الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العَالي والبَحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كُلّيّة الحُقُوق والعُلوم السّياسية

قسم الحقوق

تخصص: القَانون الجبائي

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (ل م د)

بعنوان:

الرَّسم على القيمة المضافة وأثره على ميزانية الدّولة

من إعداد الطالبة/

حيزية بن ساسي

تحت إشراف الأستاذ الدكتور/

محمد قريشي

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الإسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة	الصفة
السعيد خويلدي	أستـــاذ	جامعة ورقلة	رئيسا
محمد قريشي	أستـــاذ	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
عيسى زرقاط	أستـــاذ	جامعة ورقلة	مناقشا
حبيبة قدة	أستاذة محاضرة أ	جامعة ورقلة	مناقشا
بوبكر خلف	أستـــاذ	جامعة الوادي	مناقشا
مختار بن حمودة	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020

حكمة

﴿إذا كثُرت الجباية؛ أشرفت الدولة على النّهاية﴾

ابن خلدون

شكـــر وعـــرفـــان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، الذي وفقني لإنجاز هذا العمل

اعترافا بالجميل أخص به من كان لي أستاذا وأخا ناصحا،

موجها وعونا مثابرا،

ومشرفا على هذا العمل أستاذي: الدكتور

*** محمد قريشي ***

إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة بموافقتهم على مناقشة هذه الأطروحة كل باسمه الأستاذ الدكتور السعيد خويلدي،الدكتور عيسى زرقاط، الدكتورة القدة حبيبة، الأستاذ الدكتور بوبكر خلف والدكتور مختار بن حمودة، وإلى أساتذتي بكلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة ورقلة على وأخص بالذكر السيد العميد ***بوحنية قوي*** على تقديم يد المساعدة، إلى السادة أساتذة قسم الحقوق، أعوان الإدارة بالخصوص عواريب عبد الحاكم وأعوان المكتبة

إلى الزملاء جنود الخفاء الدكتورة حميداتوا حياة، الدكتور البرج محمد، الدكتور بودهان صالح ودكتور المستقبل كودية حمزة.

الإهـــداء

إلى أغلى من في الوجود أمي.. أطال الله في عمرها

إلى قـــــرة عيني أبـــــــــي حفظه الله ورعاه

إلى كل إخوتي خاصة أخي عبد السلام

إلى كـل من علــمني حرفا أو وجــهني في الــحياة

إلى كل حاملي راية العلم

إلى كل هـؤلاء أهـدي ... ثمـرة جهـدي

قائمة المختصرات

ب. س. ن: بدون سنة نشر.

ب. ط: بدون الطبعة.

ق. إ. م.إ: قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ق. ر.ر.أ: قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ق. م. ج: القانون المدني الجزائري.

ق. م: قانون المالية.

ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

ق.ج: قانون الجمارك.

ق.م.ج: القانون المدني الجزائري.

م. ش. و: المجلس الشعبي الوطني.

Ed : édition.

L O C D E : Organisation coopération et de développement économique.

MDFM : Ministère des finances.

OPU : Office des Publications Universitaires.

P : Page.

TUGP : La taxe unique globale à la production.

TUGPS : La taxe unique globale sur les prestations de services.

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée.

مقدمة

مقدمـة:

تعتمد المجتمعات الانسانية قبل ظهور الدولة منذ العصور القديمة التي كانت على شكل مجموعات وقبائل على مساهمات الأفراد لتمويل النفقات المشتركة خاصة المتعلقة بالدفاع عن المجموعة وتحقيق الأمن فالأفراد كانوا يقدمون مساهماتهم بشكل ضرائب ذات طابع نقدي أو عيني.

وبتطور الحياة الاجتماعية لاسيما بعد النهضة العلمية وتحقيق الثورة الصناعية، تغيرت العديد من المفاهيم في الدولة فدورها تجاوز مهمة الدفاع، فالحياة الاقتصادية التي كانت تعتمد على الزراعة فقط، تحولت إلى الإنتاج الصناعي وتبعه عدة تحوّلات لاسيما في مجال الضرائب، فبعد أن كانت توجد ضرائب مباشرة فقط ظهرت مفاهيم أخرى لها.

فالأسس المعتمدة في فرض الضرائب تعود إلى تلك النظريات التي ساهمت كثيرا في تطور الدولة والحياة الاجتماعية؛ وهي: نظرية العقد الاجتماعي والتي جاء بها المفكرين ومفادها اتفاق الحاكم والمحكوم بدفع الضرائب مقابل حماية الحقوق والحريات فاختلفت هذه النظريات من حيث المبدأ واتفقت من حيث الهدف هو تقديم خدمات عامة.

وعلى غرار الضرائب المباشرة ونمو العلاقات الاقتصادية بين الدول؛ ظهر ما يسمى بالتجارة الخارجية تقوم على أساس الاتفاقيات الدولية؛ فتم إحداث نوع آخر من الضرائب هو الضرائب غير المباشرة تفرض على الصادرات والواردات خاصة المرتبطة بالمواد الأكثر استهلاكا.

فالضريبة تعد أهم القضايا التي تمس المواطن في الدولة المعاصرة، لارتباط عملية فرضها ودفعها برابطة الجنسية أو التواجد على إقليم الدولة بمعنى الاستفادة من الخدمات العامة أمن، صحة ودفاع وغيرها. والضريبة فن معقد له تقنياته وأدواته وأكثر من اهتم بالضريبة علماء الاقتصاد وطوروها مع تطور أهداف الدولة لذلك فهناك علاقة مباشرة بين هياكل إدارة الضرائب والنظام الاقتصادي.

وإن سلطة الدولة في فرض الضرائب محددة بضوابطها مسبقا وهذه القاعدة منصوص عليها في كل الدساتير الجزائرية المتعاقبة.

مقدمـة:

تختلف أهداف الضريبة حسب النظرية التقليدية والنظرية الحديثة؛ فالنظرية التقليدية تعتبر الضريبة مجرد إيرادات مالية من أجل تغطية النفقات العامة.

أما النظرية الحديثة غيرت مفهوم الضريبة بهدف سياسي، تنموي واجتماعي وكذلك اقتصادي؛ فالأهداف السياسية هي أداة لمحاربة الطبقية الاجتماعية كما تستخدم في العلاقات السياسية الخارجية في إطار التجارة الدولية.

الأهداف الاجتماعية للضريبة تتمثل في أنها أداة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات المحدودة الدخل. وبالنسبة للأهداف الاقتصادية تستخدم الضريبة لتوحيد الاقتصاد داخل الدولة خاصة فيما يتعلق بالادخار والاستثمار وهذا بالتحفيز عن طريق تخفيض الضرائب أو الإعفاء من دفعها لمدة معينة.

فغيّر هذا الفكر هدف الضريبة من وسيلة لسد النفقات إلى أداة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وفي ظل الدولة المعاصرة ذات الطابع المؤسساتي ومع ارتفاع النفقات العامة وتطور الحياة الاقتصادية فأخذت الضرائب منحنى آخر فأصبحت وسيلة في يد الدولة تتدخل بها في توجيه الاقتصاد، تشجيع الاستثمار الحد من الاستهلاك وغيرها من الأهداف خصوصا ما يعرف حاليا بالدولة الضابطة.

وترتكز الضريبة على مجموعة من المبادئ هي:

1- قاعدة العدالة: ويقصد بها جميع المواطنين يخضعون للضريبة حسب قدراتهم بمعنى توزيع العبء المالي.
2- وقاعدة الملاءمة وجود ترابط بين المكلف والإدارة بمعنى اختيار الوقت المناسب في عملية التحصيل وهو وقت تحقيق الدخل.
3- مبدأ اليقين؛ الضريبة لا تقوم على الشك فيجب أن تكون واضحة من حيث وعائها سعرها.
4- مبدأ الاقتصاد في النفقات؛ ويقصد بها أن تكون نفقات جباية الضريبة جد ضئيلة مقارنة بحصيلتها.

مقدمـة:

وتتنوع الضريبة حسب المفهوم العام للضريبة يوحي بأنها تفرض على نوع واحد أو نشاط محدد، لكن بالتمعن في الفكر الجبائي خاصة النظريات التقليدية يوجد العديد من الأنواع وهي :

1- الضريبة على الأموال: تكون على شكل رؤوس أموال.
2- ضريبة على أشخاص: وهي ضريبة تقليدية قديمة جدا.
3- الضريبة الوحيدة: تقوم على فئة وحيدة في المجتمع.
4- ضريبة متعدد تقوم على عدة شرائح.
5- ضريبة على المشروبات الروحية.
6- وأخيرا الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

فسياسة الضريبة مرتبطة بالتحولات الاقتصادية الدولية ولذا يجب البحث و التفكير للعمل على تطوير السياسة الضريبية؛ فهي مرتبطة بهياكل الدولة المركزية متمثلة في وزارة المالية وهيئات عدم التركيز المرتبطة بإدارة الضرائب من جهة وتتبع حاجيات جميع فئات المجتمع لإعداد الميزانية المناسبة.[1]

فالميزانية مرتبطة بعلم المالية الذي يشمل السياسة الضريبية المتبعة في الدولة حسب النظام الاقتصادي.

وتجدر الإشارة إلى أنه علم المالية تطور بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للدولة فلم يعد دور الدولة مقتصرا على تغطية النفقات بل تعداه إلى توجيه الحياة الاقتصادية كتشجيع الاستثمار، توجيه الاستهلاك ولا يتحقق ذلك إلا عن طريق الميزانية العامة للدولة استنادا للقانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

فالميزانية العامة للدولة تعد وفق مخططات المالية العامة وتقوم بذلك وزارة المالية التي لها مكانة متميزة وفعالة في إعداد الميزانية.

[1] X.Perez, **La raison fiscal de l'ancienne France à la naissance de l'ETAT décentralisé contemporain**, Thèse de doctorat, école doctorale de droit, Université Montesquieu, France, 2011, p348, 349.

مقدمـة:

فبعد أن يتم إعداد الميزانية من طرف السلطة التنفيذية لابد أن تمر على السلطة التشريعية لاضفاء الصيغة القانونية عليها وهذا بمراقبة ممثلي الشعب مدى ملاءمة هذه التقديرات للسياسة العامة ومقدرة المكلف بالضريبة، فبعد المصادقة والإصدار تطبق هذه الميزانية في إطار قانون المالية للسنة الموالية.

ويتم إعداد الميزانية من طرف السلطة التنفيذية وفق مبدأ المساواة فقد نصت المادة 82 من دستور 2020 الجزائري على أنه لا تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى الدستور.

فالهدف الأساسي للميزانية هو إيجاد إيرادات لتغطية النفقات؛ فالنفقات العمومية كانت تقسم إلى نفقات تسيير ونفقات استثمارحسب القانون 17/84 الممتعلق بقوانين المالية. وقد تغيرت نظرة الدولة للنفقات بعد صدور القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية الذي سيبدأ سريان العمل به في إعداد ميزانية 2023.

ولتغطية النفقات وتجسيدها على أرض الواقع لابد من إيرادات متوقعة بموجب المادة 11 من القانون 17/84 المذكور سابقا.

وأهم الإيرادات التي تعول عليها الدولة هي الضرائب المباشرة والضرائب الخاصة بقانون الرسوم على رقم الأعمال والرسوم الجمركية فكل منها مرتبط بالجباية البترولية التي تمثل حصة الأسد في إيرادات الميزانية. حيث كانت أسعار النفط تغطي كل النفقات العامة مع تحقيق فائض في الإيرادات خاصة في احتياطي العملة الصعبة قبل سنة 1986.

فالدولة لا زالت تعتمد على الضرائب كمورد رئيسي في ميزانية الدولة خاصة الدول المتقدمة، أما الدول النامية فتتفاوت نسبة الاعتماد باختلاف اقتصادياتها، ومنها مايعتمد على الجباية البترولية كالدولة الجزائرية، فخارج الإيرادات النفطية تشكل الجبايات الأخرى إيرادات كإيراد الدومين العام، الخاص، الجمارك والضرائب.

وعلى إثر الأزمة الاقتصادية التي حدثت في أواخر الثمانينات جراء اعتماد أغلب إيرادات الميزانية على عائدات البترول وبسبب انخفاضه وقع عجز في الميزانية مما سبب عدة مشاكل في الدولة على جميع الأصعدة، سياسية، اقتصادية واجتماعية هذا ما جعل الدولة تفكر بشكل جدي في

مقدمـة:

حل للخروج من هذه الضائقة. وذلك بالعمل على الإصلاحات الاقتصادية المتمثلة في تحرير الأنشطة خاصة التجارية وعقبها الإصلاحات الجبائية وهذا بإعادة هيكلة شاملة لإدارة الضرائب والضرائب التي كانت مطبقة.

وشملت الإصلاحات الاقتصادية صدور عدة قوانين تتعلق بتحرير المؤسسات منها القانون 01/88، 02/88، 03/88 و04/88 وغيرها من القوانين للانتقال من الاقتصاد الموجه إلى الاقتصاد الحر وكذا القانون التجاري.

ومن جهة أخرى القوانين الجبائية بموجب قانون المالية 36/90 المتعلق بقانون المالية لسنة 1991 الذي عدل قانون الضرائب المباشرة للتتلاءم مع الإصلاحات الاقتصادية، وكذا قانون الرسوم على رقم الأعمال وهذا بإلغاء الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات وتعويضهما **بالرسم على القيمة المضافة** كخطوة نحو الخروج من الأزمة المالية والاقتصادية ومواكبة التشريعات الجبائية السائدة في دول المغرب العربي(المغرب وتونس). و يعد آخر رسم تم إحداثه في القرن الماضي هو الرسم على القيمة المضافة الذي أحدث ثورة في الأنظمة الجبائية للدول باعتباره من الإيرادات الجبائية الهامة في تمويل ميزانية الدولة التي تعوّل عليها الدول في هذا العصر، لأن دور الدولة تغير من الأمن والدفاع أي من دولة حارسة إلى دولة متدخلة ثم دولة ضابطة وبالأخص في المجال الاقتصادي فهو معيار انتماء الدولة إما متقدمة أو نامية.

وتظهر أهمية موضوع الرسم على القيمة المضافة من خلال التحوّل الاقتصادي الذي شهدته الدولة الجزائرية الذي تبعه إصلاح جبائي الذي له عدة خلفيات وآثار على المنظومة الجبائية والمالية الجزائرية

كذلك تكمن أهمية البحث في دراسة الجوانب الموضوعية للرسم على القيمة المضافة بالدرجة الأولى، نظرا للانتشار الكبير الذي عرفه لأنه لاحظنا في بعض الدراسات القانونية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ترتكز على الأحكام الإجرائية دون الأحكام الموضوعية. وعلى غرار ذلك فأهمية دراسة مواضيع الضرائب تكمن في الأحكام الموضوعية بالدرجة الأولى لأنه من المحتمل أن الضريبة المفروضة غير عادلة في أصلها والباحث يناقش ويحلل الإجراءات والمنازعات.

مقدمـة:

تسعى هذه الأطروحة إلى تحقيق جملة من الأهداف وهي:

-مناقشة وإبراز الخلفية الواقعية لتأسيس هذا النوع من الرسوم في فرنسا وانتشاره في أوربا والعالم.

-الوقوف على الطريقة التي انتهجها المشرع الجزائري في تبني الرسم على القيمة المضافة.

-تسليط الضوء على أهم المجالات التي يطبق عليها هذا الرسم.

-توضيح المنازعات الواقعة في مجال الوعاء والتحصيل المتعلقة بالرسم.

-محاولة إبراز مختلف آثار الرسم على القيمة المضافة على ميزانية الدولة.

تظهر مبررات اختيار الموضوع بصفة أساسية من اختيار التخصص؛ بما أنه تم اختيار مجال البحث في القانون الجبائي فمن البديهي أن يتم العمل على أطروحة في نفس التخصص حتى وإن كان اختيار الموضوع ا خارج عن إرادة الباحثة.

-عدم توفر شرح لقانون الرسوم على رقم الأعمال، إذ أن الكتب المتحصل عليها نقلت نفس الكلمات الموجودة في التقنين بدون إعطائها شرحها الوافي.

-الصلة المباشرة للموضوع بالمجال الاقتصادي أدت إلى زيادة الالتزامات العلمية على عاتق الباحث.

-غموض بعض المصطلحات.

-تشعب الموضوع إذ تدخل الضريبة في غالبية النشاطات الاقتصادية مما يتحتم الوقوف عليها وتوضيحها.

وفي إطار التحول الاقتصادي والاصلاح الجبائي الذي شهدته المنظومة القانونية الجزائرية نطرح الإشكالية التالية: **فيما يتمثل النظام القانوني للرسم على القيمة المضافة؛ وماهي مختلف الآثار المترتبة عنه على ميزانية الدولة؟**

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية وهي:

مقدمـة:

-فيما تتمثل الأحكام الموضوعية للرسم على القيمة المضافة؟

-ماهي أهم المنازعات والآثار الخاصة بالرسم على القيمة المضافة على ميزانية الدولة؟

وسيتم معالجة هذه الإشكالية وفق منهجية محددة، وخطة ثنائية نبينها من خلال تقسيم البحث أدناه.

لتحقيق الأهداف المنشودة من هذا الموضوع؛ تم اعتماد مجموعة من المناهج البحثية وهي:

-المنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي خاصة في تحليل المواد القانونية واستقراء أبعادها.

-المنهج الوصفي لاسيما في وصف مجالات تطبيق الرسم على القيمة المضافة والمصالح الإدارية المتعلقة بالبت في المنازعات.

يتم اعتماد في معالجة هذه الأطروحة على خطة ثنائية مقسمة كما يلي:

الباب الأول: نبين فيه الأحكام الموضوعية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، فالفصل الأول نقوم بتحديد جوهر الرسم على القيمة المضافة وكيف تم تطبيقه من طرف المشرع، وتوضيح طريقة اتخاذ المشرع الجزائري لهذا النوع من الرسوم وإدراجه في المنظومة الجبائية. أما الفصل الثاني نبرز المجالات التي طبق عليها الرسم في النظام الجبائي الجزائري.

والباب الثاني: خاص بتعدد الآثار المترتبة للرسم على القيمة المضافة ففي الفص الأول نعالج موضوع المنازعات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة، أما الفصل الثاني يتم التطرق من خلاله إلى تفصيل الآثار التي يرتبها الرسم على القيمة المضافة على ميزانية الدّولة.

الباب الأول

الأحكام الموضوعية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

مدخل الباب الأول

الأحكام الموضوعية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

الأحكام الموضوعية في القانون بصفة عامة تتمثل في الخلفيات الاجتماعية الاقتصادية والسياسية لظهور القانون؛ سن القاعدة القانونية وصياغتها وفق الظاهرة المراد معالجتها. وتتعلق القاعدة القانونية في مجال الضرائب بالنمط الاقتصادي للدولة والسياسة المالية والضريبية المتبعة.

