

جامعة الجزائر3  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص: مالية المؤسسة

محاضرات في مقياس قانون الضرائب

إعداد الأستاذ: دوداح رضوان

السنة الجامعية : 2020-2021

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
1	فهرس المحتويات
أ	مقدمة
1	الفصل الأول : مفاهيم عامة حول القانون الضريبي
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفهوم القانون الضريبي
3	المطلب الأول: تعريف القانون الضريبي وبيان مصادره
4	المطلب الثاني: خصائص ومبادئ القانون الضريبي
5	المطلب الثالث: تفسير القاعدة الضريبية
6	المبحث الثاني: تقسيمات الضرائب في القانون الضريبي الجزائري
6	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة
12	المطلب الثاني : تقسيمات الضرائب في النظام الضريبي الجزائري
33	خلاصة
35	الفصل الثاني المنازعات الضريبية
36	تمهيد
37	المبحث الأول: الطعن أمام الإدارة الجبائية ولجان الطعن
37	المطلب الأول: الطعن أمام الإدارة الجبائية
39	المطلب الثاني: الطعن أمام اللجان
52	المطلب الثالث: الطعن من اجل العفو
53	المبحث الثاني الطعن أمام القضاء
53	المطلب الأول : الطعن أمام المحكمة الادارية
64	المطلب الثاني: الطعن أمام مجلس الدولة
69	خلاصة
70	الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي
71	تمهيد
72	المبحث الأول : فهوم الغش و التهرب الضريبي

72	المطلب الأول : مفهوم الغش الضريبي
79	المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي
92	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية
92	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية
94	المطلب الثاني : التزامات المكلفين بالضريبة
97	خلاصة
98	خاتمة
100	قائمة المراجع

تحتل الضريبة مكانا هاما في علم المالية العامة لا لكونها تعد أهم مصدر للإيرادات العامة فقط بل للدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية من جهة، و لما تنثريه من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بأثارها من جهة أخرى.

فتتم فرض الضرائب وجوبا من اجل تحقيق التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع، فكل يساهم بحسب قدرته المالية أي أن الأفراد يسددون الضرائب لا بالنفع الذي يعود عليهم بل بصفتهم أعضاء في هيئة تربطهم روابط سياسية اقتصادية و اجتماعية و مع مرور الوقت ظهرت وظائف أخرى اقتصادية و اجتماعية بالإضافة إلى العناصر المالية، فأصبحت الآن تعد كوسيلة لتحقيق الإنعاش الاقتصادي و أداة لمعالجة دورات الركود والتضخم النقدي و وسيلة فعالة في توجيه النشاط الاقتصادي. وتستند الضريبة في فرضها على قوانين وتشريعات ومراسيم يلتزم كل مكلف بالضريبة تطبيقها والالتزام بها عند اداء مستحقاته الجبائية إذ يعتبر القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام يتم بموجبه تنظيم العلاقة بين المكلف و الادارة الضريبية و يستمد القانون قواعده ومبادئه من مصادر قانونية كالدستور والتشريع والمراسيم التنظيمية ، والمبادئ العامة للقانون ، و الاتفاقيات الدولية كما هناك مصادر أخرى يتم اللجوء اليها كتفسير الإدارة والإجهااد الفقهي والقضائي.

فما هو القانون الضريبي وما هي مكوناته

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بتقسيم هذه المطبوعة إلى ثلاثة فصول:

تطرقنا في الفصل الأول إلى إعطاء مفهوم عام حول القانون الضريبة واهم مكونات القانون الضريبي في الجزائر.

أما في الفصل الثاني فقمنا بدراسة الإطار القانوني الذي ينظم النزاع الضريبي في الجزائر واهم طرق الطعن في الجزائر.

أما في الفصل الثالث فقمنا بدراسة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

**الفصل الأول: مفاهيم حول  
القانون الضريبي**

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

---

### تمهيد:

يعتمد فرض الضريبة على أساس قانوني يتم بموجبه ربط الضريبة وتحصيلها وتحديد الإجراءات المحددة والمنظمة للعلاقة ما بين المكلف والإدارة الجبائية حيث شهدت الجزائر منذ سنة 1992 إصلاحات عميقة مست هياكلها وأحكامها الجبائية من أجل إعطاء فعالية للنظام الجبائي المطبق في الجزائر فمن خلال هذا الفصل سنتطرق لمفهوم القانون الضريبي وأهم الضرائب الموجودة في النظام الضريبي الجزائري.

### المبحث الأول: مفهوم القانون الضريبي

#### المطلب الأول: تعريف القانون الضريبي وبيان مصادره

##### 1- تعريف القانون الضريبي:

القانون الضريبي: هو مجموعة من القواعد والقوانين المنظمة لفرض الضريبة.

##### 2- مصادر القانون الضريبي:

هناك عدة مصادر يعتمد عليه القانون الضريبي تتمثل في :

- الدستور: يعتبر الدستور أول مصدر يعتمد عليه القانون الضريبي إذ يعتبر الدستور الأساس التي تعتمد عليه كل دولة من خلال تضمنه لقواعد ومبادئ يجب على السلطات العمومية الاعتماد عليها حيث نصت المادة 78 من التعديل الدستوري ل2016 على أن كل المواطنين متساوين في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية
- التشريع: تعتبر السلطة التشريعية مصدر أساسي يتم الاعتماد عليه فيتم صياغة القوانين والمصادقة عليها من أجل القيام بتطبيقها على مستوى السلطة التنفيذية فالتشريع الضريبي في الجزائر يعتمد في تنظيم وصياغة الضريبة حيث في التشريع الضريبي في الجزائر يتم الاعتماد على عدة قوانين:
  - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
  - قانون الضرائب غير المباشرة؛
  - قانون الرسم على رقم الأعمال؛
  - قانون التسجيل؛
  - قانون الطابع؛
  - قانون الإجراءات الجبائية.
- الاجتهاد القضائي: عادة ما يقوم القضاء بتفسير القواعد القانونية الجبائية، و يساهم في خلق و إنشاء القواعد القانونية في الميدان الجبائي، فالاجتهاد القضائي يمكن ان يعطي تفسيرات وتاويلات يتم اللجوء اليها من اجل تعديل القوانين الجبائية يتم الاعتماد عليها واخذها كمصدر يلتزم العمل بها.
- الاتفاقيات الجبائية الدولية: تتم ابرام اتفاقيات جبائية دولية بين الجزائر وبلدان اخرى في اطار التعاون الجبائي وهذا من اجل التعامل بالمثل ما بين هذه الدول و الجزائر من اجل ايجاد حل للمشاكل الجبائية العالقة ما بين هذه الدول كالازدواج الضريبي فقد رخص الدستور في مادته 77 لرئيس الجمهورية ابرام المعاهدات الدولية والمصادقة عليها وقد تكون هذه الاتفاقيات تقليدية ذات طبيعة ثنائية تهدف إلى تفادي الازدواج الضريبي، أو اتفاقيات دولية متعددة الأطراف تهدف إلى الحد من الغش الضريبي الدولي.



## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

### المطلب الثاني: خصائص ومبادئ القانون الضريبي.

#### 1- خصائص القانون الضريبي:

يتميز القانون الضريبي بعدة خصائص كما يلي:

- الواقعية: يعني هذا ان الضرائب تفرض على الواقع فيتم تطبيق القانون الجبائي على شيء منطقي وواقعي .
- عدم الاستقرار : ان التغييرات المتعددة و المتكررة للقوانين التي تسنها الدولة في كل سنة مالية تجعل القانون الضريبي غير مستقر وقابل للتغيير من سنة الى اخرى.
- الاستقلالية : يعني هذا ان القانون الضريبي يطبق وفق قوانين خاصة به اد هو مستقل عن القوانين الاخرى.

#### 2- المبادئ الضريبية:

تتمثل المبادئ الضريبية في:

- مبدأ قانونية الضريبة: تقوم الدولة بفرض الضريبة استنادا على قانون يطلع عليه جميع المواطنين فيكون المواطنين على علم بجميع النصوص الموجودة في هذه القوانين
- مبدأ المساواة: حسب هذا المبدأ كل المواطنين يؤدون الضرائب كل حسب استطاعته فتكون هناك عدالة موجودة ما بين المكلفين كل حسب مقدرته التكلفية.
- مبدأ الملاءمة: عند فرض الضريبة يجب على الدولة أن تأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف بأداء الضريبة، فيجب ان يتناسب فرض الضريبة مع الحادثة المنشئة لها.
- مبدأ شخصية الضريبة: يتم ضمن هذا المبدأ تحصيل الضريبة من الاشخاص الطبيعيين و المعنويين مع مراعاة الاحوال الشخصية لكل مكلف.

### المطلب الثالث : تفسير القاعدة الضريبية

يتم تفسير القاعدة الضريبية وفق عدة معايير تتمثل في :

#### 1- المعيار التقني:

يتم فرض الضريبة وتحصيلها انطلاقا من تقنية يفرضها القانون وينظمها من خلال اجراءات وقوانين تربط الادارة الضريبية بالمكلفين تجعل فرض الضريبة يخضع لتقنية معروفة ومحكمة يتم من خلالها تطبيق القوانين الجبائية وتحصيل الايرادات الجبائية اللازمة التي تستعملها الدولة في تحقيق غايات اقتصادية وسياسية و اجتماعية.

#### 2- المعيار الاقتصادي:

تفرض الضريبة على الاشخاص الذين يمارسون نشاطا اقتصاديا فتفرض مثلا الضريبة على ارقام الاعمال والارباح المحققة من طرف المتعاملين الاقتصاديين .

#### 3- المعيار القانوني:

وفق هذا المعيار يتم فرض الضريبة على جميع الاشخاص الذين يمارسون نشاطا او يحققون ارباحا في حدود اقليم الدولة التي تفرض فيها الضريبة.

#### 4- المعيار المالي:

تدخل الضريبة ضمن الايرادات العامة للدولة فهي تحتل جزءا هاما في المالية العامة للدولة فيتم فرض الضريبة على الاموال والممتلكات العامة فمثلا يتم فرض الضريبة على الثروة كما هو معمول به في القانون الضريبي الجزائري.

### المبحث الثاني: تقسيمات الضرائب في القانون الضريبي الجزائري

#### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة

##### 1- تعريف الضريبة:

اختلفت التعاريف الخاصة بالضريبة من كاتب إلى آخر لكنها لم تخرج عن المعنى العام لها و من ابرز التعاريف الواردة في هذا المجال ما يلي:

- **التعريف الأول:** الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة<sup>1</sup>.

- **التعريف الثاني:** الضريبة اقتطاع مالي تقوم به الدولة أو باقي الهيئات العامة عن طريق الجبر من ثروات الآخرين ودون تطبيق مقابل خاص بدافعها، وذلك بغرض تحقيق نفع عام<sup>2</sup>.

- **التعريف الثالث:** الضريبة اقتطاع نقدي و جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل، وفقا لقدرته التكاليفية ومساهمة في الأعباء العامة أو بتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة<sup>3</sup>.

- **التعريف الرابع:** الضريبة فريضة إلزامية يلتزم المكلف بدفعها للدولة حسب مقدرته وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من جراء تقديم هذه الخدمات أو تحقيق حاجة عامة<sup>4</sup>.

- **التعريف الخامس:** الضريبة اقتطاع مالي يجبر الأفراد على دفعه للسلطات العامة للدولة بدون مقابل، وفقا لقواعد وقوانين محددة، من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية<sup>5</sup>.

ومنه يمكن تعريف الضريبة بأنها: اقتطاع مالي إجباري تفرضه الدولة دون مقابل من اجل تغطية نفقاتها وأعبائها.

##### 2- خصائص الضريبة:

##### 1-2- الضريبة فريضة مالية:

معنى هذا أن الضريبة اقتطاع مالي من المكلف بأدائها إلى الدولة، و الأصل أن يكون هذا الاقتطاع في شكل عيني أو نقدي، و هي القاعدة العامة في العصر الحديث ففي النظم الاقتصادية القديمة كانت

<sup>1</sup>سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية ، 2000، ص: 115 .

<sup>2</sup>السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة ، 1970 ، ص: 219.

<sup>3</sup>عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1987، ص: 69 .

<sup>4</sup>محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة و التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 2006 ، ص: 175.

<sup>5</sup>صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1988، ص: 109.

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

الضريبة تفرض وتحصل في صور عينية نظرا أن التعامل في ذلك الوقت كان يقوم على أساس التعامل بالصورة العينية، ويظهر ذلك في العصور الإقطاعية حيث كان الأفراد ملزومون بتسليم جزء من المحصول علما أن النشاط الاقتصادي كان يكمن في الزراعة فاستخدام النقود في ذلك الوقت لم يكن حاضرا.

إلا أن في العصور الحديثة أصبحت النقود أداة و وسيلة لأغلب التعاملات فلا بد أن تتم دفع الضريبة في صورة نقدية، كما أن النفقات تتم في صورة نقدية فهذا الشكل النقدي يلائم النوع لاقتصادي السائد.

وقد تأخذ الضرائب في بعض الأحيان الشكل العيني ولا يكون هذا إلا في حالات استثنائية كالحروب أين يلزم الأفراد بالقيام ببعض الأعمال جبرا أو يجبر الأشخاص على التنازل على ممتلكاتهم، ويمتاز الشكل النقدي للضريبة عن الشكل العيني للأسباب التالية:

- الضريبة العينية تتطلب تكاليف باهظة لجبايتها نظرا لما تتحمله الدولة من نفقات جباية المحاصيل ونقلها و تخزينها و قد تتعرض في بعض الأحيان هذه المحاصيل للتلف.

- الضريبة العينية لا تتفق مع قواعد العدالة من حيث توزيع الأعباء العامة فهي حين تلزم الفرد بتقديم جزء من المحصول أو عدد ساعات من العمل تسقط من جبايتها نفقات الإنتاج و اختلافها من ممول لأخر<sup>1</sup>.

### 2-2- الضريبة تدفع جبرا :

يقصد بهذا أن الدولة تقوم بوضع نظام قانوني للضريبة تحدد على إثره سعر الضريبة، المكلف بأدائها و كيفية تحصيلها دون أن تتفق مسبقا مع الممول، و بناءا عليه فالفرد يكون مجبرا على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع في الاعتبار، و في حالة امتناعه عن أدائها تلجأ الدولة الى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة فعنصر الجبر هو الذي يفرق الضريبة عن غيرها من صور الإيرادات العامة، و هذا ما يثير كثيرا من التساؤلات حول إنفراد الدولة في تحديد النظام القانوني للضريبة دونما اعتبار لإرادة المكلفين بأدائها و المجمع عليه أن سلطة الدولة لا يعني أنها لا تلتزم بضوابط معينة يجب مراعاتها عند فرض الضرائب و تحصيلها و إلا اعتبرت الضريبة عبئا كبيرا على المكلفين بها ويجب أن تصدر الدولة قانون يحدد أحكام فرض الضريبة و تحصيلها. فالضريبة تفرض على قاعدة عريضة من ممثلي الشعب مبنية على قانون<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار الزهرة للنشر و التوزيع، الاردن، 1997، ص: 132.

<sup>2</sup>P. Loïc : finances publique, édition Cujas, paris ,1989, P:312.

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

### 2-3- الضريبة تدفع بصورة نهائية :

وهذا يعني أن مبلغ الضريبة يدفع بشكل نهائي أي أن الدولة لا تلزم بإعادة المبلغ لصاحبه على عكس القرض العام الذي يلزم الدولة بإعادته لأصحابه بعد فترة متفق عليها مع الفوائد المترتبة عليه<sup>1</sup>.

### 2-4- الضريبة تدفع بدون مقابل:

يعني هذا أن دافعي الضرائب يستفيدون مما تقدمه الدولة من خدمات عامة تتفق عليها الدولة من الإيرادات المتأتية من الضرائب فلا يحصل الفرد على نفع خاص يعود عليه وحده، فالإيرادات الضريبية يجب أن يكون هدفها هو تحقيق منفعة عامة وليس خاصة<sup>2</sup>

فالمكلف بالضريبة يدفع مبلغ الضريبة كمساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء و التكاليف العامة، فالضريبة لا تدفع مقابل نفع خاص كما أن تقديرها لا يتم بناء على مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة بل يتم وفقاً لمقدرته على الدفع، و هذا يعني أنه لا يوجد التزام بين الضريبة المدفوعة و الخدمة المقدمة من طرف الدولة و لا تتضمن أي مقابل مباشر من طرف الدولة.

### 3- قواعد الضريبة:

قواعد الضريبة يقصد بها المبادئ التي تلتزم بها الدولة عند إقرار النظام الضريبي حيث تهدف هذه القواعد إلى تحقيق مصلحة المكلف بأداء الضريبة و الدولة في نفس الوقت. و يتعين على الدولة احترام هذه القواعد عند فرض الضريبة لعدم الوقوع في مظلمة تجاه المكلفين بأدائها و يعتبر آدم سميث أول من وضع هذه القواعد حيث تتلخص فيما يلي :

#### - قاعدة العدالة و المساواة:

يعتبر مبدأ المساواة أمام القانون الضريبي من المبادئ الدستورية الذي يجد مصدره في الوثائق الدستورية<sup>3</sup> و يفهم من هذه القاعدة أنه يجب على الدولة عند فرض الضرائب على الأفراد أن تحقق مبدأ العدالة و المساواة في توزيع الأعباء العامة بينهم.والعدالة هي أنه يجب أن يساهم كل أفراد الدولة في تحمل أعباء الدولة كل بحسب مقدرته النسبية .

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة ، الجزائر، 2004، ص: 17 .

<sup>2</sup> زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة ، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1978، ص: 65.

<sup>3</sup> جهاد سعيد خصاصنة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن 2010، ص: 170 .

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

### - قاعدة اليقين:

مضمون هذه القاعدة أن يكون المكلف على علم يقيني بالتزاماته تجاه الدولة، فيكون على علم بكل ما يتعلق بالضريبة الواجب أدائها انطلاقاً من تحديد للوعاء السعر إلى جانب معرفة الآجال القانونية المحددة للضريبة، فعندما يتعرف على القوانين يستطيع أن يدافع عن حقوقه في حالة ما إذا كان هناك تعسف أو خطأ من طرف الدولة.

### - قاعدة الملائمة:

مقتضى هذه القاعدة هو اختيار مواقيت و طرق تلاءم و تتناسب في تحصيل الضريبة تتفق و طبيعة الضريبة حيث تيسر للممول دفع الضريبة في الوقت المناسب مثلاً عندما يحصل على الأرباح أو عند تقاضي الأجر يتم اقتطاع الضريبة من المصدر، والهدف من هذه القاعدة التيسير على الممولين و عدم تعسف الإدارة المالية في استعمال سلطتها في إجراء الربط و التحصيل.

### - قاعدة الاقتصاد في النفقات :

هذه القاعدة تؤكد على ضرورة عدم التبذير و الإسراف بتكاليف جباية الضرائب<sup>1</sup> ، فيجب أن يتم تحصيل الضرائب بأساليب و طرق لا تكلف كثيراً حتى لا يضيع جزء من حصيله الضرائب فيجب اختيار الأساليب و الطرق التي تتناسب مع تحصيل الضريبة فتحصيل الضريبة يجب أن يستند على جهاز متكامل يسمح بفعالية أكثر للضريبة.

### 4- أهداف الضريبة :

تعتبر الضريبة من أهم مصادر الإيرادات في الميزانية العامة و التي غالباً ما تخصص لتغطية أوجه الإنفاق المتزايد بالإضافة إلى الأغراض المالية و السياسية و الاقتصادية الأخرى و قد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة.

### - الهدف المالي :

اقتصرت أغراض الضريبة في ظل الدولة الحارسة على الحصول على الإيرادات العامة لتيسير المرافق العامة، فدور الضريبة كان محايداً كدور الدولة بمعنى أن لا يترتب على فرضها أي تغيير في المراكز النسبية للأشخاص، فيجب أن لا تؤدي إلى أي تغيير في مرتبة كل منهم في توزيع

<sup>1</sup> محمد طاقة ، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص:91 .

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

الدخول والثروات أو التأثير على قراراتهم الاقتصادية التي يجب أن تحدد فقط تبعا لقوى السوق فكان الغرض الضريبي عند المالين التقليديين غرض مالي بحث ، فالهدف المالي يعتبر الأهم لأنه يوفر حصيلة ضريبية غزيرة تغطي احتياجات الدولة. ولتحقيق ذلك يجب توفر عدة شروط في الضريبة تتمثل في الإنتاجية ، الثبات، و المرونة<sup>1</sup>:

\* **الإنتاجية** : الضريبة المنتجة هي التي تمكن من الحصول على أكبر دخل صافي بعد خصم المصاريف المتعلقة بالتحصيل، و لهذا يجب الارتكاز على نظام ضريبي مناسب يساعد على تحصيل كل ضريبة بأقل نفقة و لهذا في ظل المالية التقليدية كان المشروع المالي يرغب أن تتوفر في الضريبة صفة عدم الشعور بها على غرار الضرائب غير المباشرة التي لا يشعر بها الأفراد بما أنه تخفى في ثمن السلع و الخدمات.

\* **ثبات الضريبة** : يقصد بثبات الضريبة عدم التأثير بالتغيرات التي تحصل في مستوى النشاط الاقتصادي خاصة في فترات الكساد فمن المعقول أن يرتفع مدخول الضرائب في فترات الرخاء عكس فترات الانكماش أين تقل حصيلة الضرائب نظرا لنقص الإنتاج و الدخل.

\* **مرونة الضريبة** : الضريبة المرنة هي التي لا تؤدي زيادة سعرها إلى انكماش وعائها فتزيد حصيلتها نتيجة لزيادة سعرها أما الضريبة غير المرنة هي الضريبة التي تؤدي زيادة سعرها إلى انكماش وعائها<sup>2</sup> بمعنى انه تنخفض حصيلتها اذا زاد ثمنها، فالضرائب التي تفرض على السلع ذات الطلب غير المرن وكذلك تلك ذات العرض المرن تفضل على تلك التي تفرض على السلع ذات الطلب المرن وكذلك تلك ذات العرض غير المرن وبالتالي يتحقق ذلك الشرط في الضرائب التي تفرض على سلع الاستهلاك الضروري التي يتميز طلبها بقلّة المرونة.

