



جامعة آكلي محند اولحاج - البويرة

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم القانون العام

الاجراءات الإدارية للتحصيل الضريبي

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في الحقوق

تخصص: إدارة ومالية

إشراف الأستاذ:

عوادي فريد

إعداد الطالبة:

- سباح أمال

لجنة المناقشة

الأستاذة: حملاجي جمال.....رئيسا

الأستاذ: عوادي فريد.....مشرفا ومقررا

الأستاذ: شتوان حياة.....ممتحنا

السنة الجامعية: 2015/2016

شكر وعرفان

أتقدم بداية بالشكر الجزيل للأستاذ: "عوادي فريد" الذي أشرف على هذا العمل بكل طوعية وتواضع، ولم يبخل علي بالنصائح والتوجيهات وإتباعه لهذا العمل خطوة بخطوة إلى أن وصل إلى الصورة التي هو عليه الآن.

كما أتوجه بخالص شكري وتقديري لجميع أساتذتي بكلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة البويرة - عرفانا مني بجميع ما قدموه لي من معلومات ونصائح طيلة فترة الدراسة في الليسانس والماستر.

في الأخير أتقدم بموقور الشكر والإمتنان لأساتذتي أعضاء اللجنة الموقرين الذين قبلوا مناقشة هذا العمل المتواضع.

إهداء

أهدي هذا العمل إلى من جاء في حقهم قوله تعالى:

﴿ وقل ربي إرحمهما كما ربياني صغيرا ﴾

والداي الكريمين

إلى كل أخواتي وإخوتي

إلى كل زميلاتي وزملائي

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل.

أمال

تسعى الإدارة المالية لتحصيل الضرائب باعتبارها المصدر الأساسي الهام لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد نفقاتها العمومية اللازمة لتنمية المجتمع وإشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وكانت الدولة في الماضي تلجأ إلى تحصيل الضريبة عن طريق الإلتزام، وبمقتضى هذا النظام يتعهد فرد أو هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة، إلا أن هذه الطريقة نظرا لكثرة عيوبها المتمثلة أساسا في كون الخزينة لا تتحصل على كامل المبالغ المالية من الممولين، وإنما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه الملتزم، لذلك لم يعد التعامل بها. (1)

أما في الوقت الحالي ونظرا للطابع الحيوي الذي تتميز به المداخل الضريبية، تقوم الدولة بحث مواطنيها على ضرورة أداء واجباتهم إتجاه الخزينة العامة، وتسعى إلى أن يتم ذلك عن طريق تشريع تصدره خصيصا لهذا الغرض، يتمثل في تحديد جميع الضرائب والرسوم التي يتم تحصيلها من طرف الدولة وكذا كيفية التحصيل الضريبي التي تتبعها الإدارة الجبائية. (2)

ونظرا لأهمية الإقتطاعات الضريبية بالنسبة لمداخل الميزانية العامة للدولة، تلجأ هذه الأخيرة إلى إقتطاع جزء من دخول الأفراد عن طريق فرض الضرائب والرسوم وغيرها من المداخل العمومية التي تشكل أهم المصادر الأساسية في عملية التحصيل الضريبي، الذي بواسطته تستطيع المصالح قانونا تحويل المبالغ الضريبية التي تأتي من أموال وممتلكات المدينين إلى خزينة الدولة، وبما أن التحصيل الضريبي هو الأهم في إيرادات الخزينة ينبغي التعرف و توضيح الإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الجبائية التي وضعها المشرع الجزائري لحماية تحصيل الضريبة من طرف المكلفين بها وفي نفس الوقت التعرف على الحقوق التي منحها للمكلف لحماية أنفسهم من تعسف الإدارة. (3)

(1)-محمد مسعى، المحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، (د.س.ن)، ص43.

(2)- المرجع نفسه

(3)-حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص55.

تبدأ الإدارة الجبائية في تحصيل ديونها بصفة تلقائية وذلك من خلال الفترة الممتدة من تاريخ الشروع في التحصيل إلى تاريخ الإستحقاق، وقد حدّدت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 2 ماي 1995 أحكام التحصيل الودّي حيث أوجبت توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية، وهذه المرحلة تجعل المكلف بالضريبة ينخرط بكيفية تلقائية وعن طواعية في أداء إلتزاماته دون مطالبة الإدارة له بأدائها.⁽¹⁾

باعتبار أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، فالتصريح هو الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف لأنه ينمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه فكما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد إلتزامه بتقديم تصريحاته، مما ينعكس إيجابا على إرتفاع حصيلة الجباية من الضرائب،⁽²⁾ لذلك المشرع الجزائري سار على غرار باقي الدول في طريق تدعيم هذه الوسيلة في الأداء وتهيئتها بالظروف الملائمة لممارستها، أما إذا تخلف المدينون عن تسديد مستحقاتهم المالية بعد إستنفاد إجراءات التحصيل الودي تلجأ الإدارة الضريبية إلى عملية التحصيل الجبري، التي تتسم بالطابع الإجرائي الخاص ضمانا لتحصيل ديون الخزينة العمومية.⁽³⁾

يتمثل عمل الإدارة أثناء الإجراءات الجبرية بممارسة المتابعات التي ينفذها أعوان المتابعة ونظرا لعملها المتميز بالتعقيد والكثافة، أشرك المشرع في عملها هيئات قانونية أخرى تتمثل في المحضر القضائي،⁽⁴⁾ وحسب قانون الإجراءات الجبائية تتمثل هذه المتابعات في كل من المتابعة عن طريق الغلق المؤقت، المتابعة عن طريق حجز الممتلكات وكأخر إجراء المتابعة عن طريق بيع المحجوزات في المزاد العلني.

(1)-تعليمية وزارة المالية الجزائرية رقم 167، الصادرة في 02 ماي 1995، المتضمنة لأحكام التحصيل الودي.

(2)-قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة) مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2012، ص 49.

(3)-خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 123.

(4)-المرجع نفسه.

أثناء ممارسة الإجراءات الجبرية تنشأ علاقة بين الطرفين، الطرف الأول الإدارة الضريبية التي تتمتع بإمتهيازات السلطة العامة والطرف الثاني هو المكلف بالضريبة، والذي يكون غالبا جاهلا بالنصوص المطبقة عليه، فقد تقع أخطاء في حساب الضريبة من طرف الإدارة الجبائية أو تتجاوز صلاحياتها القانونية عند قيامها بإجراءات التحصيل، وبلا شك يقوم المكلف بمعارضتها ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي، الذي هو عبارة عن خلاف ينشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة حول تلك المتابعات التي تتمثل في إجراءات التحصيل الجبري لذلك للحفاظ على المراكز القانونية للطرفين منح المشرع للمكلف الحق في الاعتراض على جميع إجراءات المتابعة في عملية التحصيل الجبري، وذلك حسب قانون الإجراءات الجبائية وكمرحلة أولية إذا لم يتم حل النزاع على مستوى الإدارة يحق له حينئذ اللجوء إلى القضاء وبهذا الصدد يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض بتقديم طلب لإلغاء الغلق المؤقت، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الإجراء لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت، كما يمكن للمكلف الاعتراض على الحجز بتقديم طلبه الرامي إلى إسترجاع الأشياء المحجوزة إلى مدير الضرائب المختص إقليميا لمكان تواجد المحجوزات.⁽¹⁾

وعليه فالمشرع خول للطرفين ضمانات تتبلور في حق الإدارة الضريبية من خلال الإجراءات الإدارية التي تطبقها لتحصيل جميع ديونها وخاصة من المعسرين، كما منح للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على تلك الإجراءات، بداية على مستوى الإدارة الضريبية ومن ثم اللجوء إلى القضاء، وعلى هذا الأساس ومن خلال هذا المنظور راودتنا فكرة البحث حول إجراءات التحصيل الضريبي المتبعة من طرف الإدارة الجبائية.

أما عن أهمية الموضوع فإن إجراءات التحصيل الضريبي تحتل مكانة هامة لدى الإدارة الجبائية كونها تتمتع بصلاحيات واسعة وإمتهيازات كبيرة في مواجهة المكلف الضريبي عند تحصيل ديونها العمومية بإعتبار أن الإقتطاعات الضريبية تمثل أهم مورد تغذي به ميزانية الدولة وذلك لتحقيق المنفعة العامة، لهذا فإن فرض الضريبة بصفة عامة وتحصيلها بصفة خاصة تؤثر بشكل كبير بالنسبة للمكلف والخزينة العمومية، لذلك فإن نجاعة إجراءات

(1)- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 27.

التحصيل الضريبي الفعالة تساهم بقدر كبير في تطور مالية الدولة وعليه يجب الكشف عن المراحل التي تتبعها الإدارة الجبائية أثناء قيامها بعملية التحصيل الضريبي.

وفيما يتعلق بأسباب إختياري للموضوع فتكمن في الخصوصية التي يتسم بها كونه من أهم المجالات التي يعني بها القانون الإداري، ومعرفة المراحل التي تتخذها الإدارة الضريبية عند تحصيل ديونها العمومية من أجل نشر الوعي بين المكلفين بالضريبة وحمايتهم من تعسف الإدارة الضريبية، كما أن الميل إلى هذا الموضوع كان نتيجة لإنتمائي الوظيفي إلى الإدارة الضريبة، ومن ثم محاولة التعمق في الموضوع والإستفادة منه في الميدان العملي.

وعن أهداف البحث والدراسة تتمثل في محاولة الوصول إلى شرح أهم المراحل المتبعة في عملية التحصيل الضريبي وتحليل مدى فعاليتها، مع محاولة تكوين رصيد علمي للباحث، ولكل من يعنيه موضوع البحث، إلا أن هناك صعوبات واجهتها في هذا البحث تمثلت في النقص الكبير في المراجع خاصة فيما يتعلق بعملية التحصيل الضريبي، إلى جانب صعوبة الموضوع في حد ذاته، وعليه من خلال موضوعنا تتمحور دراستنا في إشكالية بحثية تتركز أساسا فيمايلي: **مدى فعالية إجراءات التحصيل الضريبي المعمول بها في الإدارة الجبائية الجزائرية؟**

أما عن المنهجية المتبعة في دراستنا فيجدر بنا إتباع مناهج علمية يمكن حصرها في كل من المنهج الوصفي والتحليلي، فالمنهج الوصفي إعتدته من خلال عرض وتحديد بعض المفاهيم المرتبطة بالموضوع، أما المنهج التحليلي فيبرز من خلال تحليل النصوص القانونية ذات الصلة بموضوع الإجراءات الإدارية للتحصيل الضريبي.

لغرض دراسة موضوع البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول تناولنا فيه مفهوم التحصيل الضريبي وضمناه بمبحثين الأول المقصود بالتحصيل الضريبي، والثاني حول الأساليب المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي، في حين إستعرضنا الفصل الثاني حول دور الإدارة الجبائية في تنفيذ عملية التحصيل الضريبي من خلال مبحثين، الأول التحصيل الضريبي أثناء المرحلة الودية والثاني إستعرضنا فيه التحصيل الضريبي أثناء المرحلة الجبرية.

وبناء على ما سبق، سنقوم بدراسة الإجراءات الإدارية المتبعة في عملية التحصيل الضريبي في الجزائر كمايلي:

❖ الفصل الأول: مفهوم التحصيل الضريبي.

❖ الفصل الثاني: دور الإدارة الجبائية في تنفيذ عملية التحصيل الضريبي.

الفصل الأول

مفهوم التحصيل الضريبي

للتحصيل الضريبي دور هام في تمويل الخزينة العمومية للدولة، التي تقوم بدورها بتزويد المرافق العمومية ومختلف النفقات العامة وتغطيتها لتحقيق التوازن الإجتماعي والاقتصادي والسياسي فالتحصيل الضريبي يعتبر العملية الأخيرة لقبض الضريبة التي تأتي بعد تحديد الوعاء وتحديد دين الضريبة وتصفيته من طرف الإدارة.⁽¹⁾

تبدأ الإدارة الجبائية بمرحلة جباية الضريبة وهي المحصلة النهائية لدين الضريبة كونها تهدف إلى نقل الأموال من جيوب المكلفين إلى الخزينة العمومية للدولة، ونظرا لأهمية مرحلة التحصيل الضريبي قام المشرع الجبائي بتخصيص جزء من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعنوان (وجوب تحصيل الضرائب والرسوم) في الجزء الخامس من الباب الأول تحت عنوان (وجوب تحصيل الضريبة وأدائها)،⁽²⁾ وهناك نوعين من التحصيل الضريبي، التحصيل الودّي الذي من خلاله يتقدم المكلف بالضريبة بأدائها تلقائيا عند حلول تاريخ استحقاق الضريبة أما التحصيل الجبري فهو عكس سابقه يتمثل في إتخاذ عامل القوة التنفيذية ضد المتخلفين عن دفع الضريبة وذلك بمتابعتهم بشتى الطرق القانونية المحددة قانونا، ولتحصيل الدين الضريبي يتوجب بداية بالتحقيق في إثبات وجود الفعل المولد للضريبة الذي يعدّ من بين أهم قواعد التحصيل الضريبي ويعني بالفعل المولد للضريبة السلوك الموجب والمؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة.⁽³⁾

يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة المختصة، في المواعيد المنصوص عليها قانونا بحيث يتم إستحقاق الضريبة بعد أن يتم تحديد وعائها، ومن ثمّ تحديد دين الضريبة

(1)- علي محمد خليل سليمان اللوزي، المالية العامة، الطبعة الثانية، دار زهران للنشر والطباعة، الأردن، 2003، ص 120.

(2)- أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، (د.ط)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 24.

(3)- مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، العدد 39، جامعة قالمة، 2014، ص 240.

وتصفيته وفقا لتقنيات تطبقها الإدارة لتحديد العنصر أو الموضوع التي تطرح عليه الضريبة وبعدها تحديد قيمتها، وذلك بفرض المعدل الضريبي على المادة الخاضعة للضريبة وتحديد المبلغ الواجب دفعه لمصلحة الضرائب.⁽¹⁾

أما الطريقة المتبعة عند تحصيل الدين الضريبي فإن الإدارة الضريبية تتبع طرق مختلفة حيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة، التي تحقق الإقتصاد في النفقات الجبائية والملائمة في تحديد مواعيد أدائها، حيث تعمل الأنظمة الحديثة على الحد من حساسية المكلف بالضريبة إتجاه إلتزاماته بها، ويمكن أن تحصل الضريبة من المكلف بها لصالح مصلحة الضرائب بعد إنتهاء الربط النهائي وتصفيته،⁽²⁾ فيقوم المكلف بدفعها مباشرة لمصلحة الضرائب عن طريق أقساط دورية خلال السنة على أساس الدخل أو الربح المحقق، أو عن طريق الحجز من المنبع.

وسنتناول في هذا الفصل المقصود بالتحصيل الضريبي في (المبحث الأول) والأساليب المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي (المبحث الثاني).

المبحث الأول

المقصود بالتحصيل الضريبي

يقصد بتحصيل الضرائب جميع العمليات التي ترمي إلى نقل الضريبة من ذمة المكلف إلى خزينة الدولة، وهو مجموع القواعد والقوانين التنظيمية الإدارية المطبقة على مجموع العمليات الهادفة إلى نقل المبالغ الضريبية من جيوب المكلفين إلى صناديق الدولة، أي حصول الخزينة العمومية على مبالغ الضرائب المفروضة بمقتضى التشريع الضريبي المطبق في الدولة، كما أن التحصيل الضريبي يعبر عنه بعبارات متعددة: كالإستيفاء، الإستخلاص، الأداء، الإستحقاق وهي

(1)- مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الرابعة، دار الكتب، القاهرة، 2005، ص 45.

(2)- أحمد طرطار، المرجع السابق، ص 33.

كلها تعني عملية نقل الأموال من المنتج الجبائي إلى صندوق الإدارة الجبائية أي مجموعة العمليات التي تسمح للقباض بجباية الموارد الضريبية.⁽¹⁾

فبعد دخول الضريبة حيّز التنفيذ ويصبح الدين مستحقاً، يبدأ قباض الضرائب بتنفيذ الإجراءات الممنوحة له قانوناً لتحصيل الضرائب والرسوم المقيدة في حساباته، بإعتباره المسؤول الأول عن عملية التحصيل وفقاً للإجراءات القانونية المعمول بها لإستيفاء ما للخزينة العمومية من ديون على المكلف بالضريبة، وتتم عملية التحصيل طبقاً للجدول المعدة من طرف مصالح الإدارة الجبائية بعد تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها من طرف المكلف حيث يشكل جدول الضريبة السند الرسمي الذي بمقتضاه يتم مطالبة المكلف بمبلغ الضريبة ومتابعة تحصيلها جبراً إن لزم الأمر.⁽²⁾

سنحاول التطرق إلى تعريف التحصيل الضريبي من خلال (المطلب الأول)، و مصادر التحصيل الضريبي (المطلب الثاني)، و أنواع التحصيل الضريبي (المطلب الثالث).

