقت الحالي⁽²⁾، الأمر الذي يؤكد أهمية فرضها على المكلفين بصفة ملائمة وعادلة متفقة مع أحكام القانون دون أية مغالاة في تقديرها، كما عبر بعض علماء المالية بأن «النظام الضريبي العادل هو ذلك الذي يترتب عليه معاملة ضريبة يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها»⁽³⁾.

هذا ما سنحاول أن نوضحه من خلال التطرق إلى مفهوم الضريبة من حيث تعريفها وأساسها القانوني، قواعد الضريبة ومكونات النظام الضريبي، خصائص وأهداف الضريبة، ثم نبين أنواع الأنظمة الضريبية والعمليات الجبائية في مبحثين:

المبحث الأول: مفهوم الضريبة

المبحث الثاني: ماهية النظام الضريبي الجزائري

(1) Mayer Sarah, études obstacles à l'équité et à l'efficacité du système fiscal français, thèse de doctorat, université paris 2, panthéon-Assas, septembre 2016.p 19.

(2) محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، سنة 2010، ص54.

(3) فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، سنة 2008، ص5.

المبحث الأول

مفهوم الضريبة

قبل الدخول في مفهوم الضريبة وقواعدها وتنظيمها الجبائي، نشير أن الإيرادات السيادية تقوم على أساس الضريبة والتي تعد من المصادر التمويلية الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في تغذية إنفاقها⁽¹⁾، وتحصل الدولة عليها من خلال فرضها على المكلفين بما تتمتع به سلطة أمرة وقدرة على إكراه الأفراد في دفع مبلغ الضريبة في سبيل جعلهم يساهمون في تحمل جزء من أعباء التكاليف والخدمات العامة التي تقدمها الدولة لهم⁽²⁾.

كما أنّ سلطة الدولة في فرض الضرائب في إطار السياسة الجبائية وداخل أي نظام ضريبي يكون ضمن قواعد أساسية من الواجب عليها مراعاتها، وذلك لتحقيق التوازن بين مصالحها ومصالح الأفراد والتوفيق بين المصلحتين⁽³⁾.

سنقوم بتوضيح تعريف الضريبة وخصائصها (المطلب الأول)، ثم نتطرق إلى قواعدها وأهدافها (المطلب الثاني).

المطلب الأول

تعريف وخصائص الضريبة

طرح الفقه المالي والضريبي عدة تعاريف لتحديد معنى الضريبة، وقد سادت اتجاهات مختلفة لعدة نظريات كل منها ترد حق فرض الضريبة إلى فكرة معينة والتي من خلالها نجد أنها تتميز بخصائص، سنتناول في هذا المطلب دراسة التعريف الاصطلاحي للضريبة وأساسها القانوني ثم نتعرف على خصائصها.

(1) Djelil Zinelabidine, l'impact des dépenses fiscales sur l'économie algérienne, thèse de doctorat en sciences gestion, université Oran 2016/2017, P 09.

(2) أعاد حمّود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2000، ص 126.

(3) أحمد فنديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، دار الكتب المصرية للنشر والتوزيع، سنة 2014، ص 22.

الفرع الأول - التعريف الاصطلاحي للضريبة وأساسها القانوني

تعتبر الضريبة من أقدم مصادر الإيرادات العامة ويرجع ذلك الى دور الضريبة في تحقيق اغراض السياسة المالية، ولقد تعددت تعريف الضريبة وفق الباحثين فيها من الزوايا المختلفة القانونية والاقتصادية والاجتماعية، لكن نظرا للصعوبات الكثيرة التي واجهها الفقهاء قصد تحديد مفهومها ظهرت تعريف مختلفة حسب مذهب أصحابها.

فكان مفهومها يرتكز على صفة التعاقدية بين الفرد والدولة يدفعها الفرد لقاء الخدمات والعدالة⁽¹⁾، وأخذ يتغير مفهومها يتغير مفهوم الدولة فأصبحت تفرض على أساس التضامن لتوزيع الأعباء العامة، ولما ازدادت حاجة الدولة الى الموارد المالية تبين أنها تحتل مركز الصدارة في عداد هذه الموارد هذا ما سنحاول أن نوضحه في ما يلي:

أولاً - التعريف الاصطلاحي للضريبة:

من أكثر التعاريف القديمة شهرة ما جاء به الفقيه جيز (Gaston jèze) بأنها «استقطاع أو فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً، وبشكل نهائي، وبدون مقابل، لتغطية الأعباء العامة للمجتمع»⁽²⁾.

وتعرف الضريبة في مفهومها الحديث كما يلي: «الضريبة فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينها للدولة من القيام بتحديد أهداف المجتمع»⁽³⁾.

كما عرفت أيضا على أنها «مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية»⁽⁴⁾.

(1) Jalel Berrebeh, la théorie générale de l'impôts, cours de fiscalité, université du centre, sousse, Tunisie, 1998/1999, p 03.

(2) Philippe Augé, droit fiscal général, Ellipses, Paris 5, 2002, p 08.

(3) عبد الحميد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب جامعة الإسكندرية، مصر، سنة 2000، ص 175.

(4) Pierre Beltrame: la fiscalité en France, 6^{ème} édition, Paris, France, 1998, p14.

وعرفها رفعت المحجوب على أنها « اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل لدافعها وذلك لغرض تحقيق نفع عام»⁽¹⁾.

وعليه يمكن تعريف الضريبة بأنها عبارة عن اقتطاع مالي تلزمه الدولة على الأفراد بصفة نهائية وبدون مقابل، وذلك بغرض تغطية أعباء الدولة وتحقيق نفع عام.

ثانيا - الأساس القانوني لدفع الضريبة:

1 - نظرية العقد الاجتماعي:

ظهرت هذه النظرية في القرن الثامن عشر، حيث نادى أصحاب هذه النظرية⁽²⁾ بفكرة التعاقد الضمني بين الدولة والأفراد، بمقتضاه يلتزم الأفراد بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة⁽³⁾، فحسب اعتقادهم أن هناك عقد بيع الخدمات، فالدولة تبيع خدماتها للفرد فيلتزم كمشتري لدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب.

عمومًا إن كان أصحاب هذه النظرية يتفقون أساسًا على فكرة وجود عقد ضمني بين الطرفين، غير أن هناك من لا يعتبره عقد بيع خدمات بل هو عقد شركة، فالدولة هي شركة إنتاج يكون الشركاء فيها هم الأفراد على أن يساهمون كلهم بنفقات في صورة ضرائب تفرضها الدول مقابل منافع مختلفة يحصلون عليها، كما ذهب البعض الآخر إلى وصف الرابطة بأنها عقد تأمين، من خلاله يتنازل الأفراد عن جزء من المال في شكل ضريبة مقابل التأمين على الجزء الباقي منه.

من وجه نظر أصحاب هذا الاتجاه أنهم يعتمدون على أفكار تعاقدية غير واقعية لا يوجد دليل على قيامها بين الدولة والأفراد لا على النطاق الدستوري ولا على النطاق المالي، كما أنهم يحصرّون وظائف الدولة في التزامات محدودة، بينما التزامات الدولة متنوعة

(1) رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة، بيروت، سنة 1979، ص 197.

(2) من أبرز رواد هذه النظرية: "جان جاك روسو"، "آدم سميث" و"مونتيسكيو".

(3) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة لطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر سنة 2004،

كالتزامها بالتأمين، حيث أنها لا تقتصر خدماتها فقط على المحافظة على أموال الأفراد بل أنها تعوض عن الأضرار التي تصيبهم⁽¹⁾.

2- نظرية التضامن الاجتماعي:

ترى هذه النظرية أن تضامن المجتمع يمثل المبرر القانوني الذي تستند عليه الدولة في فرض الضرائب، فالدولة تشرف على كل الميادين الاجتماعية والاقتصادية، الثقافية... إلخ خلافاً على ما كانت عليه من قبل (الدفاع والأمن)، ومن خلال هذا الإشراف وتدخلها بصفة مباشرة في الحياة العامة تكلفها نفقات ضخمة لتحقيق حاجات أفراد المجتمع⁽²⁾، وبما أن هذه النفقات تحقق الصالح العام للأفراد كان لابد من تضافر الجهود كمساعدة مالية يقدمها الأفراد للحاكم لتغطية عبئ هذه النفقات وعلى أساس التضامن الاجتماعي⁽³⁾.

وهكذا بإمكاننا القول بأن فرض الضريبة على فكرة التضامن الاجتماعي هي ضريبة عصرية نرى أنها تتناسب مع نظرية الفكر الاقتصادي والمالي الحديث، أن الضريبة تفرض على المكلفين بصفتهم أعضاء متضامنتين في منظمة سياسية هي الدولة.

الفرع الثاني - خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابقة للضريبة، يمكن استخراج وإبراز الخصائص الأساسية لها من ناحية شكل دفعها ومن ناحية محتواها.

أولاً - خصائص الضريبة من حيث شكل دفعها:

1 - الضريبة أداء نقدي: من أهم خصائص الضريبة أنها فريضة نقدية، أي أنها تدفع في شكل نقدي ما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية وليست عينية، فيجب أن يدفعها

(1) رضا خلاصي، النظرية الجبائية، دار النهضة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2014، ص 259.

(2) محمد خالد المهائني، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سنة

2006، ص 189.

(3) Djelil Zinelabidine, op.cit., p 01.

الفرد أو الشخص المعنوي (كالشركات) نقداً⁽¹⁾، وهذا لا يعني بشكل مطلق عدم إمكانية تحصيلها في صورة عينية، كل ما في الأمر أن هذه العملية لا تتم إلا في نطاق ضيق وفي الظروف الاستثنائية البحتة أو لاعتبارات خاصة⁽²⁾.

من الواضح أن جباية الأموال في صورتها النقدية يتوافق مع العصر الحديث ويلتزم سياسة التحصيل الجبائي.

2- الضريبة أداء إجباري: إن الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة⁽³⁾، وهذا يعني أن أداءها من طرف المكلفين بها إجباري وليس اختياري، وبناء عليه في حالة امتناعهم تلجأ الدولة قسراً للحصول على مقدارها كونها نابعة من موافقه أعضاء السلطة التشريعية، وما يعزر جبرية الضريبة أنها تفرض وتجبى بقانون⁽⁴⁾.

ثانياً - خصائص الضريبة من حيث محتواها:

1- تدفع الضريبة بصورة نهائية: هذا يعني أن المكلف بالضريبة يسدد مقدارها دون أن يأمل أو ينتظر استردادها، بل يلتزم بدفعها إلى مصلحة الضرائب في الوقت المحدد وتدخّل إلى خزينة الدولة بصفة نهائية حتى لو أثبت عدم انتفاعه بخدماتها⁽⁵⁾.

2- تدفع الضريبة دون مقابل ومن أجل تحقيق النفع العام: يقوم المكلف بالضريبة بدفع الضريبة على أساس مساهمته في المجتمع⁽⁶⁾، وباعتباره عضواً في الجماعة فإنه بديهياً

(1) محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص18.

(2) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص17.

(3) Paul-Marie Gaudmet ; Finances publiques, Tome1, édition Paris, 1981, p26.

(4) تنص المادة 82 من مشروع تعديل الدستور 2020 على: «لا تُحدّث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون»، أنظر:

مرسوم رئاسي رقم 20-251 مؤرخ في 15 سبتمبر سنة 2020، يتضمن استدعاء الهيئة الانتخابية للاستفتاء المتعلق بمشروع تعديل الدستور، عدد 54، ص19.

(5) أعاد حمّود القيسي، المرجع السابق، ص127، وخلصي رضا، النظام الجبائي الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ج1، دار هومة، الجزائر، 2006، ص13.

(6) محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعة الإدارية، دار العلوم الجزائر، طبعة 2002، ص58.

يتضامن في تغطية أعباء الدولة كما أن الدولة تلتزم باستخدام حصيلتها لتحقيق النفع العام، فالإيرادات الضريبية يجب أن يكون هدفها هو تحقيق منفعة عامة وليس خاصة⁽¹⁾.

المطلب الثاني

قواعد وأهداف الضريبة

لا جدال اليوم في أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما تثيره من مشكلات فنية تصادف سواء عند فرض الضريبة أو عند تحصيلها، وبالرجوع إلى القانون الضريبي، تعتبر القواعد الموضوعية التي تحكم الضريبة أو تحديد الالتزام، صلب هذا القانون⁽²⁾، وتمتثل في عدة مبادئ على الدولة مراعاتها يقصد منها ضمان تحقيق التوازن بين مصالح الدولة والأفراد والتوفيق بين المصلحتين.

وللضريبة أهداف مبتغاة من فرضها، تعكس العديد من الاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، خصوصاً في إطار تحقيق هدف المالية العامة الذي لم يعد يقتصر كما كان على تحقيق التوازن المالي بل يرمي إلى معالجة الأزمات وإلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي للدولة الحديثة⁽³⁾.

الفرع الأول - قواعد الضريبة

يتضمن التنظيم الضريبي قواعد أساسية تشكل الأساس التقليدي للضريبة حيث يتعين احترامها، واعتبرت هذه القواعد بمثابة دستوراً يجب مراعاته كما لا يجوز الخروج عليه من

(1) Jalel Berrebeh, op.cit. 05.

(2) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2008، ص20.

(3) حميدات محمود، دور السياسة الميزانية في تمويل التنمية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 1995، ص14.

جانب المشرع وكذلك الإدارة الجبائية معاً، وواضع هذه القواعد الاقتصادية الانجليزي "آدم سميث"⁽¹⁾.

أولاً - قاعدة العدالة الضريبية:

مُيز حق فرض الضريبة بعنصر العدالة، وهي القاعدة الأولى التي يجب مراعاتها في كل ضريبة تفرض على الناس، وتعني هذه القاعدة أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة⁽²⁾، فالفكر المالي التقليدي يرى تحمّل جميع الخاضعين للضريبة تبعاً لقدرتهم المالية⁽³⁾، أما الفكر المالي الحديث يرى أن العدالة مطلوبة والتي تتحقق في الضريبة من خلال مبدئين:

1- مبدأ عمومية الضريبة: ويقصد به خضوع جميع الأفراد والأموال للضريبة دون تمييز، فلا يعفى منها مال أو شخص من الخاضعين لسيادة الدولة، ويلاحظ أنه في تطبيق مبدأ عمومية الضريبة يعفى الأفراد الذين لا يتحقق فيهم الحد الأدنى لفرض الضريبة، أي لا يطبق هذا المبدأ تطبيقاً مطلقاً لاعتبارات معينة تحددها السلطة التشريعية⁽⁴⁾.

2- مبدأ المساواة أمام الضريبة: يعتبر هذا المبدأ قاعدة دستورية مفادها أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة⁽⁵⁾، بحيث عملياً يراعى في فرض الضريبة المقدرة المالية لكل مكلف، وذلك بمعاملة الأفراد ذوي نفس المستويات من الدخل بمعدلات ضريبية متساوية، حيث تفرض على الجميع بنفس المقدار وبما يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه الفرد، لتحقيق المساواة في تحمل الأعباء العامة⁽⁶⁾.

(1) لقد وضع "آدم سميث" أربع قواعد شهيرة للضرائب في كتابه "ثروة الأمم" سنة 1776 والتي حسب رأيه لا تكون دون هذه القواعد أمام نظام ضريبي صالح.

(2) Paul-Marie Gaudemet, op.cit. p19.

(3) محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 63

(4) رفعت المحجوب، المرجع السابق، ص 22.

(5) القانون رقم 01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري، ج ر ج ج، عدد 14 الصادر في

17 مارس سنة 2016.

(6) أعاد حمود القيسي، المرجع السابق، ص 128.

ثانياً - قاعدة اليقين:

ويعني أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف محددة على سبيل اليقين دون غموض، بحيث يكون وعاؤها وسعرها وميعاد وطريقة الدفع وكل ما يتعلق بإجراءاتها واضحاً ومعلومًا بصورة مسبقة لدى المكلف بها حتى يكون على علم يقيني بالتزاماته تجاه الدولة، إلى جانب معرفته لحقوقه والدفاع عنها نحو إدارة الضرائب في حالة التعسف⁽¹⁾.

فاليقين في الضريبة التي تفرض على المكلف من الأهمية بما يجعل انعدام العدالة في الضريبة أهم كثيرا من انعدام اليقين مهما كان ضئيلاً⁽²⁾، وقد وضع آدم سميث أهمية اليقين حينما قال «إن علم الممول بالالتزامات الواقعة عليه علمًا قاطعًا لا شك فيه من الأهمية بمكان ذلك، إن عدم اليقين في أي نظام ضريبي أشد خطرًا من عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية»⁽³⁾.

ثالثاً - قاعدة الملائمة:

مفاد هذه القاعدة أن يكون وقت دفع الضريبة مناسبًا وملائمًا عند المكلف وكذلك أن يتلاءم ميعاد تحصيلها مع ميعاد تحقيق الدخل اعتمادًا على تصريحاتهم، وهذا حتى يتسنى للمكلفين دفعها في حلة يسر، وكذلك تجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات وطرق التحصيل⁽⁴⁾.

رابعاً - قاعدة الاقتصاد في النفقات:

المراد بهذه القاعدة الاقتصاد في تكاليف الجبائية وتقاضي الإسراف، فيجب على الدولة تجنب إنفاق مصاريف كبيرة على الموظفين لتحصيل الضرائب، فلا خير في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية من حصيلتها، ولأن ذلك يسبب تحمل المكلف بالضريبة تضحية في غير موضعها ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزنة الدولة⁽⁵⁾.

(1) Jalel Berrebeh, op.cit. p13.

(2) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، طبعة 1999، ص45.

(3) فارس السبتي، المرجع السابق، ص21.

(4) محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص30..

(5) محمد خالد المهاياني، خالد الخطيب الحبشي، المرجع السابق، ص194، وحמידات محمود، المرجع السابق، ص22

الفرع الثاني- أهداف الضريبة

تمثل الضرائب مصدراً تمويلياً هامة بالنسبة للجزائر وهي عموماً تغذي ميزانية الدولة، بل أصبحت أداة لإدارة وتوجيه الاقتصاد، سواء في زيادة الإنتاج ونموه أو في تحقيق التوازن الاقتصادي، ولحد من التقلبات والتفاوت في الأسعار والأجور... إلخ.

