# المحور02. التشريع الجبائي ( قراءة في الخصائص والقواعد )

حزاقة مصباح

# خصائص التشريع الجبائي

يتميز التشريع الضريبي بمجموعة من الخصائص نذكرها في مايلي :

أ - **التشريع الضريبي متعدد القوانين:** يشمل التشريع الضريبي القوانين التالية :

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

قانون الضرائب غير المباشرة

قانون الرسم على رقم الأعمال

قانون التسجيل

قانون الطابع

قانون الاجراءات الجبائية

يعود تعدد التشريع الضريبي الى عاملين اثنين العامل الأول هو تعقد وتشابك المادة الضريبية ، ذلك ان الضريبة تمر بمجموعة من المراحل ( تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة، التصفية ، التحصيل)، اما العامل الثاني فيتمثل في اختلاف طبيعة الضرائب ، فالضرائب بيست من طبيعة واحدة ، اذ نجد اهم تقسيم للضرائب ذلك الذي يقسمها الى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، ضرائب على الانفاق ، ضرائب على التداول ، ضرائب على تراكم الثروة ....الخ

وهو ماتبناه المشرع الجزائري لما جعل قانون خاص بالضرائب المباشرة وقانون خاص بالضرائب غير المباشرة

ب -**التشريع الضريبي مقيد بالمبادئ الدستورية :**

تلعب الضريبة اهمية كبيرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدولة من منطلق الأهمية والتأثير المزدوج للضريبة فعلى المستوى الفردي نجدها تمس بالمصالح المالية للأفراد وعلى مستوى الدولة نجدها تمس بالمصالح المالية للخزينة العمومية ، انطلاقا من هذه الأهمية المزدوجة للضريبة خصها المؤسس الدستوري بمجموعة من المبادئ الدستورية أهمها ماورد في **المادة 78 من الدستوري الجزائري المعدل سنة 2016** والتي تنص على **" كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ، يجب على كل واحد ان يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية ، لا يجوز ان تحدث اية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه ، كل عمل يهدف الى التحايل في المساواة بين المواطنين والاشخاص في اداء الضريبة يعتبرمساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون"**

هذه المادة من الدستوري الجزائري تؤسس لمجموعة من المبادئ نذكرها في مايلي :

**ب1- قانونية الضريبة**: فرض الضرائب يجب ان يكون وفقا للقانون

**ب2- عدالة الضريبة**: فرض الضرائب يجب أن يشمل جميع المواطنين والأفراد ، والعدالة تحتمل وجهان عدالة افقية أي ان الضرائب يجب ان يشمل الجميع دون استثناء ، وعدالة عمودية وتعني ان فرض الضرائب يجب ان يكون وفقا للمركز الاقتصادي والقدرة الضريبية للمكلف بالضريبة .

**ب3- عدم رجعية الضرائب** : لا يمكن ان تسري الضريبة بأثر رجعي أي لا يمكن ان تمتد احكامها الى ماقبل صدور القانون وهو مبدأ عام تقريبا يسري على جميع القوانين ايا كانت طبيعتها ، باستثناء قانون العقوبات الذي تنص المادة 02 منه على ان" **قانون العقوبات لايسري على الماضي الام اكان اقل منه شدة** "، أي لما يكون القانون في صالح المتهم ممكن ان تسري اثاره على الماضي وهذا يخص فقط المسائل المرتبطة بقانون العقوبات

**ب4-تجريم عدم دفع الضرائب " تجريم التهرب الضريبي"**: يشكل التهرب الضريبي جريمة اقتصادية ومالية في نفس الوقت يعاقب عليه القانون ، لأن عدم دفع الضرائب له تبعات سلبية وخيمة على الخزينة العمومية وعلى النشاط الاقتصادي في نفس الوقت ، يمكن النظر الى التهرب الضريبي من عدة زوايا :

