جامعة عمار ثليجي ـ الأغـــواط ـ

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق

الجبايـــــة و دورهـــا فـــي تمويـــل الخزينـــة العموميـــة

مذكرة في إطار مقتضيات نيل شهادة الماستر في قانون الأعمال

إعداد الطلبة:

- **مدربل حكيمة**
- **مراحي جناة**

إشراف الأستاذ:

ـ أ ـ دمانة محمد

لجنة المناقشة:

الأستـــاذ: بـــــن قاسميـــــة العربـــــي رئيســـــا

الأستـــاذ: دمانـــــة محمـــــد مشـــــرفا و مقـــــررا

الأستـــاذة: طويســـات عائشـــة عضـــوا منـــاقشـــا

السنة الجامعية 2018/2017

بسم الله الرحمن الرحيم

اهداء

أولا أحمد الله الذي وهبني نعمة العقل، و أمدني بالقوة و الإرادة لإتمام هذا العمل المتواضع.

إلى كل من تناغم قلبي في حبهم

صديقي ورفيق دربي، و أعز الناس إلى قلبي زوجي الغالي .

ولدي و نور عيني أليس و أكسال.

إلى والدي و إخوتي و أخواتي.

إلى زميلتي جناة التي شاركتني في هذا العمل.

إلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد.

أهدي هذا العمل.

مدربل حكيمة

اهداء

أولا أشكر المولى عزوجل الذي رزقني العقل و حسن التوكل عليه، و على نعمه الكثيرة، فالحمد لله على كل حال.

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حبه.

إلى الذي مهد لي طريق العلم منذ نعومة أظافري أروع أب، أدامك الله تاج فوق رؤوسنا.

إلى من أرضعتني الحب و الحنان، صديقتي و كاتمة أسراري أمي شفاك الله و أطال في عمرك.

إلى قلبي الكبير رمز الحب و بلسم الشفاء، فخري و رفيق مشواري زوجي الغالي حفظك الله و دمت دائما في أعلى المراتب.

إلى الذين لم تنم عيوني ليلة قبل أن أسأل عليهم و أطمئن على راحتهم نوار جمال،صالح، أيمن وفاء، سميحة.

إلى نجوم سمائي أبنائي محمد إسلام، ساجد، إبتهال أنار الله طريقهم بنور العلم، و جعل منكم مفخرة للدين و الوطن.

إلى روضة عائلتي و أزكى الأزهار ريتال، يحيى.

إلى زميلتي و أختي التي قاسمتني هذا العمل حكيمة أدام الله محبتنا.

إلى كل عائلة مراحي و براهيمي من أعمام و أخوال أدام الله وصالنا.

مراحي جناة

تشكرات

أولا نشكر الله تعالى الذي وفقنا على إتمام هذا العمل.

الشكر للأستاذ المشرف:

الدكتور "دمانة محمد" الذي ساعدنا على إتمام هذا العمل و لم يبخل علينا بالنصائح و التوجيهات

وكذلك الشكر لأعضاء لجنة المناقشة كل بإسمه على الجهد المبذول في سبيل قراءة هذه

المذكرة .

حكيمة، جناة

مقـــدمـــــــــــة

خـــاتمـــــــــة

قائمـــــــــة المراجـــــــــع

فهرس المحتويـــــات

الفصل الأول:

مفهوم الجباية و الخزينة العمومية

الفصل الثاني:

أثر الجباية و مكانتها في تمويل الخزينة العمومية

قائمـــــة المختصـــــرات

1- ب ط: بدون طبعة

2- ط: طبعة

3- ق م ج: القانون المدني الجزائري

4- ج ر: الجريدة الرسمية .

5- ص ص: من الصفحة إلى الصفحة

6- ق ض م ر م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

7- ق ج: قانون الجمارك.

8- ق إ ج:قانون الإجراءات الجبائية.

9- ق إ م إ: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

تعتبر الجباية من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، وأحد وسائل تحقيق أهداف السياسة المالية للدول، فقد عرفت منذ أقدم العصور والأزمنة، فتاريخها مرتبط بطرق وأساليب فرضها وتحصيلها وبشكل الاقتصاد السائد في المجتمع،إلا أنها تطورت مع مرور الزمن حتى وصلت إلى ما هي عليه في الوقت الحاضـر.

فالجباية لها مكانة هامة في كافة المجتمعات المعاصرة باعتبارها أهم مصدر تمويل داخلي تعتمد عليه الدولة لتغطية نفقاتها، كما أنها تمثل أهم الأدوات والمرتكزات لتنفيذ أهداف الدولة وسياستها التنموية، وكما تلعب دورا أساسيا ومهما في البرامج التي تضعها الدول بهدف الإصلاح الاقتصادي ومعالجة الاختلالات، وتشجيع الادخار،وتوجيه الاستثمار كما تؤثر على العائدات العامة للدولة .

و بإعتبار أن الجباية العامة متكونة من جباية عادية و أخرى بترولية، فإن كلاهما يساهم بشكل كبير في العائدات العامة للدولة، إذ تعتبر في عصرنا الحالي من أهم الإيرادات التي تستعمل في تلبية حاجياتها كما أنها تضمن إجراءات من أجل تحصيلها لتغطية نفقاتها بصفة مباشرة.

فالجباية العادية هي مساهمات مالية تهدف إلى تحقيق منافع عامة كانت أو خاصة كحالة الضرائب أو حالة الرسوم، و الجباية البترولية أيضا هي موارد مالية متاحة تعتمد عليها الدولة في جلب الأموال التي تحتاج إليها في تغطية نفقاتها المبرمجة سنويا.

والجزائر على غرار باقي الدول النامية قامت بعدة إصلاحات جبائية أهمها وأحدثها الإصلاحات التي انتهجتها من سنة 1991[1]، والتي تسعى من ورائها إلى إعداد نظام جبائي فعال خالي من الغموض والتعقيد .

والنظام الجبائي الجزائري في ظل التغيرات الاقتصادية العالمية نجده يعتمد بالدرجة الأولى على عائدات المحروقات كمصدر أساسي لتمويل ميزانية الدولة ، والتي عرفت انخفاضا محسوسا نتيجة تذبذب أسعار المحروقات سنة 1986 مما اثر سلبا على فعاليته الشيء الذي دفع بالدولة إلى اتخاذ إجراءات وإصلاحات في هذا الميدان والتي سميت بالجباية العادية والجباية البترولية .

فالهدف إذن من إصلاحات النظام الجبائي هو تحسين فعالية الجباية للإسهام في التنمية الاقتصادية وتحقيق العدالة وتحديث الأداة الجبائية لمواكبة التطورات الاقتصادية المستحدثة.

1- قانون رقم 90- 36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991،ج ر،العدد57.

وعليه فمعظـم الدول النامية التي تعتمد أساسا على المواد البترولية في تمويل ميزانيتها ومن بينها الجزائر بطبيعة الحال وجدت نفسها أمام عائق كبير بعد انخفاض أسعار البترول مما اثر على ايرادتها بشكل سلبي، إذن فالضريبة من أهم مواردها المالية إذ تلعب دورها في تمويل الخزينة العمومية، فهي بذلك تحتل مكانة معتبرة، إلا أن الواقع يبين أن عبئ الضريبة يتحملها المكلفين بها أفرادا كانوا أو مؤسسات، أشخاص طبيعيين أو معنويين، مع العلم انه أحيانا قد تؤول حالة المكلف بالضريبة إلى عدم قدرته على الدفع فهنا الدولة يمكن أن تقدم له بعض التسهيـلات أو الإعفـاءات .

فالتحصيل الجبائي للضريبة له طريقتين الطريق الودي و الذي يتم عن طريق التراضي، ويتم ذلك بلجوء المكلفين بالضريبة إلى المصلحة الضريبية لدفع ما عليهم من مستحقات، وفي الحالة العكسية هناك إجراء آخر تلجأ إليه الإدارة الجبائية وهو ما يسمى بالتحصيل الجبري الذي يتم عن طريق إجبار المكلفين بالضريبة على دفع ديونهم الضريبية لفائدة الخزينة العموميـــــة.

لكن هناك حالات أخرى لعدم دفع الضريبة والتي سببها التملص والاحتيال أو التهرب من دفع الضريبة واستعمال الغش فكلا النوعين يؤثر على الحصيلة الضريبية ، وبالتالي ما على الإدارة الجبائية إلا العمل على الحد من هذه الظاهرة التي استفحلت بمختلف أشكالهـــــــا

أو محاولـة تجنبها وذلك عن طريـق وضع إجراءات وقواعـد فعالـــة لمكافحتهـــــــــا.

كما قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى أهم وظائفها المتمثلة في الرقابة الجبائية، والتحقيق الجبائي إذ لهما نتائج ايجابية في الواقع على الخزينة العمومية، و بإعتبار أن المشرع عزز مكانة الجباية في تمويل خزينة الدولة فقد منح لهذه الأخيرة حق الأسبقية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة حماية لحقوقها والمصلحة العامة.

فالجباية إذن تكتسب صفة القانون السيـــادي والذي يعتبـــر أسلـوب من أساليـب التضامن الوطني.

وفي ظل الأزمة المالية التي تعيشها الجزائر هناك أسلوب وإجراء آخر تلجأ إليه وهو ما يسمى بالتمويل غير التقليدي، وبالرغم من خطورة هذا الإجراء إلا أن هناك لجنة على مستوى وزارة المالية تتولى مهام مراقبة ومتابعة تطبيق آلية التمويل غير التقليدي والذي سيرافق تنفيذ إصلاحات هيكلية واقتصادية وميزانياتية وكل ذلك من اجل استعادة توازنات خزينة الدولة .

و بالتالي فأهمية موضوعنا هذا تكمن في أنه من المواضيع المتداولة حاليا، إذ يلعب دورا هاما في عائدات الخزينة العمومية.

أما الدوافع التي أدت بنا إلى إختيار هذا الموضوع يكمن في دافعين أو سببين ألا و هما: السبب الاول موضوعي و هو كون أن هذا الاخير يعتبر من المواضيع المهمة لما له من أهمية بالغة في تمويل الخزينة العمومية، و السبب الثاني ذاتي و شخصي كون هذا الموضوع لم يتم التطرق إليه من قبل وأيضا رغبة و بغية منا في البحث في مضمونه و في إثراء المكتبة القانونية و لو بالقليل.

إذ من الصعوبات التي واجهناها في إعدادنا لهذا البحث قلة المراجع المتخصصة في هذا الموضوع في المكتبات القانونية، خاصة و أن الجباية لها الدور الأساسي في تمويل الخزينة العمومية وخصوصيتها لأنها مرتبطة دائما بتعديل قانون المالية السنـــــــــــوي.

و بالتالي سوف نحاول في مذكرتنا هذه دراسة الجباية من الناحية القانونية وذلك من خلال البحث عن أثرها، ودورها ومكانتها في تمويل الخزينة العمومية ودراسة الإجراءات الواردة عليها، وكذلك الإسهام بقدر الإمكان في تزويد المكتبة القانونية وإظهار مدى مساهمة وفعالية الجباية في تمويل الخزينة العمومية .

أما بخصوص المنهج المتبع أثناء دراستنا لهذا الموضوع فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي ذلك نظرا لما تقتضيه النصوص القانونية من تعديل وتحليل والتي على أساسها تتأسس الجباية، ضف إلى ذلك الضمانات و الامتيازات الجبائية الخاصة التي تتمتع بهـــا الخزينة العمومية أثناء تحصيلهـــا للديون الضريبية.

و انطلاقا مما سبق سوف نتطـــــرق إلى طـــرح الإشكالية التالـية:

هل للجبايـــة دورفعـــال في تمويـــل الخزينـــــة العموميـــــة؟

و هي إشكالية رئيسيـة

و التي تنـدرج تحتهـــا الإشكـــالات الفرعيـــة التاليـــــة:

ما مفهوم الجبايـة و الخزينة العموميـة؟.

هل الاليات و الضمانات المتاحة لذلك كافية و كفيلة لتحصيلها (الجباية)؟

هل يقتصر دورها في التمويل التقليـــدي فقط؟

و للإجابة على إشكالية بحثنا هذا قمنا بتقسيمه إلى فصلين:

سنتناول في (الفصل الأول): مفهوم الجباية والخزينة العمومية والذي بدوره نتناوله في مبحثين : (المبحث الأول) يتضمن مفهوم الجباية، أما (المبحث الثاني) فسنخصصه لمفهوم الخزينة العمومية.

أما (الفصل الثاني) فسنتطرق فيه إلى اثر الجباية ومكانتها في تمويل الخزينة العمومية حيث سنتعرض في (المبحث الأول) إلى اثر الجباية في تمويل الخزينة العمومية ، أما (المبحث الثاني) فسنخصصه لمكانة الجباية في تمويل الخزينة العمومية.

يتمثل النظام الجبائي في مجموعة من القوانين والأنظمة المتضمنة مختلف الحقوق والرسوم التي تكلف بها إدارة الضرائب بتحصيلها، حيث يستند في تحصيل هذه الحقوق إلى قوانين المالية والتكميلية والقوانين الخاصة.

حيث يعتبر النظام الضريبي مرآة لوضع الدولة وطبيعة المجتمع، حيث عرفت الجباية تطورات عديدة في طبيعتها خاصة بعد الاستقلال، كما تعتبر متغيرا اقتصاديا تتخذه الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية، ولهذا لها مفهوم وخصائص تميزها عن باقي الأدوات المالية الأخرى، كما توجد مجموعة من المبادئ التي يجب أن تحترم من أجل نجاعة وفعالية النظام الضريبي، كما تهدف هذه المبادئ إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف من يوم فرض الضريبة إلى غاية تحصيلها ودخولها الخزينة العمومية، والتي تعتبر أهم منشاة مكلفة بالتسيير والتشخيص الماليين وأي تحصيل يتم دخوله لها، حيث تنفق هذه المبالغ في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية وتسع جاهدة إلى الحصول على اكبر قدر من الإيرادات المالية، ولها عدة مهام وعمليات ذات طابع إداري.

وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل الذي يشمل مبحثين إلى: مفهوم الجباية (المبحث الأول) ثم نتطرق إلى مفهوم الخزينة العمومية في (المبحث الثاني).

المبحث الأول:

مفهوم الجباية

بما أن الجباية تعد كمورد أساسي للدول في تمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، وفي تمويل الخزينة العمومية بصفة خاصة، فإن الجزائر من بين هذه الدول نجدها أولت اهتماما كبيرا للجباية باعتبارها تدعم الإيرادات العامة للدولة، وبالتالي فهي كأهم مورد يمول خزينتها ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الجباية وخصائصها(المطلب الأول)، ثم إلى القواعد الأساسية والوظائف العامة للجباية (المطلب الثاني)، وأخيرا إلى أصناف (أقسام) الجباية (المطلب الثالث).

المطلب الأول :
تعريف الجباية و خصائصها

يمكن تعريف الجباية على أنها اقتطاعات نقدية تقوم بها الدولة على الأفراد لتغطية نفقاتها المتنوعة و التي تأخذ غالبا شكل ضرائب، ورسوم، و إتاوة.

كما تعرف أيضا على أنها" مجموع القواعد القانونية و الإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة و المكلف فيما يخص مختلف الضرائب و الرسوم[1].

وهي مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها الدولة وتنفذها مستخدمة في ذلك جميع مصادرها الجبائية الفعلية و المحملة بإحداث آثار اقتصادية و اجتماعية و سياسية مرغوب، وتجنب آثار غير مرغوب للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع[2].

ومن خلال هذه التعاريف نستخلص مجموعة من الخصائص أو المقومات التي تنفرد بها الجباية و هذا ما سنتعرض إليه في (الفرع الثاني)، و بإعتبار أن الضريبة تحتل مكانة هامة ومعتبرة في الجباية، بإعتبارها أداة للتمويل ومن حيث حجم المداخيل ومجال فرضها سنتطرق إلى تعريفها و أساسها القانوني في (الفرع الأول).

---

[1] Maurice Duverger : éléments de fiscalité,"presse universitaire de France, paris , 1976,p19.

[2] عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية،د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003،ص7.

الفرع الأول: تعريف الضريبة و أساسها القانوني:

حيث سنتعرض في هذا الفرع إلى: تعريف الضريبـــــة (أولا)، ثم إلى أساسهـــا القانونـــــــي (ثانيا):

أولا: تعريفها:

إن تطور مفهوم الضريبة الذي اختلف من وقت لآخر،أدى ذلك إلى مواجهة الفقهاء و تعرضهم لصعوبات و عوائق كثيرة في سبيل تعريفها، وعليه في حالة غياب تعريف تشريعي للضريبة يستلزم علينا الرجوع الى ما جاء به الفقه.

و يعتبر التعريف الذي أورده الفقيه جاستون جيز هو المرجع الأساسي للتعريف الفقهي للضريبة و الذي إعتبرها" اداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"[1].

كما تعرف كذلك على أنها إقتطاع نقدي، ذو وساطة/ نهائي دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية الدولة و جماعاتها الإقليمية أو لصالح الهيئات الإقليمية[2].

و هي"مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا و يتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي و دون مقابل وذلك وفق قانون و تشريع محدد"[3].

ثانيا: الأساس القانوني للضريبة:

بما أن الضريبة اقتطاع يسري بالطرق الجبائية من طرف السلطة العامة، إذن هي رمز السيادة، حيث تعتبر الجباية من اختصاص السلطة التشريعية، وعليه فإن القانون وحده هو اساس فرضها، و للتشريع مصادر و تتمثل في:

---

[1] RAimbault de fontaine(Sophie)," doctrines fiscales :a la redécouvert de grands classique ," édition lharmattan ,paris,2007,p12.

[2] بوزيدة (حميد)،"جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة في الرسم على القيمة:دراسة نظرية و تطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،ص8.

[3] بوعون يحياوي(نصيرة):"الضرائب الوطنية و الدولية"، الجزائر،2010،ص12.

1- الدستور: وهي المبادئ الستة التي يجب على الدولة الأخذ بها و مراعاتها فـي مجالات فرض الضريبة على الأشخاص، و هذه المبادئ جاءت بها المادة 78 من الدستور الجزائـري و التـي تنص[1]:

* كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة.

* يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبيـــــة.

* لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.

* لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه.

* كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين و الأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية و يقمعه القانون.

* يعاقب القانون على التهرب الجبائي و تهريب رؤوس الأموال.

2 - القانون: طبقا للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في07 -07 - 1984 لا يمكن أن يتخذ أي حكم طابع جبائي من خارج قانون المالية إلا في حالات استثنائيـــة.