وبوجه عام تفرض الضريبة من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف في أي مجتمع كان، وهي كالآتي:

أولاً - الهدف المالي:

يعتبر الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فلم يعد يقتصر هدف الضريبة على توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة بل أصبح في ظل الفكر الحديث دورها شامل وأهم لأنه يوفر حصيلة ضريبية غزيرة تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها⁽¹⁾ وتحقيق حاجات أفراد المجتمع، كما أن هذا الهدف يتوقف على توفر شروط في الضريبة تتمثل في الإنتاجية، الثبات، والمرونة التي تسمح بتحقيق حد معين من حصيلة⁽²⁾.

ثانياً - الهدف الاقتصادي:

تعتمد الدولة على الضريبة في الاستقرار الاقتصادي، وأصبحت هي المؤثر الأساسي على النشاط الاقتصادي، حيث أنها تعتبر وسيلة للسير ونموذج للتمويل الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، فهي أداة يعالج بها التضخم والانكماش، من خلال رفع معدل الضريبة في فترة التضخم وخفض معدلها في فترة الانكماش، كما يمكن أن تستخدم الضريبة من أجل تشجيع نشاط اقتصادي معين عن طريق منح امتيازات وتسهيلات ضريبية، كالزيادة من الإعفاءات الضريبية فتفسح المجال للاستثمار وبالتالي توفر فرص التشغيل للحد من البطالة⁽³⁾.

(1) حميدات محمود، المرجع السابق، ص 61.

(2) Djelil Zinelabidine, op.cit., p.11

(3) خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، المرجع السابق، ص 21.

ثالثاً - الهدف الاجتماعي:

تعتبر الضريبة وسيلة لإعادة توزيع الثروات والمداخيل، حيث تستخدمها معظم الدول لمعالجة التفاوت بيت دخول الأفراد، خصوصاً أنه بعد و بروز الاتجاهات الحديثة عمدت الأنظمة الجبائية إلى تحسين طرق فرض الضرائب بهدف تحقيق العدالة الاجتماعية ومعالجة التفاوت بين الدخل، فبالنسبة لتحقيق العدالة يكون من خلال فرض الضريبة التصاعديّة بالشرائح تراعي مصالح الدخل المنخفضة⁽¹⁾.

أما لمعالجة التفاوت يكون بالطريقة النسبية التي تراعي مصالح الدخل المرتفعة ولقد أصبحت الدول في عصرنا الراهن تعتمد على الضريبة في تحقيق الاستقرار الاجتماعي، فهي أداة لتوجيه سياسة النسل⁽²⁾، ومنع تكثّل الثروات واستحواذها من الأقلية في المجتمع⁽³⁾، كما يمكن للضريبة أن تستعمل لمعالجة أزمة السكن⁽⁴⁾، والقضاء على بعض الظواهر السيئة⁽⁵⁾.

رابعاً - الهدف السياسي:

قد تستخدم الضريبة كأداة من أدوات السياسة الداخلية والخارجية للدولة، ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسياً في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، أما في الخارج تستطيع الدولة أن تستخدمها كأداة من أدوات السياسة الخارجية بمنح امتيازات ضريبية، إما من خلال تسهيل التجارة مع بعض الدول وذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات أو حتى الإعفاء منها، وإما للحد من التجارة مع الدول المخالفة لها سياسياً وذلك بفرض رسوم جمركية متنوعة ورفعها من أجل تحقيق أغراض سياسية⁽⁶⁾.

(1) Mayer Sarah, op.cit., p 24.

(2) فالدولة التي ترغب بتشجيع النسل تستعمل طريقة تخفيض الضريبة كأداة الإكثار من عدد السكان.

(3) يكون منع التكتل بفرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على الثروات.

(4) كفرض ضريبة إضافية على المساكن غير المستغلة استغلالاً كاملاً، مما يدفع بأصحاب العقارات إلى تأجيرها نقادياً من أداء ضريبة عالية (فرنسا مثلاً).

(5) مثلاً تعتمد الدولة على فرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على بعض السلع المضرة (كالسجائر) نقادياً من اقتناءها.

(6) زينب حسين عوض الله، المرجع السابق، ص 137.

المبحث الثاني

ماهية النظام الضريبي الجزائري

في إطار دراسة الإطار العام للنظام الضريبي، يتطلب منا تناول عدة جوانب لموضوعات تتعلق بماهية هذا النظام في حد ذاته لأنه يعتبر الترجمة العملية لسياسة الضريبية، وكون النظام الضريبي مجموعة من الضرائب لا بد أن يصمم باعتماد على القواعد التي وضعتها، والاستناد على الأسس التي يركز عليها بالإضافة إلى مجموع العناصر التنظيمية والفنية التي تسمح للدولة بتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية، لذلك سندرس في هذا المبحث مفهوم النظام الجبائي وأسسه ثم سندرس التنظيم الفني للضريبة.

المطلب الأول

مفهوم وأسس النظام الضريبي

يعتبر النظام الضريبي أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق أهداف متعددة للاقتصاد الوطني، ولقد أضحى التعرف على أصوله وأسسه لازماً لمعرفة الوجه القانوني للقانون الجبائي من خلال تعريف النظام الضريبي والأنظمة الضريبية التي تبرزه والمتمثلة أساساً في نظام التصريح والنظام الجزافي، ثم سنتعرض أسس هذا النظام المرتبطة بثلاثة عناصر أساسية وتتعلق بالسياسة الضريبية ومصدرها المتمثل في التشريع والعلاقة التي ينظمها هذا الأخير بين المكلف والإدارة الضريبية.

الفرع الأول - مفهوم النظام الضريبي

سننتاول في البداية تعريف النظام الضريبي كونه مجموعة من الأحكام التي تنظم الضريبة (أولاً) ثم دراسة انواع الأنظمة الضريبية المعتمدة للتمكن من تحديد وتقدير المادة الخاضعة للضريبة. (ثانياً).

أولاً - تعريف النظام الضريبي:

يمكن تحديد المقصود بالنظام الضريبي من المنظور الضيق على أنه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الجبائي في مراحله، من مرحلة التشريع إلى غاية التحصيل، أما من المنظور الواسع، فهو عبارة عن كل العناصر الموجودة في البيئة سواء كانت إيديولوجية أو اقتصادية أو فنية، والتي يؤدي تراكمها وتفاعلها مع بعضها بعض إلى تكوين كيان ضريبي معين⁽¹⁾ يهدف إلى تحقيق أهداف متعددة مسطرة وفق خطط اقتصادية اجتماعية وسياسية.

وبالرجوع إلى قوانين المالية، نلاحظ أن النظام الضريبي سجل منذ سنة 1986م عدة تعديلات وهذا حسب عدد قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية الصادرة إلى غاية اليوم⁽²⁾، حيث ارتبط بشكل الاقتصاد والتنظيم الاجتماعي وكذلك بالتغيرات الاقتصادية العالمية التي دفعت بالدولة إلى اتخاذ إجراءات وإصلاحات مست الجباية العادية وغير العادية، ومن بين هذه الإجراءات إعادة تنظيم النسيج الجبائي الصادر في قانون المالية لسنة 1992، والذي يعرف بتاريخ بداية إصلاح النظام الجزائري وجعله أكثر ملائمة مع الإصلاحات الاقتصادية كونه جزءاً من النظام المالي وهذا الأخير يعتبر جزءاً من النظام الاقتصادي للمجتمع.

أما معنى النظام الجبائي فهو مجموعة من الضرائب التي يراد بتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية، ويتوقف نجاح المشرع الضريبي في اختيار النظام الأمثل على معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع وكافة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية⁽³⁾.

ولقد قدمت العديد من التعاريف للنظام الضريبي، حيث عرف بأنه: «مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتسجم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال

(1) السيد مرسي الحجازي، النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 1998، ص06.

(2) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القوانين الجبائية، الطبعة الرسمية، 2016.

(3) خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، المرجع السابق، ص25.

التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية»⁽¹⁾.

وعرف النظام الضريبي كنظام فني استثنائي يستمد وجوده ليس من حق الدولة في أموال الأفراد ومن سلطة المشرع في فرض مقدار الضريبة، وإنما أيضا لحماية مصالح الأفراد وتقدير أوضاعهم المالية عند قيام الدولة باستقطاع جزء من أموالهم مقابل ما تقدمه من خدمات وتحقيق المنافع⁽²⁾، كما عرف بالإطار الذي ينظم مجموعة من الضرائب المتكاملة، ويتم تحديدها استنادًا إلى أسس اقتصادية ومالية وفنية في ضوء اعتبارات سياسية اقتصادية، اجتماعية وإدارية⁽³⁾.

من خلال التعاريف المقدمة، نجد أن المفهوم الأساسي للنظام الضريبي يجب أن يكون انعكاسًا للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد في المجتمع.

ويتكون النظام الجبائي الجزائري أساسا على الضرائب على الأرباح والمداخل، الضرائب على الأعمال وعلى عدة ضرائب مختلفة (محلية، وطنية)⁽⁴⁾.

ثانياً - أنواع الأنظمة الضريبية:

تخضع الضريبة إلى نظام التصريح فتحصل بعد التصريح الذي يقوم به الخاضعون لذلك، وتخضع للنظام الجزافي بالاعتماد على القرائن التي يمكن من خلالها تحديد قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، كما تخضع إلى أنظمة أخرى.

(1) - نظام التصريح: يقصد بالتصريح لغة الإقرار الخطي، وفي الاصطلاح هو البيانات التي يدرجها المكلف في الوثيقة التي يستلمها من إدارة الضرائب، والتي تتضمن التصريح برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه أو مجموع دخله المتعددة التي يلتزم بتقديمها خلال فترة

(1) المرسي السيد حجازي، المرجع السابق، ص 07.

(2) Philippe Augé, op. cit. p11.

(3) زينب حسين عوض الله، المرجع السابق، ص 19.

(4) انظر بالتفصيل: مخطط النسيج الجبائي للنظام الجبائي الجزائري لسنة 2004، خلاصي رضا، النظام الجبائي

الجزائري الحديث، المرجع السابق، ص 26.

زمنية معينة أمام الإدارة الضريبية المختصة حتى تكون دليلاً تستعين به هذه الأخيرة في تحديد مقدار المادة الخاضعة للضريبة⁽¹⁾.

يقتضي هذا النظام قيام المكلفين بإبلاغ إدارة الضرائب بمحتوى أوعيتهم أو حجم مداخيلهم التي تخضع للضريبة، ويتم ذلك طبقاً للنصوص القانونية ذات الصلة والتي يتسنى بموجبها الإقرار بالدخل الإجمالي ويلتزم به كل شخص مكلف بالدفع⁽²⁾.

ومن أهم أنواع الالتزام بالتصريح:

أ- التصريح بالوجود: وهو عبارة عن بيان كتابي ينطوي على المعلومات التي يدلي بها المكلف شخصياً أو من قبل شخص مخول قانوناً حيث يلتزم باكتتابه وإرساله تصريحاً بدخله الإجمالي الذي قدم نموذجه من قبل الإدارة الجبائية⁽³⁾، ويعد التصريح بالوجود من أهم وسائل التقدير في النظام الجبائي، فإنه يسهل عملية فحص وتحقق الضريبة، كما يسهل في تحديد الدخل الخاضع للضريبة⁽⁴⁾.

ب- التصريح الشهري: يلتزم به المكلف بالضريبة ومن أهم الضرائب التي تسدد شهرياً، الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الاستهلاك و حقوق الطابع.

ت- التصريح السنوي بالمداخيل والأرباح: الذي يتضمن رقم الأعمال الذي يخص المبيعات المحققة للمؤسسة خلال السنة حسب نشاطها⁽⁵⁾.

ث- التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي: يلتزم به الأشخاص الخاضعين لنظام الربح الحقيقي والذين يمارسون نشاطاً صناعياً وتجارياً وحرفياً أو تجارياً أو فلاحياً⁽⁶⁾،

(1) محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 132، وخلاصي رضا، النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 43.

(2) مثلاً أنظر: المادة 99 من قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31-12-1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ج. ر. ج. ج، عدد 57 لسنة 1990، معدل ومتمم.

(3) أنظر مثلاً: المادة 99 فقرة 1 من القانون نفسه، سالف الذكر.

(4) محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 134.

(5) أحمية فاتح، محاضرات في جباية المؤسسة، لطلبة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة جيجل، سنة 2017، ص 27-28.

(6) المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سالف الذكر.

ويلتزم بها كل مستفيد من إيجارات عقارية ومداخيل رؤوس الأموال المنقولة وغيرهم،...⁽¹⁾

ج- التصريح الخاص بالضرائب على أرباح الشركات: منح قانون الضرائب المباشرة لشركات الأشخاص حق الاختيار في الخضوع للضريبة وفقا للمادة 136 من قانون الضرائب المباشرة، كما تفرض إجباريا على الأرباح المحققة بالنسبة لشركات الأموال والمذكورة في القانون التجاري.

ح- التصريح الخاص بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى⁽²⁾.

خ- التصريح في حالة التوقف عن النشاط أو التنازل عنه أو الوفاة⁽³⁾.

(2) - النظام الجزائي: استحدث هذا النظام بموجب قانون المالية لسنة 2017 بموجب المادة (02)، أنشئ هذا النظام لتعويض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، ويتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة الجزافية بعد القيام بالتصريح برقم الأعمال المحقق في السنة قبل 1 فيفري من كل سنة، ويطبق هذا النظام على الأشخاص الخاضعين له والمحددون بموجب القانون⁽⁴⁾، ومن مميزات هذا النظام أنه يركز على الأجور والمرتبات بأنه لا يقع على عاتق المستفيد من هذه المداخل ولكن على عاتق الذين يقومون بدفع الأجرة من أشخاص طبيعيين ومعنويين

الفرع الثاني - أسس النظام الضريبي

يهتم علم الضريبة بالنظام القانوني لمختلف الضرائب، ولا يمكن إدراك معنى ودلالة الظاهرة الضريبية إلا بوضعها في سياقها تبعا للنظام الضريبي المبني على ثلاثة أسس هي: السياسة الضريبية، التشريع الضريبي، المكلف والإدارة الضريبية والتي تكمن أهميتها في صياغة الجانب الفني والقانوني للنظام الضريبي وأيضا في أداة تنفيذه، لهذا نريد إيضاحه حتى يمكن الإلمام بالمفاهيم العامة للنظام الضريبي.

(1) أحمية فاتح، المرجع السابق، ص28.

(2) المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سالف الذكر.

(3) المادة 195 من القانون نفسه.

(4) انظر بالتفصيل في هذه النقطة: أحمية فاتح، المرجع السابق، ص59-60.

أولاً - السياسة الضريبية:

حرصت العديد من التشريعات المقارنة أن تركز حول النقاط التي لها انعكاسات هامة على النشاط الاقتصادي باعتبار أن الضرائب من أهم المصادر للحصول على الموارد السيادية للدولة، كتحفيز الاستثمارات بمنح مزايا مشجعة على الاستثمار وتسهيل كافة إجراءات تحصيل الضريبة عن طريق دراسته الجدوى الاقتصادية للضرائب سواء للمستثمر أو للدولة.

وكان أول من نوه إلى علاقة النظام الضريبي للدولة بالسياسة الجبائية وأن الحكومة لها تأثير على هذا النظام الفقيه مونتييسكو في كتابه -روح القوانين- «حجم الضرائب يتوقف على طبيعة الحكومة»، إذ لاحظ أن النظام السياسي يؤثر على الضرائب وأنواعها⁽¹⁾، ويعبر عن النظام الضريبي على أنه صياغة فنية للسياسة الضريبية للمجتمع الضريبي، فهو يصمم من أجل تحقيق أهدافها المعبرة عن تحقيق توازن شامل عبر مختلف مجالات الدولة.

كما نذكر بأن الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها النظام الضريبي في أي دولة يفرض أن تخضع لنظام الأولويات بالنسبة لسياسة الدولة انطلاقاً من كون السياسة الضريبية على أنها مجموع الإجراءات ذات الطابع الضريبي التي تنتهجها الحكومات الوطنية، فلم تعد هذه السياسة مجرد آلية لتحصيل الموارد العمومية وإنما بالإضافة إلى ذلك لها أدوار اقتصادية، الاجتماعية وسياسية⁽²⁾.

من خلال ما سبق يمكننا أن نعبر عن السياسة الضريبية أنها مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم الضريبة وتحصيلها قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجيهات العامة وبرنامج الإصلاح

(1) شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم

الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر،

2010/2009، ص 37.

(2) عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 109.

الاقتصادي من جهة ثابتة، فلا شك أن السياسة الضريبية مرتبطة بالنظام الضريبي وأن استجابة هذا الأخير لها يمثل أصلاً إصلاحاً للبيئة الضريبية⁽¹⁾.

ثانياً - التشريع الضريبي:

من المؤكد أن لكل مواطن مجموعة من الضمانات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية تكلفها له السلطة العامة في الدولة ودون الإخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الخاصة، ويجب عليه في مقابل ذلك أن يتحمل نصيبه من أعباء الدولة⁽²⁾ وبذلك كل دولة تستند إلى قواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين التي تمثل أساس نجاح فرض الضريبة ونجاح النظام الضريبي.

فيعتبر التشريع الضريبي صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين، وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن تتم تصميمه وصياغته بشكل جيد لسد أي تهرب من دفع الضرائب والرسوم، وأن ترافقه لزوماً إدارة ضريبية وجهاز ضريبي قادر على التعامل مع تلك القوانين في الواقع العملي والميداني، ولهذا لا يمكن تصور وجود نظام ضريبي من دون وجود قانون ضريبي يحدد الضرائب المفروضة وأساليب تحصيلها أخذاً بعين الاعتبار لطبيعة الاقتصاد وخصائص المجتمع.

وعموماً نجد الدول تتوفر على مجموعة من القوانين الضريبية، تهتم بتنظيم النسق القانوني للدين الضريبي ومختلف القواعد التي تحدده وتضبطه، وكذلك العمليات اللازمة لتطبيقه، ولقد نظم المشرع الجزائري الضريبة والإجراءات المرتبطة بها في عدة قوانين تتمثل في:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2. قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(1) عمار السيد عبد الباسط نصر، الإصلاح الضريبي، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013،

ص69.

(2) عمار السيد عبد الباسط نصر، المرجع نفسه، ص460.

3. قانون الضرائب غير المباشرة.
4. قانون التسجيل.
5. قانون الطابع.
6. قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثاً - الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة:

ينظم القانون الضريبي في كثير من مواده العلاقات بين المصالح المختلفة والمتمثلة في إدارة الضرائب من جهة والمكلف من جهة أخرى.