### - الهدف السياسي:

تعتبر الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى و هي بهذا تحقق مصلحة القوى المسيطرة على فئات الشعب، و هي كذلك تعتبر على الصعيد الخارجي أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية كمنح امتيازات ضريبية تسهل عمليات التجارة مع بعض الدول، أو الزيادة في الرسوم الجمركية من أجل الحد من التبادلات مع

<sup>1</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة للنشر، الجزائر، 2003، ص: 40

<sup>2</sup> السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 229

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

بعض الدول. كما قد تستخدم الضريبة كذلك لمساعدة بعض الفئات ماديا، وذلك من خلال إعفاء دخولها من الضريبة أو تخفيضها. وتستعمل كذلك كوسيلة لإحداث التوازن الجهوي وهذا بمنح بعض الامتيازات للمكلفين بالضريبة الذين يستثمرون في المناطق التي تريد الدولة ترقيقها.

### - الهدف الاقتصادي:

تقاس كفاءة النظام الجبائي بمدى قدرته على تحقيق الآثار المرغوبة في كافة النواحي الاقتصادية مثل المساهمة في توزيع الفائض الاقتصادي نحو الاستثمار أو تشجيع الاستثمار في المجالات ذات الأولوية تشجيع الادخار الاختياري أو الحد من الاستهلاك أو المساهمة في ضبط التضخم وغيرها من الأهداف الاقتصادية<sup>1</sup>. فتكمن الأهداف الاقتصادية في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية و هذا بتخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق، و زيادة الضرائب في فترة التضخم، وهذا من أجل امتصاص القوة الشرائية، كما تكون الضرائب كأداة تستخدمها الدولة من أجل تشجيع نشاط اقتصادي معين عن طريق منح امتيازات و تسهيلات ضريبية من أجل تحقيق تنمية اقتصادية.

### - الهدف الاجتماعي:

تحقق الضريبة عدة أغراض اجتماعية فأصبحت الدولة تستخدم الضريبة كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية<sup>2</sup>. فهي تسمح بإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة بتخفيض أو إعفاء الفئات الاجتماعية ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، وتهدف أيضا إلى تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية مثل إعفاء الهيئات التي تقوم بخدمات اجتماعية من الضريبة كما قد تساهم الضريبة في خفض المستوى الغذائي و الصحي للأفراد و هذا بفرضها ضرائب مرتفعة على بعض السلع و المشروبات كالكحول والسجائر من أجل تقليل استهلاكهما وتخفيض الضريبة على السلع الاستهلاكية الواسعة فالضريبة أصبحت فريضة إلزامية تحددها الدولة و يلزم المكلف بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من تحقيق أهداف المجتمع<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 12

<sup>2</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، ص: 48

<sup>3</sup> حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص: 79



### المطلب الثاني: تقسيمات الضرائب في النظام الضريبي الجزائري

هناك عدة قوانين تكون النظام الضريبي الجزائري تتمثل في:

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

يشمل هذا القانون عدة ضرائب تتمثل في :

\*الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر بموجب القانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 في سمبر سنة 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، وهي من أهم الإصلاحات التي شهدتها الضريبة في الجزائر واعتبرت كعامل مبسط لضريبة الدخل حيث انها سمحت ب:

- تبسيط الإجراءات الناتجة عن اندثار نظام الضريبة النوعية.
- تحقيق الفعالية الاقتصادية الناتجة عن تسوية الضريبة لمداخيل الأشخاص الذين يمارسون عدة نشاطات.
- التبسيط واعطاء الفعالية وهذا بتسيير ملف واحد لكل مكلف، عوض إدارة عدة ملفات ناتجة عن تعدد المداخيل لنفس المكلف.

-اندثار الضريبة التكميلية على الدخل التي عبرت عن ازدواجية الضريبة بالنسبة للمكلف. والضريبة على الدخل الاجمالي تفرض على مجموع الدخل الصافي المحقق من طرف المكلف بالضريبة من مصادر متعددة، ويعرفها المشرع الجزائري في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفق لأحكام المواد من 85 إلى 98 " . ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية<sup>1</sup>:

- الأرباح الصناعية التجارية والحرفية.
  - أرباح المهن غير التجارية.
  - عائدات المستثمرات الفلاحية.
  - الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
  - عائدات رؤوسا لأموال المنقولة.
  - المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
- وتطبق هذه الضريبة على:

<sup>1</sup>وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، المادة 2.

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

- الأشخاص الطبيعيون .
  - أعضاء شركات الأشخاص.
  - الشركاء في الشركات المدنية المهنية.
  - أعضاء شركات المساهمة الدين لديهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.
  - أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الاسم الجماعي.
- وتحتل الضريبة على الدخل الإجمالي أهمية كبيرة كونها تعد:
- كوسيلة تستعملها الدولة في معرفة المستوى الاقتصادي لأفراد شعبها.
  - وسيلة تحقق مبدأ العدالة في الإنفاق.
  - كضريبة تقلل من ظاهرة التهرب الضريبي.
  - مصدر ثابت ودائم للإيرادات.

ويتم تحديد معدل الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التصاعدي للشرائح.

**الجدول: السلم الضريبي المطبق على الدخل الإجمالي للأشخاص**

معدل الضريبة	أجزاء الدخل الخاضعة للضريبة
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكبر من 1.440.000

المصدر: وزارة المالية المديرية العامة للضرائب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادة

### 104

- واجبات المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي:  
المكلفون بالضريبة على الدخل الإجمالي عليهم باكتتاب:
  - التصريح الوجود.
  - التصريح الإجمالي للمداخيل.
  - التصريح الخاص لكل فئة من المداخيل.
  - التصريح بالمعلومات، السماسرة، المناقصات، الأتعاب، مختلف المكافآت.

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

### 1- التصريح بالوجود:

المكلفون بالضريبة الجدد والتابعون للضريبة على الدخل الاجمالي عليهم ان يكتبوا ويرسلوا الى مفتشية الضرائب التابعون لها تصريحا بالوجود في ثلاثين يوما بعد ممارستهم لعملهم المهني حيث تحدد الادارة الجبائية نموذج منه.

#### • مكان التصريح:

يجب على المكلفين الضريبة والخاضعين لها ان يقوموا بالتصريح في مفتشية الضرائب التابعين لها اقليميا او مركز الضرائب ويجب ان يتضمن هذا التصريح المعلومات التالية:

- الاسم واللقب.
- تاريخ ومكان الازدياد.
- العنوان بالجزائر.
- العنوان خارج الجزائر إذا كانوا المكلفين بالضريبة من جنسية أجنبية.

#### • على من يجب التصريح:

- يجب اكتتاب التصريح من طرف الاشخاص الطبيعيين الخاضعين للنظام الحقيقي .
- يجب اكتتاب التصريح المتعلق بالاجور من طرف الأشخاص التابعين للنظام الجزافي وكذا من طرف الادارات العمومية وفقا لنموذج تقدمه الادارة ايضا. ويجب على كل مكلف بالضريبة ان يقوم بايداع التصريح الشهري لدى قباضة الضرائب التابع لها اقليميا خلال عشرين يوما الاولى الموالية لشهر النشاط.

### 2- التصريح الإجمالي للمداخيل:

- اكتتاب التصريح: يجب على كل المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي ان يكتب والتصريح الإجمالي بالمداخيل وذلك وفقا لنموذج تقدمه الإدارة (السلسلة G01)، وذلك من طرف:
- الاشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا تجاريا او صناعيا او حرفيا.
- الاشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية وغير مبنية بما فيها الاراضي الزراعية.
- الاشخاص المستفيدون من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

- اجال ومكان التصريح: يجب على كل المكلفين بالضريبة على الدخل الاجمالي ان يكتبوا تصريحا بإجمالي المداخيل وجوبا قبل 01 ما يمكن لسنة التي تلي سنة النشاط، وعليه وكذلك ارسالا وايداع تصريحاتهم الإجمالية إلى مفتشية الضرائب التابعين لها اقليميا.

### 3- المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي كل من :

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

- يقوم بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو صناعية أو حرفية و كذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية.
- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها.
- يحققون أرباح من أنشطة تربية الدواجن و الأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا.
- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة .
- المداخل المحققة من قبل التجار الصيادين ،مجهزي السفن و مستغلي قوارب الصيد.
- يحققون مكاسب صافية برأسمال بمناسبة عملية تنازل لقاء عوض عن القيم المنقولة و الحقوق الاجتماعية.

### \*الإعفاءات:

يعفى من الضريبة على الدخل الاجمالي:

- 1- الاشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.
  - 2- السفراء أو الأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.
- يستفيد من الإعفاء لمدة 3 سنوات :

- الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة " ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- وتمدد المدة إلى 6 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها تحدد قيمتها عن طريق التنظيم.
- وتمدد هذه المدة لسنتين :عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محددة ، و يترتب عن عدم احترام هذه التعهدات المتصلة بعدد مناصب عمل المنشأة ، سحب الاعتماد و المطالبة بالحقوق و الرسوم المستحقة التسديد.
- تمدد المدة لعشر سنوات إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" في منطقة تستفيد من إعانة " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب " ابتداء من تاريخ الشروع في التشغيل.
- إعفاء لمدة عشر سنوات للحرفيين التقليديين و كذلك أولئك الذين يمارسون نشاط حرفي فني.

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

كما تستفيد من إعفاء كلي :

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذلك الهياكل التابعة لها .
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

### ● التخفيضات :

- يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواء تخفيض بنسبة 35% .
- يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء ، تخفيض بنسبة 25% . لا يطبق هذا التخفيض على المكلفين بالضريبة الذين يقدر ربحهم تقديرا جزافيا .

- يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبته 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للشروط التالية:

- يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الإهتلاكية (المنقولات و العقارات) باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية . و في هذه الحالة الأخيرة ، يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار ، دعما لتصريحاتهم السنوية .

- \*للاستفادة من هذا التخفيض يجب أن يمك المسفيدون محاسبة منتظمة. و فضلا عن ذلك يجب أن يبينوا بصورة مميزة ، في التصريح السنوي للنتائج ، الأرباح التي يمكنها الاستفادة من التخفيض و إلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها و تاريخ دخولها في الأصول و كذا سعر تكلفتها .

- يجب على الأشخاص، في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل أقل من خمس سنوات و لم يتبع باستثمار فوري ، أن يدفعوا لقابض الضرائب مبلغا يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها و الضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض. و تطبق على الحقوق الإضافية المفروضة على هذا النحو زيادة قدرها 5% .

### تمرين 1 :

حقوق شخص يمارس نشاط البيع بالجملة للمواد الكهرومنزلية خاضع للنظام الحقيقي خلال سنة 2019 ربحا صافيا يقدر ب2000000 دج .

قم بتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي المستوجبة على هذا التاجر .

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

### تمرين 2 :

تاجر يمارس نشاط بيع الأقمشة حقق ربحا يقدر ب500000دج وهذا خلال سنة 2019 وفي نفس السنة حقق المداخيل التالية:

- 60000دج شهريا من خلال كراء شقة لغرض تجاري من 01/01 الى 2019/12/31

قم بتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي المستوجبة على هذا التاجر

**الحل:**

**حل التمرين الأول:**

وفق الجدول التصاعدي للشرائح الموجود في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد مبلغ الضريبة:

$$IRG=(2000000-1440000)*0.35+(1440000-360001)*0.3+(360000-120001)*0.2=568000DA$$

**حل التمرين الثاني:**

$$IRG= (500000-360001)*0.3+(360000-120001)*0.2=90000DA$$

$$IRG/RL=60000*12mois*0.15=108000DA$$

### • الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

لقد واجهت الشركات الجزائرية من خلال النظام الضريبي المطبق سابقا، العديد من المشاكل التي أدت إلى كبح التطور الاقتصادي في الجزائر كتعدد النصوص التشريعية وتعقيدها، حذف حق الخصم، تقليص مجالا لإعفاءات، تعدد النسب، التغيير المستمر في القوانين التشريعية الخاصة بالشركات، كل هذه العوامل جعلت النظام الاقتصادي الجزائري متخلفا نسبة إلى الاقتصاديات الأخرى. لهذا وأملا في تطوير الاقتصاد الجزائري، أعيد النظر في ضريبة الشركات بفصل ضرائب الأشخاص الطبيعيين عن ضرائب الأشخاص المعنويين.

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

جاءت الضريبة على أرباح الشركات لتعويض نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمزج في مجال تطبيقها الشركات الأجنبية مع الشركات الجزائرية، وبالتالي الدخول في اقتصاد السوق من بابه الواسع. لأجل تطوير مجال الاستثمارات، وتخفيف الأعباء التكاليفية عن المستثمرين. وتخضع لهذه الضريبة أرباح و مدا خيل شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص الذين ارادو الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، و الشركات المدنية غير المؤسسة تحت شكل شركات بالأسهم باستثناء تلك التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وكذا المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والشركات التعاونية والاتحادات التابعة له.

يعرفها قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة في المادة 136 على أنها ضريبة سنوية تمس مجمل المداخل التي تحققها مجمل الشركات والأشخاص المعنوية. كما تعد النوع الثاني من الضرائب التي جاء بها التشريع الجبائي الجزائري حيث جاءت لإلغاء ازدواجية النظام ومن خصائصها أنها وحيدة وكذلك عامة وهي تعتمد على التصريح الإجمالي .

و هناك شركات تخضع لـ IBS إختياريا فكل الشركات تخضع لـ IBS بحكم شكلها القانوني ماعدا بعض الشركات التي تخضع لـ IBS بصفة اختيارية وهذا وفقا للمادة 136 من قانون الضرائب والتي تتمثل في شركات الأشخاص والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات الأسهم .

### • معدلات فرض الضريبة :

يحدد معدلات الضريبة كما يلي :

- 19 % بالنسبة لنشاطات الإنتاج
- 23% بالنسبة للأنشطة والأشغال العمومية والري والسياحة باستثناء وكالات الأسفار
- 26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى

### • المعدلات الأخرى :

- تحدد نسبة الإقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كالتالي :
- 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع ويمثل هذا اعتمادا ضريبيا يخضع من قرض الضريبة النهائي .
  - 40% بالنسبة للمداخل الناتجة عن السندات صندوقا غير إسمية ويكتسي هذا الإقتطاع طابع محورا
  - 24% بالنسبة للمبالغ التي تخطيطها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها صغر جبائي دائم في الجزائر .

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

### • مكان فرض الضريبة على أرباح الشركات :

تنص المادة 149 من قانون الضرائب المباشرة على أنه تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين بدلا من مقر شركتهم أو إقامتهم الرئيسية .  
يجب على كل شخص معنوي ليس له إقامة بالجزائر ويحقق فيها مداخيل وفق الشروط الواردة في المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة أن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلا بالجزائر ومؤهلا قانونيا لأن يلتزم بالقيم بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص المعنويين الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات وأن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي .  
وان تعذر ذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات والغرامات المرتبطة بها عند الإقتضاء يدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليس له إقامة بالجزائر .

### • الإعفاءات والتخفيضات :

تعفى من الـ IBS :

- أرباح المشاريع والأنشطة التي تدخل ضمن الإستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء لمدة 3 سنوات إبتداءا من مدة الإستغلال ، تدفع هذه المدة إلى 6 سنوات إذا كانت الأنشطة الممارسة في المناطق التي يجب ترقيتها وتمدد إلى سنتين عندما يوظف المستثمر على الأقل 3 عمال بصفة دائمة.

### • التخفيضات :

هي محددة في المادة 147 و 147 مكرر و 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث يمكن ذكرها في النقاط التالية:

- يتم خصم فوائض القيمة الناتجة في التنازل عن الأملاك التي هي جزء من أصول المؤسسة سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل حيث تحدد فوائض القيم قصيرة الأجل من التنازل بحسب مبلغها في حدود 70 % من الربح الخاضع للضريبة أما فوائض القيم الطويلة الأجل التي يتم التنازل عنها لأكثر من 3 سنوات والتي يحسب مبلغها في حدود 35 % من الربح الخاضع للضريبة .



## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

تمارين:

### تمرين 01 :

حققت مؤسسة تمارس نشاط بيع المكيفات الهوائية ربحا جباثيا يقدر ب 1000000 دج وهذا خلال سنة 2020 :

- قم بتحديد مبلغ الضريبة على ارباح الشركات المستوجبة على هذه المؤسسة .

### تمرين 02 :

حققت مؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة ربحا جباثيا من نشاط مختلط يتمثل في انتاج وصيانة المواد الكهريمنزلية ربحا جباثيا يقدر ب 2000000 دج حيث سمحت المحاسبة المنفصلة لهذه المؤسسة من تحديد الربح الخاص بعملية الانتاج حيث قدر ب 1200000 دج

- قم بتحديد مبلغ الضريبة المستوجبة على ارباح الشركات المستوجبة على هذه المؤسسة .

### تمرين 03 :

حققت مؤسسة تمارس نشاط الاستراد ربحا محاسبيا خلال سنة 2018 يقدر ب 3000000 دج حيث سمحت عملية المراقبة بملاحظة النقاط التالية :

- التسجيل المحاسبي ل 100000 دج كمصروف متعلق بشراء لوازم شخصية لعائلة المسير .
- التسجيل المحاسبي لاهتلاكات متعلقة بسيارة سياحية بقيمة 200000 دج تم اقتنائها بتاريخ 2020/01/01 .
- التسجيل المحاسبي لهدايا بقيمة 700 دج للوحدة الواحدة مع العلم أن عدد الهدايا 30 هدية .
- التسجيل المحاسبي لاعانة منحت لجمعية المعوقين بقيمة 1500000 دج

المطلوب:

قم بتحديد الربح الجباثي و مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستوجبة مع العلم ان المؤسسة حققت خسارة خلال سنة 2017 تقدر ب 200000 دج.

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

الحل:

التمرين 01:

$$IBS = 1\,000\,000 * 0.26 = 260\,000\text{DA}$$

التمرين 02:

الضريبة المتعلقة بنشاط الانتاج

$$IBS = 1\,200\,000 * 0.19 = 228\,000\text{DA}$$

الضريبة المتعلقة بنشاط الصيانة

$$IBS = 800\,000 * 0.26 = 208\,000\text{DA}$$

$$\text{Total IBS} = 228\,000 + 208\,000 = 436\,000\text{DA}$$

التمرين 03:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات

- 100000 دج غير متعلقة بنشاط المؤسسة يعاد ادماجها.
- 200000 دج متعلقة بسنة 2020 يعاد ادماجها.
- الهدايا يسمح بخصم 500 دج للوحدة يتم إدماج 200 دج \* 30 = 6000 دج
- الإعانات يسمح بسقف 1000000 دج سنة 2018 يعاد إدماج 500000 دج
- خسارة السنوات السابقة يتم تخفيضها.

$$\text{الربح الجبائي} = 3000000 + 100000 + 200000 + 6000 - 500000 - 200000 = 3606000\text{ دج}$$

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

$$IBS=3606000*0.26=937\ 560DA$$

### • الرسم على النشاط المهني (T.A.P)<sup>1</sup>

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر. أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية في 1 جانفي لسنة 1996 و ذلك بإدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري و الرسم على النشاط غير التجاري في رسم واحد يسمى الرسم على النشاط المهني.<sup>2</sup>

ويفرض الرسم على النشاط المهني على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو غير تجاريا بحيث لا يراعي حالة المؤسسة أو لا يراعي النتيجة المحققة من طرف المؤسسة المكلفة بالضريبة أي أن المكلف مطالب بدفع هذه الضريبة سواء حقق ربح أو خسارة . و في هذا المجال تنص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي :

يستحق الرسم على النشاط المهني بصدد<sup>3</sup>:

- 1 - الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما. و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الإرباح غير التجارية . ما عدا مداخيل المسيرين الحائزين على الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
  - 2 - رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية و التجارية . أو الضريبة على أرباح الشركات .
  - 3 - العمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على هامش الربح التي ينجزها بائعوا السلع المنقولة و ما شابهها المذكورة في المادة 183 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال .
  - 4 - بقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها . التي تدخل في إطار النشاط و تستثنى العمليات التي تتجزأ الوحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني .
- و يؤسس فرض الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون رسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال سنة .
- ويحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يلي :

<sup>1</sup> قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، المادة 219

<sup>2</sup> حميدة بوزيدة، التقنيات الجبائية ، ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر . 2007 . ص132

<sup>3</sup> المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2012

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

- 1 % بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج .
- 2 % فيما يخص نشاطات البناء و الأشغال العمومية و الري . مع تخفيض بنسبة 25%
- 3 % بالنسبة للنشاطات الخاصة بالنقل عن طريق الأنابيب للمحروقات .
- 2 % بالنسبة للنشاطات الأخرى.
- **الحادثة المنشأة للرسم على النشاط المهني :**
  - بالنسبة للمبيعات : من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة .
  - بالنسبة للأشغال العقارية : من القبض الكلي أو الجزئي للثمن .
  - بالنسبة لتأدية الخدمات : من القبض الكلي أو الجزئي للثمن .
- **التخفيضات الممنوحة في الرسم على النشاط المهني:**

حسب المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يستفيد الخاضعين للرسم على النشاط المهني بتخفيضات بنسب مختلفة و ذلك حسب طبيعة العمليات المختلفة و يتضح ذلك فيما يلي :

  - يستفيد من تخفيض قدره 25 % نشاطات الاشغال العمومية والري
  - يستفيد من تخفيض قدره 30 %:
  - مبلغ عمليات البيع بالجملة .
  - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 % من الحقوق غير مباشرة .
- **يستفيد من تخفيض قدره 50 % :**
  - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن :

1- تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية ينص عليه المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996.

2- و أن يكون معدل ربح البيع بالتجزئة يتراوح بين 10 % و 30 %.
- **يستفيد من تخفيض قدره 75 % :**
  - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و المازوت .

إن امتياز التخفيضات المنصوص عليها أعلاه غير تراكمي<sup>1</sup>.

  - يمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء تخفيضات بنسبة 30 % من رقم الأعمال الخاضع للضريبة .

غير انه يستفيد من هذا التخفيض السابق سوى السنتين الأوليتين من شروع في مباشرة النشاط .

المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

<sup>1</sup> المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة.

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

**ملاحظة:** المادة 219 مكرر : لا تمنح التخفيضات المشار إليها في المادة 219 أعلاه إلا بالنسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقدا.<sup>1</sup>

### • الإعفاءات

حسب المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يعفى ما يلي<sup>2</sup> :

1- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80000 دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع أو المواد و اللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان. و 50000 دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات .

و للاستفادة من هذا الامتياز ينبغي على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر .

2- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض .

3- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد و المبالغ الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير .

4- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة و الخاصة بالمواد الإستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-31 في 15 جانفي 1996 المتضمن كفيات تحديد أسعار بعض المواد و الخدمات الإستراتيجية عندما تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10 % .

5- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الايجاري المالي .

6- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

7- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية و الفندقية و الإطعام المصنف و الأسفار .

\* من الإعفاءات لدينا أيضا :

- تنفيذ الأنشطة التي يقوم بها شباب المستثمر و المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتشغيل الشباب من إعفاء كامل من الرسم لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع و الاستغلال .

- كما تجدد مدة الإعفاء لمدة 6 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع و الأشغال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها .

<sup>1</sup> المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معاد احداثها بموجب المادة 17 من ق.م لسنة 2009

<sup>2</sup> المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2012 .

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

### • التصريح المتعلق بالرسم على النشاط المهني:

**1- التصريح بداية النشاط (بالوجود)<sup>1</sup>:** على المكلفين بالضريبة الجدد أن يكتتبوا أو يرسلوا إلى مفتشية الضرائب التابعين لها إقليميا تصريحاً بالوجود أو بداية النشاط في أجل أقصاه 30 يوماً من بداية النشاط و من أجل فتح ملف جبائي باسم المكلف لدى المفتشية حيث تقوم الإدارة الجبائية بتحديد رقم المادة و الرقم الجبائي المكلف به بالضريبة.

**2- التصريحات الدورية لرقم الأعمال:** تقوم بتقديم التصريحات برقم الأعمال حيث تقدم الوثيقة **GN50A** بالنسبة للخاضعين للرسم على النشاط المهني و تكون إما بتصريح شهري كما في النظام الحقيقي و تسلم إلى مصلحة قبضة الضرائب في 20 يوم الأولى التي تلي شهر النشاط . و تسدد فيه الضرائب و الرسوم في فترة النشاط.

**3- التصريحات السنوية:** تكون التصريحات السنوية عن طريق الميزانية الجبائية و السلسلة **GN11** بالنسبة للخاضعين للنظام الحقيقي و ذلك قبل 01 ماي من السنة الثانية من النشاط .

**4- التصريح بإيقاف النشاط أو الوفاة:** يؤسس الرسم على النشاط المهني فوراً في حالة التنازل أو التوقف عن ممارسة النشاط أو المهنة و تلك على أساس الإيرادات التي لم تخضع للرسم فيها الديون المكتسبة و غير المحصلة .

يتعين على المكلفين بالضريبة أن يرسلوا للمفتشية في أجل 10 أيام تصريح . و إذا لم يقدم المكلف بالضريبة المعلومات و التصريح المشار إليها أعلاه . و إذا دعي لتقديم الوثائق و الإثباتات الضرورية لدعم تصريحه و امتنع عن تقديمها في 10 أيام الموالية لاستلام الإشعار المرسل إليه . لهذا الغرض يحدد مبلغ الإيرادات الخاضع للرسم على النشاط المهني بصفة تلقائية و يضاف بنسبة 25% .

**5- التصريح في الوثيقة G50:** يجب على الأشخاص الذين يقومون بعمليات خاضعة للرسم أن يرسلوا قبل 20 يوماً من كل شهر أو فصل الموالي بتصريحاتهم الخاصة لرقم الأعمال المحقق من طرفهم إلى قابض الضرائب على مستوى مفتشية الضرائب و إذا لم ينقضي أجل التصريح في يوم عطلة قانونية فإن الأجل يمدد إلى اليوم الذي يليه .

<sup>1</sup>حميدة بوزيدة ، مرجع سابق، ص137

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

تمارين:

تمرين 01:

حقق شخص يمارس نشاط البيع بالجملة رقم اعمال خارج الرسم خلال شهر جانفي 2020 يقدر ب 3000000 دج حيث عملية القبض عن طريق شيك .  
قم بحساب مبلغ الرسم على النشاط المهني المستوجب

تمرين 02:

قامت مؤسسة تمارس نشاطا مختلطا يتمثل في الاشغال العمومية والدراسات بتحقيق خلال شهر جانفي 2020 مقبوضات كما يلي:

رقم أعمال الأشغال العمومية خارج الرسم = 2000000 دج

رقم أعمال الدراسات خارج الرسم = 1000000 دج

المطلوب:

قم بحساب مبلغ الرسم على النشاط المهني المستوجب

الحل:

تمرين 01:

تستفيد عملية البيع بالجملة من تخفيض قدره 30%

$$TAP=3\ 000\ 000*0.7*0.02=42\ 000\ DA$$

تمرين 02:

$$TAP=2\ 000\ 000 *0.75*0.02+1\ 000\ 000*0.02=30\ 000DA$$

• الرسم العقاري: (TF) (1)

هذه الضريبة تجبى لحساب البلديات فقط و هي ضريبة تمس العقارات المبنية و غير المبنية و بالتالي فكل ما يتعلق بالمنقولات فهو غير خاضع لهذه الضريبة. ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة مع اجراء

تخفيض يقدر ب 2% على ان لا يتجاوز 25 %

يحسب الرسم بتطبيق معدل:

<sup>1</sup>قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مرجع سابق المادة 261

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

- \*3% بالنسبة للملكيات المبنية بأتم معنى الكلمة غير أنه بالنسبة للملكيات المبنية ذات الإستعمال السكني المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير مشغولة سواء بصفة شخصية وعائلية أو عن طريق الكراء، تخضع لمعدل مضاعف قدره 10% أما الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية:
- \*5% عندما تقل مساحتها أو تساوي 500 م<sup>2</sup>
- \*7% عندما تفوق مساحته 500 م<sup>2</sup> وتقل أو تساوي 1000 م<sup>2</sup>
- \*10% عندما تفوق مساحته 1000 م<sup>2</sup>

### \*رسم التطهير<sup>(2)</sup>:

- و هو الآخر يجبى لحساب البلديات التي لها مصالح نقل القمامة و التصريف الصحي، فكل مواطن يملك عقار (سكن، محل تجاري..... إلخ) و يستفيد من هذه الأشياء فهو خاضع لهذا الرسم أما الذي لا يستفيد من هذه الأشياء فهو معفى.
- يؤسس سنويا رسم خاص برفع القمامات المنزلية باسماء لمالك أو المنتفع. يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف معا لمالك بدفع الرسم سنوي بصفة تضامنية يحدد مبلغ الرسم كمايلي<sup>(3)</sup>:
- ما بين 1500دجو و 2000دج . على كل محل ذي استعمال سكني؛
  - ما بين 4000دجو و 14.000 دج. على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه
  - ما بين 10000 دج و 25.000 دج. على كل أرض مهياة للتخميم والمقطورات؛
  - ما بين 22.000 دج و 132.000 دج. على كل محل ذي استعمال صناعي، أو تجاري أو حرفي أو ماشابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

### ● الضريبة على الثروة :

- هي ضريبة مفروضة على الأشخاص الطبيعيين فقط، وبالتالي الأشخاص المعنوية معفاة، ومن هذه الأملاك مايلي :

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق المادة 261

<sup>2</sup> نفس المرجع المادة 266

<sup>3</sup> نفس المرجع المادة 267



## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

- الأموال المنقولة (السيارات الفخمة ، سفن النزهة ، الطائرات السياحية ، خيول السباق )
- الأملاك العقارية: - المبنية ( الفيلات ) و غير مبنية ( الأراضي و الحدائق ) .
- و الجدول رقم (5) يوضح قيمة الأملاك التي تفرض عليها هذه الضريبة باعتبارها ضريبة تصريحية تصاعديّة .

### الجدول: السلم التصاعدي لنسب الضريبة على الثروة

النسبة %	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج )
0	يقبل عن أو يساوي 100 000 000 دج
0.15	من 100 000 001 الى 150 000 000 دج
0.25	من 150 000 001 الى 250 000 000 دج
0.35	من 250 000 001 الى 350 000 000 دج
0.5	من 350 000 001 الى 450 000 000 دج
1	تفوق 450 000 000 دج

المصدر وزارة المالية المديرية العامة للضرائب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 281

### • الضريبة الجزافية الوحيدة :

تم انشاؤها بموجب قانون المالية 2007 حيث شهدت هذه الضريبة عدة تغييرات منذ انشاءها ويخضع لهذه الضريبة وفق قانون المالية 2020 الاشخاص الطبيعيين الذين يتعدى رقم اعمالهم 15000000 دج ويستثنى منها النشاطات التالية<sup>1</sup>:

- نشاطات الترقية العقارية؛
- نشاطات استرداد المواد الموجهة مباشرة للبيع؛
- نشاطات البيع بالجملة؛
- العيادات المصالح الطبية؛
- المطاعم والفنادق المصنفة؛
- نشاط الاشغال العمومية؛

### ويطبق معدلين :

- 5% بالنسبة لنشاط البيع والانتاج.

<sup>1</sup>قانون الضرائب المباشرة 2020 المادة 282.

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

- 12% بالنسبة لباقي النشاطات.

### 2- قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الاعمال:

#### • الرسم على القيمة المضافة :

إن وضع نظام الرسم على القيمة المضافة كان يهدف أساسا إلى تبسيط الجباية غير المباشرة عن طريق إلغاء نظام الرسم على رقم الأعمال السائد والمتمثل في (TUGP. TUGPS) الذي طالما اعتبر مخالف للاقتصاد الحديث، وأيضا إلى جعل الجباية غير المباشرة المحلية مشابهة للجباية غير المباشرة الخارجية وتسهيل نطاقا لمعاملات والتمكن من إدماج الاقتصاد الجزائري في اقتصاد السوق. لقد أحدث الرسم على القيمة المضافة الكثير من التطور في النظام الضريبي فالبساطة الكبيرة التي يتميز بها هذا الرسم نسبة إلى النظام القديم تبرز مدى فعالية إدارته فقد اعتبر كعامل مصحح لنظام الرسم على رقم الأعمال على مستوى المؤسسة أو على مستوى الإدارة الضريبية فوضع الرسم على القيمة المضافة كان يهدف أساسا إلى تطويروا نعاش الاقتصاد الوطني عن طريق خفض تكاليف الاستثمار بتطبيق نظاما لاسترجاعات المالية، وأيضا إلى جعل المؤسسات الجزائرية في وضعية تنافسية مع المؤسسات الأجنبية من خلال إعفاء المنتجات المصدرة من الرسم على القيمة المضافة . لكن ورغم كل هذا فان نظام الرسم على رقم الأعمال كغيره من الضرائب لم يحض بالنجاح الكامل فلازال يعاب عليه من بعض الجوانب . ويعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة حيث أنه كل رفع في ( TVA ) يؤدي إلى زيادة في الأسعار و العكس صحيح و المستهلك الأخير هو الذي يتحمل هذه الضريبة دائما، و يخضع لهذا الرسم :

✓ المنتجون.

✓ بائعو الجملة.

✓ المستوردون.

✓ بائعو التجزئة.

اما معدلات الرسم على القيمة المضافة هي<sup>1</sup>:

\* معدل مخفض 9% . يخضع لهذا المعدل

- العمليات التي تقوم بها مؤسسة الكهرباء والغاز والمتعلقة بالغاز الطبيعي والطاقة الكهربائية.
- المنتجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.
- العروض المسرحية والبالاي والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات.
- والألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها.
- خدمة الإقبال على الانترنت.

<sup>1</sup>وزارة المالية المديرية العامة للضرائب قانون الرسوم على رقم الاعمال المادة 23

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

- خدمات التكوين التي تقدمها مؤسسات التكوين المعتمدة من الدولة.  
\* معدل عادي 19% وتخضع له باقي النشاطات الأخرى  
يطبق الرسم على القيمة المضافة على العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا و المتمثلة في<sup>2</sup>:
  - العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.
  - العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.
  - العمليات المحققة عن ممارسة نشاط حر.
  - المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمر ومشروبات أخرى مماثلة لها.
  - العمليات المتعلقة بالإشغال العقارية.
  - المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.
  - عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى و أنشطة التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.
- العمليات الخاضعة للرسم اختياريًا: حسب المادة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال، يمنح الاختيار للأشخاص الذين يقع نشاطهم ضمن العمليات الموجهة للتصدير، و العمليات المحققة لفائدة: الشركات البترولية، الحق في طلب نظام الشراء بالإعفاء.

### • الأساس الخاضع للضريبة (الوعاء الضريبي):

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم: ثمن البضائع أو الإشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف و الحقوق و الرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته.

### تمرين 01:

حققت مؤسسة تمارس نشاط البيع بالجملة رقم أعمال خارج الرسم HT يقدر ب 1000000 دج

قم بحساب الرسم على القيمة المضافة علما أن معدل TVA=19%

### تمرين 02:

قامت مؤسسة تمارس نشاط اداء الخدمات تحصلت على مقبوضات متعلقة بفاتورة سابقة خلال شهر

جانفي 2020 = 1250000 دج (TTC)

قم بتحديد مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستوجب علما أن معدل TVA=19%

### تمرين 03:

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

حققت مؤسسة كمال للاستيراد رقم أعمال خارج الرسم خلال شهر جانفي 2020 يقدر ب 5000000 دج وخلال نفس الشهر قامت بالعمليات التالية

- شراء سلعة بقيمة 700000 دج عملية الدفع عن طريق شيك
- شراء مستلزمات بقيمة 120000 دج عملية الدفع نقدا
- شراء سيارة سياحية بقيمة 1000000 دج عملية الدفع عن طريق شيك

قم بتحديد مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستوجبة خلال شهر جانفي مع العلم ان المبالغ المذكورة خارج الرسم.

**الحل:**

**التمرين 01:**

$$TVA=1\ 000\ 000*0.19=190\ 000DA$$

**تمرين 02:**

$$PHT=1\ 250\ 000/1.19=1\ 050\ 420\ DA$$

$$TVA=1\ 050\ 420*0.19=199\ 580\ DA$$

**تمرين 03:**

$$TVA(vente)=5\ 000\ 000 *0.19=950\ 000DA$$

$$TVA(achat)=700\ 000*0.19=133\ 000DA$$

$$TVA(du)=950\ 000-133\ 000=817\ 000DA$$

حيث لا نستطيع استرجاع الرسم المتعلق بالفواتير المدفوعة نقدا التي يتعدى رقم أعمالها 100000 دج والرسم الناتج عن اقتناء السيارات السياحية

**الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC):**

**- مجال التطبيق:**

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

يطبق هذا الرسم على المواد التالية (الجمعة، السجائر، السيجار، التبغ، الكبريت، التبغ).

- أساس فرض الضريبة و النسب المطبقة:

يحسب الرسم حسب الهكتولتر أو الكلف و العلب بالنسبة للكبريت، أما القيم فتحسب كما يلي:

- التبغ الأسود: 1040000 دج/كلف.

- التبغ الأشقر: 1260000 دج/كلف.

- السجارة: 147000 دج/كلف.

- تبغ التدخين: 62000 دج/كلف.

- تبغ للنشق و المضغ: 71000 دج/كلف.

- الكبريت: 26 دج/لكل 100 علبة تحتوي كل واحدة على 40 عود.

\* الرسم على المنتجات البترولية:

يطبق هذا الرسم على البنزين و غاز أويل و غاز البترول السائل الوقود. كما تحسب قيمة المنتجات

الخاضعة للرسم الموجهة للاستهلاك، أما التعريفات المطبقة فتحسب بالكيفية التالية:

- البنزين الممتاز: 1 دج/هكتلر.

- البنزين العادي: 1 دج/هكتلر.

- البنزين الخالي من الرصاص: 1 دج/هكتلر.

- غاز أويل و البترول السميع: 1 دج/هكتلر.

**3- قانون التسجيل:** يحتوي هذا القانون على نوع من الأنواع الكبرى للضرائب ، و حقوق التسجيل

هي ضريبة مفروضة على بعض العمليات التي تتم في الحياة اليومية و هي متعلقة بما يلي:

✓ نقل الملكية يعوض (بمقابل) مثل البيوع .

✓ نقل الملكية ، بدون عوض مثل الهبات ، التبادل .

✓ نقل الملكية بين الأحياء مثل البيوع .

✓ نقل الملكية بعد الممات .

✓ تأسيس شركة .

وتحدد نسبة الضريبة وفقا لقوانين و تشريعات النظام الضريبي

**4- قانون الطابع:** حقوق الطابع هي نوع من أنواع الضرائب تحصل لصالح الخزينة يخضع لها

جميع الكتابات و العقود و الوثائق المسلمة من طرف السلطات العمومية و هذه الوثائق سواء كانت

محركة بالجزائر أو محررة في الخارج ، و مستعملة في الجزائر و تحدد نسبة الضريبة وفقا لقوانين

وتشريعات ضريبية

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

---

قانون الإجراءات الجبائية: هو عبارة عن احدث قانون ضريبي في الجزائر جاء ليجمع جميع الاجراءات التي كانت موجودة في مختلف القوانين الضريبية في قانون ضريبي واحد تضمن عدة محاور من الجانب القانون تخص عمليات الوعاء والتحصيل والمراقبة والنزاع الضريبي

## الفصل الأول: مفاهيم حول القانون الضريبي

---

### خلاصة:

تستند الضريبة في فرضها على قوانين وتشريعات ومراسيم يلتزم كل مكلف بالضريبة تطبيقها والالتزام بها عند اداء مستحقاته الجبائية اذ يعتبر القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام يتم بموجبه تنظيم العلاقة بين المكلف و الادارة الضريبية.

تسعى الدولة الجزائرية في اجراء اصلاحات عميقة مست احكامها الجبائية وهذا باجراء عدة تعديلات على قوانينها من اجل اعطاء اكثر فعالية للادارة الجبائية من خلال قوانين المالية والمراسيم التشريعية وهذا من اجل فك الغموض ما بين المكلف والادارة نظرا للعدد الهائل من الشكاوى التي تستقبله الادارة الجبائية نظرا لغموض القوانين الضريبية ولجوء المكلف الى مختلف الطعون الموجودة في القانون الضريبي.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية



## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

---

تمهيد:

أعطى المشرع الجزائري الحق للمكلف في الطعن في القرارات الصادرة من الإدارة الجبائية وهذا من اجل استرجاع حقوقه والدفاع عن نفسه،حيث يعتبر الطعن أمام الإدارة الجبائية مرحلة إجبارية يجب المرور عليها قبل اللجوء إلى القضاء.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### المبحث الأول: الطعن أمام الإدارة الجبائية ولجان الطعن

#### المطلب الأول: الطعن أمام الإدارة الجبائية

##### 1- تعريف المنازعة الضريبية:

المنازعة الضريبية: هي كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية<sup>1</sup>، فعادة ما يواجه فرض الضريبة من طرف الإدارة الجبائية بعض الخلافات مع المكلفين بأدائها. فقد يكون هذا الخلاف متعلق بتطبيق النصوص التشريعية وعدم احترام الإجراءات، أو يكون ناتجا عن أخطاء في معدلات فرض الضريبة، كما يمكن أن يكون هذا النزاع ناتج عن تعسف من طرف الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، فكل ما يتعلق بالضريبة ابتداء من تحديد الوعاء إلى غاية التحصيل قد ينشعب عنه نزاع مع الإدارة الجبائية .

##### الفرع الثاني: عناصر النزاع الضريبي:

لا يمكن التكلم عن نزاع ضريبي إلا بوجود ثلاثة عناصر تتمثل في<sup>2</sup>:

- وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع فهي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها بناء على ما تقتضيه التشريعات الضريبية.

- أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع

إليه ولا يغير من الأمر في شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر.

- أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة

كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

<sup>1</sup>خيري عثمان، فريز فرج عبد العال: إنهاء المنازعة الضريبية عل بالدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة لعربية، القاهرة، 2012-2013، ص08.

<sup>2</sup>كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص09.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### الفرع الثاني: أسباب النزاع الضريبي:

يعود النزاع الضريبي إلى عدة أسباب، فقد تكون هذه الأسباب متعلقة بالتشريع الجبائي و الإدارة الجبائية، أو قد تكون هذه الأسباب ذهنية متعلقة بعقلية المكلف.

#### 1- أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي والإدارة الجبائية

عادة ما تؤدي كثرة التعديلات والغموض والتعارض الموجود في أحكام نصوص التشريع الضريبي إلى فتح المجال لوجود تأويلات وتفسيرات متضاربة بين الإدارة الضريبية والمكلف، باعتبار أن التغييرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التشريع الضريبي تجعل النظام الضريبي أكثر غموضاً، سواء تعلق الأمر بتعديلات تمس أحكام الضرائب أو معدلاتها، الشيء الذي يؤدي إلى نشوب خلاف بين الإدارة الضريبية و المكلف. فالصياغة القانونية تلعب دوراً هاماً في الحد من النزاعات.

كما أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين الإدارة والمكلف و يمكن أن يأخذ هذا التناقض شكلين اثنين<sup>1</sup>:

- الشكل الأول: يطلق عليها لتعارض الداخلي للنصوص، وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الضريبي، ينشأ هذا نتيجة تداخل في صلاحياته يئات الإدارة الضريبية.

- الشكل الثاني: يطلق عليها لتعارض الخارجي للنصوص ويكون هذا ما بين نظامين ضريبيين مختلفين، وهذا ما يقودنا إلى ظاهرة ضريبية تدعى بالازدواج الضريبي، أي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية وهذا يحدث نتيجة عدم وجود تنسيق بين القوانين الضريبية لأكثر من دولة وكذا تمسك الدولة بمبدأ السيادة الضريبية.

كما تلعب الإدارة الجبائية دوراً هاماً في النزاع الضريبي، فهي تمثل السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، وبالتالي فإن النظام الضريبي الأحسن تصور الات كون له قيمة إلا بفضل، الإدارة التي تطبقه، والتحقق من سلامة

<sup>1</sup> نعيم فهيم حنا، دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 1997، ص 1.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

ذلك حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى. فكلما كانت الإدارة الجبائية قوية كلما قل النزاع مع المكلف وكلما كانت الإدارة الجبائية ضعيفة كلما زادت النزاعات مع المكلفين ، ويعود ضعف الإدارة الجبائية إلى سببين:

- **نقص الكفاءة لدى موظفي الإدارة الجبائية:** ان رقي الإدارة الجبائية لا يتحقق إلا بوجود اليد العاملة الكفينة فتعاني غالبية الدول النامية من مشكلة ندرة الكفاءة لدى الموظفين<sup>1</sup>.

فتعاني الادارة الجبائية من نقص كبير في اليد العاملة الكفينة القادرة على مواجهة التغييرات و التعديلات التي تحدث في التشريع الجبائي، فانخفاض المستوى العلمي و التكويني لأغليبيتهم يساهم في ارتكاب اخطاء تؤدي الى نشوب خلافات ما بين الادارة و المكلف.