- **الزاوية القانونية** : ويتم من خلال التحايل على الاحكام الضريبية له ركنان المادي المتمثل في الاحتيال والركن المعنوي المتمثل في نية القصد بمخالفة الاحكام الضريبية
- **الزاوية المحاسبية**: ويكون من خلال الاخفاء المحاسبي ، هذا الاخفاء يرتكز على العديد من المظاهر مثل ( الغش بزيادة الأعباء ، اهمال التقييد والتسجيل المحاسبي للمبيعات .... وغيرها من الأعمال )
- **الزاوية الاقتصادية** : التهرب الضريبي هو جريمة اقتصادية و يحدد التشريع الضريبي الجزائري مظاهر التهرب الضريبي في القيام بالأعمال التالية :
  - البيع والشراء دون فواتير
  - النشاط بدون سجل تجاري
  - تقديم تصريحات خاطئة لرقم الأعمال
  - تحويل الاعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي

يقدر مبلغ الغش الضريبي بالفارق بين رقم الأعمال المراجع والمعدل من طرف الادارة الجبائية و رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة

يعد منهج وآلية الرقابة الجبائية من انجع الطرق لتقدير ومكافحة التهرب الضريبي

**ج- التشريع الضريبي من القوانين العادية وليس العضوية :**

القانون الجبائي عبارة عن قانون عادي وليس من القوانين العضوية بحيث تتميز القوانين العادية بمايلي :

- القوانين العادية مجالها غير محدد
- القوانين العادية تخضع المصادقة عليها للاجراءات العادية المتبعة في البرلمان ( اغلبية عادية بسيطة )
- القوانين العادية لا تخضع للمراقبة المسبقة من طرف المجلس الدستوري من حيث المطابقة مع الدستور

القوانين العضوية تتميز بالسمات التالية :

- القوانين العضوية مجالها محدد في الدستور ، أي ان الدستور هو الذي يحيلنا الى القوانين العضوية ، من امثلة القوانين العضوية في الجزائر ( القانون العضوي 18- 15 المتعلق بقوانين المالية الذي عدل القانون السابق العادي 84- 17 ،القانون العضوي المتعلق بالانتخابات ، القانون العضوي المتعلق بالأحزاب السياسية
- القوانين العضوية تخضع الى المصادقة بأغلبية خاصة ( اغلبية مطلقة محددة ب4/3 النواب )
- يخضع القانون العضوي الى مراقبة تطابق النص مع الدستور من طرف المجلس الدستوري وذلك قبل صدوره

## د- القانون الضريبي قانون اذعان

يستند التشريع الضريبي في الغالب الى امتيازات السلطة العمومية ، اذ ان الدولة تكون في مركز قانوني اسمى واعلى من المركز القانوني للفرد تفرض الاحكام والقواعد الضريبية بارادتها المنفردة وماعلى المكلف بالضريبة الا الانصياع والامتثال لارادة المشرع الضريبي وهو مايتجسد في ارض الواقع من خلال :

- فرض المعدلات الضريبية
- الزيادة في الضرائب عند وقت الحاجة
- فرض الجزاءات الضريبية
- الحجز ومصادرة الممتلكات
- تشميع المحل التجاري كاجراء تحفظي
- المتابعة الجزائية للمكلفين بالضريبة الممتنعين عن التسديد

فالقانون الضريبي وفق هذه الرؤية يمثل الآلية والمدخل الذي تحقق به الدولة السيادة الضريبية

## ه- القانون الضريبي فرع من فروع القانون الاداري :

القانون الضريبي فرع من فروع القانون الاداري ينظم العلاقة مابين المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي او معنوي من جهة والادارة الجبائية من جهة ثانية .

الادارة الجبائية هي احدى اهم الادارات الحيوية في التنظيم الاداري للدولة بحكم طابعها المالي من جهة وعلاقتها بالنشاط الاقتصادي من جهة ثانية ، فهي المسؤولة عن التحصيل الضريبي الذي يوجه الى خزينة الدولة كما انها تقوم بمهمة الرقابة على كل الاعوان الاقتصاديين طبعا الرقابة من المنظور الجبائي .