حيث يمكن أن يتم تحديد كيفية وضع و تحصيل الضريبة، الرسم شبه الضريبي أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي، و يتم الأخذ بعين الإعتبار بهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية التي يتم دمجها في قانون المالية، هذا الأخير الذي يتم إعداده في شكل مشروع قانون يقدم للدراسة بعد أن يصادق عليه من طرف مجلس الوزراء، و يمكن لهذه الهيئة أن تضيف بعض التعديلات على مشروع قانون المالية عند دراستها له، أين يتم التصويت عليه في جلسة علنية خلال شهر نوفمبر ليصبح ساري المفعول بعد التوقيع عليه من طرف رئيس الجمهورية قبل الفاتح من جانفي من السنة المرتبطة به.

يصدر قانون المالية كل سنة، و يحتوي على الإجراءات المختلفة و المتعلقة بالجباية الخاصة بسنة الصدور، فتأتي مختلف التعديلات الهامة في مجال الضريبة[2].

[1] دستور الجزائر المعدل في 2016: المادة 78 منه،ج ر، العدد14،المؤرخة في07 مارس 2016.

[2] قانون 84-17، المؤرخ في 17- 07- 1984 المتعلق بقوانين المالية، ج ر، العدد 28.

ومن جهة أخرى إعتمد المشرع الجزائري على خمسة قوانين جبائية وهي:

قانون الضرائب المباشرة الصادر بموجب الأمر(101 - 76) المؤرخ في 1976/12/09[1] .

قانون الضرائب غير المباشرة الصادر بموجب الأمر(104 - 76) المؤرخ في1976/12/09[2].

قانون الرسم على رقم الأعمال الصادر بموجب الأمر(102 - 76) المؤرخ في1976/12/09[3].

قانون التسجيل الصادر بموجب الأمر(105 – 76) المؤرخ في 1976/12/09[4].

قانون الطابع الصادر بموجب الأمر(103 - 76) المؤرخ في 1976/12/09[5].

3 - اللوائح التنظيمية: تمثل مصدرا لأنها تحدد إجراءات تنفيذ التشريعات في التعليق على الأحكام القانونية.

4 - الفقه: تفسير قانون الضرائب الذي يطلب من القاضي يعتبر بمثابة اجتهاد، و هذا الأخير يمثل مصدر لقانون الضرائب.

5 - الإجتهاد القضائي: كل الأراء و التفسيرات و التوجيهات تعتبر كمصدر لقانون الضرائب و التي تؤثر على توجه السلطة التشريعية.

الفرع الثاني: مميزات الجباية:

هناك مجموعة من الخصائص أو المقومات التي تنفرد بها الجباية وتميزها عن غيرها، و التي تتمثل أساسا في: الجباية أداء نقدي (أولا)، الجباية إلزامية و نهائية (ثانيا)، الجباية تكون بدون مقابل ، (ثالثا) تغطية الأعباء العامة(رابعا).

[1] ق ض م و ر م، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018، ج ر،العدد76.
[2] قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018، ج ر، العدد76.
[3] قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018، ج ر، العدد76.
[4] قانون التسجيل، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018، ج ر، العدد76.
[5] قانون الطابع، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018، ج ر، العدد76.

أولا: الجباية أداء نقدي:

لقد كانت الجباية في العصور القديمة و الوسطى تفرض عينا، و ذلك عن طريق إلتزام الأفراد بتقديم كمية من المحصول أو عن طريق تسليم جزء منه.

كما يمكن القيام بأي عمل آخر كما كان الشأن عليه في ظل الإمبراطورية الرومانية.

أما في المجتمعات المعاصرة و التي تقوم على الإقتصاديات النقدية ، فالضريبة العينية لا تطبق، و كما تشكل الضرائب النقدية القاعدة العامة للضريبة أي أن الضرائب تدفع نقدا بمعنى إستبعاد إمكانية دفع الضريبة عيني، أي ما دامت أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فيجب أن تكون الإيرادات العامة بما فيها الضرائب في صورة نقديـــــــة[1].

ثانيا: الجباية إلزامية و نهائية

بما أن الضريبة تصبح دينا ففرضها على المكلف بها و تحصيلها يكون بطريقة إجبارية، و يمكن اللجوء في هذا الخصوص حتى إلى إستخدام القوة العمومية و ذلك باستخدام الإكراه ، و الطابع الإلزامي للضريبة يخول الدولة ويعطي لها الحق دون غيرها في تحديد مبلغ الضريبة، فهو حق خاص تنفرد به وبالمقابل ما على المكلف بالضريبة إلا الإلتزام بها ولا يجوز له مناقشتها في ذلك.

أما الطابع النهائي للضريبة فيتضح من خلال عملية التحصيل و التي تكون نهائية و بطريقة قانونية حيث أنه لا يمكن إسترجاعها و لا حتى حق المطالبة بمقابل لها، و هذا يعني أن الدولة غير ملزمة برد قيمتها للمكلفين بها بإعتبار أن الفرد يتمتع بخدمات الدولة من خلال مرافقها العمومية المختلفة لكونه فردا من افراد المجتمع، كما أن هذه المنفعة ليست حكرا عليه وحده ،إلا أنها تمس كافة المواطنين داخل المجتمع، فالضريبة إذن شكل من أشكال إبراز أو إظهار سيادة الدولة فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة أو الإجبار[2].

---

[1] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب،ط 4، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008،ص ص 14،15.

[2] محمد عباس محرزي، مرجع نفسه، ص16.

ثالثا: الجباية تكون بدون مقابل:

أي أن المكلف بالضريبة يدفع قيمتها ولا يحصل على نفع خاص به، إلا أنه يستفيد من إنفاق حصيلة الجباية على المرافق العامة، فمن هذه الخاصية يتضح لنا أنها تميز الضرائب عن بقية الرسوم و هذا ما أكده مجلس الدولة الفرنسي في قرار له و الصادر في 1987/12/13.

و من ذلك يظهر أن دفع الضريبة لا يعتبر شرطا للإستفادة من المرافق العامة و بالنتيجة لا يتم تقدير هذه الضريبة بناءا على مدى إنتفاع الفرد من الخدمات العامة بل وفق لمقدرته التكليفية.

رابعا: تغطية الأعباء العامة:

إن معظم الدساتير و القوانين تنص على أن الغاية من الجباية هو تغطية الأعباء العامة و تحقيق النفع العام، و بالرجوع إلى القرن 18م نجد أن التأكيد على هذا المعنى هو ما منع استخدام حصيلة الضرائب في إشباع الحاجات الخاصة بالملوك و بالأمراء.

فالضريبة تلعب دورا هاما في تمويل الخزينة العمومية و لا يقتصر دورها على ذلك فقط بل يمتد إلى أكثر من ذلك ليشمل الإستثمار من خلال تشجيعها له و إعادة توزيع الدخـــل.

فهذه الخصائص و المقومات التي تنفرد بها الجباية يتضح من خلال هذا التعريف " إقتطاع إلزامي ونهائي من النقود محدد سلفا، ودون مقابل يقع على كاهل الذمة المالية لبعض الجماعات و الأفراد من أجل تحقيق نفع عام و تغطية النفقات العامـــــــة[1] ".

المطلب الثاني:

القواعد الأساسية والوظائف العامة للجباية

للجباية مجموعة من المبادئ و الأسس التي تستند إليها، و التي يتعين على المشرع المالي الأخذ بها بعين الاعتبار ومراعاتها لما لها من أهمية كبيرة من حيث التوفيق بين مصلحتي المكلف بالضريبة والدولة على حد سواء.

[1] جفال محمد، المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال في القانون الجبائي الجزائري، دار الشهاب للطباعة و النشر، 1987،ص20.

و يعتبر الاقتصادي آدم سميث أول واضع لها و هي لا تزال إلى حد الآن في كتابه ثروة الأمم[1]، التي ترتكز غالبا على أربعة قواعد أساسية و التي سوف نتعرض إليها في (الفرع الأول)، و كما أن الدول تستخدم الضريبة كوسيلة لتحقيق أهدافها العامة، و لقد صارت سلاحا ناجحا للتأثير في المتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية و توجيه النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع، و هذه الوظائف سوف نتطرق إليها في(الفرع الثاني).

الفرع الأول: القواعد الأساسية للجباية:

هناك مجموعة من المبادئ أو القواعد الأساسية للجباية و التي تعد كركيزة أساسية لها و التي تتمثل في: مبدأ العدالة (أولا)، قاعدة الوضوح (التحديد) (ثانيا)، قاعدة الملائمة في الدفع (ثالثا)، قاعدة الإقتصاد في النفقة (رابعا).

أولا: مبدأ العدالة:

و يعني هذا المبدأ أن يكون كل الأشخاص الموجودين في الدولة متساوين بالمساهمة في تمويل النفقات العامة و ذلك كل حسب مدخوله و قدرته الضريبية و التكليفية، بالإظافة إلى ذلك نجد أنه معظم تشريعات الدول و منها الجزائر تأخذ بهذا المبدأ[2] ، بإستثناء أصحاب المداخيل الضعيفة كما هوالحال بالنسبة للضرائب المباشرة، فمثلا الضريبة على الدخل تقوم على أساس تصاعدي كمبدأ لتجسيد قاعدة العدالة و الذي يعني كلما إرتفع الدخل زادت الضريبة، غير أن الضريبة في الحقيقة لا تتجاوب كليا مع هذا المبدأ خاصة فيما يتعلق بالضريبة غير المباشرة و التي غالبا ما يتحمل عبئها الفئات الأقل دخلا على خلاف ما نادى به مثلا آدم سميث إذ دعى إلى وجوب مشاركة رعايا الدولة في نفقات الحكومة كل حسب مقدرته التكليفية.[3]

---

[1] آدم سميث:(1723-1790)،مؤسس علم الإقتصاد، وينتمي إلى المدرسة الكلاسيكية، من أهم مؤلفاته(ثروة الأمم) 1976.

[2] غازي عناية، الضريبة و الزكاة، دراسة مقارنة، منشورات دار الكتب، الجزائر، 1991، ص215.

[3] حسين مصطفى حسين،المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص44.

وما يمكن استنتاجه أن العدالة بمفهومها الضريبي لا تعني المساواة، إذ لا يمكن تصور أن جميع المكلفين بالضريبة يدفعون نفس المبلغ و إنما العدالة الضريبية تعني مشاركة جميع الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط التكليف الضريبي في تحمل الأعباء العامـــــة.

ثانيا: قاعدة الوضوح (التحديد):

من خلال هذا المبدأ يتضح تحديد الضريبة من خلال شفافية الأحكام و الإجـراءات الخاصة بهـا والغرض من قاعدة اليقين او ما يسمى بالوضوح أن يكون المكلف على علم و يقين بإلتزاماته بصورة واضحة لا لبس فيها و بالتالي هذا الأمر يتيح بالتعرف مسبقا على الضرائب الملزم بأدائها من طرف المكلف بها و كافة المسائل الفنية المتعلقة بالضريبـــــــة.

ثالثا: قاعدة الملائمة في الدفع:

أي أن تتلائم أحكام الضريبة مع أحوال المكلفين بها سواءا من ناحية إختيار وعاءها أو من النواحي المتعلقة بكيفية الجباية، و إجراءاتها المرتبطة بها و بميعادها، فميعاد تحصيل الضريبة يجب أن يكون في الوقت الذي يحصل فيه المكلف بها على دخله الخاضع للضريبة .

رابعا: قاعدة الإقتصاد في النفقة:

أي تحصيل الضريبة بأدنى و أقل قدر ممكن من النفقات، و فرض الضرائب علـى الأفراد يكـون في الحدود المعقولـة لتغطيـة الأعباء العامـة، و في الوقت الحاضر يتم إستعمـال الإعلام الآلـي بهدف التقليـل من التكاليف قدر الإمكان[1].

الفرع الثاني:الوظائف العامة للجباية:

هناك مجموعـة من الأهداف تسعى إليها الجبايـة ويمكن إدراجها بصفة عامـة في: الوظائف المالية (أولا) الوظائف السياسيـة (ثانيـا)، الوظائف الإجتماعية (ثالثـا)، وأخيرا الوظائف الإقتصادية (رابعـــــــا).

[1] طالبي محمد، السياسة الجبائية كأداة لإندماج الإقتصاد الجزائري في الإقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011-2012، ص13.

أولا: الوظائف المالية:

تتمثل في مجموعة من الغايات و الأهداف و التي تتعلق بصورة مباشرة فـي الحصول على الإيرادات المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة، و هو يعد بمثابة الهدف الأصلي و الأساسي للضريبة و التمويل الضريبي من بين المزايا التي يوفرها: قدرة الدولة على الإخضاع الضريبي غير المحدود أو اللجوء إلى الإكتتاب العام[1]، و حسب أنصار النظرية الكلاسيكية يجب تحقق شرطين في فرض الضرائب و هما: حيادية الضريبة ووفرة حصيلتها[2]

ثانيا: الوظائف السياسية:

يعتبر إستعمال الضريبة لغايات سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة على سبيل المثال: الولايات المتحدة الأمريكية و اليابان، و نفس الأمر فيما يخص إعفاء بعض الفئات كفئة المجاهدين مثلا أو التخفيض من الضريبة المستحقة .

ثالثا: الوظائف الإجتماعية:

فمن أجل تحقيق العدالة الإجتماعية فالضريبة تفرض على أصحاب المداخيل المرتفعة ليتم في الأخير توزيعها على أصحاب المداخيل المنخفضة، وبالتالي فالضريبة تستعمل للتقليل من الفوارق الإجتماعية من حيث فرض الضرائب على الطبقة الغنية و توزيع مواردها على الطبقة الفقيرة، و هذا ما أطلق عليه الباحثون الإقتصاديون ب" إعادة توزيع الدخل القومي"[3].

رابعا: الوظائف الإقتصادية:

فكل دولة نجدها تسعى جاهدة من خلال سياستها الجبائية في تحقيق مجموعة من الأهداف الإقتصادية والتي تأخذ حسب الأولوية و الأهمية، فالضريبة تستخدم كأداة في التقويم الإقتصادي و بعيدا عن حالتي التضخم و الإنكماش.

---

[1] بوعون يحياوي(نصيرة):"الضرائب الوطنية و الدولية"، مرجع سابق، ص16.
[2] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2003، ص39.
[3] علي زغدود، المالية العامة، ط الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص177.

وبالتالي فهي تلعب دورا هاما في الوصول إلى الإستقرار الإقتصادي، و مثل هذا الاستخدام للجباية في محاربة التضخم يسجل في إطار السياسة الجبائية الظرفية و هذه السياسة عرفت ظهورا متميزا من خلال سياسة "المرونة الجبائية" بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية[1].

المطلب الثاني

أصناف(أقسام) الجباية:

إن الجباية بصفة عامة تتكون أساسا من الجباية العادية (الفرع الأول)، و الجباية البترولية (الفرع الثاني)، فالجباية العادية تشمل الضريبة و الرسم و الإتاوة، أما الجباية البترولية و التي تعد بمثابة المورد الهام و الأساسي للدول فيتجلى دورها في عائدات البترول و الذي كان ولازال في صدارة إهتمام أي دولة، و بإعتبار قطاع المحروقات أهم قطاع إقتصادي فإن المشرع الجزائري استوجب في هذا الخصوص بإتباع سياسة جبائية خاصة اتجاه الموارد الباطنية و التي تتمثل في البترول و الغاز[2].

الفرع الأول: الجباية العادية:

الجباية العادية أنواع: نجد منها الضريبة (أولا)، و الرسم (ثانيا)، و الاتاوة (ثالثا):

أولا: الضريبة:

قد سبق و أن تعرضنا للضريبة على أنها" إقتطاع مالي يستعمله أشخاص طبيعيون و معنويون حسب قدراتهم التساهمية، و بدون مقابل، بغية تغطية النفقات العامة، و تحقيق للأهداف الإقتصادية والإجتماعية، و الضريبة حسب:

1. معيار تحمل العبئ الضريبي تنقسم إلى:

– ضرائب مباشرة: و هي الضرائب التي تورد مباشرة إلى الخزينة العمومية من قبل المكلف بها، إذ أن العبئ الضريبي يستقر على هذا الأخير دون أن يستطيع تحميل طرف آخر عبئها مهما كانت صفته.

---

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص33.

[2] القانون 05\07 المؤرخ في 19 ربيع الأول عام 1426 الموافق ل 28 أفريل 2005، الصادر في ج ر رقم 50، سنة 2005، يتعلق بالمحروقات، ص24.

– ضرائب غير مباشرة: تنص المادة الأولى من قانون الضرائب غير المباشرة على : "يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة مجموع الأحكام القانونية المتعلقة بالدخل المحصل لفائدة الدولة، أو الجماعات المحلية و المتضمن في المصطلح النوعي للضرائب غيــر المباشرة[1]".

2 ـ من حيث المصدر: نجد

– نظام الضرائب المتعددة: حيث يعتمد هذا النظام على تخصيص ضريبة لكل نشاط و الضرائب تختلف بإختلاف الأنشطة.

– نظام الضريبة الوحيدة: فوفقا لهذا النظام يتم تجميع جميع الأنشطة مهما كان نوعها و إخضاعها إلى ضريبة واحدة.

3 ـ من حيث المادة الخاضعة للضريبة: نجد:

– الضرائب على الأموال: فأساس هذه الضرائب هو ما يملكه الشخص، و فرض هذا النوع من الضرائب هو الدخل أو رأس المال.

– الضرائب على الأشخاص: و يعتبر من أقدم الأنواع، و تدفع الضرائب على الأشخاص المقيمين في إقليم معين و تدفع حسب الإنتماء الاجتماعي لهؤلاء الأشخاص.

4 ـ من حيث واقعة السعر: و حسب هذا المعيار نجد:

– الضرائب النسبية: و تمثل ذلك الإقتطاع الذي يفرض بنسبة واحدة على قيمة الوعاء الضريبي.

– الضرائب التصاعدية: فهنا كلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق، بحيث تفرض الضرائب بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي.

ثانيا: الرسم:

فالرسم هو ذلك المبلغ من المال الذي تقتطعه الدولة جبرا من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهــم أو مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة، و التي تنفرد الدولة بأدائها له[2].

[1] المادة الأولى من قانون الضرائب غير المباشرة من قانون المالية، سنة 2018، ج ر،العدد76.
[2] حسين مصطفى حسين،مرجع سابق، ص39.

ثالثا: الإتاوة:

تعرف الإتاوة على أنها مبلغ نقدي تتقضاه الدولة أو إحدى هيئاتها جبرا من مالكـــي العقارات نتيجة استفادتهم من عمل قامت به الدولة و أدى ذلك إلى إدخال تحسين و إظافة ميزة لهذا العقار.

فابالإظافة إلى الضريبة و الرسم و الإتاوة، فالجباية أيضا تشمل على الرسم الشبه الجبائـــي وبالخصوص الحقوق الجمركية في سبيل توفير الإيرادات تغطية للميزانية العامة و تمويلا للخزينة العمومية بالخصوص.