المطلب الأول

تعريف التحصيل الضريبي

التحصيل الضريبي يعتبر العملية الأخيرة لقبض الضريبة التي تأتي بعد تحديد الوعاء وتحديد دين الضريبة وتصفيته من طرف الإدارة، لذلك تعددت تعاريف التحصيل الضريبي بين التعاريف الفقهية والقانونية كالاتي:

(1)-جامع أحمد،النظرية الإقتصادية،الجزء الثاني، التحليل الإقتصادي الكلي،(د.ط)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973، ص243.

(2)-المرجع نفسه.

الفرع الأول

التعريف الفقهي

هنالك عدّة تعاريف فقهية للتحصيل الضريبي نذكر منها: أن التحصيل الضريبي هو الهدف الذي تطمح إليه الإدارة الضريبية من خلال إتباع طرق لتحصيل قيمة الدين، حيث تعد هذه العملية هي الأخيرة بعد تحديد قيمة الضريبة، وبالتالي يتمّ نقل الضريبة من ذمة المكلف إلى خزانة الدولة.⁽¹⁾

كما أن بعض الفقه عرّفه على النحو التالي: قيام الإدارة المالية بجميع العمليات الضرورية لإستيفاء الإيرادات الضرورية من المكلفين وإيداعها لخزانة الدولة، وبذلك تكون عملية التحصيل قد شكّلت المرحلة التنفيذية والأخيرة من مراحل تنفيذ الواردات العمومية.⁽²⁾

كما يعرف أنه: هو العملية القاضية بإبراء ذمة الأفراد إتجاه الخزانة العمومية، وبذلك فهو يعتبر المرحلة المحاسبية التي تلزم المحاسب بالتكفل بسند التحصيل بعد مراقبة شرعية وبعدها تقاضي مبلغ الضريبة المبيّن في السند ملتزماً بما يلي:⁽³⁾

- المبلغ المحدد قانوناً في السند.
- تاريخ الاستحقاق.
- العقوبة المترتبة عن عدم التسديد في الأجل المحدد.

(1)- علي محمد خليل سليمان اللوزي، المرجع السابق، ص176.

(2)- مهدي محفوظ، المرجع السابق، ص339.

(3)- زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1998، ص190.

الفرع الثاني

التعريف القانوني

بالرجوع إلى القانون رقم 21/90 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 04 ديسمبر 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية نجد أن المشرع الجزائري عرّف التحصيل على أنه: "الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي".⁽¹⁾

الفرع الثالث

قواعد التحصيل الضريبي

نعني بقواعد التحصيل الضريبي تلك القواعد القانونية التي حدّدها المشرع الجبائي لتحصيل الضريبة، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

أولاً: الفعل المولد للضريبة: إن عملية تحديد الفعل المولد للضريبة له أهمية قصوى لتحديد الشخصية القانونية للمكلف وبالتالي تحديد قيمة أودين الضريبة التي في ذمة المكلف، والفعل المولد للضريبة يعني السلوك المؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة، ويحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة على كل مكلف إذا ما توقّرت فيه شروط خضوعه للضريبة، وهذا الفعل يختلف باختلاف نوع وطبيعة الضريبة فمثلاً فيما يخص الضرائب المباشرة نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي فبموجب دخول القيم المنقولة فإن الفعل المولد لها يتمثل في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقّيه، أما فيما يخص الضرائب الغير مباشرة فيعتبر مرور السلعة للحدود الإقليمية للدولة هو الفعل المولد للضريبة بالنسبة للإستيراد أو التصدير، ويلعب الفعل المولد دوراً أساسياً في تحديد معدل الضريبة،⁽²⁾ والمكلف بالضريبة

(1)-المادة18من القانون رقم 90 / 21، المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق 04 ديسمبر 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، جريدة رسمية، عدد37، الصادر بتاريخ14أوت 1991.

(2)-داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع المالية العامة، جامعة تلمسان، 2006، صص 16-17.

يلتزم بدفع ضريبته حسب معدلها ووفقا لما هو قائم وقت تحقق الفعل المولد للضريبة بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو بتخفيضه.

ثانيا: الملائمة في التحصيل الضريبي: حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح لابد أن تتميز اجراءاته بالبساطة، سواء في المواعيد أو في أساليب التحصيل، فيجب أن تتلاءم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة، حتى لا يتضرر هذا الأخير عند دفعها، إذن ففي هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب، يخدم كلا من الطرفين فلا يضر بالمكلف بالضريبة ولا يترتب عنه أضرار بالخرينة العمومية.⁽¹⁾

ثالثا: الإقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي: تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة ولازمة على الإدارة الجبائية بحيث يكون الفرق ما بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحسّله الإدارة الجبائية أقل ما يمكن لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي، وبالتالي على إيرادات الخزينة العمومية أو بتعبير آخر، كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن وأهم، وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الإقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة ووفرة حصيلة الضريبة، إلا أنّ هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبيا وهذا راجع إلى أنّ التنظيم التقني للضرائب يتطلب عدّة عمليات وتقنيات جد معقّدة في بعض الأحيان، إذ يشتمل على تحديد وعاء الضريبة ثم تصنيفها وبعد ذلك تأتي عملية التحصيل الضريبي، بالإضافة إلى عملية المراقبة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية.⁽²⁾

المطلب الثاني

مصادر التحصيل الضريبي

شهد النظام الضريبي الجزائري إصلاحات جذرية في سياق الإصلاحات الإقتصادية التي عرفتها البلاد، ففي بداية التسعينات (القرن الماضي) جاءت هذه الإصلاحات بفعل الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية التي خلفتها أزمة 1986 وكذا في إطار التوجّه نحو إقتصاد السوق

(1)-داودي محمد، المرجع السابق، ص18.

(2)-المرجع نفسه.

ومنذ تلك الفترة توالى الإصلاحات والتعديلات من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية التي سعت في مجملها إلى عصرتها وتفعيل النظام الضريبي ورفع أداء الجباية العادية كبديل للجباية البترولية، لذلك فالكلام عن مصادر التحصيل الضريبي يدفعنا إلى الكلام عن مختلف الضرائب والرسوم التي جاءت بها مختلف النصوص القانونية في التشريع الجبائي الجزائري والتي لها الدور الفعال في تغذية الخزينة العمومية من الموارد المالية،⁽¹⁾ وحسب النظام الضريبي الجزائري فالضرائب والرسوم التي جاء بها تتمثل في الضرائب المباشرة، والضرائب الغير مباشرة والتي من خلالها تتم منها الإقتطاعات المالية.

سنحاول أن نستعرض أهم الضرائب التي يتم تحصيلها، من خلال كل من الضرائب المباشرة (الفرع الأول) والضرائب الغير مباشرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الضرائب المباشرة

الضرائب المباشرة هي التي تكون على عناصر الثروة وهي تحت يد المكلف سواء كانت هذه الثروة دخلا، أو رأسمال فهي تفرض على واقعة تملك الثروة أي على وجود رأس المال أو على نشأة الدخل.⁽²⁾

وتنقسم الضرائب المباشرة بحسب طبيعة المادة الخاضعة لها، إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (أولا)، الضريبة على أرباح الشركات (ثانيا)، والرسوم المماثلة (ثالثا).

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي: أسست الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

(1)- داودي محمد، المرجع السابق، ص 53.

(2)- محرز محمد عباس، إقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،

«تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة»⁽¹⁾.

يمكن تعريف الدخل وتحديد مميّزاته لكي نفهم ضريبة الدخل.

1-تعريف الدخل: يصعب إعطاء تعريف شامل و عام لمعنى الدخل لأن التشريعات الضريبية للدول لا تتضمن نفس التعريف وإنما تكفي بوضع قواعد عامة لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، لذلك يمكن أن يعرف على أنه: كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للإستمرار.⁽²⁾

2-مميزات الدخل:⁽³⁾ تتمثل مميزات الدخل فيما يلي:

أ-الصفة النقدية: معناه أن يكون الدخل قابل للتقدير (كنصيب المزارع من المحصول أو المزايا العينية التي يقدمها رب العمل كالسكن...الخ)، فهذه المنافع تعتبر دخلا يمكن تقديرها بالنقود أما المنافع التي يتعدّر تقييمها نقدا فإنها لا تعتبر دخلا من الوجهة الضريبية.

ب-الإنظام والدورية: أن يتجدد المال(الدخل) بصورة منتظمة وبصفة دورية ومتكررة خلال فترات زمنية متقاربة ومنتظمة وليس بصفة عرضية، كالرواتب، وبدل إيجار العقارات وفوائد الأسهم والسندات والودائع...الخ، ودورية الدخل لا تعني حصول الشخص على نفس المقدار من المال، فقد يزيد أو ينقص هذا المقدار، ولكن يتجدد بصفة دورية ومستمرة.

ج-ثبات المصدر وإستمراره: لا بد أن يكون مصدر الدخل(العمل، ورأس المال) قابل للبقاء والثبات النسبي وليس الثبات المطلق، فمثلا الدخل الذي يأتي من رأس المال يستلزم دوام رأس المال، وكذلك الدخل الذي يأتي من عمل الإنسان، سواء كان يدويا أو فكريا يستلزم دوام و إستقرار العمل لفترة زمنية محدودة ترتبط بحياة الفرد ومدى قابليته للعمل.

(1)-المادة 38 من القانون رقم 36/90، المؤرخ في 14 جمادى الثانية 1411، الموافق 31 ديسمبر 1990، المتضمن لقانون المالية لسنة 1991، المعدل والمتمم، جريدة رسمية، عدد 57، الصادرة بتاريخ 03 جانفي 1991.

(2)-أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010 ص 130.

(3)-زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974، ص ص 208-209.

بالرغم من هذه المميّزات إلا أن فيها صعوبة في إستخراجها وحسابها نظرا لما فيها من فنيات دقيقة ونظرا لكون غالبية الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لها من العامة وليسوا تقنيين لذلك يجب تبسيط هذه الضريبة بتبيان كيفية حسابها بصورة واضحة ومفهومة لدى الجميع.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات: تجسيدا لمبدأ فصل الضريبة على دخل الأشخاص وعلى دخل الشركات، أنشأت هذه الضريبة التي تستحق سنويا، وتنص المادة 38 من قانون المالية 1991 على ما يلي⁽¹⁾: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين. وتسمى هذه الضريبة على أرباح الشركات". ومن خصائص هذه الضريبة نلخصها كمايلي⁽²⁾:

- ضريبة وحيدة: حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
- ضريبة سنوية: حيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.
- ضريبة نسبية: حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت.
- ضريبة تصريحية: يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الإجتماعي للمؤسسة الرئيسية، في آجال محددة.

1- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:⁽³⁾ حسب مبدأ إقليمية الضريبة على أرباح الشركات فهي تطبق على الأرباح المحققة بالجزائر سواء كانت تلك الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية المتواجدة بالجزائر، ويأخذ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات الصبغة الإجبارية والإختيارية ويتضح ذلك كما يلي:

أ- الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات: تتمثل في الشركات التالية:

(1)-المادة 38 من القانون رقم 36/90، المعدل والمتمم، المرجع السابق.

(2)-جامع أحمد، المرجع السابق، ص24.

(3)-بن أعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010

1- شركة الأموال والتي تضم كل من: شركات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم.

2- المؤسسات والهيئات ذات الطابع الصناعي والتجاري.

3- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم.

ب- الشركات الخاضعة إختياريا للضريبة على أرباح الشركات: توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن القانون سمح لها الإختيار في الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات، ففي هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الإختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة حيث تنص على ما يلي: « يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 من أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة ، إذا سجلت عجزا تقدم تصريحا بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط وتقدم الإدارة الجبائية الإستمارة الخاصة بالتصريح، وعندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الإستحقاق إلى يوم مفتوح يليه".⁽¹⁾

ثالثا: الرسوم المماثلة: تعتبر الرسوم المماثلة من الضرائب المباشرة، فهي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة في تمويل إنفاقها، والرسم فريضة مالية نقدية تجبى من شخص معين مقابل خدمة معينة خاصة ذات طابع إداري تؤديها الدولة، أي هو مبلغ من المال يجنيه أحد الأشخاص العامة جبرا من الفرد لقاء خدمة خاصة يؤديها له،⁽²⁾ ومن بين الرسوم التي جاء بها النظام الضريبي الجزائري نذكر منها:

1- الرسم على النشاط المهني: من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال، أنشئ هذا الرسم بموجب المادة رقم 21 من قانون المالية لسنة 1996 وتنص على مايلي: "يتم إدماج

(1)- بن أعمارة منصور، المرجع السابق ، ص35.

(2)- سعودي محمد الطاهر، المالية العامة، (د،ط)، دار قانة للنشر، الجزائر، 2009، ص60.

كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري في رسم واحد سمي الرسم على النشاط المهني".⁽¹⁾ ويطبق هذا الرسم على كل من:

-الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا صناعية أو تجارية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو أرباحا خاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

-الأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية.

2-الضريبة الجزافية الوحيدة : تم إستحداث الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب أحكام المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007، نصت هذه المادة على إستحداث باب ثاني ضمن الجزء الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عنوانه "الضريبة الجزافية الوحيدة" ويتضمن المواد من 282 مكرر إلى 282 مكرر 06 . وتعوض الضريبة الجزافية الوحيدة كلا من "الضريبة على الدخل الإجمالي" "الرسم على النشاط المهني و"الرسم على القيمة المضافة" التي كانت تفرض على المكلفين التابعين للنظام الجزافي القديم.⁽²⁾

3-الرسم العقاري ورسم التطهير:⁽³⁾

أ-الرسم العقاري: ضريبة مباشرة تمس العقارات المبنية والغير المبنية الموجودة في التراب الوطني.

ب-رسم التطهير:هورسم سنوي لصالح البلديات مقابل خدمات رفع القمامة وإستعمال شبكة تصريف المياه غير الصالحة للشرب، يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم بصفة تضامنية.

(1)-المادة 21 من الأمر رقم 27/95، المؤرخ في 08 شعبان 1416 الموافق 30 ديسمبر 1995، المتضمن لقانون المالية 1996، جريدة رسمية، عدد 82،الصادرة بتاريخ 03 جانفي 1996.

(2)-شلفوم حنان، أثر الإصلاح الضريبي وانعكاساته على المؤسسة الإقتصادية(دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه منطقة قسنطينة)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير، جامعة قسنطينة، 2012، ص 139.

(3)-بوزيدة حميد، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 147.

4-الضريبة على الأملاك: تعد ضريبة مباشرة تصريحية تحصل لفائدة ميزانية الدولة والجماعات المحلية وتفرض هذه الضريبة على أملاك الأشخاص الطبيعية فقط وبالتالي الأشخاص المعنوية معفاة منها، ومن بين هذه الأملاك، الأموال المنقولة:(السيارات الفخمة سفن النزهة، الطائرات السياحية، خيول السباق) والأموال العقارية: منها المبنية (الفيلات) وغير المبنية(الأراضي والحدائق).⁽¹⁾

الفرع الثاني

الضرائب الغير مباشرة

تفرض على واقعة إنفاق الدخل وإستخدامه والتصرف بالثروة وتداولها، وهي التي يستطيع من يقوم بتوزيعها نقل عبئها إلى غيره، فتكون بمثابة الوسيط فقط ، وهذه الضرائب ليست لها صفة الثبات والإستقرار، إلا أنها تتميز بالسرعة في التحصيل وتدفعها المستمر خلال السنة المتعلقة بها، لأن الإنفاق يتداول بصفة مستمرة،⁽²⁾ وتأخذ هذه الضرائب شكل الضرائب على الإستهلاك والضرائب على التداول.

أولاً: الضرائب على الإستهلاك: تفرض هذه الضريبة على نوعين من الضرائب: يا إما على إستهلاك نوع معين من البضائع المحددة وتسمى بالضرائب الخاصة على الإستهلاك، أما النوع الثاني فتسمى بالضرائب العامة على الإستهلاك.

1-الضرائب الخاصة على الإستهلاك: إن هذه الضريبة تفرض بنسبة مئوية معينة، على قيمة البضاعة التي تستورد وقد تفرض بمقدار معين ومحدد على كل وحدة من البضاعة تبعا لنوع البضاعة أو حجمها دون النظر إلى قيمة البضاعة، كالضريبة الجمركية التي تفرض عند واقعة إجتياز البضائع للحدود خروجاً ودخولاً، أي بمناسبة الإستيراد أو التصدير يفرض هذا النوع بأسلوبين: الأول على أساس نسبة مئوية من قيمة السلعة ويطلق عليها بالضريبة القيمة أما

(1)-بوزيدة حميد، المرجع السابق، ص 150.

(2)-شلفوم حنان، المرجع السابق، 145.