### - الفساد الإداري والضريبي:

أخذت هذه الظاهرة أبعادا خطيرة في عد الفساد الضريبي و الإداري ظاهرة عالمية واسعة الانتشار لم تسلم منه البلدان المتقدمة و لا النامية ويمكن تعريف الفساد ا على انه " عبارة عن مجموعة النشاطات التي تتمد اخلال جهاز الإداري الحكومي، والتي تؤدي فعلا إلى انحراف ذلك الجهاز عن هدفه الرسمي لصالح أهداف خاصة، سواء كان ذلك بصفة متجددة أم مستمرة، و سواء كان بأسلوب فردي أم بأسلوب جماعي منظم"<sup>2</sup>. كما يعرف الفساد ا بأنه" ذلك السلوك الذي يسلكه صاحب الخدمة العامة أو الخاصة والذي يفضي إلى إحداث ضرر في البناء الاقتصادي من خلال هدر الموارد الاقتصادية أو زيادة الأعباء على الموازنة العامة أو خفض كفاءة الأداء الاقتصادي أو سوء توزيع الموارد بقصد تحقيق منافع شخصية، مادية او غير مادية عينية كانت أو نقدية على حساب المصلحة العامة"<sup>3</sup>. فيعتبر الفساد الضريبي أحد أشكال الفساد المالي الذي يهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب دافعي الضرائب من جهة وعلى حساب الإيرادات الضريبية الموجهة لتمويل الانفاق من جهة أخرى ، إذ انتشار هذه الظاهرة يعني حتما ضياع جزء من أموال الدولة لا يستهان به. وتعتبر ظاهرة الرشوة من أهم أشكال

<sup>1</sup> صباح بعوش ، الضرائب المباشرة في المغرب - الجزء الثاني : الإصلاح ، الدار البيضاء 1987، ص. 159 .

<sup>2</sup> مرتضى نوري محمود، الاستراتيجية العامة لمكافحة الفساد المالي و الاداري في العراق، المؤتمر العالمي حول النزاهة أساس الأمن والتنمية، هيئة النزاهة ، العراق ديسمبر 2008، ص 07.

<sup>3</sup> الولهي بوعلام ، اثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، أبحاث المؤتمر الدولي حول تقييم اثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل و الاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة (2001-2014)، جامعة سطيف، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم تسيير

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

الفساد الإداري الذي طغى على الإدارة الضريبية بسبب عدم قدرة الكثير من الموظفين على الصمود أمام الإغراءات التي تعرض عليهم من قبل المكلفين كمقابل لمساعدتهم على الاستفادة من تخفيضات ضريبية، وهو ما يؤدي إلى خسارة الدولة لأموال طائلة.

ويعود الفساد الإداري إلى عدة أسباب تتمثل فيما يلي:

- انعدام أخلاقيات المهنة لدى الموظفين .
- عدم الثقة في الأنظمة الحاكمة و اعتقاد أن هذه الأنظمة هي أداة للسيطرة والتسلط.
- ضعف الأنظمة الحاكمة وظهور الغموض في المعاملات الاقتصادية.
- عدم اهتمام القيادة السياسية بمحاربة الفساد .
- تدني الأجور و نقص نظم الحوافز المادية و المعنوية المعمول بها .
- وجود تشريعات كثيرة تتطوي على عيوب الصياغة القانونية الشكلية والموضوعية كالتناقض والغموض والنقص، والتعارض فيما بينها .
- ضعف المنافسة السياسية نتيجة لغياب الديمقراطية وحصانة كبار المسؤولين من المتابعة والملاحقة.

### 2- أسباب متعلقة بالمكلف :

عادة ما يؤدي نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين إلى إهمال الواجبات الجبائية المفروضة عليهم كعدم التصريح أو عدم الاعتراف بالإدارة الجبائية مما يتسبب في فرض ضريبة تلقائية تفرضها الإدارة الجبائية قد ينتج عنها نزاع ضريبي، ويعود نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين إلى عدة معتقدات:

- يعتقد المكلفون أن هناك سوء استخدام للأموال من طرف الدولة فهذه الأموال تصرف في غير المجالات التي يراها المكلف بالضريبة مناسبة.
- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أموالاً كثيرة لا يستفيد منها مباشرة، فهو يعتبر الضريبة أداة تستعملها الدولة لسرقة ونهب الشعب بطريقة غير مباشرة، الشيء الذي يدفعه لعدم التصريح الذي قد يؤدي إلى تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي تقبل اعتراضاً من طرفه .

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي، بحيث يعتبر ثقل العبء الضريبي من العوامل المهمة التي تدفع المكلفين إلى التهرب من الضريبة، مما لاشك فيه أن تطور دور الدولة واتساع نشاطاتها في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى زيادة الأعباء المترتبة على الدولة، ولتغطية هذه الأعباء كثيرا ما تجد الدولة نفسها مضطرة لفرض العديد من الضرائب، ورفع المعدلات الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطنين و زيادة إحساسهم بثقلها، مما يشجعهم على التملص من أدائها

والتفنن في إعطاء الحجج التي تبرر تهربهم من الضريبة<sup>1</sup>، فتقوم الادارة الجبائية باسترجاع حقوقه مع فرض زيادات تؤدي الى وقوع خلافات مع المكلفين.

- سوء فهم مصطلح الاقتراع الضريبي الذي يراه البعض مجرد خسارة شخصية لا بد من تخفيضها أو تقاديتها كلما سمحت الفرصة بذلك.

- اعتقاد المكلفين بالضريبة بعدم شرعية الضريبة في الإسلام كونها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام.

### الفرع الثالث: اجراءات الطعن امام الادارة الجبائية:

يعد الطعن امام الادارة الجبائية اول مرحلة يجب ان يمر عليها المشتكي قبل اللجوء الى القضاء الاداري، ويمر الطعن امام الادارة باجراءات تختلف حسب طبيعة الطعن المقدم فقد يكون هذا النزاع خاص بالوعاء الذي تفرض عليه الضريبة او قد يكون متعلق بعملية التحصيل، حيث أن المكلف بالضريبة لا يطعن في حساب الضريبة وإنما في التحصيل في حد ذاته أو في الإجراءات التي تم بها التحصيل على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل وديا أو جبريا.

ويمثل الطعن الأولي لدى الإدارة الجبائية مرحلة إجبارية يجب ان يمر عليها المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى نوع آخر من الطعون أو ان يلجأ للقضاء الإداري ، حيث يجب أن تتوفر في الشكوى شروطا حتى يتم قبولها وتتمثل هذه الشروط في:

<sup>1</sup> مهدي محفوظ ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار النهضة العربية، مصر 2005 ، ص: 381 .

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### الفرع الرابع: الشروط التي يجب أن تتوفر في الشكاية:

نصت المواد من 73 إلى 75 من قانون الإجراءات الجبائية على الشروط التي يجب أن تتوفر في الشكاية حيث يجب:

- أن تحرر الشكاوى في ورق حر، و لا تكون خاضعة لحق الطابع.
- أن تكون الشكاوى فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية<sup>1</sup>
- ذكر الإدارة التي له حق التعامل معها والشكوى على مستواها ( الإدارة الولائية للضرائب، مركز الضرائب، مركز الضرائب الجوارى، مديرية كبريات المؤسسات).
- تبيان رقم المادة من الجداول التي سجلت تحتها هذه الضريبة، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جداول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع .
- يشترط على كل مشتكي أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر .
- ذكر الضريبة المعترض عليها<sup>2</sup>، و التوقيع باليد من طرف المشتكي على الطعن، وفي حالة تقديم شكوى لحساب الغير من طرف شخص آخر، يجب عليه أن يستظهر وكالة قانونية<sup>3</sup>، وتقديم الوكالة لا يكون لازما في الحالات التالية<sup>4</sup>:

- ✓ الورثة لحساب المتوفى.
- ✓ المحامين المسجلين في نقابة المحامين، لحساب المكلفين بالضريبة.
- ✓ المصفي الذي يقوم بعملية تصفية الشركة.

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية 2016: المادة: 73 / 1

<sup>2</sup> العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دارهومة، الجزائر، 2011 ص 89.

<sup>3</sup> قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة: 75.

<sup>4</sup> Ministère des finance, direction générale des impôts, Le Contentieux de l'Impôt, 2006, P.9

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### الفرع الخامس: الشروط المتعلقة بالآجال:

حدد المشرع الجبائي آجالاً ينبغي على المكلف بالضريبة احترامها من أجل تقديم شكواه لدى الإدارة الضريبية، إذ عدم احترام هذه الآجال يستلزم رفض الشكوى من طرف الإدارة الجبائية. فتعد مسألة الآجال مسألة هامة يجب احترامها من طرف المكلف بالضريبة ويمكن أن نلاحظ نوعين من الآجال:

#### 1- الآجال العامة:

نصت الفقرة الأولى من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية على الآجال العامة لقبول الشكاية، حيث تقبل الشكاوى قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لمضمون الشكوى، إذ يمكن للمكلف أن يرفع شكواه المتعلقة بضريبة ما طوال هذه المدة حتى اليوم الأخير من السنة الثانية.

#### 2- الآجال الاستثنائية الواردة على الآجال العامة:

استثنى المشرع الجبائي بعض الحالات التي يستطيع المكلف الخروج عن الإطار العام لتقديم الشكاوى وهذا مراعاة لبعض الحالات التي تتمثل في:

\* ارتكاب خطأ في توجيه الإنذارات: تنقضي الآجال القانونية لرفع الشكاية في حالة وجود خطأ في توجيه الإنذارات في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة الإنذارات الجديدة.

\* الخطأ والازدواج الضريبي في فرض الضريبة: نقضي الآجال الممنوحة للمكلف لتقديم شكواه في هذه الحالة في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف من وجود ضرائب مفروضة عليه وغير مؤسسة أو فرضها عن طريق الخطأ أو فرض نفس الضريبة لأكثر من مرة،

\* الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جداول للتحصيل: ففي هذه الحالات تتحدد آجال رفع الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات في حالة الاعتراض على الاقتطاع من المصدر لقيمة الضريبة.



## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### الفرع السادس: التحقيق والبث في الشكوى:

تقوم مديرية الضرائب الولائية أو مراكز الضرائب أو مديرية كبريات الشركات بتقديم إشعار بالاستلام للمشتكي عند تقديمه للطعن، ويتم تسجيل الشكاية في سجل خاص، أين يتم مباشرة التحقيق في الشكوى بعد التأكد من استئنائها لجميع الشروط.

#### 1- التحقيق في الشكوى:

يقوم مدير الضرائب للولاية بإرسال الشكاية إلى الجهة التي أصدرت الإنذار من أجل المباشرة في عملية التحقيق، إذ قد ترسل الشكاية سواء إلى المفتشية أو إلى الأعوان الذين قاموا بعملية الرقابة الجبائية من أجل دراسة هذه الشكاية. ويعتمد المفتش في هذه الدراسة على الوثائق التبريرية المقدمة من طرف المكلف والقوانين، و الملف الموجود بحوزته و بعد الانتهاء من هذه الدراسة يرسل مفتش الضرائب إلى مدير الضرائب ملخص عن الشكاية المقدمة من طرف المشتكي و النتائج المتوصل إليها ليقوم مدير الضرائب بالرد على المكلف حيث يمكن أن يقوم مدير الضرائب ب :

- ✓ رفض الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، في حالة عدم التأسيس القانوني لها.
- ✓ منح التخفيض الكلي للمشتكي وبالتالي إبراء ذمة المكلف من الدين الواقع على عاتقه.
- ✓ منح تخفيض جزئي، أي أن الإدارة الضريبية تقوم بإجابة المكلف على جزء من طلباته.

#### 2-البث في الشكوى :

كما منح المشرع الجبائي آجالاً للمكلف بالضريبة بتقديم شكواه منح كذلك للإدارة آجال يجب أن لا تتجاوزها في دراسة الطعون، وتتحد آجال البث في الشكوى النزاعية حسب الجهة الناطقة في الشكوى وكذلك حسب طبيعة الضريبة كمايلي<sup>1</sup>:

- الشكوى التابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب: تحدد المدة بستة أشهر (6) ويمدد الأجل إلى ثمانية أشهر (8) بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، و يقلص هذا الأجل إلى شهرين (2) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية، المادة:76.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

- الشكاوى التابعة لاختصاص رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوارية للضرائب تحدد المدة بأربعة (4) أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكاوى.

- الشكاوى التابعة لاختصاص مديرية كبريات الشركات تحدد المدة بستة (6) أشهر انطلاقاً من تاريخ استلام الشكاوى، وتمدد إلى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية.

كما أشارت المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية للصلاحيات المخولة لرئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمدير الولائي للضرائب ومدير كبريات الشركات للبحث في الشكاوى وتتمثل هذه الصلاحيات في:<sup>1</sup>

- إصدار قرارات نزاعية في قضايا تقل أو تساوي مبالغها عشرون مليون دينار (20 000 000 دج) من طرف رئيس المركز الجوارى للضرائب.

- إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبالغها خمسين مليون (50 000 000 دج) أو يساويها وكذا في طلبات استرداد ديون على الرسم على القيمة المضافة التي يقل مبالغها عن (50 000 000 دج) من طرف رئيس مركز الضرائب .

- بالنسبة لمدير الضرائب للولاية فهو يفصل في القضايا مهما كان مبالغها غير أن المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية تفرض عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل الشكاوى النزاعية أو طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة عندما تتجاوز مبالغها مئة وخمسون مليون دينار (150 000 000 دج).

- بالنسبة لمديرية كبريات الشركات فإنها تفصل في كل الشكاوى النزاعية مهما كان مبالغها لكنها مجبورة أيضاً بالرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكاوى نزاعية أو طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة التي تتجاوز مبالغها ثلاث مئة مليون دينار (300 000 000 دج).

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق: المادة:77.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

في حالة غياب الرد على الطعن الأولي وانقضاء مدة أربعة (4) أشهر يمكن للمكلف بالضريبة التقدم بشكوى أمام لجان الطعن أو أمام المحكمة الإدارية.

### المطلب الثاني: الطعن أمام اللجان:

بعد حصول المكلف بالضريبة لقرار الإدارة خلال الطعن الأولي بالرفض الكلي أو الجزئي له أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الإشعار بالرفض للجوء إلى لجان الطعن<sup>1</sup>.  
فلجان الطعن تفصل في النزاعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الرسوم على رقم الأعمال الرامية إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حسابات الضريبة وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي<sup>2</sup>.

الفرع السابع: أنواع لجان الطعن: يمكن ملاحظة ثلاثة لجان مكلفة بدراسة الطعون تتمثل في :

- لجنة طعن ولائية.
- لجنة طعن جهوية.
- اللجنة المركزية للطعن.
- 1- لجنة طعن ولائية<sup>3</sup>:**

تنشأ لجنة طعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال لدى كل ولاية وهي مكونة من :

- محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون كرئيس.
- عضو من المجلس الشعبي البلدي.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة، برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن مصف الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

<sup>1</sup> قانون الاجراءات الجبائية، المادة: 1/80.

<sup>2</sup> قانون المالية 2016، المادة 26، العدد 72 المؤرخ في 2015/12/31 المعدل لأحكام المادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق: المادة: 1/81.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب ، أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.
- وتوكل مهام كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه مدير للضرائب.

### 2- لجنة طعن جهوية<sup>1</sup>:

- تتشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و من الرسوم على رقم الأعمال حيث يجب ان تكون مكونة من:
- محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون رئيسا.
  - المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير .
  - ممثل عن المديرية الجهوية للخرينة برتبة نائب مدير .
  - ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير .
  - ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالصناعة في ولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير .
  - ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة .
  - ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
  - ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .
- وتوكل مهام كل من كاتب اللجنة و مقرها إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب.

### 3- اللجنة المركزية للطعن<sup>2</sup>:

- تتشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال حيث تتشكل من:
- الوزير المكلف بالمالية أو ممثل المفوض قانونا، رئيسا.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق: المادة: 2/81

<sup>2</sup> قانون المالية 2016، مرجع سابق، المادة 27

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير .
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير .
- ممثل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير .
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير .
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات .

### الفرع الثامن: الآجال الممنوحة وصلاحيات لجان الطعن:

#### 1- الآجال الممنوحة لدراسة الطعون<sup>1</sup>:

تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، وإن لم تبد اللجنة قرارها فان صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن ، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في اجل أربعة (4) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تثبت في الطعن. وفي حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة تعطل آراء اللجنة وتحدد مبالغ التخفيضات أو الإعفاءات ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في اجل شهر واحد. حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب او المدير الجوارى للضرائب.

#### 2- صلاحيات لجان الطعن:

يتم تحديد صلاحية كل لجنة كما يلي :

#### \*اللجنة الولائية<sup>2</sup>:

تتعلق صلاحية هذه اللجنة بالقضايا النزاعية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال (غرامات و حقوق)، و التي يكون مجموع مبالغها أقل أو يساوي عشرون (20) مليون دينار. حيث

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق:المادة3/81.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق:المادة3/81.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر وتستدعي المكلفين بالضريبة قبل عشرون (20) يوما من تاريخ اجتماعها لسماع أقوالهم. كما يجب تبليغ آراء اللجنة بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيام ابتداء من اختتام أشغال اللجنة.

### \* اللجنة الجهوية<sup>1</sup> :

تتمحور صلاحيتها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي تفوق مجموع مبالغها (ضرائب مباشرة والرسوم على رقم الأعمال) من الحقوق والغرامات عشرون (20) مليون ويقل أو يساوي سبعين (70) مليون دينار التي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي.

وتجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر وتستدعي المكلفين بالضريبة قبل عشرون (20) يوما من تاريخ اجتماعها لسماع أقوالهم. كما تبليغ آراء اللجنة بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيام ابتداء من اختتام أشغال اللجنة.

### \* اللجنة المركزية<sup>2</sup>:

تتعلق صلاحية هذه اللجنة بالطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات التي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي. والتي يفوق مبلغ الحقوق أو الغرامات سبعين (70) مليون دينار .

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر وتستدعي المكلفين بالضريبة قبل عشرون (20) يوما من تاريخ اجتماعها.

### 1-منازعات التحصيل:

يعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل الدين الضريبي من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الصدد.

تبدأ إجراءات المتابعة بعد حلول آجال استحقاق الضريبة، فيقوم قابض الضرائب بتبليغ المكلف بسندات إجراءات المتابعة وهذا يعني الشروع في الإجراءات التنفيذية ضد المكلف الذي لم يسدد الضريبة،

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق: المادة 81/  
قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق، المادة 2/81<sup>2</sup>

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

وهذا باللجوء إلى الغلق المؤقت للمحل التجاري والحجز ثم البيع، فمن خلال هذه الإجراءات رخص التشريع الجبائي للمكلف حق الاعتراض على إجراءات المتابعة، كما منحه الحق في الاعتراض على التحصيل القسري.

### 2- الاعتراض على إجراءات المتابعة:

يحق للمكلف الاعتراض على إجراءات المتابعة في حالة وجود عيوب شكلية أو إجرائية. فحسب المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، تتم إجراءات المتابعة على يد أعوان المعتمدين قانونا كما قد تتم على يد المحضرين القضائيين، أما بالنسبة للحجز التنفيذي فيسند إلى المحضرين القضائيين، وممارسة المتابعات تتم بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول الضريبية بمجرد سري ان تاريخ تحصيل الضريبة، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في:

- الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز.

- البيع.

**1- الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز<sup>1</sup>:** رخص المشرع الجبائي للإدارة الجبائية الغلق المؤقت للمحل التجاري و الحجز من أجل تحصيل أموال الخزينة في حالة استحالة تحصيل الضريبة المستوجبة على المكلف، حيث يقوم المحاسب المتابع للتحصيل بإعداد تقرير يقدمه للمدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات كل حسب مجال اختصاصه، فيقوم هذا الأخير باتخاذ قرار الغلق المؤقت للمحل المهني للمكلف بالضريبة المتابع وعملية الغلق تحكمها شروطا يجب الالتزام بها وتتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

- يجب أن يسبق قرار الغلق المؤقت توجيه إنذار تنبيه للمكلف والذي يبلغ له بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

- يجب أن لا تتجاوز مدة الغلق المؤقت للمحل المهني ستة ( 06 ) أشهر ولا كان هذا القرار تعسفيا. لأن الغرض من الغلق هو إجبار المكلف على تسديد ديونه الضريبية وليس حرمانه من ممارسة نشاطاته.

<sup>1</sup> قانون الاجراءات الجبائية: المادة:146.

<sup>2</sup> قصاص سليم: المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص59

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

- يجب تبليغ قرار الغلق للمكلف من طرف عون المتابعة المؤهل قانونا أو عن طريق المحضر القضائي.

ويجب الإشارة انه إذا تمكن المكلف بالضريبة المعني من التحرر من دينه الجبائي أو أنه اكتتب سجلا للاستحقاقات مع موافقة قابض الضرائب المختص عليه خلال العشرة ( 10 ) أي ام من تاريخ تبليغه بقرار الغلق فإن قرار الغلق هذا يصبح موقوفا لتنفيذ طالما أن المكلف قام بتسديد ديونه أو اكتتاب جدول للتسديد يحق لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا لما تضمنته المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

### طلب إيقاف التسديد

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في مقدار الضريبة أو حول إجراءات التسديد أو مهما كان نوع النزاع لا يوقف عملية التسديد، لكن المشرع الجبائي رخص للمكلف بالضريبة تأجيل الدفع من خلال المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية حيث يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقديم ضمن الشروط المحددة في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 30 بالمئة من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه. ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية

**2- البيع:** يمكن لإدارة الضرائب القيام بالبيع المنفرد لعنصر واحد أو عدة عناصر مادية مكونة للمحل التجاري المحجوز وتجري عملية البيع بعد 10 أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض و اسميهما وموطنيهما و الرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري .

### الاعتراض على التحصيل القصري:

الاعتراض على التحصيل القصري يمس أساسا بالموضوع على عكس الاعتراض على سند إجراء المتابعة المتعلقة بشكل الإجراء ، فالاعتراض على التحصيل القصري يتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أوجزء منه، أو وجوب الوفاء به، وبيباشر الاعتراض بنفس شروطا إجراءات الاعتراض على المتابعة سواء



## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

تعلق بالتظلم أمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر إلى القضاء، والاعتراض ليس له أي اثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: الطعون من اجل العفو<sup>2</sup>

#### الفرع الأول: مفهوم الطعون من اجل العفو:

قد يواجه المكلف بالضريبة مصاعبا مالية تحول دون قدرته على تسديد ما عليه تجاه الخزينة. فمن حقه عند العسرة، أن يلتمس من الإدارة الجبائية، طلب الإعفاء من بعض الضرائب أو التخفيض منها، أو طلب الإلغاء أو تخفيض الزيادات في الضرائب، والغرامات الجبائية الذي يتعرض لها.