- الرسم شبه الجبائي:

و هو ما تحصل عليه الدولة كإيراد عام، و يتم من خلال التعاقد ككراء مساحات معينـــة للعـــــرض

أو استغلال مصالح الدولة من قبل المكلفين إعمالا بمبدأ المنافسة و كما يتحدد عادة طبقا للعرض و الطلب

- الحقوق الجمركية:

فالحقوق الجمركية لها أهمية معتبرة، إذ تعد موردا جبائيا هاما بالنسبة للخزينة العموميـــة ، وكما أن الجباية الجمركية لا يقتصر دورها فقط على التحصيل بل يتعدى إلى أكثر مـن ذلك و هذا يظهر من خلال الإمتيازات الممنوحة: كالإعفاء من الرسوم و الحقـــوق أو تخفيضـها.

و الحق الجمركي يحصل لفائدة الخزينة العمومية حسب نص المادة 234 من قانـــون الجمارك، إذ تقوم إدارة الجمارك بتحصيل الحقوق و الرسوم المؤسسة بموجب التشريـع لحساب الخزينة العموميـة والجماعات الإقليمية و المرافق العمومية[1].

الفرع الثاني: الجباية البترولية:

سنتعرض في هذا الفرع إلى مرحلتين تفرض فيها الضرائب و هي : الضرائب المفروضـة فـي مرحلـــة البحث (أولا)، الضرائب المفروضة في مرحلـــة الإستغلال (ثانيا).

[1] المادة 234 من ق ج التي تنص" تكلف إدارة الجمارك عند الاستيراد أو التصدير بتحصيل الحقوق و الرسوم المؤسسة بموجب التشريع الجاري به العمل لحساب الخزينة العمومية و الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية".

أولا: الضرائب المفروضة في مرحلة البحث:

في هذه المرحلة لا وجود لأثر الإنتاج أو الربح، لكن هناك العديد من الدول التي تقوم بفرض الضرائب على الشركات من اجل السماح لها بالإستفادة من رقعة للتنقيب فيها.

كما نميز في هذه المرحلة ضريبتين:

– ضريبة حق الدخول: فابالنسبة لهذه الضريبة أول من عمل على فرضها نجد: الولايات المتحدة الأمريكية و كندا و تقدر بملايين الدولارات.

– ضريبة حق الإيجار تدفع من طرف صاحب التصريح حسب المساحة التي إستفاد منها وهذا النظام ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية عندما إستغلت شركات البترول الأراضي الخاصة و الذي أخذت به بعد ذلك الدول الأخرى.

ثانيا: الضرائب المفروضة في مرحلة الإستغلال[1]:

في هذه المرحلة نجد الضرائب التالية:

– ضريبة حق الدخول في الإنتاج: بحيث تأخذ و تحسب على أساسه الكمية المنتجة فإذا كانت الكمية كبيرة كانت قيمة الضريبة أكبر و العكس صحيح.

أما حق الإيجار في مرحلة الإستغلال: يدفع بنفس الطريقة التي يدفعها في مرحلة البحث إلا أن القيمة تكون أكبر.

أما بالنسبة للإتاوة فهي تدفع بمجرد إستخراج المحروقات من البئر والتي تكون إما نقدا أو عينا أي بحسب رغبة الحكومات كما أن معدل الإتاوة يختلف من دولة إلى أخرى.

الضريبة على الدخل: حيث أن الدول المنتجة و التي يعتمد دخلها الوطني على المداخيل البترولية فقد تبنت نظاما جبائيا خاص بالمحروقات.

---

[1] سمير بن عمور، "اشكالية احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتمويل ميزانية الدولة" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة سعد دحلب بليدة، فيفري 2006، ص ص60،63.

المبحث الثاني:

مفهوم الخزينة العمومية

الخزينة العمومية من أهم الوحدات التابعة للدولة، كونها تمثل التشخيص المالي و تحصيل كل الموارد المالية والمتمثلة أساسا في الجباية بكل أنواعها، من اجل إنفاقها في مختلف الميادين الاقتصادية.....الخ.

كما تقوم الخزينة بعدة مهام وعمليات، وبناءا على هذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مراحل تطور الخزينة العمومية (المطلب الأول)، ثم إلى تعريف الخزينة العمومية ومميزاتها في (المطلب الثاني) و سنتطرق إلى وظائفها ومهامها في (المطلب الثالث) وأخيرا أهمية الخزينة وطرق تمويلها(المطلب الرابع)، لاسيما ما شاهدته الساحة الاقتصادية من إنظمار واللجوء إلى طرق جديدة في التمويل لم تكن معتمدة في ظل القوانين السابقة.

المطلب الأول:

مراحل تطور الخزينة العمومية

عمل المشرع الجزائري وبكل جهد منذ الإستقلال على تنظيم الخزينة العمومية عبر عدة مراحل مرت بها، و ذلك عن طريق سن القوانين المالية المتتابعة، و إجراء عدة تعديلات و مراسيم، و أول هذه المراحل هي: الخزينة صندوق ودائع (الفرع الاول)، أما المرحلة الثانية فتتمثل في: مرحلة تكوين النظام المصرفي الجزائري وتخفيف الضغط المالي عليها (الفرع الثاني)، مرحلة سيطرة الخزينة العمومية على الدائرتين البنكية و دائرتها العامة(الفرع الثالث)، و اخرها مرحلة انفصال دائرة الخزينة العامة من الدائرة البنكيـــــة(الفرع الرابع).

الفرع الأول: الخزينة صندوق ودائع 1962- 1966

يمكن أن تمثل الخزينة صندوق ودائع لحساب مراسلين ذوي صيغة بنكية مع ميزة أن تسير الخزينة لحساب هؤلاء الزبائن، تعتبر واجبا وليس اختياريا وبالتالي يلعبون دورا هاما في مشاكل الخزينة.

حيث عرفت هذه المرحلة نظام موسع وشامل فقد شملت معظم الوكلاء الاقتصاديين الماليين وغير الماليين باستثناء البنوك الخاصة الأجنبية وكل التعاونيات العامة[1].

الفرع الثاني: مرحلة تكوين النظام المصرفي الجزائري وتخفيف الضغط المالي عليها 1966-1970

تزامنت هذه المرحلة مع ظهور أول بنك وطني وهو البنك الجزائري BNA في8 جوان 1966، وظهور هذه المؤسسة المالية الجديدة أدى إلى تقليص إطار عمل الخزينة باعتبارها بنك وطني لابد عليها توفير التمويل للأجل القصير للقطاع الزراعي والصناعي والتجاري الذي كان يعتمد قبل ظهور BNA في جزء كبير على قروض الخزينة العامة، وهكذا فإن نظام الخزينة العامة يرجع إلى شكله الأصلي لسنة 1963 مع حدود مراسله (ميزانية ملحقة مؤسسات عمومية ذات طابع إداري ، جماعات محلية..).

الفرع الثالث: مرحلة سيطرة الخزينة العمومية على الدائرتين البنكية ودائرتها العامة 1971-1987.

تزامنت هذه المرحلة بالمخطط الرباعي الأول في إصلاحات تمويل الاستثمارات لسنة 1971 مع تكوين خاص لرأس مال حوالي 25 مليار دينار أمام ضرورة تحديد التمويل النقدي، أنشأت الخزينة العامة نظام تداول الادخار،هذا النظام يسمح لها بتجميع مصادر مالية ضرورية لمراحل التراكم، ومن جهة أخرى تداول ادخار المؤسسات حيث تسمح بتطبيق المبدأ الخاص بتحويل الاستثمارات المنتجة بمصادر طويلة الأجل الذي يجنب ضغوطات تضخمية، إذن هذه التحويلات العميقة التي عرفتها الخزينة العمومية حولتها من نظام بسيط لمجموع الودائع تحت الطلب إلى نظام تجميع وتداول الادخار.

[1] يعدل فريدة، تقنيات وسياسات التسيير المصرفي، ط 2003، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ص ص 86، 87.

الفرع الرابع :مرحلة انفصال دائرة الخزينة العامة من الدائرة البنكية من سنة 1987 إلى يومنا هذا.

وهكذا أصبحت الخزينة العمومية نظاما قائما بذاته لديه قوانين تحكمه ومراسيم خاصة به [1] وتعتبر كهيئة مالية لتحصيل الإرادات وتغطية النفقات.

حيث جاء في المادة 33 المعدلة والمتممة بموجب القانون رقم 11/17 المؤرخ في 8 ربيع الثاني 1439 الموافق ل:27 ديسمبر 2017، تخضع للاقتطاع من المصدر:

1ـ المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منجز في الجزائر عند ممارسة المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة تاجر، و المستثمرات المدرجة للأرباح والتي تعتبر مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف أخر من المداخيل أو الأرباح.

2ـ ربوع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكاتب أو المؤلفون الموسيقيون وورثتهم أو الموصي لهم، وكذا الربوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات الصنع أو طرق أو صيغ الإنتاج أو التنازل عنها والمقبوضة من قبل مخترعتين.[2]

المطلب الثاني:

تعريف الخزينة العمومية ومميزاتها:

تعتبر الخزينة العمومية بمثابة الصندوق الذي يجمع مختلف الإيرادات من مختلف الهيئات وقد قدمت تعاريف مختلفة سوف يتم ذكرها بالإضافة إلى خصائصها، و عليه سوف نتعرض في(الفرع الأول) إلى تعريف الخزينة العمومية و ذلك بالتطرق إلى مختلف التعاريف التي قدمت في هذا الشأن، أما (الفرع الثاني) فنخصصه للخصائص أو المميزات مع حسابات الخزينة العمومية.

[1] حيث صدرت مراسيم تنفيذية في سنة 2003،2007 التي تنظم المصالح المركزية والخارجية للخزينة العمومية وصلاحياتها.

[2] قانون المالية رقم 11/17 الصادر في2018 ،ج ر، عدد 76.

الفرع الأول: تعريف الخزينة العمومية

تعتبر الخزينة العمومية الوعاء الذي تسجل فيه الدولة حساباتها كالضرائب وغيرها ، ومصروفاتها كالرواتب وغيرها.

وعليه سوف نتطرق في هدا الفرع إلى التعريف القانوني (أولا)، والتعريف الفقهي (ثانيا).

أولا: التعريف القانوني

في ظل غياب نص قانوني يوضح ويعطي تعريف للخزينة العمومية، فهذا يستدعي منا إعطاء تعريف بصفة عامة وشاملة.

تعتبر الخزينة العمومية كيان إداري تابع لوزارة المالية تقوم بالإجراءات الضرورية لتسيير مالية الدولة ، وتعتبر كذلك صراف وممول للدولة والتي بواسطتها يمكن أن تتمكن من حفظ اكبر التوازنات المالية والنقدية وتقوم بتحصيل مختلف الموارد الجبائية، كما تعمل مع مراسلها من الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات المصرفية [1]، فالخزينة العمومية هي مجموع المصالح الإدارية المركزية والخارجية التي تربطها من الناحية الإدارية سلطة وزير المالية ومن الناحية المالية وحدة الصندوق.

ثانيا: التعريف الفقهي.

بالنظر للتشريعات المقارنة نجد أن عدد من المفكرين والفقهاء أعطوا تعريفات مختلفة للخزينة العمومية وقد عرفها[2]:

" الخزينة العمومية تغطي التصريحات الضرورية التي تبين المداخيل العامة للدولة وتبين التزامات الإنفاق العام بإضافة إلى تحصيلها للموارد الضريبية، كما تعمل علي تأمين دفع النفقات المحددة في قوانين المالية " .

[1] دنيني يحي، المالية العمومية ، ط 2 ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع الجزائر، 2014، ص 163.

وعرفها[1]:

"الخزينة العمومية صراف وممول الدولة تضمن حفظ اكبر التوازنات المالية والنقدية من خلال القيام بمختلف العمليات التي يسمح بها القانون 84-17 في المواد 48 الى66".

- العمليات ذات الطابع المؤقت و المدرجة كذلك في الميزانية العامة والميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة.
- العمليات المنفذة برأسمال والخاصة بالدين العمومي على المدى الطويل والمتوسط.
- إصدار واستهلاك القروض ذات المدى القصير ومن جهة أخرى على ودائع للمتعاملين مع الخزينة.
- الخزينة العمومية تقوم بالعمليات الخاصة بالميزانية العامة وتلك المتعلقة بالخزينة بصفتها مؤسسة مالية مصرفية [2].

الفرع الثاني: مميزات وحسابات الخزينة العمومية:

تتميز الخزينة العمومية بعدة مميزات وأيضا هناك حسابات خاصة تقوم بها في إطار العمليات التي تؤديها و عليه سنتطرق إلى مميزات الخزينة العمومية (أولا)، ثم إلى حساباتها (ثانيا).

أولا: مميزات الخزينة العمومية[3]

مما سبق من تعاريف نستخلص خصائص الخزينة العمومية:

1- منشاة عامة مكلفة بتسيير ميزانية الدولة.

2- مصلحة تابعة للدولة ليست لها الشخصية المعنوية تقوم بالتشخيص المالي للدولة.

3- تنفيذ قانون المالية المصادق عليه من طرف البرلمان كل سنة مالية.

4- تعتبر شخص إداري بمثابة بنك .

ثانيا: حسابات الخزينة العمومية

كما سبق وأشرنا فإن من ضمن العمليات التي تقوم بها الخزينة هي العمليات ذات الطابع المؤقت والمدرجة في الحسابات الخاصة خارج الميزانية

---

[1] احمد هني، العملة والنقود، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 2000، ص 74.

[2] حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، ط 2، الجزائر، 2001، ص 140.

[3] يعدل فريدة، تقنيات و سياسات التسيير البنكي و المصرفي، مرجع سابق، ص 77.

و هذه الحسابات تملكها الخزينة العمومية وتسجل فيها دخول وخروج الأموال من وإلى الخزينة ، فأحيانا تخرج منها أموالا لا تعد إنفاقا بالمعنى الصحيح ، وأحيانا أخرى تدخل الخزينة أموالا لا تعد إيرادا بالمعنى الصحيح ، ووجودها كإرادات في الميزانية الموحدة يعتبر تضخيما للإرادات والنفقات دون مبرر ومن ثم وجب إدراجها في بيان مستقل يتمثل في حسابات خاصة بكل نوع يطلق عليها حسابات الخزينة.

حيث حدد في الفصل الثالث من الجريدة الرسمية عدد 76 المتعلق بقانون المالية 2018 المؤرخ في 09 ربيع الثاني 1439 الموافق 28 ديسمبر 2017 الحسابات الخاصة بالخزينة والتي تعدل وتتمم أحكام المواد 127، 128، 129، 130، 131، 132،133 134، 135 .136

وبما أن مبالغ التأمينات والضمانات وقت قبضها أو ردها لا تعتبر إرادات ونفقات ، فإن فتح أو إقفال هذه الحسابات لا تكون إلا بموجب قانون المالية [1].

1- الحسابات التجارية:

يدرج في هذه الحسابات مبالغ الإرادات والنفقات المخصصة لتنفيذ العمليات ذات الطابع الصناعي أو التجاري ، والتي تقوم بها المرافق العمومية للدولة وهذه بصفة استثنائية، و ذلك بقيامها وبشكل قانوني ببعض عمليات البيع والشراء، والنتائج السنوية للحسابات التجارية تعد وفقا لقواعد المخطط المحاسبي الوطني، وهذا مانستشفه من المادة 130 من قانون المالية 2017 التي تعدل وتتمم أحكام المادة 118 من القانون 10/14 المتضمن قانون المالية 2015.

2- حسابات التخصيص:

إن الهدف من فتح هذه الحسابات كما ورد في المادة 56 من قانون 84/ 17 هو تخصيص بعض الإرادات لتغطية النفقات تعارضا مع مبدأ عدم التخصص[2].

3- حسابات التسبيقات:

كما نعلم أن هناك ضرائب محلية تستفيد منها الخزينة العمومية مشاركة مع الجماعات المحلية مثل البلديات وذلك لتغطية نفقات هذه الأخيرة.

---

[1] مادة 127 من قانون المالية رقم 11/17 المؤرخ في 09 ربيع الثاني 1439 الموافق 28 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية 2018، ج ر، عدد 76.

[2] مادة 54 من قانون 17/84 مؤرخ في 7 يوليو 1984، يتعلق بقوانين المالية سنة 1984، ج ر، عدد 28.

غير أنها غالبا ما تعتمد على الإعانات التي تمنحها لها الدولة عندما لا تستطيع أن تستوفي إيراداتها ونفقاتها، وهذه في شكل تسبيقات لمتابعة نشاطها.

حيث جاء في المادة 83 المعدلة والمتممة بموجب قانون المالية 2018[1] " يفتح في كتابات الخزينة حسابات التخصيص الخاص رقم 020-302 الذي عنوانه صندوق التضامن للجماعات المحلية ، ويقيد في هذه الحسابات (في باب الإرادات دون تغيير) ، (في باب النفقات دون تغيير).

التعويضات التي تمنحها ميزانية الدولة لتغطية نقص القيم الجبائية الناتجة عن انخفاض الرسم على النشاط المهني وإلغاء الدفع الجزافي"

1- حسابات القروض:

كما رأينا فان الخزينة تستطيع منح قروض استثمارية للمؤسسات الإنتاجية تدعيما لها ، كما أنها تقوم بتمويل التسبيقات إلى قروض في حدود الإعتمادات الموجهة لهذا الغرض مع استفادتها من الفوائد المطبقة عليها، والتي غالبا ما تكون أقل من تلك المقررة في المؤسسات المالية والمصرفية [2] .

2- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية:

يقرر سنوياً المبلغ الإجمالي المخصص لعمليات التسوية مع الحكومة الأجنبية ، وذلك عن طريق قوانين المالية تسهيلاً للإجراءات اللازمة لذلك.

المطلب الثالث:

وظائف ومهام الخزينة العمومية

تقوم الخزينة العمومية بعدة عمليات و لها مهام مميزة لها بصفة عامة، فهي أمين للصندوق، كما تعتبر مصرفي الدولة، و كما تنفرد أيضا بوظيفة الوصايا التقنية وأخيرا معالجة الإختلالات المؤقتة و كل هذا سنخصصه في (الفرع الأول)، أما (الفرع الثاني) فسنتطرق إلى مهام الخزينة العمومية.

[1] مادة 83 من قانون المالية 2018، ج ر،عدد 76.

[2] قانون 14/16 ، المؤرخ 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية 2017، ج ر ، عدد 77.

الفرع الأول: وظائف الخزينة العمومية:

يكمن حصر وظائف الخزينة في النقاط التالية [1] : أمين صندوق الدولة (أولا)، مصرفي الدولة (ثانيا)، وظيفة الوصايا التقنية(ثالثا)، معالجة الاختلالات المؤقتة (رابعا).