1- الإدارة الضريبية: تتدخل الوزارة المكلفة بالمالية في الشأن الضريبي من خلال الإدارة الضريبية التي تعتبر أداة تنفيذ النظام الضريبي، فهي الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي وتقوم عموماً بالمهام التالية⁽¹⁾:

- أ- تفسير التشريع الضريبي من خلال إصدار القرارات التنظيمية وتطبيق هذا القانون.
- ب- تحصيل الديون الضريبية من المكلفين وتقدير الغرامات ورسوم التأخير.
- ت- تنظيم وتسيير المصالح الضريبية حيث تسهر على ضمان المداخيل اللازمة في مجال الضريبة بالتنسيق مع مختلف مديرياتها الجبائية التي تساهم من خلال أعمالها في تطوير مداخل الدولة وخفض العجز في الموازنة العامة للدولة.
- ث- القيام بالمراقبة والتحقيقات الضريبية في مجال مكافحة الغش الضريبي.

وتتجلى أهمية الإدارة الضريبية في كونها العنصر التنظيمي المحافظ على التنسيق بين الضرائب المختلفة وربط الضريبة وفق التشريع المحدد لذلك وتحصيل الضريبة بما يحقق العدالة الضريبية⁽²⁾.

وتنقسم الإدارة الجبائية في النظام الجزائري إلى قسمين:

(1) عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص272.

(2) يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص76.

* - قسم المصالح المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب التي تفرع منها عدة مديريات⁽¹⁾.

* - قسم المصالح الخارجية وتتمثل في مديريات ولائية وجهوية للضرائب، مراكز جوارية للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات.

ومن أهم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية في الجزائر:

- مراقبة الإقرارات المقدمة من المكلفين بالضريبة بخصوص الأوعية محل الاقتطاع.
- الاطلاع على كل ما تريده من بيانات ودفاتر محاسبة لدى الهيئات المالية ومؤسسات الدولة⁽²⁾ وكذلك التدقيق في كل الوثائق التي يضمن لها مقارنة البيانات مع الحالة الجبائية للمكلف.
- تحصيل المبالغ في الآجال المقررة قانوناً مع صلاحياتها في اتخاذ كل إجراء قانوني لمتابعة أموال المدين في حالة تعسر هذا الأخير على دفع مبلغ الضريبة.
- وبمقابل تلتزم الإدارة بالتطبيق الصحيح للقوانين الجبائية وإشعار المكلفين بالقرارات التي تخصهم وإخطارهم بالتعليمات اللازمة، وعموماً الالتزام بكل القواعد من شأنها ضمان العلاقة بينها وبين المكلف⁽³⁾.

2- المكلف بالضريبة: يمثل المكلف أحد طرفي العلاقة الجبائية، وسواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، فالقانون يفرض عليه تقديم إقرار ضريبي عن دخله⁽⁴⁾، ويحمل

(1) انظر مخطط المديرية العامة للضرائب، خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، المرجع السابق، ص 24. وبالتفصيل: أنظر هيكل المديرية العامة للتقدير والسياسات مع هيكل المديرية العامة للضرائب بالجزائر، عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص ص 275-280.

(2) المادة 85 من قانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج. ر.ج. ص 76 الصادر بتاريخ 23-12-2001.

(3) شريف محمد، المرجع السابق، ص 41.

(4) أنظر: المادة 176 من قانون المالية رقم 18-18 المؤرخ في 27/12/2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج. ص 79، الصادر في 30/12/2018.

مسؤولية ما جاء في الكشف الضريبي من معلومات، ويحدد أيضا هذا الإقرار التزامات المكلف الواجب عليه احترامها والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- أ - مسك الدفاتر اليومية يقيد فيها المعلومات والمستندات.
- ب - مسك دفاتر الجرد كما يجب قانوناً⁽¹⁾.
- ت - حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة لمدة 10 سنوات⁽²⁾.
- ث - تقديم التصريحات⁽³⁾ في آجالها القانونية عن بداية النشاط، والخاصة بالمداخل وتلك المتعلقة بالتنازل أو توقف النشاط.

كما يلتزم المكلف بضرورة تسهيل مهمة تنفيذ القانون الضريبي وأن يدفع الضريبة في وقتها المحدد، بالإضافة إلى ذلك عليه أن يكون صادقاً في علاقته مع الإدارة الضريبية حتى يسلم من المشاكل والعقوبات الجبائية.

المطلب الثاني

التنظيم الفني للضريبة

تهدف الدولة من وراء وضع النظام الضريبي إلى تغطية نفقاتها العامة، ومن الواضح أن أهم القواعد التي يبنى عليها النظام الضريبي تتمثل في مجموعة العمليات المتعددة والمعقدة التي تمكن من إنشاء الضريبة وتحصيلها، وهذا يستلزم التعرض للتنظيم الفني للضريبة الذي تخكّمه قانوناً مراحل مختلفة، بدءاً بتحديد الوعاء (المال) الخاضع للضريبة، ومرحلة تحديد سعر الضريبة، ثم مرحلة تحصيلها.

(1) المادتين 09 و10 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26-09-1975 المتضمن القانون التجاري، ج. ر. ج. ج.

عدد 101 الصادر بتاريخ 19/12/1975، ص 1307 معدل ومتمم.

(2) المادة 12 من القانون نفسه.

(3) تتمثل التصريحات في: التصريح بالوجود، التصريح الشهري، التصريح بالدخل الإجمالي، التصريحات الخاصة

المهنية والمتعلقة بالأرباح الصناعية والتجارية والمرتببات والأجور والرسم العقاري، راجع نصوص قانون الضرائب

المباشرة والرسم المماثلة (المواد 15، 16، 18، 19، 75، 151، 153، ..)، سالف الذكر.

الفرع الأول - تحديد وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة لها أو المحل الذي تفرض عليه، كما تعرف بالموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أو المادة التي تفرض عليها الضريبة⁽¹⁾.

نحاول التعرف على الوعاء الضريبي من خلال التطرف إلى أنواع الضرائب ثم كيفية تحديد هذا الوعاء.

أولاً - أنواع الضرائب:

أصبح في ظل النظام الجبائي الحديث تفرض الضريبة بأسعار مختلفة تتدرج تبعا للمركز المالي والاجتماعي للمكلف، وتسمى بالضرائب على الأموال، وبذلك تكون المادة الخاضعة للضريبة ليست أشخاصاً وإنما أموال المكلف أو دخله، فيتم اقتطاع الضريبة إما بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر من الدخل ورأس المال اللذان يشكلان الوعاء والذي يمثل أساساً ومناسبة فرضها⁽²⁾، نوضح ذلك كمالى:

1- الضريبة المباشرة:

تتمثل في الضريبة على الثقة وعلى الدخل وتلحق بها الضرائب على التركات، حيث تفرض الضريبة هنا على وجود الثروة ذاتها تحت يد المكلف، بمعنى عند تواجد الثروة بيد المالك فهي ضريبة تورد إلى الخزينة العامة من قبل المكلف بها قانونياً، بحيث يستقر عليه العبء الضريبي نهائياً ولا يستطيع تحميل الضريبة على أي طرف آخر مهما كانت صفته⁽³⁾.

ويمكن القول أن الضرائب المباشرة، تتمثل في ثلاثة أنواع هي: الضرائب على الدخل، والضرائب على رأس المال والضرائب على الشركات.

(1) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص31.

(2) زينب حسين عوض الله، المرجع السابق، ص137.

(3) خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، المرجع السابق، ص18.

أ- **الضرائب على الدخل:** يعرف الدخل على أنه كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر دائم⁽¹⁾، كما يعرف بالمفهوم الواسع أنه كل زيادة في قيمة رأس المال لذمة المكلف الضريبي خلال فترة زمنية معينة سواء كانت هذه الزيادة قد حصلت بشكل منتظم أو عرضي، وتختلف الضرائب على الدخل باختلاف الأساليب المتبعة لتحديد وعاء كل منها، فقد تفرض ضريبة واحدة تشمل جميع أنواع الدخل مهما تعددت مصادره (كالعمل، ورأس المال المنقول، ورأس المال الثابت) وتسمى بالضريبة العامة على الدخل، وقد تفرض ضرائب بتعدد أنواع الدخل وتسمى ضرائب نوعية⁽²⁾.

وتعتبر الضرائب على الدخل من أهم الضرائب المفروضة في جميع التشريعات الضريبية المعاصرة كونها أفضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة، وكان فرضها على مختلف فروع الدخل في النظام الجزائي قبل الإصلاحات (كضريبة الأرباح التجارية والصناعية والإيرادات الزراعية)، وبعد الإصلاحات أصبحت تفرض على إيرادات الشخص الإجمالية بمعنى كافة إيراداته وتسمى IRG⁽³⁾.

ب- **الضرائب على رأس المال:** أساس فرض هذه الضرائب هو ما يملكه الشخص، فهي تلك الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاء لها، فقد يكون رأس المال مجموع الأموال العقارية أو المنقولة التي يمكن تقديرها بالنقود، سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني، كما

(1) حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة للحصول على شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، ص 27.

(2) تفصيلاً في هذه النقطة أنظر: أعاد علي حمود، المالية العامة، الكتاب الثاني، جامعة بغداد، سنة 1989، ص ص 130-134.

(3) تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"، قانون سالف الذكر.

وأنظر المواد: من 85 إلى 98 المتضمنة الضرائب على المداخل، القانون نفسه.

يقصد برأس المال «مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة، سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة»⁽¹⁾.

ورغم وجود العديد من الاعتبارات والمزايا لهذه الضريبة، كتشجيع الاستثمار ومحاربة الاكتناز... الخ، ولكن نلاحظ تطبيقات هذه الضريبة محدودة للغاية بسبب صعوبة تقدير بعض رؤوس الأموال، كما أن هذه الضريبة تؤدي إلى هبوط مستوى الإنتاج وتهريب رؤوس الأموال للخارج⁽²⁾.

ج- الضرائب على التركات: تفرض هذه الضريبة بمناسبة انتقال المال من المورث إلى ورثته أو إلى الموصي لهم، ويكون ذلك إما على مجموع التركة قبل توزيعها على الورثة دون الأخذ بعين الاعتبار عدد الورثة وظروفهم وتسمى بالضريبة العامة على التركة، أو أنها تفرض على نصيب كل وارث مع مراعاة ظروفه الاجتماعية والاقتصادية وتسمى بالرسم على نصيب كل وارث⁽³⁾.

ويمكن الإشارة إلى أن الضريبة على التركات كانت ولا تزال محل نقاش نظري لبحث أساس فرضها، هل هو حق امتياز للدولة يمنحه القانون أم أن الدولة تفرضه مقابل حماية أموال التركة لكل وارث والخدمات المقدمة له عند تسليم أموال التركة⁽⁴⁾.

2- الضرائب غير المباشرة:

هي تلك الضرائب التي تفرض على واقعة انفاق الدخل واستخدامه والتصرف بالثروة وتداولها من خلال المعاملات، فلذلك يمكن أن تأخذ شكل الضرائب على الاستهلاك أو تأخذ شكل الضرائب على التداول⁽⁵⁾.

(1) سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، سنة 2003، ص 134.

(2) حراق مصباح، تكييف النظام الجبائي والجمركي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، 2010/2011، ص 111..

(3) نص عليها المشرع ضمن الأحكام الخاصة في حالة الوفاة، أنظر المادة: 1/133 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سالف الذكر.

(4) ومن الأنظمة التي تأخذ بنظام التركات، النظام الضريبي العراقي والمصري، أنظر أعاد حمود القيسي، المرجع السابق، ص 137.

(5) سوزي عادل ناشد، المرجع السابق، ص 134.

أ- الضرائب على الاستهلاك: تسمى بالضرائب العامة على استهلاك بعض البضائع، كالضريبة العامة على الإنفاق التي تفرض على النفقات عندما يقوم الفرد باستخدام دخله أو أمواله في سد حاجاته ورغباته.

وتفرض هذه الضرائب إما على نوع معين من هذه النفقات وتسمى بضريبة فرعية كالضريبة على السكر والضريبة على السجائر، أو الضريبة على المشتريات، وإما أن تفرض على جميع النفقات كتلك التي تفرض في مراحل متعددة كالإنتاج والاستهلاك والاستيراد والتصدير، أي يتم فرضها وفق نسب مئوية معتدلة في كل مرحلة من مراحل انتقال البضاعة، فتشمل الضريبة على الإنتاج والضريبة على الأعمال والضريبة على القيمة المضافة⁽¹⁾.

وبرغم أن للضرائب على النفقات مزايا مختلفة كسهولة دفعها وسرعة تحصيلها فإنها تبقى بعيدة عن العدالة والملائمة الضريبية، كونها لا تنتظر إلى المقدرة الفعلية للمكلف ولكنها أكثر وفرة من الضرائب المباشرة⁽²⁾، ومهما يكن أمر تكيفها فإن النظام الضريبي للبلد هو الذي يحدد وصفها، ونشير إلى النظام الجزائري مثال على الضريبة على النفقات ضريبة القيمة المضافة (TVA) حيث تختلف نسبتها من السلع الضرورية إلى السلع الكمالية.

ب- الضرائب على التداول: يجري تتبع الثروة وفقا لتداولها أو استعمالها أو انتقالها وغيرها من التصرفات القانونية، فتفرض الضريبة على واقعة تداول الثروات كقيام الفرد بشراء عقار أو التصرف بأمواله المنقولة.

وجميع التصرفات القانونية للأفراد من بيع وإيجار وهبات ووصايا تؤدي إلى انتقال الثروة من شخص إلى آخر تخضع لضريبة تسمى بالضريبة على التداول، ومن الأمثلة على

(1) للتفصيل أكثر أنظر أمثلة مشار إليها في: أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، المرجع

السابق، ص ص 138-139.

(2) حسين مصطفى حسين، المرجع السابق، ص 51.

هذه الضرائب الرسوم القضائية، رسوم التسجيل العقاري ورسوم نقل ملكية السيارات... الخ وهي مطبقة في الجزائر⁽¹⁾.

ثانيا - كيفية تقدير الوعاء الضريبي:

عند اختيار رأس المال أو الدخل لفرض الضريبة بمعنى بعد تحديد الوعاء الخاضع للضريبة لابد من القيام بكيفية تقديره بالاعتماد على طرق مختلفة.

1- طريقة التقدير المباشر:

في حالة امتناع المكلف عن تقديم الإقرار المطلوب في المدة القانونية المحددة، تقوم الإدارة الضريبية بهذه الطريقة بمعرفة قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتحديدتها بشكل مباشر بالتحري عنها بمعلومات موثوقة، كما تركز على الالتجاء إلى كافة الأدلة الممكنة للوصول إلى تحديد وعاء الضريبة، إلا أن هذه الطريقة تجعل الإدارة تتدخل في شؤون المكلفين، وهذا ما جعل المشرع في الدول المتقدمة يلزمهم بتقديم الإقرارات بوضعيتهم المالية.

2- طريقة التقدير على أساس المظاهر الخارجية:

تقوم الإدارة باستنتاج مقدار قيمة وعاء الضريبة بالاعتماد على بعض المظاهر الخارجية كقرينة دالة على ثروة المكلف أو دخله، كاعتبار عدد الأبواب والنوافذ والقيمة الإيجارية للسكن لتحديد مدى ثراء الشخص، وهذا الأسلوب لا يحقق العدالة الضريبية ولا يطبق إلا بصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير⁽²⁾.

3- طريقة التقدير الجزافي:

تقوم الإدارة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديراً جزافياً على أساس بعض القرائن التي نص عليها المشرع في نطاق محدود كأن يتم تقدير الدخل الناتج عن الاستغلال على أساس متوسط إنتاج الهكتار أو اعتبار أن دخل المزارع مساو للقيمة الإيجارية للأرض

(1) أنظر مثلاً: - الرسم العقاري على الملكيات الخاضعة للضريبة، المواد: من 248، 249 و 254 إلى 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سالف الذكر.

- رسوم التسجيل المطبقة في المواد: من 01 إلى 15، الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون التسجيل، ج. ر. ج. ج، عدد 130 الصادر بتاريخ 09-12-1976، معدل ومتمم.

(2) زينب حسين عوض الله، نفس المرجع، ص ص 173-175.

الزراعية التي يستغلها⁽¹⁾، ويلجأ المشرع الجزائري إلى استخدام هذه الطريقة في بعض الحالات تحت نظام الدفع الجزافي مثل حالة المكلف الذي لا يملك دفتر حسابي منتظم.

4- طريقة التقدير بإقرار المكلف:

ألزم المشرع كل مكلف بتقديم إقرار واضح يشمل مقدار دخله ومصدره وفق النموذج الإداري المحدد، يتضمن كل عناصر المادة الخاضعة للضريبة المتعلقة بمركزه الاجتماعي ونشاطه وأرباحه، ولإدارة الحق في الاطلاع على سجلات المكلف أو أية وثيقة تراها ضرورية للوصول إلى الحقيقة، كما يمكنها مراقبة هذا الإقرار سواء عن طريق الحوار مع المكلف أو عن طريق التحري⁽²⁾.

وقد يكون غير المكلف في بعض الحالات يقوم بالإفصاح عن مادة الضريبة الخاصة بالمكلف، كما في حالة رب العمل الذي يلزمه القانون بأن يقدم إقرار عن أجور ومرتبات عماله⁽³⁾.

الفرع الثاني - سعر الضريبة

يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويُعرف «بمجموع القواعد المحددة الواجب القيام بها من أجل تحديد مبالغ الضريبة»⁽⁴⁾، وقد يكون السعر ثابتاً أو متغيراً وبحسب إتباع تقنية فنية نسبية أو تصاعدية.

أولاً - الضريبة النسبية:

تمثل ذلك الاقتطاع الذي يفرض بنسبة مئوية محددة وثابتة على مجموع المداخل مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي، بمعنى مها كان حجم الربح الخاضع للضريبة يبقى

(1) عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 52.

(2) Jalel Berrebeh, op.cit. , p 19.

(3) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 32.

(4) Paul-Marie Gaudmet, op.cit. p 230.

المعدل النسبي ثابتا كحال معدل أرباح الشركات⁽¹⁾، وتمتاز هذه الضريبة بمعاملة المكلفين معاملة واحدة.