يحتوي قانون الرسوم على رقم الأعمال على عدة أنواع من الرسوم، تمس القطاعات الاقتصادية حسب النشاطات المختلفة في كل دولة تطبقه، ونجد في الدول الأوربية خاصة في النصف الأول

من القرن العشرين شملت الضرائب المتعلقة بالرسوم على رقم الأعمال كل النشاطات الاقتصادية. إثر تلك الرسوم التي كانت مطبقة؛ عمل باحثون في مجال الاقتصاد والمالية إلى البحث عن البديل بحيث يكون أكثر وضوحاً وتطوراً من الضّرائب المفروضة من خلال الرسوم على رقم الأعمال، فتم التوصل إلى الرسم على القيمة المضافة، هذه الضريبة العالمية والتي تعتبر ثورة في النظام الجبائي أو الضريبة الأكثر تطوراً سوف نتطرق إلى معالجتها في هذا الباب

الفصل الأول: الأساس القانوني للرسم على القيمة المضافة

تتمثل الأحكام الموضوعية في هذه الأطروحة في دراسة الأساس القانوني للرسم على القيمة المضافة. إذ لكل ضريبة مفروضة أساس قانوني وطبيعة تحددها، في إطار الفصل الأول من هذا الباب نتناول:

المبحث الأول: نتطرق فيه إلى تقديم الرسم على القيمة المضافة من حيث تعريفه تطوره وكيف ظهر.

أما المبحث الثاني: نوضح طريقة إدخال الرسم على القيمة المضافة في النظام الجبائي الجزائري بعد المرور على الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر لتكييف الوضع الاقتصادي مع تطبيق هذا النوع من الضرائب.

الفصل الثاني: نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة

وهذا بالوقوف على المجالات الإلزامية خاصة ما يتعلق بالعقارات والمنقولات، ومحاولة إعطائها الشرح الوافي وكذا المجالات الاختيارية؛ والهدف الذي وضعه المشرع الجزائري من وراء ذلك.

وفي سبيل دراسة مجالات التطبيق ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين؛

المبحث الأول: يتعلق بالمجالات الإلزامية في تطبيق الرسم مع التركيز على العمليات العقارية وبعض عمليات المنقولات.

المبحث الثاني: نعرض فيه المجالات الاختيارية في تطبيق الرسم على القيمة المضافة ونركز على بعض العمليات مثل الشركات البترولية .

والرسم على القيمة المضافة يسري على جل العمليات المنجزة من طرف المؤسسات الاقتصادية المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية والتجارية وعمليات الاستيراد باستثناء بعض العمليات المعفاة.

الفصل الأول

الأساس القانوني الرسم على القيمة المضافة

المبحث الأول

الرسم على القيمة المضافة ثمرة تطور اقتصادي

تطورت الحياة الاجتماعية في القرن العشرين وانعكس ذلك على النشاطات الاقتصادية، خاصة في الدول الأوربية واقترانا مع ذلك مالية الدولة؛ ففكر الاقتصاديين في تطوير التقنيات الضريبية، زيادة على تلك الضرائب التي كانت تفرضها الدولة، فنتج عن ذلك ظهور الرسم على القيمة المضافة. لإبراز وتوضيح الرسم على القيمة المضافة نقسم هذا المبحث إلى المطلبين التاليين الأول لمعرفة تاريخ الرسم على القيمة المضافة بتتبع المراحل التاريخية التي كانت وراء ظهوره ووصوله إلى المنظومات الجبائية في عديد من دول العالم، ثم ننتقل في المطلب الثاني لدراسة الطبيعة القانونية الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الأول

تاريخ الرسم على القيمة المضافة

يعد ظهور الرسم على القيمة المضافة؛ ثورة في مجال الضرائب والرسوم في القرن العشرين إثر الانتقادات التي وجهت للضرائب التي كانت سائدة في تلك الفترة ولمعرفة كيف ظهر وطبق، سنتناول ذلك وفق فرعيين، ففي الأول نبرز متى وأين ظهر، وأما الفرع الثاني نتطرق إلى مرحلة تطبيقه.

الفرع الأول

ظهور الرسم على القيمة المضافة

أرجع العديد من الكتاب ظهور الرسم على القيمة المضافة إلى الأوربيين، وبالتحديد في فرنسا بعد عدة تطورات شهدها النظام الضريبي الفرنسي نظرا لتزايد النفقات الحربية في تلك الحقبة.

أولا: واقع النظام الضريبي الأوربي قبل ظهور الرسم على القيمة المضافة

اتسم النظام الجبائي الأوربي بمجموعة من الضرائب قبل اقتراح تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

1. **الضرائب العامة على رقم الأعمال:** وهي الضرائب التي تفرض على حجم المعاملات كالإنتاج والاستهلاك وكذا المعاملات الخاصة بالاستيراد والتصدير.[1]

وتنقسم إلى ثلاث وهي:

أ-**الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال:** وهي ضريبة تفرض على المعاملات، كلما تم تتداول السلعة من المنتج إلى المستهلك، ومهما تعددت هذه المراحل أو قلت.

ب-**الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال:** تفرض هذه الضريبة على كل المنتجات في إحدى المراحل ما بين المنتج والمستهلك. وهي إما ضريبة على الإنتاج، الضريبة على المشتريات، الضريبة العامة على الاستهلاك.

ج-**الضرائب النوعية المتعددة على رقم الأعمال:**

وتفرض هذه الضريبة على السلع في إحدى المراحل التالية:

ج-1على شراء المواد الأولية.

ج-2عند مرحلة الإنتاج (رسوم الإنتاج).

ج-3عند انتقال السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة.

ج-4عند انتقال السلعة من تاجر التجزئة إلى المستهلك.

---

[1] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، **ضريبة القيمة المضافة("المفاهيم، القياس، التطبيق")**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008، ص204.

2. **وجود اقتراح بتطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل على رقم الأعمال سنة1918:** أوصى الدكتور ويليام فون سيمنز (وهو رجل أعمال صناعي ومستشار حكومي ألماني الأصل) بتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة وسميت بنظام الضريبة على رقم الأعمال تفرض حصرا على الشركات الكبيرة فقط.

3. **الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال:** كانت تفرض هذه الضريبة في فرنسا ما بين 1920-1932 وهي أحد الضرائب على المبيعات متعددة المراحل فتتم طريقة فرض الضرائب عبر كل مراحل من المنتج إلى الموزع وكانت لها وفرة الحصيلة.[1] وهي ضريبة على رقم الأعمال غير خاضعة لمبدأ الخصم فهي تراكمية.

ثانيا: تجسيد الرسم على القيمة المضافة في فرنسا

رغم التداخل في المعلومات والكتابات حول الضرائب غير المباشرة، لاسيما الرسوم على رقم الأعمال في أوربا فالعديد من الكتاب يرجع ظهور هذه الضريبة إلى مفتش الضرائب موريس لوريه الذي كتب مؤلفا عام 1953، حدد فيه مفهوم هذه الضريبة وآلية تطبيقها والتمس من المشرع تطبيقها. فتبنت فرنسا تطبيق هذه الضريبة سنة 1954.

يرى الباحثون في مجال الضرائب أن موريس لوريه هو من جسد فكرة رجل الأعمال الألماني ويليام فون سيمنز wiliem von smenses، وهذا بمناسبة وظيفته الحكومية التي أعطت له الفرصة في دراستها والاقتراح في تطبيقها ولهذا سمي بـ" père de la TVA" والتطبيق الحقيقي لها كان في عام 1960 في دولتي الكودي فوار والسنيغال تزامنا مع فترة الاستقلال.[2]

[1] سناء إبراهيم أحمد، **الضريبة على القيمة المضافة في السودان "آلية التطبيق والآثار الاقتصادية**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، معهد الإدارة العامة، جامعة الخرطوم، 2005، ص 32، ص33.

[2] A.charlet, J.owens, **Une perspectire international sur la TVA**, Revue de Droit Fiscale, N°39, FRANCE, septembre 2010, p9.

وإن الظروف الاجتماعية والاقتصادية في فرنسا هي التي دفعت ديغول بأن يقرر أن تحسين الوضع يلزم بتطبيق الرسم على القيمة المضافة من أجل مستقبل فرنسا.[1]

كما ذكرنا سابقا أن الضريبة على القيمة المضافة، لم تأتي بمجرد صدفة، إنما هي نتيجة عدة تطورات سياسية اقتصادية ثم جبائية. فبظهور النظام الرأسمالي وتطور الصناعة وتزايد دور الدولة الحديثة وارتباطه تزايد الحاجات العامة وكثرة النفقات لاسيما النفقات الحربية، كان لابد من وجود موارد مالية مستمرة لسد هذه النفقات.

الفرع الثاني

انتشار وآثار الرسم على القيمة المضافة

بعدما ظهر الرسم على القيمة المضافة كضريبة قائمة بذاتها ومقننة في القانون الفرنسي؛ سرعان ما بدأت هذه الضريبة في الانتشار والتي كانت محط اهتمام الاقتصاديون والسياسيون على أساس أنها، أحدث الضرائب.

أولا: انتشار الرسم على القيمة المضافة

تبنت العديد من الدول تطبيق الرسم في أنظمتها الضريبة وكان هذا في أوربا وباقي دول العالم.

1. **انتشار الرسم على القيمة المضافة في أوربا:** رغم حداثة الضريبة على القيمة المضافة، سرعان ما تهافتت الدول على إدخالها وتطبيقها في إطار الإصلاحات الضريبية.

فبدأت عقب ذلك تظهر التكتلات الاقتصادية والتي أساسها إلغاء القيود الجمركية.

قد جعلت صفة الحداثة للضريبة على القيمة المضافة حافزا للدول الأوربية للأخذ بها؛ ولهذا أوصى بها المجلس المالي للسوق الأوربية المشتركة، مقارنة بمساوئ الأنظمة الضريبية السالفة الذكر، وتم اعتمادها كإيراد رئيسي بين دول الأعضاء.

---

[1] D.Brunel, **La TVA invention française révolution mondiale "L'aventure de MAURICE LAURE"**, Ed eyrolles, France, 2014, p181, p183.

وفي11 أفريل عام 1967 قام مجلس الهيئة الأوربية، بإصدار توجيهات في تطبيق هذه الضريبة[1]، فتم اعتمادها في كل دول أعضاء المجلس منها: فرنسا، ألمانيا، إيطاليا، لوكسمبورغ، المملكة المتحدة، اليونان، إيرلندا، إسبانيا، البرتغال والدنمارك. حيث أن انجلترا بدأت بتطبيقها عام 1973 كبديل للضريبة على المبيعات، وذلك بإلزام الشركات على اتخاذ التدابير والإجراءات في تحديد القيمة المضافة في المحاسبة.

رغم اتخاذها في دول الأعضاء بقيت دائما قيد الدراسات والمناقشات فقد جعلت العديد من المدنيين يتعرضون للازدواج الضريبي في الاتحاد الأوربي فتم اتخاذ إجراءات في ديسمبر 1997 لتفادي الوقوع في الازدواج الضريبي.[2]

من الملاحظ؛ رغم قرب المسافة والمصالح الاقتصادية بين انجلترا وفرنسا، إلا انه بعد توصيات مجلس الهيئة الأوربية بست سنوات تم تطبيقها في انجلترا، وقد يعود ذلك إلى اختلاف النظام السياسي رغم الاتفاق في الوجهة الاقتصادية.

2. **انتشار الرسم على القيمة المضافة في افريقيا:** شهدت الدول الإفريقية في تطبيق هذا النوع من الضرائب، حيث بدأت المستعمرات الفرنسية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ثم طبقتها المستعمرات الانجليزية، وقد يعود ذلك لاكتساب الخبرة والفهم الدقيق لآلية تطبيق هذه الضريبة على مستوى المستعمرات.

لقد طبقت الضريبة على القيمة المضافة كل من ساحل العاج، السنغال ومدغشقر عام 1980.

وبالنسبة لدول المغرب العربي، فإن دولة المغرب كانت هي السباقة فقد طبقتها في سنة 1986.

من الواضح أن التوجه نحو تطبيق هذه الضريبة من قبل دول العالم هو الهدف من إقامة تكتلات اقتصادية فيما بينها أو وجود إرادة سياسية في الانضمام إلى الإتحاد الأوربي،[1] لكن هل أن إتباع نفس النظام الضريبي للدول الأوربية من قبل دول نامية وغير صناعية كاف للانضمام لها؟

---

[1] C.Lamortelle, TW. Lamortelle, **Fiscalité française**, Edition économique, 3emed ,France, 1985, p109 .

[2] A. Lahrèche réveil, **L'économie mondial 2001**,Ed la Découverte, Paris, 2001, p70, p73.

إنه من غير الممكن رغم مصالح الدول الأوربية لدى الدول النامية المتمثلة في المواد الأولية. نجد أن الدول النامية اتخذت سياسة الإصلاح بطرق قانونية وليست واقعية؛ ومعناه أنه ليس بصياغة النص القانوني كاف للإصلاح فالأمر أهم وأعمق من ذلك بكثير فالتكتل الأوربي ليس وليد سياسة جبائية فقط بل تطور علمي، ثورة صناعية ووجهة سياسية رأسمالية، أما التنسيق الجبائي ما هو إلا ثمرة التطورات السابقة.

ثانيا: أهم آثار الرسم على القيمة المضافة

للرسم آثار عديدة، وسنقتصر بذكر بعض الآثار

1. **التقليل من القيود الجمركية في إطار التكتلات الاقتصادية:** إن حركة التجارة الدولية هي أساس مورد الضرائب الجمركية أثناء دخول وخروج السلع من وإلى الدولة ولهذا تفرض ضرائب على الاستيراد وضرائب على التصدير.

فبظهور التكتلات الاقتصادية في إطار انسجام الضريبة عمل الاتحاد الأوربي على توحيد الإجراءات الجمركية:

أ-**الاتحاد الجمركي:** الذي هو تكتل مجموعة من الدول في إقليم جمركي واحد من أجل إلغاء الرسوم الجمركية، ووضع تعريفة جمركية موحدة بين دول الأعضاء(1957-1992).

ب-**السوق المشتركة:** بعد إلغاء كافة الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء تعمل كل دولة على حدى بإتباع نفس السياسة في التعريفة الجمركية لمواجهة الدول غير العضوة.

ج-**الاتحاد الاقتصادي:** أساسه تنسيق السياسات الاقتصادية أهم هذه الاتحادات، اتحاد البنولكس الذي يضم هولندا، بلجيكا واللكسمبورغ. والناتج عن هذا كله هو توحيد العملة.[2]

---

[1] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، مرجع سابق، ص199، ص200.

[2] مداني لخضر، **تطور سياسة التعريفة الجمركية في ظل النظام التجاري تعدد الأطراف والتكتلات الاقتصادية الإقليمية "دراسة حالة الجزائر في منطقة التبادل الحر مع الاتحاد الأوربي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم اقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2006، ص95، ص96.

2.**تحفيز الاستثمارات وتطويرها:** إن آلية الخصم التي تتميز بها الضريبة على القيمة المضافة لها أثرين هما:

أ-تفادي زيادة تكلفة الاستثمار: ويرجع ذلك إلى إمكانية استرجاع المبالغ المدفوعة وفق خصمها، ويتمثل ذلك عند شراء المستثمر للسلع المستخدمة في عملية الإنتاج، وهذا بخصم قيمة الضريبة من قيمة السلع الموجهة للاستهلاك، حتى لا يدفع المستثمر الضريبة مرتين؛ وهنا يظهر مضمون التحفيز وتشجيع المستثمرين على الاستثمار.

إلى جانب تأثير الضريبة على الأسعار فهي تؤثر على الاستثمار هنا بطريقة غير مباشرة، يظهر ذلك في الدول النامية التي هي في حاجة إلى التوسع في عملية الاستثمار وما يقابله من طلب متزايد لأن بطء عملية الاستثمار وتزايد الطلب يؤدي إلى ارتفاع الأسعار.

ب-زيادة سيولة المستثمر: وهذا بالمحافظة على الأموال المحصلة، ويتجلى ذلك في الاستثمار المحفز[1]: بمعنى في حالة زيادة عوائد الاستثمار يخصص المستثمر جزء معتبر من هذه العوائد لزيادة حجم استثماره.

كما تتولى في العصر الحالي العديد يمنح إعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة في مجال الاستثمارات وهذا في إطار سياسة جذب المستثمر وهذا ما يدعى في الاقتصاد الضريبي: القاعدة الذهبية للاقتصاد.[2]

يلاحظ أن آلية الخصم والتحفيز الناتج عنها إلى جانب ضرائب أخرى له عدة مزايا بالنسبة للمستثمر،[3] لكن قد ينعكس ذلك سلبا على الاقتصاد المحلي وعلى القدرة الشرائية للمستهلك، بمعنى في حالة الاستثمار الأجنبي وزاد في عملية التوسع هنا تكمن الخطورة عند ارتفاع الأسعار داخليا

---

[1] العلواني سليمان،**الملتقى الجهوي حول الحسومات في الرسم على القيمة المضافة أيام 25، 26 و 27 جانفي،** المديرية الجهوية للضرائب، ورقلة، 2009.

[2] S.Gauthier, **Un escercice de TVA sociale,** revue économique et prévision, n° 187, France 2009, p66, p67.

[3] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، مرجع سابق، ص255، ص256.

تنخفض قيمة العملة في الأسواق الخارجية؛ ويتأذّى المكلف عن طريق التأثير على عملية استهلاكه وبالتالي القدرة الشرائية.

المطلب الثاني

الطبيعة القانونية للرسم على القيمة المضافة

غاية الحكومات في كل الدول هو اتخاذ قرارات سياسية وسن تشريعات مالية تخدم مصالحها بالدرجة الأولى وتنظم علاقاتها مع باقي الدول عن طريق الاتفاقيات خاصة في مجال الضرائب والرسوم. وقد اختلف الفقه في تحديد التكييف القانوني للرسم على القيمة المضافة هل هو رسم أو ضريبة، وسنحاول أن نوضح ذلك من خلال هذا المطلب وفق الفروع التالية، الفرع الأول توضيح المفهوم، الفرع الثاني تقييم الرسم على القيمة المضافة والفرع الأخير نبين موقف المشرع الجزائري.

الفرع الأول

مفهوم الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة آخر تقنية من تقنيات الجباية؛ جاء بها التقنيين الاقتصاديين الذين وضعوا لها معدلات وطريقة احتساب، لكن يتحدد المقصود بها اختلاف المعاني والتعريفات الموضوعة لها في تحديد مفهوم الضريبة وخصائصها، الرسم وخصائصه ثم نحدد تعريف واتجاه الرسم على القيمة المضافة وخصائصه هل هو ضريبة أو رسم.

أولا: تعريف الضريبة وخصائها

1. **تعريف الضريبة:** اهتم فقهاء القانون والاقتصاد بتعريف الضريبة ونذكر منها مايلي:

أ- الضريبة مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقدم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.[1]

ب- ويعرف رفعت محجوب الضريبة بأنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص ودون مقابل لدفعها وذلك لغرض تحقيق نفع عام.[2]

ج- كما عرفها رضا خلاصي بأنها اقتطاع نقدي، إجباري ونهائي دون مقابل وفق لقواعد قانونية تأخذه الدولة من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكليفية من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية.[3]

بملاحظة التعاريف المذكورة نجد تقارب وجهات النظر في مضمون التعاريف لاسيما في أن الضريبة مبلغ مالي، يدفع من أجل تحقيق نفع عام؛ لكن نجد تعريف الكاتب رضا خلاصي أكثر شمولا ودقة.