أولا: أمين صندوق الدولة : تحقق الخزينة عمليات ترصيد الإيرادات ودفع نفقات الدولة ويكون ذلك من طرف المدراء والمسيرين وهم: الآمر بالصرف ونائب الآمر بالصرف للإدارة العمومية نسبة للقانون العام ولاسيما المحاسبة العمومية ، هذه العمليات هي مجمل القواعد القانونية والمحاسبية التي تسير المالية العامة ، وتتمثل في استرجاع ما يخص الإيرادات والدفع فيما يخص النفقات وتنبثق من الخزينة عمليات أخرى تتمثل في حركات مالية تقوم بها في أي وقت وعبر التراب الوطني والتي يمكن تلخيصها أساسا في تسيير الأموال الجاهزة حتى يمكنها تلبية حاجيات السيولة لدفع النفقات والتخلص من فائض السيولة لدى المحاسبين العموميين.

لكن في فترة تنفيذ قانون المالية للسنة وتغطية مصاريف الدولة. فالترصيد لا يتم في نفس الوقت مع دفع النفقات وقد يتم الدفع في الأشهر الأولى أو الأخيرة للسنة المالية ، فالموارد المحققة لا يمكن أن تتحمله.

ثانيا: مصرفي الدولة: الخزينة كونها مؤسسة مالية للدولة فإنها تحقق نشاط بنكي بأتم معنى الكلمة وتتمتع بمحفظة مكونة من إيداعات العديد من الممولين، فهؤلاء الممولين يتمثلون في هيئات مصالح وخواص عليهم بإيداع أموالهم بموجب القانون عند المحاسبين العموميين للخزينة العمومية [2].

ثالثا : وظيفة الوصايا التقنية : تقوم الخزينة بنوع من الوصايا التقنية على المؤسسات المالية أي البنوك "شركات تامين، صناديق الضمان الاجتماعي" كما تقوم على الوصاية على المشاريع العمومية الاقتصادية الموجودة منذ زمن أو حديثة النشأة التي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية الجديدة .

---

[1] مادة 48 قانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بقانون المالية 1984، ج ر، عدد 28.

[2] المادة 48 قانون المالية 1984، مرجع سابق.

كما تتميز أيضا بوظيفة الحراسة والمراقبة وفي هذا الصدد فالخزينة تقوم بالإشراف والتنظيم كما تقترح التصحيحات والتعديلات الضرورية لمشاريعها ومؤسساتها [1].

رابعا : معالجة الاختلالات المؤقتة : في حال إذا وقع عجز في الخزينة العمومية أو عدم توازن بين الإيرادات والنفقات الموجودة في الميزانية تتكلف الخزينة بتغطية هذا العجز باللجوء إلى :

– الأموال المودعة في الخزينة.

– أذونات الخزينة (أو ما يسمى بالقروض قصيرة الأجل).

– سلف بنك الإيداع متمثل في البنك المركزي الذي ينفرد بمهمة طبع النقود .

الفرع الثاني: مهام الخزينة: تصطلح الخزينة بوظيفتين رئيسيتين وهما:

– تحصيل الإيرادات وإنفاق المصروفات، ونظرا لعدم التوافق الزمني بين الإيرادات والنفقات فإنها تتولى حينئذ سد هذا العجز المؤقت بطرق مختلفة[2]، كما تقوم ببعض الوظائف المصرفية التي تضمن لها موارد مؤقتة تضاف إلى الموارد المحددة لتحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات.

والخزينة بصفتها صراف الدولة لها دور في تنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بقوانين المالية أي تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات بالإضافة إلى عمليات الحسابات الخاصة، وكذا إبرام العقود مع الجمهور كما تتكفل بإقرار التوازن الحسابي المستمر في الخزينة المركزية والخزائن الولائية (لان الخزينة تملك إرادات ونفقات مؤقتة)، ذلك لان الإيرادات المتوقعة في الميزانية لا تتطابق مع النفقات في نفس الوقت بمعنى أنه بالرغم من أن مجموع الإيرادات تساوي أو تفوق مجموع النفقات في نهاية السنة، فان الإيرادات لا تكون بالضرورة متساوية مع النفقات في أي يوم من أيام السنة وخاصة الأشهر الثلاث الأولى والذي يحدث في بعض الأحيان أنه قد يؤمر بصرف نفقة أكبر من الإيرادات التي دخلت فعلا ولهذا تلتزم الخزينة بإقرار هذا التوازن من مواردها الخاصة [3].

– إن إرادات الخزينة المؤقتة هي أصلا إرادات الميزانية العامة وذلك حسب المادة 11 من قانون 17/84 وهذه الإيرادات تتمثل في :

– إرادات ذات طابع جبائي مع تعويضات الخدمات.

---

[1] يعدل فريدة، مرجع سابق، ص 77.

[2] مادة 109 من قانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ربيع الأول 1438 الموفق 28 ديسمبر 2016، ج ر، عدد 77، ص47 .
" يرخص للخزينة بالتكفل بالفوائد خلال فترة التأجيل وتخفيض معدل الفائدة على القروض الممنوحة من طرف البنوك العمومية، في إطار انجاز برنامج 120000مسكن بصيغة البيع بالإيجار بمعدل مئة بالمائة ".

[3] حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 111.

- مختلف حواصيل الميزانية وإرادات الشركات المالية للدولة .
- التعويضات برأس المال للإئتمان والتسبيقات .

المطلب الرابع:
أهمية الخزينة العمومية وطرق تمويلها:

تعرف الخزينة العمومية بأهميتها البالغة من أهمية مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية(فرع أول) كما تمول بطريقتين (تمويل نقدي) و(التمويل المالي للخزينة)(فرع ثاني)، هذا في ظل النظام القديم،لكن كما تم الإشارة إليه في مقدمة هذا البحث فان الدولة اعتمدت طريقة جديدة للتمويل تعرف(بالتمويل غير تقليدي) و الذي نتطرق إليه في (الفرع الثالث).

الفرع الأول: أهمية الخزينة العمومية:

للخزينة العمومية أهمية سواءا على الصعيد المالي(أولا) أو الاقتصادي (ثانيا)، و كذا السياسي (ثالثا) والاجتماعي (رابعا) و هو ما سنتطرق إليه كالتالي:

أولا: الأهمية الاقتصادية:

تعتبر الخزينة أداة هامة في السياسة الاقتصادية بمراعاة ما تملكه من قدرات مالية ضخمة وتأثيرها الكبير على التوازن الاقتصادي، فهذا يمكنها ويعطي لها الحق في التدخل لدعم سياسة نقدية تقشفية وذلك بامتصاص المدخرات بدلا من الإسراف في الإصدار النقدي وامتصاص السيولة من البنوك[1].

ثانيا: الأهمية المالية:

و التي تكمن في ضمان القدرة عل مواجهة احتجاجات الصرف وضمان التوافق بين النفقات والإيرادات.

ثالثا: الأهمية السياسية:

ترمي إلى المحافظة على استقلالية النشاط الاقتصادي وتدعيم المشروعات الاقتصادية من أجل الوصول إلى زيادة الإنتاج وتحقيق الاستقلال الذاتي للاقتصاد.

رابعا: الأهمية الاجتماعية:

تقدم الخزينة العمومية مبالغ مالية موجهة للمصلحة الاجتماعية من اجل تمويل المشاريع، تزيد في العمالة وبالتالي زيادة في القدرة الشرائية.

---

[1] شاكر القز ويني ، محاضرات في اقتصاد البنوك، ط 2000 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 145.

الفرع الثاني: طرق تمويل الخزينة العمومية:

هناك ثلاثـــة طـــرق يتـــم بها تمويل الخزينة العمومية و التي سنتعرض إليها كالتالـــي: التمويـل النقدي للخزينة العمومية(أولا)، التمويل المالي للخزينة العمومية(ثانيا)، التمويل غير التقليدي(ثالثا).

أولا: التمويل النقدي للخزينة العمومية :

تعتبر الخزينة العمومية كمتعامل مالي للدولة ، فهي عبارة عن صندوق تجتمع فيه كل إرادات الدولة وهو بدوره يقوم بتسديد المصاريف الملزمة على الدولة.

تسير الخزينة العمومية الديون العامة باللجوء إلى النظام المصرفي لتغطية جزء من حاجياتها للتمويل[1]،أما في ما يخص التحليل الدينامكي للخزينة فهو يؤكد الصفة البنكية لها ، حيث يعتمد في ذلك أن لها إمكانية خلق النقود المعدنية وبذلك فهي تمول نقديا بجزء قليل من استخداماتها، إضافة إلى ذلك فالخزينة تحتوي العديد من الموارد مثل الودائع ، القروض ، منبعها قد يكون نقدي أو مالي، أيضا فإنها تتلقى مساعدات من البنك المركزي فقد تكون مساعدات مباشرة أو غير مباشرة.

* **مساعدات مباشرة:** هي موضوع إتفاق بين سلطات البنك والدولة حيث يخصص لها بند في ميزانية البنك المركزي كقروض الخزينة العمومية.

* **مساعدات غير مباشرة**: تتمثل في شراء أو الأخذ لأجل أذونات الخزينة كما أنه للبنك المركزي أن يساعد الخزينة بإنتهاج سياسة السوق المفتوحة النشيطة أي شراء سندات في السوق النقدي.

ثانيا: التمويل المالي للخزينة العمومية : يتم بثلاث طرق:

- إصدار أذونات الخزينة مكتسبة من طرف الخواص والمجسدة موضوعيا .
- إصدار قروض الدولة.
- اللجوء إلى ودائع أو اكتتاب اذونات الخزينة على الحساب الجاري من طرف صناديق الادخار.

[1] حسين الصغير، مرجع سابق، ص 111.

ثالثا: التمويل الغير التقليدي للخزينة العمومية:

وبهذا الصدد جدير بالذكر الإشارة إلى المستجدات في هذه المجال، حيث انه وبحجة العسر المالي الذي تعاني منه الخزينة العمومية جراء تقلبات أسعار النفط المرافق لتعديل قانون النقد والقرض ، وتجنبا للإستدانة الخارجية أو تعطيل نموذج التنمية الاقتصادية والاجتماعية فإن التعديل الذي تبنته الحكومة

يسمح لبنك الجزائر (البنك المركزي) بالإقراض مباشرة للخزينة العمومية من أجل السماح لهذه الأخيرة بتمويل العجز في الميزانية ودعم موارد صندوق الاستثمار الوطني، فيظل ما يعرف بالتمويل غير التقليدي [1].

حيث أن هذا المصطلح أثار جدلاً كبيراً لدى المتابعين لاسيما الرأي العام، لأنه مصطلح جديد على مسامع الإقتصادي وكذا المواطن الجزائري.

– وبشكل عام ووفق هذه التعديل يمكن للخزينة العمومية الإستفادة من الخدمات المالية للبنك المركزي بصورة أوسع من الطريقة التقليدية المتمثلة في القروض والسلفيات.

– أيضا السماح لبنك الجزائر شراء سندات الخزينة العمومية في السوق الأولية، وهذا كان غير مسموح به سابقا، لكنه ووفقا للتعديل الجديد الوارد في المادة 45 من قانون النقد والقرض، أصبح بإمكانه ذلك.

– وفي ظل القوانين السائدة لا يمكن للبنك المركزي طباعة عملة إضافية إلا وفق حسابات اقتصادية دقيقة حول وضعية الاقتصاد، لكن وفق التعديل الجديد تخلص بنك الجزائر من هذا القيد وأصبح بإمكانه طباعة المزيد من الدينار لتلبية حاجيات الخزينة العمومية وهذا يعتبر مصدر تمويل غير تقليدي.

[1] جريدة التحرير، مقال بعنوان :مصادر" التمويل الغير التقليدي" للخزينة العمومية الجزائرية ، آليات تمويل حديثة في اقتصاد تقليدي، نشر يوم 2017/09/13 ص4.

من خلال العرض السابق نستخلص مايلي:

تعتبر السياسة الجبائية وسيلة متميزة من بين وسائل السياسة المالية للدولة، لما تتمتع به من قدرة على التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، فهي ترمي إلى تحقيق جملة من الأهداف تبعث للاستقرار الاقتصادي، بالإضافة إلى تحسين توزيع الدخل بين فئات المجتمع ورفع القدرة التنافسية للمؤسسات، وهذا يتضح من خلال قوانين المالية المتعاقبة إلى جانب القوانين الضريبية وقوانين الاستثمار فنجد في كل مرة أنواع جديدة من الضرائب تفرض بما يتلاءم مع مصلحة المكلف وانتعاش الخزينة.

يكون هذا في إطار خلق مناخ استثماري جيد، وهذا يؤثر على رفع الضريبة ومساهمتها في تمويل الخزينة العمومية.

ويعتبر النظام الجبائي الجزائري من أهم وأنجع النظم الضريبية، فالمشرع الجبائي يسعى جاهدا من اجل تحقيق ذلك، وهذا لا يكون إلا بإتباع أساليب متميزة من اجل الوصول إلى التحصيل الودي ووضع سياسة رقابية معمقة ومحاربة ما يسمي بالغش والتهرب الضريبي.

وهذا ما سوف نتطرق له في(الفصل الثاني).

تحتل الجباية أهمية كبرى ضمن الإيرادات العامة للدولة، إذ تساهم بنسبة كبيرة في تمويل الخزينة العمومية، فلها آثار تؤديها في الحياة المالية و الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية بشكل عام، و آثار على الخزينة العمومية بشكل خاص(مبحث أول).

و بإعتبار أن الإدارة الجبائية لها مساهمة فعالة في ميزانية الدولة من خلال تحصيلها للديون الضريبية، فإن ذلك لا يمنع من تعرضها لصعوبات و عوائق مما يعرقل عليها آداء مهمتها خاصة في حالة إصرار المكلفين على موقفهم السلبي برفضهم تأدية واجبهم الضريبي تجاه الخزينة العمومية. والتحصيل الجبائي من المفروض أن يقع بالطرق الودية، و لكن إن تعذر عليها ذلك تلجأ إلى ما يسمى بإجراء الإكراه أي عن طريق الدفع الجبري، ضف إلى ذلك الدور الذي يلعبه التهرب و الغش الجبائي في الإضرار بخزينة الدولة لما له من آثار سلبية عليها، إلا أن القانون وضع أمام الإدارة الجبائية وسائل وإجراءات قانونية مختلفة من شأنها الحد من هذه الظاهرة، و كما أن للخزينة ضمانات و إمتيازات جبائية خاصة أقرها المشرع لصالحها لتحصيل ديونها و حماية حقوقها كإمتياز الأسبقية إلى جانب ذلك نجد الرهن القانوني و المنصوص عليه في المادة 388[1] من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كل هذا سوف نتطرق إليه في(المبحث الثانـــي).

[1] انظر المادة 388 من ق ض م ر م.

المبحث الأول:

أثر الجباية في تمويل الخزينة العمومية

تسعى الدول بكل جهد لاختبار أفضل النظم الضريبية ، وإتباع طريق ضريبي امثل من اجل الوصول إلى الأهداف المرجوة ، وذلك لا يكون إلا بإتباع قواعد وأسس علمية لرسم هذه السياسة ، فالتأسيس للضريبة حتى تحصيلها ومتابعة أثارها على الهيكل الضريبي تنظيما وتنسيقا ، يبدأ في تفكير الدولة في الضريبة كمشروع إلى غاية تحصيلها ودخولها الخزينة العمومية.

وعليه سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى إعطاء مفهوم عام للتحصيل الضريبي (المطلب الأول)، ثم إلى آليات تأسيس الضرائب، حيث ركزنا على أهم نوعين من الضرائب في (المطلب الثاني)، ثم إجراءات التحصيل الضريبي بالطريقة الودية والجبرية في (المطلب الثالث).

المطلب الأول:

مفهوم التحصيل الضريبي

إن التحصيل هو المرحلة الأخيرة من مراحل التنظيم الفني للضريبة، فهي تلي مرحلة تحديد الوعاء الضريبي التي تقوم بها الإدارة، وفق ما صرح إليها من المكلف بالضريبة وأيضا تصفية الضريبة، أي حساب قيمتها المستحقة الدفع للخزينة العمومية، حيث تعتبر مرحلة التحصيل أهم مرحلة كونها تبلور وتجسد كل ما سبقها من خطوات[1].

ومن اجل الإحاطة بكل ما تتضمنه هده العملية الجوهرية توجب علينا التطرق إلى التعريف (الفرع الأول)، وتبيان أهم أشكالها في (الفرع الثاني)، ثم تبيان طرق التحصيل (الفرع الثالث) كما لا يفوتنا التطرق إلى الأهمية البالغة لعملية التحصيل (الفرع الرابع).

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 156.

الفرع الأول: تعريف التحصيل الضريبي:

يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة [1] في ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هدا الإطار[2]، و تكون بصورة نقدية أو ما يماثل ذلك من شيكات، حوالات..إلخ.و كما يكون أيضا بصورة عينية و التي تختفي مع الزمن .

أما عن موعد التحصيل فهو الوقت الذي يجبر فيه المكلف بدفع الضريبة لدى الجهة المختصة لذلك فهي تختلف باختلاف مصادر الضريبة، فإذا كان رأس المال هو الخاضع للضريبة فان الوقت المناسب لدفع الضريبة يكون عند التنازل أو البيع[3].

أما إذا كان الدخل هو المصدر فيكون الوقت المناسب عند الحصول عليه مثل الأجر أو عن طريق اتفاقية مثل شراء السلع، أما عملية التحصيل فتكون شهرية أو ثلاثية، أما إذا كانت المادة الخاضعة مختلفة في رأس المال والدخل كالضريبة على أرباح الشركات فيكون التحصيل هنا سنوي أو عبرأقساط [4].

الفرع الثاني: أشكال التحصيل الضريبي:

تنتهج الإدارة الضريبية أثناء جمع ديونها لدى المكلفين بها عدة طرق وأشكال، فمنها ما هو منظم من طرفها مباشرة وذلك عن طريق جداول مهيأة من قبل أعوانها فنجد بهذا الصدد قائمة بأسماء المكلفين ومكان فرض الضريبة وأيضا نوعها ومبلغها.

كما يمكن ان يكون عن طريق التصريح الذي يقدم من طرف المكلف، وهذا ما يسمى بالتصريح المراقب أي التصريح الطوعي، حيث سمي بهذا الاسم لان الإدارة في معظم الحالات تقوم بالرقابة والتأكد من مدى صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، حيث يقوم هذا الأخير بدفع ما عليه من ديون بمجرد حلول آجال الدفع [5].

---

[1] الضريبة مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة تؤخذ بصورة مبالغ من النقود يؤديه المكلف بالضريبة جبرا وبصفة نهائية، من دخله وإرباحه التي حققها وذلك بتحقيق النفع العام.

[2] louis Tratabas ,finance publique, Edition dallaz, 1967, p 130. .

[3] محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعية حلب 1979، ص 165 .

[4] علي زغدود، مرجع سابق، ص 230 .