لكن في الحقيقة تعد هذه الضريبة بعيدة عن العدالة الضريبية، ففرض ضريبية بمعدل واحد على كل الأوعية مهما كانت قيمتها سيؤدي إلى تحويل الثروة من أصحاب الدخل المنخفضة إلى أصحاب الدخل المرتفعة، وتعرف هذه الضريبة بالضريبة التوزيعية، حيث يتم توزيعها على أساس المقدرة الاقتصادية للمكلفين وليس المقدرة التكلفة، لذا حلت محلها الضريبة التصاعدية أو القياسية⁽²⁾.

ثانياً - الضريبة التصاعدية:

يميل غالبية الفقهاء في العصر الحديث إلى الضريبة التصاعدية واعتبارها أكثر عدالة ضريبية من الضريبة النسبية نظراً لأخذها للمقدرة التكلفة للمكلف خصوصاً في ضرائب الدخل، فتكون الضريبة تصاعدية إذ كان سعر يزداد بازدياد المادة الخاصة للضريبة، أي أن الضريبة التصاعدية يتغير سعرها بتغير قيمة وعاء الضريبة الدخل أو الثروة، فيزداد كلما ازدادت المادة الخاضعة لها.

فالضريبة التصاعدية حسب الفكر الحديث تكون عادلة، لأنها تمتاز بالمرونة بأن كل مكلف يعرف سلفاً مقدار الضريبة الواجب عليه دفعه بالإضافة تراعي مقدرة التكلفة وظروفه الشخصية، مما يترتب على ذلك استقرار مالية الضريبة وتقليل التفاوت بين أصحاب الدخل المرتفع وأصحاب الدخل المنخفض⁽³⁾.

الفرع الثالث - تحصيل الضريبة

تتبع الإدارة الضريبية طرق مختلفة لتحصيل الضرائب، وتختار لكل ضريبة طريقة مناسبة التي تحقق الاقتصاد في نفقات التحصيل وتلك الملائمة في تحديد مواعيد أداء، الضريبة دون أي تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية.

(1) عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 53.

(2) سوزي عادل ناشد، المرجع السابق، ص 199.

(3) زينب حسين عوض الله، المرجع السابق، ص 175، سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 203.

أولاً- القواعد التي تضمن تحصيل الضريبة:

يعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار⁽¹⁾، وتتكلف إدارة الضرائب بتطبيق القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة بواسطة الأجهزة الجبائية المختصة قانوناً.

1- **كيفية دفع الضريبة:** القاعدة العامة، أن تدفع الضريبة نقداً واستثناء تدفع عينياً، كما أنه يمكن تسديد مبلغ الضريبة بكل وسائل الدفع الممكنة قانوناً، الشيكات أو الحوالات البريدية.

2- **استحقاق الضريبة:** في الضرائب المباشرة لا يكون استحقاق إلا بعد مرور فترة بين القيام بما هو لازم لتحديد وعاء الضريبة وتصفيته وبين تحصيل الضريبة.

3- **ميعاد التحصيل:** يتم تحصيل مبالغ الضريبة في الميعاد الذي يحدده قانون الضريبة مراعيًا توريد المبالغ كاملاً لصالح الخزينة العمومية وبما ينسجم وحاجة الدولة إلى الإيرادات، وفي ذات الوقت ما تقتضيه مصلحة المكلفين في سبيل انتقاء أكثر الأوقات ملائمة لهم في تسديد لما بذمتهم من ديون⁽²⁾.

4- **كيفية تحصيل الضرائب:** يتم تحصيل الضرائب بموجب طرق مختلفة تستند إليها الإدارة أو يتبعها المكلف (كالدفع المباشر بواسطة المكلف، أو الدفع بواسطة الغير، طريقة الأقساط، أو التحصيل المنظم) والتي سنوضحها في النقطة الموالية.

ثانياً - طرق تحصيل الضريبة: يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها ما يلي:

1- **التحصيل المنظم:** يتم بموجب جداول مهياًة من قبل الإدارة الجبائية التي تقوم بإعداد الجداول، وهي عبارة عن قائمة تتضمن أسماء المكلفين ومكان الضريبة وقواعدها

(1) سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 206.

(2) محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 219-220.

والمستندات التي تتقرر بموجبها الضريبة، حيث تدفع الضريبة من قبل المكلف بطريقة منتظمة يتلقى بموجبها إشعاراً بالإخضاع الضريبي متضمناً الضريبة مبلغ وزمن الوفاء⁽¹⁾.

2- **التحصيل الطوعي:** تستوفى الضريبة بطريقة عفوية يتم بموجبها انتقال المكلف إلى قبضة الضرائب قصد الوفاء بالديون والرسوم المستحقة، وهذا يطبق في النظام الجبائي الجزائري حيث يتم المكلف بدفع مثلاً الرسم على القيمة المضافة (TVA) والرسم على النشاط المهني (TAP) شهرياً أو كل ثلاثة (03) أشهر وهذا حسب النظام الخاضع له.

3- **التحصيل بالعودة إلى المنبع:** حيث يتم دفع الضريبة من قبل غير المكلف بها، وتسمى هذه الطريقة الضريبة الاقتطاع من المنبع على الرواتب والأجور⁽²⁾، حيث يقوم صاحب العمل بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية وفق القواعد المنظمة من خلال التصريح الشهري أو الثلاثي لصاحب العمل⁽³⁾.

4- **الجباية بطريقة الطابع:** تستوفى الضريبة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة القيمة من فئات مختلفة أو إصاق طوابع خاصة منفصلة، فمثلاً طابع الأوراق القابلة للتداول⁽⁴⁾ وغير القابلة للتداول⁽⁵⁾، كذلك طابع المخالصات المتضمنة إبراء أو إثبات التسديدات⁽⁶⁾، طابع جواز السفر⁽⁷⁾ وغير ذلك...

5- **الإقساط المقدمة:** يكون فيها الدفع بأسلوب التسبيقات الدورية كما هو الحال بالنسبة للنظام الجزائري، مثلاً يلتزم الأشخاص الطبيعيين بتسديد تسبيقين متعلقين بالضريبة على

(1) أنظر: المواد 2/324، 2/326، 327، 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سالف الذكر.

(2) حراق مصباح، المرجع السابق، ص 169.

(3) أنظر: المواد من 372 إلى 381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سالف الذكر.

(4) مثل: السفائح المعدة في الجزائر والقابلة للتسديد خارج الجزائر عملاً بالمادة 77 من الأمر رقم 76-103، مؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون الطابع، معدل ومتمم.

(5) مثلاً: الأوراق والسندات ذات أجل أو التي تدفع حالاً تخضع للطابع النسبي، عملاً بالمادتين 78 و79، من الأمر نفسه.

(6) أنظر: المادتين 100 و101 من الأمر نفسه.

(7) أنظر: المادتين: 136 و136 مكرر من الأمر نفسه.

الدخل الإجمالي، وكذلك الشأن بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات أين يتم دفع ثلاث تسبيقات من الضريبة المدفوعة في العام الماضي، ثم تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها بحيث يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة⁽¹⁾.

(1) أنظر: المواد 355، 356، 356 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سالف الذكر.

الفصل الثاني

المنازعة الضريبية

يبرز النزاع الضريبي بشكل عام كخلاف بين الطرفين، الإدارة من جهة والمكلف من جهة ثانية ويدفع كل من هذين الطرفين بموقف متعارض بالطبع مع موقف الطرف الآخر، فتقوم المنازعة الضريبية بسبب امتناع المكلف بما فرضته الإدارة الضريبية أو في حالة تهربه عن دفع الضريبة أو قيامه بالغش الضريبي.

ويتميز موضوع المنازعة الضريبية بأهمية علمية ونظرية ذلك أن الضرائب المباشرة هي أكثر أنواع الضرائب إثارة للمنازعات بين المكلفين ومصصلحة الضرائب، نتيجة التداخل المستمر للإدارة وإحساس المواطنين بها، فضلاً على أن قوانين هذه الضرائب تعتبر من القوانين التي تخضع للتعديل المستمر مما يؤدي إلى صعوبة تفسير النصوص، وهذا ما يجعل المكلفين يتخلفون عن أداء الضرائب المستحقة.

إن أغلب المنازعات في الميدان الجبائي هي عبارة عن مجموعة الخلافات والإجراءات المتعلقة بتقدير وعاء الضريبة أو عملية حسابها أو ربطها، أو أن هذه الضرائب أو الرسوم مخالفة لنص قانوني أي أن الخلاف ناتج عن تحديد القانون الواجب التطبيق أو التفسير، أو حتى أثناء عمل الإدارة بخصوص عملية تحصيل الديون فإنه بإمكان المكلف أن يعارض مختلف إجراءات التحصيل.

وعموماً، تعبّر المنازعة الضريبية في العصر الحديث عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف، وقد يمس الخلاف الجانب الشكلي أو الموضوعي بمناسبة تحديد الوعاء أو فرض الضريبة وتقديمها بصفة عامة، حيث يعترض المكلف على قرار الإدارة وتسديد مبلغ الضريبة المحدد.

وفي هذا السياق نجد التشريعات الضريبية المختلفة تولي اهتماماً خاصاً بموضوع المنازعات الضريبية، ومنها المشرع الجزائري فإنه عهد لإدارة الضرائب أمر الفرض والتحصيل وزودها من السلطات بما يكفي لأداء وظيفتها تلك، كما في المقابل سنّ تشريعات ونظّم بموجبها إجراءات كفيلة بتحقيق ضمانات لحماية الخاضعين للضريبة من كل تعسف أو تجاوز قد يرتكب في حقهم من طرف هذه الإدارة.

وبناءً على ذلك سنقسم الفصل إلى مبحثين: نتناول في المبحث الأول المنازعة الضريبية على مستوى الإدارة فيها نتطرق إلى ماهية هذه المنازعة من حيث المفهوم والأنواع وأساليب قيامها وكذلك الفصل فيها عن طريق التظلم الإداري أمام الهيئات المختصة، ثم نتناول في المبحث الثاني الفصل في المنازعة الضريبية على مستوى القضاء.

المبحث الأول

ماهية المنازعة والفصل فيها على مستوى الإدارة الضريبية

قد تثار المنازعات الضريبية إما بمناسبة عمليات تحديد وعاء الضريبة وتقديرها وإما بمناسبة عملية التحصيل، فيمتنع المكلفين بناءً على ذلك عن تسديد ما عليهم من ضرائب ومن ثم قيام منازعات بينهم وبين الإدارة الضريبية والتي تثار لعدة أسباب، ونقطة البداية في معالجة المنازعة الضريبية تنطلق بمرحلة الطعن الإداري باعتبارها المرحلة الحاسمة في الموضوع والإجراء الأساسي الممنوح للمكلف للدفاع عن حقه، بالإضافة أنها وسيلة الإدارة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء.

ولقد أوجب المشرع الجزائري عملاً بأحكام قانون الإجراءات الجبائية أن يباشر المكلف التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية المختصة قبل رفع دعواه أمام القضاء⁽¹⁾، وهذا ما سنحاول أن نوضحه من خلال التطرق إلى ماهية المنازعة الضريبية (المطلب الأول)، والطعن الإداري في المنازعة الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول

ماهية المنازعة الضريبية

نجد أن كلمة منازعة في المجال الجبائي عبارة عن كلمة ذات معنيين، إحداهما مستعمل في المشاكل التي تثار بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها والآخر يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إعساره أو هلاك أمواله، فيطلب بناء على ذلك من الإدارة إعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه⁽²⁾، لذا كان من الأحرى أن نوضح مفهوم وأنواع المنازعة الضريبية (الفرع الأول) ثم أسباب قيام المنازعة الضريبية (الفرع الثاني).

(1) أنظر المواد من 71 إلى 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليانة، الجزائر، سنة 2005، ص 09.

الفرع الأول - مفهوم وأنواع المنازعة الضريبية

سننتقل إلى مفهوم المنازعة الضريبية (أولاً)، ثم إلى أنواعها (ثانياً).

أولاً: مفهوم المنازعة الضريبية

استطرداً في قانون الإجراءات الجبائية فإنّ العنصر الأول في المنازعة الضريبية أن تكون الإدارة طرفاً فيها وأن تتعلق المنازعة بعمل من الأعمال الضريبية، أي بمناسبة ربط وتحصيل الضريبة وأن يكون المرجع فيها قانون الضرائب⁽¹⁾، سنحاول توضيح ذلك من خلال مايلي:

1- تعريف المنازعة الضريبية وطبيعتها

أ- **تعريف المنازعة الضريبية:** يرتبط معنى المنازعة الضريبية بالنزاع، والنزاع الذي يفترض وجود خصومة وتعارض بين طرفين حول مسألة قانونية⁽²⁾.

فبالمعنى الضيق، هو خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر، وفي مفهوم أوسع تعرف بأنها «مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة»⁽³⁾.

وتعرف أيضاً على أنّها «مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب»، كما يمكن تعريفها بأنّها «تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة»⁽⁴⁾.

ب- **طبيعة المنازعة الضريبية:** إن الإدارة الضريبية هي جزء من التنظيم الإداري للدولة، وبوصفها سلطة عامة فإنّ المشرع أقرّ لها كثيراً من الحقوق والامتيازات على إثر مزاوله وظيفتها وحق إصدار القرارات التي قد تثير منازعات مع المكلفين، هذه المنازعة قد تكون:

(1) خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، دراسة مقارنة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2013، ص 13.

(2) أحمد فنديس، المرجع السابق، ص 44.

(3) خضر الشويكي، المرجع السابق، ص 15.

(4) فريجة حسين، المرجع السابق، ص 8 و 9.

- **منازعة إدارية:** كون طرفيها هما المكلف بالضريبة من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى، فبذلك تكون طبيعة المنازعة هي منازعة إدارية.
- **منازعة موضوعية:** كون الخلاف موضوعياً وليس شخصياً، يتعلق بسلامة قرار فرض الضريبة، فقد حرص المشرع على تنظيم إجراءات خاصة التي يتبعها المكلف في المطالبة بحقّه أمام الجهات المنوط بها النظر في هذه المنازعة. ويترتب على موضوعية المنازعة الضريبية هذه الالتزامات:
 - التزام المكلف بالتظلم إلى إدارة الضرائب لمراجعة قرار فرض الضريبة⁽¹⁾.
 - التزام الإدارة الضريبية بمراجعة موقفها بهذا التظلم ويوجب عليها أن لا تتمسك بما تدعيه إذا توضح لها أن القرار مخالفاً للقانون، كما تلتزم بإخطار المكلف بالضريبة بأي تعديل أو توضيح إثر مراقبة التصريحات ودراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالعمليات موضوع الفحص والرقابة الجبائية⁽²⁾.

2- خصوصية المنازعة الضريبية:

تتمتع المنازعة الضريبية بذاتية مستقلة ويعود ذلك إلى خضوعها للقوانين الضريبية التي تعتبر جزء أساسي من القوانين، هذا الجزء الأصيل لمضمون المنازعة في حد ذاتها يتمثل في خضوعها لقواعد القانون الخاص المتمثل في القانون الضريبي وقانون الإجراءات الجبائية.

- **خصوصية المنازعة الضريبية في خضوعها للقانون الضريبي تتجلى هذه الخصوصية في كونه فرعاً من فروع القانون الإداري ولكن استقل من عدة أوجه تتمثل في:**
 - حق الإدارة الضريبية المختصة في التنفيذ المباشر للحصول على مستحقاتها.
 - وجوب تحصيل الضرائب في المواعيد المستحقة بمعنى عدم جواز وقف تنفيذ القرار الضريبي المحدد لمقدار الدين⁽³⁾.

(1) المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) المادة 19 من القانون نفسه.

(3) المادة 1/143 من القانون نفسه.

- يلتزم القانون الضريبي بأحكامه فقط دون الأحكام المقررة في القوانين الأخرى خصوصاً فيما يتعلق بمسألة فرض الضرائب وتحصيلها.

خضوع منازعات الضرائب إلى قانون الإجراءات الجبائية، فلقد نظم المشرع بعض الإجراءات الخاصة التي يلتزم بها كل من الإدارة والمكلف قبل اللجوء إلى القضاء، وتبدو استقلالية هذا القانون عن قانون الإجراءات المدنية من عدة جوانب أهمها:

- عدم تقيد المشرع بأحكام قانون الإجراءات المدنية رغم إغفاله عن بعض إجراءات التقاضي في قانون الإجراءات الجبائية.

- خروج واضح من طرف المشرع عن بعض القواعد المقررة في قانون الإجراءات المدنية كقواعد الإعلان وتسليمه⁽¹⁾، وإجراءات الحجز والتنفيذ⁽²⁾.

ثانياً - أنواع المنازعة الضريبية:

تتقسم إدارة الضرائب من الناحية التقنية إلى مصلحتين هي مصلحة الوعاء ومصلحة التحصيل، ففي تحديد وعاء الضريبة وتصنيفتها قد تثار منازعات الوعاء والتصنيفية، كما قد تثار منازعات بسبب عمليات التحصيل.

1- **منازعات الوعاء والتصنيفية:** "الدفع أولاً فالمعارضة"، هذا هو المبدأ المعمول به في إطار تحصيل الدين الضريبي على المكلف بها واجب السداد لما لها من أهمية في الاقتصاد الوطني، وعليه يتعين أن يكون التقدير الضريبي عادلاً متوازناً وفق الضوابط المحددة قانوناً⁽³⁾.

وحيث أن تحديد وعاء الضريبة وتقديرها يتم إما وفق نظام التقدير الجزائي⁽⁴⁾ وإما وفق نظام الرّيح الحقيقي بالنسبة للأرباح الصناعيّة والتجارية⁽⁵⁾ وأنه بموجب ذلك يتم تحديد مقدار الدين الضريبي، فمنه يمكن أن تقوم المنازعة إذا تبين للمكلف وجود أخطاء وقعت في وعاء

(1) المادة من 99 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) المادة من 145 من القانون نفسه.

(3) محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 266.

(4) المادة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(5) المادة 16 من القانون نفسه .

الضريبة أو في حسابها مقدارها (تصفيتها) وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽¹⁾، كذلك يمكن أن يكون الهدف من منازعات الوعاء هو استرجاع مبالغ مقبوضة بصفة غير قانونية نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة⁽²⁾.

2- منازعات التحصيل: تنشأ منازعات التحصيل بمناسبة عدم شرعية الإجراءات التي يباشرها قابض الضرائب في تحصيل الضرائب، يمكن أن تكتسي إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة أو شكل اعتراض على التحصيل القسري وإما أن المنازعة تتعلق بطلب إلغاء الحجز المباشر من طرف القابض.