2. **خصائص الضريبة:** تتميز الضريبة بمجموعة من الخصائص هي:

أ- الضريبة أداء نقدي لاعيني، فهي مبلغ من النقود ولا يمكن أن تكون عينية.[4]

ب-إلزامية الضريبة، فهي تدفع وجوبا من طرف المكلف فليس له الخيار في عدم دفعها.[5]

ج-تفرض وفق قدرة المكلف، فهي تدفع حسب الوضع المالي للمكلف.[6]

د- الصفة النهائية في الدفع، فإذا ماتم دفعها إلى الدولة لا يمكن استرجاعها.[1]

---

[1] P.BERTHAME, **La fiscalité France**, 6ème ed, France, 1998, p182.

[2] رفعت محجوب، **المالية العامة**، دار النهضة، دط، بيروت، 1979، ص197.

[3] خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري الحديث**، دار هومة، دط، الجزائر، 2005، ص12.

[4] عادل العلي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2003، ص92.

[5] عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، دط، عمان، 2008، ص13.

[6] جهاد سعيد خصاونة، **علم الماليةالعامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010، ص85.

ثانيا: تعريف الرسم حسب القواعد العامة وخصائصه

1. **تعريف الرسم:** تعد الرسوم من أهم الموارد المالية، وقد اختلفت تعريفاته:

أ- يعرف على أنه، الرسم "هو مبلغ من النقود، يدفعه الشخص جبرا إلى الدولة أو أحد مرافقها العامة مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب هذا المرفق".[2]

ب-كما عرف:"الرسم مبلغ نقدي تحدده الدولة، ويدفعه الفرد كل مرة تؤدى له خدمة معينة، تعود عليه بنفع خاص وينطوي في نفس الوقت على منفعة عامة غالبا".[3]

ج- وكذلك يعرف"الرسم هو اقتطاع نقدي يدفعه الفرد إلى الدولة، أو غيرها مقابل انتفاعه بخدمة معينة يؤديها له، يترتب عليها نفع خاص".[4]

يلاحظ من خلال التعريفات أعلاه أن لها نفس المضمون والمعنى، فننتقل مباشرة إلى عرض خصائصه.

2. **خصائص الرسم:** من خلال التعاريف المذكورة أعلاه يمكن القول إن خصائصه هي:

أ- **الصفة النقدية:** ومعنى ذلك هو دفع مبلغ من النقود مقابل الخدمة المؤداة.[5]

ب-الصفة الإجبارية: أي إلزامية دفع الرسم ولا خيار للمستفيد من الخدمة في عدم دفع الرسم،[6] لكن هذه الإجبارية تبقى مقيدة في حدود إرادة المستفيدين من الخدمة.[7]

---

[1] عبد الغفور إبراهيم أحمد، **مبادئ الاقتصاد والمالية العامة**، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2013، ص283.

[2] أعاد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط7، الأردن، 2010، ص 106.

[3] عدلي البابلي، **المالية العامة والنظم الضريبية (تقدير وتحليل الموازنة العامة في الشريعة والقانون)**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، دط، 2009، ص106.

[4] بوزيدة عبد حميد ، **جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامّة للضريبة، الرّسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2010، ص17.

[5] أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص64.

[6] محرزي محمد عباس، مرجع سابق، ص23.

[7] أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص65.

ج- المقابل في الرسم: إن الخدمة التي يحصل عليها دافع الرسم ذات بعدين الأول الاستفادة من الخدمة والثاني المساهمة في تغطية النفقات العامة، وهذا بقيام الدولة بدورها عن طريق هذه المرفق،[1] وكمثال على ذلك تسجيل العقارات وشهرها يحفظ حق المالك على الإطلاق ناهيك عن المرافق الأخرى، كالصحة والتعليم..الخ.

د-مشروعية الرسم: تندرج مشروعية الرسم تحت مشروعية الضريبة، أي وفق قوانين وتشريعات الدولة كذلك بصفة محددة فلا يمكن للجهة المطالب منها الخدمة أن تجبر المستفيد على دفع مبلغ أكثر مما حدده القانون.[2]

في حالة تحصيل مفتش ضرائب مثلا ضريبة غير مستحقة يدخل فعله في إطار جريمة الغدر.

ثالثا: تعريف الرسم على القيمة المضافة وخصائصه

بعد تعريف الرسم ننتقل إلى تبيان تعريف الرسم على القيمة المضافة،[3] وتوضيح خصائصه:

خصائصه:

1. **تعريف الرسم على القيمة المضافة:** بالبحث في ثنايا قانون الرسوم على رقم الأعمال، نسجل غيابا بتحديد مفهوم الرسم على القيمة المضافة بالرغم أن هذا النوع من الرسوم حديث النشأة نسبيا سواء على المستوى العالمي أو الوطني؛ غير أنه عدم تطرق المشرع لتعريف هذا الرسم لا يعد فراغا قانونيا باعتبار هذه المهمة موكلة للفقه أساسا حيث عرفه جانب من الفقه.

أ-عرف الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

---

[1] أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص66.

[2] مصباح عاصم بوعرم، **الاقتصاد اللبناني في ظل الضريبة على القيمة المضافة**، رسالة ماجستير في الإدارة المالية، الجامعة الإسلامية في لبنان، 2004، ص12.

[3] القيمة المضافة: هي كل ما يتم إضافته من قيم لدى كل مرحله من مراحل الإنتاج والتداول السلعي أو عند تأدية الخدمات.

ضريبة القيمة المضافة هي الضريبة الأساسية على رقم الأعمال. كما تعمم ضريبة القيمة المضافة على جميع قطاعات الإنتاج والتوزيع والخدمات ويهدف ذلك إلى تبسيط النظام الضريبي للضرائب على الإنفاق.[1]

وجعل هذا المفهوم الرسم كما ورد في التشريع الفرنسي على أنه مبدأ الرسم على رقم الأعمال يتعلق بالإنتاج وتأدية الخدمات كما أن الدول الأوروبية تأخذ به.

ب-كما عُرف الرسم على القيمة المضافة بـ:

بأنه "نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة على الإنفاق، تلجأ إليها الدولة في سعيها لزيادة مواردها المالية وتفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات، وتؤدى من طرف المستهلك بعد أن تلقى على كاهله داخل سعر المواد والخدمات، بينما تحصلها الدولة على مستوى المنتج أو مقدم الخدمة."[2]

ج- وأيضا عرف الرسم على أنه: ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك يتم تحصيلها من قبل الغير أو شركات أو جمعيات معنية بالإنتاج والتسويق وكذلك السلع وخدمات السوق وتدفع من قبلهم إلى الدولة.[3]

وقد شمل هذا التعريف كافة العناصر إلي تضمنتها تقريبا كل التعريفات المذكورة.

د- وأيضا ورد في تعريف آخر"هو ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة لفائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي، وهي تعد أداة لقياس عصرنة الاقتصاد الوطني.[4]

---

[1] La T.V.A est la principale des taxes sur les chiffres. La généralisation de la" T.V.A a ensemble des secteurs de la production, de la distribution et des services, a simplifie le système fiscal des impôts sur la dépense ", J.Vtin, CL.Themeau, **Droit du travail et droit social droit fiscal**, Ed foucher, paris, 1973, p218.

[2] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، مرجع سابق، ص 207.

[3] La T.V.A est un impôt indirect, Sur la consommation il est collecté par des tiers, les entreprises ou les associations impliqués dans la production et la commercialisation et il ion des biens et des services marchands et il est reversé par leur soins a l'État, M.Benamara, H.Bouznad, **Le droit fiscal des affaires en Algérie**, Ed homma, Alger 2012, p 161-162.

[4] J. L. Mathier, **La politique fiscal économique**, Éd économica, Paris, 1999, p74.

إن المكلف الحقيقي هو المستهلك الأخير فالرسم على القيمة المضافة يحصل من طرف المدين وهو الشخص القانوني الوسيط بين الدولة والمستهلك.

ويمكن تعريفه على أنه "أحدث أنواع الضرائب غير المباشرة يفرض على المستهلكين ويجبى من طرف المكلفين القانونيين لصالح الدولة.

2. خصائص الرسم على القيمة المضافة: يتميز الرسم على القيمة المضافة بعدة خصائص نذكرها فيما يلي:

أ- ضريبة حقيقية: فهي متعلقة باستعمال الدخل أي عملية الإنفاق أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.

ب- ضريبة غير مباشرة: فالمستهلك لا يدفعها مباشرة إلى الخزينة بل عن طريق المنتج أو مؤسسة تأدية الخدمة فهي المكلفة قانونا.

ج- ضريبة متعلقة بالقيمة: أساسها قيمة المنتوج دون مراعاة طبيعة جودته كميته.

د- ضريبة تدفع بالأقساط: فهي تدفع عبر مراحل ففي كل مرحلة يحسب الفرق المدفوع من القيمة التي سبقها إلى أن يصل إلى المستهلك.

هـ- ضريبة ترتكز على آلية الخصم؛ بمعنى:

- يحسب الرسم المستحق على السلعة أو الخدمة.
- يخصم الرسم من سعر التكلفة.
- دفع للخزينة الفرق بين الرسم المحصل والقابل للخصم.

و-ضريبة متطورة وأكثر سهولة في التطبيق والحيادية.[1]

[1] خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري**، دار هومة، ط1، الجزائر، 2000، ص124.

ز- **ضريبة حيادية:** فهي لا تؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين كون أن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها.[1]

ح-**منخفضة التكلفة في الأعباء الإدارية** عند الاستيراد أو عن طريق إدارة الجمارك.[2]

الفرع الثاني

تقييم الرسم على القيمة المضافة

إن الرسم على القيمة المضافة له أهمية بالغة من في مجال الإيرادات المحصلة للدولة فهو يتسم بالعديد من المزايا التي سنذكرها أدناه، لكن لا يخلو من العيوب فقد تم انتقاده نظرا للآثار المترتبة عنه.

أولا: أهمية الرسم على القيمة المضافة

تبرز أهمية الرسم على القيمة المضافة فيما يلي:

1. تعويض عن الفاقد الضريبي جراء الالتزام باتفاقية المنظمة العالمية.

2. جزء من سياسة التحرير الاقتصادي.

3.تلغي ضرائب الصادرات مما يقلل من أسعار المواد الخام المناسبة للدولة الصناعية الاستعمارية.[3]

4.ولقد أكد الاقتصاديون على أهمية هذه الضريبة لاسيما في المغرب العربي (تونس، الجزائر والمغرب) والدول الصناعية الكبرى؛ حيث إحداث الرسم في المغرب العربي يعد أهم خطوات الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها.

5.هذا النوع من الضرائب ذو قاعدة عريضة وكلما توسعت هذه القاعدة زادت الإيرادات وقل العبء الضريبي وكذا تفادي نوع آخر من الضرائب.

---

[1] S.Gauthier,**Opcit**, P 68.

[2] خلاصي رضا، مرجع سابق، ص124، ص125.

[3] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، مرجع سابق، ص208.

6.الدول التي تأخذ بهذه الضريبة في غالب الأحيان أهدافها انسجام نظامها الضريبي مع التطورات الدولية خاصة التي في نيتها الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.[1]

فنجد العديد من الدول التي بينها علاقات اقتصادية واتفاقيات دولية حول الضرائب تسعى لتفادي الازدواج وإعطاء تحفيزات ضريبية من أجل الاستثمار والتبادل التجاري.

كما أن هذا النوع من الضرائب هو الطريق الأسهل للحكومة في جباية الضرائب دون عناء.

وقد أثبتت الدراسات الاقتصادية في الفترة ما بين 1972_1990 حول هذه الضريبة أن الناتج المحلي في الدول التي تعتمد على الرسم على القيمة المضافة مرتفع بالمقارنة مع الدول التي لا تأخذ بها.

أيضا إن الرسم على القيمة المضافة هو أهم العناصر التي ساهمت في التكامل الاقتصادي لاسيما مالية الدولة؛ ويتجلى ذلك في دول الاتحاد الأوربي.[2]

ثانيا: مزايا الرسم على القيمة المضافة

للرسم على القيمة المضافة عدة مزايا أهمها:

1.وفرة الحصيلة الضريبية وسهولة الجباية خاصة في الدول الغربية؛ هي أكبر إيراد لخزينة الدولة وسهلة التحصيل.

2.إجراء الفوترة والذي هو أكثر ملاءمة وفعالية في ضبط الإيرادات وبسط المراقبة.

3.ضريبة عامة على الاستهلاك؛ فيدفعها كل مستهلك ضمن ثمن الشراء دون تفرقة.

4.تسليط العقوبات: فقد وضع له القانون عدة عقوبات في حالة المخالفات سواء على المستوى الإدارة الجبائية أو القضاء.

---

[1] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني،مرجع سابق، ص16.

[2] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، مرجع سابق، ص217.

5. بساطة الإجراءات بحيث يترك المجال للمكلفين بالتصريح بإيراداتهم والإجراءات المطبقة على الضرائب المباشرة.[1]

6. قياس المقدرة الشرائية، فزيادة حصيلة الضريبة تعكس مستوى القدرة الشرائية للمكلف، حسب نوع السلعة.

7. قلة التهرب من دفعها بالمقارنة مع الضرائب الأخرى كونها تحصل وفق مراحل متعددة.

8. سرعة سداد دين الضريبة وشمولية فرضها على كل من يقتني السلعة محل الضريبة.[2]

9. المنافع المتوقعة في التجارة الخارجية؛ عدم تطبيق هذه الضريبة على السلع المصدرة، وهذا ينعكس على أسعار السلع؛ وبالتالي تكون حافزا في تشجيع التجارة الخارجية خاصة في الدول الأوربية فهي تفرض على السلع المخصصة للاستهلاك بالمقابل نفس السلع تعفى عند التصدير.

10. تشجيع تخفيض التكاليف، وهذا بإدخال تكلفة السلعة عند بيعها للمستهلك، وبهذا فالمنتج لا يعاني إرهاق تكاليف.

11. تشجيع الادخار والاستثمار، فقد يخصص المكلف جزء من دخله للادخار بدلا من إنفاقه في الاستهلاك لكن يتوقف ذلك على مدى وعي المكلف بالعبء الضريبي الملقى على عاتقه.

12.استقرار أساس الإيراد الضريبي.[3]

13.يجعل أفراد المجتمع أكثر مساهمة من قيمة المداخيل ففي سنة 2005 ساهمت ب 507 مليار أورو في فرنسا.[4]

---

[1] مؤيد عبد الرؤوف درويش البسامي، **ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن (دراسة مقارنة)**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006، ص35.

[2] محمد حميد السلطان، **دور ضريبة القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي في سورية**، رسالة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، 2010، ص146.

[3] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، مرجع سابق، ص247.

[4] S.Gauthier, opcit,p67.

14.تقوية الحيادية وذلك عن طريق فرض السلطات للضريبة بمعدل أكثر إيجابية لتحسين الحياد بدلا من الإعفاءات فهذا يساهم في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.[1]

رغم المزايا التي يتسم بها الرسم على القيمة المضافة المبررات والتوضيحات التي وضعت من أجل اقناع اقتصاديات الدول بالأخذ به فهناك الكثير من يرى عكس هذا.

ثالثا: عيوب الرسم على القيمة المضافة

لقد انتقد الكثير من المحللين هذا النوع من الضرائب واستندوا إلى عدة معطيات أفرزتها عملية تطبيق هذا الرسم في الواقع العملي، حيث يمكن حصرها في عدة عيوب:

1. يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عينية لا تراعي ظروف المكلفين الحقيقيين، وشدة وطأتها على ذوي الدخل الضعيف فدخلهم مباشرة ينفق على الاستهلاك فصاحب الدخل المحدود ينفق دخله كامل على السلع الأساسية على عكس ذوي المداخيل المتعددة أو الواسعة الذي ينفق جزء من دخله في ذلك.

2.الصفة التراجعية لهذه الضريبة، فبفرضها بنسب محدودة يبقى ذوي الدخل الضعيف دائما مرهقون بدفعها أما أصحاب الدخل المرتفع كلما زاد الدخل كلما انخفض العبء الضريبي، ويصبح الفارق بين الضريبة والدخل ضئيل جدا.[2]

3.تدفع بعض الشّركات المسجلة لدى إدارة الضرائب إلى التقليل إنتاجها غاية في عدم تحقيق رقم أعمال الذي تفرض حسب نسب الضريبة وكذا تفادي العقوبات.

4.خروج المكلفون القانونيون من دائرة الإنتاج لاسيما الشركات التي ليست لها القدرة على منافسة الشركات العملاقة في ظل فرض الضريبة.

5.تسبب إعسار مادي للزبائن خاصة في حالة بيعهم السلع بأجل وعدم تحصيل أثمانها من الزبائن.[3]

---

[1] LOCDE, **Tendances des impôts sur la consommation**, Ed OCDE, France, 2001, p9.

[2] P. Feve, J.M atheron, J. l. sahuc, **la TVA social: Bonne ou mauvaise idée,** revue économique et prévision, n 193, France, 2009, p 19.

[3] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، مرجع سابق، ص261، ص262.

6..طول مدة تحول الرسم في حالة وجود وسائط متعددة: خاصة في المعدلات المرتفعة رغم المناقشات السياسية والاقتصادية إلا أنها لم تتوافق في ضبط المعدلات.

7.يدفع إلى إعادة تنظيم الإدارة الجبائية، إدارة الجمارك وخلق إدارات جديدة؛[1] وهذا ماحدث في الإدارة الجزائرية بعد الإصلاحات الجبائية.

الفرع الثالث

موقف المشرع الجزائري من الرسم على القيمة المضافة

استناداً إلى المادة 65 من قانون المالية 36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتعلق بقانون المالية لسنة 1991؛[2] أحدث الرسم على القيمة المضافة، وطبقا لقانون المالية 25/91 المؤرخ في 18ديسمبر 1991المتعلق بقانون المالية لسنة 1992،[3] دخل الرسم على القيمة المضافة حيز التنفيذ بداية من شهر 10 أفريل لسنة 1992.

وبالنظر إلى فحو المادة المعدلة لقانون الرسوم على رقم الأعمال لم يعرف المشرع الجزائري الرسم على القيمة المضافة؛ وبناء على المصطلح المعتمد عليه من خلال مواد قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل –تقريبا سنويا– بقوانين المالية أن المشرع الجزائري اعتمد مصطلح **رسم** وليس **ضريبة** وقد نرجع ذلك إلى الترجمة الحرفية للمصطلح فبالنظر إلى التعاريف السابقة فمن الواضح أنه ضريبة غير مباشرة إضافة إلى تمعننا لتعريف الضريبة وخصائصها مقارنة بتعريف الرسم وخصائصه فإن الرسم على القيمة المضافة تنطبق عليه خصائص الضريبة. كذلك عمم المشرع الجزائري هذا المصطلح في كل القوانين منها قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإستثمار على سبيل المثال.

كما أن الرسم على القيمة المضافة بقي على نفس النسق المتعامل معه بأنه نوع من الرسوم على رقم الأعمال، لكن بتمعننا لقانون الرسم على رقم الأعمال نجد أنه عدل كليا وعلى خلاف ذلك نجد أن التشريعات العربية المقارنة سواء من تبنت الرسم على القيمة المضافة قبل أو بعد الجزائر

---

[1] J.p.Boudin, **Modernisation de l'administration fiscal dan les pays en développement : Impact de la TVA**, revue d'économique du développement, N20, France, 2012, p86.