الثاني على أساس مقدار معين على كل وحدة من وزن السلعة أو عددها أو حجمها ويسمى بالضريبة النوعية.⁽¹⁾

2- الضرائب العامة على الإستهلاك: تفرض هذه الضريبة على أنواع الإنفاق التي يقوم بها الفرد وهو بصدد إستخدام دخله بهدف الإستهلاك⁽²⁾ مثل الرسم على القيمة المضافة:

أ- الرسم على القيمة المضافة: الذي تم إستحداثه في الجزائر مطلع تسعينيات القرن الماضي والذي حل محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وبمس الرسم على القيمة المضافة مجالات واسعة بما يمكنه من تحقيق إيرادات كبيرة للخزينة العمومية، انشئ هذا الرسم بموجب القانون رقم 90-39 المؤرخ في 1990/12/31 المتعلق بقانون المالية 1991، ودخل حيز التنفيذ بموجب القانون رقم 25/91 المؤرخ في 1992/12/18 المتعلق بقانون المالية 1992 يفرض هذا الرسم على رقم الأعمال أي على مبيعات السلع النهائية والخدمات، ويكون معدل الضريبة موحدًا على جميع السلع المباعة ويتميز هذا الرسم بإتساع وعائه فهو يفرض على السلع والخدمات المنتجة محليا والمستوردة.⁽³⁾

ب- خصائص الرسم على القيمة المضافة⁽⁴⁾ تتمثل فيما يلي:

- ضريبة حقيقية بإعتبارها تستعمل في الإستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- ضريبة غير مباشرة لأنها تدفع للخزينة بطريقة غير مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي.
- تحصل بنسبة قيمة المنتجات و ليس بالاستناد لنوعية المنتجات.
- ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة أي الرسم في كل مرحلة من مراحل المنتج يطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع المستهلك.
- ضريبة حيادية بالنسبة للمدينين به قانونيا لأن المستهلك النهائي هو من يتحمله.

(1)- أعاد حمود القيسي، المرجع السابق، ص 138.

(2)- المرجع نفسه.

(3)- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف، 2014، ص 137.

(4)- خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 123.

ثانياً: الضرائب على التداول: قد يدخر الفرد جزء من دخله بدلاً من إنفاقه بأكمله على إستهلاك السلع والخدمات ويشترى بمدخراته أموالاً عقارية أو منقولة أو يتصرف بالبيع في الأموال المتاحة لديه إلى شخص آخر وفي هذه الحالة يفرض المشرع ضرائب غير مباشرة تحصل بمناسبة تداول وانتقال الأموال بين الأفراد وتسمى بالضريبة على التداول.⁽¹⁾

ومن أهم هذه الضرائب نذكر منها: ضريبة التسجيل وضريبة الطابع.

1- ضريبة التسجيل: هي التي تدفع لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة، وخصوصاً العقود الرسمية القضائية التي تتضمن القرارات النهائية الإدارية، وعقود نقل الملكية وحقوق الإنتفاع وألعقارات والتنازل عن حقوق الإيجار وحقوق التأسيس، وتحصل أموال حقوق التسجيل لفائدة الميزانية العامة للدولة.⁽²⁾ أما طريقة تحصيل هذه الرسوم فحسب المادة الأولى من الأمر رقم 105-76 المتعلق بقانون التسجيل تنص على أن: «تحصل رسوم التسجيل حسب الأسس وتبعاً للقواعد المحددة بموجب هذا القانون».⁽³⁾

2- ضريبة الطابع: تفرض على عمليات تداول الأموال عن طريق تحرير مستندات العقود بلصق طوابع الدمغة على المحررات، تحصل هذه الحقوق لصالح الخزينة بحيث يخضع لها جميع الكتابات والعقود والوثائق المسلمة من طرف السلطات العمومية، سواء كانت محررة بالجزائر أو الخارج ومستعملة في الجزائر وحسب المادة الأولى من قانون الطابع تنص على أن: «رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية والمحررات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل ولا توجد إستثناءات أخرى إلا التي ينص عليها القانون».⁽⁴⁾

(1)-سعودي محمد الطاهر، المرجع السابق، ص ص 92-93.

(2)-عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 149.

(3)-المادة 01 من الأمر رقم 105-76، مؤرخ في 17 ذي الحجة 1396، الموافق 09 ديسمبر 1976، المتضمن لقانون التسجيل، جريدة رسمية، عدد 72، الصادرة بتاريخ 18 ديسمبر 1977، معدل و متمم.

(4)-المادة 01 من الأمر رقم 103-76، مؤرخ في 17 ذي الحجة 1396، الموافق 09 ديسمبر 1976، المتضمن لقانون الطابع جريدة رسمية، عدد 72، الصادرة بتاريخ 15 ديسمبر 1977، معدل و متمم.

المطلب الثالث

أنواع التحصيل الضريبي

الإدارة الضريبية عند تحصيلها للديون العمومية تتخذ نوعين من التحصيل الضريبي، يا إما طوعيا أو جبرا فبعد تحديد وتقدير وعاء الضريبة يتم حساب قيمة الضريبة الواجبة الدفع من طرف الإدارة الجبائية التي يكون على عاتقها تحصيل المبالغ المالية من المكلفين وتوريدها للخزينة العامة في المواعيد المحددة قانونا، فتتم عملية التحصيل الضريبي طوعيا بتقديم المكلف بالضريبة بأدائها تلقائيا عند حلول تاريخ إستحقاقها، بعد إرسال إشعار للمدين يتضمن نوع الدين والمبلغ الواجب أداءه، وهذا الأداء التلقائي يتضمن التصاريح التي يتقدم بها الملتزمون تلقائيا ولا ينتقل عبئ تحديد المادة الضريبية من الخاضع إلى الإدارة إلا إذا تخلى هو نفسه عن الإضطلاع بدوره بذلك، وتقاس عن الأداء بتصريحه في موضوعها وهذه هي المرحلة الودية المتبعة من الإدارة الضريبية لإستيفاء ديونها.⁽¹⁾

وحتى يتسنى ضمان تحصيل كل الضرائب والرسوم الأخرى فإن للإدارة حق اللجوء بصفة إجبارية إلى إستعمال إمتيازات السلطة العامة بإرادة منفردة في حالة عدم مراعاة متطلبات التحصيل الودي من طرف المكلف بالضريبة، حيث سيدفع بالإدارة الجبائية إلى إستعمال الوسائل التي تتوفر عليها قانونا قصد الحصول على مبلغ الدين إذا حل الأجل القانوني لتحصيلها وتقاس المكلف عن أداءه الطوعي، لذلك تتبع الإدارة في هذه الحالة مرحلة التحصيل الجبري.⁽²⁾

فمن أنواع التحصيل الضريبي نتناول كل من (التحصيل الودي) في الفرع الأول (التحصيل الجبري) في الفرع الثاني.

(1)-حسين مصطفى حسين، المرجع السابق، ص20.

(2)-مراد ميهوبي، المرجع السابق، ص240.

الفرع الأول

التحصيل الودي

يتمثل التحصيل الودي في إستيفاء الديون العمومية بصفة تلقائية من طرف المكلف بالضريبة بعد إدراج الجداول الضريبية من طرف قابض الضرائب، فيقوم المكلف بالضريبة بالتقرب من مصلحة الضرائب لتسديد ديونه الجبائية الواقعة على كاهله، وعلى المكلف بالضريبة التقيّد بمواعيد التحصيل وحضوره طواعية لإبراء ذمته المالية، فالتحصيل الودي يخدم مصلحة الطرفين فهو لا يدفع الإدارة الجبائية إلى متابعة ومطالبة المكلف بالدفع، كما يتجنّب هذا الأخير من دفع الغرامات المالية الناتجة عن عملية التسديد في الآجال القانونية والتي تثقل كاهل المكلف بالضريبة إذا كان المبلغ كبيراً، وتمتد مهلة التحصيل الودي من تاريخ الخروج للتحصيل ويكون عادة اليوم الذي وصلت فيه الأوراد إلى القبضة، إلى تاريخ وجوب الأداء و هو التاريخ الذي تنتهي فيه مهلة التحصيل الطوعي.⁽¹⁾

الفرع الثاني

التحصيل الجبري

هذا الإجراء عكس سابقه يتمثل في إتخاذ عامل القوة التنفيذية ضد المتخلفين عن دفع الضريبة وذلك بمتابعتهم بشتى الطرق القانونية المنصوص عليها، بغية إرغامهم على التسديد فيحق للإدارة الضريبية قانوناً في حالة عدم وفاء المكلف بالضريبة لدينه إستعمال وسائل زجرية لإجباره على الدفع، والمحددة ضمن قانون الإجراءات الجبائية، لذلك يكون المكلف مضطراً إلى دفع مستحقاته في أقرب وقت ممكن حتى يتجنب دفع الغرامات التأخيرية الناتجة عن عدم إستجابته إلى مراسلات القبضة المختصة بعملية التحصيل الضريبي.⁽²⁾

كما أن التحصيل الجبري ينفذ من طرف أعوان مؤهلين قانوناً، ومن الإجراءات المتبعة والمحددة قانوناً تتمثل في التنبيه الذي يعد فاتحة إجراءات التحصيل الجبري، والغاية منه إنذار الملزم بالوفاء وفي حالة عدم إلتزامه بالدفع تلجأ الإدارة الجبائية إلى عملية الحجز ومن ثم بيع المحجوزات كآخر إجراء في التحصيل الجبري لإستيفاء ديونها العمومية.

(1)-حسين مصطفى حسين، المرجع السابق، ص 44.

(2)-المرجع نفسه.

المبحث الثاني

الأساليب المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي

لا شك أن هناك العديد من الإعتبارات والمتغيرات التي لا بد من أخذها في الحسبان عند إختيار أسلوب التحصيل لكل ضريبة على حدى، فإختلاف درجة التقدم الإقتصادي ونسبة الأمية ودرجة الوعي الإقتصادي ومستوى كفاءة الإدارة الضريبية من دولة لأخرى من شأنه التأثير على الطريقة المتبعة للتحصيل، حيث تنتقي الإدارة الضريبية لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كلاً من الإقتصاد في نفقات الجباية والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة،⁽¹⁾ فالإلتزام الذي يقع على المكلفين عند دفع الضريبة في المواعيد القانونية هو إلتزام بأداء مبلغ من النقود محدد المقدار، فيتم تحصيل هذه المبالغ بعد أن يتم تحديد الواقعة المنشئة والتعرف على الدخل الخاضع للضريبة والنظر فيما إذا كانت خاضعة لأية إعفاءات أو خصومات على ما يقرره المشرع، وكمثال على الواقعة المنشأة منها: المتعلقة بالأجور والمرتببات، فإن الواقعة المنشئة هي حصول الفرد على المرتب، وفي الضرائب الغير مباشرة يعتبر إجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشئة، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشئة للضريبة على الإنتاج، وبإنتقال السلعة من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشئة للرسوم على رقم الأعمال ويعتبر توثيق العقد هو الواقعة المنشئة للضريبة على إنتقال الملكية، فبعد تحديد معدل الضريبة على المادة الخاضعة لها يتم تصفيته وتصبح واجبة التحصيل لذلك تتبع الإدارة الضريبية في ذلك أساليب مختلفة لضمان نقل المبالغ المالية من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية، ومن بين الأساليب المتبعة من طرف الإدارة الجبائية لتحصيل ديونها تتمثل في أسلوب التوريد المباشر، حيث يقوم المكلف بدفع مستحقته من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة الضريبية بأدائها وهذا الأكثر شيوعاً، أي يتم التسديد بدفعة واحدة عند حلول وقت الدفع.⁽²⁾

(1)- زين العابدين ناصر، المرجع السابق، ص120.

(2)- الشواربي عبد الحميد، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1997، ص8.

إلا أن المشرع وضع إستثناء على طريقة أسلوب التوريد المباشر يتمثل في دفع الضريبة من طرف شخص آخر غير المكلف بها وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب الغير مباشرة وإن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من الضرائب المباشرة، ومضمونها أن يكلف شخصاً آخر (المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من (المكلف الفعلي)، ويلجئ إلى هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل، ويدعى هذا الأسلوب بالإقتطاع من المنبع ومقتضاها أن يتم التحصيل عند نشوء الدخل. وتطبق هذه الضريبة على مداخيل العمال (الأجور، المرتبات) وإيرادات القيم المنقولة وكذلك في ضرائب الإنتاج والاستهلاك فالضريبة تحصل من المنتج أو التاجر أو المستورد الذي يحصلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع سعر السلعة بمقدار الضريبة، أما بالنسبة لضرائب الطابع فيتم تحصيلها عن طريق وضع الطابع الجبائية على الوثائق القانونية (يقوم بائعها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب)، كما تتبّع الإدارة الضريبية أسلوب الأقساط المقدمة، التي يقوم الممول بمقتضاها تسديد الضريبة على شكل دفع مبالغ دورية يتولى التشريع تحديد طريقة إحتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها. (1)

وسنتعرف من خلال (المطلب الأول) على التحصيل عن طريق الوفاء المباشر أما (المطلب الثاني) التحصيل عن طريق الأقساط المقدمة ثم (المطلب الثالث) التحصيل عن طريق الإقتطاع من المنبع.

المطلب الأول

أسلوب التحصيل عن طريق الوفاء المباشر

حيث يلتزم المكلف بدفع الضريبة من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها، وذلك من واقع الإقرار (التصريح) الذي يقدمه عن ثروته أو دخله أو بعد إتمام الربط النهائي للضريبة أو صدور الورد (الجدول) أو قرار الربط الخاص بذلك مثلما هو الحال لبعض الضرائب المباشرة مثل

(1) -عباس محرزى محمد، المرجع السابق، ص ص 46-47.

(الضريبة على الدخل الاجمالي)،⁽¹⁾ ويتضح من ذلك أن الوفاء المباشر قد يتم على دفعة واحدة أو على عدة أقساط وقد يكون دين الضريبة ملزماً بنص القانون فلا خيار للممول أو الإدارة الضريبية فيه، أو قد يمنح القانون الإدارة الضريبية سلطة الإتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط في حدود معينة للدفع، كما أن الوفاء المباشر لدين الضريبة يتم عن طريق قيام الممول بلصق طوابع الدمغة فبمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة وفقاً لنوع وقيمة و مساحة المحرر يقوم الممول بالوفاء مباشرة عن طريق شراء الأوراق المدموغة أو طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والمحركات،⁽²⁾ وبناءاً على ذلك يتم تحديد قيمة الضريبة من خلال التصريحات التي تعد كالتزامات فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتسهيل الإتصال بينهما، وتمثل هذه التصريحات الجبائية الوثائق القانونية التي تربط المكلف بالإدارة والتي تحتوي على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف الذي يقدم بدوره هذه التصريحات الجبائية في مواعيد قانونية محددة. وتتمثل هذه التصريحات فيما يلي:

الفرع الأول

التصريح بالوجود

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً وذلك في آجال ثلاثين يوماً من بداية النشاط، ويكون مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية، والذي يحتوي على اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان، تاريخ بداية النشاط فهذا التصريح له أهمية كبيرة، كونه يعطي للإدارة الجبائية معلومات كافية عن ميلاد المكلف بالضريبة الجديد.⁽³⁾

(1)- فوزي عبد المنعم، السياسة العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص154

(2)- المرجع نفسه، ص 155.

(3)- قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة) مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2011/2012، ص60.

الفرع الثاني

التصريح السنوي

يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة مع التصريح بالمدخيل والارباح السنوية المحققة، من خلال ملئ نماذج وإستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الضريبي وهذا قبل الفاتح من شهر أفريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح.⁽¹⁾

الفرع الثالث

التصريح والتسديد الشهري أو الثلاثي

كل مكلف يقدم قبل كل 20 يوم أو ثلاثي إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا تصريح نموذجي، مع تسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر أو الثلاثي المنصرم، مثل الضريبة على النشاط المهني، إقتطاعات الضرائب على الأجور الرسم على القيمة المضافة، ويعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، التي تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه، فكلما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع كلما زاد إلتزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس على إرتفاع حصيلة الجباية من الضرائب.⁽²⁾

المطلب الثاني

أسلوب التحصيل عن طريق الأقساط المقدمة

تتبع الإدارة الضريبية طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة المالية طبقا لإقرار (تصريح) يقدمه عن دخله المتوقع، أو حسب قيمة الضريبة

(1)- قحموش سمية ، المرجع السابق، ص62.

(2)- المرجع نفسه، ص61.

المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها بحيث يسترد للممول ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة أو يدفع ما قد يقل عنها، وتتطوي هذه الطريقة على ميزة كبرى كونها تزود الخزينة العامة بسيل متدفق من الإيرادات على مدار السنة.⁽¹⁾

حسب النظام الضريبي الجزائري فإن تسديدات الأقساط المقدمة كانت تقدر قبل الإصلاحات 1992 بأربع دفعات، أما بعد إصلاحات قانون المالية لسنة 1999 أصبحت تقدر بثلاث دفعات مثلما هو معمول به بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، حيث تحسب قيمة الدفع بنسبة % 30 من مقدار الضريبة للسنة الماضية،⁽²⁾ فمثلا تتمثل كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات بصفة رئيسية من نظام الدفع التلقائي والذي يقصد به أن تحسب الضريبة من طرف المكلف لتدفع على شكل دفعات تلقائية بواسطة الوثيقة التصريحية G50 إلى قابض الضرائب دون إصدار مسبق لجدول الضرائب، وتتضمن التسديدات دفع ثلاثة تسديدات خلال السنة، ثم يدفع رصيد التصفية في السنة الموالية لسنة الإقفال.⁽³⁾

وسنتطرق إلى أسلوب التحصيل الضريبي عن طريق الأقساط المقدمة من خلال كيفية تحصيل الضريبة على أرباح الشركات وسنحدد الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات في (الفرع الأول) وتسديد الضريبة على أرباح الشركات (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات

الوعاء الضريبي هو المادة أو العنصر الذي تطرح من خلاله الضريبة ويترتب على تحديد المادة الخاضعة للضريبة معرفة القدرة التكاليفية ومن خلاله فالوعاء الضريبي يتحدد إنطلاقا

(1)- فوزي عبد المنعم، المرجع السابق، ص 154 .