و لأن هذا العمل الذي تقوم به إدارة الضرائب يندرج في تنفيذ الجداول المدرجة قانونياً للتحصيل الوجوبي ويعد أيضاً من امتيازات السلطة العامة للإدارة أثناء أداء وظيفتها الجبائية، وبالتالي قد يقوم المكلف بأي اعتراض من شأنه أن ينجز عنه نزاع.

• الاعتراض على إجراءات المتابعة:

ويتعلق باعتراض المكلف على سند التحصيل لعدم صحته من حيث الشكل⁽³⁾، أي هناك عيب شكلي في سند إجراء المتابعة يتعلق أساساً بشكل هذا السند أو بأجال التبليغ أو أن السند حرر من موظف غير مختص قانوناً⁽⁴⁾، كما قد يتعلق الاعتراض على التحصيل القسري وهنا الاعتراض يتعلق بموضوع المتابعة ليس بشكلها، سواء تعلق الأمر بوجود الالتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به⁽⁵⁾.

• استرداد الأشياء المحجوزة:

حفاظاً على توازن المراكز القانونية بين الإدارة والمكلف بالضريبة، أجاز المشرع لإدارة الضرائب أن تباشر إجراء الحجز على أموال المدين للحصول على حقوق الخزينة

(1) المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) المادة 109 من القانون نفسه.

(3) المادة 154 من القانون نفسه.

(4) أنظر في هذا الصدد: قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 62575، صادر بتاريخ 91/01/27 في

قضية (ز. م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية، المتضمن إعفاء المكلف من مبلغ الضريبة بسبب عدم قانونية

الإجراء المباشر من طرف المديرية، نقلاً عن: أمزيان عزيزي، المرجع السابق، ص 28.

(5) المادة 154 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

العامة المترتبة في ذمة المكلفين الذين لا يؤديون التزاماتهم الضريبية⁽¹⁾، ولكن يتعين على الإدارة قبل توقيع الحجز احترام الإجراءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي تتضمن بصفة أساسية توجيه الإعذار للمكلف لتسديد ما عليه من ديون⁽²⁾، كذلك إعلامه بأن الإعذار سيتبع بحجز أمواله ثم بيعها بالمزاد العلني إذا لم يسدد مستحقاته في الآجال القانونية.

كما أجاز المشرع للمكلف بالضريبة المدين أن يطالب إدارة الضرائب باستردادها، وعملاً بنص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية أن يُقدّم الطلب في المقام الأول إلى مدير الضرائب بالولاية حيث تم الحجز، كما يبادر باسترداد الأشياء المحجوزة في الأجل القانوني مع تدعيم طلبه بكل وسائل الإثبات التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار، فإذا لم يرضى المكلف بالضريبة بقرار المدير أو لم يرد عليه في الآجال المحددة، يجوز له رفع دعواه إلى القضاء عملاً بالفقرة الثالثة من ذات المادة المذكورة.

• إرجاء دفع الضريبة:

تعتبر هذه الصورة من صور منازعات التحصيل، نصت عليها المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية، وبمقتضاها يكون للمكلف بالضريبة حق طلب إرجاء دفع الضريبة ضمن شروط معينة تتعلق بإبراز مبررات ذلك مع تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الديون، ولقابض الضرائب صلاحية تقدير قيمة الضمانات المقترحة وفي حالة رفض إدارة الضرائب طلب الإرجاء يجوز للمكلف الاعتراض عليه أمام القضاء⁽³⁾.

الفرع الثاني - أسباب المنازعة الضريبية

تعود المنازعة الضريبية إلى أسباب مختلفة فقد تكون هذه الأسباب متعلقة بالتشريع الجبائي، أو قد تكون متعلقة بخلافات عديدة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

(1) المادة 145 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) أنظر: نفس المادة الفقرة 02 من القانون نفسه.

(3) أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص. 58، 59.

أولاً - أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي:

قد ترجع أسباب نشوء المنازعات إلى مخالفة التشريع الضريبي لنص دستوري أو إلى خطأ الإدارة الضريبية في تطبيق النصوص الضريبية على المكلفين أو تجاوز التفسير الضيق لهذه النصوص إلى تفسير واسع يبتغي مدّ نطاق الضريبة إلى وعاء يراه المكلفون خارج إطار الوعاء الحقيقي لها⁽¹⁾، ويعود هذا التجاوز إلى التناقص في النصوص التشريعية الضريبية الذي يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين الإدارة والمكلف، ويمكن أن يأخذ هذا التناقص شكلين اثنين:

1- الشكل الأول: يطلق عليه التعارض الداخلي للنصوص وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الضريبي، ينشأ هذا نتيجة تداخل في صلاحيات هيئات الإدارة الضريبية.

2- الشكل الثاني: يطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص ويكون هذا ما بين نظامين ضريبيين مختلفين مما ينتج عنه ازدواج ضريبي، أي أن المكلف بالضريبة يدفع على الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية، وهذا يحدث بسبب غياب التنسيق بين القوانين لأكثر من دولة وكذا تمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية⁽²⁾.

كذلك يعود تضخم عدد القضايا الضريبية إلى التعديل المستمر لقوانين الضرائب مما يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة وتطبيقها، وبالتالي جهل المكلفين بها في كثير من الأحيان أو استفادة فئة من المكلفين بالضريبة من التشريع الجديد، فرغم سعي المشرع الجزائري إلى الإصلاح في ميدان التشريع الجبائي إلا أنه ميدانيا نجد نشوب خلافات كثيرة بين المكلف والإدارة الضريبية بسبب تشعب النصوص.

إضافة إلى ما سبق فإن كثرة المنازعات القانونية التي تدور حول تطبيق هذه النصوص، فهي بسبب تجاهل كل من المشرع والفقهاء والقضاء في أغلب الأحوال لما يتمتع به القانون

(1) خضر الشويكي، المرجع السابق، ص 12.

(2) دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة للسنة الأولى ماستر، تخصص مالية،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، 2016-2017، ص 30.

الضريبي من ذاتية خاصة، فتارةً يطبق على المسائل الضريبية فيما لم يرد بشأنه نص ضريبي، وتارةً أخرى يطبق أحكام عامة، وقد تَرْتَبَ عن ذلك تعدد تفسيرات النصوص وبالتالي صعوبة الوصول إلى حلولٍ للمنازعات القائمة⁽¹⁾.

ثانياً - أسباب تتعلق بالإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة:

1- أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية: تمثل الإدارة السلطة التنفيذية المكلفة بتطبيق القانون بما يكفل حمايته، ولكن قد تزداد النزاعات مع المكلفين بسبب تجاوزاتها وضغوطاتها⁽²⁾ في بعض الأحيان وعادة تتعلق بما يلي:

أ- قيام الإدارة الضريبية بإصدار مناشير وتعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسير النصوص حسبما يترأى لها مما يدعو المكلفين إلى مقاومتها، ومن ثم قيام المنازعات الموضوعية التي تخضع لتقدير رجال الإدارة الضريبية⁽³⁾.

ب- إنَّ الضرائب المباشرة وبصفة خاصة الضرائب على الدخل، تثير الكثير من المنازعات نتيجة التدخل المستمر للإدارة الضريبية وإحساس المكلفين بذلك مثل عمليات المراقبة والتحقيق الجبائية⁽⁴⁾.

ج- قد يرتبط النزاع الضريبي بضعف الإدارة الجبائية الذي تعود أسبابه إلى:

• **نقص الكفاءة لدى موظفي الإدارة الجبائية:** يؤدي انخفاض المستوى العلمي والتكويني لأغلبية الموظفين إلى ارتكاب أخطاء كثيرة بسبب عدم تمكنهم من فهم التعديلات الجبائية ومواجهة التغيرات الطارئة في المجال الجبائي.

• **الفساد الإداري والضريبي:** يتمثل في سلوكات مضرّة يرتكبها سواء الموظفين أو المسؤولين، كالصفقات المشبوهة، التصرف في عملهم خارج إطار القانون، الاستغلال السيئ للوظيفة أو استغلال المركز بما يخالف القواعد القانونية، ويمكن تصنيف مظاهر الفساد الإداري والضريبي إلى مايلي:

(1) فريجة حسين، المرجع السابق، ص9.

(2) Mayer Sarah, op.cit., 175

(3) أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص61.

(4) هذه العمليات منصوص عليها في المواد 18، 19، 20، 21 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

- الانحرافات التنظيمية: تتمثل في عدم احترام العمل، أو امتناع الموظف عن أداء واجباته الوظيفية، عدم الالتزام بأوامر وتعليمات الرؤساء، ...إلخ.
- الانحرافات السلوكية: ويقصد بها تلك المخالفات الإدارية التي يرتكبها الموظف وتتعلق بمسلكه الشخصي كعدم المحافظة على كرامته والتورط في جرائم أخلاقية، سوء استعمال السلطة وتقديم الخدمات الشخصية، المحسوبية، الوساطة وتبادل المصالح...إلخ.
- الانحرافات المالية: وهي التي تتصل بسير العمل المنوط بالموظف كمخالفة القواعد والأحكام المالية المنصوص عليها داخل المنظمة والإسراف في استخدام المال العام.
- الانحرافات الجبائية: مثل الرشوة والتزوير⁽¹⁾.

كما قد تقوم المنازعة الضريبية بسبب أسلوب التقدير الجزافي في تحديد قيمة الوعاء والمبني على القرائن التي يحددها القانون مسبقاً، ففي ظل تطبيق هذا النظام تزداد المنازعات بسبب سوء تقدير الأساس الخاضع للضريبة وعدم دقته الناجم عن الجزاف، عكس أسلوب التقدير الحقيقي الذي تعرف من خلاله الإدارة قيمة المادة الخاضعة للضريبة بمعلومات موثوقة مبنية على تصريحات المكلف بالمداخيل⁽²⁾.

ويتضح غالباً الفساد الإداري الضريبي من خلال ارتفاع تكاليف الجباية الإدارية نتيجة تكرار عمليات التسجيل والتحصيل، نقص الكفاءة في آليات عمل النظام الضريبي وإرهاق المكلفين بالتعامل مع أكثر من إدارة ضريبية في وعاء واحد الخ...⁽³⁾

2- أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة:

إن أهم أسباب المنازعة الضريبية لها علاقة بنقص الوعي الضريبي لدى المكلفين الذي يؤدي إلى عدم التزامهم بالواجبات المفروضة عليهم، كعدم تقديم التصريحات الجبائية المنتظمة ومسك الدفاتر المحاسبية والوثائق التبريرية... إلى غير ذلك من الواجبات، فيعتبر هذا الإخلال أساساً جوهرياً لنشوء المنازعات أثناء عملية التحقيق، حيث تلجأ الإدارة الجبائية

(1) دوداح رضوان، المرجع السابق، ص35.

(2) المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(3) عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص52.

إلى تأسيس الحقوق المخولة لها على أساس عدم احترام المكلفين بالضريبة لهذه الواجبات الملقاة على عاتقهم والمنصوص عليها قانونياً.

كما يعتبر من أهم نقاط التنازع المثارة عدم صحة الطريقة المعتمد عليها من طرف المكلفين بالضريبة لتحديد رقم الأعمال، والذي يختلف من نشاط إلى آخر بالإضافة إلى عدم تعليل ذلك⁽¹⁾، كذلك قد ترجع الأسباب إلى بعض المعتقدات لدى المكلفين بالضريبة التي ينتج عنها عدم رفع المبالغ المفروضة أو التهرب منها مثل:

- اعتقاد المكلف أن الضريبة أداة تستعملها الدولة لنهب الشعب وأنها تُصرف في غير المجالات التي تناسبه، وهذا السبب يدفعه إلى عدم التصريح بمداخله.
- شعور المكلف بثقل العبء الضريبي خصوصاً مع اتساع نشاطات الدولة في مختلف الميادين أدى إلى زيادة الأعباء المترتبة عليها، وبالتالي لتغطية هذه الأعباء تضطر الدولة لفرض العديد من الضرائب ورفع المعدلات الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطنين، وبالتالي إحساسهم بثقلها مما يشجعهم على التملص من أدائها كلياً أو جزئياً أو قيامهم بالغش الضريبي عن طريق تصرفات رامية إلى ذلك كإخفاء رقم الأعمال المحقق الخاضع للضريبة، وضع عراقيل أمام التحصيل الضريبي (الإعسار)، وكل عمل يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع المبلغ المستحق.
- اعتقاد المكلف بعدم شرعية الضريبة في الإسلام لكونها لا تستند على منطلقات عقائدية، وبالتالي يمتنع عن تسديد الديون المستحقة عليه.⁽²⁾

المطلب الثاني

الطعن الإداري في المنازعة الضريبية

أول طريق يسلكه المكلف ابتداءً من رفضه دفع الضريبة لأي سبب يراه هو الطعن أمام الإدارة الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء، ولا نجد تشريعاً ضريبياً يخلو من النص على طرق الطعن في قرارات فرض وتقدير الضريبة إذا ما شعر المكلفين بالضريبة بأن هناك

(1) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، سنة 2019، ص.ص 182 و 193.

(2) عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 217.

إجحافاً وقع عليه نتيجة هذه القرارات⁽¹⁾، وهذا الحق الذي منح لهم يقابله حق الإدارة في مراجعة نفسها، حتى أن القوانين الضريبية تحاول حل النزاعات القائمة بين الطرفين (المكلف والإدارة الضريبية) عن طريق قيام هذه الأخيرة بنفسها بأن تطلب من المكلف بالضريبة تقديم طعن إداري بهدف تحقيق العبء على القضاء⁽²⁾.

وأتاح المشرع للمكلف الطعن في مبلغ الضريبة إدارياً، بحيث يكون اللجوء إجبارياً إلى الإدارة الضريبية ذاتها، واختيارياً إلى لجان الطعن الإداري، فقد يكون النزاع متعلق بالوعاء الضريبي أو خاص بعملية التحصيل أو في الإجراءات التي تم بها التحصيل على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات، وهذا ما سنتعرض في هذا المطلب.

الفرع الأول - الطعن أمام الإدارة الضريبية

يعتبر الطعن أمام الإدارة الضريبية المرحلة الأولى من الطعن النزاعي، وأول خطوة يقوم بها المكلف هو التظلم عن طريق تقديم شكوى إلى مصلحة الضرائب للولاية مُصدرة القرار، وقد نظم المشرع أحكام هذا الطعن والنظر فيه شكلاً ومضموناً في المواد من 71 إلى 79 من قانون الإجراءات الجبائية، سنتعرض إليها على النحو التالي:

أولاً - شروط تقديم الشكوى:

تعد الشكوى المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية إجراءً إدارياً بحثاً أي أنها تظلم إداري وليست دعوى قضائية، وهذه الشكوى لها خصوصياتها من حيث شكلها وآجال تقديمها إلى الذي يتولى استصدار قرار بشأنها ليكون أساساً لرفع الدعوى أمام القضاء⁽³⁾.

1 - شكل الشكوى ومحتواها: حدد المشرع شروط خاصة يجب أن تتضمنها الشكوى وهذا في المادتين 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية.

أ - فيما يتعلق بشكل الشكوى: يجب أن تكون:

(1) المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) Jalel Berrebeh, op.cit., p20.

(3) فريجة حسين، المرجع السابق، ص14.

- مكتوبة محددة على ورق عادي ولا تخضع لحقوق الطابع⁽¹⁾.
- فردية تخص المكلف صاحب الصفة والمصلحة، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص المعترضين على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية⁽²⁾.

ب - فيما يتعلق بمحتوى الشكوى: فإنه يشترط مايلي:

- ذكر طبيعة الضريبة المعترض عليها.
- إظهار رقم المادة من الجدول التي سُجّلت تحتها هذه الضريبة، أو وثيقة اثبات مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف الملزمة بنص المادة 73-4 الفقرة 3، لأنّ من خلال هذا الملخص يتوضّح موضوع الشكوى وأيضاً الحُجج التي يؤسس عليها المكلف شكواه حتى تستطيع الإدارة الرّد عليه⁽³⁾.
- أن يتخذ المشتكي مقيم بالخارج موطنًا له في الخارج⁽⁴⁾.
- التوقيع باليد من طرف المشتكي، وإذا قدمت الشكوى من قبل الغير فإنه يلتزم باستظهار وكالة قانونية، غير أنه لا تكون الوكالة لازمة على المحامي ولا على الشخص الذي يستمد من صفته أو من وظيفته الحق في التصرف باسم المكلف⁽⁵⁾.

2- هدف وميعاد الشكوى:

- بالنسبة للهدف من الشكوى: يتقدم المكلف بتظلمه إلى مصلحة الضرائب لكي تراجع موقفها محددًا الهدف الحقيقي لطلبه (إعفاء أو تخفيض أو استرجاع كل أو جزء من مبلغ الضريبة المعترض عليها)، حيث أنه من فائدة المشتكي توضيح ادعاءاته، وبيبن كذلك القاعدة الضريبية التي يراها مناسبة⁽⁶⁾.

(1) المادة 2/72 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) المادة 1/73 من القانون نفسه.

(3) Jean Lamarque, op. cit., p20.

(4) المادة 04/75 من القانون نفسه.

(5) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص76.

(6) فريجة حسين، المرجع السابق، ص19.

- بالنسبة للآجال: فلكي تقبل الشكوى لابد من تقديمها في الآجال المحددة قانوناً.
- الآجال العامة: طبقاً للمادة 1/72 من قانون الإجراءات الجبائية تقبل الشكوى قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو تحقق الحدث المسبب للشكوى، إذ يمكن للمكلف أن يرفع شكواه طوال هذه المدة حتى اليوم الأخير من السنة الثانية، وفي هذا السياق قضت المحكمة العليا بأن إيداع الشكوى يكون بعد تاريخ 31 ديسمبر⁽¹⁾.
- الآجال الخاصة (الاستثنائية): يستطيع المكلف الخروج عن الإطار العام للآجال في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين 2 و3 من ذات المادة:
 - *في حالة ارتكاب خطأ في توجيه الإنذارات وحالة الأزواج الضريبي في فرض الضريبة، فإن الميعاد ينقضي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم المكلف الإنذار الجديد، أو السنة التي تأكد فيها من وجود ضرائب مفروضة عليه عن خطأ أو فرض نفس الضريبة.
 - *الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جداول للتحصيل فيتحدد الميعاد إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات.

ثانياً - البت في الشكوى والفصل فيها:

توجه الشكاوى حسب الحالة إلى مدير الضرائب بالولاية أو إلى رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة⁽²⁾، من أجل البت في الشكوى والتحقيق فيها من طرف الإدارة المختصة ثم إصدار القرار.