#### الفرع الثاني: الشروط التي يجب ان تتوفر في الطعون من اجل العفو:

هناك بعض الشروط التي يجب ان يتضمنها الطعن من اجل العفو حيث يستلزم إرسال الطعن في ورق عادي، ويصحب هذا الطلب بالإنذار، وفي حالة تعذر تقديم الإنذار، يجب ذكر رقم المادة من الجداول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية. و يعتمد مدير الضرائب الولائي في الإجابة على هذا النوع من الطعون على فحص الملف الجبائي، وملاحظة مدى قدرة هذا المشتكي على تسديد الحقوق الواجبة عليه، ومراقبة تصرفاته تجاه الإدارة الجبائية، وكذا جهوده المبذولة للتخلص من ديونه و لا يسمح هذا الطعن الولائي في حالة الغش الضريبي. ويمس الطعن الولائي الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، غرامات الوعاء الضريبي، غرامات تأخير التحصيل. ولا يقبل الطعن في الرسم على القيمة المضافة والضرائب غير مباشرة وحقوق الطابع والتسجيل ولا يمكن التماس تخفيض أو تخفيف الغرامات في مجال الرسوم على رقم الأعمال من طرف المدين إلا بعد تسديده للحقوق الأصلية.

و تخول مسؤولية الفصل في شكاوى المكلفين بالضرائب كما هو موضح في الجدول(01) :

<sup>1</sup>عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر 2008، ص 68 .

<sup>2</sup>قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 92.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### الجدول: مسؤولية الفصل في شكاوى المكلفين بالضريبة

الإدارة المسؤولة	مبلغ الشكوى (الوحدة: دج)	رأي اللجنة
مديرية الضرائب للولاية	اقل أو يساوي 5 000 000	للجنة الولائية
المديرية الجهوية للضرائب	اكبر من 5 000 000	لجنة جهوية (يتم إحداثها لهذا الغرض)
مديرية المؤسسات الكبرى	مهما كان المبلغ	لجنة المؤسسات الكبرى

من إعداد الباحث.

### المبحث الثاني: الطعن أمام القضاء:

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى التي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام القضاء. حيث يمكن أن يطعن المكلف بالضريبة في اجل لا يتعدى أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغه بالقرار المتخذ بشأن شكواه على مستوى الإدارة الجبائية أو أمام لجان الطعن.

### المطلب الأول: النزاع الضريبي أمام المحكمة الادارية:

عرفت المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية الدعوى الإدارية بأنه الدعوى التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري طرفا فيها، فالمحاكم الإدارية تختص بالفصل في دعاوى إلغاء القرارات الإدارية والتفسيرية ودعوى فحص المشروعية الصادرة عن:

-الولاية والمصالح غير الممركزة للدولة على مستوى الولاية.

-البلدية والمصالح الإدارية الأخرى للبلدية.

-المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

كما نصت المادة 800 من القانون رقم 09/08 أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية. بالإضافة إلى ذلك تختص المحاكم الإدارية بالفصل في: دعاوى إلغاء القرارات الإدارية، الدعاوى التفسيرية، ودعاوى فحص المشروعية.<sup>1</sup>

وباعتبار الإدارة الضريبية تابعة للمصالح غير الممركزة الموجودة على مستوى الولايات، فالمنازعات التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية تتبع من حيث الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية، بغض النظر عن نوع وطبيعة المنازعة لإدارية، فالدعوى الإستعجالية في مادة الضرائب يرجع اختصاصها والفصل فيها أمام المحاكم الإدارية حيث يقدم الطلب إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، وذلك وفقاً لأحكام الفقرة الثالثة من المادة 229 من قانون الإجراءات الجبائية، ليفصل في هو يصدر أمراً في المنازعة الضريبية.

### 1- أنواع الدعاوى الإدارية:

يمكن أن نلاحظ نوعين من الدعاوى الإدارية<sup>2</sup> :

- الدعاوى الشخصية.

- الدعاوى الموضوعية.

\* الدعاوى الشخصية:

هي عبارة عن مجموعة الدعاوى القضائية المرفوعة من أصحاب الصفة والمصلحة أمام الجهات القضائية المختصة على أساس مراكز وأوضاع قانونية شخصية، وهي تهدف لاسترجاع الحقوق الشخصية المكتسبة وحمايتها من طرف القضاء، وذلك من خلال التعويض الكامل والعاقل من جراء النشاط الإداري الضار وغير المشروع، واللازم لإصلاح الأضرار المادية والمعنوية اللاحقة.

<sup>1</sup> القانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الادارية، الجريدة الرسمية العدد 21، 2008 المادة 800.  
<sup>2</sup> عوابدي عمار، النظرية العامة في المنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1998، ص 294.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### \* الدعاوى الموضوعية:

هي عبارة عن دعاوى تؤسس وترفع على أساس مراكز وأوضاع قانونية عامة، وتستهدف الدعاوى الموضوعية تحقيق الحماية القضائية للمراكز والأوضاع القانونية العامة بالإضافة إلى حماية شرعية الأعمال الإدارية والنظام القانوني في الدولة، ومن أشهر الدعاوى القضائية الموضوعية دعوى التفسير الإدارية، دعوى فحص مدى شرعية القرارات الإدارية، الدعوى الانتخابية، الدعوى الجزية أو العقابية، الدعوى الضريبية.

### 2- شروط رفع الدعوى الضريبية:

هناك عدة شروط يجب أن تتوفر في الدعوى الضريبية عند رفع النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري ويمكن أن نقسم هذه الشروط إلى:

- شروط شكلية.

- شروط موضوعية.

### \*الشروط الشكلية لقبول الدعوى:

يجب أن تتوفر شروط شكلية في الدعوى الضريبية بالنسبة للمتقاضين أمام المحكمة الإدارية حتى يتم النظر فيها، ففي حالة غياب هذه الشروط فإن المحكمة الإدارية لا تبحث في موضوع الدعوى بالرفض أو الإجابة بلتحكم بعدم قبولها للدعوى<sup>1</sup>، وتتمثل هذه الشروط في:

### 1 - شرط الصفة:

تعد الصفة من بين الشروط الجوهرية الواجب توافرها في الدعوى حتى يتم قبولها وتعني الصفة أن يكون رافع الدعوى القضائية هو صاحب الحق لأجل حمايته من شخص أو طرف آخر، حيث نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن الصفة لا تتعلق فقط برافع الدعوى بل لا بد من أن تكون الدعوى مرفوعة على ذي صفة، وإلا اعتبرت الدعوى القضائية غير مقبولة، كما أن للقاضي أن يثير شرط الصفة سواء في المدعي أو المدعى عليه من تلقاء نفسه، وذلك بموجب الصلاحية التي أقرها له

<sup>1</sup> عمارة بلغيث: الوجيز في الإجراءات المدنية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 46 .

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

المشرع الجزائري<sup>1</sup>، فإذا كان البحث الظاهري الذي أجراه القاضي المستعجل قد أدى إلى ثبوت انعدام صفة المدعي فإنه يقضي بعدم قبولها وذلك لرفعها من غير ذي صفة أو على غير ذي صفة<sup>2</sup>.

### 2- شرط المصلحة:

تعد المصلحة شرط ضروري لقبول أي دعوى قضائية، ويقصد بالمصلحة الفائدة العملية التي تعود على رافع الدعوى، حيث لا دعوى بدون مصلحة فيشترط لقبول أي دعوى أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة أن يكون لرافعها مصلحة شخصية، وإلا حكم القاضي بعدم قبول الدعوى وبردها، فلا يجوز لأشخاصالتقاضيمالمتكونلهصفةأومصلحةقائمةأومحتملةيقرهاالقانون،حيثيجبعلرافع الدعوى الضريبية أن تتحقق لها لمصلحة من رفع الدعوى سواء كانت هذه المنفعة مادية أو معنوية، ذات قيمة كبيرة أو قليلة. فحسب المادة 21 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يجوز استثناء قبولاً لدعوى رغم أن المصلحة محتملة وذلك بغرض دفع ضرر محقق، فيجوز قبولها بالرغم من أن المنازعة الموضوعية لمنتشبه بالفعل، وذلك خشية أن يؤدي إلى فوات الوقت والانتظار إلى حين رفع دعوى في الموضوع، وهو ما يؤدي إلى ضياع المعالم المراد إثبات حالتها<sup>3</sup>. حيث يسعى المكلف بالضريبة الذي يرفع النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية لحماية حق هو مصلحته أمام الإدارة الضريبية كما أن الإدارة الضريبية إن قامت برفع الدعوى فهي تسعى لحفظ حقوق الخزينة من الضياع.

### 3- توفر أهلية التقاضي كشرط إجرائي:

يجب أن تتوفر الأهلية ضمناً في المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أمام القضاء سواء كان هذا المكلف تاجراً أو صناعياً أو موظفاً أو عاملاً أجيراً ، وسواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً فبالنسبة للشخص الطبيعي فيشترط بلوغه سن الرشد يوم رفع الدعوى القضائية دون أن يكون به جنون

أو محجوراً عليه بحكم قضائي، أما بالنسبة للشخص المعنوي فيجب التفرقة بين الأشخاص المعنوية التابعة للقانون الخاص وتلك التابعة للقانون العام، فالشخص المعنوي الخاص يمثل أمام القضاء من

<sup>1</sup> عبد الله مبعودي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2009، ص15.

<sup>2</sup> عبد العالي جاحا، آمال يبيش تمام، دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر استعجالي، على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08 مجلة المفكر، العدد الرابع، الجزائر، ص.172

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص172.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

طرف سلطته التنفيذية المخولة بموجب القانون الأساسي لهذه الشركات والمؤسسات، أما الشخص المعنوي العام فيتم تمثيلهم بأشخاص محدد ينفي قوانينها الخاصة .

### \* الشروط الأخرى لرفع الدعوى الضريبية:

إضافة إلى ما تم ذكره من الشروط الواجب توفرها لرفع أي دعوى قضائية هناك شروط أخرى خاصة بالمنازعة الضريبية تتمثل في:

#### - شرط التظلم الإداري المسبق:

يعد الطعن أمام الإدارة الجبائية مرحلة إلزامية قبل التوجه إلى القضاء، حيث يمثل هذا الشرط إجراء إلزامي للمرور إلى الطعن القضائي، كما يعد وسيلة لتخفيف العبء على القضاء في حالة التوصل إلى حل النزاع بطريقة ودية مما يعود بالفائدة على المكلف والإدارة معا.<sup>1</sup>

كما أجمعت النصوص الجبائية على شرط وجوب تقديم الشكاية أمام الجهة الإدارية المعنية،<sup>2</sup> والهدف من هذا التظلم أو الطعن الذي جاءت بها المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية هو: "استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وكذلك الاستفادة من حقنا تجعن حكم تشريعي أو تنظيمي<sup>3</sup> ". وتجدر الإشارة أن التظلم الإداري المسبق وفقا للمبدأ العام الوارد في قانون الإجراءات

المدنية والإدارية يعد شرطا جوازيا، إلا أنه في المنازعات الضريبية يعد شرطا إلزامي القبول الدعوى القضائية.

#### - الشروط المتعلقة بالشكاية ومحتواها:

هناك عدة شروط يجب أن تتوفر في العريضة حتى يتم رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية حيث يجب:

- أن تحرر الشكاوى في ورق مدموغ.

<sup>1</sup> وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة كتواره علوم في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2009، ص17.

<sup>2</sup> فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص193.

<sup>3</sup> قانون الاجراءات الجبائية: المادة:70.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

- أن تكون الشكاوى فردية كأصل عام، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكاوى جماعية.

- التوقيع باليد من طرف المشتكي على العريضة، وفي حالة تقديم شكاوى لحساب الغير من طرف شخص آخر، يجب عليه أن يستظهر وكالة قانونية .

- ذكر الجهة القضائية التي ترفع أمامه الدعوى الضريبية.

- تبيان رقم المادة من الجداول التي سجلت تحتها هذه الضريبة، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جداول، ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع .

- يشترط على كل مشتكي أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر .

- ذكر الضريبة المعترض عليها .

### -الشروط المتعلقة بالآجال :

يجب على المكلف بالضريبة الذي ينازع الإدارة الضريبية أن يلتزم بالآجال المحددة قانونا حيث تمنح له مدة أربعة ( 04 ) أشهر لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية<sup>1</sup>. ويبدأ حساب هذه المدة انطلاقا من تاريخ استلام القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية بشأن الشكاوى المرفوعة من طرف المكلف، سواء كان هذا التبليغ تم قبل انتهاء الآجال الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على شكاوى المكلف أو انتهاء آجال الرد. وعندما لا تجيب الإدارة الضريبية على شكاوى المكلف فإنه يبدأ سريان آجال من آخر يوم من المدة

القانونية الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على تظلم المشتكي، أما في حالة الطعن الضريبي أمام اللجان فتحدد المدة بأربعة ( 04 ) أشهر تبدأ من تاريخ تبليغ قرار اللجنة المرفوع أمامها التظلم للمكلف المشتكي، وفي الحالة التي يبلغ المشتكي بقرار اللجنة تحدد المدة بأربعة ( 04 ) أشهر ابتداء من تاريخ انتهاء المدة القانونية الممنوحة لهذه اللجنة للرد على الشكاية.

<sup>1</sup> قانون الاجراءات الجبائية، المادة:82.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

\* - الشروط الموضوعية لقبول الدعوى:

هناك شروط موضوعية يجب ان تتضمنها العريضة حيث:

- يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، أي عرض كل الوقائع التي لها علاقة بالنزاع الضريبي، وكذا بيان مختلف الأدلة التي تثبت بطلان القرار لمتخذ من طرف الإدارة الضريبية.

- يجب أن ترفق العريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه والصادر من طرف الإدارة الضريبية وفقاً لما جاء في المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية

### الفصل في الدعوى الضريبية:

بعد التأكد من أن العريضة تتوفر على جميع الشروط الشكلية و الموضوعية تبدأ المحكمة في إجراءات البث في النزاع المعروض أمامها وإصدار قرارها بشأن ذلك النزاع ومن هذا قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين:

إجراءات التحقيق و البث في النزاع الضريبي.

القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية.

### 1- إجراءات التحقيق و البث في النزاع الضريبي:

تبدأ المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي يتبع لها دائرة اختصاص فرض الضريبة أو الرسم بالمباشرة في عملية التحقيق في النزاع المطروح أمامها وهذا وفقاً للمادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وتتم عملية التحقيق والبث في النزاع عبر الإجراءات التالية:

نصت الفقرة الأولى من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري أن التحقيق الإضافي في مادة الضرائب المباشرة ومراجعة التحقيق والخبرة هي إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها بعد إلغاء التحقيق العادي المنصوص عليه في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري وهذا وفقاً للمادة التاسعة والعشرون من قانون المالية لسنة 2008 وعلى هذا الأساس تتمثل إجراءات التحقيق

في: التحقيق الإضافي، ومراجعة التحقيق والخبرة.



## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### 2- التحقيق الإضافي.

يوجد إجراءات تحقيق خاصة إضافية يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال. ويكون التحقيق الإضافي إلزامي إذا قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، أو إذا تذرع مدير الضرائب الولائي بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها.

وتجدر الإشارة هنا أن عملية التحقيق الإضافي تحكمه العديد من الضوابط المحددة في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي، إذ أن التحقيق الإضافي يعد إلزامي أو تأمره هيئة المحكمة كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل وإثباتات جديدة تدعم أقواله لكن بشرط أن يكون ذلك قبل صدور الحكم في القضية.

### 3- مراجعة التحقيق:<sup>1</sup>

في حالة ما كانت الضرورة ملحة لمراجعة التحقيق يتم تعيين أعوان من مصلحة الضرائب للقيام بذلك حيث يجب أن لا يكون نفس الأعوان الذين قاموا بالتحقيق الأولي، ويتم هذا بحضور المدعي أو وكيله.

أما في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، في كون بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي، أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن. وفي الأخير يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بإعداد محضر يتضمن ملاحظات المشتكي، وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبيدي رأيه فيه، ثم يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته .

### - إجراءات الخبرة القضائية:

الخبرة هي العملية المسندة من طرف شخص إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية: المادة: 85

<sup>2</sup> نصرالدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 26.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

ويمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، فتعد الخبرة وسيلة من وسائل التحقيق، وطريقة من طرق الإثبات التي يأمرها القاضي الإداري، ويكون الهدف منها توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية محضة<sup>1</sup>، في حين لم يعرف المشرع الجزائري بصفة عامة والجبائي بصفة خاصة الخبراء، إنما اكتفى بتحديد الهدف المرجو من الخبرة حسب نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما نصت المادتين 85 و86 من قانون الإجراءات الجبائية في كيفية إجراءاتها.

### 1- تعيين الخبير:

يتم إجراء الخبرة القضائية على يد خبير واحد يتم تعيينه من طرف المحكمة الإدارية، غير أنه يمكن إسناده إلى ثلاثة (03) خبراء إذا طلب أحداً طرف النزاع ذلك، وفي هذه الحالة يتم تعيين خبير لكل طرف، المكلف بالضريبة، الإدارة الضريبية والمحكمة تعين الخبير الثالث، ووفقا للمواد من 126 إلى 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لا يجوز إسناد مهمة الخبير إلى الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها، أو الذين تمت وكيهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

وحسب المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يجوز لكل طرف رد خبير المحكمة وكذا خبير الطرف الآخر متى توافرت الشروط القانونية لرد الخبراء والتي لا تقبل إلا في حالة وجود قرابة مباشرة أو غير مباشرة أو مصلحة شخصية أو لسبب جدي، حيث يجب أن يوجه طلب رد الخبير إلى المحكمة الإدارية خلال ثمانية (08) أيام ابتداء من اليوم الذي يستلم فيه الطرف التبليغ باسم الخبير الذي يريد رده، أي عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم<sup>2</sup>.

ولا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية<sup>3</sup>:

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

<sup>1</sup> قانون الاجراءات المدنية و الادارية، المادة:125.

<sup>2</sup> قانون الاجراءات الجبائية، المادة:04/86.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### 2- إجراءات الخبرة القضائية:

تناولت الفقرة السادسة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات الخبرة، وذلك من خلال القيام بأعمال الخبرة من طرف الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، حيث يتم تحديد يوم وساعة بدء العمليات مع إعلام المصلحة الضريبية لمعنية وكذا الشاكي، وعند الاقتضاء يتم إعلام الخبراء الآخرين، ويتم ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات، ثم يتجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الضريبية، وكذلك المشتكي أو ممثله، حيث يقوم الخبراء بتأدية المهمة الموكلة لديهم من قبل المحكمة الإدارية، ويقوم عون إداري بتحرير إما تقارير مشتركة أو تقارير منفردة، وفي الأخير يتم وضع محاضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للإطراف الاطلاع على هذه المحاضر والتقارير خلال مدة عشرين 20 يوما كاملة، ويحق للمحكمة الإدارية إذا رأت أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة أن تأمر بإجراء خبرة جديدة.

### 3- إصدار قرار المحكمة الإدارية:

عندما يتم الانتهاء من الإجراءات والخبرة يتم البث في النزاع من طرف المحكمة الإدارية وفق الإجراءات وشكليات قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها والمعروضة أمامه، حيث يقوم المقرر بإيداع تقريره المكتوب ويحيله للنيابة العامة للإطلاع عليه وتقديم تقريرها خلال أجل شهر، وبعدها يتفق العضو المقرر مع رئيس المحكمة بتحديد الجلسة التي يتم خلاله إصدار القرار القضائي المتعلق بموضوع النزاع<sup>1</sup>.

#### \* صدور القرار ومحتواه:

يقوم رئيس المحكمة الإدارية بتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى الضريبية المرفوعة بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة، كما يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بتحديد الأجل الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات ومختلف أوجه الدفاع، كما يجوز له طلب كل مستند من الخصوم أو أية وثيقة تسهم في حل النزاع، هذا ونشير أنه يتم إخطار الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية، ويتم الإخطار من طرف أمانة الضبط على الأقل عشرة ( 10 ) أيام قبل تاريخ الجلسة.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، المادة 4/86.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

يتم اصدار القرار في جلسة علنية تتعقد في ميعادها المحدد لها، ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطرا على النظام العام<sup>1</sup> حيث تتعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير، ويحق للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعما للمذكرات التي قدموها، كما يمك نلرئيس تشكيله الحكم

الاستماع إلى أعوان الإدارة وملاحظاتهم، كما يمكن له أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر في الجلسة ويرغب بتقديم ملاحظات، وبعدها تحال القضية للمداولة، وذلك بحضور النيابة العامة أو الخصوم أو وكلائهم أو كاتب الجلسة، وذلك قصد دراسة القضية واتخاذ القرار المناسب. وحسب المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يكون النطق بالقرار علنيا، كما يجب أن يشتمل القرار الصادر عن المحكمة الإدارية وتحت طائلة البطلان العبارات المذكورة في المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل في: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، باسم الشعب الجزائري، كما يجب أن يحتوي القرار على البيانات الواردة في المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل في<sup>2</sup>:

- الجهة القضائية التي أصدرت القرار .
  - ألقاب وأسماء وصفات القضاة.
  - تاريخ النطق بالقرار .
  - اسم ولقب محافظ الدولة عند الإقتضاء .
  - اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيله الحكم.
  - أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة كون أحد الأطراف شخصا معنويا تذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله لقانوني.
  - أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل ومساعدة الخصوم.
  - الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.
- كما يتضمن الحكم أيضا الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، كما يشار إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر ومحافظ الدولة وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثليهم وكل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس وهذا ماجاءت به المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

<sup>1</sup>عبدالكريم بودريوة، القضاء الإداري في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد9، الجزائر، 2005، ص27

<sup>2</sup>قانون الاجراءات المدنية و الادارية، المادة:553

### \*تبليغ القرار:

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

### المطلب الثاني الطعن أمام مجلس الدولة:

إذا لم يرض المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية بالقرار الصادر من المحكمة الإدارية يمكن لهم استئناف الحكم أمام مجلس الدولة، حيث نصت المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية أن لمجلس الدولة اختصاص النظر في الاستئناف المرفوع ضد القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية، حيث أنه إذا صدر القرار ابتدائياً فهو قابل للاستئناف، فالخصومة الضريبية أمام مجلس الدولة تخضع لنفس القواعد التي تخضع لها الخصومات الأخرى.