[5] رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة(تعريفها و أشكالها)، قسم الإدارة الهندسية و الإنشاء،كلية الهندسة المدنية،جامعة دمشق،2005،2006، ص 27 .

كما يقوم المكلف بتقديم تصريح يحتوي كل المعلومات الخاصة بنشاطه ومداخليه [1].
وبناءا على هذا الأخير تقوم الإدارة بتحديد أسس الضريبة، لكن العدالة الضريبية تستوجب صدق وسلامة البيانات الواردة في التصريح وهو النظام الذي اخذ به المشرع الجزائري، وهذا ما بينته المادة 8 من القانون 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية 2017 [2].

- أما في حال تقديم وثائق ناقصة من اجل التضليل في قيمة الضريبة، فان القانون فرض في المادة 10 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من نفس القانون "يترتب على عدم التقديم والإيداع الغير الكامل للوثائق تطبيق غرامة بمبلغ 20.000.00دج "، كما يمكن أن يتم التحصيل بالعودة إلى المنبع وذلك عن طريق دفع الضريبة من الغير نيابة عن المكلف كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الرواتب والأجور، رب العمل هو من يقوم بدفعها مباشرة، وأخيرا الجباية بلصق الطوابع أين يستوفي الضريبة من فئات مختلفة، وذلك بدفع حق الطوابع الملصقة، ومثال على ذلك الطوابع الملصقة على رخص السياقة وبطاقات التعريف الوطنية، إضافة إلى الطوابع التي تلصق على الأحكام القضائية[3].

الفرع الثالث: طرق التحصيل الضريبي:

يقاس نجاح النظام الضريبي في كمية الضريبة التي يتم تحصيلها وليس فيما يفوض من الضرائب حيث يستخدم الأساس النقدي الذي يقوم على قياس ما حصل في السنة الضريبية وليس ما قد تم تقديره على المكلفين، و من طرق للتحصيل الضريبي : التوريد المباشر (أولا)، الأقساط المقدمة (ثانيا) .

أولا: التوريد المباشر:

القاعدة العامة هو أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة بأدائها، وهذه الطريقة تعد الأكثر شيوعا[4] ويتم ذلك على شكل قسط واحد أوعدة أقساط يحددها القانون الضريبي كما قد يتم الوفاء المباشر عن طريق شراء أوراق مدموغة أو طوابع تلصق على المحررات والوثائق التي يطلبها المكلف من الإدارة الحكومية كالشهادات المدرسية أو طلبات استخراج وثائق الملكية....الخ.

---

[1] فندبس احمد، ضمانات المكلف بالضريبة، الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، عدد 35 كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة 2013، ،ص ص 189، 203.
[2] المادة 08 من قانون 14/16 مؤرخ في 28 ديسمبر2016، قانون المالية2017، ج ر، عدد77، ص 6 .
" يجب على المكلفين بالضريبة المذكورة في المادة 136 أن يذكروا كل الوثائق المحاسبية والجرود، ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة ودقة النتائج المبينة في التصريح ".
[3] رنا أديب منذر، مرجع سابق، ص 27.
[4] محمد عباس محرزي، مرجع سابق ص 158.

ثانيا: الأقساط المقدمة:

تتبع الإدارة الجبائية طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة المالية، طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المتوقع وحسب قيمة الضريبة المستحقة خلال سنة، ويمتاز هذا الأسلوب بأنه يخفف من وقع الضريبة على الممول ويجعل أدائها سهل بعكس انتظار الممول لآخر السنة [1]، فيتراكم عليه مقدار الضريبة ويتعذر عليه دفعها في الوقت المحدد، كما انه يضمن للخزينة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال، وبالتالي انخفاض معدل التهرب الضريبي.

الفرع الرابع: أهمية التحصيل الضريبي:

للعملية الجبائية دور فعال وأهمية بالغة في العديد من المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية حيث تسعى في هذا الصدد إدارة الضرائب من وراء كل عملها إلى تحقيق أسمى الأهداف لها وهي عملية التحصيل، ذلك لان التحصيل يتم من خلاله جمع الحصيلة التي تم تقديرها، فهي تجسد الخطوات التي تلتها وبدون التحصيل لا معنى لجميع المراحل والخطوات التي سبقتها [2].

والعجز في عملية التحصيل يضر بالخزينة العمومية وقد يؤدي إلى الإخفاق في الموازنة، أيضا وبما أن الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة والجماعات المحلية، فان نجاح عملية التحصيل تجعل الدولة تلجا إلى عملية الاستثمار والتي لها دور فعال في تحقيق التنمية.

المطلب الثاني:

آليات تأسيس الضريبة في النظام الجبائي

يقصد بآليات تأسيس وتحصيل الضرائب القواعد الجبائية المحددة والمفروضة لتأسيس الضريبة وتحصيلها ومتابعة أثارها، حيث يتوقف نجاح الدولة في اختيار نظام ضريبي امثل يبدأ من التأسيس للضريبة حتى تحصيلها وتسديدها من المكلف للخزينة العمومية.

وسوف يتم التركيز على نوعين من الضرائب يتم التفرقة بينهما على أساس الشكل القانوني للمؤسسات أو المكلفين باعتبارهم أشخاص طبيعيين أو معنويين، وتتمثل هاتين الضريبتين في الضريبة على الدخل الإجمالي والتي سوف نوضحها في (الفرع الأول) ثم الضريبة على أرباح الشركات في (الفرع الثاني) .

[1] داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص المالية العامة ، جامعة تلمسان، 2005 ، 2006، ص 17.

[2] داودي محمد ، مرجع نفسه ، ص 21.

الفرع الاول: الضريبة على الدخل الإجمالي:

سوف نتطرق إلى تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي(أولا)، وخصائصها (ثانيا)، مع تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل (ثالثا)، وصولا إلى تحصيلها (رابعا).

أولا: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي:

أسس هذا النوع من الضرائب بموجب قانون المالية 1991، حيث نصت المادة 1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة على: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف " [1].

ثانيا: الخصائص الأساسية للضريبة على الدخل الإجمالي:

يمكن إبرازها في الأتي:

- ضريبة إجمالية: حيث تخص الدخل الإجمالي الصافي الذي لم يتم الحصول عليه بعد.
- ضريبة سنوية: إذ تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع للضريبة.
- ضريبة تصاعدية: الضريبة على الدخل الإجمالي تحسب وفق جدول يستعمل سلما تصاعديا مقسما إلى فئات والذي يسمح بتطبيق معدلات تصاعدية هي الأخرى.
- ضريبة وحيدة: الضريبة على الدخل الإجمالي تشمل كل أصناف الدخل الخاضعة لها.
- ضريبة تصريحية: لأنها تحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضعون سنويا.
- وحسب المادة 7 من قانون الضرائب المباشرة، فان الأشخاص الخاضعون للضريبة لسبب مجموع مداخلهم هم :
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي بالجزائر، وأيضا الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل لأجل عائداتهم الجزائرية المصدر.

[1] خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول ط 2، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 69.

و من جهة أخرى شركاء الشركات لأجل حصتهم من الأرباح الاجتماعية المتعلقة بحقوقهم في الشركـــة.

ثالثا: تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

حيث تأسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى " الضريبة على الدخل الإجمالي[1] " وتفرض على الدخل الصافي الإجمالي ، للمكلف بالضريبة وفق الأحكام المحددة في المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية بالإضافة إلى الأصناف التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
- أرباح المهن الغير التجارية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية والغير مبنية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية.

رابعا: تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي وكيفية تحصيلها: يتم تحصيل الضريبة علـى الدخـــل وفقا لطريقتين أساسيتين هما[2]:

1 - طريقة الاقتطاع من المصدر:

يكون ذلك بطريقة غير مباشرة حيث يتم اقتطاعها من الدخل الإجمالي الصافي للمكلف من طرف الهيئة المستخدمة، وهذا ساهم في التقليص من حجم التهرب الضريبي وهي طريقة سهلة وغير معقـــــدة.

2 - نظام التسبيقات على الحساب:

تبعا لهذا النظام تسدد الضريبة على الدخل الإجمالي في شكل دفعات مؤقتة وطوعيـــة خـلال السنـة الماليـة، وتتبع هذه الدفعـات المؤقتـــة مباشرة بتسديد الضريبـة خلال الشهرين الأولين في السنة الموالیـــة التي يحقق فيها الدخل، ويحدد كل تسبيق بنسبة 30 % من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة.

[1] خلاصي رضا، مرجع نفسه، ص 38.
[2] خلاصي رضا، مرجع نفسه، ص 102.

* يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي بإتباع الخطوات التالية [1]:

- حساب الدخل الخام الإجمالي ويتكون هذا الدخل من إجمالي المدخيل الصافية.

- حساب الدخل الصافي الإجمالي ونحصل على الدخل الصافي بعد خصم الأعباء المنصوص عليها في القانون من الدخل الخام الإجمالي.

- حساب الدخل الصافي الخاضع، ويتم خصم من الدخل الصافي الإجمالي بتخفيض نسبة 10% في حالة الخضوع المزدوج.

- حساب مبلغ الضريبة الخام وتحصل على مبلغ الضريبة الخام بتطبيق على الدخل الخاضع للسلم التصاعدي.

- حساب مبلغ الضريبة الصافي، نقوم باقتطاع من مبلغ الضريبة الخام.

* الدين الضريبي المتعلق بالرواتب والأجور.

* الرصيد الجبائي المتعلق بمداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات:

على نفس المنوال سوف يتم إعطاء تعريف للضريبة على أرباح الشركات (أولا)، بالإضافة إلى الخصائص الأساسية لها (ثانيا)، ثم تمديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات (ثالثا)، وصولا إلى تحصيل الضريبة على أرباح الشركات(رابعا).

أولا:تعريف الضريبة على أرباح الشركات:

تأسست الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بموجب القانون 36-90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية 1991، حيث جاء في المادة 135 من قانون الضرائب المباشر والرسوم على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات[2].

وقد جاءت هذه الضريبة لتراجع النقائص التي سبقت مع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من خلال تطبيقها على جميع الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي، دون التمييز بين الشركات وتمكينها من تحقيق هدفين:

- إعادة التنظيم الضريبي الذي كانت تعاني منه الشركات وتمكينها من تحقيق النمو.
- تخفيف العبء الضريبي الذي كانت تعاني منه الشركات وتمكينها من تحقيق النمو.

[1] المنشور رقم 13، المديرية العامة للضرائب، مديرية التشريع الجبائي 2001.
[2] ق ض م ر م، المادة 135، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ط 2015، ص 50.

ثانيا: الخصائص الأساسية للضريبة على أرباح الشركات: ويمكن إبرازها في الأتي:

– تعتبر ضريبة وحيدة كونها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

– ضريبة عامة تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز.

– ضريبة سنوية حيث يتضمن الوعاء الضريبي الخاص بها الربح السنوي للمؤسسة.

– ضريبة نسبية من حيث خضوع الربح الضريبي لنسبة ومعدل واحد وليس لجدول تصاعدي كماهو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.

– يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات من خلال التصريح لدى إدارة الضرائب، وذلك بتقديم الميزانية الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من شهر افريل من كل سنة [1].

ثالثا: تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات:

الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتائج مجموع العمليات مهما كانت طبيعتها والمحققة من طرف المؤسسات بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر في الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته، وبعبارة أخرى يتكون الربح الصافي من:

– الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام الدورة افتتاحها التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، ينقص منها المساهمات الإضافية وتضاف إليها الاقتطاعات التي قام بها صاحب الاستغلال أو الشركات في نفس الفترة.

– الأصول الصافية في فائض قيم الأصول الحقيقية من جملة الخصوم المتكونة من ديون غير الاستهلاكات أو الأرصدة المثبة [2]، وتتمثل النواتج المحققة أساسا فيما يلي [3]:

– نواتج الاستغلال.

– نواتج خارج الاستغلال.

– النواتج الاستثنائية .

أما الأعباء التي يجب خصمها لتحديد الربح الخاضع لهده الضريبة يتمثل في:

– المصاريف العامة المتمثلة في جميع أشكال نفقات المستخدمين، على أن لا تتعدى نسبة 01 % من الربح الصافي للسنة السابقة، و جميع النفقات المالية كالتأمينات و الأتاوى.....إلخ.

– الضرائب والرسوم للمؤسسة خلال سنة مالية.

---

[1] محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتورة في العلوم تخصص علوم اقتصادية 2014 ، 2015، ص 58 .

[2] خلاصي رضا، مرجع سابق،ص38.

[3] ق ض م ر م، المادة 140، وزارة المالية، المديرية العامة الضرائب، ط 2015، ص 54.

– مختلف الهدايا التي تقدمها المؤسسة، بالإضافة إلى الإعلانات والتبرعات والهبات على أن لا تتجاوز قيمتها 20000دج [1].

– وتجدر الإشارة إلى أن تكون كل الأعباء والتكاليف التي تم ذكرها مرتبطة مباشرة بالتسيير العادي للشركة أو المؤسسة، وان تكون مبررة بطرق قانونية ووثائق ثبوتية، وخاصة بالسنة المالية الجارية فقط.

رابعا: تحصيل الضريبة على أرباح الشركات:

دون إشعار مسبق لقابضة الضرائب يتم نظام تحصيل الضريبة عن طريق التسديد التلقائي، وتسدد حسب هذا النظام على ثلاث تسبيقات مؤقتة أو فصلية، ثم يسدد باقي الضريبة، حيث تدفع هذه بالأقساط إلى الإدارة المختصة خلال العشرين اليوم الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي، حيث تعادل قيمة كل تسبيق 30 % من قيمة الربح الضريبي للسنة الماضية ليتم بذلك تسوية رصيد التصفية، فإذا كان موجبا وجب على الشركة المعنية دفعها إلى الإدارة الجبائية قبل 15 افريل من السنة الموالية، أما إذا كان سالبا يستحق دفعه للشركة أو إحالته إلى السنة الموالية.

المطلب الثالث:

إجراءات التحصيل بالطرق العادية والتحصيل الجبري

عند التطرق إلى سير إجراءات التحصيل لابد أن يكون المكلف على استعداد وقابلية للدفع والامتثال للقوانين والقواعد التي تسير مجالات الضريبة، والتي تتولاها مفتيشية الضرائب والملاحظ هو أن قابضة الضرائب تسعى إلى توطيد العلاقة بينها وبين المكلف باتخاذها إجراءات تسهيلية لتحقيق الهدف المنشود وهو التحصيل الضريبي [2].

فقد يلتزم المكلف بدفع المبالغ التي فرضت عليه طواعية دون انتظار أي أمر، وهذا سوف نبينه في (الفرع الأول)، لكن إذا امتنع المكلف بتسديد الضريبة، فضمانا لتحصيل كل مال الدولة لدى الغير منح القانون المصلحة المكلفة امتيازات عدة تكفلها للوصول لمبتغاها فتقوم بالتحصيل رغم تماطل المكلف وهذا ما يسمى بالتحصيل الجبري (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: التحصيل الودي لدين الضريبة:

بمجرد حلول المواعيد المقررة قانونا، تدخل الضريبة حيز التنفيذ فيكون المكلف ملزم بدفع ما عليه من دين تجاه إدارة الضرائب وعليه سوف نتعرض في هذا الفرع إلى تعريف التحصيل الودي لدين الضريبة (أولا)، طرقه (ثانيا)، ثم أساليب التحصيل الودي (ثالثا).

---

[1] ق ض م و ر م، المادة 141، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ط 2015، ص 55.

[2] محمد لعلاوي، مرجع سابق، ص 63.

أولا: تعريف التحصيل الودي لدين الضريبة:

هو ذلك الإجراء العادي الذي يقوم به المكلف والتوجه من تلقاء نفسه إلى إدارة الضرائب ليقوم بدفع الأموال المستحقة عليه ، وذلك في الآجال المحددة [1]، وقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 02 ماي 1995 أحكام التحصيل الـــــودي للضريبة.

حيث أوجبت على القابض توجيه استدعاءات ودية للمكلفين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية، وقد ركزت هذه الأخيرة على فكرة إعلام الجمهور وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الضريبي في مقر البلدية والأماكن العامة ومقر مصالح الضريبة.

ثانيا: طرق التحصيل الودي وأساليبه:

يكمن الاختلاف بين طرق التحصيل وأساليبه في أن الأول يشمل أنواع التحصيل بشكل عام، أما الثاني فكل أسلوب يخص نوعا معينا من الضرائب.

1- طرق التحصيل الودي:

هناك أربعة طرق أوجدها المشرع بهدف القيام بعملية التحصيل بأكمل وجه وهي:

– التحصيل المباشر: طريقة تعتمدها الإدارة وذلك بعد حصرها العناصر الخاضعة للضريبة وتقديرها لها فبذلك المكلف يلتزم بالدفع إلى الجهة الضريبية المختصة مباشرة [2] .

– التحصيل الغير مباشر: هو استثناء من الأصل ففيه يدخل شخص ثالث غير مكلـــف وهذا ما نجده في الضرائب على الدخل [3].

– التحصيل الزمني: في اغلب الأحيان التحصيل الضريبـــــي يأخذ مدة زمنية معينـــة بعد الفعل المولد للضريبة حتى يشرع في تنفيذه، والنقطة الحساســـة التي يتميز بها هذا النوع من التحصيـل تلك المـــدة الزمنية العاملة بين الفعل المولد للضريبة والتحصيل النقدي لها [4].

– التحصيل الفوري: يكون في وقت محدد من الفعل المولد للضريبـــة، ويلاحـــظ هذا أجليا فيما يخص حقـــوق التسجيل التي يتم دفع قيمتها بمجرد انعقاد أو تسجيل العقد الذي يخص العملية.

2- أساليب التحصيل:

نظرا لحساسية تحصيل الضرائب عملت الإدارة على إيجاد أساليب لتحصيل هذا الدين:

---

[1] التحصيلالودي يكون بنظام التصريح وهو نوعان: -
النظام الشهري بالمداخيل. - نظام التصريح السنوي للمداخيل.

[2] نور عبد الناصر وعدس نائل حسن وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، ط 2، دار الميسرة، عمان 2008، ص 327.

[3] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 158.

[4] داودي محمد، مرجع سابق ، ص 17.

– التحصيل عن طريق الجداول: يقوم قابض الضرائب في عمله الإداري في إعداد جداول التحصيل [1] والحرص على إيفائها لصالح الحزينة العمومية حيث تعتبر الجداول التي يدخلها الوزير المكلف بالمالية بمثابة أداة تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، حيث تصبح هذه الضرائب والرسوم المصدرة عن طريق الجداول واجبة التحصيل في اليوم الأول من الشهر الثالث الذي يدرج فيه الجداول في التحصيل [2].