1- الاختصاص والتحقيق في الشكوى:

- فيما يتعلق بالاختصاص في الشكوى:

(1) قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 15-06/1985، رقم 42780، المجلة القضائية، العدد لسنة 1989.

(2) المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

- تختص الإدارة المركزية بالبت في الشكاوى المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني⁽¹⁾.

- تختص الإدارة المركزية بالبت في الشكاوى المتعلقة بالأعمال التي يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق عشرة ملايين دينار (10,000,000 دج)⁽²⁾، ويتعين على مدير الضرائب بالولاية في هذه الحالة الأخذ برأي المديرية العامة للضرائب.

• **فيما يتعلق بالتحقيق في الشكوى:** بمفهوم المادة 1/76 يجب أن تخضع الشكاوى للتحقيق قبل اتخاذ القرار فيها، ويمكن أن يقوم به المفتش الرئيسي وأحياناً يمكن إسناد ذلك إلى الأعوان الموجودين تحت سلطته عملاً بأحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽³⁾.

ويتم التحقيق في الشكوى بعدة طرق فيمكن أن تكون عن طريق الاطلاع⁽⁴⁾ أو استدعاء المكلف بالضريبة ويمكن أن يستعين المفتش برأي المجلس الشعبي البلدي⁽⁵⁾، ويتضمن التحقيق فحص الشكوى شكلاً ومضموناً، ويصدر المفتش رأيه بوضع تلخيص حول مسائل الخلاف الواردة في الشكوى ومناقشتها مع تحديد نتائج التحقيق.

وبالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية⁽⁶⁾ يتضح أن هناك مستويات في إجراء التحقيق:

- الشكوى التي يتم فيها البت على المستوى المحلي: يبت فيها مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب بالولاية في أجل 6 أشهر من تاريخ تقديمها، وذلك بعد إجراء تحقيق على مستوى مفتشية الضرائب وإعداد تقرير موقع من رئيس المفتشية، وبعد اطلاع مدير الضرائب بالولاية على التقرير يتخذ القرار المناسب⁽⁷⁾.

(1) المادة 1/77 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) المادة 2/77 من القانون نفسه.

(3) المادة 1/317 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سالف الذكر.

(4) المواد 45-57 قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(5) المادة 76 من القانون نفسه.

(6) المواد 2/76، 3/76، 77 من القانون نفسه.

(7) حسين فريجة، المرجع السابق، ص42.

- الشكاوي التي يتم فيها البت على المستوى المركزي: تبت الإدارة المركزية في الشكاوي المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني، كما تبت في الشكاوي المتعلقة بمبالغ تفوق 10.000.000,00 دج سواء تلك المتعلقة بالتسويات الضريبية الصادرة عن المفتشية أو تلك الخاصة بالتصحيات الضريبية الصادرة عن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية⁽¹⁾.

وعموماً قد نظم المشرع آجال البت في الشكاوي حسب الجهة النازرة في الشكاوي وكذلك حسب طبيعة الضريبة، وسواء كان التحقيق على المستوى المحلي أو المركزي فإنه يتم وفق القواعد المحكمة في القانون.

2- إصدار القرار: يعتبر مدير الضرائب بالولاية هو المؤهل قانوناً للفصل في الشكاوي واتخاذ القرار بمبرراته موضعاً فيه بكل دقة أسباب قبول أو رفض طلبات الشاكي، وفي حالة الرفض سواء كان رفضاً كلياً أو جزئياً يُبلغ القرار إلى المكلف شخصياً أو من ينوب عنه بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام وفقاً للشروط المحددة في القانون⁽²⁾، ويؤخذ هذا التاريخ كبتاريخ كبتاريخ لحساب الآجال الممنوحة للمكلف كي يطعن في قرار المدير الولائي سواء لدى لجان الطعن الإداري أو لدى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي.

الفرع الثاني - الطعن في المنازعات أمام اللجان الإدارية

بعد حصول المكلف بالضريبة لقرار الإدارة بالرفض الكلي أو الجزئي له أجل أربعة أشهر من تاريخ استلام الإشعار بالرفض للجوء إلى لجان الطعن⁽³⁾، حيث تختص هذه اللجان بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة⁽⁴⁾، ولقد جعل المشرع اللجوء إليها أمراً اختيارياً قبل اللجوء إلى القضاء، بحيث ترفع إليها الطعون

(1) المادة 77-1 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) أنظر: المادة 99-1، 99-2، 99-3 من القانون نفسه.

والمادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سالف الذكر.

(3) المادة 80/1 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(4) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 102.

بخصوص الخلافات المرتبطة بتقدير وعاء الضريبة أو حسابها أو من أجل الحصول على امتياز ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽¹⁾.

أولاً- تكوين اللجان: طبقاً للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية تتمثل في:

1- لجنة الدائرة للطعن: تنشأ لدى كل دائرة لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتتشكل من:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيساً؛
- رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة؛
- رئيس المفتشية المختصة إقليمياً؛
- عضوين (02) دائمين وعضوين إضافيين (02) من كل بلدية، تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة عدم وجود هذه الهيئات فيمكن لرئيس البلدية اختيار هؤلاء الأعضاء من بين المكلفين بالضريبة التابعين للبلدية؛
- موظف من إدارة الضرائب له على الأقل رتبة مراقب مكلف بمهام كتابة اللجنة،
- يجب أن تتوفر في الأعضاء شرط الجنسية الجزائرية وأن لا تقل أعمارهم عن 25 سنة مع شرط التمتع بالحقوق المدنية.

2- اللجنة الولائية للطعن: تنشأ لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة، تتكون من:

- قاض يُعينه رئيس المجلس المختص إقليمياً؛
- ممثل عن الوالي؛
- مسؤول إدارة الضرائب بالولاية؛
- ممثل عن الغرف التجارية الموجودة بالولاية، وإن تعذر ذلك فيكون من الغرفة التي يمتد اختصاصها الإقليمي إلى تلك الولاية؛

(1) المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

- خمس (05) أعضاء دائمين وخمس (05) أعضاء إضافيين يُعيّنون من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية بالولاية، وفي حالة غياب هذه الهيئات يختار رئيس المجلس الشعبي الولائي هؤلاء الأعضاء من بين أعضاء المجلس الذين لهم دراية كافية لتنفيذ المهام المُسندة إليهم.

3- اللجنة المركزية للطعن: تنشأ هذه اللجنة لدى الوزارة المكلفة بالمالية وتتكون من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونًا، رئيسًا؛
 - ممثل وزير العدل؛
 - ممثل وزير التجهيز والسكن؛
 - ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
 - المدير العام للميزانية أو ممثله؛
 - المدير المركزي للخزينة أو ممثله.
- ويشترط أن يكون هؤلاء الأعضاء برتبة مدير على الأقل.
- ممثل الغرفة التجارية للولاية المعينة أو ممثل الغرفة الوطنية للفلاحة؛
 - ممثل عن الاتحاد المهني؛
 - نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب؛
- ويلتزم كل أعضاء هذه اللجان بالسّر المهني⁽¹⁾.

ثانيًا - الآجال المحددة وصلاحيات لجان الطعن:

1- بالنسبة لآجال الطعن: تلتزم لجان الطعن بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض في أجل (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، وفي حالة عدم الرد فإن سكوتها يعتبر رفضًا ضمنيًا للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف رفع دعواه إلى المحكمة الإدارية في أجل (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة⁽²⁾.

(1) المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) المادة 81-2 من قانون الإجراءات الجبائية، القانون نفسه.

2- بالنسبة لصلاحيات اللجان: تختص اللجان في كل الطلبات التي تُخصّ مبلغ محدود و التي سبق أن أصدرت بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

أ- لجنة الدائرة للطعن: تختص في الطعون التي مبالغها تقل أو تساوي مبلغ 500.000,00 دج.

ب- صلاحيات اللجنة الولائية للطعن: تختص في الطعون التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تفوق 500.000,00 دج وتقل أو تساوي 2.000.000 دج.

ج- صلاحيات اللجنة المركزية: تختص في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى، كما تختص في:

- القضايا التي يفوق مبلغها من الحقوق والغرامات عشرة ملايين (10.000.000 دج).
- المبالغ من الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة وكذا المبالغ من الرسم على القيمة المضافة المفروضة التي تفوق مليوني دينار (2.000.000 دج).

تجتمع كل لجنة من هذه اللجان مرة واحدة في الشهر بناءً على استدعاء من رئيسها وتستدعي المكلفين بالضريبة أو ممثليهم قبل عشرون (20) يوماً من تاريخ اجتماعها، وبعد دراسة الملف ومناقشته تصدر آراءها وبعد التوقيع عليها من قبل رئيس اللجنة المختص، تبلغ هذه الآراء إلى مدير الضرائب بالولاية في أجل 10 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة⁽¹⁾، ليتولى هذا الأخير إبلاغها إلى المكلفين بالضريبة.

ولا تعد آراء هذه اللجان ملزمة بالنسبة للمكلف، بل يمكنه الطعن فيها أمام المحاكم الإدارية.

(1) المادة 81-1، 2، 3 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

المبحث الثاني

الطعن القضائي

تحاول القوانين الضريبية حل المنازعات الموضوعية التي تقوم بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة عن طريق تقديم هذا الأخير تظلم إلى مصدر القرار أو إلى رئيسه أو إلى اللجنة المختصة بالطعن، وهي تهدف من ذلك إلى تخفيف العبء على القضاء.

لكن قد لا تعترف الإدارة الضريبية بأخطائها أو أن قراراتها بعد التظلم لا ترضي المكلفين وبذلك تسمح القوانين الضريبية بحل النزاعات بين الطرفين أمام القضاء، سواء تعلق الأمر بالوعاء الضريبي أو بإجراءات التحصيل، وقد نص المشرع الجزائري على حق المكلف بالضريبة اللجوء للطعن أمام المحكمة الإدارية⁽¹⁾، كما منح حق الاستئناف في القرارات الصادرة عن هذه الأخيرة⁽²⁾.

المطلب الأول

رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي

طبقاً لنص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن المحاكم الإدارية هي جهات الولائية العامة في المنازعات الإدارية⁽³⁾، وباعتبار الإدارة الضريبية تابعة للمصالح الموجودة على مستوى الولايات، فإن المحاكم الإدارية هي الجهة القضائية التي يعهد إليها مهمة البت في الخصومات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك وفقاً لما هو منصوص في ذات القانون ولما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية.

(1) المادة 81 فقرة 02، من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) المادة 90 من القانون نفسه.

(3) قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر. ج. ج. عدد

21، الصادر بتاريخ 22 أبريل 2008.

الفرع الأول - إجراءات رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية

لنا في دراسة إجراءات رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية "الغرفة الإدارية بالمجلس" القضائي، من خلال توضيح الأطراف المعنية برفع الدعوى (أولاً) ثم التطرق إلى عريضة الدعوى (ثانياً).

أولاً - أطراف رفع الدعوى:

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن اللجوء إلى المحكمة الإدارية ليس حكراً على المكلف بالضريبة بل يجوز لإدارة الضرائب أيضاً أن تلجأ إليها، وأن مباشرة الدعوى أمام هذه الهيئة القضائية مرتبط بتوافر شروط معينة في المكلف بالضريبة وفي الإدارة الضريبية.

1- رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة: يمكن للمكلف أن يلجأ إلى العدالة قصد إنصافه وأن يطعن أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي في مختلف القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب إذا لم يرضى بها سواء في مجملها أو في جزء منها، وله كذلك الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة بما ذلك سند التحصيل والاعتراض على الحجز أو الغلق المؤقت للمحل⁽¹⁾، لكن قبول الدعوى للمكلف والنظر فيها يبقى معلقاً بتوافر شروط صارمة أوجبها القانون عند التقاضي في منازعات الضرائب.

أ- شرط التظلم الإداري المسبق: يمثل هذا الشرط إجراء إلزامي للتوجه إلى الطعن القضائي، وهذه القاعدة تجد أساسها في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية إذا تعلق الأمر بمنازعات الوعاء الضريبي، وفي المادة 145 إذا كانت المنازعات تخص موضوع التحصيل⁽²⁾.

بينما يعد هذا الشرط إجراءً جوازي لقبول الدعوى وفقاً للمبدأ العام الوارد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ومفاد هذا التظلم أنه يحمي المتقاضي عن طريق منعه من

(1) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 67.

(2) المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

تقديم دعوى قضائية إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه، ومن جهة أخرى أنه يحمي الإدارة من خلال منحها مهلة لتدارك أخطائها⁽¹⁾.

ب- آجال رفع الدعوى: أوجب قانون الإجراءات الجبائية احترام الأجل القانوني لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، وهذا الأجل يعتبر من النظام العام يوجب على القاضي إثارته تلقائياً في أي مرحلة من مراحل إجراءات الدعوى⁽²⁾.

ففي منازعات الوعاء والتصفية ترفع الدعوى خلال أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية⁽³⁾، وفي حالة عدم ردّه ترفع خلال (04) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح له قانونياً للرد⁽⁴⁾، ويطبق نفس الميعاد (04) أشهر من تاريخ إبداء لجان الطعن الإدارية رأياً⁽⁵⁾، أما في منازعات التحصيل فإن الدعوى تكون بعد انقضاء الأجل المتاح لمدير الضرائب بالولاية للبت في الشكوى⁽⁶⁾.

2- رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب: تلجأ إدارة الضرائب إلى المحكمة الإدارية في حالتين:

أ- حالة عرض مدير الضرائب بالولاية شكوى المكلف بالضريبة تلقائياً على المحكمة الإدارية، بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية لا يوجد نص صريح يلزم به مدير الضرائب بالولاية على أي ميعاد دفع النزاع، ولكن يمكن القول أن الأجل الممنوح للمدير للبت في الشكاوى هو نفس الأجل لعرض النزاع على المحكمة بمفهوم المادة 76-2، والمادة 82-1 فقرة 2 من نفس القانون.

ب- حالة طعن مدير الضرائب بالولاية أمام الغرفة الإدارية في رأي اللجنة الولائية للطعن

(1) أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1992، ص75.

(2) Jean lamarque, op. cit., p 38.

(3) المادة 82-1 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(4) المادة 82-2 من القانون نفسه.

(5) المادة 81-1 فقرة 3 من القانون نفسه.

(6) المادة 153 فقرة 3 من القانون نفسه.

أو رأي اللجنة المركزية للطعن بسبب مخالفة القانون، في هذه الحالة يكون الطعن في أجل شهر من تاريخ صدور الرأي مع إبلاغ المكلف بالضريبة بذلك⁽¹⁾.

ثانياً - عريضة رفع الدعوى:

نص قانون الإجراءات الجبائية على بعض الشروط الواجب احترامها أثناء تقديم العرائض حتى تتمكن الهيئة القضائية من دراستها.

1- الشروط المتعلقة بشكل العريضة: ألزم القانون على المكلف مراعاة بعض الشروط الشكلية في العريضة بحيث لا يقبل طلبه من دونها، فبالإضافة إلى لزوم تقديم الطلب أمام كتابة الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي حيث يتم تسجيل الدعوى ويسلم للمكلف وصل على ذلك⁽²⁾، فإنّ بمقتضى المادة 83 استوجب أن تحرر القضية على ورق مدموغ وأن تكون موقعة من صاحبها.

أ- أن تحرر العريضة على ورق مدموغ: فمهما كانت طبيعة النزاع أو مبلغ الفريضة فيجب أن تكون الطلبات محررة على ورق مدموغ، ويقصد بهذه التسمية "ورق مدموغ" الورق العادي وعليه الطابع الضريبي (طابع الدمغة) الخاضع لقانون الطابع، ولقد أوجب المشرع صراحة تحرير العريضة على هذا الورق و كذا كل ما يُسْتَظْهر من مذكرات أمام المحكمة الادارية من طرف المكلف بالضريبة او من قبل وكيله⁽³⁾.

وفي هذا السياق نلاحظ أن الاجتهاد القضائي غير مستقر في قراراته، فهناك قرارات سمح فيها بتدارك الخطأ وهذا السهو أثناء سير الدعوى، و ذلك بتصحيح العريضة مطابقة مع القانون⁽⁴⁾ كما قضى بعدم قبول عريضة الطعن للمكلف بسبب عدم دمجها على أساس أن دمج العريضة من النظام العام⁽⁵⁾.

(1) أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 137.

(2) فريجة حسين، المرجع السابق، ص 75.

(3) المادة 83-3 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(4) قرار المحكمة العليا- الغرفة الإدارية، في 1993/01/03، منشور بمجلة مجلس الدولة 2003، نقلا عن حسين

فريجة، المرجع السابق، ص 77.

(5) قرار مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، في 2000/06/26، رقم 176922، منشور بمجلة الدولة 2003، نقلا عن

حسين فريجة، المرجع السابق، ص 78.

ب- أن تكون العريضة موقعة من طرف المكلف: يعد هذا الشرط دليلاً على أن المكلف بالضريبة تقدّم إلى الغرفة الإدارية بالمجلس بإرادته الحرة، وعدم وجود التوقيع على العريضة من قبل المعني يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً من طرف هذه الغرفة، وإذا قدمت العريضة من طرف وكيله فيجب أن يستظهر هذا الأخير وكالة قانونية بذلك، غير أنه لا يشترط تقديمها إذا رفع الطعن من طرف محام مسجل قانونياً في نقابة المحامين ولا على الشخص الوكيل الذي له حق التصرف باسم المكلف بالضريبة على أساس الوظيفة أو الصفة.

والملاحظ أن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص على شكل معين تفرغ فيه عريضة إدارة الضرائب، فعملاً بالمادة 84-2 من ذات القانون يمكن للغرفة الإدارية الفصل في الشكوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها على ورق مدموغ.

2- الشروط المتعلقة بمحتوى العريضة: بتحليل نص المادة 83/2 من قانون الإجراءات الجبائية يجب أن تتضمن العريضة شروط تتعلق بمحتواها وهذا من حيث:

أ- وجوب احتواء العريضة المقدمة إلى الغرفة الإدارية عرضاً صريحاً: أن تشمل محتوى عريضة المدعى على اختصار الوسائل والوقائع التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة الادعاءات فضلاً عن البيانات المعتادة كاسم ولقب المكلف وموطنه، تحديد الطلب واسم من يوجه إليه الطلب، بالإضافة إلى محل إقامته وصفته⁽¹⁾.