[2] القانون رقم 36/90 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق ل31 ديسمبر سنة 1990 **المتضمن قانون المالية لسنة 1991**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 57.

[3] القانون رقم 25/91 المؤرخ في 11 جمادى الثانية عام 1412 الموافق ل18 ديسمبر سنة 1991 **المتضمن قانون المالية لسنة 1992**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 65.

أطلقت عليه مصطلح الضريبة على القيمة المضافة وأفردت لها قانونا خاصا وعلى سبيل المثال المشرع المغربي سنة 1986،[1] كما أن التشريعات في المشرق العربي أجمعت على مصطلح الضريبة على القيمة المضافة كالمشرع اللبناني والمصري والإماراتي....الخ.

المبحث الثاني

إدخال الرسم على القيمة المضافة في القانون الجزائري

تبنى المشرع الجزائري الرسم على القيمة المضافة في ظل الإصلاح الجبائي الذي كان نتيجة لإصلاحات اقتصادية متوالية، وعلى الرغم من هذا فقد تواصلت الإصلاحات الاقتصادية والجبائية حتى تتوافق مع المعايير الدولية قصد خلق بيئة استثمارية؛ فالإصلاحات الاقتصادية مست القوانين التي لها صلة مباشرة بالنشاط التجاري وهذا لتكريس مبدأ الاقتصاد الحر وتحرير التجارة. أما الإصلاحات الجبائية تعلقت بالنظام الجبائي من جهة، وبهيكلة الإدارة الجبائية من جهة أخرى.

المطلب الأول

تسبيق الإصلاحات الإقتصادية عن الإصلاحات الجبائية

تعد فترة الثمانينات من القرن الماضي، أول خطوة بادرت فيها الدولة الجزائرية إلى التفكير في إصلاح النظام الاقتصادي السائد في تلك الفترة المعروف بالاقتصاد الموجه؛ فتبلور ذلك في عدة سنوات بداية من 1981. ثم بدأ تفكر في إصلاح النظام الجبائي الذي لابد أن يتماشى مع النظام الاقتصادي محل الإصلاح، لاسيما بعد الأزمة الاقتصادية الناتجة عن انخفاض أسعار النفط سنة 1986، نتناول ذلك وفق فرعين الفرع الأول نتطرق للإصلاحات الاقتصادية، أما الفرع الثاني ننتقل إلى الإصلاحات الجبائية.

---

[1] القانون رقم 30/85 المؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1406 الموافق ل28 نوفمبر سنة 1985 **المتعلق بفرض الضريبة على القيمة المضافة**، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف قم 347 المؤرخ في 7 ربيع الثاني 1406 الموافق ل20 ديسمبر سنة 1985، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية العدد 3818 بتاريخ 01 جانفي 1986.

الفرع الأول

الإصلاحات الاقتصادية

نبين في هذا الفرع باختصار لأهم المحطات التاريخية التي مرت بها الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، التي بدأت تفكر فيها الدولة الجزائرية بالتخلي عن الاقتصاد الموجه وتبني الاقتصاد الحر.

أولا: وجود نية التوجه نحو الاقتصاد الحر

جرت أول خطوة في بداية الثمانينات من القرن الماضي، من خلال سن مجموعة من القوانين:

1. بداية هيكلة الاقتصاد: بداية في سنة 1980 صدر المرسوم الرئاسي 242/80،[1] والذي تم تطبيقه في بداية 1981، بتقسيم 50 مؤسسة عمومية كبيرة الحجم إلى 300 مؤسسة جديدة.[2]

2. ضبط قوانين الاستثمار في القطاع الخاص بالقانون 11/82؛ حتى سنة 1984، تم التصريح باستثمار لحوالي 1000 مستثمرة.

3. أزمة البترول: يعتمد الاقتصاد الجزائري بالدرجة الأولى على المحروقات، وفي الفترة التي كانت تسعى فيها الجزائر إلى التحول من سياسة الاقتصاد الموجه إلى الاقتصاد الحر. تراجعت أسعار البترول سنة 1986؛ فانعكس ذلك سلبا على الواقع الاقتصادي السياسي والاجتماعي بتراجع معدلات النمو.[3]

---

[1] المرسوم الرئاسي 242/80 المؤرخ في 24 ذي القعدة عام 1400 الموافق ل04 أكتوبر سنة 1980 **المتعلق بإعادة هيكلة المؤسسات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 41، الصادر بتاريخ 07 أكتوبر 1980.

[2] كربالي بغداد، **نظرة عامة على التحولات الاقتصادية في الجزائر**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، جانفي2005، بسكرة ص4، ص5.

[3] ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث ع2، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003، ص24.

وقد أثر انهيار أسعار البترول سلبا على الميزانية العامة للدولة بتراجع مستوى الجباية.[1]

4. خوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية: واصلت السلطات الجزائرية في جملة الإصلاحات التي عزمت عليها وتجسد ذلك في القانون 01/88،[2] الذي نص صراحة على استقلالية المؤسسات الاقتصادية نتيجة لجملة من التقارير التي سبقتها.[3] تم تقسيم المؤسسات إلى مؤسسات عامة (هيئات عامة إدارية هيئات ذات طابع صناعي وتجاري)، ومؤسسات عامة اقتصادية في شكل شركات تجارية (شركات مساهمة وشركات ذات مسؤولية محدودة) فأصبحت هذه الأخيرة تخضع إلى قواعد القانون الخاص.[4]

5.استقلالية المؤسسات الاقتصادية: إن خوصصة المؤسسة الاقتصادية يعطيها مجال للاستقلالية في التسيير واتخاذ القرار، نظرا لخضوعها للقانون التجاري الذي مجاله الربح والمنافسة، وعرضة للتصفية والإفلاس، ونوضح مظاهر الاستقلالية في:

أ-سلطة اتخاذ القرار: أصبحت المؤسسة لها سلطة اتخاذ القرار وهذا يكرس اللامركزية في التسيير بعدما كانت تحت سلطة الوزارة الوصية أي الاقتصاد الموجه. تكمن سلطة القرار في حرية التصرف الاستثمار وتحديد الأسعار.

ب-سلطة إدارة الأموال: يعتمد ذلك على التحكم في عملية الإنتاج وتكاليفه، وكذا تحقيق الربح وتحمل مسؤولية المقرضين (أصحاب الأسهم).

---

[1] ميلودي عمار ، **أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال(1992-2010)**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية علو التسيير والعلوم التجارية، جامعة باتنة، الجزائر، 2014، ص7.

[2] القانون رقم 01/88 المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1408 الموافق ل 12 جانفي سنة 1988 **المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 02، الصادر بتاريخ 13 جانفي 1988 المعدل والمتمم.

[3] كربالي بغداد، مرجع سابق، ص25.

[4] شوايدية منية ، **طرق خوصصة المؤسسات العامة الاقتصادية في التشريع الجزائري(دراسة مقارنة)**، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية، ع32، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة، الجزائر، ديسمبر 2012، ص169.

ج-سلطة الرقابة: تحقق لامركزية القرار في المؤسسة صلاحية الرقابة على لتنفيذ القرارات المتخذة وفعالية الإنتاج وأداء الموظفين، واتخاذ التدابير اللازمة لتطوير آلة الإنتاج والدفع بها إلى الأمام. إضافة إلى معالجة المشاكل في الوقت المناسب (لتحقيق الابتكار والمبادرة في إدارة الأعمال).[1]

6. **تحول علاقة الدولة بالمؤسسة الاقتصادية:** إن إصلاح المؤسسة الاقتصادية، جعل الدولة مساهمة في رأس المال بعد أن كانت مالكة، وطريقة تدخل الدولة تحولت بدل من سياسة التخطيط المركزي، تبنت سياسة تخطيط توجيهي عن طريق استخدام آليات السياسة النقدية والسياسة الضريبية. هاته الأخيرة التي لابد وأن تتوافق مع السياسة الاقتصادية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها.[2]

ثانيا: تأكيد اعتماد الاقتصاد الحر

سعت الحكومة الجزائرية بعد مجموعة الإصلاحات الاقتصادية إلى مواصلة تدابير متصلة بها تأكيد على الخروج من الاقتصاد الموجه إلى الاقتصاد الحر أهمها.

1. إبرام اتفاقيات دولية: تأثرت الجزائر اقتصاديا بسبب عامل المديونية الخارجية؛ فتحتم عليها إبرام اتفاقيات دولية، لاسيما عند تطور نسبة الدين إلى خمسة ملايير دولار سنة 1987 إلى 7ملايير دولار سنة 1989 والذي كان دائما في ارتفاع.

أ-الاتفاق مع صندوق النقد الدولي والبنك العالمي: لجأت الجزائر إلى صندوق النقد الدولي والبنك العالمي؛ من أجل الحصول على قروض ومساعدات لمعالجة العجز خاصة في العملات الأجنبية. أرسل الوزير المختص بالاقتصاد خطاب النوايا للمدير التنفيذي لصندوق النقد الدولي في شهر مارس 1989 الذي كان مضمونه تعهد الحكومة الجزائرية الالتزام بالانخراط في اقتصاد السوق.[3]

---

[1] داودي طيب ، ماني عبد الحق، **تقييم إعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية**، مجلة المفكر، ع3، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، الجزائر، فيفري2008، ص142، ص143.

– ميلودي عمار، مرجع سابق، ص24.

[2] ناصر مراد، مرجع سابق، ص24.

[3] بطاهر علي، **سياسات التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، ع01، جامعة الشلف، الجزائر، 2004، ص182، ص183.

فالرسم على القيمة المضافة يدرج في المنظومة الجبائية للدول لإرضاء صندوق النقد الدولي كجهة مانحة للأموال؛ فمن واجب الدولة المعتمدة على ميزانية صندوق النقد الدولي أن تخضع للإصلاحات التي يرغب فيها؛ وهذا شرط لإعطاء القروض خاصة بوجود ثقل في الدين الخارجي.[1]

ب-الاتفاق مع نادي باريس: عقب خطاب النوايا، توجهت الجزائر نحو نادي باريس للاجتماع مع ممثلين عن صندوق النقد الدولي، البنك العالمي، منظمة الأمم المتحدة للتجارة والمجموعة الاقتصادية الأوربية من أجل الحصول على مساعدات للقيام بالإجراءات التي تعهدت بها، وكذلك لإعادة جدولة الديون العمومية المتوسطة والطويلة المدى.[2]

ج-الاتفاق مع نادي لندن: اختص نادي لندن بإعادة جدولة الديون الخاصة (البنكية) عن طريق لجان تمثيلية للدائنين الخواص، فتقدمت الجزائر بصفة رسمية لإعادة جدولة الديون الخاصة أكتوبر 1994.[3]

2. **إصلاح التجارة الخارجية:** تعد التجارة الخارجية أحد العوامل التي عملت الدولة على إصلاحها وتحريرها، ويتبلور هذا في البداية بالقانون29/88،[4] حيث غيّر من سياسة احتكار الدولة للتجارة الخارجية وهذا بتخصيص مبالغ محددة من العملة الأجنبية، لكل شركة من أجل استعماله حسب رؤيتها.

وطبقا للقانون 10/90 المتعلق بالنقد والقرض،[5] أصبح يمكن تحويل رؤوس الأموال لتمويل المشاريع الاقتصادية في النشاطات غير مخصصة عوائدها الربحية للدولة.[6] استنادا للنصوص المذكورة آنفاً تم

---

[1] A. MATENDA KYELU , **L'introduction de la TVA en republique democratique du CONGO : Contribution a une théorie critique de la décision fiscale**, Thèse de doctorat en droit public, Université Panthéon-Assas Ecole doctorale de Droit Public , France, 2013, p22.

[2] بطاهر علي، مرجع سابق، ص183.

[3] بطاهر علي، مرجع سابق، ص185.

[4] القانون رقم 29/88 المؤرخ في 05 ذي الحجة عام 1408 الموافق ل19 جويلية سنة 1988 **المتضمن قانون احتكار الدولة للتجارة الخارجية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 29، الصادر بتاريخ 20 جويلية 1988.

[5] القانون 10/90 المؤرخ في 10 رمضان عام 1410 الموافق ل14 أفريل سنة 1990 **المتعلق بالنقد والقرض**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد16، الصادر بتاريخ 18 أفريل 1990.

[6] ناصر مراد، مرجع سابق، ص25.

تحرير التجارة الخارجية من أجل الحصول على أسواق عالمية، ووضع المنتوج الجزائري في إطار المنافسة الخارجية.[1]

3. **إصلاح نظام الأسعار**: أقام القانون 12/89 المتعلق بالأسعار نظاما جديداً،[2] حيث قسم الأسعار إلى أسعار مقننة وأسعار حرة يحددها قانون العرض والطلب والمنافسة في السوق.

أ-الأسعار المقننة وتنقسم إلى:

أ-1 أسعار ذات هوامش مراقبة: حيث يمكن تغييرها بناء على ترخيص السلطات المختصة.

أ-2 أسعار مراقبة: تحددها السلطات المختصة حسب نوع السلع محل المراقبة (سكر، حليب..)

ب-أسعار حرة: وتكون في إطار نظام التصريح وهذا ما يقوم به الأعوان الاقتصاديين أصحاب المنتجات والأسعار المرغوبة من طرف المصالح الخارجية، ولابد للأعوان احترام الأسعار وفي حالة التغيير يتم التصريح من جديد.[3]

4. **تغيّر علاقة البنك بالمؤسسة:** في إطار الإصلاحات الاقتصادية، تحول البنك إلى مؤسسة مالية مستقلة ذو علاقة اقتصادية بالمؤسسة الاقتصادية، عن طريق تمويل المشاريع وفق قروض مالية، حيث تكون المشاريع محل دراسة وتفاوض ومعرفة التوقعات لنجاح المشاريع وبالمقابل تقديم الضمانات المطلوبة.[4]

5.**الشراكة مع الاتحاد الأوربي:** يرتكز هدف الإصلاحات الاقتصادية المتواصلة في الانضمام إلى الاتحاد الأوربي، لكن سياسة الإصلاحات بالتوجه نحو اقتصاد السوق لازالت تتسم بالتردد وعدم وضوح الرؤية، فطبيعة الاقتصاد الريعي لا تتلاءم مع مناخ الدول الصناعية المنتجة، القائم اقتصادها

---

[1] داودي طيب ، ماني عبد الحق، مرجع سابق، ص145.

[2] القانون 12/89 المؤرخ في 02 ذي الحجة عام 1409 الموافق ل05 جويلية سنة 1989 **المتعلق بالأسعار**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 29، الصادر بتاريخ 19 جويلية 1989.

[3] ناصر مراد، مرجع سابق، ص25.

– داودي طيب، ماني عبد الحق، مرجع سابق، ص145.

[4] ناصر مراد، مرجع سابق، ص25.

على حرية التجارة الخارجية وقوة المنافسة. فقد جعل ذلك حكومات الدول لاسيما الجزائر تتخذ دائماً الإجراءات والتدابير الوقائية في سن قوانين لحماية الاقتصاد الوطني.[1]

6. **نتائج الإصلاحات الاقتصادية:**

أ- عدم تدخل الدولة في نشاط المؤسسات من إنتاج تسيير وتنظيم.

ب- ظهور الدولة بصفة الدولة الرخوة.

ج- بقاء الاقتصاد الوطني اقتصاد ريعي رغم محاولات التغيير.[2]

يلاحظ أن سياسة الإصلاح الاقتصادي مست كل الجوانب الاقتصادية والمؤسسات المالية والسياسة التجارية للدولة؛ يدخل ذلك في إطار الضغوط الدولية لخلق بيئة استثمارية ملائمة للاقتصاد الأوربي وزيادة على ذلك العمل على ملاءمة النصوص الجبائية للوضع الاقتصادي وهذا ما اصطلح عليه بالإصلاح الجبائي.

الفرع الثاني

الإصلاحات الجبائية

في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر؛ عزمت على جملة من الإصلاحات الجبائية سنة 1991، منها ما يخص النظام الجبائي، ومنها ما يتعلق بالإدارة الجبائية.

وقد تم إصلاح قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بسن نوعين من الضرائب هما: الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات. أما بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال فقد أحدث الرسم على القيمة المضافة وسنوضح ذلك فيما يلي:

أولاً: إحلال الرسم TVAمحل رسوم تراكمية "TUGP et TUGPS"

---

[1] شحماط محمود ، **قانون الخوصصة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2007، ص235، ص237.

[2] شنافي ليندة، **تأثير سياسة الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر في البناء الاجتماعي للمجتمع الجزائري(دراسة تحليلية)**، دكتوراه في علم الاجتماع، كلية العلوم الاجتماعية والعلوم الإسلامية، جامعة باتنة، الجزائر، 2010، ص132.

تم استبدال الرسم على القيمة المضافة مباشرة بالرسوم التي كانت منصوص عليها في قانون الرسوم على رقم الأعمال.

1.الرسوم التراكمية: لم يعرف المشرع الجزائري الرسوم التراكمية بل اكتفى بتحديد مجال تطبيقها.

أ-الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج: هو نوع من الضرائب غير المباشرة تفرض على رقم الأعمال المتعلق ببيوع وأشغال المؤسسة أو المقاولة، شرط أن تكون على مستوى إقليم الجزائر بحيث يقوم بها أشخاص يقومون بالشراء من أجل البيع أو أعمال تكتسي طابع صناعي وتجاري.[1]

ب- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات: كان يحصل هذا الرسم لصالح البلديات ويشمل:

-الإيجارات وتأدية الخدمات.

-الأعمال المحققة من قبل الحرفيين كما هم محددون وفق المادة 31 من قانون الضرائب المباشرة.[2]

-الأعمال المحققة من قبل الشركات المتعاطية لأشغال الدراسات والبحث.[3]

2.أسباب تعويض الرسم بالرسوم التراكمية: لقد حل الرسم على القيمة المضافة محل الرسوم التي كانت في قانون الرسوم على رقم الأعمال، نظرا للانتقادات التي وجهت لذلك النوع من الرسوم بكثرة المعدلات والإعفاءات؛ وغاية المشرع في تجسيد إصلاح السياسة الجبائية التي تنسجم مع النظام الاقتصادي.

أ-تعدد المعدّلات: فقد كان الرسم الوحيد الإجمالي، يحتوي على عشرة معدلات، تبدأ (5%) إلى المعدل الخصوصي 80% والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات كان يحتوي على ثمانية معدلات بين 8%و80%. مع العلم أن المعدل القانوني يختلف عن المعدل الحقيقي الذي يتحمله المستهلك فالمعدل الحقيقي .TL والمعدل القانوني هو TR .

---

[1] المادة 01 من الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتتم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 103، الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976.

[2] الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 102، الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976.

[3] المادة 98 من الأمر 102/76 **المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتتم.**

المعدل الحقيقي هو :

-مثال: المعدل القانوني $7\% = \frac{100}{7-100} \times 100 = 7،52\%$

والسبب في ذلك هو آلية الخصم موجودة في TUGP وغير موجودة في TUGPS.[1]

ب-**كثرة الإعفاءات:** اتسم قانون الأعمال الملغى بكثرة الإعفاءات، فالرسم الوحيد الإجمالي احتوى على سبعة وستون إعفاء لنظام الواردات. والرسم الوحيد على تأدية الخدمات بتسعة عشرة إعفاءاً.