(2)- بن أعمارة منصور، المرجع السابق، ص 88.

(3)- لياس فلاب نبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لأم البواقي)، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير، فرع محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، 2011/2010، ص 10.

من النتيجة الإجمالية المحققة في الدورة (السنة) بالإضافة إلى إدماج تكاليف غير قابلة للخصم وخصم عناصر أخرى، وهذا من أجل الوصول إلى النتيجة الجبائية التي تقتطع منها الضريبة، وتحدد النتيجة الجبائية وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة الإجمالية للدورة} - \text{التخفيضات} + \text{الإستردادات}$$

وتحدد النتيجة الإجمالية للدورة بالفرق الناتج بين: النتائج المحققة من طرف المؤسسة (مبيعات عائدات إستثنائية) يطرح منه الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم مهنية).⁽¹⁾

الفرع الثاني

تسديد الضريبة على أرباح الشركات

من أهم إتجاهات الإصلاح الضريبي في مجال الضريبة على أرباح الشركات هو تخفيض معدل الضغط الضريبي المفروض على الشركات لدعم الإستثمار والنهوض بالتنمية الإقتصادية بحيث أن المعدل إنخفض بشكل مذهل من 60% المطبق قبل الإصلاحات إلى أن وصل في سنة 2006 إلى 25% مع التعديل الأخير في سنة 2008 للقطاعات المنتجة ليصبح 19% ناهيك عن المعدل المخفض 12,5% الذي يهدف إلى تشجيع الإستثمار أو بمعنى أدق إعادة إستثمار الأرباح المحققة، ويتم تسديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات المستحقة عبر ثلاث تسبيقات يتم حسابها إنطلاقا من قيمة الضريبة للسنة الماضية، وفي النظام الضريبي الجزائري تحسب قيمة الدفع بنسبة 30% من مقدار الضريبة للسنة الماضية، وتقدر هذه الدفعات كما يلي:

- القسط الأول يدفع بين: 20 فيفري و 20 مارس
- القسط الثاني يدفع بين: 20 أفريل و 20 ماي
- القسط الثالث يدفع بين: 20 أكتوبر و 20 نوفمبر

(1)- بن أعمارة منصور، المرجع السابق، ص 89.

وتحدد قيمة كل قسط على مستوى الربح الجبائي لآخر سنة مالية، حيث يساوي ربع الضريبة الخاضعة لهذا الربح كما أن التسوية تتم قبل 20 أبريل من السنة الموالية، والمقصود بالتسوية ما تبقى من دفعة الضريبة الواجبة،⁽¹⁾ كما يترتب على النتيجة السابقة (قسط التسوية) ثلاث حالات مختلفة تتمثل كآتي:

أولاً: الضريبة الواجب دفعها تساوي التسبيقات الثلاثة المدفوعة: عندما تكون الضريبة الواجب دفعها تساوي التسبيقات الثلاثة التي دفعت على أساس أرباح آخر السنة المالية وفي هذه الحالة الرصيد الجبائي يساوي الصفر، للتوضيح سوف نعطي المثال التالي: في سنة 2005 حققت الشركة ذات المسؤولية المحدودة نور الهدى ربح جبائي صافي لسنة 2004 يقدر 400000 دج أما الربح الجبائي لسنة 2003 يقدر 3900000 دج

لحساب الأقساط نلجأ إلى أرباح 2004 و بما أن الميزانية الجبائية تصل إلى إدارة الضرائب في 2005/03/31 فنحسب القسط الأول باللجوء إلى أرباح سنة 2003 وعليه:

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2003} = 3900000 \times 30\% = 1170000.$$

$$\text{القسط الأول} = 1170000 / 4 = 292500 \text{ دج يدفع بين 15 فيفري و 15 مارس 2005.}$$

$$\text{القسط الثاني} = \text{يدفع بين 15 أبريل و 15 ماي 2005.}$$

الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2004 = $4000000 \times 30\% = 1200000$ دج أي القسط الثاني = $1200000 / 4 = 300000$. لكن يجب تسوية هذا القسط أي:

$$\text{القسط الثاني: } 300000 - 292500 = 7500 = 307500 \text{ دج.}^{(2)}$$

القسط الثالث: 307500 يدفع بين 15 أكتوبر و 15 نوفمبر 2005 و في آخر السنة نلجأ لحساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات الحقيقي. الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2005 = $300000 \times 30\% = 90000$ دج

(1)-بن أعمارة منصور، المرجع السابق ، ص95.

(2)-المرجع نفسه.

نلاحظ أن مبلغ الضريبة على أرباح الشركات الواجب دفعه = مجموع التسبيقات الثلاث وبالتالي فقسط التسوية الرابع يكون معدوماً أي الرصيد الجبائي يساوي الصفر.

ثانياً: الضريبة الواجب دفعها أكبر من التسبيقات الثلاثة: يكون في هذه الحالة الرصيد الجبائي موجبا، أي يجب دفع الفرق بين قيمة الضريبة وما دفع من تسبيقات. مثال: حققت شركة صناعية لسنة 2005 الربح الجبائي الصافي المقدّر بـ 4300000 دج أما أرباح سنة 2004 قدرت بـ 4500000 دج وأرباح 2003 قدرت بـ 3600000 دج.

القسط الأول: أي نلجأ لربح سنة 2003.

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2003 = $3600000 \times 30\% = 1080000$ دج.

القسط الأول = $4/1080000 = 270000$ دج يدفع بين 20 فيفري و 20 مارس 2005.

القسط الثاني: أي نلجأ لربح سنة 2004 مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2004 = $4500000 \times 30\% = 1350000$ دج.

القسط الثاني = $4/1350000 = 337500$ دج علما أن القسط الثاني يجب تسويته أي:

القسط الثاني = $337500 - 270000 = 65500$ دج.

القسط الثالث: 337500 يدفع بين 20 أكتوبر و 20 نوفمبر.

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2005 = $4300000 \times 30\% = 1290000$ دج.

وبالتالي الرصيد الجبائي = $1290000 - (3 \times 337500) = 277500$ دج.

بما أن الرصيد موجب يدفع قسط رابع للتسوية هذا قبل 15/4/2005⁽¹⁾

(1) - بن أعمارة منصور، المرجع السابق، ص 96.

ثالثاً: الضريبة الواجب دفعها أقل من التسبيقات الثلاثة: عندما تكون الضريبة الواجب دفعها أقل من التسبيقات التي دفعت على أساس السنة المالية في هذه الحالة فإن الرصيد الجبائي يكون سالبا أي يجب إسترجاع الفرق بين قيمة الضريبة المحققة وما دفع قبل 04/15 لكل سنة أو يبقى هذا الفرق كتسبيق ضريبي، وللتوضيح سنعطي المثال التالي: في سنة 2004 كان مبلغ الضريبة على أرباح الشركات الواجب دفعه من طرف شركة معينة تقدر ب 500000 دج وكان مجموع قيم الأقساط الثلاثة المدفوعة مقدر ب 600000 دج أي كل قسط (200000 دج) وبما أن مجموع الأقساط الثلاثة أكبر من الضريبة على أرباح الشركات الواجب دفعه، فإن الفرق يعتبر دين ضريبي $100000 = 500000 - 600000$ دج ولحساب القسط الأول نلجأ إلى ربح سنة 2004 أي أن القسط الأول $200000 = 200000$ دج بما أن الفرق لم يتم إسترجاعه من طرف المؤسسة فإن القسط الأول يتم إسترجاعه كالاتي: القسط الأول =

$100000 = 100000 - 200000$ دج يدفع بين 2005/02/15 و 2005/03/15. (1)

المطلب الثالث

أسلوب التحصيل عن طريق الاقتطاع من المنبع

تتطوي هذه الطريقة على تكليف شخص ثالث تربطه بالمول الحقيقي علاقة بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها إلى الخزنة العامة، مثال ذلك الضريبة على الأجور والمرتببات حيث تدفع الضريبة إلى خزينة الدولة عن طريق شخص آخر تكون له علاقة مع الممول الحقيقي هذه الطريقة تتميز بالسهولة في التحصيل ووفرة وقلة في التكاليف، (2) كما قد يلجأ إليها المشرع بالنسبة للضرائب على الإنتاج والإستهلاك فتحصل الضريبة من المنتج أو التاجر أو المستورد الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة، وتضمن هذه الطريقة عددا من المميّزات لكل من الإدارة الضريبية والممولين، لما تؤدي إليه من تيسير العمل على الإدارة والإقتصاد في نفقات الجباية، والحد من التهرب

(1) -بن أعمارة منصور، المرجع السابق، ص 96.

(2) -واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي - دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التجارية، جامعة ورقلة ، 2012، ص 69.

الضريبي، كما تزود الخزنة العامة بحصيلة ضريبية مستمرة علاوة على تخفيف حدة حساسية الممول إتجاه الضريبة هذا في الوقت الذي يعاب على هذه الطريقة أنها تعتمد في جبايتها على شخص ثالث غير الإدارة الضريبية قد لا يكون على علم تام بقوانين الضرائب وأحكامها مما يؤدي إلى إحتمال عدم توفيقه في تفسير هذه الأحكام وفي تقدير قيمة الضريبة التي يتعين عليه إستقطاعها وتوريدها إلى الخزنة العامة الأمر الذي قد يؤدي إلى ضياع بعض حقوق الخزنة العامة، أو إلى إستقطاع ضريبي يزيد عن ما يجب أن يتحمله الممول.⁽¹⁾

سوف نذكر بعض الضرائب التي تتماشى معها هذه الطريقة، والتي تتمثل في كل من ضريبة الدخل الإجمالي على المرتبات والأجور في (الفرع الأول) وضريبة الاستهلاك في (الفرع الثاني).

الفرع الأول

إقتطاع ضريبة الدخل الإجمالي من المصدر على المرتبات والأجور

يجب أن تدفع الإقتطاعات المستحقة عن شهر معين خلال العشرين يوما الأولى التي تلي الشهر إلى صندوق قابض الضرائب، غير أنه يمكن دفع المبالغ المستحقة عن مدفوعات السنة الجارية خلال العشرين يوما من كل ثلاثي بالنسبة للثلاثي المنصرم، من قبل المستخدمين والمدنيين بالرواتب الخاضعين للضريبة وفقا للنظام المبسط والأشخاص الخاضعين لنظام التصريح المراقب الذين يتحصلون على أرباح غير تجارية.⁽²⁾

أما في حالة تحويل السكن، أو المؤسسة، أو المكتب إلى خارج دائرة القباضة يجب أن تدفع على الفور ضريبة الدخل المستحقة على الرواتب والأجور، ويجب أن يكون كل دفع مصحوبا بجدول إشعار مؤرخ وموقع من قبل الطرف الذي يقوم بالدفع وتذكر فيه المعلومات التالية:

1- الفترة التي تمت فيها الإقتطاعات.

(1)- فوزي عبد المنعم، المرجع السابق، ص 156 .

(2)- عبد الرحمان بن عدة، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة الجزائر،

- 2- التعيين، العنوان، المهنة، رقم الحساب الجاري البريدي أو المصرفي، عنوانه و رقم تعريف المستخدم أو المدين بالراتب.
- 3- رقم بطاقة التعريف الجبائية.
- 4- مبلغ الأجر الخاضعة للإقتطاع.

وتعد هذه الطريقة الأنسب بالنسبة للمداخيل والرواتب، بحيث يكون الدخل معروف لدى الإدارة الضريبية، وبالتالي يتم الإقتطاع مباشرة منه، دون وجود علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية.⁽¹⁾

الفرع الثاني

إقتطاع ضريبة الإستهلاك

إن التكلفة الضريبية الناتج عن واقعة الإستهلاك مجسد في مختلف أنواع الضرائب الغير مباشرة وعلى رأسها الرسم على القيمة المضافة، فعرض أو توجيه أي سلعة للإستهلاك سواء كان الإستهلاك النهائي أو الإنتاجي يترتب عليه تكليف ضريبي وهو الرسم على القيمة المضافة، فالمدينون بهذه الضريبة يكتتبون قبل العشرين يوما من كل شهر وفي نفس الوقت تقدم فيه البيانات المتعلقة بالرسم على تصريح شهري، يتضمن كميات المنتجات الخاضعة للضريبة والمروجة للإستهلاك، يتبع هذا التصريح بالدفع المتزامن للرسم الداخلي على الإستهلاك الذي قاموا بتصفيته، والضرائب على الإستهلاك تضمن لخزينة الدولة إستقرارا وإنتظاما في الإيرادات، فالدفع والتحصيل الضريبي لهذا النوع من الضرائب يأخذ مدة زمنية قصيرة جدا من الفعل المولد لها. ومثال على ذلك الرسوم المطبقة على إستهلاك السجائر، فالضريبة مدمجة في السعر مباشرة أي تدخل في تكوينه، كما أن الفترة الزمنية المحددة لتحصيل الرسم على القيمة المضافة تبقى قصيرة و مقبولة جدا كذلك⁽²⁾.

(1)- عبد الرحمان بن عدة، المرجع السابق، ص44.

(2)- محمد مسعى، المرجع السابق، ص 33.

الفصل الثاني

دور الإدارة الجبائية في تنفيذ عملية التحصيل الضريبي

بعد فرض الضريبة وتقديرها إنطلاقاً من تحديد وعائها ثم تصنيفها، تبدأ الإدارة الجبائية في تطبيق إجراءات تحصيل هذه الضريبة وفقاً للقواعد القانونية المطبقة، وتعد الضريبة إجبارية على المكلف بها، الذي ليس له خيار في دفعها أو تركها، فالدولة بما لها من سيادة تعطي لها الطابع الإلزامي بالإضافة إلى ذلك فإن الدولة تتفرد بوضع النظام القانوني للضريبة دون إتفاق مسبق مع المكلف بها.⁽¹⁾

ونظراً لوجوب تحصيل الضريبة باعتبارها إيرادا إستراتيجيا من موارد الميزانية السنوية، فقد وضع المشرع الجزائري بين يدي الجهة المكلفة بالتحصيل مجموعة من الإجراءات التي على الإدارة أن تتبعها من خلال مراحل أساسية وتنص المادة **143 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية**: «تحصل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله».⁽²⁾

تتم عملية التحصيل الضريبي بموجب إجراءات وهما التحصيل الودي والجبري يتمثل التحصيل الودي في إجراء عادي يتضمن إستدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقته الجبائية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، وعملية التحصيل الودي تعني توجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية لدفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي آجالها المحددة.⁽³⁾

(1)-محمد مسعى ، المرجع السابق، ص 64.

(2)-المادة 143 من القانون رقم 21/01، الصادر بتاريخ 2001/12/22، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2002 والمتضمن لقانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 08/02، المؤرخ في 2008/07/24 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2008، جريدة رسمية، عدد 21. الصادرة في 2008/12/22.

(3)-مراد ميهوبي، المرجع السابق، ص 243.

وقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 2 ماي 1995 أحكام التحصيل الودّي حيث أوجبت توجيه إستدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية فجاءت هذه المذكرة لإنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الرديعية وكل هذا لكي لا تخرج الإدارة عن نطاق التحصيل الودي، حيث إرتكزت على فكرة إعلام الجمهور وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الضريبي في مقر البلدية والأماكن العامة ومقرات المصالح الضريبية، وتقديرا للصعوبات التي يعاني منها المكلفين من الجانب المالي حاولت الإدارة وضع رزنامة زمنية تحت المكلف على الإلتزام والتقيّد بها، وكل هذا من أجل مساعدة المكلفين لدفع مستحقّاتهم الضريبية،⁽¹⁾ كما تستخدم مصلحة المحاسبة التسجيل المحاسبي وذلك في دفاتر محاسبية معدة خصيصا لقيّد كل عمليات الدفع وقت حدوثها، وبعدها يتم تحويل كل المداخل الجبائية إلى مقر الخزينة العمومية، والهدف من هذا الإجراء الوصول إلى تسوية ودية للضريبة بين المكلف بها والإدارة الضريبية، أما في حالة عدم تسوية الضريبة من الجانب الودي، هنا تلجأ الإدارة الجبائية للوسائل الجبرية للتحصيل، عند عدم إستيفاء المكلف لديونه العمومية فالمشرع منح من خلال قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب هذه الإجراءات الرديعية التي تتخذها لتحصيل ديونها العمومية وذلك بوسائل قانونية محددة، تتمثل في إجراءات المتابعة التي ينفذها قابض الضرائب الذي يعد المؤهل قانونا لتحصيل جميع الضرائب و الرسوم، ويختص وحده في ممارسة هذه الإجراءات.⁽²⁾

يبدأ قابض الضرائب بإرساله لآخر إشعار بالتنبيه للمكلف والغاية منه إنذار الملزم بالوفاء وفي حالة عدم الإستجابة إليه يتم اللجوء إلى متابعته عن طريق إجراءات المتابعة المتمثلة في المتابعة عن طريق الغلق المؤقت للمحل على أن لا تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر وفي حالة ما إذا لم تجد هذه الوسيلة نفعاً يلجأ قابض الضرائب إلى متابعته عن طريق الحجز، الذي يتخذ عدة أشكال وكأخر وسيلة من الوسائل الرديعية التي يتخذها القابض في إجراءات التحصيل

(1)- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في الحقوق، جامعة بسكرة، 2014، ص 21.