#### 1- استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة:

يحق للجهات المتنازعة الطعن عن طريق الاستئناف أمام مجلس الدولة كدرجة أخيرة للتقاضي وفق شروط حددها المشرع في القانون رقم 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، والقانون رقم 09/08 المتعلق بقانون الإجراءات المدنية والإدارية. و مجلس الدولة يختص بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، فهو يعتبر كجهة استئناف للأحكام الصادرة في الدعاوى الضريبية من طرف المحاكم الإدارية، كما يعتبر كذلك جهة نقض وهذا وفقاً لما جاء في المادة 901 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أن مجلس الدولة يختص بالنظر في الطعن بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية، وتتم عملية الاستئناف وفق شروط وإجراءات يجب التقيد بها.

<sup>1</sup> القانون رقم 09/08، مرجع سابق، المادة: 894

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### 1-1- شروط الطعن بالاستئناف:

#### \*الشروط المتعلقة بمحل الطعن:

يقصد بمحل الطعن هنا القرار الصادر من المحكمة الإدارية والمتعلق بالمنازعات الضريبية، إذ يشترط في محل الطعن بالاستئناف ما يلي<sup>1</sup>:

- أن يكون الحكم محل الطعن بالاستئناف صادر عن جهة قضائية مختصة بالفصل في المسائل الإدارية.
- أن يكون الاختصاص في الفصل في هذا الحكم الابتدائي المحاكم الإدارية، وذلك بحكم أن المنازعات الضريبية تدخل كلها في اختصاص المحاكم الإدارية ما عدا تلك التي لا تظهر فيها الإدارة الضريبية كسلطة بالتصرف كأفراد.
- أن يكون الحكم الصادر من المحاكم الإدارية.

#### \*شروط متعلقة بالآجال:

حدد القانون آجالاً لرفع الاستئناف من طرف المتقاضين حيث حددت لهم الآجال بشهرين من أجل استئناف الحكم الصادر في النزاع الضريبي من طرف المحكمة الإدارية، إلا أن هذه الآجال تخفض بالنسبة للأوامر الإستعجالية إلى خمسة عشر ( 15 ) يوماً<sup>2</sup>، ويسري أجل رفع الاستئناف على كلا الطرفين المدعي والمدعى عليه ابتداء من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى أطراف الخصومة، كما تسري هذه الآجال من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا كانا لحكم قد صدر غيابياً.

وما يمكن الإشارة إليه أنه يجوز للطرف المستأنف عليه استئناف الحكم فرعياً إذا كان الخصم الآخر قام باستئناف الحكم وذلك حتى في حالة سقوط حقه في رفع الاستئناف الأصلي، وهذا ما جاءت به المادة 951 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وللاشارة وللتذكير أن رفع الاستئناف خارج الآجال القانونية يؤدي إلى رفضه من طرف مجلس الدولة.

<sup>1</sup> سماح فارة، سهيلة بوخميس، الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قلمة، 21 و22 أبريل 2008،

<sup>2</sup> القانون رقم 09/08، مرجع سابق، المادة 950

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### 2- إجراءات الطعن بالاستئناف:

إجراءات الطعن بالاستئناف المتبعة أمام مجلس الدولة تشبه تلك الإجراءات المتعلقة بالمحكمة الإدارية حيث يتم الاستئناف بموجب عريضة تسمى عريضة الاستئناف، يتم ذكر الجهة القضائية التي يباشر أمامها الاستئناف، وكذا أطراف الحكم المراد استئنافه، ويتم ذكر رقم وتاريخ الحكم المراد استئنافه هو الإجراءات والوقائع التي مرت بها الدعوى، وبعدها تعلق وتسبب عريضة الاستئناف وتختتم بالطلبات التي تهدف إلى إلغاء الحكم المستأنف جزئياً أو كلياً .

و يتم التقاضي أمام مجلس الدولة بموجب عريضة مكتوبة باللغة العربية، وموقعة من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة، وهو مانصت عليه المادة 904 من قانون الإجراءات المدنية، فالعريضة وكذلك الطعون ومذكرات الخصوم يجب أن تقدم وتحت طائلة عدم القبول من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة باستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلين في الدولة والولاية والبلدية وكذا المؤسسات ذات الصبغة الإدارية.

كما يجب إرفاق عريضة الاستئناف بنسخة طبق الأصل من حكم المحكمة الإدارية المراد استئنافه، وترفق أيضاً العريضة بالمستندات والوثائق المدعمة للاستئناف، ثم يتم تسجيلها لدى أمانة ضبط مجلس الدولة مقابل دفع الرسم القضائي مقابل تسليم إيصال بين ذلك.

### 3- صدور قرارات مجلس الدولة:

يتم إصدار القرار في الوقت الذي يرى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها حيث يقوم بإيداع تقرير هو يحيل الملف إلى محافظ الدولة الذي له أجل شهر واحد لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف، وبعد انتهاء المدة والاتفاق مع كل من المستشار ورئيس الغرفة يتم تحديد يوم الجلسة مع إخطار كل من محافظا لدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة وذلك قبل 21 يوماً من تاريخ انعقادها على الأقل<sup>1</sup>سواء قدم المحافظ مذكراته أو لم يقدمها وهذا عن طريق رسالة موصى عليها، وبحلول الأجل المحدد تتعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية، ويتلوا خلالها العضو المقرر تقريره، ثم يبدي محافظ

<sup>1</sup> القانون رقم 09/08، مرجع سابق، المادة: 852.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

الدولة رأيه في القضية وفق الأحكام المادتين 885 و889 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لتحال بعد ذلك إلى المداولة وفق الأحكام المادة 269 من نفس القانون.

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

### \*شكل ومحتوى القرار:

تنص المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ضرورة أن يتضمن القرار مايلي<sup>1</sup>:

- الجهة القضائية التيأصدرته.
  - أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
  - تاريخ النطق بالحكم.
  - اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء
  - اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
  - أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وفي حالة الشخص المعنوي نذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني.
  - أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.
  - الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلبة علنية.
- إضافة إلى الشروط السابقة يجب أن يتضمن الحكم الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة والى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر والى محافظ الدولة والى الخصوم وممثليهم، وكذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس .

### \* تبليغ قرار مجلس الدولة:

تبلغ قرارات مجلس الدولة بواسطة محضر قضائي كما جاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادة 894 " يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي كأصل عام،و استثناءا يجوز تبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط .

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، المادة:276



## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

---

والملاحظ هنا أن المشرع الجزائري لم يحدد أجل التبليغ سواء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا في قانون الإجراءات الجبائية.

### \* تنفيذ قرار مجلس الدولة:

بعد إصدار القرار من مجلس الدولة يتم تنفيذ مضمون القرارات، حيث لا يتم تنفيذ هذه القرارات إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية، ويتم توقيعها وتسليمها من قبل أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي رغب في متابعة تنفيذه كما تحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية " :نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ"، ويضع عليها ختم الجهة القضائية، ولا تسلم إلا نسخة تنفيذية واحدة.

## الفصل الثاني: المنازعات الضريبية

### خلاصة:

منح المشرع الجزائري الحق للمكلف بالضريبة الطعن في القرارات الصادرة من الإدارة الجبائية وهذا في حالة اعتراضه على معدلات الضرائب المفروضة أو الإجراءات المتبعة في تحديد الوعاء أو التحصيل، وتتم عملية الطعن بالمرور على عدة مراحل تضمنها التشريع القانوني، حيث يجب أن يمر المكلف بالضريبة على عدة مراحل إدارية قبل اللجوء إلى القضاء كأخر مرحلة في النزاع الضريبي ، فيكون الطعن أولاً أمام الإدارة الجبائية كمرحلة أولية، وفي حالة عدم رضي المكلف بقرار الإدارة الجبائية يحق له الشكوى أمام لجان الطعن الولائية، الجهوية، والمركزية، كما أن المشرع الجبائي أجاز للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء في حالة تلقيه الرفض الكلي أو الجزئي لشكواه، هذا ما سنراه في الفصل الموالي.

# الفصل الثالث: الغش والتهرب

الضريبي

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

---

تمهيد:

يرتكز مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي على الطريقة التي يتم من خلالها تجنب تسديد المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التهرب الضريبي، ونظرا لوجود تداخل وتشابه كبير ما بين هذين المصطلحين، سوف نقوم بتعريف كل منهما، معالتطرق لأسباب وجودهما .

### المبحث الأول: مفهوم الغش والتهرب الضريبي

#### المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

##### 1- تعريف الغش لضريبي:

لم تقدم التشريعات الضريبية المعاصرة تعريفا للغش الضريبي و إنما اقتصر على تعداد صورته وأشكاله تاركة أمر التعريف لفقهاء المالية العامة، لان أي تعريف لا يمكن أن يلم بجميع جوانب الغش الضريبي، فباتساع هذا المجال اتسعت واختلفت التعاريف فحسب لوسيان محل (MEHEL LUCIEN) الغش الضريبي هو مخالفة للقانون الجبائي، قصد التهرب من الضريبة، وتخفيض الأساس<sup>1</sup>.

فقد يسعى المكلفون بالضريبة إلى التخفيض من الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة للتهرب من دفعها ، وهذا بالتعدي على القوانين و التشريعات الضريبية التي تسنها الدولة فهذه الاخيرة تقوم بفرض الضريبة عن طريق قوانين تنظمها يتطلب على كل مكلف العمل طبقا للقوانين و التشريعات الضريبية فيقوم المكلفون بتخفيض المادة الخاضعة للضريبة وهذا بمخالفة القانون الجبائي.

وحسب كميل غوزي ( camill rosier ): الغش الضريبي هو استعمال كالاتصرفات المادية، كل الطرق والتشكيلات التي من خلالها يتم التخلص من الضريبة والإقتطاعات<sup>2</sup> فقد يسعى المكلفون بالضريبة إلى استعمال كل الطرق، وسلك كل المسالك وهذا للقيام بأعمال تسمح باجتتاب الضرائب الواجبة الأداء تجاه الخزينة. كما يعتبر الغش الضريبي تصرف غير قانوني، يتم من خلاله إخفاء نسبة من الضرائب أو تضخيم نسبة من الأعباء<sup>3</sup> . فقد يتم استعمال وثائق غير قانونية تكون سامحة بتضخيم المصاريف كاستعمال فواتير وهمية أو إدخال مصاريف شخصية غير متعلقة بالنشاط من أجل تخفيض الربح وبالتالي تنخفض الضرائب التي تكون واجبة. كما هناك من عرف الغش الضريبي بأنه " عقد لسوء النية، والتغليب"<sup>4</sup>، فقد تدفع النية السيئة لبعض المكلفين إلى القيام بأعمال تدليسية تهدف إلى تغليب الإدارة الجبائية من أجل إخفاء نسبة من الضرائب.

<sup>1</sup> André margairez, la Fraude Fiscale et ses succédanés, vaudoise ,Lausanne,1970, P :17

<sup>2</sup>Ibid : p18.

<sup>3</sup> Jean Jacques neuer, la Fraude Fiscale Internationale, PUF, paris,2001 , P:23.

<sup>4</sup> Vives Jacques, Frauder les Impôts, PUF,,paris, 1959 , P :5.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

كما أن التشريع الضريبي الجزائري لم يدرج تعريفا للغش الجبائي بل اكتفى فقط بذكر أشكاله في المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تعتبر ممارسات تدليسية ما يلي :

- ممارسة نشاط غير مصرح به.

-إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع، بدون فاتورة.

- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

-نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

-كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

ويمكن جمع التعاريف السابقة في تعريف واحد وهو أن الغش الضريبي، هو سوء نية، يتم من خلالها تغليب الإدارة الجبائية، عن طريق القيام بأعمال غير قانونية، للتخلص من الضريبة.

### 2-عناصر الغش الضريبي:

من خلال تحليل التعريف السابق، نستنتج أنه لا يتم الحكم عن العمل بأنه تدليسي، إلا بتوفر ثلاثة عناصر تكمل بعضها بعضا، وتتمثل فيما يلي:

#### - العنصر المعنوي :

قد تدفع سوء نية المكلف بالضريبة، إلى ارتكاب المخالفة لتغليب الإدارة الجبائية، رغم د رايته بأن عمله هذا غير مشروع، ومخالف للقانون. ويجب إثبات سوء نية المكلف، لأنه في بعض الأحيان قد يقوم المكلف بالضريبة بأخطاء غير عمدية قد يتعرض إثرها لعقوبات جبائية، لكن هذا لا يمس شيئا من نيته الحسنة.

#### - العنصر المادي :

للحكم على المكلف بالضريبة بأنه قام بعمل تدليسي، يجب توفر العنصر المادي، وهو الحجة البينة التي من خلالها تتجسد النية السيئة، فهذه الأخيرة يصاحبها عمل، يتم من خلاله تغليب الإدارة الجبائية، فقد تتم عمليات الشراء والبيع دون استعمال الفواتير، أو يتم تحرير فواتير وهمية، كما قد يقوم المكلف بالضريبة بالتسجيل العمدي لعمليات حسابية خاطئة، في الدفاتر الواجب مسكها.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

### - العنصر القانوني:

لا يكون هناك استعمال لطرق تدلسية إلا بمخالفة القانون، والتعدي عليه عمدا، فكل نظام ضريبي يعتمد على قوانين وتشريعات تنظم الضريبة فكل عمل لا يتماشى مع القوانين المصاغة يعد مخالفة يتعرض مرتكبها لعقوبات فيجب توفر العنصر القانوني للحكم عن العمل بأنه تدلسي.

### 3- أنواع الغش الضريبي ومظاهره:

باتساع هذه الظاهرة وتعقدها، إتسعت الأقوال والآراء من حيث تصنيفها. فمنهم من قسمها من حيث درجة نفاوتها وخطورتها، إلى غش بسيط ومصنف، ومنهم من قسمها من حيث شرعيتها تجاه القانون، إلى غش قانوني وغير قانوني.

### 3-1 - الغش الضريبي البسيط والمصنف :

استعمال كليهما يضر بخزينة الدولة، فلقد جاءت القوانين والتشريعات لتقف أمام مستعملي الغش الضريبي البسيط و المصنف، فيفرض على المكلفين بالضريبة الذين يستعملون الغش الضريبي البسيط عقوبات جنائية، ويتعرض الذين يستعملون الغش المصنف إلى جانب العقوبات الجنائية، إلى عقوبات جنائية، لأن الغشاش البسيط و الغشاش المحترف يختلفان، فالأول يستطيع تبرير عمله هذا بالغموض الموجود في التشريع الجنائي، عكس الثاني الذي تظهر فيه نية سيئة كبيرة تكون داعية للتخلص من الواجبات الجنائية.

أ- الغش الضريبي البسيط: هذا النوع من الغش يشبه التهرب الضريبي، مصحوبا باستعمال طرق تدلسية<sup>1</sup>

فيكفي توفر العنصر المادي، والنية السيئة البسيطة، للحكم على المكلف بالضريبة بأنه قد وقع في هذا النوع من الغش. ويجب على الإدارة الجنائية أن تجمع كل المعلومات التي توضح أن النفاص والعيوب الملاحظة تمت بنية سيئة. فبعض المكلفين بالضريبة قد يدفعهم تفكيرهم إلى تخفيض إيراداتهم وهذا من أجل التهرب من دفع الضريبة، كأن يقوموا مثلا بتقديم تصريحات ناقصة، فأحيانا المداخل المصرح بها لا تعكس النشاط الحقيقي الممارس، وفي بعض الأحيان لا يتم التسجيل المحاسبي لبعض الفواتير المتعلقة بعمليات الشراء والبيع، وتضخم وتخفض المصاريف في حالات أخرى، فتضخيم

<sup>1</sup> Jean caude martinez, la Fraude Fiscale, PUF, paris, 1984, P :91.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

المصاريف يكون بالتسجيل المحاسبي لمصاريف شخصية غير متعلقة بالنشاط، أو يكون التسجيل المحاسبي المزدوج لنفس الفاتورة، وتخفيض المصاريف يكون الغرض منه تخفيض رقم لأعمال المحقق و الحفاظ على الهامش الربحي، ويقع هذا خاصة في المؤسسات الخدمية .

### ب- الغش الضريبي الموصوف :

نقص الوعي الضريبي ، أدى ببعض المكلفين بالضريبة إلى خلق إرادة كبيرة للقيام بطرق تدليسية، تجنبهم الضريبة فنلاحظ في هذا النوع من الغش، أنه لا تتوفر النية السيئة البسيطة، بل الإرادة للتهرب من الضريبة باستعمال طرق تدليسية<sup>1</sup>. فيجب توفر العنصر المادي، والعنصر المعنوي، والعنصر القانوني، للحكم على المكلف بالضريبة أنه استعمل طرقا تدليسية، فبعض المكلفون بالضريبة لا يهتمهم سوى تحقيق الربح، فيقومون بممارسة نشاطات تجارية دون التصريح بها ، فيخوضون في نشاطاتهم ويحققون أرباحا معتبرة لا تكون خاضعة للضريبة، وفي وقتنا هذا أصبحت المبادلات التجارية تتم بدون استعمال الفواتير، ومن يقوم باستعمال الفواتير يلقي مقاطعة من طرف التجار، و لم يكتفي الغشاشون بهذا فقط بل ذهبوا أبعد من هذا من خلال تحريرهم لفواتير وهمية ، وتسجيل تقييدات حسابية خاطئة عمدا في الدفاتر المحاسبية.

### 3-2- الغش الضريبي القانوني وغير القانوني:

يمكن تقسيم الغش الضريبي، من حيث شرعيته تجاه القانون، فنستطيع التمييز بين صنفين، صنف لا يتم من خلاله خرق القوانين، ولا يترتب عليه عقوبات، ويسمى بالغش القانوني، وصنف يتم من خلاله التعدي على النصوص، والتشريعات، ويترتب عليه عقوبات، ويسمى بالغش غير القانوني.

### أ- الغش الضريبي القانوني :

الثغرات، والغموض، الموجودان في التشريع الجبائي، قد يسمحا للمكلف بالضريبة تجنب الاقتطاعات المفروضة عليه. فالغش الضريبي القانوني هو عبارة عن مجموعة الإجراءات، التي يقوم بها المكلف بالضريبة قصد تجنب الحقوق الواجب آداؤها، دون التعدي على القانون فهو يمر ببطئ فوق القانون<sup>2</sup> فبمعرفة القوانين، يدرك الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي فيقوم باغتنامها، و غالبا ما يكون

<sup>1</sup> Jean caudemartinez,op.cit .p :94.

<sup>2</sup>Ibid.,p :.06



## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

وراء هذا النوع أشخاصا على دراية بالتغييرات وعلى علم بالتعديلات التي تحصل في قوانين المالية، فلا يستطيع الشخص العادي التهرب من دفع الضرائب دون التعدي على القانون.

### ب- الغش الضريبي غير القانوني :

هو الخرق العمدي والصريح للقانون الجبائي، فقد يلجأ المكلف بالضريبة للقيام بأعمال مخالفة للقانون الجبائي من أجل التهرب من دفع الضريبة. إن التعدي على القانون، قد يعرض المكلف إلى فرض عقوبات جنائية، إذ رغم درايته، ووجود نص صريح يدل على عدم شرعية عمله هذا، إلا أنه قام به. فالنية السيئة تدفع المكلف بالضريبة للقيام بعمل تدليسي يسمح له بتجنب الضريبة.

و على العموم، و من خلال كل ما سبق، نستطيع تلخيص الحيل التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، أو بالأحرى التجاوزات الملاحظة و الطرق التدليسية المرتكبة لتجنب الضريبة كما يلي:

- تخفيض المداخل، وهذا عن طريق عدم التسجيل المحاسبي لبعض الفواتير، أو القيام بتحرير فواتير بغير قيمها الحقيقية.

- تخفيض المشتريات عن طريق القيام بعمليات شراء دون فواتير، أو استعمال فواتير مردودات وهمية، أو الشراء تحت هوية خاطئة، وغالبا ما يصاحب تخفيض نسبة من المشتريات تخفيض نسبة من المبيعات، وهذا للحفاظ على الهامش الربحي في إطار المهنة الممارسة، وعدم جلب انتباه المراقب.

- تضخيم المشتريات عن طريق عدم التسجيل المحاسبي للتخفيضات الممنوحة من طرف الموردين، حيث أن تضخيم المشتريات يسمح باسترجاع الرسم على القيمة المضافة على الشراء الذي سيحسم من الرسم على القيمة المضافة الواجب أدائه تجاه الخزينة .

- تخفيض المصاريف، و يتم هذا خاصة في الأجور المدفوعة للتخلص من اشتراكات الضمان الإجتماعي، ويتم أيضا تخفيض المصاريف في نشاط تأدية الخدمات لإخفاء نسبة من الإيرادات المتحصل عليها.

- تضخيم المصاريف من خلال استعمال فواتير وهمية، أو إدخال مصاريف شخصية، أو التسجيل المتكرر لنفس المصاريف، و هذا لتخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، وفي بعض الأحيان تدفع أجورا

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

لعمال لا يمارسون أي نشاط حقيقي قصد تضخيم المصاريف، رغم دفع اشتراكات الضمان الإجتماعي، فهذه الإشتراكات رغم دفعها تكون أقل بكثير من الأجور المدفوعة.

ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر تنتشر من يوم لآخر، خاصة في ظل التفتح نحو العالم الخارجي بظهور التجارة الالكترونية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات.