## 1ه- تبعية الادارة الجبائية لوزارة المالية :

تعتبر الادارة الجبائية القلب النابض لوزارة المالية اضافة الى المديريات الأخرى في الجزائر ، بحيث تتكون وزارة المالية من المديريات المركزية التالية :

- المديرية العامة للتوقعات والسياسات
- المديرية العامة للعلاقات الخارجية المالية
- المديرية العامة للميزانية
- المديرية العامة للخزينة
- المديرية العامة للضرائب
- المديرية العامة للمحاسبة
- المديرية العامة لأملاك الدولة
- المديرية العامة للجمارك
- المديرية العامة لمسح الأراضي

اضافة الى المديريات السابقة تتكون وزارة المالية الجزائرية من **المفتشية العامة للمالية** المكلفة بالرقابة المالية البعدية على مالية الدولة وكذا **خلية المعالجة والاستعلام المالي** المكلفة بالبحث والتحري عن تبييض وغسيل الأموال والمستحدثة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 127/02لسنة 2002، والشكل التالي يوضح التنظيم العضوي والهيكلي لوزارة المالية في الجزائر .

# التنظيم الهيكلي لوزارة المالية الجزائرية

| | | |
|---|---|---|
| المفتشية العامة للمالية | وزارة المالية | خلية الاستعلام المالي |
| المديرية العامة للاستشراف | المديرية العامة للتوقعات والسياسات | الأمانة العامة |

- المديرية العامة للعلاقات الخارجية
- المديرية العامة للضرائب
- المديرية العامة للجمارك
- المديرية العامة لأملاك الدولة
- المديرية العامة للميزانية
- المديرية العامة للمحاسبة
- المديرية العامة لمسح الأراضي
- مديرية المؤسسات الكبرى

## 2- التنظيم الهيكلي للادارة الجبائية في الجزائر:

يمكن القول بأن الادارة الجبائية في الجزائر مقسمة حسب المعياريين التاليين :

**2- 1.التقسيم بحسب الوظيفة :** أي ان الادارة مقسمة بحسب الوظيفة المنوطة بها كأن تكون هناك ادارة متخصصة في الوعاء ( مفتشيات الضرائب) وأخرى في التحصيل ( قباضات الضرائب)، على أن تقوم أخرى بوظيفة المنازعات ، وأخرى تكلف بالرقابة الجبائية ( مصالح التحقيق الجبائي )

**2- 2. التقسيم بحسب الحجم والأهمية :** وفق هذا المعيار تقسم الادارة الجبائية بحسب أهمية وقيمة المكلفين بالضريبة وذلك وفق التقسيم التالي :

**2-2-1.إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى(DGE):** تم إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 وكان الهدف الرئيس من إنشاءها هو التحكم أكثر في التحصيل الضريبي، وإضفاء فاعلية أكثر على الجباية عن طريق خلق ثقافة جباية المؤسسات الكبرى ,بحكم أن هذه الأخيرة تكون مساهمتها الجبائية في خزينة الدولة كبيرة، مما يستدعي خلق آليات خاصة بجباية هذه الشركات إن على مستوى التصريح الجبائي، إن على مستوى الأوعية الضريبية، أو التحصيل، أو المنازعات.

أصبحت مديرية المؤسسات الكبرى عملية ابتدءا من سنة 2006 ،وهي تضم الشركات الكبرى المحددة من المنظور الجبائي فيما يلي:

- الشركات البترولية المحكومة بأحكام القانون ( 14/86) المتعلق بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات.
- الشركات الأجنبية التي ليست لها منشأة مستقرة بالجزائر، والشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية.
- شركات الأموال التي يفوق رقم أعمالها السنوي أو يساوي مئة مليون دج 200.000.000دج
- شركات الأشخاص التي أختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال ،والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها مئة مليون 200.000.000 دج.

يندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات المنشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية.

من المنتظر أن تساهم عملية إعادة هيكلة المصالح الجبائية في استكمال إصلاح القانون الجبائي، الذي شُرع فيه في بداية عام 1992، و هي السنة التي ميزتها بالخصوص تأسيس ضرائب ذات طابع دولي (الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة) ، توحيد المصالح و الملفات الجبائية و كذا تبسيط و توحيد الإجراءات المتعلقة بالتصريح و دفع الضرائب و الرسوم (إنشاء التصريح الجبائي ج 50).

تقوم مديرية كبريات المؤسسات، التي تم فتحها للجمهور بتاريخ 02 جانفي 2006، بتسيير أساسًا الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري/ الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات و التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر. و تتكفل هذه المديرية بمايلي :

- تقوية الضمانات للمكلفين بالضريبة المعترف بها
- توسيع طرق الطعن
- تحديث و تبسيط الإجراءات؛وضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة
- تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات بواسطة المحادث الجبائي الوحيد

يهدف إنشاء هذه المديرية الى تحقيق مجموعة من الأهداف نلخصها في مايلي :

- التحكم في تسيير ومراقبة الملفات الجبائية الأكثر أهمية.