(2)- كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، جامعة الجزائر، 2010، ص 182.

الجبيري، هي المتابعة عن طريق البيع للمحجوزات ويكون البيع إما بيعا جزئيا أو شاملا وينتج عن عملية البيع تحويل الملكية إلى آخر مزاييد. (1)

وسوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى كيفية التحصيل الضريبي التي تتخذها الإدارة الجبائية أثناء المرحلة الودية في (المبحث الأول) وأثناء المرحلة الجبرية (المبحث الثاني)

المبحث الأول

التحصيل الضريبي أثناء المرحلة الودية

بعد أن تمر الضريبة بمرحلة التأسيس والتصفية واحتساب مبلغها تبدأ الإدارة الجبائية في إجراءات التحصيل الضريبي، إذ يقوم قابض الضرائب بإعتباره المحاسب العمومي والمسؤول الأول على تسيير نشاطات القباضة والممثل الرسمي في إمضاء أي وثيقة تستخرج من القباضة بإعداد جداول التحصيل، وتعتبر هذه الجداول كسندات للتحصيل يستطيع القابض من خلالها المطالبة لزوما بدفع الضريبة وأن يتابع تحصيلها بكافة الطرق القانونية، أما فيما يخص مهلة التحصيل الودي فهي تبدأ من اليوم الذي وصلت فيه الأوراد للقباضة إلى تاريخ وجوب الأداء، حيث يقوم القابض بإرسال إشعار إلى المدينين المعنيين عن طريق رسالة موصى بها مع الإشعار بالإستلام لأوامر التحصيل الصادرة بشأنهم، ومن خلال هذا الإشعار يتم إخطار المكلف بمقدار الدين ومجموع ما يتوجب دفعه حسب طبيعة الضريبة وشروط إستحقاقها، مع مطالبته بالتسديد في آجال محددة قانونا. (2)

يتم دفع الضرائب وأدائها لدى صندوق القابض، وينتج عن كل دفع ضريبي تسليم وصل إيراد مقطوع من سجل قانوني، كما يتوجب على القابضين تقييم الأداءات في جداولهم بمجرد حصولهم على المبالغ المالية من المكلفين، مع تسليم تصريح بالدفع لصالح المكلف كدليل على

(1)-محمد مسعى ، المرجع السابق، ص 70

(2)-العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص156.

أداءه،⁽¹⁾ بعد ذلك تتم عملية تحويل جميع المداخيل التي تم تحصيلها من طرف القبضة إلى الخزينة التابع لها إقليميا بعد أن يتم تسجيلها محاسبيا والتأكد من صحة المبالغ المالية المدفوعة.

وعليه تمر مرحلة التحصيل الودي من خلال إدراج الضريبة في الجداول (المطلب الأول) ثم إشعار وحضور المكلف للدفع (المطلب الثاني) ثم التسجيل المحاسبي وتحويل الإيرادات إلى الخزينة العمومية (المطلب الثالث)

المطلب الأول

إدراج الضريبة في الجداول

يتميز عمل الإدارة الجبائية بالتعقيد و الكثافة بالإضافة إلى الحساسية في موضوعاته لهذا يمر تحصيل الضريبة بعدة مراحل تتخذها الإدارة للوصول إلى التحصيل النهائي، ومن مراحلها الأولية إعداد جداول التحصيل التي تعد كسندات للتحصيل لمختلف الإيرادات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضرائب والرسوم، وهذه الجداول تعتبر أحد أهم العمليات في نشاط الإدارة حيث تساهم بصورة مباشرة في تمويل الميزانية العامة للدولة بإعتبارها إيرادات إستراتيجية، لذلك نجد أن الإدارة الضريبية تقوم بإعداد هذه الجداول الذي من خلاله تفرغ فيه كل ما يخص الضريبة المحصلة، وتخضع هذه السندات لأحكام مواد المحاسبة العمومية التي تنص على أن أي تحصيل للأموال العمومية لا ينفذ إلا عن طريق سند قانوني،⁽²⁾ ويكون القابض مسؤولا عن تحصيلها والتكفل بها عند وصولها إلى القبضة. وتنص المادة 35 على أنه: "لا يمكن للقابض أن يقوم بعملية التحصيل إلا بوجود سند رسمي".⁽³⁾

(2)-واكواك عبد السلام، المرجع سابق. ص 69.

(2)-العيد صالح، المرجع السابق، ص 134.

(3)-المادة 35 من القانون رقم 21/90، المرجع السابق.

كما أن هذه الجداول وبحكم القوة التنفيذية الممنوحة لها تحصل الإدارة إستنادا عليها مستحقات الخزينة العمومية، لذلك يجب معرفة ماذا يقصد بهذه الجداول (الفرع الأول) وفيما تتمثل القوة التنفيذية لها في تحصيل الضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

مفهوم الجدول

عبارة عن وثيقة تنفيذية تضع فيها إدارة الضرائب المبالغ التي تعتمد عليها لتأسيس وعاء الضريبة، حيث تقوم الإدارة بحساب النسب التي تعتمد أيضا في حساب الحقوق المستحقة، كما توضع فيها جميع الأداءات المتعلقة بالضرائب والرسوم، فيتم تحصيل تلك الأداءات المتضمنة في مادة من الجداول حسب ما تكون عليه الوضعية في أول جانفي من سنة فرض الضريبة المعنية وطبقا للتشريع الجاري في ذلك التاريخ، وأي تعديل يجري ضمن القانون يخص مادة من الجدول يعتبر ساري المفعول ابتداء من أول يناير من السنة التي تفتتح فيها السنة المالية.⁽¹⁾

يمكن تقسيم هذه الجداول من خلال الجداول العامة و الجداول الفردية.

أولاً: الجداول العامة: هي سجل إسمي يتضمن قوائم أسماء المكلفين الخاضعين للضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، تظم هذه الجداول معلومات عن المكلف وتسنم قباضة الضرائب الورد العام من مفتشية الضرائب مصحوبة بسندات الإشعار بالدفع، كما ينبغي التقيّد بالشروط اللازمة المنصوص عليها في القانون وإتباع الإجراءات القانونية في تحصيل القيم الضريبية المسجلة ضمن جداول التحصيل دون فعل أخطاء متعلقة بالشروط والإجراءات.⁽²⁾

ثانياً: الجداول الفردية: فهي تصدر بصفة فردية وفي حالة خاصة كحالة الإخضاع الإضافي عند إكتشاف الغش الضريبي في التصريح أو تسوية وضعية بسبب خطأ في الخضوع، فهي ليست خاصة بضريبة معينة وإنما من الممكن أن تشمل جميع الضرائب، وتتضمن الأوراد الفردية ورقتين متشابهتين واحدة بيضاء والأخرى حمراء ترسل من مفتشية الضرائب إلى مديرية

(1)-عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص26.

(2)-محمد مسعى، المرجع السابق، ص66.

الضرائب للمصادقة عليها وإعطائها الصيغة التنفيذية ثم ترسل إلى القباضة التي بدورها ترسل الورقة البيضاء إلى المكلف وتحفظ بالورقة الحمراء كوثيقة إثبات ومعاينة بموجبها يتم متابعة المكلف، وتوضع هذه الجداول الفردية قيد التحصيل بعد ترخيصها في جدول يدعى سلسلة (41) محرر لكل بلدية من طرف رئيس المفتشية مصادق عليها من طرف القابض، ثم يرسل إلى المديرية الولائية للضرائب للمعاينة ووضعه قيد التحصيل.⁽¹⁾

الفرع الثاني

القوة التنفيذية لجداول التحصيل

يحدد تاريخ دخول الضريبة حيز التنفيذ، بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول، ولا تصبح مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر لتاريخ دخولها حيز التحصيل، وهذا يعني أنه إلى غاية هذا التاريخ لا يمكن لقابض الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد ولا مباشرة أي إجراء من التحصيل وإلا كان باطلا، ويقوم قابض الضرائب بإعداد جداول التحصيل ويحرص على إيفائها لصالح خزينة الدولة، حيث تعتبر الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله بمثابة أداة تحصيل للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول ضمن شروط، و يبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات التي توجه إلى المكلفين بالضريبة وذلك للإحتجاج به.⁽²⁾

بالإضافة إلى أن المادة 143 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على مايلي: "عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول يوضع كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، ويرفق كوثيقة تستعمل في الإثبات".⁽³⁾

(1)-محمد مسعى، المرجع السابق، ص67.

(2)-العيد صالح، المرجع السابق، ص، 134.

(3)-المادة 143 ف 03 من القانون رقم 21/01، المعدل والمتمم، المرجع السابق.

المطلب الثاني

الإشعار والحضور للدفع

بعد الربط النهائي للضريبة وتبليغ المكلف بها من أجل دفع مستحقته المالية، يكون بدوره قد قدم تصريح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة، وبعد تقديم هذا التصريح بالنسبة للمكلف بمثابة إلتزام يفرضه المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، فتقوم الإدارة الجبائية بعد أن قامت بتحديد المبلغ النهائي الذي يدفعه المكلف بتحضير الإشعار بالدفع الذي يعتبر كوثيقة رسمية بين الإدارة والمكلف وإرساله للمدينين المعنيين بأوامر التحصيل الصادرة بشأنهم (أو بالديون واجبة الأداء بصفة عامة)، عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستيلام، فيقوم المكلف بالتوجه إلى القباضة بعد حصوله على الإشعار من أجل الدفع، الذي يتضمن بيان نوع الدين، المبلغ الواجب أداءه، تاريخ الإستحقاق، وعلى العون المكلف بإرسال هذه الإشعارات تحديد مهلة الدفع،⁽¹⁾ وفيما يخص تسديد مستحقته المالية، فيمكن للمكلف دفع مستحقته بطرق مختلفة إما نقداً أو بشيك أو بحساب جاري بريدي، فعند وصول المكلف إلى القباضة يقوم بتقديم ذلك الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يمكن له دفع ديونه، وإذا لم يمثل المعني بالأمر للإشعار الأول يرسل له آخر إشعار بالدفع قبل المتابعة الجبرية.

وسنتناول في هذا المطلب الإشعار للدفع (الفرع الأول) وحضور المكلف للدفع (الفرع الثاني) وطرق الدفع (الفرع الثالث)

الفرع الأول

الإشعار للدفع

الإشعار بالدفع هي وثيقة يستلمها المكلف من الإدارة الجبائية تعلمه فيها بوجود دين جبائي على عاتقه وعليه الحضور لإستيفائه، وتتضمن هذه الوثيقة جملة من المعلومات المتعلقة

(1)- الشواربي عبد الحميد، المرجع السابق، ص 24.

بالمكلف كنوع مهنته، المبلغ المراد دفعه، كما تتضمن القوانين الردعية المتخذة في حق المكلف الذي يلجأ إلى الحيل أو التلاعب لتفادي الإلتزام بدفع الضريبة.⁽¹⁾

أما الدفع فنجد أن المشرع الجزائري عرّفه من خلال المادة 22 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية أن: "الدفع هو الإجراء الذي بموجبه يتم إبراء الدين العمومي".⁽²⁾

وعلى العون المكلف بالمتابعة بإشعار المكلف بالضريبة بالدفع في أجل شهر أو شهرين قبل المتابعة الميدانية،⁽³⁾ إلا أن في الواقع لا يمكن تطبيق هذه الإشعارات (بإرسال الإشعارات) بصرامة على كل سندات التحصيل لأن هناك إيرادات محصلة أثناء تسجيلها، كالحقوق المدفوعة تلقائيا وذلك من خلال وثيقة G50 التي يملأها المكلف بنفسه ويصرح فيها برقم أعماله بصفة تلقائية شهريا.

الفرع الثاني

الحضور للدفع

يتلقى المكلف الإشعار بالدفع يبرز فيه تاريخ التحصيل، وهو التاريخ الذي تبدأ فيه الإدارة في حساب التحصيل، وتتراوح فترته من تاريخ الخروج للتحصيل إلى تاريخ الاستحقاق الذي يختلف باختلاف نوع الضريبة، وعليه على المكلف التقدم إلى مصلحة قبضة الضرائب ويقدم إشعاره إلى أمين الصندوق من أجل الدفع ويكون دفع مبلغ الضريبة بوسائل الدفع المفروضة.⁽⁴⁾

(1)-بن أعمارة منصور ، المرجع السابق ص50.

(2)-المادة 22 من القانون 21/90 المرجع السابق.

(3)-واكوك عبد السلام، المرجع السابق، ص84.

(4)-محمد مسعى، المرجع السابق ص95.

الفرع الثالث

طرق الدفع

يمكن للمكلفين دفع دين الضريبة المفروضة على عاتقهم وفقا لوسائل الدفع التي تمثل الجزء الهام في عمل الإدارة وتتمثل هذه الوسائل في كل من :

أولاً: التسديد نقداً: يتم التسديد النقدي في دفتر اليومية لإيرادات الصندوق، و يجب إدراج المبالغ المدفوعة حسب التعليمات المعطاة من طرف المدين أو شخص آخر مكلف بالتسديد وهذا لا يعرضهم لأي إجراء إلا في حالة إخلالهم بمواعيد التسديد من طرف الإدارة.⁽¹⁾

ثانياً: التسديد بشيك بنكي: يتم التسجيل للإيرادات في اليومية الإضافية لكل التحصيلات التي تتم عن طريق الشيكات البنكية، وتحرر الشيكات بأمر من قابض الضرائب ويكتب بحروف بدون محي أو زيادة، كما يشطب الصك البنكي بخطين متوازيين على الجهة اليسرى من طرف صاحب الصك مع وجود رصيد كافي لتسديد مبلغ الصك.⁽²⁾

ثالثاً: التسديد بالصكوك البريدية:⁽³⁾ يمكن أن يحمل عدة أشكال نذكر منها:

- 1- بطاقة الحوالة أو البطاقة التلغرافية: تسجل لدى مكاتب البريد ويرسلها هذا الأخير إلى قابضة الضرائب عن طريق الصكوك البريدية، مقابل ذلك يسلم للمكلف وصل إثبات الدفع.
- 2- الدفع للحساب الجاري بريدي للقباض: يتم إنقاص مبلغ الضريبة أو الرسم من حساب المكلف عن طريق الصك البريدي له، ويتم ذلك في مكاتب البريد.
- 3- التسديد بسندات مكفولة: بناء على ملف معد من طرف مديرية الضرائب يسمح له بتأجيل أجل الدفع لبعض الضرائب ولصالح بعض المكلفين شرط إلزام هذا الأخير بتعهّد مضاف

(1)- طاهر بوفضيل، تأثير الإقتطاعات المالية على المؤسسة والإقتصاد العام، مذكرة لنيل متطلبات شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، الجزائر، 2006، ص 24.

(2)- المرجع نفسه.

(3)- واكواك عبد السلام ، المرجع السابق ص ص، 70-71.

إليه كفالة مصرفية أو بنكية، وطول مدة الدين تكون من (شهر إلى أربعة أشهر) ليتحرر أمام الخزينة.⁽¹⁾

الفرع الرابع

آخر إشعار بالدفع

بعد الإنتهاء من المهلة المحددة قانونا في الإشعار الأول الممتدة من شهر إلى شهرين من تاريخ إرساله إلى المعني بالأمر، يتخذ في حق المكلف الذي لم يمتثل لمصالح الضرائب بطريقة قانونية أخرى تتجلى في إعلامه بأن هناك آخر إشعار بالدفع قبل المتابعة الميدانية ومدته لا يتعدى ثمانية أيام من تاريخ إستيلاء الإشعار الأول.⁽²⁾

المطلب الثالث

التسجيل المحاسبي و تحويل الإيرادات

من المبادئ الأساسية للمحاسبة إستخدام الدفاتر اليومية في العمل المحاسبي لضمان تسجيل العمليات بدقة، وظهور الحسابات بالقيم الصحيحة و عليه يتم قيد كل عملية وقت حدوثها لذلك يتطلب وجود دفتر يومي لتجنب السهو والأخطاء في تسجيل بعض العمليات، وتهدف التسجيلات المحاسبية إلى جمع المعلومات وتبويبها من أجل السهولة عند تحويل جميع الإيرادات المحصلة إلى الخزينة العمومية، ويمكن إعتبار جمع المعلومات المناسبة والتعامل معها لتوصيلها إلى المصلحة الرئيسية بمثابة العمود الفقري لعملية الرقابة عليها وبالتالي فإن المحاسبة تعتبر مصدرا للمعلومات الأساسية لكل العمليات التي تجري بين الإدارة والمكلف بالضريبة من خلال الوثائق والسجلات، ويجب أن تكون هذه الأخيرة صحيحة حتى تعطي صورة صادقة أمام العدالة في حالة النزاعات.⁽³⁾

(1)- طاهر بوفضيل، المرجع السابق، ص 24.