إن الإعفاءات التي تمس الطابع الاجتماعي لها مبرراتها أما التي تمس بالجانب الاقتصادي فهي تسبب مضرة وتفوّت إيرادات معتبرة على الخزينة.[2]

3. أسباب ناتجة عن الإصلاحات الاقتصادية والجبائية: يتلاءم فرض الرسم مع مستجدات الإصلاحات الاقتصادية وإن سياسة التحرير الاقتصادي وظهور المؤسسة الخاصة لاسيما الشركات التجارية هي من أهم الأسباب التي أدت إلى إحداث الرسم كونها الوسيط في جباية هذه الضريبة.

أ- **تكوين هيئة مكلفة بالإصلاح الجبائي:** في سنة1987 تم تشكيل لجنة وطنية للإصلاح الضريبي وكان من بين أهدافها إدخال نظام الرسم على القيمة المضافة في المنظومة الجباية الجزائرية.[3]

ب- **توسيع مجال تطبيق:** من أهم أسباب إحداث الرسم هو توسيع مجال التطبيق كما جاء في مشروع قانون المالية لسنة 1991، زيادة على مجال الرسم الوحيد الإجمالي،[4] وسنتطرق إلى ذلك خلال الفصل الثاني من هذا الباب.

ج- **مواكبة الإصلاحات المغاربية:** (تونس والمغرب) لقد قامت الجارتين، تونس والمغرب بإحداث هذه الضريبة، فبدأت دولة المغرب بتطبيقها في سنة 1986،[1] وتونس في 1988.[2] فانسجام النظام الضريبي بين الدول المغاربية يزيد من فرص بناء تكتل اقتصادي وتوسيع العلاقات التجارية.

---

[1] بوزيدة حميد ، مرجع سابق، ص82، ص83.

[2] بوزيدة حميد ، مرجع سابق، ص84.

[3] ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1999-2009)**، منشورات البغدادي، دط، د ت، ص13، ص19.

[4] ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مرجع سابق، ص27.

د- التأكيد على تطبيق الرسم على القيمة المضافة: استناداً إلى المادة 65 من قانون المالية 36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتعلق بقانون المالية لسنة1991؛ أحدث الرسم على القيمة المضافة، وطبقا لقانون المالية 25/91 المؤرخ في 18ديسمبر 1991المتعلق بقانون المالية لسنة 1992، دخل الرسم على القيمة المضافة حيز التنفيذ بداية من شهر أفريل.

إن الرسم على القيمة المضافة جاء على مرحلتين؛ فقانون المالية لسنة 1991 حدد مجال التطبيق ثم قانون المالية 1992 حدد المعدلات والإعفاء والنظام الخاص؛ وهنا بدأ يعرف المستهلك على الإقليم الجزائري الرسم على القيمة المضافة.

4.معدلات الرسم على القيمة المضافة: تختلف معدلات الرسم من بداية تطبيقه إلى السنوات اللاحقة من حيث النسبة والعدد.

أ-في بداية التطبيق: عندما وضع المشرع الرسم على القيمة المضافة في قانون المالية لسنة 1992 حدد له أربع معدلات.[3]

-المعدل المخفض الخاص le taux réduit spécial ب7%: ويخص عمليات البيع منها: الفواكه، الجرائد، بناء المحلات السكنية.

-المعدل المخفض:le taux réduit ب13%: ويتعلق بعمليات البيع الخاصة بالبروبان، اللحوم والألبان...الخ

-المعدل العادي: le taux normale ب21%: ويفرض على قاعات الحلاقة المصنفة أسعارها الحفلات الموسيقية والإيجارات المفروشة.

---

[1] القانون رقم 30/85 المؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1406 الموافق ل28 نوفمبر سنة 1985 **المتعلق بفرض الضريبة على القيمة المضافة**، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف قم 347 المؤرخ في 7 ربيع الثاني 1406 الموافق ل20 ديسمبر سنة 1985، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية العدد 3818 بتاريخ 01 جانفي 1986.

[2] **دليل الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الاستهلاك**، الإدارة العامة للأداءات، تونس، سبتمبر 2014، ص3.

[3] المواد 73، 74، 75 و76 من القانون رقم 25/91 المؤرخ في 11 جمادى الثانية عام 1412 الموافق ل18 ديسمبر سنة 1991 **المتضمن قانون المالية لسنة 1992**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 65.

- بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص112، ص113.

-المعدل المرتفع (المضاعف):le taux majoré بـ40 % ألغي في سنة 1995 ويطبق على أكباد أوز دسمة، محضرات غذائية،...الخ.

وبالنسبة لهذه المعدلات فطريقة فرضها تنقسم إلى قسمين فحالات تخضع لآلية الخصم وحالات خارج نطاق آلية الخصم.

ب-معدلات الرسم حسب تعديل قانون المالية 2001 وقانون المالية 2015 :

عرفت معدلات فرض الرسم عدة تعديلات كما سبق ذكره، إلى غاية قانون المالية لسنة 2001،[1] فانحصر في معدلين هما المعدل المخفض والمعدل العادي، وعقبها بعدة سنوات تعديل قانون المالية لسنة 2015.[2]

المعدل المخفض: بـ 7٪ ثم رفع إلى 9 ٪: وضع المشرع النشاطات الخاضعة للمعدل المخفض على سبيل الحصر وهي محددة في المادة والجدير بالذكر هو إطلاق كلمة معدل مخفض بنسبة 7٪ مع العلم أنه كان يدعى بالمعدل المخفض الخاص في بداية تطبيقه، نجد هنا نسبة المعدل وتسميته غير واضحة ومبهمة؛ فإذا كان 7٪ بالنسبة للمشرع مخفضة فهي بالنسبة للمكلف الحقيقي ضغط ضريبي.

وقد اقترحت إحدى اللجان الفنية في مجال الضرائب، وضع سعر محدد منخفض للضريبة(TVA) بمعدل لا يزيد قدره عن 2,5% لكل دولة؛ ويطبق على السلع الغذائية ومواد الطاقة والمياه والدواء، غير أن هذا الاقتراح لم يلقى قبولا.[3]

-أمثلة على النشاطات الخاضعة للمعدل المخفض: منتوجات التمور، البقوليات، العمليات المنجزة من طرف مؤسسات الكهرباء والغاز، إيجار المساكن الاجتماعية.

---

[1] القانون رقم 06/2000 المؤرخ في 27 رمضان عام 1421 الموافق ل23 ديسمبر سنة 2000 **المتضمن قانون المالية لسنة 2001**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 80، الصادر بتاريخ 24 ديسمبر سنة 2000.

[2] القانون 10/14 المؤرخ في 08 بيع الأول عام 1436 الموافق ل30 ديسمبر سنة 2014 **المتضمن قانون المالية لسنة 2015**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2014.

[3] رمضان صديق محمد، **نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية**، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 5، ع الأول، المعهد العربي للتخطيط الكويت، 2002، ص22.

المعدل العادي: بـ 17٪ ثم 19٪: صرح المشرع بأنه يتم تحصيل رسم على القيمة المضافة بمعدل عادي نسبة 19٪ ،[1]ولم يذكر المجالات التي تخصه صراحةً.

استقراءاً لتحديد المشرع مجالات المعدل المخفض والمجالات المعفية، فيخضع للمعدل العادي كل نشاط خارج عن المعدل المخفض وغير معفي صراحةً.

-أمثلة: العمليات المتعلقة بالأنشطة الفندقية والسياحية، الترقية العقارية. مع العلم أنه تطبق هذه المعدلات حسب العمليات منها ما يطبق عليه الحق في الخصم ومنها ما هو خارج نطاق الحق في الخصم.

ثانيا: أساس الخضوع للرسم على القيمة المضافة

إن أساس الخضوع للرسم على القيمة المضافة يختلف من حيث الأشخاص ومن حيث المكان.

1.**على أساس شخصي:** يختلف الأشخاص الخاضعون للرسم من كونهم منتجون، بائعو بالجملة أو شركات فرعية.

أ-**المنتجون:** تولى المشرع تصنيف المنتجون الخاضعون للرسم، وذكرهم بالتفصيل، وهم ثلاث أصناف.[2]

أ-**1.الأشخاص أو الشركات:** هم الذين يتولون صناعة منتجات مع التعهد بالتصنيع أو القيام بتحويلها بصفتهم صناعا أو مقاولين.

- **الهدف من التصنيع:** إعطاء المنتوج شكله النهائي.

---

[1] القانون رقم 10/14 المؤرخ في 08 بيع الأول عام 1436 الموافق ل30 ديسمبر سنة 2014 **المتضمن قانون المالية لسنة 2015**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2014.
- خلاصي رضا، مرجع سابق، ص126.

[2] المادة 4 المادة 01 من الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتتم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 103، الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976.

- **العرض التجاري:** بوصول السلعة للمستهلك، سواء للاستعمال أو الاستهلاك النهائي.
- **مستلزمات التصنيع:** هي المواد الداخلة في عمليات التصنيع أو التحويل باستخدام مواد أخرى.

دون استخدام مواد أخرى.

أ-2-الأشخاص أو الشركات بالحلول داخل المصانع أو خارجها: أنواع العمليات التي تقوم بها:

- صنع المنتوجات.
- تهيئة المنتوجات للعرض التجاري النهائي.

أمثلة عن العمليات:

-الترزيم، تعليب وإرسال أو إيداع هذه المنتوجات.

طريقة البيع:

تحت علامة: باستخدام اسم تجاري آخر.

باسم القائم بالعمليات: الصانع أو المنتج الأصلي.

البيع بدون اسم الصانع أو استخدام علامة أخرى.

أ-3-الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بإعطاء الغير القيام بالعملية المذكورة آنفا(أ-1وأ-2): إذن كل العمليات المذكورة تشمل إما المنتج المباشر أو المنتج بالإحلال، سواء كانت هذه المنتجات استخراج تصنيع، التأهيل أو التحويل.[1]

لقد استعمل المشرع: لفظين بالنسبة للمنتج هو الأشخاص أو الشركات؛ حيث نعلم أن الأشخاص كما هو محدد في القانون المدني الجزائري، إما شخص طبيعي أو شخص معنوي؛ والشركة هي شخص معنوي خاص فليس بالضرورة أن يكون كل شخص معنوي شركة. بالنظر للنشاط الذي

[1] عياض محمد عادل، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة،2003، ص32.

تولى المشرع على أساسه تحديد المنتج الخاضع للرسم TVA فالمقصود هنا بالشخص هو الشركة فالشركة تنطبق على المصنع والمقاول.

ب-البيع بالجملة: يحدد المشرع الجزائري البيوع بالجملة الخاضعة للرسم TVA وفق ثلاثة تصنيفات هي[1]:

ب-1-عمليات التسليم: المتضمنة لأشياء خارجة عن نطاق استعمال الأشخاص العاديين.

معيار الشخص العادي هو[2]:

-استعمال الأشياء بالنظر لطبيعتها.

-استعمال الأشياء بالنظر لاستخدامها.

ب-2-عمليات تسليم سلع: تتم بأسعار مماثلة

منجزات تسليم السلع

- انجاز بالجملة: وهو البيع بالجملة
- انجاز بالتجزئة: بيع بالتجزئة ويعتبر بيعاً بالجملة

ب-3-عمليات تسليم منتوجات

- الهدف: موجهة لإعادة البيع

---

[1] المادة 05 من **قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم**.

[2] هذا المعيار أقرب لما ورد في المادة 2/ب من القانون 10/98 التي تنص"الأشياء والأمتعة الشخصية: كل المواد الجديدة أو المستعملة التي يمكن أن يحتاجها المسافر، في حدود المعقول. لاستعماله الشخصي خلال سفره بسبب ظروف السفر، باستثناء البضائع التي تستورد أو تصدر لأغراض تجارية." المؤرخ في 29 ربيع الثاني 1419 الموافق ل22 أوت 1998 المعدل والمتمم للقانون 07/79 **المتعلق بقانون الجمارك**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد61، الصادر بتاريخ 23 أوت 1998.

- الكمية المسلمة: مهما كان حجم الكمية

لقد وضع المشرع عدّة معايير لتحديد نوع البيع بالجملة، فبالنسبة لعمليات التسليم جعلها، خارج نطاق استعمال الشخص العادي، لكن هذا المعيار مرن ومن الصعب ضبطه، نظراً لاختلاف نمط الاستهلاك وكميته واحتياجه لدى كل شخص.

إن عمليات الإنتاج البيع والتوزيع يحددها المشرع وفق النشاطات الاقتصادية المتعامل بها على مستوى وزارة التجارة.[1]

ب-4-أمثلة عن تجارة الجملة:

تجارة الجملة للمنتجات المرتبطة بأغذية الإنسان وتشمل:

- بيع بالجملة للحليب ومسحوق الحليب، منتجات الحليب والبيض.
- بيع بالجملة: للتمر والفواكه الجافة أو المعقدة.

تجارة الجملة للتجهيزات معدات ولوازم الأمن والحماية وتشمل:

- بيع بالجملة لمعدات مكافحة الحرائق وكل أدوات الحماية والأمن الأخرى.
- بيع بالجملة لمعدات المراقبة، الإنذار، الحراسة وكل أجهزة ومعدات المراقبة عن بعد، كاشفات المعادن الخ.

ج- **الشركات الفرعية:**

تعد الشركات الفرعية أحد الأشخاص الخاضعين للرسم حسب معيار وهدف محدد.

ج-1 أساس المعيار: استغلال فرع أو عدة فروع،[2] فمعيار تحديد الشركة الفرعية هو:

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 249/15 المؤرخ في 15 ذي الحجة عام 1436 الموافق ل29 سبتمبر 2015 يحدد **محتوى وتمحور وكذا شروط تسيير وتحيين مدونة الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للتسجيل في السجل التجاري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 52، الصادر بتاريخ 30 سبتمبر 2015.

[2] المادة 06 من **قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.**

التبعيـة والوصـاية: عندما تكون شركة تحت وصاية شركة مباشرة أو بواسطة أشخاص بحيث تمتلك هذه الشركة:

- معظم رأس المال، بمعنى أكثر من نصف رأس المال.
- أغلبية الأصوات

ج-2 الوساطة:

-الهدف

-سلطة القرار

-حق تعيين أغلب الأعضاء.

2. **علـى أسـاس إقليمـي:** تعد العمليات التي تمت بالجزائر محل فرض الرسمTVA، وبالنظر إلى الإقليم الداخلي والإقليم الجمركي:

أ-**حسب القاعدة العامة:** إن الإقليم الجبائي للرسم على القيمة المضافة يشمل الإقليم الداخلي حسب الأشخاص الخاضعين،[1] إضافة للإقليم الجمركي؛ الذي يشمل الإقليم الوطني والمياه الداخلية والمياه الإقليمية والمنطقة المتاخمة والفضاء الجوّي الذي يعلوها.[2]

ويستثنى من ذلك المناطق الحرة في الإقليم الجمركي على ألا تخضع للتشريع والتنظيم السّاري؛ كليّاً أو جزئيّاً حسب الشروط التي يحددها القانون.

ب-المعيار الاعتباري للإقليم

على أساس التصرف: ويشمل هذا عمليات تسليم البضائع حسب القانون الجزائري المتعلقة بالبيع.

على أساس الاستغلال والاستعمال: ويتم ذلك في العمليات التي تخرج عن مجال تسليم البضائع مثل: الخدمات والأشغال العقّارية.

---

[1] المادة 07 من الأمر رقم 102/76 **المتعلق بقانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.**

[2] المادة 01 من 10/98المؤرخ في 29 ربيع الثاني 1419 الموافق ل22 أوت 1998 المعدل والمتمم للقانون 07/79 **المتعلق بقانون الجمارك**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد61، الصادر بتاريخ 23 أوت 1998.

إن الإطار الإقليمي لفرض الرّسم في الجزائر، أساسه قاعدة السيّادة الضّريبية على الإقليم الوطني وهذا وفق ماحدده قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون الجمارك.

كذلك لابد من الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات التي تحددها الدولة في إطار الاتفاقيات الدولية التي لابد وأن يراعى فيها مبدأ المعاملة بالمثل.

المطلب الثاني

قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة

يتم تأسيس الرّسم وفق ثلاث حالات محددة قانوناً، في الداخل، عند الاستيراد والتّصدير وعلى حسب الحدث المنشئ للرسم حسب طبيعة النشاط، نتطرق إلى كل حالة على حدى وفق الفرعين الآتيين.

الفرع الأول

اختلاف الحدث المنشئ للرسم في الداخل

الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو التّصرّف الذي يقوم به المدين حتّى يكون ملزماً بدفعه، ويختلف هذا التصرف بالنسبة للعمليات التي تتم في الدّاخل كما سنبيه أدناه.

أولا: عند التّسليم القانوني أو المادّي

إنّ الأساس القانوني للتسليم مجاله البضائع كما هو محدد في عقد البيع، كما أنّه أحد التزامات البّائع، وفي تحديد الوعاء الواجب لدفع الرّسم يشمل التسليم عمليات أخرى. ويتميز التّسليم القانوني عن التّسليم المّادي.

1. **التّسليم القانوني:** يتم التسليم القانوني للبضاعة بتوفّر سند قانوني يثبت بأنّ البائع سلّم البضاعة للمشتري وحسب طبيعة المبيع وتتمثل هذه المستندات في:

أ-**الفوترةfacturation**: الالتزام بالفوترة يشمل كل المدينين بالرسم على القيمة المضافة،[1] فالفاتورة وثيقة تثمن قيمة البضاعة ويلتزم فيها بإدراج مبلغ الرسم في الفاتورة.[2]

ب-**وصل التسليم:** هو عبارة عن وثيقة تحل محل الفاتورة في العمليات التجارية في حالة بيع سلع لنفس الزبون.[3]

شروطه:

- التكرار يعني أن يتم النشاط التجاري بصفة متعددة.
- الانتظام، أن يكون هذا النشاط يتكرر بصفة منتظمة كأن يتم التعامل شهريا بصفة مستمرة.

2. التسليم المادّي: يقتضي التسليم المادي في عقد البيع نقل حيازة المبيع من البائع إلى المشتري، فهو ممارسة السلطة الفعلية على الشيء المبيع.[4]

أ- **عناصر التسليم المادي:** وضع المبيع تحت تصرف المشتري: وهو قدرة المشتري على الانتفاع بالمبيع دون وجود عائق مادي يحول عنه، قد يكون المشتري مستلماً للمبيع قانوناً دون الانتفاع به وهنا التسليم يعد معيباً،[5] وعلى خلاف ذلك يمكن أن يكون المبيع تحت تصرّف المشتري قبل شرائه.

---

[1] B.F. Grande guillot, **La fiscalité française 2015 : Fiscalité des entrreprises fiscalité des** particuliers, 20eme ed, Gaulino, France, 2015, p54.

[2] بوزيدة حميد ، مرجع سابق، ص139.

-المادة03 من المرسوم التنفيذي 468/05 المؤرخ في08 ذي الحجة عام 1426 الموافق ل 10 ديسمبر 2005 **المحدد لشروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 80، الصادر بتاريخ 11 ديسمبر سنة 2005.

-المادة 64 من الأمر رقم 102/76 **المتعلق بقانون الرسوم على رقم الأعمالالمعدل والمتمم.**

[3] المادة 14 من المرسوم التنفيذي 468/05.