– التحصيل عن طريق الاقتطاع من المنبع: هذا النوع من التحصيل يقوم بمقتضاه المكلف القانوني بدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة و هذا بخصم قيمة الضريبة من الدخل وذلك قبل توزيعه بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلا صافيا من الخزينة، وتطبق هذه الضريبة عادة على مداخيل العمل (الأجور) وإيرادات القيم المنقولة [3].

– التحصيل عن طريق الدفع الجزافي: تدفع الضريبة المستحقة في اليوم الأخير من كل ثلاثي، وتطبق غرامة التحصيل بعد 16 يوم من هذا التاريخ، أما الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة هم الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج.

والمادة 282 مكرر4 من قانون المالية 2015 تحدد معدل الضريبة الجزافية كمايلي:

– 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

– 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

– التحصيل عن طريق الأقساط الوقتية الشهرية: يطبق هذا النوع من التحصيل [4] على المكلفين بالضريبة الذين لهم مؤسسة دائمة ويمارسون نشاطهم منذ سنة على الأقل، وتدفع الضريبة بناءا على أصلهم وأحسن مثال على ذلك الرسم الذي يدفع على النشاط المهني، ويكون الدفع دائما في الفاتح من افريل إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع شهريا.

– التحصيل عن طريق التسبيقات على الحساب: يطبق هذا النظام على غير الأجراء المقيدون في الجداول السابقة بمبلغ يفوق 1500 دج ويتم تحصيل هذه الضريبة على مرتين على التوالي:

– من 20 فيفري إلى 20 مارس

– من 20 ماي إلى 20 جوان

---

[1] مادة 354 من ق ض م ر م،مرجع سابق، ص18.

[2] المادة 05 قانون المالية 2008، ج ر عدد 70.

[3] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 159.

[4] تنص الفقرة الاولى من المادة 356 من ق ض م و ر م"يتم تحصيل الضريبة على ارباح الشركات المطبقة على شركات الاسهم و ما يماثلها، و كذا شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي الخاص بشركات رؤوس الأموال، وفقا للشروط المنصوص عليها في هذه المادة، ما عدا الاقتطاعات من المصدر المنصوص عليها في المواد 154 و155 و156".

وذلك من السنة التي تلي السنة التي حققت الأرباح والمداخيل[1].

واستثناءا لأحكام المادة 154 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يترتب على الضريبة على أرباح الشركات أداؤها على ثلاثة(3) تسبيقات:

- من 20 فيفري إلى 20 مارس
- من 20 ماي إلى 20 جوان
- من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر[2]

الفرع الثاني: التحصيل الجبري لدين الضريبة:

عند الامتناع عن دفع الضريبة تجد الإدارة نفسها مجبرة على التنفيذ الجبري، وذلك انه ليس كل مطالب بالتحصيل يمتلك الوعي الذي يجعله يقوم تلقائيا بتحصيل ما عليه من دين، وعليه تسلك الإدارة مجموعة من الإجراءات بموجب الضمانات والامتيازات الممنوحة لها قانونيا [3]، وهذا ما سوف نتطرق إليه بعدإعطاء تعريف التحصيل الجبري (أولا)، ثم إلى إجراءات التحصيل الجبري (ثانيا).

أولا: تعريف التحصيل الجبري:

وهي وسيلة فعالة تلجا لها الإدارة عن عدم نجاح الإجراءات الودية في التحصيل من اجل إجبار المتعاون لتأدية ما عليه من دين [4]، حيث يشمل التحصيل الجبري على مجموعة من إجراءات تشتمل على الغلق المؤقت للمحل التجاري إضافة إلى الحجز وأخيرا البيع الذي يقع على المحجوزات في حال عدم التسديد.

ثانيا: إجراءات التحصيل الجبري: يمكن أن نميز بين نوعين من الإجراءات المتتابعة:

1- الإجراءات السابقة للمتابعة: تضطر الإدارة في حال عدم التحصيل طبقا للمادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى توقيع غرامات تأخيرية.

---

[1] تنص الفقرة الاولى من المادة 355 من ق ض م و ر م"فيما يخص المكلفين بالضريبة غير الاجراء الذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق ألف و خمسمائة دينار(1.500دج)، يتم أداء الضريبة على الدخل، إستثناء لأحكام المادة 354 يدفع تسبيقين(02)، من 20 فبراير إلى 20 مارس، و من 20 مايو إلى 20 يونيو من السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح أو المداخيل المعتمدة كأساس لحساب الضريبة المذكورة أعلاه".

[2] تنص الفقرة الثانية من المادة 356 من ق ض م و ر م" استثناءا لأحكام المادة 354، يترتب عن الضريبة على ارباح الشركات أداء ثلاثة تسبيقات من 20 فبراير إلى 20 مارس، و من 20 مايو إلى 20 يونيو، و من 20 اكتوبر إلى 20 نوفمبر من السنة التي تلي تلك التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة المذكورة اعلاه"، و كما يتم حساب الأقساط الوقتية و دفعها إلى قابض الضرائب المختص من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات دون إخطار مسبق.

[3] كمال العماري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية،ط الثانية،المجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2009، ص419 .

[4] داودي محمد، مرجع سابق، ص 29.

أيضا تمارس مجموعة من المتابعات بموجب المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تناولها التشريع الجبائي في الفصل الثاني من الباب الأول من الجزء الرابع المتعلق بإجراءات التحصيل من قانون الإجراءات الجبائية، خاصة نص المادة 144 منه فقد تختلف الإجراءات المتبعة حسب القابض المكلف بالتحصيل، فيمكن أن تكون رسالة تذكير، أو إنذار، أو تنبيه بالدفع.

* **رسالة تذكير:** عند فوات الآجال القانونية للدفع يتم إرسال رسالة تذكير للمكلف، لعلمه بالمتابعات الممكن التعرض لها إذا تخلف عن الدفع وتشكل آخر إشعار قبل المتابعة.

***الإنذار:** سلوك قانوني يقوم به قابض الضرائب، حيث يرسل إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب موضحا قيمة الضريبة وكذا شروط الاستحقاق وتاريخ الشروع في التحصيل.

* **التنبيه بالدفع:** حرصا على تحصيل الديون العمومية ودخولها الخزينة العامة بأقل التكاليف يقضي التشريع الجبائي إلى تنبيه المدين إلى انه سوف يجبر على الوفاء [1].

حيث يعتبر التنبيه وثيقة معدة من طرف الإدارة الضريبية، وتسلم للشخص المكلف شخصيا أو تبلغ إليه.

وتجدر الإشارة انه وفي إطار التعديلات والإصلاحات الجبائية وتماشيا مع التطورات الحاصلة, وفي ظل عصرنة العمل الإداري وكذلك في إطار نظام المعلوماتية، فانه بدا في استعمال ما يسمى بالوضعية الجبائية للمكلف الكترونيا، وذلك من اجل تسهيل عمل الإدارة الجبائية في تحديد الديون الضريبية.

2 – الإجراءات اللاحقة وتنفيذ المتابعة: في حالة عدم جدوى من الإجراءات السابق ذكرها، يتم اللجوء إلى التنفيذ الجبري وتنفيذ المتابعات, حيث تناول المشرع الجبائي ذلك في التشريع الجبائي في الفصل الأول الإغلاق المؤقت للمحل التجاري أو المهني، وتناول في الفصل الثاني البيع، حيث تخول هده المهام لأعوان الإدارة المعتمدين أو المحضرين القضائيين حسب نص المادة 145 من نفس القانون، بالإضافة إلى المادة 35 من القانون 03/06 المنظم لمهنة المحضرين القضائيين[2].

مع الأخذ بعين الاعتبار مراقبة المصالح المختصة وفقا للتشريع المعمول به وتتمثل في الصور التالية:

* **الغلق المؤقت:** من اجل الحفاظ على أموال الخزينة العمومية منح هذا الامتياز للإدارة الضريبية حيث تقوم بإجراء الغلق ويشترط فيه عدة شروط :

---

[1] داودي محمد، مرجع نفسه، ص 30.

[2] المادة 35 من قانون رقم 03/06 المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي, ط1, 2006, ص 23 و التي تنص " يقوم المحضر القضائي بتحصيل كل الحقوق والرسوم لحساب الخزينة العمومية من طرف الملزمين بتسديدها, ويدفع مباشرة لقابضة الضرائب المبالغ الواجبة على الأطراف بفعل تسديد الضريبة, ويخضع في ذلك لمراقبة المصالح المختصة للدولة وفقا للتشريع المعمول به."

– توجيه تنبيه فيبلغ المعني بعد يوم كامل من تاريخ وجوب الاستحقاق

– عدم تجاوز المهلة المحددة قانونا وهي ألا يتجاوز الغلق (ستة (6) أشهر)

– أن يتم تبلغ الغلق من طرف عون المتابعة أو من طرف محضر قضائي

– وجوب تنفيذ هذا القرار في مهلة 10 أيام ابتداءا من تاريخ التبليغ، بشرط عدم تحـــرر المكلف مــن دينه الضريبي، أو انه لم يكتب سجلا يوافق عليه قابض الضرائب تصريحـــا خـــلال 10 أيام [1].

* **الحجز:** في حال عدم الامتثال من طرف المكلف والاستجابة للتنبيه يجوز لقابض الضرائب حجز الأموال المنقولة والعقارية للمدين، وقد يكون تحفظي، وقد يتعداه ليكون تنفيذي ومنه البيع مباشرة, حيث يعتبر الحجز إجراء تحفظي ذو طابع خاص, يؤدي إلى وضع اليد على أموال المدين المنقولة المادية والعقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها [2]، وباتخاذ إجراء الحجز التنفيذي وبمضي 15 يوم من تاريخ تكلف المدين بالوفاء ولم يقوم بتسديد ما عليه من ديون تقوم إدارة الضرائب بالحجز بناءا على السند التنفيذي، ويتم هذا النوع من الحجوز بناءا على عريضة تصدر من رئيس المحكمة الذي توجد بدائرة الاختصاص وذلك بناءا على طلب من الدائن أو ممثله القانوني [3]، فهو بذلك حجز مقترن بالتنفيـذ.

– أيضا هناك نوع آخر من الحجوز يدعى الحجز من المنبع وهو يمتاز بشيء مفاده أن الضريبة تحصل قبل حصول المكلف على دخله ضمانا لحماية المال العام, لكن ما يعاب عليها أنها تطبق على الضرائب المباشرة فقط [4], وهذا ما قد تم شرحه سابقا.

***البيع:** نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية فهو آخر وسيلة ولا تتم إلا بعد المرور بعملية الحجز التنفيذي ويكون ذلك بالتبليغ الرسمي من طرف المحضر القضائي وجدير بالذكر أن عملية البيع قد تكون لكل العناصر المادية للمحل المحجوز جملة واحدة وقد تكون منفصلــة [5].

ورخصة البيع تسلم من طرف الوالي وفي حال مرور 30 يوم دون الحصول على هذه الرخصة يجوز لمدير الضرائب أن يرخص لقابض الضرائب بمتابعة البيع, هذا بالنسبة للمواد سريعة التلف, فالبيع يعتبر اخطر إجراء في إستفاء الجهة الحاجزة حقها من المبالغ المحجوزة المستحقة.

---

[1] المادة 146 من ق إ ج .

[2] المادة 646 من قانون رقم 09/08 مؤرخ في 25 فيفري 2008, يتضمن ق إ م و إ، ج ر،عدد 21 ، الصادر في 23 أفريل 2008.

[3] المادة 688 من ق إ م و إ، ج.ر،عدد 21.

[4] مادة 688 من ق إ م و إ، ج ر , عدد 21، الصادر سنة 2008.

[5] مادة 151 من ق إ ج.

وعليه لابد من إتباع جملة من الإجراءات السالف ذكرها وبدقة تحت طائلة البطلان, حيث أن مخالفتها تكون وجه من أوجه الطعن و الإعتراض من قبل المكلف بالضريبة، وهذا ما جاء في القرار الصادر عن مجلس الدولة المؤرخ في 2002/01/28 [1].

حيث أن المستأنفة تدعي بان الإجراءات لم تطبق وفقا للقانون خاصة المادة 34 من الأمر رقم 31/96 والمعدل للمادة 392 من قانون الضرائب وبالتالي نطلب إبطالها.

حيث أن المادة 392 المعدلة بالمادة 34 من الأمر رقم 31/96 تنص "تعدل المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة, وتحرر كما يلي" تتم الملاحظات على يد أعوان الإدارة المكلفين قانونا وتستند إلى القوة التنفيذية التي يمنحها الوزير المكلف بالمالية الجداول الضريبية.

تكمن إجراءات التنفيذ في غلق المحل التجاري والحجز والبيع غير أن غلق المحل التجاري يسبق وجوبا بتنبيه، يمكن تبليغه يوما كاملا بعد تاريخ وجوب استحقاق تحصيل الضريبة بأخذ قرار الغلق من مدير الضرائب في الولاية بناءا على تقرير المحاسب المتابع.

لا يمكن أن يتجاوز هذا الغلق مدة 6 أشهر, ويبلغ محضر قضائي قرار الغلق في مهلة 10 أيام، ابتدءا من تاريخ التبليغ, إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة, أو لم يكتتب أجلا للتسديد يوافق عليه قابض الضرائب المتابع صراحة, يقوم المحضر القضائي بتنفيذ قرار الغلق.

حيث أن إجراءات الحجز والبيع المتخذة ضد المستأنفة انصبت على المحل التجاري ومكوناته وان المحل التجاري يكيف بمنقول وليس بعقار خلافا لما زعمته المستأنفة.

حيث أن الإعلان عن البيع بالمزاد العلني يتم عن طريق جريدة (le matin) ليوم 02 و03 أكتوبر ونسخة منه أرسلت إلى السيد رئيس محكمة الحراش لإبلاغه.

حيث أن إجراءات الحجز التنفيذي للمحل التجاري التابع للمستأنفة وذلك لتحصيل الضريبة المستحقـــــة تمت وفقا لمتطلبات القانون, وعليه فان طلب المستأنفة لإبطالها غير سديد ويتعين رفضه.

---

[1] القرار الصادر عن مجلس الدولة, تحت رقم 3712 المؤرخ في 2002/01/28, مجلة مجلس الدولة, عدد خاص المنازعات الضريبية, 2003, ص 71.

المبحث الثاني:

مكانة الجباية في تمويل الخزينة العمومية

إن لكل دولة سياسة إقتصادية معينة ومنتهجة، فيمكن أن تكون ضريبة أو نقد إنفاق...إلخ، والغاية من وراء كل ذلك هو تحقيق الإستقرار الإقتصادي و المالي.

فابالنسبة للجباية، فلكي يتمكن النظام الضريبي لأي مجتمع من تحقيق الأهداف الإقتصادية والمالية والإجتماعية، و بالتالي إعطاء الجباية مكانتها الحقيقية في تمويل الخزينة العمومية، فإنه وجب على الإدارة الجبائية إتخاذ تدابير، إجراءات ووسائل ضريبية معينة من أجل الحصول على إيرادات والتي تعود إيجابا على خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة، وبإعتبار أن الضريبة لها أهمية فعالة في تمويل الخزينة العمومية بإعتبارها الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الثروة البترولية، فإن ذلك لا يتأتى إلا بمحاولة وضع حد لظاهرة الغش والتهرب الضريبي (مطلب أول)، والمحاولة في القضاء عليها كلية إذا أمكن ذلك و لما لا، إذ ساهمت هذه الظاهرة في إستنزاف ثروات وأموال طائلة تتداول بكل حرية ومن دون مراقبة من طرف الدولة والتي لها مردودية إيجابية على خزينتها، والذي لا يكون طبعا إلا عن طريق إنتهاج أسلوب المراقبة والتحقيق الجبائي (مطلب ثاني)، وإن تعذر ذلك فإن هناك إجراءات أخرى تضمن حقوق الخزينة العمومية والتي تتمثل في الإمتيازات الجبائية الخاصة (مطلب ثالث).

المطلب الأول:

الحد من ظاهرة التهرب و الغش الجبائي

لا شك في أن الضريبة تعد من أهم الموارد المالية للدولة، إلا أن هناك صعوبات ومعوقات تقلل و تقلص من هذه الموارد، نذكر منها: ظاهرة التهرب الضريبي(الفرع الأول)، والغش الضريبي (الفرع الثاني) والتي تفقد النظام الضريبي فعاليته على المستوى المالي والإقتصادي و تهدد وجوده، فهي ظاهرة خطيرة تؤثر سلبا على الخزينة العامة، إذ تفوت على الدول جزءا هاما من الموارد المالية و بالنتيجة عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على أكمل وجه.

الفرع الأول: التهرب الجبائي:

سنتعرض في هذا الفرع إلى تعريف التهرب الضريبي (أولا)، ثم إلى طرقه (ثانيا)، ثم إلى أسباب التهرب الضريبي (ثالثا)، و أخيرا نتطرق إلى آثار التهرب الضريبي(رابعا).

أولا: تعريفه:

بالرغم من أن قانون الإجراءات الجبائية لم يعرفه، إلا أن القانون المدني تطرق إلى تعريف التدليس الضريبي في المادة 86 الفقرة 2 على أنه"السكوت عمدا عن واقعة أو ملابسة إذ ثبت أن المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة أو هذه الملابسة"[1]، و عليه يمكن ذكر بعض التعاريف التالية:

- التهرب أو التحايل الضريبي هو"سعي الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقيق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد على سلوك إحتيالي للتخلص من عبئها"[2].

" وهو تمكن المكلف بالتخلص من الإلتزام بتأدية الضريبة عن طريق إمتناعه عن القيام بالتصرفات و الأعمال التي توجب فرض الضرائب عليها"[3]

ويعرف أيضا:"التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك للقانون".

ويعرف أيضا" محاولة الممول التخلص من الضريبة و عدم الإلتزام القانوني بأدائها"[4].

و كما يمكن تعريف التهرب الجبائي حسب إختلاف شرعيته من عدمها إلى نوعين:

- التهرب الجبائي المشروع: فهنا المكلف و رغبة منه في عدم دفع الضريبة يكون تصرفه سلبيا أي يتخلص من عبئها جزئيا أو كليا دون مخالفة أو إنتهاك لأحكام القانون كترك نشاط إنتاجي يخضع إلى ضريبة مرتفعة و الإنتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل[5].

2- التهرب الجبائي غير المشروع: يقصد به التخلص من أداء الضريبة بمخالفة صريحة للقوانين الجبائية كما يصطلح عليه بالغش الجبائي.

---

[1] العيد صالحي، الوجيز في شرح ق إ ج، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص28.
[2] بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص39.
[3] علي زغدود، مرجع سابق،ص ص 209،210.
[4] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق،ص153.
[5] بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص ص 39،40.