ب- تسبب العريضة: على المكلف تسبب العريضة تسبباً كافياً ويشترط أن لا يخرج عن الإطار الذي حدده في شكواه أو في تظلمه الأول اتجاه الإدارة الضريبية⁽²⁾، بمعنى أنه لا يستطيع استبدال الأوجه المثارة في النزاع، بينما العريضة المقدمة من الإدارة الضريبية فإنه بإمكان هذه الأخيرة استبدال ذلك سواء كانت مدعية أو مدعى عليها.

ج- وجوب إرفاق العريضة بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه: من المقرر قانونياً أن كل طلب يجب أن يحتوي على عرض للوسائل، وعندما يكون تابعاً لقرار

(1) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 02، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، سنة 2007، الجزائر، ص 24.

(2) مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بمنازعات الضرائب، 2003، ص 35.

مدير الضرائب للولاية لزوماً أن يكون مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، وفي هذا المجال أقرت المحكمة العليا بأن الطلب إن لم يكن مرفقاً بالإشعار يعد خطأً في تطبيق القانون وخرقه⁽¹⁾.

الفرع الثاني - التحقيق في الدعوى وإصدار القرار

لاشك في أن ترسيخ دولة القانون اعتبر من أولويات هذا العهد (دولة القانون والمؤسسات)، وذلك بالتنسيق مع سلطة تشريعية تبذل لجهدها لإنشاء النصوص اللازمة لتحقيق ذلك⁽²⁾، وهذا ما دفع المشرع أن يبين في ميدان الضرائب قواعد قانونية تتعلق بإجراءات تحقيق خاصة في عريضة المنازعة فضلاً عن إجراءات التحقيق العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية، وبموجب هذه الإجراءات يستطيع القاضي تكوين اقتناعه لاتخاذ الحل قبل أن يضع قراره النهائي في المنازعة الضريبية، وهذا ما سوف نتعرض له من حيث تناول إجراءات التحقيق (أولاً)، ثم إصدار القرار (ثانياً).

أولاً - إجراءات التحقيق:

سنعرض في البداية إلى إجراءات التحقيق العادية ثم إجراءات التحقيق الخاصة.

1- إجراءات التحقيق العادية: بعد تسجيل طلبات المكلف بالضريبة لدى قلم كتاب الغرفة الإدارية بالمجلس، تحال العريضة إلى مدير الضرائب بالولاية لإبداء رأيه في الطلبات ثم يقوم بإحالتها على مفتش الضرائب المختص لدراستها إن رأى ضرورة لذلك⁽³⁾، وقد يرسل المفتش بدوره ملخصاً عن طلبات المكلف إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في أجل خمسة عشر (15) يوماً، غير أن هذا الإجراء ليس إجبارياً إذا كان الطلب أصلاً مشوب بعيب شكلي وجوهري يجعله غير مقبول نهائياً⁽⁴⁾.

(1) قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية في 08/04/1990، القرار رقم 64255، المجلة القضائية، العدد 04، سنة 1991.

(2) خضر الشويكي، المرجع السابق، ص 147.

(3) أحمد محيو، المرجع السابق، ص 82.

(4) المادة 1/84 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

بعد ذلك يبلغ مدير الضرائب بالولاية رأيه إلى الغرفة الإدارية ليتسنى لها تعيين القاضي المقرر الذي يعمل على إعداد وتهيئة المنازعة، من حيث منح الأجل للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية وملاحظاتهم أو أية وثيقة تفيد الفصل في النزاع⁽¹⁾، كما أنه يحق للمدير في أي وقت من الدعوى أن يقدم طلبات جديدة إلى الغرفة الإدارية بقصد إلغاء أو تعديل القرار الذي أصدرته في موضوع الشكوى.

وعموماً إجراءات التحقيق العامة إجراءات استقصائية بموجبها يتخذ القاضي كل التدابير اللازمة ويتحكم فيها، وذلك في المواعيد التي يحددها والإجراءات المنصوص عليها قانوناً باعتبارها المشرف على سير التحقيق⁽²⁾.

2- إجراءات التحقيق الخاصة: إذا تبين للقاضي عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة بخصوص المنازعة المطروحة أمامه، فإنه عملاً بالمادة 1/85 من قانون الإجراءات الجبائية أن يأمر بإجراءات تحقيق خاصة والمتمثلة في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة⁽³⁾.

أ- التحقيق الإضافي: يجوز فتح التحقيق من جديد في المنازعة الضريبية إذا وجدت معطيات جديدة أثارها أحد الطرفين (المكلف أو الإدارة الضريبية) وذلك قبل صدور القرار الفاصل في الدعوى، كما أنه يحق للقاضي إذا ما تبين له عدم كفاية إجراءات التحقيق القيام بإجراءات التحقيق الخاصة⁽⁴⁾، خصوصاً فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال⁽⁵⁾.

ويتميز التحقيق الإضافي كونه مرتبط بالجانِب الإجرائي، وأنه إلزامي كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة أو تقديم مدير الضرائب بالولاية وقائع جديدة لم يعلم بها المكلف،

(1) المادة 844 فقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سالف الذكر.

(2) المادة 840 فقرة 1 والفقرة 2 من القانون نفسه.

(3) تنص المادة 1/85 «إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة».

(4) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 177.

(5) أمر رقم 76-102 الصادر بتاريخ 1976/12/09، المتضمن قانون الرسم على قانون الأعمال، معدل ومتمم.

وكل مذكرة إضافية تقدم إلى الغرفة الإدارية من قبل المكلف أو الوكيل يجب أن تحرر على ورق مدموغ⁽¹⁾.

ب- **مراجعة التحقيق:** من صلاحية القاضي الإقرار بمراجعة التحقيق إذا تبين له عدم كفاية عناصر التحقيق الإضافي لتهيئة المنازعة للفصل ويكون كالتالي:

- إسناد مراجعة التحقيق إلى أحد أعوان الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأولي.
- تتم عملية مراجعة التحقيق بحضور المكلف بالضريبة أو وكيله أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة، إذا تعلق الأمر بالضرائب المحلية⁽²⁾.
- يحضر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضراً يتضمن رأيه وملاحظات المشتكي وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي.
- يُرسل الملف بعد مراجعة التحقيق إلى مدير الضرائب بالولاية كي يتولى إرساله إلى الغرفة الإدارية مرفقاً باقتراحاته.

ج- **الخبرة:** تعتبر الخبرة إجراء رئيسي في التحقيق القضائي وتزداد أهميته في الأمور الإدارية وبالخصوص في مجال المنازعات الضريبية، ويأمر بهذا الإجراء المحكمة الإدارية أو بناء على طلب المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب بالولاية عندما يتعلق المنازعة بمسائل مالية وحسابية دقيقة.

ويتم هذا الإجراء وفقاً لمقتضيات المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث تنجز من طرف خبير معين من طرف الغرفة الإدارية بالمجلس، الذي يتولى بفحص كل الوثائق الخاصة بالمعاملات الجبائية كالفواتير والدفاتر بعد إخبار مصلحة الضرائب والشاكي باليوم وساعة بدء المهمة، وعند الاقتضاء يتم إعلام الخبراء الآخرين بعشرة أيام على الأقل⁽³⁾، ومن الأجدر أن يثبت الخبير في تقريره ملاحظات الإدارة والمكلف بالضريبة، وتضمن المحضر بسائر أعماله ومستوفياً على كل البيانات الدالة على سلامة إجراءات الخبرة.

(1) المادة 84-3 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) طاهري حسين، المرجع السابق، ص 27.

(3) المادة 86-6 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

ثانياً - إصدار القرار:

يعتبر القرار النهائية الطبيعية للمنازعة الضريبية، ويصدر بعد اتخاذ جميع الإجراءات الضرورية للفصل في القضية، وبعد استنفاد جميع المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الطرفين وبعد أن تصبح القضية مُهيّئة للفصل.

1- محتوى القرار: يصدر القرار وفقاً لمقتضيات المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية، ويتطلب النطق به حضور جميع القضاة الذين شاركوا في المداولة في جلسة علنية وفي ميعادها المحدد، على أن يتضمن القرار تحليلاً للطلبات والمعلومات التي تخص أطراف النزاع والجهة القضائية، ويمكن إيجازها كالتالي:

أ- احتواء القرار على البيانات المتعلقة بالجهة القضائية التي أصدرته وأسماء القضاة وكل أعضاء الهيئة.

ب- احتواء القرار على البيانات المتعلقة بهوية أطراف الدعوى، صفتهم، مهنتهم، طلباتهم والمحامين عنهم.

ج- وجود صدور القرار بهذه الصيغة "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية"⁽¹⁾، وأن يتضمن كل ما يفيد تأشير الغرفة الإدارية على جميع المستندات ومحاضر التحقيق .. الخ.

د- التوقيع على النسخة الأصلية من القرار من قبل رئيس الغرفة أو المجلس ومن قبل المشار المقرر وكاتب الضبط، وفي حالة انعدام توقيع أحد هؤلاء فإن هذا يؤدي إلى بطلان القرار⁽²⁾.

هـ - تسبيب القرار، بمعنى وجوب تضمين القرار بكل الأدلة الواقعية والحجج التي استندت عليها الغرفة الإدارية.

(1) المادة 37 من قانون الإجراءات المدنية، سالف الذكر.

(2) أحمد محيو، المرجع السابق، ص 82.

و- وضع منطوق الحكم وهو رأي القضاة في الخصومة الذي تتحدد على أساسه مراكز الخصوم⁽¹⁾.

2- **تبليغ القرار:** تقوم الغرفة الإدارية بتبليغ القرار الذي تتخذه إلى أطراف الدعوى حسبما هو منصوص عليه في المادة 171 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يُبلّغ إلى إدارة الضرائب وإلى المكلف بالضريبة في موطنه الرسمي وإذا كان المكلف مؤسسة فيتم تبليغها القرار في مقرها الرئيسي، ونظر لطبيعة الخصومة الجبائية المتعلق موضوعها بالمصلحة العامة فإن التبليغ يكون بواسطة كاتب تلك الغرفة وعدم ترك التبليغ لإدارة الخصوم⁽²⁾.

المطلب الثاني

الاستئناف في قرارات الغرفة الإدارية أمام مجلس الدولة

يعتبر الطعن بالاستئناف من أهم الطعون المقررة ضد الأحكام التي تصدرها المحاكم الإدارية، وهو وسيلة قضائية نظمها المشرع بكيفية يكفل بمقتضاها للمحكوم عليه إعادة طرح النزاع من جديد أمام محكمة أعلى درجة من تلك التي أصدرت الحكم المطعون فيه وذلك بهدف مراجعته أو إلغائه أو استبداله بحكم جديد أو تعديله⁽³⁾، كما يمثل هذا الطعن كضمانة هامة من ضمانات العدالة بحيث يؤدي إلى تدارك أخطاء القضاء الصادرة عن من المجالس القضائية في المسائل الإدارية.

ويعتبر الطعن بالاستئناف في الميدان الجبائي طريقاً طبيعياً لمراجعة قرارات الغرفة الإدارية⁽⁴⁾، فإذا لم يكن قرار هذه الأخيرة صالحاً للمكلف فله أن يطعن فيه، كما لإدارة

(1) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 167.

(2) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 86.

(3) سمية كروان وأسماء كروان، آثار الطعن بالاستئناف ضد أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد التاسع، جوان 2016، ص 525 [ص ص

524-543]

(4) يما إبراهيم، الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أما المحاكم الإدارية، مجلة القانون والمجتمع، العدد 1 جوان 2016، أدرار، الجزائر، ص 237، [ص ص 215-241].

الضرائب هذا الحق⁽¹⁾ إذا كان محل النزاع الضريبي ضريبة من الضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة مع التقيد بالشروط والإجراءات التي حددها المشرع في القانون رقم 01/98⁽²⁾.

الفرع الأول - شروط وإجراءات الطعن أمام مجلس الدولة

إنّ شروط وإجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة فيما يخص المنازعات الضريبية وكمبدأ عام ليست لديها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة⁽³⁾، إنما تخضع لتلك القواعد الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والقانون العضوي رقم 1/98 المتعلق بمجلس الدولة⁽⁴⁾، بالإضافة إلى ذلك ما كرسه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 90 منه.

أولاً - شروط قبول الطعن بالاستئناف:

كل القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي بخصوص المنازعات الجبائية تكون قابلة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة ما عدا الحالة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة التي خول فيها القانون الغرفة الإدارية سلطة الفصل بالدرجة الأخيرة⁽⁵⁾.

1 - الشروط لمتعلقة بأطراف المنازعة في الاستئناف: يشترط في أطراف المنازعة الجبائية وفقاً لأحكام المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الصفة، الأهلية والمصلحة، وعدم توافر هذه الشروط يؤدي إلى عدم قبول الدعوى.

أ - **شرط الصفة:** ويقصد بهذا الشرط أن يكون الحق في هذا الطعن مقتصرًا على من كان

(1) أنظر: قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية، رقم 004399، الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003، ص 98.

(2) قانون عضوي رقم 01-98 المؤرخ في 1998/05/30، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج. ر. ج. ج. رقم 37، الصادر بتاريخ في 1998-06-01.

(3) محمد أمين كويدمي، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، العدد: 2019/2، ص 72، [ص 59-83].

(4) نصت المادة 140 من قانون عضوي: «تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية»، سالف الذكر.

(5) المادة 1/489 من أمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، معدل ومتمم.

طرفاً في الخصومة التي صدر فيها قرار الغرفة الإدارية المطعون فيه، أي أن يكون المدعي له صفة في تقديم الاستئناف، فإذا كان المكلف هو صاحب الدعوى أمام الغرفة الإدارية ضد قرار مدير الضرائب للولاية فإنه يجب أن يرفع هو بنفسه الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة⁽¹⁾، أما بالنسبة لمدير الضرائب للولاية فيإمكانه تفويض كل سلطة قراره أو جزء منها للأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل⁽²⁾.

ب- شرط المصلحة: يشترط في الطاعن في الاستئناف أمام مجلس الدولة أن تكون له مصلحة في ذلك، وإن كان شرطاً عاماً لجميع الدعاوى القضائية تطبيقاً لمبدأ هام مفاده أنه "لا مصلحة فلا دعوى"⁽³⁾.

ج- شرط الأهلية: ويقصد بها أهلية الأداء أمام القضاء، ولقد تعرض لها المشرع بنصوص كافية سواء في القانون المدني أو قانون الإجراءات المدنية وقوانين كل من الولاية والبلدية.

2- الشروط المتعلقة بشكل الاستئناف والحكم الخاص به:

أ- الشروط المتعلقة بشكل الاستئناف: وتتمثل في شروط معينة تخص بطلب الاستئناف وميعاده وهي:

- أن يكون طلب الاستئناف مستقلاً بالنسبة لكل حكم مطعون فيه؛
- أن تكون عريضة الطعن بالاستئناف موقعة من قبل المكلف أو من قبل من يمثله قانوناً؛
- أن تكون عريضة الطعن محددة على ورق مدموغ⁽⁴⁾؛
- يجب أن يكون طلب الاستئناف مسبباً تسبيباً كافياً مُتضمناً جميع البيانات الضرورية، أي لزوماً أن يحتوي على عرضاً موجزاً للوقائع والأدلة وأسماء الخصوم ومحل إقامتهم والوسائل التي يُبنى عليها الطعن⁽⁵⁾.

(1) قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008، ص 139.

(2) المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(3) محمد أمين كويدمي، المرجع السابق، ص 72.

(4) المادة 90 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(5) المادة 241 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سالف الذكر.

ب- **ميعاد تقديم الاستئناف:** ويقصد بالميعاد وجوب إيداع عريضة الاستئناف في المهلة القانونية التي أجاز المشرع بها للخصوم رفع طعنهم⁽¹⁾، والذي يسري بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارًا من اليوم الذي يتم تبليغها طبقاً للمادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالنسبة للمكلف شهرين ابتداء من التبليغ، وما يمكن الإشارة إليه أنه ما يتعلق بمد وإيقاف الميعاد أو حالة وفاة المكلف بالضريبة فإن سريان المواعيد يكون وفقاً للأوضاع المحددة قانوناً⁽²⁾.

ثانياً - الشروط المتعلقة بالقرار المستأنف:

يجب أن يكون الاستئناف ضد قرار صدر عن الغرفة الإدارية بالمجلس، ويتفرع عن ذلك أن مجلس الدولة لا يختص إلا بالطعون في هذه القرارات، فهو لا يختص مباشرة بنظر الطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن مدير الضرائب المباشرة للولاية، سنوضح هذه الشروط كما يلي:

1- أن يكون القرار قابلاً للاستئناف، فمجلس الدولة بصفته قاضي الضريبة في الاستئناف لا يختص إلا بالمنازعات التي تختص بها الغرفة الإدارية بالمجلس، وبالتالي تستبعد المنازعات التي من اختصاص المحاكم القضائية أو في الاختصاص الولائي للإدارة الضريبية.

2- أن يكون الحكم المستأنف صادراً ابتدائياً، واشتراط الأحكام الابتدائية يقصد بها استبعاد الأحكام التحضيرية كالأحكام الصادرة بخصوص استكمال إجراءات التحقيق لأنها ترمي فقط إلى إعداد القضية للفصل فيها⁽³⁾.

الفرع الثاني - الفصل في النزاع وإصدار القرار

يستطيع قاضي الاستئناف إلغاء أو تعديل أو الموافقة على قرار القاضي الأول، فله سلطة الفصل من جديد في قرار الغرفة الإدارية بالمجلس، ولا يفهم من ذلك أن تكون سلطته

(1) قصاص سليم، المرجع السابق، ص 145.

(2) المواد 319، 104، 105 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سالف الذكر.

(3) فريجة حسين، المرجع السابق، ص 127.

مطلقة وإنما تكون مقيدة بحدود طلبات المستأنف في عريضة الاستئناف ومن المبادئ الأساسية التي تحكم الطعن بالاستئناف أنه لا يؤدي إلى إيقاف تنفيذ حكم أول درجة⁽¹⁾.

أولاً- تحديد سلطة مجلس الدولة في الطعن بالاستئناف:

إنّ الطعن بالاستئناف ينقل المنازعة برمتها إلى مجلس الدولة ليفصل في المنازعة الضريبية من حيث الوقائع أو من حيث القانون، وهو ما يعرف بالأثر الناقل للطعن بالاستئناف مع العلم أن رفع الاستئناف غير موقف لتنفيذ الحكم الإداري المستأنف فيه إلاّ في الحالات الاستثنائية⁽²⁾.