(2)- المرجع نفسه.

(3)- سعودي محمد الطاهر، المرجع السابق، ص 100.

وعليه فإن العمل المحاسبي يمر أولاً بالتسجيل المحاسبي في الوثائق المحاسبية (الفرع الأول) ثم تحويل الإيرادات المحصلة إلى الخزينة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

التسجيل المحاسبي

توكل مهمة التسجيل المحاسبي إلى مصلحة المحاسبة التي تأخذ بعين الاعتبار جميع الإيرادات المحصلة للقباضة بتبويبها وتلخيصها وترصيد كل العمليات المالية وفقاً لقواعد المحاسبة العامة في يوميات مساعدة وأخرى رئيسية وتمر عملية التسجيل المحاسبي بالمراحل التالية:

أولاً: تسجيل العمليات حسب حدوثها في اليوميات المساعدة: اليوميات المساعدة: هي عبارة عن دفاتر يومية مستقلة، يتم تخصيص كل دفتر لإثبات مجموعة من العمليات التي يكثر تكرارها ويستدعي ذلك تخصيص يومية خاصة بها.

وتتمثل هذه اليوميات المساعدة فيما يلي:

- H1، H2، H3 تسجل فيها عمليات الدفع ، وكذلك H4 التي تسجل فيها العمليات المختلفة.
- H5 للمصاريف النقدية، H6 للمصاريف عن طريق الصكوك البريدية و H7 الذي يمثل سجل الصندوق. (1)

ثانياً: تحويل الحسابات من اليوميات المساعدة الى دفتر اليومية العامة

يتم تحويل الحسابات على الدفتر الرئيسي لمصلحة المحاسبة H8، أو اليومية العامة التي تحتوي على العناصر التأسيسية لميزان المدخلات، ويخصص دفتر اليومية للعمليات المتعلقة بمقبوضات نقدية من مصادر مختلفة. (2)

(1)- أحمد طرطار، المرجع السابق، ص 50.

(2)- المرجع نفسه.

ثالثا: تحويل الحسابات من دفتر اليومية العامة إلى الدفتر الكبير

يمثل H10،H9 دفتر التسجيلات حسب رقم الحساب، حيث يتم نقل جميع الحسابات من اليومية العامة حسب الترتيب (التسلسل) إلى الدفتر الكبير، تجمّع وتقلد كلما كانت ضرورة لإصدار أو مراقبة وضعية التسجيلات، وتقلد عند نهاية كل شهر لإعداد الميزانية الشهرية وفي كل سنة تقلد جميع الحسابات بصفة نهائية لإعداد الميزانية السنوية.⁽¹⁾

الفرع الثاني

تحويل الإيرادات الجبائية إلى الخزينة العمومية

بعد أن تحصل القباضة المداخل الجبائية تقوم بتحويلها إلى مقر الخزينة الولائية هذا فيما يخص الإيرادات النقدية، أما الدفع بالصكوك البنكية فيتم تحويلها إلى البنوك التابعة لها لتحوّل المبالغ من حسابات المكلفين إلى الحساب الجاري للقابض وتقديم الميزانية الشهرية أو السنوية إلى المديرية الولائية للضرائب، فمصلحة الضرائب كمؤسسة عمومية ذات الطابع الإداري تخضع لنظام المحاسبة العمومية عند تحويل الإيرادات المحصلة حيث يقوم المحاسب العمومي بعد تأكده من صحة العمليات التي قام بها عمال مصلحة الضرائب، لأن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية للتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية، وبعد ذلك يتم تحويلها كليا إلى الخزينة العمومية للمحافظة عليها من الإختلاس أو الضياع أو سوء الإستخدام، وعمليات تحصيل الإيرادات لا تعتبر تحويلات مالية بسيطة من وإلى الخزينة لأنها تخضع لقيود قانونية وإجراءات تنظيمية وضعها المشرع الجزائري لحماية المال العام وضبط آليات الرقابة قبل وأثناء وبعد تنفيذ العمليات المالية للدولة.⁽²⁾

(1) - أحمد طرطار، المرجع السابق، ص 50.

(2) - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية والتسيير، تخصص: تسيير المنظمات، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة بومرداس،

المبحث الثاني

التحصيل الضريبي أثناء المرحلة الجبرية

تناول المشرع الجزائري إجراءات التحصيل الضريبي من خلال الباب الثاني من الجزء الرابع من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان ممارسة المتابعات وتتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، وقد أناط المشرع الجزائري عملية المتابعة في الأساس لقابضي الضرائب وأعوان المتابعة على مستوى قباضات الضرائب وتجري عمليات المتابعة عن طريق الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت والحجز والبيع إلا أنه قبل البدء في هذه الإجراءات يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار المكلف وذلك بتبليغه بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة، فبعد أن يتعذر فيها تحصيل الضريبة يلجأ القابض إلى المتابعة عن طريق الغلق المؤقت، وذلك بقرار الغلق الصادر من المدير الولائي للضرائب ويعتبر الغلق المؤقت أحد الإجراءات التنفيذية الإستثنائية التي تستعملها الإدارة الجبائية لتحصيل ديونها العمومية، وضبط المشرع جملة من الشروط الواجب إتباعها عند الغلق المؤقت من قبل الإدارة الضريبية كما يمكن للمكلف المعني بقرار الغلق الطعن في القرار من أجل رفع اليد.⁽¹⁾

أما المتابعة عن طريق إجراءات الحجز الإداري فالإدارة الجبائية هي التي تشرف عليه دون تدخل للقاضي إلا عند حدوث منازعة في التنفيذ وتعتبر الإدارة الضريبية صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءاته لتحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة، وكأخر مرحلة في إجراءات التحصيل الجبري تتمثل في المتابعة عن طريق البيع للمحجوزات التي تتولى الإدارة الضريبية لعملية البيع بعد الحصول على رخصة البيع التي تعطى لقابض الضرائب لتنفيذ إجراءات البيع مع التقيد ببعض الشروط والأحكام الخاصة بهذه العملية، وينتج عن عملية البيع تحويل ملكية المنقولات إلى آخر مزاييد، مع الإلزام لهذا الأخير بدفع الثمن حيث تخصص هذه الأموال للوفاء بالدين المستحق للخزينة العمومية،⁽²⁾ وتجدر الإشارة أن القانون منح لقابض الضرائب مباشرة

(1)- العبد صالح، المرجع السابق، ص 99.

(2)- المرجع نفسه، ص 100.

كل إجراءات التحصيل الجبري لإستيفاء ديون الخزينة العمومية وبالمقابل منح للمكلف حق الإعتراض على كل هذه الإجراءات التي ينصب على شكل إجراء المتابعة.

وستتناول إجراءات المتابعة عن طريق الغلق المؤقت للمحل (المطلب الأول) ثم المتابعة عن طريق الحجز الإداري (المطلب الثاني) وكآخر طريقة المتابعة عن طريق بيع المحجوزات (المطلب الثالث)

المطلب الأول

المتابعة عن طريق الغلق المؤقت للمحل

يعتبر الغلق المؤقت للمحل أحد الإجراءات التنفيذية التي تستعملها الإدارة الجبائية لتحصيل ديونها في حالة تعذر تحصيل الضريبة بالطرق الودية، فمن أجل المحافظة على أموال الخزينة العمومية يصدر المدير الولائي للضرائب بعد إقتراح من القابض المكلف بالمتابعة لقرار غلق المحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء، مع إتباع بعض الشروط المحددة قانونيا، فغلق المحل لا يتم فيه نزع ملكية المكلف بالضريبة، ولكن حرمانه من حق الإنتفاع المؤقت من أجل تحصيل الدين الجبائي، كما أن المكلف بالضريبة الذي صدر في حقه قرار الغلق المؤقت، الطعن فيه من أجل رفع اليد.⁽¹⁾

يجب أن يسبق إجراء الغلق وجوبا وتحت طائلة البطلان إخطار يبلغ بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة وذلك عن طريق البريد وهذا ما جاء في إجتهد مجلس الدولة في قرار له تحت رقم 3712 بتاريخ 2002/01/28 حيث أن: "..... تكمن إجراءات التنفيذ في غلق المحل التجاري والحجز والبيع، غير أن غلق المحل التجاري والحجز يسبقان وجوبا بتبنيه يمكن تبليغه يوما كاملا بعد تاريخ وجوب إستحقاق تحصيل الضريبة...."⁽²⁾

سأتناول كل من شروط الغلق المؤقت في (الفرع الأول) ثم الطعن في قرار الغلق (الفرع الثاني)

(1)-عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص41-42.

(2)-طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، الجزائر، ص141.

الفرع الأول

شروط غلق المحل

لقد ضبط المشرع الغلق المؤقت بجملة من الشروط الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي تتمثل فيما يلي:

- أن يتخذ قرار الغلق المؤقت بناء على تقرير القابض المتابع، ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.
- أن لا تتجاوز مدة الغلق المؤقت ستة 06 أشهر.
- منح مدة 10 أيام للمكلف بالضريبة لإكتتاب سجل للإستحقاق الذي يوافق عليه قابض الضرائب وإذا لم يتم الإكتتاب خلال المدة من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي أو العون المكلف بالمتابعة بتنفيذ قرار غلق المحل.⁽¹⁾

الفرع الثاني

الطعن في قرار الغلق المؤقت

يعتبر قرار الغلق المؤقت عملا تهديديا، يصدره المدير الولائي للضرائب بعد تقرير مقدم من المحاسب المتابع ويمكن للمكلف المعني بقرار الغلق المؤقت، الطعن في القرار من أجل رفع اليد وهذا ما نصت عليه المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية: مايلي: "يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع. ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر.

ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

(1)- مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة من أجل الحصول على شهادة ماجستير في الحقوق فرع: الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2011، ص76.

إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة أيام إبتداء من تاريخ التبليغ. يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت الطعن في القرار، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانونا. لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت.⁽¹⁾

المقصود برفع اليد عدم تنفيذ قرار الغلق المؤقت وهو الطلب الذي يفصل فيه إستعجاليا بموجب عريضة تقدم إلى قاضي الأمور المستعجلة، الذي يقوم بإستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعه وبعد هذا الإجراء الأكثر فعالية في إستيفاء الديون العمومية بإعتباره عقاب إجرائي مؤقت أثبت نجاعته في أن يدفع بالمكلف إلى تسديد الديون المستحقة على عاتقه.⁽²⁾

المطلب الثاني

المتابعة عن طريق الحجز الإداري

الحجز الإداري من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بوضع المال تحت يدها وبيعه من أجل إستيفاء حقوقها،⁽³⁾ والمشرع جاء بهذا الإجراء ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة، ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصما وحكما في نفس الوقت فهي الدائن وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها، ومع ذلك يظل القاضي الإداري المختص في النظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري، أو إلغائها أو الإعتداد بها.⁽⁴⁾

(1)- المادة 146 من القانون رقم 21/01 معدل ومتمم، المرجع السابق.

(2)- مسعودي عبد الرؤوف ، المرجع السابق، ص76

(3)- أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 1972، ص869.

(4)- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص191.

تباشر إدارة الضرائب عملية المتابعة عن طريق الحجز الإداري على أموال المدين المكلف بالضريبة، ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على مايلي: " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الإقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين. تتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل والحجز والبيع. غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة".⁽¹⁾

تبدأ المتابعة عن طريق الحجز بتحرير وإرسال للمكلف بالضريبة بالتنبيه (الفرع الأول) ثم الشروع في الإجراءات التنفيذية للحجز الإداري (الفرع الثاني)

الفرع الأول

التنبيه

المكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من ديونه الجبائية يكون محل متابعة بموجب القوة التنفيذية لجداول التحصيل، وتبدأ المتابعة مباشرة بتحرير وإرسال التنبيه للدفع بعد يوم من تاريخ إستحقاق الضريبة، والتنبيه هو إجراء يسمح لقابض الضرائب المختص من إستعمال هذا الإجراء الوقائي يوجهه إلى المدينين بالضريبة من أجل الدفع قبل اللجوء إلى إجراء الغلق الإداري والبيع بالمزاد العلني حيث يتضمن هذا الإجراء بعض البيانات وهي: إسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، وإمضاء قابض الضرائب، ويكون قابض الضرائب هو المختص بإرسال التنبيه إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويحتوي هذا التبليغ على كل حصص المبالغ المطلوب آداءها وشروط الإستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل.⁽²⁾

(1)- المادة 145 من القانون رقم 21/01 معدل و متمم ، المرجع السابق.

(2)- ظاهري حسين، المرجع السابق، ص ص 09-10.

الفرع الثاني

الإجراءات التنفيذية للحجز الإداري

عند مباشرة إجراء الحجز يجب توقّر محل الحجز، ويقصد به مال المكلف المراد حجزه سواء من المنقولات أو العقارات، ووضعه تحت يد إدارة الضرائب والأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذيا لذا ينبغي إستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب وتبليغ المكلف به، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، وفقا لأحكام المادة 147 من القانون 21/01 التي جاء فيها ما يلي: "في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقابض الضرائب أن يوجّه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توافر وجوب هذا التحصيل ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه".⁽¹⁾

أولاً: الحجز على المنقول: يعد بمثابة وضع اليد على ممتلكات المدين وذلك بقصد بيعها لإستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، ويتم الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونا أو المحضر القضائي. وحجز المنقول لدى المدين يتم وفقا للشروط التالية:⁽²⁾

1- أن يكون المال المراد الحجز عليه منقولا عاديا، فإن كان يعتبر عقارا بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري، وإن كان منقولا غير عادي كأن يكون حقا للمدين في ذمة الغير فيخضع لحجز ما للمدين لدى الغير.

2- أن يكون المال المحجوز مملوكا للمدين.

3- أن يكون المال المحجوز في حيازة المدين أو من يمثله.

(1)- المادة 147 من القانون 21/01 معدل ومتمم، المرجع السابق

(2)-كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 201.

وينفَّذ الحجز بإنقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان تواجد الأموال المراد حجزها، فيقوم بجردها ووصفها وذكرها في محضر الحجز وتعيين حارس، أما إذا كان المكلف في حالة إفلاس أو تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالإمتياز، على جميع الأملاك التي تقع تحت إمتيازها. وفقا لأحكام المادة 149 من قانون الإجراءات الجبائية: وتتص على مايلي " في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالإمتياز على جميع الأصول التي تقع تحت إمتيازها".⁽¹⁾

ثانيا: الحجز على العقار: يشمل حجز العقارات بطبيعتها والعقارات بالتخصيص مالم تفصل على العقار أما إذا فصل المنقول المعتبر عقارا بالتخصيص على العقار فإنه يفقد طبيعته كعقار بالتخصيص، وعندها يجوز حجزه بطريقة حجز المنقول، وتتم إجراءات حجز العقار وفقا للمراحل التالية:

1- تحرير محضر حجز العقار: وذلك بإنقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار، ويمكنه الإستعانة بأي شخص يراه مناسبا في حالة عدم وجود المدين أو في حالة رفضه دخول أعوان الجهة الحاجزة ، ثم يتبع أعوان التنفيذ إجراءات من حيث الإنقال و تحرير محضر الحجز العقار ويجب أن تكون بيانات العقار في محضر حجزه كافية من حيث وصفه، مساحته وحدوده، رقمه أو القطعة الأرضية كما هو في السجل العقاري إن كانت مشهرة وأي صفات أخرى تفيد تعيينه.

2- إعلام المكلف بالضريبة بمحضر الحجز: من المبادئ الأساسية دستوريا مبدأ حق الدفاع وما يتضمنه من أحكام و أهمها مبدأ الواجهة، لذلك ينبغي إعلام المكلف بالضريبة بمحضر الحجز وفقا لأحكام المادة 153 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على ما يلي: "ويبادر تحت طائلة البطلان بطلب إسترداد الأشياء المحجوزة مدعوما بجميع وسائل الإثبات في أجل مدته شهر إعتبارا من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز".⁽²⁾

(1)-المادة 149 من القانون 21/01 معدل ومتمم، المرجع السابق

(2)-المادة 153/ف02، المرجع نفسه.

فإذا كان حاضرا ووقع على محضر الحجز فلا يلزم إعلامه أما إذا كان حاضرا ووقع على المحضر فلا يلزم إعلامه.

3-إعلام العامة بالحجز الصادر: يلزم إدارة الضرائب، إصاق نسخة من محضر الحجز الإداري في مكان المال المحجوز، أو في لوحة الإعلانات الخاصة بإدارة الضرائب كما يجوز نشره في صحيفة يومية، وتظهر أهمية هذا الإجراء من حيث إعلام الكافة بالحجز وبيعه في المزاد بأفضل سعر.⁽¹⁾

ثالثا: حراسة المال المحجوز: المقصود بالحراسة هو وضع الأشياء المحجوزة من قبل إدارة الضرائب في حوزة شخص للمحافظة عليها ، وتعتبر الحراسة وسيلة للمحافظة على المال المحجوز إلى أن يتم بيعه، ولا حاجة للحراسة إذا كانت الأموال المحجوزة نقودا توضع تحت سلطة العون أو المحضر القضائي الحاجز مباشرة ويقوم المكلف بالحجز بتعيين حارس أو أكثر على الأموال المحجوزة من منقول أو عقار ويكون تعدد الحراس كما في حالة تعدد أماكن المحجوزات أو تعدد طبيعتها وصيانتها وتقديمها في اليوم المحدد للبيع، يخضع حارس المال المحجوز إلى الشروط، والواجبات التالية:

1-شروط الحارس: يشترط في الحارس أن يكون أهلا لها، وأن يكون من ذوي السمعة الحسنة ولا يجوز أن يكون من أقارب المدير الولائي أو من أقارب المحضر القضائي.