[4] نذير بن عمّو، **العقود الخاصّة للبيع والمعاوضة**، مركز النّشر الجامعي CPU ، ط1، تونس، 2008، ص183، ص184.

[5] أمازوز لطيفة، **التزام البائع بتسليم المبيع في القانون الجزائري**، أطروحة دكتوراه في القانون، جامعة تيزي وزو، الجزائر،2011، ص41.

أ-1 إعلام المشتري بوضع المبيع تحت تصرّفه: يتوجب على البائع أن يعلم المشتري بأن المبيع تحت تصرفه، وهذا الإعلام غير محدد بوسيلة، فللبائع اختيار الوسيلة المناسبة، سواء بالكتابة الخطية أو الإلكترونية أو شفاهة، عن طريق الهاتف أو بمرسال؛ وهنا يخرج المبيع من سلطة البائع ويرتب آثاره على المشتري.[1]

أ-2 وعاء التسليم القانوني أو المادي: يختلف الأساس الخاضع للرسم حسب طبيعة النشاط.[2]

-المبيعات والتسليمات المماثلة

- **الأشغال العقارية:** المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية، والتسليم هنا يكون للمالك أو المستفيد.
- **بالنسبة للتسليمات للذات:**

فيما يخص المنقولات: من التسليم (بالاستخدام الأول للمنقول أو بداية الاستعمال الأولي، ووعاء الرسم يحدد من ثمن البيع أو ثمن التكلفة يضاف إليه ربح عادي للمنتوج المصنع.

فيما يخص العقارات: من الاستعمال الأول لهذه الأملاك العقارية ووعاء الرسم هنا هو تكلفة ثمن الانجاز.

ثانيا: من قبض الثمن

كما جعل المشرع الحدث المنشئ للرسم من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

1.**الثمن:** المقصود بالثمن هو المبلغ الذي يلتزم المشتري بدفعه للبائع مقابل المبيع، فإذا غاب الثمن أصبح العقد هبة، أما إذا تمت مبادلة المبيع بشيء آخر غير النقود أصبح مقايضة أو مبادلة.[3]

---

[1] أمازوز لطيفة، مرجع سابق، ص44.

[2] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر،2015، ص16، ص17.

[3] محمد سعيد الصبري، **الواضح في شرح القانون المدني(عقد البيع والمقايضة دراسة مقارنة في القوانين العربية)**، دار الهدى عين مليلة، دط، الجزائر، 2012، ص156.

إن الثمن في عقد البيع محله نقداً، أما بالنسبة للثمن في مجال تحصيل الضرائب يتعدّى ذلك فقد يكون الثمن في العقود المبرمة نقداً مبادلة أو تكلفة انجاز مشروع. إضافة إلى أنه أقرّ المشرّع بأن وعاء حساب الرّسم يمكن أن يكون في مجال عقود المعاوضة بحساب الفرق بين تكلفة السلع المبادلة.

2. **تقدير الثمن:** يلتزم المتعاقدان سواء في عقد البيع أو انجاز مشاريع بتحديد الثمن، فيكون محددا أو قابلاَ للتقدير.

3. **أسس تحديد الثمن:** يتم تحديد الثمن بين المتعاقدان إمّا أثناء إبرام العقد أو ترك التقدير على أسس أخرى مشروعة.

أ- **تقدير الثمن بسعر السّوق:** يتفق المتعاقدان في بعض العقود على ترك تقدير الثمن وفق سعر السوق ونعلم أنّ أسعار السوق دائماً في تقلب ولهذا في حالة الشّك يعتمد ثمن سعر السوق في المكان والزمان الذي يتم فيهما التسليم. وفي حالة تم التسليم خارج السوق يعد الثمن على أساس العرف السائد، وإذا كان محل البيع تصدير بضاعة فالثمن يكون حسب مكان التسليم.

ب- **تقدير الثمن عن طريق الغير:** حيث يتدخل شخص خارج عن إطار عقد البيع كوسيط مثلا، يفوّض في بعض الحالات من أجل تحديد الثمن بتركه للغير، فبالنسبة للمشرع الجزائري لم يمنع هذه الحالة؛ وعليه فيجوز ذلك فهو يعتبر صورة من صور التقدير.[1]

ج- تقدير الثمن باتفاق المتعاقدان: الأصل هو الحرية للمتعاقدين في تحديد الثمن، لكن هذه الحرية ليست مطلقة خصوصاً في عقود البيع، فترد عليها قيود النصوص القانونية المنظمة للأسعار والمحددة لهامش الربح.[2]

4. **قبض الثمن:** بعد تحديد الثمن يتم استلامه، وهذه المرحلة تعد أساسية في قيام الالتزام وهو الحدث المنشئ لدفع الرسم.

أ- **القبض الكلي للثمن:** يعتمد المشرع على قاعدة القبض الكلي كأساس لدفع الرسم سواء كان في عقد بيع أو تكلفة انجاز مشروع ويتم ذلك عن طريق.

- القبض عن طريق فاتورة.

---

[1] محمد سعيد الصبري، مرجع سابق، ص165، ص167.

[2] محمد سعيد الصبري، مرجع سابق، ص ، ص172.

- نذير بن عمّو، مرجع سابق، ص137.

- القبض عن طريق صك.
- القبض نقداً.

لم يشترط المشرع في عملية القبض، أن يكون نقدي أو غير نقدي المهم هو وجود وثيقة تثبت ذلك.

ب- **القبض الجزئي للثمن:** يضيف المشرع في قاعدة قبض الثمن القبض الجزئي فلم يفرق، بمعنى أنه لم يحدد حتى قيمة هذا الجزء المقبوض من الثمن.

فقد يأخذ القبض الجزئي الأشكال التالية بالنسبة لقيمة الضريبة:

-الثمن الجزئي أكبر من قيمة الضريبة.
-الثمن الجزئي يساوي قيمة الضريبة.
-الثمن الجزئي أقل من قيمة الضريبة.

5. وعاء قبض الثمن:

يحدد وعاء النشاطات المذكورة أدناه من القبض الكلي أو الجزئي للثمن كشرط أساسي مع مراعاة الاستثناءات التي حددها المشرع بالنظر لخصوصية كل نشاط.

أ- **مبيعات الماء الصالح للشرب:** من القبض الكلي أو الجزئي.
ب- المبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية: وفي غياب تحصيل الثمن يصبح الرسم مستحق بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي.
ج- الأشغال العقارية: من مقدار الصفقات أو المذكرات أو الفواتير دون التمييز بين مختلف العمليات التي ساعدت في التحقيق باستثناء الرسم.
د-المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر: حسب نوعية النشاط الممارس.
هـ-بائعي السلع المنقولة وما شابههم: فيتكون الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة من الفارق بين سعر البيع المتضمن كل الرسوم وسعر الشراء المفوتر للبائع فوعاء الضريبة يخص الفارق

أما حاليا فالوعاء يشمل كل الحقوق والرسوم[1] ؛ وهنا عدم استقرار المشرع وتوسعه في الوعاء الضريبي.

و- **قطاع الخدمات كالبنوك والتأمينات وقطاع البريد:** هذه المؤسسات المالية يمكنها تحصيل مستحقات الضرائب مباشرة وقت العمليات المالية.

الفرع الثاني

وحدة الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد والتصدير

يرتبط بنشاط إدارة الجمارك، وتعتبر إدارة الجمارك أحد هياكل وزارة المالية المكلفة برقابة حركة التجارة الدولية، براً، بحراً وجواً، وإلى جانب دورها الرقابي فهي مكلفة بجباية الرسوم الجمركية، وكذا الرسوم الضريبية المتمثلة في الرسم على القيمة المضافة. وقد أناط المشرع تحصيل الرسم لإدارة الجمارك صراحة بموجب قانون الرسوم على رقم الأعمال وذكرنا في الفرع السابق أن الحدث المنشئ للرسم في الداخل تختص به إدارة الضرائب، أما عند الاستيراد والتصدير فتختص به إدارة الجمارك.

أولا: الجمركة أثناء التصدير

الرسوم الجمركية هي تلك الضرائب المفروضة على السلع العابرة للحدود، والكثير من اقتصاديات الدول تشجع الصادرات بمنح إعفاءات أكثر من الواردات، وعملية التصدير لا تتم بصفة تلقائية بل بالعديد من الإجراءات وتتطلب مجموعة من الوثائق، يقوم بها المصرح.[2]

1. **الوثائق الخاصة بعملية التصدير:** تشمل عملية التصدير مجموعة من الوثائق اللازمة مشكلة ملف التصدير وهذه الوثائق هي وثائق مبدئية ووثائق نهائية:

---

[1] المادة 25 من القانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق ل28 ديسمبر سنة 2016 **المتضمن قانون المالية لسنة 2017**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 77، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر سنة 2016.

[2] بورويس عبد العالي ، **دور النظام الجمركي في تحرير التجارة الخارجية(حالة الجزائر)**، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، ص54.

أ- **الوثـائق المبدئيـة:** شـهادة الإجـراءات الجمركيـة (التصـريح المفصـل لـدى إدارة الجمـارك)، فـاتورة مبدئيـة، اسـتمارة ترخيص الصـادرات، ترخيص التصـدير ، ،مطابقـة الـدعم، كشـف المحتويـات، شـهادة صحية، سند الشحن.[1]

ب- **الوثـائق النـهائيـة:**بوليصـة الشـحن، الفـاتورة التجاريـة، الكمبيالـة المسـتندية، شـهادة المنشـأ، شـهادة البيطرة(خاصة بالنشاط الحيواني)، شهادة المراجعة، التصريح بالتصدير.[2]

ج- **الأشخاص القائمون بالتصريح:**

تعتمـد إجـراءات التجـارة الخارجيـة بالنسـبة لنقـل البضـائع علـى آليـة التصـريح، ويحـدد المشـرع الأشخاص المؤهلون للقيام بالتصريح على سبيل الحصر وهم :

ج-**1 الوكيل لـدى الجمـارك:** وهو كل شـخص طبيعي أو معنوي معتمد لدى إدارة الجمارك من أجل التصريح المفصل بالبضائع.[3]

ج-**2 مالـك البضـاعة:** يمكن فـي هذه الحالـة لمالك البضـاعة القيام بالتصـريح المفصـل بنفسـه، بعد حصوله على رخصة الجمركة.

ج-**3 النّاقـل المـرخَّص:** يـتم هـذا الإجـراء فـي حالـة غيـاب مالـك البضـاعة الحاصـل علـى رخصـة الجمركة، وعند عدم قيام أي وكيل معتمد بإجراءات التصريح.[1]

---

[1] سلطاني سلمى، **دور الجمارك في سياسة التجارة الخارجية(حالة الجزائر)**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص140، ص141.

[2] شنيني حسين، **التجارة الإكترونية كخيار استراتيجي للتواجد في الأسواق الدّولية**، ومقومات إقامتها في الوطن العربي(واقع وتحديات)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2014، ص83.

-سلطاني سلمى، مرجع سابق، ص141، ص142.

[3] المادة 82 من القانون رقم 07/79 المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق ل21 جويلية سنة 1979 **المتضمن قانون الجمارك**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 30، الصادر بتاريخ 24 جويلية سنة 1979، المعدلة والمتممة بموجب المادة 37 من القانون 07/17 المؤرخ في 19 جمادى الأولى 1438 الموافق ل16 فيفري 2017، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد11، الصادر بتاريخ 19 فيفري 2017.

لقد اعتمد المشرع الجزائري في آلية التصريح طرق مختلفة فبالنسبة للوكيل المعتمد لدى الجمارك فيمكن أن يكون شخص طبيعي وهنا يكيف على أنه صاحب مهنة حرة، وفي حالة كونه شخص معنوي يكيف على أنه شركة.وبخصوص مالك البضاعة هذا الاجراء واضح فله الحق في التصريح بعد حصوله على الترخيص، أما بالنسبة للناقل المرخص فهذا إجراء احتياطي وضعه المشرع نظراً لوتيرة الأعمال الجمركية التي تتطلب السرعة.

2. **اختلاف الأنظمة الجمركية عند التصدير:** يحدد الأنظمة الجمركية عند عملية التصدير قانون الجمارك وهي:

أ- **نظام التصدير المؤقت:** يعد نظام التصدير المؤقت عملية تصدير بضائع من أجل إعادة استيرادها في مدة محددة، مع عدم خضوعها لتدابير الحضر الاقتصادي وهذا من أجل:

أ-1 تصدير البضاعة مع عدم تعرضها لتغيير باستثناء نقصها بسبب الاستعمال.

أ-2 تصدير البضاعة مع تعرضها لتحويل أو تصنيع أو تصليح وهذا الإجراء -نظام التصدير المؤقت-يخضع لطلب ممضي من طرف المفتشية العامة للتصدير.[2]

ب-نظام التصدير النهائي: يطبق هذا النظام على البضائع المصدرة الموجهة للاستهلاك النهائي.

ج- نظام إعادة التصدير المباشر: يتمثل هذا النظام في إعادة تصدير بضاعة مستوردة على حالتها الأولية وإما إعادة تصدير بضاعة مستوردة بعد خضوعها لعملية تحويل.

د- النظام المؤقت: يسمح هذا النظام بدخول بضاعة لأجل محدد لإعادة التصدير وتراقب ولا تخضع لرسوم الاستيراد.

هـ- نظام العبور الدولي: تتولى إدارة الجمارك في هذا النظام بالإشراف على عملية مرور بضائع عبر التراب الوطني براً أو جواً من مكتب إلى مكتب جمركي مع إلغاء الرسوم.[3]

---

[1] المادتين 03 و04 من المرسوم التنفيذي 288/10 المؤرخ في 08 ذي الحجة عام 1431 الموافق ل14 نوفمبر 2010، **المتعلق بالأشخاص المؤهلين بالتصريح المفصل للبضائع**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 71، الصادر بتاريخ 24 نوفمبر سنة 2010.

[2] سلطاني سلمى، مرجع سابق، ص143.

[3] سلطاني سلمى، مرجع نفسه، ص144.

3. **سير عملية التصدير**: تتم عملية التصدير بإدخال البضاعة للميناء للمرور بالإجراءات الجمركية ثم تتم عملية الشحن.

أ- **إدخال البضاعة للجمارك:** تنطلق عملية إدخال البضاعة بعد إجراءات قانونية يلتزم المصدر القيام بها وهذا بطلب المصدر من شركة النقل بفتح ملف التصدير بعد دراسة الشروط والعرض الذي تقدمه وحدة العبور للشركة فيما يخص العمولات والتكاليف.

بعد تقديم الملف يسلم وصل بوضع البضاعة على الرصيف ثم يتم إعداد بيان مفصل يشمل المعلومات المتعلقة بالبضاعة والبائع، والذي يقدم فيما بعد لمصلحة النقل للقيام بعملية النقل. ويتم مراقبة الوثائق عبر عدة مراحل.

ب- **الرقابة وتحصيل الرسوم:** ينتقل التصريح إلى المصلحة الخاصة بالتصدير وهنا يقوم المفتش الرئيسي بعملية توزيع الملفات من أجل الرقابة والفحص؛ فالرقابة تشمل الملفات، والفحص يتم بأخذ عينات من البضاعة ومطابقتها مع الوثائق.

بعد مراقبة الوثائق ومعاينة البضاعة وفي حالة عدم وجود مخالفات يتم التصديق على التصريح من قبل المصرح، المفتش الجمركي والمراقب الجمركي وهنا يتم استيفاء الرسوم الجمركية.[1] وتحسب الرسوم الجمركية وفق المعدلات التالية:

- معدل مخفض5% يخص المواد الأولية ومواد التجهيز.
- معدل عادي15% يخص السلع الوسيطية والنصف مصنعة.
- معدل مرتفع30 % يخص السلع الموجهة للاستهلاك النهائي.

إن وعاء الضريبة عند التصدير يحسب من قيمة البضاعة مضاف إليها كل الحقوق والرسوم الجمركية باستثناء الرسمTVA. وبعد حسب كل الرسوم يحسب وعاء الرسم

ولحساب وعاء الرسم يضاف الحقوق والرسوم التالية:

[1] سلطاني سلمى، مرجع سابق، ص144، ص145.

- الرسم الداخلي على الاستهلاك
- الرسم على المنتجات البترولية
- الرسم شبه الجبائي المفروض على الحبوب والخضر الجافة
- الحق على تداول الكحول.

ويستثنى من حساب وعاء الرسم، الرسوم المعفاة بموجب قانون الجمارك وقوانين الضرائب.[1]

ثانيا: الجمركة أثناء الاستيراد

تتطلب عمليات الاستيراد إجراءات عديدة قبل دخول البضاعة لدى الجمارك منها الوثائق اللازمة التصريح والمراقبة، الأنظمة المطبقة واستيفاء الرسوم والضرائب.

1. **الوثائق الخاصة بعملية الاستيراد:** تستوجب عملية الاستيراد إظهار العديد من الوثائق فإذا تمت بحرا تقدم إلى ربان السفينة وإذا كانت جوا تعطى لقائد الطائرة، وبالنسبة للبر فللسائق وتتمثل هذه الوثائق في: بيان الحمولة، بيان طاقم الملاحين،

مظروف الوسائل ويحتوي على: (سند الشحن، شهادة الأصل، الفاتورة التجارية، قائمة الطرود، شهادة التحليل).[2]

ويسجل هذا المظروف في سجل خاص على مستوى وكالة النقل التي تصدر إشعار بوصول السلعة، وكذا المصاريف الملزم بدفعها في هذا الإشعار والذي يتضمن خمسة أقسام هي:

- قسم خاص بالمؤسسة
- قسم خاص بالزبون
- قسم خاص بالباخرة أو الطائرة
- قسم خاص بالبضاعة
- قسم خاص بالقيم الإجمالية للدفع.[1]

---

[1] حبيش صليحة، **النظام القانوني لقابض الجمارك**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة الجزائر، 2012، ص8.
[2] سلطاني سلمى، مرجع سابق، ص146.

2. الأنظمة الجمركية المطبقة عند الاستيراد: تساهم الأنظمة الجمركية في تسهيل عملية تحصيل الرسوم أو الإعفاء منها من خلال معرفة النظام المطبق.

أ- **نظام العرض للاستهلاك:** هذا النظام خاص باستهلاك البضائع والسيارات.

ب- نظام الإيداع الجمركي: تودع تلقائيا وفق هذا النظام البضائع المستوردة في مخازن تابعة لإدارة الجمارك أو معتمدة من طرفها لمدة محدودة وتتشكل هذه المخازن من مستودع عمومي، مخازن أو مساحات الإيداع المؤقت.

ج-إعادة التموين بالإعفاء: يسمح هذا النظام باستيراد بضائع معفاة من حقوق ورسوم الاستيراد.

د-نظام المستودعات: المستودعات هي محلات معتمدة من طرف إدارة الجمارك، يتم تخزين البضائع المستوردة فيها لهدف المراقبة الجمركية وتوقف في هذا النظام الحقوق والرسوم الجمركية مع احترام المدة وهي سنة.

هـ-نظام القبول المؤقت: يبين هذا النظام طريقة دخول بضاعة للإقليم الجمركي الموجهة لغرض معين من أجل إعادة التصدير مع وقف الحقوق والرسوم الجمركية.[2]

3. سير عملية الجمركة: بعد توضيح الوثائق اللازمة لعملية الاستيراد والأنظمة الجمركية المطبقة عليه نأتي في هذه النقطة الأخيرة لنتعرف على سير عملية الجمركة بداية بالتصريح إلى دفع الضرائب والرسوم المستحقة.