ثانيا: طرق التهرب الضريبي:

1- عن طريق المعاملات المحاسبتية[1]:

فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من طرف الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات و الوثائق المحاسبية المقدمة إليها و ممارسة التهرب عن طريق المعاملات المحاسبتية يكون ب:

- تضخيم التكاليف: و الذي يتمثل في التقليل من قاعدة الإقتطاع الضريبي من الأرباح أو من رقم الأعمال أو في رفع النفقات و التكاليف و هذا وفقا لبعض الشروط مثلا: أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة، و أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاطها .

- تخفيض الإيرادات: ففي هذه الحالة يتعمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي و التخلص من دفعها كليا كالبيع بدون فواتير أي لايترك أثر العملية و هنا يتجسد التخفيض، و أيضا التخفيض في قيمة المبيعات محاسبيا و ذلك بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية مع العلم أنه لم يكن هناك إستيراد للبضاعة.

- التهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية:

- التهرب عن طريق عمليات مادية: و الذي يظهر في إخفاء المواد أو السلع التي هي في الواقع خاضعة للضريبة، و هذا الإخفاء يمكن أن يكون جزئي و ذلك بقيام المكلف بإخفاء جزء من أملاكه ، أو كلي ويظهر في حالة قيام أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في مناطق ريفية يصعب الوصول إليها، فهي بعيدة عن كل مراقبة .

2- التهرب عن طريق عمليات قانونية:

ويكون ذلك بإستغلال القانون والامتيازات القانونية الممنوحة لبعض النشاطات، كأن يعمل المكلف بالضريبة في حالة البيع و الشراء على عدم تحقق الواقعة المنشأة لها، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء فهنا إذن يتخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك للقانون و ذلك بإستخدام حقا من حقوقه الدستورية بإعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا[2].

[1] بوزيدة حميد، مرجع نفسه، ص55.

[2] محمد عباس محرزي ، مرجع سابق، ص169.

ثالثا: أسباب التهرب الضريبي:

1- الأسباب المباشرة:و تتمثل في:

*الأسباب التشريعية: و نجملها في العناصر الآتية:

*الإحساس بغياب العدالة في النظام الجبائي: أي عدم التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع الشيئ الذي يؤدي إلى كثرة إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي[1].

* ثقل عبئ الجباية: إذ يعتبر سبب كافي لتهرب الأفراد من الضريبة.

* تعقد النظام الجبائي: فكثرة الإجراءات و تعقدها يدفع المكلف بالضريبـــة إلى التهرب منها.

* ضعف العقاب المفروض: الشيئ الذي يزيد من لجوء الأفراد إلى التهرب و الغش بحيث المكلف هنا يقوم بمقارنة درجة الخطر فإذا كان العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود عليه إثر تهربه من الضريبة ففي هذه الحالة يبتعد أو يقلل منه، و العكس صحيح فإذا كان العقاب أقل من المبلغ الذي يعود عليه ففي هذه الحالة يلجأ إلى التهرب[2].

* الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية: يمكن تلخيص أهم صعوباتها في النقائص التالية:

* عدم المساواة في تطبيق الإجراءات مع غياب الرقابـة الفعالــة.

2- الأسباب غير المباشرة: و التي يمكن إيجازها في:

*الأسباب النفسية: و هي التي تتعلق بمدى وعي المكلفين بالضريبة.

فكلما زاد الوعي لديهم بدفع الضريبة ضعف الباعث عن التهرب، والعكس صحيح أي كلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا.

فوعي المكلف بالضريبة مرتبط بمدى قناعته، فيدفع ما عليه من إلتزامات و يتحملها بإقتناع بحيث إذا تحقق ذلك قل التهرب و الغش الضريبي.

*الأسباب الإقتصادية: يلعب الإقتصاد دور هام في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي ومن بين تلك الأسباب نجد:

*تدهور الوضع الإقتصادي للدولة، إنتشار الفقر مع تدني مستوى المعيشة.

*سوء إدارة الأموال العمومية.

---

[1] ناصرمراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر،(أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر،2001،2002،ص119.

[2] ناصرمراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع، ط 01، الجزائر،2004،،ص ص 11،13.

*الأسباب الإجتماعية: وتتمثل في انعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الإجتماعية كالرشوة والإستغلال والإختلاس للأموال العمومية.

رابعا: آثار التهرب الضريبي:

1- الآثار المالية[1]: وتتمثل في تلك الخسائر و الأموال الطائلة التي تضيع على الخزينة العمومية والتي تنعكس سلبا على الإقتصاد الوطني، الشيئ الذي يفقدها حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية.

2- الآثار على فعالية النظام الضريبي: فإنتشار ظاهرة التهرب الضريبي مرتبطة بعدم فعالية النظام الضريبي و هذا ما يعكس المعنى الحقيقي للعدالة و المساواة في أداء الضريبة، و بالتالي نقص الإيرادات المالية للدولة، لذلك فالتهرب الضريبي يعمل على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية والإقتصادية و الإجتماعية و كما يقلص من أهمية الضريبة[2].

3- الآثار الإقتصادية: إن المتهرب من أداء الضريبة سواءا كان شخص طبيعي أو معنوي يصبح في وضعية مالية أفضل من الذين أدوها أي دفعوا مستحقاتهم إتجاه الخزينة العمومية و بالتالي وضعيته المالية تسمح له بأن يبرز مكانته في السوق، و بالتالي له فرصة إحتكار السوق عن طريق تقديم خدمات و منتجات بأسعار تنافسية.

و نفس الأمر بالنسبة للشركة التي لا تدفع الضريبة مقارنة مع الشركة التي تدفع الضرائب فهذا يجعل لها ميزة تنافسية على حساب غيرها[3].

4- الآثار الإجتماعية: والتي تتجلى في:

- تثبيت و تعميق الفوارق الإجتماعية: إن إعتماد الدول النامية على الضرائب في تمويل خزينتها يؤدي إلى فرض ضرائب مبالغ فيها، الشيء الذي يولد إحساس لدى الأفراد بالإستغلال، و القهر من النظام الجبائي، و يؤدي إلى خلق جو مضطرب بين الأفراد، كما يؤدي إلى إنتشار الفوارق الاجتماعية.

---

[1] بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص52.

[2] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص164.

[3] بوعون يحياوي(نصيرة)، مرجع سابق، ص 182،183.

مع تراجع الصدق في المعاملات الإقتصادية فكل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله وبالتالي فالدولة تسعى جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواءا على المستوى الداخلـي أو الخارجـــي[1].

الفرع الثاني: الغش الجبائي:

سنتعرض في هذا الفرع إلى تعريـف الغش الجبائـي (أولا)، ثم إلـى طرقـه (ثانيا)، الآثار المترتبـــة عن الغش الجبائـي (ثالثا)، و سنتطرق كذلك إلى الفرق الموجود بينـه و بين التهرب الضريبـــي (رابعـا).

أولا: تعريفه:

لم يعرف المشرع الغش الجبائي، و لم ينص عليه في مجمل قانون الإجراءات الجبائية[2]، لكنه أورد نصا معدلا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة عدد فيه الأفعال التي تدخل ضمن"الغش الضريبي" و هذا التعديل وارد في نص القانون رقم 01 - 21 المؤسس لقانون الإجراءات الجبائية.

– وحسب ما جاء في المادة" 193 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يقصد بأعمال الغش خاصة[3]:

– إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به، و خاصة المبيعات بدون فاتورة.

– تقديم وثائق غير صحيحة أو مزورة للإستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصـم أو إعفاء أو إسترجـاع للرســم على القيمة المضافة، و إما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالــح بعض الفئات من المدينين.

– القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد حيز صحيح وهمي في دفتر اليومية و دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، أو في الوثائق التي تحل محلها، لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

– قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

---

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص171.

[2] العيد صالحي، الوجيز في شرح ق إ ج ،مرجع سابق، ص29.

[3] الفقرة الثانية من المادة 193 من ق ض م و ر م ، و المحدثة بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2006.

– كل سلوك أو فعل يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضرائب و الرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة و ممارسة نشاط غير قانوني.

– و كما أن الغش الضريبي حسب المادة 193 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يتم إما عند تحديد وعاء الضريبة، و يكون ذلك بإخفاء المكلف كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعض منها عند تحصيل الضريبة.

– ومن صور الغش الضريبي أيضا عدم قيام المكلف بالضريبة بالتصريح بالوجود[1]، بحيث يعمل في الخفاء من أجل التهرب من الخضوع للضريبة.

– تقديم تصريحات كاذبة و ناقصة عن طريق فواتير مزيفة أو وهمية.

– تسجيل عقود إيجار بقيمة أقل من الإيجار الحقيقي.

– تقديم وثائق مزورة من أجل الإعفاء أو إسترجاع الرسوم على القيمة المضافة على أساس العمل مع قطاعات معفاة من هذه الضريبة.

كما يقوم أيضا المكلف بإخفاء أمواله حتى يتعذر على المصالح الجبائية من أن تستفي مبلغ الضريبة عند عملية التحصيل.

ثانيا: طرق الغش الضريبي:

1– الطريقة المحاسبية (الإخفاء المحاسبي): و يكون هذا النوع من الغش إما بزيادة الأعباء و تضخيم التكاليف أو عن طريق تخفيض الإيرادات يعني مثلما تطرقنا إليه في التهرب الضريبي لكن المكلف في هذه الحالة ينتهز الفرصة التي منحها له المشرع و هو خصم الأعباء التي يتحملها في إطار نشاط المؤسسة و في حدود القانون ، لكن المكلف هنا يقوم مثلا بإدخال مصاريف ليست لها علاقة بنشاط المؤسسة، وكما يتم أيضا عن طريق الغش المحاسبي أي عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية كإستلام الحاسب من الزبون ثمن أتعابه بحيث هذا الأخير لا يقوم بتسجيل المبلغ الكامل الذي إستلمه من طرف الزبون في السجلات الحسابية الخاصة به

2 – الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية و القانونية: فابالنسبة للعمليات المادية يكون بإخفاء الممتلكات أو عدم إحترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج.

[1] "التصريح بالوجود" و المراد منه التصريح بالنشاط و الذي يقدم من طرف المكلف بالضريبة وجوبا خلال 30 يوما الأولى من بداية نشاطه لمفتشية الضرائب التابع لها.

أما العمليات القانونية: فتتمثل في الإخفاء القانوني، إذ يقوم المكلف في هذه الحالة بإيجاد حالات قانونية تسمح له بالإستفادة من بعض المزايا كقيامه بالتخلص من حقوق التسجيل التي تمر بها مرحلة البيع وتصنيفها على شكل هبة ، وبالتالي يكون بذلك قد إنتهك لروح القانون و إرادة المشرع عن طريق إستخدامه لطرق احتيالية و تدليسية بقصد التخلص من عبئ الضريبة[1].

ثالثا: آثار الغش الضريبي:

1- الآثار المالية: لها نفس الأثر مع التهرب الضريبي إذ كلاهما يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية ومن أمثلتها غياب الرقابة الفعالة، فعندما يشعر المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها فذلك يزيد من لجوءه للغش[2].

2- الآثار الإقتصادية: يؤدي إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء أرباحه ليتجنب إكتشاف الإدارة الجبائية إفلاته من واجبه الضريبي فيقوم بفتح حسابات بنكية مثلا في الخارج و إستثمار تلك الأموال في البلدان التي تكون الإقتطاعات الجبائية فيها معدومة أو أقل مما عليه هنا.

3- الآثار الإجتماعية: يؤدي إلى ضعف روح التضامن بين الأفراد، و كما أن كثرة الغش الجبائي يجعل الدولة تلجأ إلى رفع معدلات الضرائب.

رابعا: الفرق بين الغش و التهرب الضريبي:

1- أوجه التشابه: كلاهما يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة، و ناتجـان عن سوء نيـة و عن نقص الوعي و الثقافة الضريبية، يتسببان في أضرار للخزينة العمومية.

2- أوجه الإختلاف[3]:التهرب الضريبي يتم عن طريق إستغلال كل فجوة موجودة في القانون الجبائي إلا أن القانون لا يعاقب عليه، بينما الغش الجبائي يعتبره القانون جريمة لأنه يستعمل طرق مخالفة للقانون الجبائي و بالتالي يعاقب عليه، ومن أوجه الإختلاف أيضا التهرب فيه إرادة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيض العبئ الضريبي إلا أنه يسلك سبلا مشروعة ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له و بالتالي لا توقـــع عليه أي عقوبة، أما في الغش يسلك طرق غير مشروعة و من ثم يستوجب معاقبته قانونا.

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 170.
[2] محمد عباس محرزي، مرجع نفسه، ص171.
[3] ناصرمراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص13.

المطلب الثاني:

الرقابة والتحقيق الجبائي

إن ظاهرة الغش والتهرب الجبائي أصبحت تهدد اقتصاديات كل الدول لتحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية ، منتهجين في ذلك أساليب وطرق مختلفة سواء كانت مشروعة (التهرب الضريبي) أو غير مشروعة (الغش الضريبي) وهذا يحول دون تحقيق الدولة للأهداف السياسية أو الاقتصادية أو المالية أو الاجتماعية .

فالإدارة الجبائية تسعى جاهدة لمعالجة هذه الظاهرة ببذل طاقاتها البشرية والمادية ، وذلك عن طريق إتباعها لأسلوب الرقابة الجبائية (الفرع الأول) والتحقيق الجبائي (الفرع الثاني) اللذان من خلالهما يتم التعرف والكشف عن أي تجاوز أو إغفال بقصد أو بدون قصد يمكن استخدامه من طرف المكلف بالضريبة .

الفرع الأول : الرقابة الجبائية :

تعد الرقابة الجبائية محور السياسة الجبائية نظرا للمكانة التي تتمتع بها هذه الأخيرة في تعبئة الوعاء المالي للدولة، فهي تعمل على الحد من انتشار ظاهرة التهرب و الغش الضريبي لضمان حقوق الخزينة العمومية، كما أن الهدف منها هو التأكد من التصريحـــات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة[1].

و تكشف عن كل الحيل التي يمكن استخدامها من قبل المكلف[2].

و عليه سوف نتطرق في هذا الفرع إلى تعريف الرقابة الجبائية (أولا)، ثم إلى أهدافها (ثانيا) ، ثم إلى حقوق الإدارة الجبائية (ثالثا)، و أخيرا إلى أشكال الرقابة الجبائية (رابعا).

أولا: تعريفها:

لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ولكنه حدد ضوابطها وخول صلاحيتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية ثم إلى مصالح البحث والتحري ، ومراعاة التنظيم الهرمي الجديد للحياة الاقتصادية التي لها انعكاسات على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى[3].

---

[1] تنص الفقرة الأولى من المادة الأولى من ق إ ج، لسنة 2018 "يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموذجه و إرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط و يجب أن يتم إكتتاب هذا التصريح في الفترة الممتدة مابين الأول و الثلاثين من شهر جوان من كل سنة.

[2] انظر المواد من 18- 68 من ق إ ج.

[3] العيد صالحي،مرجع سابق،ص ص 35،36.

و بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية ,تعرف الرقابة الجبائية على أنها " مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من الضريبة [1].

ثانيا : أهداف الرقابة الجبائية :

1- أهداف مالية واقتصادية: وتتمثل في

- الحد من الغش والتهرب الضريبي عن طريق اكتشاف كل التلاعبات والتجاوزات وكذا الأخطاء المرتكبة.

- تنمية التحصيل الضريبي عن طريق المحافظة على الأموال العمومية وزيادة إيرادات الخزينة العمومية مع تحديد الوضعية المالية الحقيقة للمكلفين بالضريبة .

2- أهداف قانونية: وتتمثل في:

- التأكد من مدى مسايرة ومطابقة مختلف التصريحات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة وكذا اتخاذ إجراءات رقابية عن طريق محاسبة ومعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي تعدي أو مخالفة أو تجاوز يمارسونه بهدف التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية .

3- أهداف إدارية: وتتمثل في:

- الكشف عن الفجوات والثغرات القانونية والتشريعية (un vide juridique) والتي تساعد على التهرب من الضريبة

- كشف الأخطاء وتحديد الانحرافات مما يساعد الإدارة على معرفة وتقييم أدائها .

4- أهداف اجتماعية: وتتمثل في:

- تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية.

ثالثا : حقوق الإدارة الجبائية :

1- حق الاطلاع[2] : تنص المادة 18 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، وتدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها ".

[1] المادة 18- 19 من ق إ ج، ص ص 9،10.

[2] الفقرة الاولى من المادة 18 من ق إ ج، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،2018، ص9.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها .

وكما أن حق الاطلاع يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات[1].

2- الحق في المعاينة: لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير.

- يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا، وان يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث بها تتم المعاينة ، أو تبين على وجه الخصوص ما يأتي :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .

- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها .

- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.

- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم .

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية و يعطي التعليمات لكل الأعوان الذين يشاركون في تلك العملية[2].

3- حق استدراك الأخطاء: يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التالية للسنة التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.

4 - حق الرقابة والتحقيق : والذي يظهر من خلال طلب توضيحات وتفسيرات حول نقطة معينة من التصريح العام، وذلك في حالة الشك في عدم تجانس التصريحات، أو حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبة من خلال توجيه استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة ترسل إلى المكلف.

---

[1] المادة 45 من ق إ ج، ص 24.

[2] المادة 35 من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2008، ص18.

رابعا : أشكال الرقابة الجبائية :

1- الرقابة الشكلية: نكون أمام رقابة شكلية عند استلام المصالح المعنية للتصريحات المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين سواء كانت هذه التصريحات شخصية أو مهنية، بحيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها، وبالتالي فهي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وتنجز كل سنة وكما تهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها في التصريحات تمهيدا لبرمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعـد[1].

ويطلق على هذا النوع من الرقابة بالرقابة الجبائية الشاملة على مستوى المفتشيات لاعتبارها تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب التي تكون بحوزتها الملف الجبائي، ونفس الشيء بالنسبة للرقابة على الوثائـق.

2- الرقابة على الوثائق : تأتي في المرتبة الثانية بعد الرقابة الشكلية، فهي تهتم بإجراء فحص كامل وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين ، وفحصها فحصا دقيقا، ومقارنتها بالمعلومات والوثائق التي بحوزة الادارة الجبائية عن المكلف ضمن ملفه الجبائي الخاص[2]،(المعلومات الواردة إلى إدارة الضرائب من المؤسسات البنكية أو من مصالح الجمارك أو من المكلفين.....) [3]

الفرع الثاني : التحقيق الجبائي : (الرقابة المعمقة):

سنتعرض في هذا الفرع إلى التحقيق الجبائي أو ما يسمى بالرقابة المعمقة و هو علـى ثلاثة أنـــواع: التحقيق في المحاسبة (أولا)، ثم التحقيـق المصـوب في المحاسبة (ثانيا)، و أخيرا التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (ثالثا).