2-واجبات الحارس: تتمثل واجباته في المحافظة على المال المحجوز، فإذا حصل تلف أو عجز كان مسؤولا عليه، مع الإلتزام بالتوقيع على محضر الحجز وقبوله الحراسة، ولا يجوز إعفائه من الحراسة قبل اليوم المحدد للبيع، إلا لأسباب تقبلها الجهة المختصة بالحجز كما أن إدارة الضرائب هي من يحدد حقوق وأجر الحارس⁽²⁾ وفقا لأحكام المادة 150 من قانون

(1)-فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 202.

(2)-العيد صالح، المرجع السابق، ص 140.

الإجراءات الجبائية التي تنص على مايلي: " تحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.(1)

رابعا: **حجز مال المدين لدى الغير** : يعتبر حجز مال المدين لدى الغير في القانون الضريبي إجراء إستثنائيا وصارما ويختلف تماما على إجراء حجز ما للمدين لدى الغير والحجز التنفيذي على أموال المدين الموجودة عند الغير في القانون العام، حيث بإمكان قابض الضرائب وبموجب إشعار خاص حجز أموال المكلف بالضريبة لدى الغير والذي يُعرف بالإشعار للغير الحائز ويقصد بالغير الحائز كل المؤسسات العمومية والخاصة وكل المحاسبين العموميين لدى الإدارات والهيئات العمومية وكذا الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع، والخبراء المحاسبين عند قيامهم بعمليات التصفية، وكما يتوجب على هؤلاء المستأمنين على أموال المكلف التسديد عن المكلف من مبلغ الأموال التي بحوزتهم أو التي سوف تكون بين أيديهم إلى غاية إقنتاع كل الضرائب المستحقة أو جزء منها.(2)

الفرع الثالث

الإعتراض على الحجز الإدارية

يطال الإعتراض شكلية إجراء الحجز، مما يترتب عليه إلغاء الحجز وإسترجاع المحجوزات والمشرع حفاظا منه على توازن المراكز القانونية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة فقد أجاز لهذا الأخير أن يعترض على هذا الحجز بتقديم طلب بإلغائه إلى المدير الولائي للضرائب التي تم فيها الحجز على أن يدعم طلبه بكل الوسائل الثبوتية، والمدير بمجرد تلقيه لطلب إلغاء الحجز أن يصدر قرارا سواء بالرفض أو بقبول الطلب، وبالتالي في حالة قبوله لطلب رفع الحجز يقوم بتبليغ القابض المختص من أجل توقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع وفي كل الأحوال يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه إلى القضاء للمطالبة

(1)- المادة 150 من القانون 21/01 المعدل والمتمم، المرجع السابق.

(2)- بدائية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة من أجل الحصول على شهادة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق، جامعة باتنة، 2011/2012، ص

بإسترداد المحجوزات في أجل شهر يحسب إبتداء من تبليغه بجواب مدير الضرائب للولاية أو بعد إنتهاء شهر إبتداء من تاريخ تلقي القرار وليس للدعوى القضائية أمام المحكمة الإدارية أثر موقف للدفع، كما أنه لا يمكن عند المطالبة بالإسترداد لرافع الدعوى الخروج عما سبق له وأن أثاره في طلبه المقدم إلى إدارة الضرائب، ولا يقدم مستندات ثبوتية غير تلك المستندات المعروضة عليها. (1)

المطلب الثالث

المتابعة عن طريق البيع

بعد تنفيذ إجراء الحجز على أموال المكلف بالضريبة، تأتي آخر مرحلة في الإجراءات التنفيذية لتحصيل الضريبة والمتمثلة في إجراء بيع المحجوزات ويقصد هنا بيع المحجوزات التي تم حجزها من قبل إدارة الضرائب، والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي من خلالها إدارة الضرائب لحقها من الأموال المحجوزة، وتخضع عملية البيع لإجراءات تتمثل في الحصول على رخصة بالبيع التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة تقوم مقامه وهذا بعد رأي المدير الولائي، وبعد الحصول على الرخصة يقوم القابض المتابع بعملية الإشهار بالبيع ومن خلالها يتم إصاق الإعلانات، نظرا لدوره في تحقيق مبدأ المساواة فقد أحاط المشرع عملية الإعلان بعدة شروط وبعد إتمام عملية الإشهار الأولي تأتي مرحلتي التصريح المبدئي للبيع ومن ثم إنجازها على عون المتابعة المباشر لعملية البيع بإيداع تصريح مبدئي للبيع لدى مفتشية التسجيل المختصة إقليميا ومن ثم يبدأ بإنجاز عملية البيع مع مراعاة بعض الشروط في كلتا المرحلتين. (2)

وسوف أتناول مرحلة البيع الجبري للمحجوزات في الفروع التالية:

(1) - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 40.

(2) - المرجع نفسه، ص 41.

الفرع الأول

الإجراءات التمهيدية للبيع

نظرا لخطورة عملية البيع الجبري الذي يؤدي إلى إنتزاع ملكية الأموال من المدين من دون رضاه تدخل المشرع و حدد إجراءات تمهيدية التي تسبق البيع وتتمثل فيما يلي:

أولاً: الترخيص بالبيع: يعد الترخيص بالبيع إجراء إداريا وهو أداة لمراقبة النشاط الإداري وتنظيم إستعمال المال العام أو الخاص، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع، لرخصة تعطى لقابض الضرائب المختص إقليميا بعد أخذ رأي الوالي أو أي سلطة تقوم مقامه وإذا لم يحصل على الرخصة في أجل ثلاثين يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه، يمكن لمدير الضرائب أن يرخص قانونا لقابض الضرائب للقيام بالبيع،⁽¹⁾ وذلك وفقا لأحكام المادة **146** الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على مايلي: "في حالة عدم الحصول على ترخيص من طرف الوالي في أجل ثلاثين يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المتابع للشروع في البيع".⁽²⁾

غير أنه إذا كانت السلع المحجوزة قابلة للتلف يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من مدير الضرائب، وفقا لأحكام المادة **146** الفقرة الخامسة من القانون **21/01** تنص على مايلي: "إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة أو أي سلعة قابلة للتحلل أو تشكل خطرا على المحيط ، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير الولائي للضرائب".⁽³⁾

(1)- عبدالرحمان عزوي، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام،

جامعة الجزائر، كلية الحقوق بن عنون، الجزائر، 2007 ، ص 3 .

(2)- المادة **146** الفقرة الرابعة من القانون **21/01** المرجع السابق.

(3)- المادة **146** الفقرة الخامسة ، المرجع نفسه.

ثانيا: الإشهار بالبيع: يعد أساسيا حتى تتم عملية البيع، ويتمثل في الصاق الإعلانات وجوبا بسعي من القابض المباشر للمتابعة، على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي، ومكتب القابض المكلف بالمتابعة، ويتم إدراج الإعلان (10) أيام قبل البيع في جريدة نشر الإعلانات القانونية، وتتم الإشارة إلى الإعلان في محضر البيع وفي حالة عدم مراعاة شكليات الإشهار لا يجوز إجراء البيع⁽¹⁾ وفقا لأحكام المادة 151 الفقرة الرابعة من قانون 21/01 تنص على ما يلي: " تلتصق الإعلانات وجوبا بسعي القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم إختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع. ويدرج الإعلان قبل (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري. ويتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع. وإذا لم تراعى شكليات الإشهار لا يجوز إجراء البيع ويمكن وضع دفتر شروط ويجوز للأشخاص المعنيين بالإطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز".⁽²⁾

الفرع الثاني

التصريح المبدئي وإنجاز البيع

عند حصول القابض على رخصة البيع للمحجوزات، وإتمامه لعملية الإشهار الأولي تأتي مرحلتي التصريح المبدئي للبيع ومن ثم إنجازها والتي سنتناولها فيما يلي:

أولا: التصريح المبدئي للبيع : يقوم عون المتابعة عند مباشرة عملية البيع، بإيداع تصريح مبدئي للبيع وفقا لنموذج المطبوعة "R" رقم 22، لدى مفتشية التسجيل المختصة إقليميا للقباضة وبودع التصريح في نسختين مؤرخ وممضي من طرف عون المتابعة، ويتضمن

(1)-فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص30.

(2)-المادة 151 الفقرة الرابعة من القانون 21/01 المرجع السابق، المعدل والمتمم.

المعلومات التالية: إسم ولقب وظيفة وعنوان عون التنفيذ، إسم ولقب ومهنة وعنوان المحجوز عليه، وتاريخ وساعة البيع.⁽¹⁾

ثانيا: إنجاز البيع: يحدد تاريخ البيع على الأقل بثمانية أيام من تاريخ الحجز، ويكون من إختصاص أعوان المتابعة أو المحضر القضائي أو محافظ البيع، ويضبط مكان الحجز في مكان الحجز نفسه أو مكان متفق عليه وتفتح المزايمة بإعلان الثمن الأساسي (القيمة المحددة في المحضر)، وفي حالة تأجيل البيع في حالة الضرورة القصوى، يدون ذلك بموجب محضر.⁽²⁾

الفرع الثالث

عملية البيع العلني وتحرير محضر البيع

بعد إيداع التصريح المبدئي للبيع وتحديد تاريخ وضبط مكان إجراء البيع تنتهي العملية بالبيع علنيا ثم تحرير محضر البيع.

أولاً: عملية البيع العلني يقوم المحضر القضائي بإيداع قائمة شروط البيع بنشر مستخرج من هذه القائمة في جريدة رسمية وطنية، وتعليقها في لوحة الإعلانات بالمحكمة، خلال ثمانية أيام التالية لآخر تبليغ رسمي بإيداع القائمة، وترفق صورة من الإعلان في الجريدة ونسخة من محضر التعليق مع ملف التنفيذ، كما يحرر المحضر القضائي مستخرج من السند التنفيذي قبل جلسة البيع بالمزاد العلني بثلاثين يوماً على الأكثر وعشرين يوماً على الأقل وقائمة شروط البيع ويقوم بنشر الإعلان عن البيع بالمزاد العلني على نفقة طالب التنفيذ، ويتم بيع المحل علنيا حيث يرسو المزاد الأعلى ثمنا أو يفوق السعر الإفتتاحي وفي حالة قصور المزايدات يباع المحل بالتراضي حيث تتم البيوع العلنية للمكلفين المتأخرين، إما على يد أعوان المتابعات أو المحضر القضائي.⁽³⁾ وإذا لم تصل العروض التي تستقر عندها جلستا البيع بالمزاد العلني إلى

(1)-فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 218.

(2)-طاهري حسين، المرجع السابق، ص 66.

(3)-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 35.

المبلغ المقدر للبيع يجوز لقابض الضرائب المباشر للمتابعة أن يجري البيع بالتراضي بناء على ترخيص من مدير الضرائب أو المدير الجهوي للضرائب، طبقاً لقواعد الإختصاص المحددة تبعاً لقرار من المدير العام للضرائب، غير أنه في الحالة التي لا يصدر فيها عرض آخر يفوق العرض المسجل خلال خمسة عشر يوماً، ابتداءً من تاريخ إعلان ثالث يكون بواسطة الصحافة وإعلان يلصق على باب القباضة ومقر المجلس الشعبي البلدي حيث يتم البيع، كما تسلم طلبات المشتريين في أجل 15 يوم من طرف القابض المباشر للمتابعة، ولا تقبل عروض الشراء من طرف الأشخاص إلا بعد دفع وديعة لدى صندوق القابض يساوي مبلغها على الأقل عشر مبلغ العرض، ولا يتم سحب العرض قبل إنقضاء أجل 15 يوماً من إرجاع الوديعة فتمن البيع يتم نقداً، ويقوم مفتش قسم رئيس قسم الشؤون العقارية بالولاية بالإطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط عند الإقتضاء، ثم يحرر عقد تحويل الملكية ويخضع العقد لشروط التسجيل على نفقة المشتري.⁽¹⁾

ثانياً: تحرير محضر البيع: يحرر محضر البيع إدارياً لجميع الأموال سواء منقول أو عقار من قبل القابض، وتسلم نسخة منه إلى المشتري ويجب أن يشمل المحضر على البيانات التالية: تاريخ البيع، ذكر السند التنفيذي، ذكر محضر الحجز، تاريخ وإسم عون المتابعة، تاريخ الإعلان والاعون المكلف بالبيع، تاريخ إصدار التصريح بالبيع، تاريخ تحرير محضر التأكد من الأشياء المحجوزة، مكان البيع، بيانات الإشهار، شروط البيع، مجموع ثمن المبيعات، وقت البيع، نفقات البيع والأتعاب الأخرى، إمضاء الحراس والقابض والأعوان المكلفين بالبيع.⁽²⁾

ثالثاً: الإشهار بعد البيع: بعد الإنتهاء من تحرير محضر البيع يقوم القابض المباشر للمتابعة بنشر البيع، في أجل شهر ابتداءً من تاريخ البيع وذلك في شكل مستخرج، أو إشعار يصدر في جريدة رسمية لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية لمقر تواجد المحجوزات، أما إذا كانت المحجوزات عبارة عن محلات تجارية متنقلة يحدد مكان الإستغلال بالمكان الذي قيد فيه البائع السجل التجاري، وقبل نشر المستخرج أو الإشعار يجب تسجيل عقد الملكية، ويشترط المستخرج أن يتضمن البيانات التالية:

(1)- مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 81.

(2)- فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 220-221.

- تاريخ التحصيل، مقداره ورقمه، تاريخ العقد، والمكتب الذي تمت فيه العمليات.
- إسم ولقب كل من المالك السابق والجديد
- طبيعة المحل التجاري ومقره والتمن المشروط
- التكاليف أو التنفيذ الذي أسست عليه حقوق التسجيل

وينتج عن عملية البيع تحويل الملكية إلى آخر مزاييد، ويلزم هذا الأخير بدفع الثمن الذي رسي به المزاد، ويتم تخصيص هذه الأموال لإستيفاء الدين المستحق لخزينة الدولة.⁽¹⁾

(1)- فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 221.

الخاتمة:

قضى المشرع الجزائري بمجموعة من الإجراءات المختلفة التي تمر بها عملية التحصيل الضريبي، ومن خلاله أوجب للإدارة الجبائية الحق بمتابعة المتقاعسين من أجل تحصيل ديونها العمومية و من جهة أخرى منح الحق للمكلف في الاعتراض على تلك الإجراءات في حالة سوء تحصيلها، وذلك من أجل إقامة التوازن و المحافظة على الأموال الخاصة من أي إعتداء قد يؤدي إلى سوء تحصيل الضريبة أو عدم أدائها.

فمن خلال دراستنا لموضوع الإجراءات الإدارية لعملية التحصيل الضريبي باعتبارها مرحلة تنفيذية تلي مرحلة تحديد وعائها، حاولنا التركيز حول مدى فعالية هذه الإجراءات وقد لاحظنا أن هناك نقص في فعاليتها ويرجع ذلك لعدة أسباب تدور حول كفاءات تنفيذ هذه الإجراءات أو البطء في تنفيذها وعدم وجود التنسيق الكافي بين المصالح الضريبية و المكلفة بمتابعة مدى تنفيذ تلك الإجراءات.

ومن بين الأسباب المؤدية إلى نقص فعالية إجراءات التحصيل الضريبي توصلنا إلى مايلي:

- 1- نقص الإمكانيات المادية و البشرية المؤهلة بالنسبة للقطاع.
- 2- البطء في تحصيل الضريبة و متابعة ومراقبة عمليات التحصيل الضريبي، علما أن عملية التحصيل الضريبي إذا تجاوزت الوقت المحدد لها تفقد قيمتها و المعروف أنه بعد مضي 4 سنوات يسقط حق المتابعة الجبائية.
- 3- عدم إحترام مواعيد التحصيل الضريبي مما يؤثر على عملية التحصيل في حد ذاتها لأن إحترام التحصيل مهم جدا.
- 4- بالنسبة لإجراء الغلق المتعلق بالحساب البنكي للمدين (ATD) فإن هذا الإجراء يبقى غير فعال نظرا إلى السلبيات الموجودة فيه، منها عدم إعلام قابض الضرائب بالإجراءات التنفيذية الواجب إتخاذها على مستوى البنك وهكذا فإنه لمصلحة شخصية مثلا تجعل البنك التستر على المدين بسبب وجود علاقة بين الطرفين.

5- بالنسبة لإجراءات الحجز التنفيذي فإن الأملاك التي هي في حوزة المتقاعس عن دفع الضريبة تبقى بعيدة نوعا ما عن مختلف أشكال الحجز بسبب سهولة التصرف فيها بإيعادها أو إخفائها مما يقلل من فعالية هذا الإجراء التنفيذي.