أ-**التصريح الجمركي:** يشترط المشرع في إجراءات التصريح المفصل أن يقوم به الوكيل الجمركي، بعد دفع حقوق النقل وتفريغ الحاويات.

---

[1]سلطاني سلمى، مرجع سابق، ص146.

[2] المادة 175 من القانون رقم 07/79 المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق ل21 جويلية سنة 1979 **المتضمن قانون الجمارك**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 30، الصادر بتاريخ 24 جويلية سنة 1979، المعدلة والمتممة بموجب المادة 78 من القانون 07/17 المؤرخ في 19 جمادى الأولى 1438 الموافق ل16 فيفري 2017، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد11، الصادر بتاريخ 19 فيفري 2017.

-سلطاني سلمى، مرجع سابق، ص152، ص153.

أ-**1 شكل التصريح:** وثيقة تحددها إدارة الجمارك تملأ فيها معلومات حول البضاعة بالتفصيل، وترتب في شكل مواد منفصلة وكل مادة تعتبر تصريحا. تمضى هذه الوثيقة من طرف المصرح في ثلاث نسخ لخمس جهات هي (المصرح ذاته، إدارة الجمارك، البنك، الإحصائيات ونسخة الرجوع)

أ-**2 أنواع التصريحات:** تكون التصريحات المكتوبة بعدة أنواع هي:

- التصريح المسبق.
- التصريح المؤقت
- التصريح المبسط
- التصريح المفصل وهو الأهم.

وفي إطار هذه التصريحات وضع المشرع نظام خاص للتصريح يتم إلكترونيا، كما يمكن أن تكون التصريحات شفوية.[1]

ب-**المراقبة والتخليص الجمركي:** يفحص المراقب الجمركي البضاعة ويتحقق من مدى مطابقتها للتصريح، وفي حالة عدم وجود مخالفات تسجل في سجل خاص وتدفع هنا المستحقات الجمركية.

تصفى الحقوق والرسوم حسب المعدلات الخاصة بنوع البضاعة والتعريفة عند تاريخ تسجيل التصريح المفصل. بعد حساب الرسوم الجمركية والمستحقات الخاصة بالبضاعة يحسب في الأخير وعاء الرسم على القيمة المضافة؛ ويشمل هذا الأخير قيمة البضاعة الرسوم الجمركية وكل المستحقات الموجبة للدفع يحسب حسب نوع البضاعة والمعدل المفروض ثم يدفع.[2]

نلاحظ في دفع حقوق الاستيراد أن الرسم هو آخر ما يحصل ووعاؤه أوسع من الوعاء الجمركي هذا ما يجعل حصيلته هي الأكبر خاصة إذا كان حسب بالمعدل العادي.

---

[1] المادة 82 من القانون رقم 07/79 المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق ل21 جويلية سنة 1979 **المتضمن قانون الجمارك**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 30، الصادر بتاريخ 24 جويلية سنة 1979، المعدلة والمتممة بموجب المادة 37 من القانون 07/17 المؤرخ في 19 جمادى الأولى 1438 الموافق ل16 فيفري 2017، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد11، الصادر بتاريخ 19 فيفري 2017.

[2] سلطاني سلمى، مرجع سابق، ص150.

فرقم الأعمال الخاص بالرسم على القيمة المضافة يشمل قيمة البضاعة المستوردة التعريفة الجمركية، كل رسم أو ضريبة خاصة بهذه البضاعة حسب النشاطات المرتبطة به؛ هذا ما يفسر سبب غلاء الكثير من السلع المستوردة وقد يكون الهدف من وراء ذلك الحد من استهلاكها وتوجيه المستهلك إلى اقتناء سلع محلية تخدم نشاطات الاقتصاد الوطني.

الفصل الثاني

نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة

المبحث الأول

المجالات الإلزامية: التطبيق الوجوبي

يطبق الرسم على القيمة المضافة بصفة إلزامية على عدة مجالات،[1] حددها المشرع تخص العمليات التجارية الصناعية الخدماتية والمهنية، سوف نتطرق إلى هذه المجالات في هذا المبحث بتقسيمه إلى مطلبين المطلب الأول نعرض فيه العمليات المتعلقة بالعقارات والمنقولات والمطلب الثاني العمليات المتعلقة بالتسليمات لأنفسهم والخدمات.

المطلب الأول

العمليات المتعلقة بالعقارات والمنقولات

تكتسي النشاطات الاقتصادية المتعلقة بالعقارات أهمية بالغة في تحقيق مداخيل وفق الضرائب المفروضة عليها وإلى جانبها النشاطات المتعلقة بالمنقولات.

ويطبق الرسم على القيمة المضافة أياً كان على الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى. مما جعل المشرع يعطي لها أهمية بالغة في فرض الرسم على القيمة المضافة بصفة إلزامية.

[1] S.Layami, **Tous pour réussir en droit fiscal**, Gaulino, France, 2015, p14, p21.

الفرع الأول

العمليات الخاصة بالعقارات

لقد أعطت التشريعات القانونية أهمية بالغة للعقارات من حيث تعريفه وامتلاكه ونقل ملكيته؛ نظرا للقيمة المالية التي يتميز بها؛ فإنه مظهر من مظاهر الثّراء. ونعلم أنه أساس سير النشاطات الاقتصادية بصفة أساسية هو العقار بكافة أنواعه صناعي، فلاحي وغيره كما نجد أن الأشغال العقارية أولى لها المشرع مكانة خاصة في قانون الصفقات العمومية والترقية العقارية وفي المجال الجبائي يعرض الرسم على القيمة المضافة على النشاطات العقارية كما هو محدد في قانون الرسم على رقم الأعمال حسب المادة الأولى منه.[1]

تعتبر الأشغال العقارية على رأس تطبيقات ر ق م، وبيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها. العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية، عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية وفق ما هو منصوص عليه قانونا.

كذلك عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية.

هذا بصفة عامة عن الأعمال المتعلقة بالعقارات وفيما يلي نشرح بعض العمليات المذكورة أعلاه.

---

[1] الأمر 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 103، الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976.

أولا: الوساطة العقارية

ألزم المشرع أعمال الوساطة العقارية بالخضوع الإلزامي للرسم على القيمة المضافة. ونظرا للنشاطات المتعلقة بتجارة العقارات المعروفة منذ القدم بيعاً وشراء.

فالوسيط العقاري هو كل شخص يلتزم بالتقريب ما بين شخصين من أجل إتمام عملية شراء أملاك عقارية أو بيعها أو تأجيرها أو مبادلتها[1].

والوساطة العقارية هي نشاط تدخل ضمن مهمة الوكلاء العقاريين إلى جانب الوكالة العقارية والقائم بإدارة الأملاك العقارية.

ويخضع الوسيط العقاري لمجموعة من الشروط للممارسة هذه المهنة وأولها الحصول المسبق على الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالسكن والقيد في السجل التجاري، إضافة إلى حيازة شهادة تقني سامي في الميدان التجاري المحاسبي، العقاري أو التقني تسمح له بممارسة نشاط الوكيل العقاري وزيادة على ذلك خبرة ثلاث سنوات متتالية ذات صلة بالميدان العقاري في منصب أو وظيفة أو نشاط.[2]

---

[1] المادة 04 من المرسوم التنفيذي 18/09 المؤرخ في 23 محرم 1430 الموافق ل20 جانفي 2009 يحدد **التنظيم المتعلق بممارسة مهنة الوكيل العقاري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 06، الصادر بتاريخ 25 جانفي 2009، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 242/19 المؤرخ في 08 محرم 1441 الموافق ل 08 سبتمبر 2019، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 55، الصادر بتاريخ 15 سبتمبر 2019.

[2] عبد الله بن صالح بن عبد العزيز السيف، **الوساطة العقارية وتطبيقاتها القضائية**، اليمان لنشر والتوزيع، ط1، الرياض، 2013، ص41، ص44.

1. أنواع الوساطة العقارية

والوساطة العقارية حسب التعريف المذكور أعلاه لها عدة أنواع وهي:

ب- **الوساطة بالبيع والشراء:** وتأخذ صورتان الصورة الأولى؛ اتفاق مالك العقار مع الوسيط بوضع الوثائق لدى الوسيط ليبحث له عن مشتري بسعر محدد أو مفتوح لعدة طالبين لتحسين أحسن سعر.

والصورة الثانية؛ أن يتوجه مشتري العقار إلى الوسيط طالبا منه البحث العقار بمواصفات معينة وفي كلتا الحالتين يأخذ الوسيط عوضا عن أتعابه.[1] ومن منظور الشريعة الإسلامية الوساطة بالبيع والشراء تقابلها الوساطة بالبيع والشراء.

ج- **الوساطة بالتأجير والمبادلة:** إما يأتي المالك إلى الوسيط العقاري يطلب منه البحث عن مؤجر وفق شروط معينة، أو أن الطلب من المستأجر للبحث عن عين مؤجرة، وبالنسبة للمبادلة فهي تعبير عقد مقايضة.

ج- **الوساطة بالتأجير وإدارة الأملاك:** فالتأجير يدخل ضمن عمل الوسيط أما إدارة الأملاك فلها شخص قائم بها غير الوسيط العقاري.

د- **الوساطة بالتطوير العقاري:** وهو ما يعرف عندنا بالترقية العقارية وهو موضوع نفصل فيه أدناه.

هـ- **الوساطة بالتمويل مقابل بيع مؤجل لإيجار لدى الدولة:** تعتبر هذه النشاطات ذات طابع اجتماعي للقضاء على أزمة السكن حيث تبنى السكنات ثم تباع لفئة محددة من المجتمع عن طريق عقد بيع بالإيجار على المدى الطويل.

2. التزامات الوسيط العقاري:

ويلتزم الوسيط العقاري بأداء مهامه تجاه زبائنه وإتقان خدماته، وقيد جميع العمليات التي ينفذها في سجل مرقم ومؤشر عليه من طرف المصالح المختصة لوزارة السكن.

---

[1] عبد الله بن صالح بن عبد العزيز السيف، مرجع سابق، ص41.

كما يجب عليه احترام جميع القوانين والأنظمة المتعلقة بنشاطه، فبما أن الوسيط العقاري مقيد في السجل التجاري، ويقوم بتوثيق جميع نشاطاته فأكيد أن له رقم جبائي لدى المصالح الخاصة بالضرائب ويخضع لرقابتها وبه فهو ملتزم بدفع الضرائب المتعلقة بنشاط حسب التشريع الجبائي الساري المفعول فهو معني بدفع الرسم على القيمة المضافة.

إن النشاطات العقارية سواء متعلقة بالبيع أو الشراء أو البناء متعددة متنوعة وهي خاضعة لقانون الرسوم على رقم الأعمال بدفع الرسم على القيمة المضافة.

ثانيا: الترقية العقارية

وفيما يتعلق بمجال الترقية العقارية فقد وضع له المشرع إطاراً قانونيا خاصا به باعتباره من النشاطات التي تتطلب أموال ضخمة لإنجازها.

1. **المرقي العقاري:** فالمرقي العقاري هو كل شخص طبيعي أو معنوي حائز على اعتماد يقوم بنشاطات الترقية العقارية يعتبر مرقي عقاري، وهو عون اقتصادي مؤهل لممارسة الأعمال التجارية بصفة اعتيادية المرتبطة بهذا النشاط.[1]

إذن فالمرقي العقاري هو شخص معتمد للقيام بإنجاز بناء أو عدة بناءات لحساب صاحب العمل وكذا القيام بكافة الإجراءات المتعلقة بالإنجاز من الناحية التقنية القانونية الإدارية والمالية، ويعتبر المرقي العقاري مقاول منفذ للبناء لمصلحة رب العمل، ورب العمل هو مالك العقار محل الترقية [2]

إن تنظيم المشرع لنشاط الترقية العقارية من الناحية القانونية يساهم في بعث الحياة الاقتصادية من حيث تهيئة وتنظيم العقارات وتطوير النظام العام العمراني ويجعل له آثار عديدة منها تكليف أشخاص ذوي خبرة وكفاءة في تسيير الشؤون العقارية، وإضفاء الصفة التجارية على هذا النشاط يزيد

[1] المادة 14 من القانون 11/04 المؤرخ في 14 ربيع الأول 1432 الموافق ل 17 فيفري 2011 **المحدد للقواعد التي تنظم نشاط الترقية العقارية** ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 14، الصادر بتاريخ 06 مارس 2011.

[2] مسكر سهام، **التزامات المرقي العقاري المترتبة على بيع السكنات الترقوية**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2016، ص20.

من المنافسة في السوق العقارية والتي تنعكس على الإيرادات الجبائية المحصلة للدولة بكافة أنواعها فالمرقي العقاري باعتباره تاجراً فهو ملزم بالعديد من المهام ومن بينها دفع الضرائب والرسوم المستحقة على نشاطه.

2. الالتزام بدفع الضرائب:

يلتزم كل مرقي عقاري بدفع الضرائب المستحقة على نشاطه التجاري ومع ذلك فإن المرقي العقاري معفي من دفع الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات حسب الشروط المنصوص عليها قانونا.[1] وبالنسبة للرسم على القيمة المضافة فيستفيد المرقي العقاري من المعدل المنخفض بقيمة 9% بالنسبة لعمليات إعادة تهيئة الأراضي وبناء المحلات ذات الطابع السكني، وبالنسبة للمحلات ذات الطابع التجاري والمهني والحرفي فهي تخضع للمعدل العادي (19%) مع الحق في الخصم.[2]

نلاحظ أن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لنشاطات الترقية العقارية يختلف من حيث طبيعة النشاط بين ما هو تجاري وما هو غير تجاري؛ والغرض من هذا هو المساعدة الاجتماعية خاصة بالنسبة للسكنات مقارنة بالأسعار التي تباع بها على حسب أنواعها بيع بالإيجار وغيره.

[1] لكحل عائشة، **المنازعات الضريبة أمام الجهات القضائية في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2015، ص67.

[2] مسكر سهام، مرجع سابق، ص62.

الفرع الثاني

العمليات المتعلقة بالأملاك المنقولة

تأتي العمليات المتعلقة بالأملاك المنقولة بعد الأملاك المتعلقة بالعقارات من حيث الأهمية فهي تشمل العديد من النشاطات، وهي المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردين، العمليات التي يقوم بها تجار الجملة المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كلياً أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضّة أو من الأحجار الكريمة طبيعية، وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في مجموعات.

أولا: عمليات البيع بالتجزئة

عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.

يقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر على الشروط التالية:

1. يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.
2. عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور المنصوص عليه في المادة الثانية من قانون غير الضرائب المباشرة.[1]

[1] الأمر 104/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل09 ديسمبر سنة 1977 **المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 70، الصادر بتاريخ 02 أكتوبر سنة 1977.

ثانيا: المبيعات التي يقوم بها المنتجون

يطبق الرسم على القيمة المضافة على جميع العمليات المتعلقة بالصنع، الإنتاج والتحويل الهادفة لترويج المنتوج عندما يقوم المنتج بعملية الاستخراج والصنع أو التعبئة مباشرة أو بواسطة متعهد.

1. **المنتج** (le producteur): يعرف الإيطالي **كريزا فولي**" بأنه كل شخص طبيعي أو معنوي ينتج أو يصنع أشياء متطورة أيا كانت طبيعتها المعدة لاستعمال الغير"،[1] فالمنتج يكون بصفة مباشرة أو بالإحلال أو عن طريق الغير.

أ- **المنتج المباشر**: كل شخص طبيعي أو معنوي يعمل بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو تصنيع المنتوجات بحيث يتعهد بالتصنيع أو التحويل بصفة صانعا لإعطاء المنتوج شكله النهائي أو عرضه للمستهلك من أجل الاستعمال أو الاستهلاك النهائي بحيث أن عمليات التصنيع أو التحويل أدخلت فيها مواد أخرى أو بقيت على حالها.[2]

ب- **المنتج بالإحلال**: وهو كل شخص طبيعي أو معنوي يحل محل الصانع للقيام داخل مصانعه أو خارجها بكافة الأعمال الداخلة في صنع المنتوجات أو التقديم التجاري النهائي للمنتجات، كالرزم والتغليف والتعليب ثم إرسالها وبيعها تحت علامة تجارية أخرى أو من قام بعملية الإنتاج.

ج- **المنتجون بواسطة الغير**: هنا الشخص لا يقوم بأعمال الإنتاج بنفسه بل يتم إسنادها لأشخاص آخرين شرط أن تكون لحساب الشخص الأصلي وليس لحساب الغير.[3]

2.**الإنتاج**: يختلف الشخص المنتج عن عملية الإنتاجية، الإنتاج عن طريق الاستخراج هذا لا يعد إنتاج في حقيقة الأمر بل يقوم الصانع باستخراج المنتوج من باطن الأرض أو بتفريقه من مادة موجودة أصلا كالمعادن التي تكون مخلوطة ببعض الشوائب.

---

[1] سي يوسف زاهية حورية، **المسؤولية المدنية للمنتج**، دار هومة، دط، الجزائر، 2009، ص13.

[2] بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص 89.

[3] المرجع نفسه، ص91.

أ- **الإنتاج بتحويلات بسيطة:** تتدخل عملية الإنتاج باستخدام مواد متحصل عليها من طرف الغير من أجل العمل على إعداد منتوج بالصفة التي يريدها المنتج كمصانع النسيج التي تقوم بإنتاج الألبسة الجاهزة وتقوم بالحصول على القماش وأدوات الخياطة من مصانع أخرى.[1]

ب- **الإنتاج بالتحويل الكامل:** حيث يدخل المنتج على المنتوج تحويلات جذرية على مادة الصنع كاستخراج الزيوت من النباتات أو الأدوية من مواد طبيعية وإضافة عليها بعض الكيماويات.

فهناك نلاحظ فرق بين المنتج أن يكون شخص طبيعي أو معنوي مباشرة أو غير مباشرة وبين عمليات الإنتاج. وبالنسبة للأشخاص المعنويين الذين يقومون بصفة مباشرة فقد تكون شركة أموال على مستوى التراب الوطني خاضعة للنظام الجبائي الجزائري وفق مبدأ الإقليمية أو أن تكون شركة متعددة الجنسيات خارجة عن القطر الوطني وتتعاقد مع شركات داخلية للمنتج باسمها ولحسابها داخل الوطن.

ثالثا: التسليمات لأنفسهم les livraisons a soi _ même

التسليمات لأنفسهم أو التسليمات للذات هي تلك النشاطات التي يقوم بها الشخص لذاته.[2] بمعنى أنه يمتلك شركتين بحيث يقتضي القيام بعملية إنتاجية في الشركة (أ) أن يقتني سلع من الشركة (ب) وكلتا الشركتين لنفس الشخص فتسلم السلع من الشركة (ب) إلى الشركة (أ) يسمى بتسليمات لذات فالتسليمات للذات تخضع كذلك لر ق م وقد قسم المشرع الجزائري إلى قسمين هما:

1. **عمليات تثبيت القيم المنقولة:** القيمة المنقولة هي" سند مالي قابل للتداول يصدره كيان (شركة جماعة هيئة عمومية أو خاصة)" يرغب في الحصول على تمويل يوجه لإنجاز مشاريع استثمارية.