القطاع غير الرسمي بلغ بدوره عدة أشكال، ، فنجد مثلا نشاطات تمارس بلا سجل تجاري و لا رقم تعريف جبائي. يتعلق الأمر بالشباب الممارس لنشاطات تجارية في القطاعات الحضرية، في الأسواق غير القانونية و في الطرق العمومية، وعمليات النقل الخفية للأشخاص من طرف مالكي سيارات خاصة، حيث أصبحت محطات التوقف معروفة، ولا ننسى مالكو الشاحنات الذين يقومون بعمليات نقل يومية للبضائع والسلع دون التصريح بعملهم، وأداء ما عليهم. ومؤدوا الحفلات الذين يحققون أرباحا هائلة من خلال تأديتهم لها ، وبعض الأساتذة يؤدون دروسا خصوصية في المنازل تجلب لهم أرباحا لا تكون خاضعة للضريبة، كما نشير كذلك إلى التجارة في العملة ووجود أماكن معروفة لذلك إلى غيرها من النشاطات الأخرى ، وكم هي عديدة أشكال القطاع غير الرسمي إذ يصعب قياسه في دول العالم الثالث لأن القطاع الرسمي لا يمثل إلا نسبة قليلة من النشاط الإقتصادي<sup>1</sup>، فهؤلاء الأشخاص يمارسون بحجة صعوبة وتعقد الإجراءات الإدارية، الضغط الضريبي و المصاريف الإجتماعية. صحيح أن هذا القطاع يخلق مناصب عمل، و يسد حاجات اجتماعية، لكنه يفقد التسابق العادل بين المكلفين، و يكون داعيا للتخلص من الواجبات الجبائية، فيرى المؤدي لواجباته بكل شفافية أشخاصا يمارسون نشاطات تجارية غير مصرح بها، و ينافسونه في السوق دون دفع مستحقاتهم تجاه الدولة، وهذه الأخيرة تتركهم يحققون أرباحا دون أن تحرك ساكنا، هذا ما يجعل المؤدون حقوقهم يخلقون الحيل من أجل البقاء في السوق، وكم هي الأسواق العمومية في بلادنا التي تحقق فيها أرباحا ولا تدفع فيها حقوق الدولة.

إن التحدي للقانون من خلال طرق تدليسية معارضة لمصالح البلاد، من أجل التهرب الكلي من دفع الضريبة يظهر جليا، وهذا من خلال عدة طرق نذكر بعضها :

<sup>1</sup>Edith archambaut, Xavier greffe, Les économies non officielles, Edition la decouverte, Paris, 1984, p:28.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

- تحقيق صفقات تجارية على حساب اسم لحامل سجل تجاري ليس في حوزته وسائل تمكنه من القيام بالنشاط ، أو استعمال سجلات تجارية لأشخاص متوفين يتم استعمالها لتحقيق عمليات تجارية حيث يتهرب المستفيدون من العمليات التجارية، و يفرون من كل متابعة جبائية، و يحققون أرباحا معتبرة لا تكون خاضعة للضريبة.

- الحصول على اسم مستعار لشركات تم إنشاؤها فقط من أجل تحقيق عمليات تجارية مؤقتة، حيث تحصل هذه الشركات على الوثائق الجبائية الضرورية لممارسة نشاط تجاري ثم يتم فسخ عقد الإيجار.

- عدم التسجيل المحاسبي للفواتير، و القيام بتحرير فواتير خاطئة أو وهمية، حيث يقوم بعض التجار في تحرير فواتير وهمية مزيفة يتم على إثرها تضخيم المشتريات لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة، أو تضخيم المصاريف لتخفيض الربح.

- الدفع نقدا، الذي لا يسهل عمليات المراقبة، حيث لا يكون في مقدور الإدارة الجبائية مراقبة هذه الصفقات بعدم ظهورها سواء في الكشوفات البنكية أو الكشوفات البريدية.

- القيام بتهرب السلع و خاصة السجائر من النيجر مالي وموريطانيا إلى الجزائر، حيث الشريط الحدودي للجزائر يشهد عمليات تهريب كبيرة و منظمة، فالمهربون يملكون وسائل متطورة من خلال امتلاكهم لسيارات أنشأت خصيصا للسير في المناطق الصعبة، وحيازتهم على هواتف نقالة من نوع ثريا، واستعمال لوحات أرقام مزيفة للسيارات من أجل عدم معرفة صاحب السيارة إن تم إحباط عملية التهريب التي قام بها و ناد بالفرار، و امتلاكهم لأسلحة تساعدهم على مواجهة أعوان الجمارك، حتى الوقود يتم تهريبه إلى خارج الحدود عن طريق سيارات لها خزانات كبيرة، أو التعامل مع أصحاب محطات البنزين و نقل الوقود دون رخصة تداعيا باستعماله في التنقل فيتم بيعه خارج الحدود الإقليمية بأسعار مرتفعة، أو إنشاء خزانات مزيفة تساعد على نقل كمية أكبر من الوقود. فيتهربون من دفع الحقوق الجمركية و الضريبية أمام إدارة لا تملك الوسائل لمحاربتهم، وأحيانا تكون عوننا لهم من خلال تقديم الرشاوي، و ظهور السوق السوداء للذهب الذي يجلب للمتعاملين فيه أرباحا كبيرة فيتم بيع الغرام من الذهب بأقل من سعره الحقيقي .

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

هذه الظاهرة في الجزائر أصبحت يومية أمام إدارة جبائية عاجزة عن مكافحتها، فيعاب على الإدارة الجبائية الجزائرية أنها تراقب أكثر النشاطات المصرح بها، و تترك الأسواق العمومية، التي يحققون فيها أرباحا معتبرة، تفر من الخزينة، فيجب على الدولة الجزائرية أن تعيد النظر، و تقف أمام كل هذا. لأن استمراره قد يخلق أزمات اذ قد يكون سببا في كبح النشاط الاقتصادي

### المطلب الثاني: التهرب الضريبي

التهرب الضريبي أو ما يسمى بالغش القانوني هو ممارسة عمل خارج إطار القانون غير مشروع ويعني هذا انه يفترض تحقق الظاهرة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا سواء من الاستفادة من ثغرات القانون والنقص الذي يعتريه أو يتم الاستفادة من إعفاء ضريبي منحه المشرع الجبائي لتحقيق أغراض معينة وستنطرق لمفهوم التهرب الضريبي وأشكاله والفرق بينه وبين الغش الضريبي من خلال هذا المطلب.

### الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

تختلف التعاريف من كاتب لآخر، فمن أبرز التعاريف الواردة في هذا المجال أن "التهرب الضريبي هو الفن الذي يتم من خلاله تجنب السقوط في حقل القانون الجبائي<sup>1</sup> ، فبعض المختصين الذين يتتبعون القوانين والتعديلات الحاصلة عليها يستطيعون اكتشاف الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي، فيتمكنون من اجتناب الوقوع في خرق القوانين، فهم يداعبون النصوص القانونية، ويتعاملون معها ، هذا ما يمكنهم من اجتناب الضرائب و التهرب من دفعها بطريقة شرعية. كما هناك من عرف التهرب الضريبي بأنه هو "أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المستوجبة عليه كليا أو جزئيا"<sup>2</sup>، فقد يتهرب المكلفون بالضريبة من دفع ما عليهم كليا كالإشتغال في القطاعات المستفيدة من الإعفاءات الجبائية، أو جزئيا كتخفيض قيمة إنتاجهم من أجل تخفيض قيمة الإقتطاعات المفروضة عليهم. كما يعد التهرب الضريبي هو بكل بساطة البحث عن الطريقة الأقل إخضاعا<sup>3</sup>. فبعض القوانين الجبائية تعطي الحق للمكلفين بالضريبة باختيار النظام الذين يريدون الخضوع إليه، هذا ما يسمح للمكلفين

<sup>1</sup> Jean caude martinez, op.cit , P:7.

حسن عواضة، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت 1983، ص.458.

<sup>3</sup> Jean Del pierre, Frauder ou payer ses impôts, Bruxelles, 1962, P:87.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

بالضريبة باختيار الطريقة التي تمكنهم من دفع أقل قيمة للضرائب وبالتالي يتهربون من دفع لقيمة من الضرائب. فالتهرب الضريبي هو التخلص من الإلتزام بدفع الضريبة<sup>1</sup>

فرغم النظرة المختلفة لهذه الظاهرة من طرف فقهاء المالية العامة ، إلا أننا نستطيع القول بأن التهرب الضريبي هو عملية غير مخالفة للقانون، يقوم بها المكلفون، إستغلالاً للثغرات، واغتناماً للفجوات الموجودة في التشريع الجبائي من أجل تجنب الضريبة. كما أن بعض الباحثين فرقوا ما بين التجنب والتهرب الضريبي من حيث تحقق الحادثة المنشئة، فالأول لا يستلزم تحقق الحادثة المنشئة لفرض الضريبة، عكس الثاني.

كما أن التهرب الضريبي لا يتم القيام به إلا من طرف الشخص الذي يكون على علم بالقوانين ودراية بالتغييرات و التعديلات الحاصلة، وعادة ما يكون وراء هذا مستشارين جبائيين تناولوا مناصباً هامة في الإدارة الجبائية.

### - أشكال التهرب الضريبي :

، يتم التهرب الضريبي وفقاً لثلاثة طرق: (JEAN CLAUDE MARTINEZ) حسب

#### 1- إعداد التهرب الضريبي من طرف الدولة:

قد تشرع القوانين الجبائية لصالح فئة من المكلفين، دون غيرهم، خاصة لصالح فئة من المكلفين، فتصاغ القوانين التي تتماشى مع مصالح وأغراض بعض المكلفين، فنذكر على سبيل ذلك، سندات الصندوق غير لإسمية، حيث الدولة ترخص بها، ولاتبحث عن شرعية الأموال ومنبعها، و هي تكفي فقط بفرض ضريبة مستقلة على الفوائد ، فعدم البحث عن قانونية اكتساب الأموال، يعد مشجعاً للتهرب الضريبي وقد يكون كذلك التهرب الضريبي بوضع نظام جبائي اختياري، كما ان التقييم الجزافي، الذي أحياناً يؤدي إلى عدم التقييم الصحيح للمادة الخاضعة للضريبة يكون داعياً للتهرب الضريبي.

طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن 1999، ص 84.<sup>1</sup>

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

### 2- عدم تحقيق الحادثة المنشئة :

قد يتم التهرب الضريبي بالإمتناع عن أداء النشاط أو العقد الذي تفرض على إثره الضريبة كالحد من استهلاك سلعة ما أو التوقف عن استيراد مادة ما تفرض عليها ضريبة جمركية مرتفعة، فأحيانا تلجأ الدولة إلى رفع الضريبة الجمركية للتقليل من الإستيراد و تشجيع الإنتاج الداخلي، كما أحيانا يلجأ الأفراد إلى الحد من نشاطاتهم لكي لا يخضعون للضريبة المتعلقة بالدخل لإجمالي، خاصة وأن الخضوع لهذه الضريبة يكون وفقا للجدول التصاعدي للشرائح.

### 3- التعامل مع القوانين الجبائية :

تعد و عدم استقرار النظام الجبائي، قد يساعد على التهرب الضريبي، فيتم اتباع الطريقة التي تستوجب أقل دفعا للضريبة. فمثلا الشركات التي ليست لها إقامة دائمة في الجزائر، والمتعلق نشاطها بالأشغال العمومية كانت مخرية بين الخضوع لنظام الإقتطاع من المصدر ، أوالخضوع للنظام العام فاختيار النظام الأقل إخضاعا، يساعدها على التهرب من دفع نسبة من الضريبة، كما يقوم بعض الأشخاص باستغلال الإعفاءات الممنوحة لبعض القطاعات ويقومون بتوظيف أموالهم، كالعامل في القطاع الزراعي، والإستفادة من الإعفاءات الخاصة بترقية الإستثمارات، ودعم الشباب، كما يوظف بعض المستثمرين أموالهم من أجل تحقيق عمليات تكون موجهة للتصدير، والتصدير يستفيد من إعفاءات ضريبية.و لم يقتصر التهرب الضريبي داخل الإقليم الحدودي للبلد الواحد، بل تعدى ذلك ليشمل عدة نظم ضريبية، و من أشكال التهرب الضريبي الدولي :

**1- التهرب من الوعاء الضريبي:** وهي الحالة التي يتم من خلالها التهرب من النظام الضريبي الوطني للخضوع إلى نظام ضريبي آخر أقل إخضاعا، أو يتم التصريح بنسبة من الدخل داخل الوطن ونسبة من الدخل يصرح بها خارج الوطن حيث نعلم أن الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي يكون انطلاقا من الجدول التصاعدي للشرائح وكلما قل الدخل كلما قلت الضريبة الواجبة الأداء .

**2- التهرب من إصدار الضريبة:** و يكون هذا عن طريق الفرار من البلد الواجب أداء الضريبة فيه، فيفر المكلفون من الوطن الذي يستوجب تأدية الحقوق فيه .

وختاما لما سبق يمكن التمييز ما بين الغش و التهرب الضريبي من خلال عرض الجدول الموالي:

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

الجدول يمثل: أوجه التشابه والخلاف ما بين الغش و التهرب الضريبي

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
- لتهرب يتم دون مخالفة القانون الجبائي عكس الغش الضريبي. - الغش الضريبي يعرض فاعله لعقوبات عكس التهرب .	- كل منهما يسمح بتخفيض العبئ الضريبي - كل منهما ناتج عن نقص الوعي الضريبي - كل منهما يؤدي الى تخفيض المستحقات الجبائية

المصدر: من إعداد الباحث.

### الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي

يمكن ان تكون هذه الاسباب مباشرة او تكون غير مباشرة:

#### 1- الأسباب المباشرة:

##### أ- الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي:

تعدد أنواع الضرائب، و اختلاف معدلاتها، و التعديلات و التصحيحات المتأتية عبر قوانين المالية من سنة لأخرى، تجعل القواعد التشريعية أكثر تعقيدا، فيظهر الغموض، و يبدأ التفكير في طرق تؤدي إلى اجتناب الضرائب كلها أو جزءا منها.

تؤدي كثرة وتعارض أحكام نصوص التشريع الضريبي التي تنظم الضريبة إلى فتح المجال لوجود تأويلات وتفسيرات متضاربة بين الإدارة الضريبية والمكلف، باعتبار أن التغييرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التحسين والتشريع الضريبي تجعل النظام الضريبي غامضا بسبب كثرة التعديلات الحاصلة فيه ،سواء تعلق الأمر بتعديلات تمس أحكام الضرائب أو معدلاتها ،ويتبع كل هذا إجراءات عديدة ومختلفة تدفع المكلف بالضريبة إلى فقدان الثقة في النصوص والقوانين التي تسبر هذا النظام وبالتالي يتهرب من دفع الضريبة.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

كما قد تؤدي الصياغة القانونية دورا في تشجيع المكلف على التهرب، فبقدر ما تكون هذه الصياغة معقدة يكون القانون الضريبي أقل وضوحا ويترك مجالا أكبر لتدخل الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا ما يؤدي إلى عدم فئاعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه بمحاولة التهرب منها، وكذلك بقدر ما تكون الصياغة ضعيفة تكثر في القانون الثغرات مما يدفع المكلف إلى التفتيش عن وسائل للتهرب من خلال هذه الثغرات. القانونية<sup>1</sup>

كما أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يفتح المجال أمام المكلف للتهرب الضريبي، و يمكن أن يأخذ هذا التناقض شكلين اثنين<sup>2</sup>:

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

- الشكل الثاني: يطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص والتي تنظم شؤوننا اقتصادية ومالية وتتضمن إشارة للضرائب، وهذا ما يقودنا إلى ظاهرة ضريبية تدعى بالازدواج الضريبي، أي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية. وهذا يحدث نتيجة عدم وجود تنسيق بين القوانين الضريبية لأكثر من دولة وكذا تمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية. فالازدواج الضريبي سواء أكان داخليا في نفس البلد أو خارجيا في دولتين مختلفتين يؤدي إلى ارتفاع الضريبة الواجبة وعدم وجود عدالة ضريبية الشيء الذي يكون دافعا للتهرب الضريبي.

### 2- الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية :

تعتبر الإدارة الجبائية بمثابة الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الدولة للحصول على المداخل الجبائية اللازمة، فكلما كانت فعالة كلما تمكنت من الحد من التهرب الضريبي والعكس صحيح فيعد عجز الجهاز الإداري سببا أساسيا في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي

<sup>1</sup> خالد الخطيب، التهرب الضريبي، العدد 02، المجلد 16، مجلة جامعة دمشق، سوريا، 2000، ص: 168.

<sup>2</sup> نعيم فهم حنا، دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 1997، ص: 1.



## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

فالإدارة الضريبية تمثل السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، وبالتالي فإن النظام الضريبي الأحسن تصور الا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه، والتحقق من سلامة ذلك حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى<sup>1</sup>

لذا فإن قوة لإدارة الضريبية تسمح بإحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة كاملة، والعكس أي ضعف الادارة الجبائية يترتب عنه ضعف في الرقابة ينجر عنه ضياع الكثير من حقوق الدولة إذن في هذه الحالة تكون سببا من أسباب التهرب الضريبي، ويعود ضعف الإدارة الجبائية إلى سببين :

### 1- محدودية الموارد البشرية ونقص الكفاءة والنزاهة لدى موظفي الإدارة الجبائية:

هناك نوع منعدم التناسب الكمي في العاملين لدى الإدارات الضريبية في الدول النامية، فإما أن يكون

العدد كبير او فائضا عن الحاجة الحقيقية لعمل الإدارة مما يسبب تضخما في النفقات الوظيفية وبالتالي زيادة تكلفة تحصيل الضرائب، أو أن يكون العدد أقل من حاجة الإدارة، مما يؤثر سلبا عليها وينجم عن ذلك ضياع للحصيلة الضريبية<sup>2</sup>. فالإدارة الجبائية الجزائرية كغيرها من الإدارات الجبائية للدول النامية تعاني من قلة العدد الكمي للموظفين العاملين فيها وهذا نظرا لانتزاد المجتمع الجبائي

رقي الإدارة الجبائية لا يتحقق إلا بوجود اليد العاملة الكفيدة فتعاني غالبية الدول النامية من مشكلة ندرة الكفاءة لدى الموظفين و قلة عددهم<sup>3</sup>. حيث تعاني اغلب الدول النامية من انخفاض عدد العمالة الضريبية، بالإضافة إلى انخفاض المستوى العلمي والتكويني لأغلبيتهم الشيء الذي يساهم في زيادة معدلات التهرب الضريبي، فكلما تمتع عون الضرائب بمستوى رفيع من العلم والتكوين في مجال التخصص الدقيق، كلما استطاع التحكم والسيطرة على طرق التهرب الضريبي والعكس صحيح . كما لا يخفى على احد أن ظاهرة الفساد الإداري آخذت إبعادا خطيرة باعتبارها تعد من أكبر المعضلات التي

<sup>1</sup> ناصر مراد، مرجع سابق ، ص 113.

<sup>2</sup> بونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص:141.

<sup>3</sup> صباح بعوش ، الضرائب المباشرة في المغرب - الجزء الثاني : الإصلاح ، الدار البيضاء 1987، ص. 159 .

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

تواجه الإدارة الضريبية في كيفية الضبط والسيطرة على إيراداتها من الضرائب، إذ انتشر هذه الظاهرة يعني حتما ضياع جزء من أموال الدولة لا يستهان به، وتعتبر ظاهرة الرشوة من أهم أشكال الفساد الإداري الذي طغى على الإدارة الضريبية بسبب عدم قدرة الكثير من الموظفين على مقاومة الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من قبل المكلفين كمقابل لمساعدتهم على التهرب الضريبي دون محاسبة، وهو ما يؤدي إلى خسارة الدولة لأموال طائلة. ويعود سبب استفحال ظاهرة الرشوة لدى موظفي الإدارة التنفيذية إلى ضعف الرقابة التي تجريها الإدارة المركزية على عمل الموظفين في الإدارات التنفيذية في مراقبة تجاوز الصلاحيات المخولة لموظفي الإدارة الجبائية إلى جانب تدني الأجور التي يحصل عليها موظفو الإدارة الجبائية .

### 2-محدودية الإمكانيات المادية:

تعاني الإدارة الضريبية من نقص في الهياكل الضريبية والأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لأدائها لمهامها، فالإدارة الضريبية ينقصها التجهيز الحديث كاجهزة الاعلام الآلي الذي أصبح لغة العصر من أجل التكفل الحسن بتسيير ملفات المكلفين من حيث تسهيل عمليات الرقابة عليها من أجل الكشف عن حالات التهرب الضريبي، حيث أن هذه الملفات تعالج بطريقة يدوية مما انعكس سلبا على فعالية الإدارة الضريبية سواء من حيث عدم دقة حصر المكلفين بالضريبة أو من حيث النجاعة في عدم إتاحة الفرص امام المكلفين للتهرب من الضريبة.

### \* الأسباب غير المباشرة :

قد تكون هذه الأسباب ذهنية ، سياسية، أو اقتصادية.

### أ- الأسباب الذهنية:

طبيعة القوانين الجبائية التي تكون عادة مؤقتة غير دائمة، والتي تصاغ من طرف الدولة بمفردها، وتفرض على المكلفين من جهة، وغياب الضمير الأخلاقي لدى الخاضعين للضريبة، عند مواجهتهم لواجباتهم الجبائية من جهة أخرى، يعدان سببان للتهرب من الضريبة، فنقص الوعي الضريبي لدى الأفراد يكون سببا للتهرب الضريبي و يرجع ذلك إلى عدة معتقدات يمكن حصرها في النقاط التالية :

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

- اعتقاد الشخصانه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، فهو يعتبر الضريبة أداة لاغتصاب الشعوب وافقارهم .

- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي، بحيث يعتبر ثقل العبء الضريبي من العوامل المهمة التي تدفع المكلفين إلى التهرب من الضريبة، مما لاشك فيه أن تطور دور الدولة واتساع نشاطاتها في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى زيادة الأعباء المترتبة على الدولة، ولتغطية هذه الأعباء كثيرا ما تجد الدولة نفسها مضطرة لفرض العديد من الضرائب، ورفع المعدلات الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطنين وزيادة إحساسهم بثقلها، مما يشجعهم على التملص من أدائها والتفنن في إعطاء الحجج التي تبرر تهربهم من الضريبة<sup>1</sup>

- سوء استخدام الأموال من طرف الدولة في اعتقاد المكلفين بالضريبة أي أن الدولة تصرف الأموال في غير المجالات التي يراها المكلف بالضريبة مناسبة.

- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد خسارة شخصية لا بد من تخفيضها أو تقاديتها كلما سمحت الفرصة بذلك.

- اعتقاد المكلفين بالضريبة بعدم شرعية الضريبة في الإسلام لكونها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام.

الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفاً لا أخلاقياً، وتبريرهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحداستناداً إلى الفكرة بان سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الأخيرة شخصا معنويًا، والمستمدة من قول شارل لامب: "المتهرب من الضريبة هو سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئاً مجرداً"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، 2005، ص: 381 .

<sup>2</sup>Bruno Taddel, la fraude fiscale, litec, Paris, 1974, Page: 15.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

### ب- الأسباب السياسية :

استعمال الاقتطاعات المفروضة على المكلفين، كوسيلة لسياسة اجتماعية واقتصادية، قد يقبل اعتراضاً من طرف الخاضعين للضريبة . إن الأفكار المتبعة، و السياسات المنتهجة، و الأهداف المسطرة من طرف الدولة، والتي لا يتوافق معها كثير من المكلفين، تكون سبباً للتهرب من دفع الضريبة.