6- بالنسبة لإجراء الحجز على العقار فإن إجراءات بيع العقار أقل ما يقال عنها أنها عملية معقدة حيث أنها ما تلجأ إليها الإدارة الضريبية، و بالنسبة للحجز التحفظي يلاحظ مثلا أن عملية رهن العقار على مستوى المحافظة العقارية يشترط إذن من وكيل الجمهورية الأمر الذي قد يأخذ وقت طويلا و يزيد من بطء إنجاز مثل هذه العملية

7- إكتساب المكلفين بالضريبة لسجلات تجارية تحت أسماء وهمية أو كتابة هذه السجلات التجارية بأسماء أشخاص ناقصي الأهلية أو ذوي عيوب في الأهلية و كذا بيع هذه السجلات التجارية أو إعطاء عناوين وهمية لتضليل الإدارة الجبائية عن متابعتهم كأن تقام الورشة في عقر الدار و يمارس النشاط خفية عن أعين الجمهور بالنسبة لبعض النشاطات منها التجارة و الصناعة.....إلخ مما يجعل عملية التحصيل الضريبي صعبة للغاية.

ولتحقيق العدالة و تقادي الإشكالات القانونية المتعلقة بالتحصيل الضريبي يجب على المشرع الجزائري أن يقوم بتعديلات لضمان فعالية أكثر لإجراءات التحصيل الضريبي. وقصد تحسين فعالية إجراءات التحصيل الضريبي نضع الإقتراحات التالية:

1- إستحداث نظام وقف تحصيل الضريبة بحيث يكون للمكلف بها أن يتقدم للإدارة الضريبية المختصة خلال مدة زمنية معينة من تاريخ إخطاره بقرار الربط بطلب لوقف التحصيل بشرط تقديم خطاب ضمان مصرفي بقيمة الضريبة المطلوب تأجيل تحصيلها على أن تكون واجبة الأداء بمجرد إنتهاء الأجل المحدد لسريان خطاب الضمان.

2- وضع نظام خاص و متميز لتحصيل الضرائب و الرسوم جبرا.

3- إستحداث نظام خاص بإخطار المدين المكلف بالضريبة أو المودع لديه هذه الأموال كما هو معمول به في التشريع الفرنسي لما يتميز به من سهولة ويسر في التطبيق.

4- تنظيم حالات الوقف الوجوبي و الجوازي لإجراءات التحصيل الجبري على نحو مفصل.

5- تدقيق في إجراءات التحصيل الضريبي وعدم ترك أي فجوات أو منافذ للممارسات التحايلية قصد التهرب الضريبي، مثلما هو الحال بالنسبة لإجراءات غلق الحساب البنكي وكذا تخفيف الإجراء المتعلق ببيع العقار مما يحث الإدارة الجبائية على تعميم إستعماله

6- التسريع بمتابعة عمليات التحصيل الضريبي، بتعيينها، تأطير الأعوان المكلفين بها، و بالمقابل منحهم كل الدعم اللوجستيكي بالتشجيع و التحفيز، مثل الإهتمام بمظهر الموظف من الزي و الهيئة الخارجية حتى ترفع من معنوياته و بالتالي يظهر في مظهر أكثر لياقة كما يجب الإهتمام بمستوى الأعوان الثقافي و التكويني حتى يتسنى لهم التأقلم أكثر مع المحيط الذي يتعاملون معه، وتدعيم إجراءات التحصيل الودية من خلال دعم الإدارة الضريبية ككل بمزيد من الإمكانيات المادية و البشرية حتى يتسنى لها تأدية مهامها بأكثر فعالية.

7- دعم آليات الرقابة الجبائية وتوسيع ميدان التدخل إلى أعوان الجماعات المحلية دون الإقتصار على قابض الضرائب ، لأن الإطلاع بمهام التحصيل لا يجب أن تكون حكرا على المصالح المالية بل يجب توسيع ذلك إلى مصالح الجماعات المحلية للإطلاع على مجالات و آفاق الجبائية.

8- إنشاء أجهزة للشرطة الجبائية كما هو معمول به في بعض الدول الغربية المتقدمة وإحداث هيئة تتمتع بالإستقلالية المالية مكلفة بالتنسيق بين مختلف المصالح الضريبية مما سيدعم لامحالة عمليات التحصيل الضريبي و يحقق الفعالية المرجوة.

9- نشر الوعي و الثقافة الجبائية حتى يساهم كل المكلفين في تأدية الإلتزامات التي هي على عاتقهم من دون ضغط أو إكراه.

10- محاربة بعض المؤشرات الظرفية التي تتحكم في عملية التحصيل الضريبي مثل تغيير مقر المؤسسات و النشاطات وإقامة الورشات في عقر الدار و الممارسة المتسترة و الخفية لبعض النشاطات وعدم التصريح بها.

11- تخفيض معدلات الضريبة حتى لا تثقل كثيرا جيوب المكلفين بها، الأمر الذي يحث هؤلاء على تأديتها في وقتها المحدد، وضرورة إحترام المصالح الضريبية لمواعيد وأجال التحصيل حتى لا تفقد الضريبة قيمتها المالية و العملية.

12- تدعيم القطاع أكثر بتكنولوجيا الإعلام و الإتصال تفاديا للنقص المسجل حاليا في مجال المعلوماتية و الإتصال.

وفي الأخير نشير إلى أن إستحداث المشرع الجزائري لقانون خاص بالمادة الإجرائية الجبائية و ذلك من خلال قانون المالية لسنة 2002 يعد خطوة في إصلاح المنظومة

القانونية ، إلا أن هذا القانون لم يلق العناية الكافية حين تم إعداده، ودليل ذلك الإصلاحات و التعديلات المتكررة سنويا بشأنه و التي تدور حول أمور إجرائية تم إغفالها، و باعتبار أن عملية التحصيل الضريبي تشكل جزءا هاما من أحكام هذا القانون فإن هذه الأخيرة تتأثر حتما بمدى فعالية هذا القانون الإجرائي الهام، لأن الإطار الحالي لا يعمل في حقيقة الأمر وبصورة كافية في تحسين مستوى مردودية التحصيل الضريبي بإعتباره المورد الهام الذي تعتمد عليه الخزينة العمومية.

كما نجد الكثير من النصوص الإجرائية لا زالت مدرجة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بإعتباره سابقا من أهم القوانين التي تحتوي على النص الإجرائي الضريبي ومصدر القواعد الإجرائية المشتركة التي تحيل إليها باقي القوانين الضريبية الأخرى ، لذلك نقترح توحيد القوانين الضريبية من خلال إدماجها في قانون واحد كما هو الحال في التشريع الضريبي الفرنسي مثلا.

قائمة المراجع

I. الكتب:

- 1- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 2- أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ، الطبعة الثانية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1972.
- 3- بن أعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 4- بوزيدة حميد، التقنيات الجبائية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 5- جامع أحمد، النظرية الإقتصادية، الجزء الثاني، التحليل الإقتصادي الكلي، دار النهضة العربية، دون بلد النشر، 1973.
- 6- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 7- زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1998.
- 8- زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، دون بلد النشر، 1974.
- 9- سعودي محمد الطاهر، المالية العامة، دار قانة للنشر، الجزائر، 2009.
- 10- صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 11- طرطار أحمد، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 12- طاهري حسين، المنازعات الضريبية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
- 13- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.

- 14- **علي محمد خليل سليمان اللوزي**، المالية العامة، الطبعة الثانية، دار زهران للطباعة والنشر، الأردن، 2003 .
- 15- **فارس السبتي**، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008.
- 16- **فوزي عبد المنعم**، السياسة العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، 1999.
- 17- **مسعى محمد**، المحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، دون سنة النشر.
- 18- **مهدي محفوظ**، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الرابعة، دون بلد نشر، 2005 .
- 19- **محززي محمد عباس**، إقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

II. الرسائل و المذكرات الجامعية:

أ- الرسائل:

- 1- **شلال زهير**، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية والتسيير، تخصص: تسيير المنظمات، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة بومرداس، 2014/2013.
- 2- **عبدالرحمان عزوي**، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر، كلية الحقوق بن عكنون، الجزائر، 2007 .
- 3- **كوسة فضيل**، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، جامعة الجزائر، 2010.

ب-المذكرات:

- 1- **العمرى زينب**، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في الحقوق، جامعة بسكرة، 2014.
- 2- **بدايرية يحي**، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة من أجل الحصول على شهادة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق، جامعة باتنة، 2012/2011.
- 3- **داودي محمد**، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع المالية العامة، جامعة تلمسان، 2006.
- 4- **شलगوم حنان**، أثر الإصلاح الضريبي وإنعكاساته على المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه منطقة قسنطينة)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة قسنطينة، 2012.
- 5- **ظاهر بوفضيل**، تأثير الإقتطاعات المالية على المؤسسة والإقتصاد العام، مذكرة لنيل متطلبات شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2006.
- 6- **عبد الرحمان بن عدة**، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة الجزائر، 2011.
- 7- **عفيف عبد الحميد**، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة سطيف، 2014.
- 8- **قحموش سميرة**، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ،(دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة) ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2012/2011.
- 9- **لياس قلاب ذبيح**، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لأم البواقي)، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير، فرع محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، 2011/2010.

10- مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة من أجل الحصول على شهادة ماجستير في الحقوق فرع: الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2011.

11- واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي (دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي) مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012/2011 .

III. المقالات:

1- ميهوبي مراد، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، العدد 39، جامعة قالمة ، 2014.

IV. النصوص القانونية:

1- النصوص التشريعية:

1- قانون رقم 21 / 90، مؤرخ في 4 ديسمبر 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، جريدة رسمية، العدد 37، الصادر بتاريخ 14 أوت 1991.

2- قانون رقم 36 / 90، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن لقانون المالية 1991، الجريدة الرسمية، العدد 57، الصادرة بتاريخ 03 جانفي 1991، معدل ومتم.

3- قانون رقم 21/01، الصادر بتاريخ 2001/12/22، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2002 والمتضمن لقانون الإجراءات الجبائية، معدل ومتم بموجب الأمر رقم 08/02، المؤرخ في 2008/07/24 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 21، الصادرة في 2008/12/22.

4- الأمر رقم 103/76، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن لقانون الطابع، الجريدة الرسمية العدد 39، الصادرة بتاريخ 15 ديسمبر 1977، معدل ومتم.

5- الأمر رقم 105/76، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن لقانون التسجيل، الجريدة الرسمية العدد 81، الصادرة بتاريخ 18 ديسمبر 1977، معدل و متم.

6- الأمر رقم 27/95 مؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن لقانون المالية 1996، جريدة رسمية العدد 82، الصادرة بتاريخ 03 جانفي 1996، معدل و متمم.

2- النصوص التنظيمية:

أ- التعليمات:

1- تعليمة وزارة المالية الجزائرية رقم 167، الصادرة في 02 ماي 1995، المتضمنة لأحكام التحصيل الودي.

2- تعليمة وزارة المالية الجزائرية رقم 08، الصادرة في 22 جانفي 1994، تتعلق بمنازعات التحصيل الضريبي.

فهرس الموضوعات

01.....	مقدمة.....
06.....	الفصل الأول: مفهوم التحصيل الضريبي.....
07	المبحث الأول: المقصود بالتحصيل الضريبي.....
08	المطلب الأول تعريف التحصيل الضريبي.....
09	الفرع الأول: التعريف الفقهي.....
10	الفرع الثاني: التعريف القانوني.....
10	الفرع الثالث: قواعد التحصيل الضريبي.....
10	أولا : الفعل المولد للضريب
11.....	ثانيا: الملائمة في التحصيل الضريبي.....
11	ثالثا: الإقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي.....
11.....	المطلب الثاني: مصادر التحصيل الضريبي.....
12	الفرع الأول: الضرائب المباشرة.....
13	أولا: الضريبة على الدخل الاجمالي.....
13	1- تعريف الدخل
13.....	2- مميزات الدخل
13	أ- الصفة النقدية.....
13.....	ب-الإنتظام والدورية
14	ج- ثبات المصدر و إستمراره.....
14.....	ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات
14.....	1- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات.....
15.....	أ-الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات.....
15	ب-الشركات الخاضعة إختياريا للضريبة على أرباح الشركات.....
15.....	ثالثا: الرسوم المماثلة.....
16	1-الرسوم على النشاط المهني.....
16	2-الضريبة الجزافية الوحيدة.....
17.....	3-الرسوم العقاري ورسم التطهير.....
17.....	4-الضريبة على الأملاك.....

17	الفرع الثاني: الضرائب الغير مباشرة.....
17	أولاً: الضرائب على الإستهلاك.....
17	1-الضرائب الخاصة على الإستهلاك.....
18	2-الضرائب العامة على الإستهلاك.....
19	ثانياً: الضرائب على التداول.....
19	1-ضريبة التسجيل.....
19	2-ضريبة الطابع.....
20	المطلب الثالث : أنواع التحصيل الضريبي.....
21	الفرع الأول: التحصيل الودي.....
21	الفرع الثاني: التحصيل الجبري.....
22	المبحث الثاني: الأساليب المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي.....
23	المطلب الأول: أسلوب التحصيل عن طريق الوفاء المباشر.....
24	الفرع الاول: التصريح بالوجود.....
25	الفرع الثاني: التصريح السنوي.....
25	الفرع الثالث: التصريح الشهري أو الثلاثي.....
25	المطلب الثاني: أسلوب التحصيل عن طريق الأقساط.....
26	الفرع الأول: تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات.....
27	الفرع الثاني: تسديد الضريبة على أرباح الشركات.....
28	أولاً: الضريبة الواجب دفعها تساوي التسبيقات الثلاثة المدفوعة.....
29	ثانياً: الضريبة الواجب دفعها أكبر من التسبيقات الثلاثة.....
30	ثالثاً: الضريبة الواجب دفعها أقل من التسبيقات الثلاثة.....
30	المطلب الثالث: أسلوب التحصيل عن طريق الإقتطاع من المنبع.....
31	الفرع الاول: إقتطاع ضريبة الدخل الإجمالي من المصدر على المرتبات والأجر... ..
32	الفرع الثاني: اقتطاع ضريبة الاستهلاك.....
33	الفصل الثاني: دور الإدارة الجبائية في تنفيذ عملية التحصيل الضريبي.....
35	المبحث الأول: التحصيل الضريبي أثناء المرحلة الودية.....
36	المطلب الأول: إدراج الضريبة في الجداول.....

37	الفرع الأول: مفهوم الجدول.....
37	أولاً: الجداول العامة
37	ثانياً: الجداول الفردية
38	الفرع الثاني: القوة التنفيذية لجدول التحصيل.....
39	المطلب الثاني: الإشعار والحضور للدفع.....
39	الفرع الأول: الإشعار للدفع.....
40	الفرع الثاني: الحضور للدفع.....
41	الفرع الثالث: طرق الدفع.....
41	أولاً: التسديد نقداً.....
41	ثانياً: التسديد بشيك بنكي:.....
41	ثالثاً: التسديد بالصكوك البريدية:.....
42	الفرع الرابع: آخر إشعار بالدفع.. ..
42	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي و تحويل الإيرادات.....
43	الفرع الأول: التسجيل المحاسبي.....
43	أولاً: تسجيل العمليات حسب حدوثها في اليوميات المساعدة.....
43	ثانياً: تحويل الحسابات من اليوميات المساعدة الى دفتر اليومية العامة.....
44	ثالثاً: تحويل الحسابات من دفتر اليومية العامة إلى الدفتر الكبير.....
44	الفرع الثاني: تحويل الإيرادات الجبائية الى الخزينة العمومية.....
45	المبحث الثاني: التحصيل الضريبي أثناء المرحلة الجبرية.....
46	المطلب الأول: المتابعة عن طريق الغلق المؤقت للمحل.....
47	الفرع الأول: شروط غلق المحل.....
47	الفرع الثاني: الطعن في قرار الغلق المؤقت.....
48	المطلب الثاني: المتابعة عن طريق الحجز الإداري.....
49	الفرع الأول: التنبيه.....
50	الفرع الثاني: الإجراءات التنفيذية للحجز الإداري.....
50	أولاً: الحجز على المنقول.....
51	ثانياً: الحجز على العقار.....
52	ثالثاً: حراسة المال المحجوز.....

53.....	رابعاً: حجز مال المدين لدى الغير.....
53.....	الفرع الثالث : الإعتراض على الحجوز الإدارية.....
54	المطلب الثالث: المتابعة عن طريق البيع.....
55.....	الفرع الأول: الإجراءات التمهيديّة للبيع.....
55	أولاً: الترخيص بالبيع.....
56	ثانياً: الإشهار بالبيع.....
56.....	الفرع الثاني: التصريح المبدئي وإنجاز البيع.....
56	أولاً: التصريح المبدئي للبيع:.....
57	ثانياً: إنجاز البيع.....
57.....	الفرع الثالث عملية البيع العلني وتحرير محضر البيع.....
57	أولاً: عملية البيع العلني.....
58.....	ثانياً: تحرير محضر البيع.....
58.....	ثالثاً: الإشهار بعد البيع.....
60.....	الخاتمة.....
64.....	قائمة المراجع.....
69	الفهرس.....