1- عدم قبول طلبات جديدة: يمثل الاستئناف في قرارات الغرفة الإدارية بالمجلس طرْحاً من جديد للنزاع، ليصبح المجلس مختصاً للفصل والتحقيق فيه باعتباره محكمة استئنافية، فيجوز له التصدي لموضوع القضية على اعتبار أن الحكم كأن لم يكن ولكن بشروط معينة، بحيث تكون مقيدة بطلبات المستأنف الواردة في طلب الطعن باستثناء إذا تعلق النزاع بأمر من النظام العام.⁽³⁾

إن التقيد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف ينبع من المبدأ القائل بأن دور قاضي الاستئناف لا بد أن يقتصر على مراقبة أو تصحيح عمل قاضي أول درجة، وعلى هذا الأساس لا يمكن لمجلس الدولة الفصل في طلبات جديدة تقدم إليه لأول مرة، لأن الاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلاّ ما رفع عنه الاستئناف من قضاء محكمة أول درجة، وبالتالي تعتبر الطلبات الاحتياطية سواء من حيث أطراف الدعوى أو الموضوع أو السبب طلبات جديدة متى كان لم يسبق طرحه على الغرفة الإدارية المطعون في قرارها، ومن ثم لا يقبل الاستئناف ويستطيع مجلس الدولة بعدم قبوله من تلقاء نفسه.

(1) سمية كروان، أسماء كروان، المرجع السابق، ص526.

(2) المادة 171 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سالف الذكر.

(3) قصاص سليم، المرجع السابق، ص145.

2- **التحقيق في الطعن:** عرفنا أن إجراء التحقيق من الإجراءات التي يمكن أن يأمر بها القاضي بخصوص المنازعة المطروحة على مستوى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، كذلك يمكن لمجلس الدولة أن يأمر بإجراء التحقيقات اللازمة إذا تبين له أن التحقيق الذي أجرته الغرفة الإدارية غير كاف ضمن السلطات الممنوحة له قانوناً، ويكون التحقيق على هذا النحو:

- يتولى المستشار المقرر مهمة إعلام الخصوم، ويعمل على إعداد وتهيئة المنازعة للفصل فيها.

- يحيل المستشار الملف إلى النيابة العامة لكي تتولى هذه الأخيرة مهلة شهر لتقدم تقريرها.
- يتم تحديد الجلسة للنظر في الطعن بالاتفاق بين المستشار والمقرر ورئيس مجلس الدولة، ثم تتولى كتابة الضبط بإخطار النيابة العامة والخصوم بتاريخ الجلسة ويكون ذلك قبل ثمانية (08) أيام من انعقاد الجلسة على الأقل مع ارسال مذكرات الحضور إلى المحامين.

- تتعدّد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية وبعد المداولة يصدر المجلس قراره في الاستئناف⁽¹⁾.

ثانياً - إصدار القرار:

يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملزماً بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية كسائر الأحكام الصادرة عن الهيئات القضائية الجزائرية⁽²⁾.

1- **شكل ومحتوى القرار:** يتضمن القرار الصادر عن مجلس الدولة شكليات معينة نصت عليها المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية تتمثل في:

- الجهة القضائية التي أصدرت القرار.
- أسماء وألقاب وصفات القضاة.
- سم ولقب ممثل النيابة العامة.
- اسم ولقب أمين الضبط.
- أسماء وألقاب أطراف النزاع وموطن كل منهم.

(1) المواد: 248، 249، 259، 260 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

(2) دوداح رضوان، المرجع السابق، ص 62.

- أسماء وألقاب المحامين أو ممثلي الخصوم.
- تاريخ النطق بالحكم مع الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم.
- أسباب القرار واسم محافظ الدولة.

ولا يخرج مجلس الدولة في قراره عند النظر في الطعن بالاستئناف عن أحد الأمور

الثلاثة:

- الأمر الأول: تأييد القرار المستأنف إذا جاء متفقاً مع صحيح القانون.
- الأمر الثاني: إلغاء القرار المستأنف متى ثبت للمجلس وجود قصوراً أو خطأً في تطبيق القانون شاب القرار المطعون فيه.
- الأمر الثالث: تعديل القرار المستأنف وذلك في حالة أن القرار يحتاج إلى تعديله ليتفق وصحيح القانون⁽¹⁾.

2- **تبليغ قرار مجلس الدولة:** يوقع على أصل القرار كل من الرئيس والمستشار المقرر وكاتب الجلسة بمقتضى المادة 265 من قانون الإجراءات الجبائية، ثم يبلغ بواسطة كتابة الضبط إلى محامي أطراف الخصومة، كما يُبلغ القرار بنصه الكامل إلى الغرفة الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه بواسطة محافظ الدولة لدى مجلس الدولة⁽²⁾، ثم يعاد ملف الدعوى إلى الغرفة التي أصدرت القرار المطعون فيه بالكيفية التي نص عليها القانون في المادة 273 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولا ينفذ القرار إلا إذا كانت ممهور بالصيغة التنفيذية، ويتم توقيعه وتسليمه من قبل أمين الضبط إلى المستفيد من القرار الذي يرغب في متابعة تنفيذه، وباعتبار أن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة ذات طابع نهائي، فهي تقبل الطعن بواسطة طريقي الطعن غير العاديين المتمثلين في التماس إعادة النظر وفي تصحيح الخطأ المادي طبعاً وفق الشروط المحددة قانوناً.

(1) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 186.

(2) المادة 272 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، سالف الذكر.

خاتمة

خاتمة:

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة أن نحيط بموضوع القانون الجبائي رغم اتساع مواضيعه وتعدد جوانبه من جهة، وأن هذا القانون يتّسم بعدم الاستقرار وبالتالي صعوبة مواكبته من جهة أخرى.

ووفقا للخطة المتبعة والتي فرضتها طبيعة الدراسة تعرضنا بصورة عامة إلى توضيح هذا القانون على مستوى الإطار العام للنظام الجبائي، وفي هذا السياق عملنا في بداية العمل بتحليل مختلف المرتكزات الأساسية لهذا النظام الذي يعمل على تحقيق أهداف السياسة الضريبية الاقتصادية والاجتماعية، من خلال أهم محرك للتنمية المتمثل في الضريبة التي تميز النظام الجبائي الجزائري.

ولإدراك مفهوم هذا النظام ودلالاته لا يمكن بمعزل عن النظرية العامة للضريبة، لهذا عرجنا على مختلف الآراء من أجل إيجاد الأساس القانوني لمفهوم الضريبة بأبعادها المختلفة، وباعتبار محيطها معقدا تعرضنا إلى تحليل خصائصها وأهدافها، بالإضافة إلى التركيز على الجانب الفني الذي يحكم فرضها وجبايتها ويحدد مراحلها وإجراءاتها من الجانب القانوني والاقتصادي بدءًا بتحديد الوعاء الضريبي إلى مرحلة تصفية الضريبة وتحصيلها.

كما لجأنا في هذه الدراسة إلى تبيان طبيعة العلاقة الناشئة بين الدولة (الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة)، وهي علاقة مديونية مصدرها القانون والتي تتطوي على الالتزامات التي يلتزم بها المكلف والتي تدور جميعًا حول التزامه الأساسي بدين الضريبة بوضعه مكلفًا مدينًا، هذا من جهة، ومن جهة أخرى التزام الإدارة الضريبية بتطبيق القوانين الضريبية تطبيقًا سليمًا كونها الدائنة والمسؤولة عن تنفيذ القوانين الضريبية كذلك بوصفها سلطة عامة تتميز بالامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية.

وفي هذا الإطار أثناء ممارسة إدارة الضرائب وظيفتها في تحديد الضرائب المستحقة قد يبرز خلاف بين الطرفين "الإدارة والمكلف" حول أساس القاعدة الضريبية أو التحصيل خاصة وأن الضريبة تؤخذ قسرًا على المكلفين، وعليه أقر المشرع الجزائري طرق حل

النزاعات الجبائية وفق الإجراءات التي تحول دون التعسف وموافقة لقواعد العدالة، بواسطة طرق الطعن في مجال منازعات الضرائب، هدفها التوفيق بين مصلحة المكلف بالضريبة من جهة ومصلحة الدولة من جهة ثانية.

فحاولنا إبراز هذه الطرق وأهميتها بدءاً بالنظم الإداري (الشكوى الضريبية) أمام الإدارة الضريبية والطعن أمام مختلف اللجان الإدارية المختصة، ثم حاولنا إبراز أنجح الضمانات للمكلفين بالضريبة وهو إجراء الطعن القضائي الذي يمكن لهؤلاء بواسطة اللجوء إلى الغرفة الإدارية بالمجلس بصفته أول درجة، كما مكنهم حق الطعن في القرارات الصادرة عن هذه الغرفة أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وذلك بخصوص قرارات الإدارة الجبائية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1- باللغة العربية

أولاً - الكتب

- 1- أحمد فنديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، دار الكتب المصرية للنشر والتوزيع، سنة 2014.
- 2- أعاد حمّود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2000.
- 3- أعاد علي حمود، المالية العامة، الكتاب الثاني، جامعة بغداد، سنة 1989.
- 4- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليانة، الجزائر، سنة 2005.
- 5- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، طبعة 1999.
- 6- خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، دراسة مقارنة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، سنة 2013.
- 7- خلاصي رضا، النظام الجبائي الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ج1، دار هومة، الجزائر، 2006.
- 8- —، النظرية الجبائية، دار النهضة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2014.
- 9- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة، بيروت، سنة 1979.
- 10- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، سنة 2003.
- 11- السيد مرسي الحجازي، النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 1998.

- 12- طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 02، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، سنة 2007، الجزائر.
- 13- عبد الحميد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب جامعة الإسكندرية، مصر، سنة 2000.
- 14- عمار السيد عبد الباسط نصر، الإصلاح الضريبي، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، سنة 2013.
- 15- فارس السبت، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2008.
- 16- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، سنة 2008.
- 17- محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعة الإدارية، دار العلوم الجزائر، طبعة 2002.
- 18- محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سنة 2006.
- 19- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة لطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر سنة 2004.
- 20- محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، سنة 2010.
- 21- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القوانين الجبائية، الطبعة الرسمية، سنة 2016.
- 22- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- ثانيا - الأطروحات والمذكرات الجامعية
- 1- الأطروحات الجامعية
- حراق مصباح، تكييف النظام الجبائي والجمركي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، 2011/2010.

- حميدات محمود، دور السياسة الميزانية في تمويل التنمية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 1995.

2- المذكرات الجامعية

- حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة للحصول على شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

- شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010/2009.

- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008 /2007.

ثالثا - المقالات والمجلات

- سمية كروان وأسماء كروان، آثار الطعن بالاستئناف ضد أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد التاسع، جوان 2016، [ص ص 524-543].

- يما إبراهيم، الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أما المحاكم الإدارية، مجلة القانون والمجتمع، العدد 1 جوان 2016، أدرار، الجزائر، [ص ص 215-241].

- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بمنازعات الضرائب، 2003.

رابعا - المحاضرات

- أحمية فاتح، محاضرات في جباية المؤسسة، لطلبة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة جيجل، سنة 2017.

- دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة للسنة الأولى ماستر، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، 2016-2017.

خامسا- النصوص القانونية

- قانون رقم 01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري، ج.ر.ج.ج، عدد 14 الصادر في 17 مارس سنة 2016.
- قانون عضوي رقم 98-01 المؤرخ في 1998/05/30، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج. ر. ج. ج. ر. ج. رقم 37، الصادر بتاريخ في 01-06-1998.
- 1- النصوص التشريعية
- قانون رقم 36-90 المؤرخ في 31-12-1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ج. ر. ج. ج. عدد 57 لسنة 1990، معدل ومتمم.
- قانون رقم 21-01 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج. ر. ج. ج. رقم 76 الصادر بتاريخ 23-12-2001.
- قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر. ج. ج. عدد 21، الصادر بتاريخ 22 أبريل 2008.
- قانون المالية رقم 18-18 المؤرخ في 27/12/2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج. ر. ج. ج. عدد 79، الصادر في 30/12/2018.
- أمر رقم 75-59 المؤرخ في 26-09-1975 المتضمن القانون التجاري، ج. ر. ج. ج. عدد 101 الصادر بتاريخ 19/12/1975، ص 1307 معدل ومتمم.
- أمر رقم 76-105، المؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون التسجيل، ج. ر. ج. ج. عدد 130 الصادر بتاريخ 09-12-1976، معدل ومتمم.
- أمر رقم 76-103، مؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون الطابع، معدل ومتمم.
- أمر رقم 76-102 الصادر بتاريخ 09/12/1976، المتضمن قانون الرسم على قانون الأعمال، معدل ومتمم.

2- النصوص التنظيمية

- مرسوم رئاسي رقم 20-251 مؤرخ في 15 سبتمبر سنة 2020، يتضمن استدعاء الهيئة الانتخابية للاستفتاء المتعلق بمشروع تعديل الدستور، عدد 54.

3- القرارات القضائية

- قرار المحكمة العليا، الغرفة الادارية، في 15-06/1985، رقم 42780، المجلة القضائية، العدد لسنة 1989.

- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية في 08/04/1990، القرار رقم 64255، المجلة القضائية، العدد 04، سنة 1991.

- قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية، رقم 004399، الصادر بتاريخ 15/10/2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003.

II- باللغة الفرنسية

Ouvrages :

1. Paul-Marie Gaudmet ; Finances publiques, Tome1, édition Paris, 1981.
2. Philippe Augé, droit fiscal général, Ellipses, Paris 5, 2002.
3. Pierre Beltrame: la fiscalité en France, 6^{ème} édition, Paris, France, 1998.

Thèses :

1. Mayer Sarah, études obstacles à l'équité et à l'efficacité du système fiscal français, thèse de doctorat, université paris 2, panthéon-Assas, septembre 2016.
2. Djelil Zinelabidine, l'impact des dépenses fiscales sur l'économie algérienne, thèse de doctorat en sciences gestion, université Oran 2016/2017.

Cours :

1. Jalel Berrebeh, la théorie générale de l'impôts, cours de fiscalité, université du centre, sousse, Tunisie, 1998/1999, p 03.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

1	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار العام للنظام الضريبي
5	المبحث الأول: مفهوم الضريبة
5	المطلب الأول: تعريف وخصائص الضريبة
6	الفرع الأول - التعريف الاصطلاحي للضريبة وأساسها القانوني
6	أولاً - التعريف الاصطلاحي للضريبة
7	ثانياً - الأساس القانوني لدفع الضريبة
8	الفرع الثاني - خصائص الضريبة
8	أولاً - خصائص الضريبة من حيث شكل دفعها
9	ثانياً - خصائص الضريبة من حيث محتواها
10	المطلب الثاني: قواعد وأهداف الضريبة
10	الفرع الأول - قواعد الضريبة
11	أولاً - قاعدة العدالة الضريبية
12	ثانياً - قاعدة اليقين
12	ثالثاً - قاعدة الملائمة
12	رابعاً - قاعدة الاقتصاد في النفقات
13	الفرع الثاني - أهداف الضريبة
13	أولاً - الهدف المالي
13	ثانياً - الهدف الاقتصادي
14	ثالثاً - الهدف الاجتماعي
14	رابعاً - الهدف السياسي
15	المبحث الثاني: ماهية النظام الضريبي الجزائري
15	المطلب الأول: مفهوم وأسس النظام الضريبي
15	الفرع الأول - مفهوم النظام الضريبي

- 16..... أولاً- تعريف النظام الضريبي
- 17..... ثانياً- أنواع الأنظمة الضريبية
- 19..... الفرع الثاني- أسس النظام الضريبي
- 20..... أولاً- السياسة الضريبية
- 21..... ثانياً- التشريع الضريبي
- 22..... ثالثاً- الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة
- 24..... المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة
- 25..... الفرع الأول- تحديد وعاء الضريبة
- 25..... أولاً- أنواع الضرائب
- 29..... ثانياً- كيفية تقدير الوعاء الضريبي
- 30..... الفرع الثاني- سعر الضريبة
- 30..... أولاً- الضريبة النسبية
- 31..... ثانياً- الضريبة التصاعدية
- 31..... الفرع الثالث- تحصيل الضريبة
- 32..... أولاً- القواعد التي تضمن تحصيل الضريبة
- 32..... ثانياً- طرق تحصيل الضريبة

الفصل الثاني: المنازعة الضريبية

- 38..... المبحث الأول: ماهية المنازعة والفصل فيها على مستوى الإدارة الضريبية
- 38..... المطلب الأول: ماهية المنازعة الضريبية
- 39..... الفرع الأول- مفهوم وأنواع المنازعة الضريبية
- 39..... أولاً: مفهوم المنازعة الضريبية
- 40..... ثانياً- أنواع المنازعة الضريبية
- 43..... الفرع الثاني- أسباب المنازعة الضريبية
- 44..... أولاً- أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي
- 45..... ثانياً- أسباب تتعلق بالإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة

47	المطلب الثاني: الطعن الإداري في المنازعة الضريبية.....
48	الفرع الأول - الطعن أمام الإدارة الضريبية.....
48	أولاً- شروط تقديم الشكوى.....
50	ثانياً- البت في الشكوى والفصل فيها.....
52	الفرع الثاني- الطعن في المنازعات أمام اللجان الإدارية.....
53	أولاً- تكوين اللجان.....
54	ثانياً- الآجال المحددة وصلاحيات لجان الطعن.....
56	المبحث الثاني: الطعن القضائي
56	المطلب الأول: رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي.....
57	الفرع الأول- إجراءات رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.....
57	أولاً- أطراف رفع الدعوى.....
59	ثانياً- عريضة رفع الدعوى.....
61	الفرع الثاني- التحقيق في الدعوى وإصدار القرار.....
61	أولاً- إجراءات التحقيق.....
64	ثانياً- إصدار القرار.....
65	المطلب الثاني: الاستئناف في قرارات الغرفة الإدارية أمام مجلس الدولة.....
66	الفرع الأول- شروط وإجراءات الطعن أمام مجلس الدولة.....
66	أولاً- شروط قبول الطعن بالاستئناف.....
68	ثانياً- الشروط المتعلقة بالقرار المستأنف.....
68	الفرع الثاني- الفصل في النزاع وإصدار القرار.....
69	أولاً- تحديد سلطة مجلس الدولة في الطعن بالاستئناف.....
70	ثانياً- إصدار القرار.....
73	خاتمة.....
76	قائمة المراجع.....
81	فهرس المحتويات.....