كما أن انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سبباً لشبوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية.<sup>1</sup> فالتهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع عندهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

### ج- الأسباب الاقتصادية :

قد تكون الأوضاع الاقتصادية للبلاد، أو الأوضاع الاقتصادية الشخصية للمكلفين، داعياً للتهرب من دفع الضريبة. فيزداد التهرب الضريبي في فترات الكساد والأزمات الاقتصادية، وهذا بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساباتهم لارتفاع الأسعار، في صعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذا يكون هذا الشيء دافعاً للتهرب الضريبي، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل التهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد الشيء الذي يمكن المنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضاً.

<sup>1</sup> عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، الصفحة 809.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

كما أن انتشار القطاع غير الرسمي، و عدم سيطرة الدولة على الأسواق، يكون سببا لزيادة التهرب الضريبي فعدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي دليل على عدم ضبط سوق السلع والخدمات، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات بالإضافة إلى أن هذا القطاع لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، بالرغم من أن هذا القطاع قد يحد من بعض الضغوط الاجتماعية باعتباره قد يحد من البطالة.

### أثار التهرب الضريبي :

تقوم الدولة بفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة، إذ تعد الضريبة، مصدرا هاما من مصادر الإيرادات العامة للدولة، وتعد كذلك أداة رئيسية في يدها، يتم من خلالها تحقيق أهداف سياسية و اقتصادية. و في بعض الأحيان، قد يواجه تطبيق فرض الضريبة عراقيل تمنعها من تحقيق أهدافها، ومن بينها التهرب الضريبي حيث تعد مشكلة التهرب الضريبي إحدى مظاهر الانحلال السياسي، و الاقتصادي، و الاجتماعي، الذي يترتب عنه نتائج سيئة<sup>1</sup>.

### 1- الآثار الاقتصادية والمالية :

#### الآثار الاقتصادية:

يعتبر التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية مشكلا كبيرا، فضخامته و انتشاره بصفة مذهلة، قد يخلق أزمتا اقتصادية كبيرة، فنستطيع النظر إلى الآثار الاقتصادية الناجمة عن التهرب الضريبي من خلال وجهين:

#### \*من ناحية الاقتصاد الكلي :

يؤدي التهرب الضريبي إلى خلق أزمتا كبيرة ، فعند نقص المداخيل، تكون الدولة مجبرة على تخفيض النفقات العمومية التي لها تأثير على التطور الاقتصادي، أو يتم اللجوء للإقتراض الخارجي، والذي

يونس أحمد البطريق، إقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية بيروت 1980، ص134<sup>1</sup>

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

يترتب عليه ديونا معتبرة تؤثر على الإقتصاد. وقد يؤدي كذلك التهرب الضريبي إلى ضعف مستوى الإبخارات العمومية، الشيء الذي يؤدي إلى قدرة استثمارية محدودة.

### \* من ناحية الإقتصاد الجزئي :

التهرب الضريبي يعد عاملا معرقلا للعدالة الضريبية، والتنافس المتماثل بين المؤسسات، فنجد مثلا، استفادة المتهربين من دفع الضريبة من أموال تساعد على تخفيض أسعار المبيعات، وبالتالي يمكنهم السيطرة على السوق. فوجود التهرب الضريبي يعد وسيلة سهلة تسمح بزيادة الربح، وتعيق الجهود المبذولة من أجل رفع الإنتاجية عن طريق استعمال تقنيات وتكنولوجيا متطورة.

### الآثار المالية:

من الناحية المالية فقد يسبب التهرب الضريبي خسائر كبيرة في خزينة الدولة، فقد يترتب عنه آثارا ضارة بمالية الدولة.<sup>1</sup> إن هذا النقص الملاحظ في المداخل جراء التهرب الضريبي قد يجبر الدولة على البحث عن طرق تمويلية أخرى تغطي بها العجز المالي بإحدى الوسائل التالية:

- الإصدار النقدي.
- الاقتراض العام.
- زيادة العبء الضريبي.

### أولا: الإصدار النقدي:

هي عملية خلق نقود جديدة من عملة البلد، وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وهذا بغية تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة، نتيجة نقص الإيرادات بسبب التهرب الضريبي، حيث أن التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية تتمثل في :

<sup>1</sup>علي زغدود، المالية العامة ، الساحة المركزية، الجزائر 2005، ص.213.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

- زيادة مفرطة في الأسعار دون أن يقابلها إنتاج حقيقي؛

-انخفاض القدرة الشرائية للمواطن؛

- تغيير نمط الاستهلاك؛

- انخفاض الصادرات مما يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الوطنية.

### ثانيا -الدين العام:

الدين العام هو عبارة مبالغ مالية تحصل عليه الدولة من الغير مع التعهد بردها إليه مرة أخرى

عند حلول ميعاد استحقاقها، فاللجوء إلى الدين العام بغض النظر عن معايير تقسيماته، سواء من حيث المصدر الداخلي أو الخارجي أو المدة قصير أو طويل أو حتى طريقة الاكتتاب اكتتاب عام أو عن طريق البنك، فإنه يؤدي إلى آثار وخيمة على النشاط الاقتصادي يمكن تبيانها فيما يلي:

- الأثر السلبي للقرض العام على الاستثمار باعتبار ما يترتب على عقد القرض من دفع فوائد منتظمة وأصل الدين إلى المقرضين، وانخفاض الأرباح المحتملة، ومن ثم انخفاض الكفاية الحرة لرأس المال، وبالتالي انخفاض الميل للاستثمار

- إن القروض التي تقدمها البنوك إلى الدولة بزيادة كمية النقود المطروحة في التداول، يترتب عليها آثار تضخمية بالغة الخطورة في حالة وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل.

- أثر القروض العامة في توزيع العبء المالي العام، فالقرض هذا لا يلقى فقط عبئا اقتصاديا على الاقتصاد الوطني، بل يوزعه على الفئات المختلفة والأجيال المختلفة، مما يؤثر على الإنتاجية الوطنية والرفاهية الاقتصادية.

- يستلزم على الدولة إيجاد مورد مالي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، يقلل من القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا النوع من الإنفاق، كما ينجم عن القرض العام أيضا فقدان الثقة . في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سدادها ديونها، وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن قرضها.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

ثالثاً: زيادة العبء الضريبي:

يقصد بزيادة العبء الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب أو إنشاء ضرائب جديدة لتمويل عجز الميزانية بسبب التهرب الضريبي، هذا الأخير الذي يستفحل مرة أخرى نتيجة إحساس المكلف بنقل عبء الضريبة بصورة خاصة (زيادة المعدل الضريبي، أو إنشاء ضرائب)، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها من جديد.

2- الآثار الاجتماعية والنفسية :

الآثار الاجتماعية:

قد يخلق التهرب الضريبي في المجتمع آثاراً نفسية واجتماعية، فقد يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة، وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الأفراد.<sup>1</sup> إن ضخامته قد تجبر الدولة على تخفيض نفقاتها، وبالتالي ينخفض مجال توفير الاحتياجات للمواطنين فالضرائب كثيراً ما تساهم في خلق بيئة تتوفر فيها متطلبات الحياة، يشعر المواطن فيها بالأمن، و يغمر القاطنين فيها السرور، و تنتشر فيها العدالة، فكلما زاد التهرب، كلما أدى الى الانحلال الاجتماعي.

الآثار النفسية:

قد يكون التهرب الضريبي سبباً في فقد الثقة بين المكلف المؤدي واجباته بكل صدق و إخلاص عند رؤيته منافسه ينعم بأموال ليست حقا له، يدعم بها أسعاره، و يتحكم في السوق كيف ما شاء، فجراء هذا يكون التهرب الضريبي سبباً في إعاقة المؤسسات على العمل المشروع، و يجبرها على خلق الحيل من أجل منافسة عادلة، و حقوق متساوية.

وفوق كل هذا، قد تلجأ الدولة إلى فرض ضريبة إضافية لسد العجز المحقق، أو النقص الملاحظ، مما يجعل هذه الاقتطاعات أكثر ثقل على المكلف ذو النية الحسنة، فيكون رد فعل سلبي تجاه الخزينة.

<sup>1</sup>سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق ، ص 213.



### المبحث الثاني: الرقابة الجبائية:

#### المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة أمر ضروري في كل منظمة، فأى نظام مالي أو إداري إلا ويجب أن تتوفر فيه رقابة فعالة حتى لا يكون ناقصا ، فالرقابة تسمح من "التأكد من أن ما تم انجازه من أنشطة ومهام وأهداف هو بالضبط ما كان يجب أن يتم بما في ذلك تحديد الانحرافات إن وجدت وأسبابها و طرق علاجها وحسب فايول " تعتبر الرقابة بأنها الوسيلة التي تسمح من التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".<sup>1</sup> ومعنى الرقابة لا يختلف عنه في النظام الجبائي فتعتبر الرقابة الجبائية بأنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كلضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة.<sup>2</sup> فتعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لان المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من نزاهة وصدق هذه التصريحات.

كما أن قانون الإجراءات الجبائية عرف الرقابة الجبائية بأنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، فالإدارة الجبائية تراقب التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم.<sup>3</sup>

#### 1- أهداف الرقابة الجبائية:

تهدف الإدارة الجبائية من خلال الرقابة الجبائية لتحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي:

- **الهدف القانوني:** تسمح الرقابة الجبائية من التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة الضريبية، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على

<sup>1</sup>حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، -دراسة تحليلية وتطبيقية-، مكتبة دار الثقافة، الأردن 1998، ص: 13.

<sup>2</sup>Marc LERAY, le contrôle fiscale, édition l'hurmattan, Paris, 1993, P : 16 .

<sup>3</sup> قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 1/18.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب<sup>1</sup> من دفع مستحقاتهم الجبائية<sup>1</sup>. فالرقابة الجبائية هي أداة قانونية تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من محتوى الكتابات المحاسبية بما يسمح به القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة<sup>2</sup>.

- **الهدف الإداري:** تسمح الرقابة الجبائية بتقديم معلومات ضرورية للإدارة الجبائية تقوم باستغلالها واستعمالها بشكل يسمح لها بتحسين أدائها وزيادة فعاليتها. فهي تساعد الإدارة الجبائية في تحديد النقائص والأخطاء التي قد يسمح بإيجاد الحلول واتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة هذه النقائص. فالرقابة الجبائية تبين النقص والخلل الذي يعترى القوانين الضريبية المعمول بها الذي يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية. كما تعتبر الرقابة الجبائية طريقة تستعملها الإدارة الجبائية لقياس حجم التهرب الضريبي.

أ- **الهدف المالي والاقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

ب- **الهدف الاجتماعي:** تسعى الرقابة الجبائية إلى محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو نقصه في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع، كما تهدف لتحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، وإنشاء تسابق عادل بينهم.

2- **أجهزة الرقابة الجبائية:** تتمثل أجهزة الرقابة في:

- مديرية الأبحاث والتحقيقات.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- مفتشيات الضرائب.
- مديرية كبريات الشركات.

<sup>1</sup> محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 166.

<sup>2</sup>A.HAMINI , l'audit comptable et financier, édition berti, ALGER 2001 ,p172.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

• مراكز الضرائب .

3- أنواع الرقابة:

يمكن ان نميز نوعين من الرقابة تقوم بها الادارة الجبائية:

\* الرقابة الداخلية: تتم هذه الرقابة من المكتب ويمكن أن تأخذ هذه الرقابة شكلية أو معمقة.

\* الرقابة الخارجية: في هذه الرقابة يلجا اعوان الادارة الجبائية للتوجه الى عين المكان للقيام بالتحقيق ويمكن ان تاخذ هذه الرقابة متعلقة بمحاسبة المكلف او تكون هذه الرقابة تخص التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

4- حقوق الادارة الجبائية: أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية عدة حقوق من اجل ممارسة

نشاطها على أحسن شكل ومن بين هذه الحقوق ما يلي:

- حق مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

- حق الاطلاع لدى الهيئات المالية وهيئات الدولة و المؤسسات.

- حق استدراك الأخطاء للفترة غير المتقادمة.

- حق المعاينة والقيام بمحاضر الاثبات في عين المكان.

### المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة

المكلف بالضريبة ملزم ببعض الواجبات، كي يستفيد من جميع حقوقه، فعليه القيام بجميع التصريحات المكتوبة في آجالها القانونية. ومن بين هذه التصريحات مايلي:

1- التصريح بالوجود (G N° 08) :

يجب على كل مكلف بالضريبة، خاضع لضريبة (IBS) أو (IRG) ، أو الرسم على القيمة المضافة، يريد أن يبدأ نشاطه، التصريح به خلال مدة لا تتعدى شهرا واحدا في مفتشية الضرائب التابع

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

لها إقليميا. ويجب أن يتضمن هذا التصريح الإسم و اللقب أو إسم الشركة، العنوان، طبيعة النشاط المهني، شكل النشاط الممارس، تاريخ بداية النشاط، الشكل القانوني للمؤسسة، وطبيعة النشاط الرئيسي.<sup>1</sup>

### 2- التصريح الشهري (G N° 50) :

يلزم المكلفون بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، والنظام العام للرسم على القيمة المضافة، وأصحاب المهن الحرة، المعنيون بدفع الضرائب، والرسوم فوراً أو عن طريق الإقتطاع من المصدر، إكتتاب تصريحا شهريا، الذي يعد جدول الإشعارالخاص بالدفع. ويجب دفع الحقوق الموجودة في التصريح في قبضة الضرائب التابع لهاالنشاط إقليميا وهذا في العشرين يوما الأولى التي تلي الشهر التي تصبح فيه الحقوق الجبائية مستحقة.

### 3- التصريح بالدخل الاجمالي (G N°1) :

ينبغي على كل مكلف بالضريبة اكتتاب تصريحا سنويا للدخل الإجمالي، و إرساله قبل 30 أبريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب الذي يتبع لها موطنه الجبائي<sup>2</sup>. و يجب على المكلف بالضريبة أن يصحب تصريحه السنوي ( G N° 1 ) بقائمة الأشخاص المعترين جبائيا تحت مسؤوليته.

### 4- التصريحات الخاصة المهنية :

هناك بعض التصريحات الخاصة المهنية يجب على المكلفين اكتتابها وتتمثل في :

#### 4-1- التصريحات المتعلقة بالأرباح الصناعية و التجارية (BIC/ IRG):

يقوم باكتتاب هذه التصريحات الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي، و الجزافي ، حيث المكلفون بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي هم مجبرون على اكتتاب تصريحا من نوع ( GN°11 ) لدى مفتشية الضرائب الذي يتواجد فيها النشاط قبل 30 أبريل من كل سنة<sup>3</sup>. و يجب أن يرفق التصريح بالميزانية

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل الجبائي للمهن الحرة 2014، ص.33.

<sup>2</sup>Ministère des finance , direction générale des impots, Calendrier Fiscal, Edition 2014, P.10

<sup>3</sup> قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة: 18:

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

الجبائية، و يستلزم على المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتابة تصريحاً من نوع (GN°12) قبل أول فيفري من كل سنة<sup>1</sup>.

### 4-2- التصريحات المتعلقة بالمرتبات والأجور (G N°29):

يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي، يدفع مرتبات، أجورا، تعويضات، أو علاوات، إكتتاب تصريحاً من نوع (G N°29)<sup>2</sup> لدى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً قبل أول 30 من كل سنة.

### 5- التصريحات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS):

يجب على كل شخص معنوي خاضع للضريبة على أرباح الشركات، وكل شخص طبيعي اختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، أن يكتتب تصريحاً سنوياً من نوع (GN°4) (، لدى مفتشية الضرائب قبل 30 افريل من كل سنة في مكان وجود المقر الإجماعي، أو المقر الرئيسي لنشاطه<sup>3</sup>.

### 6- التصريحات المتعلقة بالرسم العقاري :

يمكن ملاحظة نوعين من التصريحات، الأولى متعلقة بالملكيات المبنية و الأخرى متعلقة بالملكيات غير المبنية.

#### التصريحات المتعلقة بالرسم العقاري على الملكيات المبنية:

يلزم بهذا التصريح :

- كل شخص طبيعي أو معنوي، مالكا أو مستعملا لمسكن شخصي لغرض سكني وعليه بتقديم تصريح من نوع (GN°31).
- كل شخص طبيعي أو معنوي، مالكا أو مستعملا لمنزل لغرض سكني موجود في مسكن جماعي، وعليه أن يكتتب تصريحاً من نوع (GN°32).
- كل شخص طبيعي أو معنوي، مالكا أو مستعملا لمسكن جماعي لغرض سكني، وعليه أن يكتتب تصريحاً من نوع (GN°33).
- كل شخص طبيعي أو معنوي، مالكا أو مستعملا لمحات لغرض تجاري، وعليه أن يكتتب تصريحاً من نوع (GN°34)

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، المادة : 11/15.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق ، المادة : 75

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق ، المادة : 1/151.

## الفصل الثالث: الغش والتهرب الضريبي

---

### خلاصة:

خلصنا في هذا الفصل إلى أن ظاهرة الغش و التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة تعاني منها الدولة الجزائرية على غرار باقي الدول، ويختلف معنى الغش و التهرب الضريبي فالغش الضريبي يتم باستعمال طرق تدليسة عكس التهرب الذي يتم بطريقة شرعية دون مخالفة القانون . ويعود التهرب الضريبي إلى عدة أسباب قد تكون مباشرة متعلقة بتعقد التشريع الضريبي وضعف الإدارة الجبائية، أو تكون أسباب غير مباشرة، ذهنية، اقتصادية، أو اجتماعية. وقد يجلب التهرب الضريبي اثارا متعددة قد تكون مالية، اقتصادية، اجتماعية.

الخاتمة

يعد القانون الضريبي الأساس الذي يعتمد عليه فرض الضريبة فخاضت الدولة الجزائرية في مجموعة من التعديلات والاصلاحات مست هياكلها واحكامها الجبائية من اجل وضع نظام جبائي يعتمد على أساس قانوني خالي من العيوب والفراغات وهذا من اجل زيادة الايرادات ووضع إدارة جبائية مثالية تضاهي الإدارات الجبائية للدول المتطورة.

يعتمد التشريع الضريبي في الجزائر على ستة قوانين تتمثل في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون الطابع و قانون التسجيل وقانون الإجراءات الجبائية.

وبسبب الغموض الذي يشوب القانون الضريبي تنشأ خلافات ما بين الادارة والمكلفين قام المشرع بتنظيم هذه النزاعات حيث رخص المشرع للمكلفين الطعن في القرارات الناشئة من الادارة الجبائية حيث يحق لهم الطعن امام الادارة الجبائية ولجان الطعن وامام القضاء .

وفرض الضريبة قد يواجهه صعوبات وعراقيل من طرف المكلفين بالضريبة وهذا بامتناعهم عن تسديد مستحقاتهم وتهريبهم من دفع الضريبة فتعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأولى في يد الدولة تسعى من خلالها لمكافحة الغش الضريبي، فمدى نجاح مكافحة الغش الضريبي يتوقف على التنظيم المحكم للرقابة الجبائية، والتكوين الجيد للعاملين فيها، والتطبيق المحكم للقوانين المنصوص عليها، لذا نظم المشرع الرقابة الجبائية وجعل لها إطارا قانونيا و تنظيميا يحكمها ويسيرها، وتختلف أشكال الرقابة المعتمد عليها للتحقق من التصريحات الجبائية المكتتبه فقد تكون داخلية او خارجية.



## قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية :

أ- الكتب :

- 1- جهاد سعيد خصاونة ،علم المالية العامة و التشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن 2010.
- 2- محمد خليل أبو زلطة، زياد عبد الكريم القاضي، مدخل التجارة الالكترونية، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة العربية الأولى، عمان، 2009 .
- 3- افليح حسن خلف، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،الأردن،2008 .
- 4 -ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2008.
- 5- محمد طاقة ،هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، الأردن، 2007 .
- 6- محمد خليل أبو زلطة، زياد عبد الكريم القاضي،مدخل التجارة الالكترونية، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة العربية الأولى،عمان،2007.
- 7- سعيد عبد العزيز،عثمان كري، رجب لعشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 8 - نسرين عبد الحميد نبيه، الاقتصاد الخفي دار الوفاء للطباعة والنشر،الإسكندرية،2007.
- 9- عبد الحكيم الشراقوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الحديدية الإسكندرية، 2006.
- 10- محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة و التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 2006
- 11- علي زغدود، المالية العامة ، الساحة المركزية، الجزائر، 2005.
- 12- محمد بوزيدة ،جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 13- مهدي محفوظ ،علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي،،دار النهضة العربية،مصر 2005
- 14- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة ،الجزائر،2011.
- 15- صباح بعوش ، الضرائب المباشرة في المغرب - الجزء الثاني : الإصلاح ، الدار البيضاء 1987.

## قائمة المراجع

16- مرسي السيد حجازي،النظم والقضايا الضريبية المعاصرة،دار الكبر لتكنولوجيا المعلومات، الاسكندرية2004

17- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر 2008.

18- عوابدي عمار، النظرية العامة في المنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1998 .

19- عمارة بلغيث :الوجيز في الإجراءات المدنية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.

20- عبد الله مبعودي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2009.

21- يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 .

22- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.

23- السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة ، 1970

24- نصر الدين هونوي، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007 .

### ب - الأطروحات:

24- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (92-2006)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

25- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2008)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007 .

26- قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة (88-95)، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع النقود المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1995.

27-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير .

### ج - الملتقيات:

28- قدي عبد المجيد، النظام الجبائي و تحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 2002.

29- كمال رزيق، فضيلي عبد الحليم ، نظام المعلومات الجبائي الجزائري،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البلدية 2005.

د- المجلات :

30- محمد عباس محرزوي، التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 02 كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة الشلف 2005.

31- ناصر مراد، إجراءات مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، البلدية، 2009.

د - القوانين:

1 - القوانين:

- قانون الضرائب المباشرة.

- قانون الضرائب غير المباشرة.

- قانون الرسم على رقم الأعمال.

- قانون التسجيل.

- القانون التجاري.

- قانون الاجراءات الجبائية.

2- المراجع باللغة الفرنسية :

## A - Ouvrages

1- André margairez, la Fraude Fiscale et ses Succédanés ,Vaudoise Lausanne 1970.1

2- Benoît PIGE, la Comptabilité est un outil d'information, Edition EMS paris 2002

3- Claude LAURENT, Contrôle Fiscale - La Vérification Personnelle, Edition Comptable malsherbes. 1995

5- Jean Claude MARTINEZ, La Fraude Fiscale, PUF,paris 1984