أولا: التحقيق في المحاسبة:

التحقيق في المحاسبة تعني جميع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا ، أو التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها (ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة المديرية العامة للضرائب) [4]

---

[1] ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 45.

[2] ناصر مراد، مرجع نفسه، ص45.

[3] كريبي زبيدة،المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 07، 2005، ص14.

[4] العيد صالحي، مرجع سابق، ص40.

إذ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وللإدارة حق ممارسة الرقابة مهما كان السند لحفظ المعلومـات [1].

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة:

يتم اللجوء للتحقيق المصوب عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخص المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيف الأعباء الجبائية [2].

ثالثا : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، و ذلك سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقرر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 96 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

والتحقيق في هذه الوضعية لا يتم إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل [3].

المطلب الثالث :
الامتيازات الجبائية الخاصة

لاشك في أن الدولة تسعى جاهدة بكل الأساليب المتاحة لها لتحصيل مستحقاتها الضريبية، إلا أن هناك إجراءات تحصيل أخرى تلجأ إليها في حالة تقاعس المكلف بالضريبة على دفع ديونه الضريبية وتحصيل الخزينة العمومية لحقوقها في الآجال المقررة لها و تتمثل في امتياز الأسبقية (الفرع الاول)، الرهن القانوني (الفرع الثاني)، التضامن الجبائي (الفرع الثالث).

[1] الفقرة 1،2،3 من المادة 20 من ق إ ج، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص11.

[2] انظر الفقرة الأولى من المادة 20 مكرر من ق إ ج لسنة 2018، و المحدثة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017، ص13.

[3] الفقرة 1،2 من المادة 21 من ق إ ج ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،2018،ص15.

الفرع الأول: امتياز الأسبقية (الأولوية):

نظرا للأهمية التي يحظى بها الدين الضريبي أعطى له المشرع مكانة معتبرة بحيث اعتبره دينا ممتازا على باقي الديون الأخرى، فهذا الحق الممنوح للخزينة العمومية يسمح لها بتحصيل ديونها بالأسبقية على غرار الدائنين الآخرين.

فابالرجوع إلى القانون المدني نجد نص المادة 683 منه والتي تنص " كل شيء مستقر بحيزه وثابت فيه ولا يمكن نقله منه دون تلف فهو عقار وكل ماعدا ذلك من شيء فهو منقول .

ومنطلق هذه المادة نجد أن حق الامتياز يرد فقط على الأثاث والمنقولات وهو ما نص عليه المشرع الجزائري في المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1].

إلا أن حق امتياز الدين الضريبي الذي منحه المشرع للخزينة العمومية يأتي في المرتبة الثانية بعد المصاريف القضائية ، وبالرجوع إلى القانون المدني نجد نص المادة 991 منه والتي تنص " المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن ،وتستوفي هذه المبالغ من الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت وقبل أي حق آخر ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمي ماعدا المصاريف القضائية [2]

الفرع الثاني: الرهن القانوني:

أشار إليه المشرع الجزائري في المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [3]، فمن خلال هذا الإجراء تتمكن إدارة الضرائب من ضمان تحصيل ديونها، كما أن هذا الرهن يشمل كل الأموال العقارية للمدينين بالضريبة ، و يرتب الرهن القانوني آثاره في العلاقة بين الراهن أي الإدارة الجبائية وبين المكلف بالضريبة ، فلها حق الأفضلية والأسبقية في مواجهة المدين على غيرها من الدائنين العاديين والدائنين الممتازين التاليين لها في المرتبة .

---

[1] تنص المادة 380 من ق ض م و ر م: يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبل كل شيئ طيلة كل المدة القانونية للتحصيل التي تحتسب، في جميع الأحوال إعتبارا من إدراج الجدول في التحصيل، و ذلك على المنقولات و الاثاث التي يملكها المدينون بالضريبة، أينما وجدت، و يمارس هذا الامتياز عندما لا توجد رهون اتفاقية على جميع العتاد المسخر لإستغلال مؤسسة تجارية حتى لو اعتبر هذا العتاد عقارا.

[2] المادة 991 من ق م المعدل و المتمم بقانون(10،05).

[3] تنص المادة 388 من ق ض م و ر م: للخزينة العمومية رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة و ذلك بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها و الغرامات الجبائية المذكورة في هذا القانون، و يأخذ هذا الرهن رتبة تلقائيا اعتبارا من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية، حيث لا يمكن تسجيله إلا إبتداءا من التاريخ الذي فرضت على المكلف بالضريبة زيادة أو غرامة لعدم إتمام الدفع.

الفرع الثالث : التضامن الجبائي :

لاشك في أن فكرة المدين المتضامن تعود إلى القانون المدني ،إلا أن هذا المبدأ و الفكرة لم يتوقف تطبيقها في مجال القانون المدني فقط، بل تعدى ذلك ليشمل تطبيقه أيضا على النظام الضريبي، والهدف منه هو تحصيل الديون العمومية وبالتالي إدارة الضرائب لها الحق في مطالبة كل مدين متضامن بدفع الديون المستحقة ولها أن تقوم بإجبارهم على ذلك في حالة عدم الدفع.

فابالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد نص المادة 373 والتي تنص "يجوز أن يتم تحميل المتنازل له عن محل تجاري خاضع للضريبة بالتضامن مع المتنازل أو ذوي حقوقه...[1] ".

ونفس الشيء بالنسبة للمادة 374 الفقرة الأولى منه " مالك المحل التجاري يتحمل المسؤولية بالتضامن مع مشغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال المحل إلا إذا تبين انه لم يحصل تواطؤ مصلحي بينه وبين مشغل المحل التجاري أو عندما يقدم هذا المالك للإدارة الجبائية جميع المعلومات المفيدة والصالحة للبحث عن المستغل المتبوع وملاحقته".

وتنص الفقرة الثانية من نفس المادة : " تتحمل المسؤولية المؤسسات والأجهزة العمومية وغيرها من الهيئات العمومية المسند لها إمتياز من أملاك الدولة بالتضامن مع المستغلين أو الشاغلين للمحلات أو المساحات الواقعة في ملك الدولة المسند لها عن الضرائب المباشرة المترتبة على الاستغلال الصناعي، أو التجاري، أو المهني لهذه المحلات أو المساحات [2]".

وكما تظهر أيضا فكرة التضامن الجبائي حسب المشرع في العلاقات الأسرية بين الزوجين إذ جاء في الفقرة الأولى من المادة 376 : " يتحمل المسؤولية بالتضامن كلا الزوجين إن تعاشرا في البيت الواحد وكذا أولادهما القصر على أساس الأموال و المداخيل التي تؤول له بعد الزواج عن الضرائب المؤسسة باسم الضريبة على الدخل ".

والفقرة الثانية من نفس المادة تنص:" يتابع تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي للمؤسسة باسم رب الأسرة ، على أساس مداخيله الشخصية و مداخيل أولاده الذين يسكنون معه ويستوفون الشروط المطلوبة في المادة 16، لكي يعتبرون في كفالته ، بصفة صحيحة لدى كل واحد من أولاده ، ولكن في حدود النسبة المطبقة لنسبة مداخيل كل منهم من مجموع المداخيل الخاضعة للضريبة باسم رب الأسرة [3].

---

[1] انظر المادة 373 من ق ض م، ص95.

[2] الفقرة 1، 2 من المادة 374 من ق ض م، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018، ص95.

[3] الفقرة 1،2من المادة 376 من ق ض م ،ص ص 95،96.

فالمشرع الجبائي أقر المسؤولية التضامنية على كل من الزوجين إذا تعذر على احدهما السداد، و نفس الشيء بالنسبة لمالك المحل ومستغله والمتنازل و المتنازل إليه، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد نص المادة 155[1] منه :

"عندما يتعذر تحصيل الضرائب من أي نوع كانت والغرامات الجبائية التي يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب والمترتبة على الشركة من جراء مناورات تدليسية أو عدم التقيد بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية، يمكن أن تحمل المسؤولية بالتضامن بين المدير أو المديرين ، والمسير والمسيرين أصحاب الأغلبية أو الأقلية بمفهوم المادة 32 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مع هذه الشركة عند دفع الضرائب والغرامات المذكورة" .

فحسب هذه المادة نجد أن قانون الإجراءات الجبائية أيضا بدوره أقر نظام من أجل التضامن بين شخص المسير من جهة والشخص المعنوي من جهة ثانية.

[1] المادة 155 من ق إ ج، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018،ص ص 52،53.

و نخلص مما سبق أن:

حقيقة أن الجباية لها أهمية بالغة وفي كل الدول سواء المتقدمة منها أو المتخلفة ، فهي من أهم وأجدر الوسائل المالية التي تركز عليها الدولة لتمويل خزينتها العمومية وبالتالي تمويل الإنفاق العـــــام

ومن خلال الامتيازات والضمانات التي منحها المشرع الجزائري للخزينة العمومية في استيفاء ديونها الضريبية، فما على المكلفين بالضريبة إلا الخضوع للقانون، وذلك بأداء واجبهم الضريبي، فيجب على كل واحد منا أن يعود نفسه على هذا المصطلح و بالتالي أداء الواجب الضريبي في وقته المحدد، و هذا ينشئ ما يسمى بالثقافة الضريبية والتي يستلزم توفرها لدى المكلفين بها ، أما في حالة الرفض فهنا الإدارة الجبائية تلجا إلى اتخاذ الإجراءات التي سبق و أن ذكرناها، كما أن لهذه الأخيرة اتخاذ أي وسيلة قانونية أخرى تراها مناسبـــة لذلك.

فنأخذ على سبيل المثال فكرة التضامن الجبائي التي نجدها دائما تكون في صالح إدارة الضرائب باعتبارها جزء من الضمانات الممنوحة لها من قبل المشرع الجبائـي الجزائـري ، لكن بالنسبة للمتضامن فهذا الإجراء يكون خطيرا بالنسبة إليه كون أن المسؤولية تنتقل من المدين إلى عاتق المدين المتضامن الضريبي والذي يصبح المسؤول الوحيد عن دفع المبالغ المستحقة إتجاه إدارة الضرائب.

و في الأخير ختاما لبحثنا و دراستنا في أساسيات هذا الموضوع و المتعلق بالجباية و دورها في تمويل الخزينة العمومية، حاولنا بكل إهتمام الإحاطة بجميع تفاصيلها إذ قمنا بدراستها دراسة تحليلية من خلال تطرقنا إلى الجوانب القانونية المتعلقة بها بداية من تعرضنا إلى المفاهيم الأساسية للجباية، فهي السبيل المؤدي إلى الإنتعاش الإقتصادي في ظل الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الدولة، وذلك سعيا منها في إعطاء مكانة للجباية تليق بها و إعطائها طابع المرونة من أجل وصولها إلى غايتها ودورها المتمثل في تمويل الخزينة العمومية.

كما تطرقنا في الشق الثاني من هذا البحث إلى أثر الجباية ومكانتها في تمويل الخزينة العمومية إذ يمكن التحكم في آثارها عن طريق خفض معدلاتها، و كيفيات تحصيلها، فكما رأينا أن فرض الضريبة على الدخل الإجمالي من شأنه توسيع مجال تطبيق الضريبة، و كما أنه أعطى نتائج إيجابية في تمويل الخزينة العمومية، و بالرغم من الأزمة الإقتصادية الراهنة جراء تقلبات أسعار النفط فذلك الشئ أجبرها إلى اللجوء إلى طرق بديلة في التمويل و المتمثلة في التمويل غير التقليدي.

فالتحصيل الضريبي يساهم و بشكل كبير في تمويل الخزينة العمومية، فالضرائب تعد من أهم المصادر الجبائية الممولة لها.

والمشرع الجبائي بدوره أولى إهتمام خاص لعملية التحصيل الجبائي، فالجباية تحصل بطرق ودية كانت أو جبرية، فالإدارة تستخدم جملة من الإمتيازات الممنوحة لها من أجل ضمان إستيفاء ديونها، فما على المكلف بالضريبة إلا أن يساهم بدوره في إنجاح العملية بوعيه و تحمله للعبئ الجبائي، الأمـــر الذي أدى بالدولة إلى التدخل الحمائي عن طريق فرض الرقابة، و يكون أكثر فعالية بمنح الجهات المختصة في التحصيل سلطات واسعة في ذلك من أجل القضاء على ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، إذ هذه الأخيرة إستفحلت بكثرة مما أثر سلبا على الخزينة العمومية

و من خلال دراستنا توصلنا إلى جملة من النتائج و التي يمكن إيجازها في النقاط التالية:

– تمويل الخزينة العمومية يتطلب مساهمة عدة أنواع من الضرائب، تكون محكمة في تحصيلها، وتكون ملزمة و محددة المعالم من حيث معدلاتها، أو أوعيتها و طرق تحصيلها.

كما أن هذه الضرائب تكون مقسمة حسب الوعاء الذي يكون كقاعدة لها، أو حسب تسعيرها وكيفية حسابها، ومن ثم فإن الإيرادات الناجمة عن دفع الضرائب تحصل جميعها لصالح هيئة مكلفة بحفظها لمواجهة نفقات الدولة الإستثمارية، أو تلك المتعلقة بتسيير أجهزتها، هذه الهيئة هي الخزينة العمومية. وكما أن الجباية العادية لها مكانة رئيسية في تمويل الخزينة العمومية تسعى دائما لتوسيع دائرة هذه المصادر.

– تزايد وتطور نسبة الضرائب في تمويل الخزينة العمومية من سنة إلى أخرى، و هذا مرده حرص الدولة على إعطاء الأهمية الكبيرة للجباية العادية كونها أكبر مورد مالي بالنسبة للخزينة.

و عليه قد قمنا بإقتراح جملة من الإقتراحات التالية:

فلكي تؤدي الجباية دورها الفعال في تمويل الخزينة العمومية لا بد أن تكون هناك رقابة جبائية فعالة و ذلك عن طريق إتخاذ إجراءات إضافية و جديدة من طرف المصالح الجبائية المختصة لعلها تحد من ظاهرة الغش و التهرب الجبائي و يكون ذلك ب :

– اللجوء إلى الرقابة الفجائية من طرف الإدارة و المصالح الجبائية المعنية بمكافحة الغش و التهرب الجبائي مع العمل على مضاعفة عدد المراقبين الجبائيين.

– وضع طرق حديثة و متطورة تسمح لأعوان الإدارة الجبائية بالتحصيل الجيد للضرائب، و ذلك بإدخال الوسائل التكنولوجية الحديثة.

– تنسيق التعاون مع الإدارة المحاسبية و الجمركية و بنك الجزائر.

– التركيز في إجراءات المتابعة على الملفات التي تشكل خطرا كبيرا، أو على الملفات ذات القيمة القصوى.

أما على الصعيد الدولي فيتمثل في وجوب حرص الدولة على تبادل المعلومات بصفة منتظمة مع الدول التي تربطها بها علاقات و إتفاقيات تعاون جبائي.

و عليه فمكافحة هذه الظاهرة تبقى من أولويات السلطات العمومية، و هذه هي مجمل الإقتراحات التي توصلنا إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع و التي تظل في الأخير مجرد إقتراحات.

فهرس المحتويات

العنـــــــــــــــوان	
مقدمـــــــــــة	01
الفصل الأول: مفهوم الجباية والخزينة العمومية.	05
المبحث الأول: مفهوم الجباية.	07
المطلب الأول: تعريف الجباية وخصائصها.	07
الفرع الأول: تعريف الضريبة و أساسها القانوني.	08
الفرع الثاني: خصائص الجباية.	10
المطلب الثاني: القواعد الأساسية والوظائف العامة للجباية.	12
الفرع الأول: القواعد الأساسية للجباية.	13
الفرع الثاني: الوظائف العامة للجباية.	14
المطلب الثالث: أصناف (أقسام) الجباية.	16
الفرع الأول: الجباية العادية.	16
الفرع الثاني: الجباية البترولية.	18
المبحث الثاني: مفهوم الخزينة العمومية.	20
المطلب الأول: مراحل تطور الخزينة العمومية.	20
الفرع الأول: الخزينة صندوق ودائع 1962- 1966.	21
الفرع الثاني: مرحلة تكوين النظام المصرفي الجزائري وتحقيق الضغط المالي عليها 1966- 1970.	21
الفرع الثالث: مرحلة سيطرة الخزينة العمومية على الدائرتين البنكية ودائرتها العامة 1971- 1987.	21
الفرع الرابع: مرحلة انفصال دائرة الخزينة العامة من الدائرة البنكية من سنة 1987 إلى يومنا هذا.	22
المطلب الثاني: تعريف الخزينة العمومية و مميزاتها.	22
الفرع الأول: تعريف الخزينة العمومية.	23
الفرع الثاني: مميزات وحسابات الخزينة العمومية.	24

المطلب الثالث: وظائف ومهام الخزينة العمومية.	26
الفرع الأول: وظائف الخزينة العمومية.	27
الفرع الثاني: مهام الخزينة العمومية.	28
المطلب الرابع: أهمية الخزينة العمومية وطرق تمويلها.	29
الفرع الأول: أهمية الخزينة العمومية.	29
الفرع الثاني: طرق تمويل الخزينة العمومية.	30
الفصل الثاني: اثر الجباية ومكانتها في تمويل الخزينة العمومية.	33
المبحث الأول: اثر الجباية في تمويل الخزينة العمومية.	35
المطلب الأول: التحصيل الضريبي.	35
الفرع الأول: تعريف التحصيل الضريبي.	36
الفرع الثاني: أشكال التحصيل الضريبي.	36
الفرع الثالث: طرق التحصيل الضريبي.	37
الفرع الرابع: أهمية التحصيل الضريبي.	38
المطلب الثاني: آليات تأسيس الضريبة في النظام الجبائي.	38
الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي.	39
الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات.	41
المطلب الثالث : إجراءات التحصيل بالطرق العادية و التحصيل الجبري.	43
الفرع الأول: التحصيل الودي لدين الضريبة.	43
الفرع الثاني: التحصيل الجبري لدين الضريبة.	46
المبحث الثاني: مكانة الجباية في تمويل الخزينة العمومية.	50
المطلب الأول: الحد من ظاهرة التهرب و الغش الجبائي.	50
الفرع الأول: التهرب الجبائي.	51
الفرع الثاني: الغش الجبائي.	55
المطلب الثاني: الرقابة و التحقيق الجبائي.	58
الفرع الأول: الرقابة الجبائية.	58
الفرع الثاني: التحقيق الجبائي.	61

المطلب الثالث: الإمتيازات الجبائية الخاصة.	62
الفرع الأول: إمتياز الأسبقية (الأولوية).	63
الفرع الثاني: الرهن القانونـــي.	63
الفرع الثالث: التضامن الجبائـــي.	64
الخاتمـــــة.	67
قائمة المراجـــع.	69
فهرس المحتويات.	74

فهرس المحتويات