- تحقيق فاعلية أكبر في تحصيل الضريبة، باعتبار أن الطاقات الجبائية ترتكز في عدد محدود من المؤسسات الكبرى .

- عصرنة الهياكل والإجراءات بإدخال طريقة حديثة لتنظيم المهام الجبائية وتبسيط الإجراءات.

- تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين عن طريق جمع المهمات الأساسية في مصلحة واحدة( إعلام، تسيير، تحصيل، مراقبة، منازعات).

**2-2-2 . تأسيس مراكز الضرائب ( CDI)**: إن تأسيس مراكز الضرائب يدخل ضمن إطار إعادة تنظيم المصالح الخارجية من أجل عصرنة الإدارة الجبائية حيث يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم.

يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية ، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعه بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة ، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة. يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة الطرف الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.

شكل إفتتاح مركز الضرائب النموذجي للرويبة في 2009، أول مرحلة رئيسية يتم تخطيها في إطار هذا المشروع الطموح . الهدف الرئيسي من افتتاح هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم و الأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز.

تهدف هذه المراكز بالأساس إلى تحقيق :

- التخصص في تسيير ملفات المكلفين

- تقليل المصالح والهيئآت.
- عصرنة الإجراءات الضريبية .
- تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين .

**2-2-3.تأسيس المراكز الجوارية للضرائب (CPI):** تتكفل هذه المراكز الضريبية الجوارية بصغار المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة ( IFU) وهي بذلك تكون الأقل الأهمية في التحصيل الجبائي وتكون مرتكزة على النظام الجزافي .

يمثل إطلاق المركز الجواري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة الجبائية و إجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات و وضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب.

يعتبر المركز الجواري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب ، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

يهدف إنشاء المركز الجواري للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا ( المفتشيات و القباضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط و عصرنة الإجراءات

على غرار الهياكل الجديدة المنشأة حديثا كالمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب ، يمثل المركز الجواري للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم و التشغيل لهذه الأخيرة ، الطرف الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص ، يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المتفشيات و القباضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية.

**2-2-4. إعادة هيكلة المديرية العامة للضرائب DGI :** تم اعتماد وهيكلة جديدة للمديرية العامة للضرائب تتماشى والتطورات الحاصلة في النظام الجبائي الجزائري.

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364 - 07 مؤرّخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تنظيم وهيكلة الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب مكلفة بمجموعة من الاختصاصات نوردها في مايلي:

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيل الضرائب و الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية و تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين

- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها
- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

تتكون المديرية العامة للضرائب من ثمانية مديريات مركزية أساسية وهي:

- مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين
- مديرية المنازعات
- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل
- مديرية الأبحاث والتدقيقات
- مديرية الإعلام والوثائق الجبائية
- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم
- مديرية العلاقات العمومية والاتصال
- مديرية إدارة الوسائل والمالية.

**2-2-5. إنشاء مدرسة وطنية للضرائب (ENI):** الغرض منها تحديث الإدارة الجبائية وعصرنتها من خلال مدها بالعنصر الكمي والنوعي للموارد البشرية ،لاسيما في ظل انفتاح الإدارة الجبائية على الاقتصاد المفتوح وهو ما يتطلب تعدد الأعوان وتحكمهم في الجانب التقني للضريبة ،وهذا لن يتحقق إلا بالإلمام بالمعارف المحاسبية والمالية المتجددة باستمرار، ضمن هذا الإطار كان صندوق النقد الدولي ( FMI ) قد أوصى بضرورة تأهيل وتكوين الأعوان المختصين في الجباية الشئ الذي مهد إلى إنشاء مدرسة وطنية للضرائب سنة (1994) تعنى بتكوين ورسكلة أعوان الجباية .

الشكل التالي يوضح التوجه الهيكلي الجديد للادارة الجبائية في الجزائر

## التوجه الهيكلي الجديد للادارة الجبائية في الجزائر :