[1] بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص90.

[2] مولاي أحمد بوعسيس، **نظام الضريبة على القيمة المضافة المطبق على عمليات مايسلمه الشخص لنفسه**، مجلة القصر للدراسات التأنق القانونية، ع16، المغرب، 2007، ص152، ص153.

وتشهد هذه السندات لأصحابها بحيازاتهم جزءاً من الرأسمال (مساهمون) أو بامتلاكهم حق للدين على الذمة المالية للكيان المصدر (دائنون).[1]

وتصدر القيم المنقولة من طرف شركات المساهمة بصورة عامة، حسب شروط محددة من القانون التجاري لتحقيق ضمانات وشفافية مالية للمكتسبين.

كما يمكن لهيئات عمومية كالبنوك أن تصدر أيضاً قيماً منقولة من أجل تمويل مشاريع كبرى.

وتختلف القيم المنقولة ما بين أسهم، وسندات الدّين القابلة للتحويل إلى أسهم وغيرها.[2]

هذا ما يخص القيم المنقولة وما يقصد بها. أما عملية تثبيت القيم المنقولة المتعلقة بفرض الرسم على القيمة المضافة تتم عن طريق التسعيرات المنصوص عليها وهما التسعيرة بالتثبيت والتسعيرة المستمرة. فمنذ أن باشرت البورصة نشاطها الفعلي، لم تستعمل إلا طريقة التسعيرة بالتثبيت حيث يطبق سعر واحد على جميع المعاملات التي تجرى على السند الواحد خلال جلسة التداول وهذا السعر يسمح بـ:

- تضخيم حجم السندات المتبادلة
- تقليص اختلال التوازن بين العرض والطلب
- تقليص تذبذب الأسعار مقارنة مع سعر إغلاق آخر جلسة للبورصة."[3]

هذا ما يخص عمليات تثبيت القيم المنقولة، وأما العمليات غير المثبتة فنبينها في النقطة الموالية.

---

[1] **دليل عن القيم المنقولة لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها**، الجزائر، 2004، ص2.

[2] المرسوم التشريعي رقم 10/93 المؤرخ في 02 ذي الحجة عام 1413 الموافق ل23 ماي سنة 1993 **المتعلق ببورصة القيم المنقولة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 34، المعدل والمتمم بالقانون رقم 04/03 المؤرخ في 16 ذي الحجة عام 1423 الموافق ل17 فيفري سنة 2003، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 11، الصادر بتاريخ 19 فيفري 2003.

[3] **أوامر البورصة**، بورصة الجزائر، منشورات خاصة بالعموم، بتاريخ 15 جوان 2014.
- https://www.sgbv.dz/تاريخ2017/05/18: الاطلاع 15:20/ الساعة

2. **الأملاك غير تلك المثبتة:** التي يقوم بها الخاضعون لر ق م لتلبيته حاجاتهم الخاصة، أو حاجة مستثمراتهم كالشركات التي تستثمر أسهمها لحاجاتها الخاصة شرط ألا تستعمل هذه الأملاك لانجاز عمليات خاضعة لر ق م أو تكون معفاة، وسواء تمت هذه العمليات في الداخل أو أثناء الاستيراد والتصدير.[1]

واستقراءاً من الفقرة أعلاه بالنسبة للقيم المنقولة المثبتة في معاملات البورصة، فإنه بخلاف ذلك فالأملاك غير المثبتة التي يستعملها مالكو القيم المنقولة للقيام بحاجاتهم الخاصة تكون ضمن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة معنية بدفع هذا الأخير.

المطلب الثاني

العمليات المتعلقة بالخدمات

تدخل العمليات المتعلقة بالخدمات في نطاق التطبيق الوجوبي للرسم على القيمة المضافة غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة مثل أداء الخدمات عمليات إيجار الأملاك المنقولة والعقارية وأشغال الدراسات والبحث، عمليات نقل البضائع والأشخاص أداء الخدمات المتعلقة بالإيواء والإطعام المقدمة من طرف مؤسسات العناية غير تلك المتعلقة بالصحة العمومية. العروض والألعاب والتسليات، الخدمات المتعلقة بالهاتف والتلكس. العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين والعمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين والشركات بما فيها العمليات ذات الطابع الطبي وشبه طبي والبيطري.

[1] المادة 02-05/أ من الأمر 76 رقم/102 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتتم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 103، الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976.

الفرع الأول

خدمات خارجة عن نطاق المهن الحرة

ذكرنا أعلاه العديد من الأمثلة الداخلة في مجالات الخدمات وفي هذا الفرع سنركز على دراسة مجالات متعلقة بشأن بعض الخدمات على سبيل المثال.

إن أغلب الخدمات تقوم بها الدولة يطلق عليها قطاع الخدمات أو خدمة عمومية والتي هي" كل وظيفة يكون أداؤها مضموناً ومضبوطا ومراقبا من قبل الحاكمين، لأن تأدية هذه الوظيفة أمر ضروري لتحقيق وتنمية الترابط الاجتماعي. وهي من طبيعة لا تجعلها تتحقق كاملة إلا بفضل تدخل قوة الحاكمين."[1]

فرغم القطاع الخاص إلا أن الدولة تحتكر العديد من القطاعات كالكهرباء، الغاز، والمياه، وأغلب البنوك و شركات التأمينات.

أولا: خدمات الكهرباء:

تباشر خدمات الكهرباء والغاز الشركة الوطنية للكهرباء والغاز هذه المؤسسة العمومية الاقتصادية التي تحتكر هذه الخدمات؛ حيث نجد أن الكهرباء تبلغ أهمية بالغة في مجال الحياة المعيشية للمواطن.

فأصبحت الحاجة الماسة والضرورية لهذا العنصر في الحياة الاجتماعية والاقتصادية حيث تتولى مؤسسة سونلغاز تزويد الأشخاص طبيعيين أو معنويين كالمرافق وأصحاب الاستثمارات فلا غنى عن الكهرباء في الحياة المعيشية.

[1] براينيس عبد القادر ، **التسويق في مؤسسات الخدمات العمومية (دراسة على قطاع البريد والاتصال في الجزائر)**، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص55.

تقوم مؤسسات الكهرباء والغاز بتوفيرها للمستهلكين حال طلبهم. والعلاقة التي تربط مؤسسة الكهرباء بالمستهلك هي عقود خاصة لتزويده بالكهرباء مقابل السعر الذي تحدده، وعليه هنا دفع فاتورة الاستهلاك.[1]

تدخل الكهرباء في سياسة التنمية بفضلها أضيئت المساكن والمحلات التجارية؛ مما جعلها عامل أساسي لتحقيق مستوى معيشي في إطار خطط التنمية للدول. وتساهم في الدخل القومي وهي معيار من المعايير التي تحدد بها الدولة مدى تقدمها نظرا لدرجة الاستهلاك.

لقد عرفت شركة الكهرباء نموا متسارعاً مع نمو إنتاج الكهرباء إثر تدعيم خطوط النقل والتوزيع وكذا نمو مراكز التحويل يستجيب لضرورة وجود شبكة وطنية قوية وتوفر شروط نوعية للخدمة،[2] ومما لا شك فيه أن الكهرباء عنصر أساسي وضروري لحياة الفرد والجماعة ومؤسسات ولا يمكن الاستغناء عنه ولهذا فرضت رسوم الاستهلاك على الكهرباء حيث يدفع الرسم على القيمة المضافة مع فاتورة الكهرباء.

وقد رفع قانون المالية قيمة الضريبة على 250 كيلو واط إلى سنة 2016 وقانون المالية زادها إلى 19% وقد أدى تغيير النسبة قبل 2017 إلى خروج مظاهرات في عدة ولايات ورقلة والوادي وبشار فهده النسبة تعد كارثة بالنسبة للجهة حرارة مدة 6 اشهر؛[3] لأن قبل هذا التعديل كانت القاعدة العامة لدفع الرسوم الكهرباء هي المعدل المنخفض فتم تحديد معدل منخفض على أساسة نسبة استهلاك للكيلو واط حسب كل ثلاث أشهر أي ما يعادل حوالي 15000 دج وما يفوق هذا المبلغ يخضع إلى المعدل العادي ب 19 % . وزيادة على هذا التعديل صادق قانون المالية 2017 برفع المعدل العادي بنقطتين مع العلم أن المناطق العمرانية لها طابع خاص في فصل الصيف ورغم التدابير المتعلقة بدعم على حساب ميزانية الدولة فالمواطن لازال يعاني تكاليف فاتورة الكهرباء.

---

[1] بوهنة كلثوم، بن عزة محمد، **واقع قطاع الكهرباء في الجزائر دراسة مجمع سونالغاز**، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية،ع06، جامعة الجزائر، 2015، ص122.

[2] بوهنة كلثوم، بن عزة محمد، مرجع سابق ، ص122، 123ص.

[3] خير الله لطفي ، م ش و، **الجريدة الرسمية للمنقاشات رقم 264**، 2016، ص8.

ثانيا: خدمات البريد

شهد قطاع البريد تغيرات حيث تم فصل البريد عن الاتصالات في سنة 2000 ويتميز قطاع البريد بمكانه في مجال الخدمة العمومية حسب القانون 2000 /03 المحدد للقواعد العامة المتعلقة بالبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.[1]

وأنشئ بريد الجزائر بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 02/ 43 المؤرخ في 2002/01/14 حيث نصت المادة " تنشأ تحت تسمية بريد الجزائر" مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تدعى في صلب الزمن المؤسسة تتمتع بشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتخضع للقوانين والتنظيمات المعمول بها ولأحكام هذا المرسوم.[2]

حيث يقوم بريد الجزائر بتقديم خدمات

1. **خدمات بريدية وتنقسم هده الخدمات البريدية إلى:**

أ- **خدمات البريد المستعجل:** وتتمثل في جمع، إرسال توزيع الرسائل الوثائق والبضائع للزبائن، وهذه الخدمة تتصف بالثقة والأمانة.

ب- **خدمة الطرود البريدية:** تتعلق بإرسال البضائع التي يصل وزنها 30 كيلو غرام على الأكثر سواء داخل الوطن أو خارجه.

ج- **عملية كراء صناديق البريد والخدمات البريدية:** فيجوز أن تستغل الصناديق البريدية والخانات للتأجير مقابل مبلغ اشتراك سنوي.

د- بيع الطوابع: طوابع تذكارية بريدية أو التفريغ.

---

[1] القانون رقم 03/2000 المؤرخ في 05 جمادى الأولى عام 1421 الموافق ل05 أوت سنة 2000 **المحدد للقواعد العامة المتعلقة بالبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 48، الصادر بتاريخ 06 أوت سنة 2000.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 43/02 المؤرخ في 30 شوال عام 1422 الموافق ل14 جانفي سنة 2002 **المتضمن إنشاء بريد الجزائر**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 04، الصادر بتاريخ 16 جانفي 2002.

2. **خدمات مالية:** خدمة الحساب البريدي الجاري CCP وتحتوي هذه الخدمة على أكبر عدد من الزبائن حيث وصل عدد المشتركين 18 مليون وهذه الخدمة لها ميزة كبيرة نظرا لأن الزبون يمكنه الاستفادة بالعمليات المالية من أي مكتب بريد.
3. **خدمات الحوالات:** وهي الحوالات البطاقية وتحمل رقم 140، الحوالات الاجتماعية وتحمل رقم (14/9) تسمح بدفع المعاشات، حوالات تلغرافية وتحمل الرقم (14/2) خاصة بالمكاتب المجهزة بشبكة الإعلام لإرسال الأموال بطريقة تلغرافية إضافة إلى حوالات النظام الدولي التحويل الإلكتروني للأموال وحوالات النفقات العمومية.
4. **خدمة الإدخال:** سير البريد خدمة الإدخال الخاصة بالصندوق الوطني لتوفير والاحتياط.[1]
5. **الخدمات الجديدة:** تطور قطاع البريد في الجزائر على غرار ما شهد العالم من قفزة في مجال الخدمات المتصلة بالتكنولوجيا وعرض خدمات جديد وهي:

أ- **الموزع الصوتي:** بتشكيل الرقم 1530 وعلى مدار 24 سا يمكن للزبون الإطلاع على حساب طلب دفتر البنوك ..... الخ الاستلام السريع للأموال وسترن يونيون: وتسمح هذه الخدمة للمستفيدين من تحويل الأموال من 190 دولة غير العالم بالعملة الوطنية.

ب-**البريد الإدعائي:** بإدراج ملصقات صغيرة داخل الأظرفة، إدراج مطبوعات للرسائل الاشهارية.[2]

يبدو أن خدمات بريد الجزائر التقليدية أو الحديثة جد متعددة والطابع الخدماتي والتجاري الذي يتصف بها هذا القطاع يجعله يمهد إلى تحقيق أرباح من خلال الخدمات المقدمة من مختلف العمليات برغم أن بعض العمليات تكون مجانية فالنشاطات المتعددة تحقق مداخيل وهذه الأخير تجعله محل الخضوع إلى دفع مستحقات إدارة الضريبة المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

وبملاحظتنا لخدمات قطاع البريد وجدنا أن تسعيرة هذه الخدمات محددة بتعريفات لقاء الخدمات المقدمة سبقا ولا يظهر لنا أي وجود للرسم على القيمة المضافة وإن كان يدفع فهذا غياب الشفافية.

---

[1] رحيم عبد النور، **النظام القانوني لمؤسسة البريد الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2016، ص61، ص62.

[2] رحيم عبد النور، مرجع سابق، ص64، ص65.

ثالثا: خدمات البنوك: تدخل البنوك ومؤسسات التأمين في إطار تطبيق ر ق م مع العلم أن كلا منهما كان يخضع لرسم على العمليات البنكية أو التأمين toba حيث ألغي هذا الرسم وفق قانون المالية لسنة 1995 وتم إحلال الرسم على القيمة المضافة محله.

1. إصلاح العمليات البنكية

فنظام البنوك شهد عدة إصلاحات عقب الإصلاحات الاقتصادية وفق قانون النقد والقرض 10/90 والذي تم إلغائه بالقانون 11/03،[1] فالعمليات التي تقوم بها البنوك هي العمليات على الذهب، المعادن والقطع المعدنية الثمينة والصرف وتوظيف القيم المنقولة،[2] وأساس عمل البنوك العمليات المصرفية التي تتضمن تلقي الأموال من الجمهور، وعمليات القرض وكذا وضع وسائل الدفع تحت تصرف الزبائن وإدارة هذه الوسائل، ومن خلال نص المادة 66 من القانون المذكور أعلاه؛ نستنتج العمليات المصرفية وهي:

أ- **عمليات الإيداع:** هي تلك العمليات الملقاة من الجمهور التي يحصل عليها من البنك وله الحق في استعمالها لحسابه شرط إعادته.

ب-عمليات القرض: إن هذه العمليات تتمثل في وضع النقود تحت تصرف الزبون وأهم صورها عقد القرض الاستهلاكي والغرض منه هو الحصول على الفائدة.

2. **وضع وسائل الدفع تحت تصرف الجمهور:** وإدارتها فبعد الإصلاحات التي عرفها النظام البنكي أصبح هناك العديد من أنواع البنوك باختلاف معايير التحديد فيوجد عدة معايير لتحديد نوع

---

[1] الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق ل26 أوت سنة 2003 **المتعلق بالنقد والقرض**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 52، الصادر بتاريخ 7 أوت 2003، المعدل والمتمم بالأمر رقم 04/10 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق ل26 أوت سنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 50، الصادر بتاريخ 01 سبتمبر 2010.

[2] قزولي عبد الرحيم، **النظام القانوني للبنوك التجارية في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، الجزائر 2015، ص20 ومايليها.

- عقون شرف ، **تقييم جودة الخدمات المصرفية من وجهة نظرا الزبائن (دراسة حالة البنك الوطني الجزائري بمدينة قسنطينة)**، مجلة العلوم الإنسانية، ع 42، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014، ص 14، ص15.

البنوك فمن جهة المساهمين هناك بنوك عامة وبنوك خاصة ومن حيث الجنسية فتنقسم إلى بنوك وطنية وبنوك دولية أما من ناحية النشاط فهناك بنوك تجارية وبنوك استثمارية.

2. أنواع البنوك

أ- **البنوك العامة والبنوك الخاصة:** البنوك العامة هي تلك البنوك التابعة للقطاع العام فهي عبارة عن مؤسسات عمومية اقتصادية.

فالبنك المركزي هو أهم مؤسسة مصرفية في الدولة فهو المتكفل بإصدار النقود ودوره تحقيق الاستقرار الاقتصادي لدولة أما البنوك الأخرى يمكن أن تأخذ أي شكل عدا البنك المركزي فهو ملك الدولة لا يخضع البنك المركزي لقواعد المحاسبة العمومية ولا رقابة المؤسسة الاقتصادية.[1]

ب- **البنوك الوطنية والبنوك الأجنبية:** البنوك الوطنية رأسمالها وطني سواء عام أو خاص فأساس اعتمادها الجنسية أما البنوك الأجنبية فرأسمالها أجنبي.

ج- **البنوك التجارية البنوك الاستثمارية:** فالبنوك التجارية تسمى الربحية وعملها تجاري بحت أما بنوك الاستثمار التي تسمى بنوك الأعمال دورها تمويل تلك الشركات عن طريق قروض الاستثمار.

ومن الالتزامات الملقاة على عاتق البنوك هو السر المهني، إلا أن هناك إدارة يرفع عنها هذا الشرط ومن بينها إدارة الضرائب وفق الصلاحيات الرقابية الممنوحة لها فتلزم البنوك بالتصريح التلقائي عن طريق فتح وغلق الحسابات والإطلاع على الدفاتر والحسابات وإعداد وعاء الضريبة ، هذا الإجراء الموقف للسر المهني أساسه تحصيل الرسوم الخاصة بخزينة الدولة وكذا محاربة التهرب على اعتبار أن البنوك من خلال معاملاتها تسعى إلى الربحية وعلى أساس قروض في الاستثمار والمشاركة برأسمالها في العملية الاستثمارية.

[1] المادة 09 من الأمر رقم 04/10 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق ل26 أوت سنة 2010، **المتعلق بالنقد والقرض**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 50، الصادر بتاريخ 01 سبتمبر 2010.

الفرع الثاني

خدمات المهن الحرة

يدخل نشاط المهن الحرة ضمن نطاق قانون الرسم على رقم الأعمال، ويمكن القول أن المهن الحرة هي تلك الأعمال التي يمارسها أصحابها بصفة حرة وتعتمد على الخبرة والتخصص فالمهن الحرة ترتكز على الملكيات العقلية والقدرة والمستوى التعليمي وتحتاج لممارستها إلى الترخيص القانوني.[1]

وتتعدد المهن الحرة حسب المجال الذي يمارس فيه صاحب المهنة عمله ويمكن تقسيمها إلى:

- مهنة متعلقة بالجانب الطبي: كالأطباء الجراحي.
- مهنة متعلقة بالجانب التقني كالمهندسين المعماريين والمحاسبين
- المهنة المتعلقة بالجانب القانوني كالمستشارين القانونيين والجبائيين مراقبي الحسابات والمحامين.

أولا: المحاماة

يساهم المحامي في تحقيق العدالة فهو عون القضاء من خلال ممارسته لمهنته النبيلة المتمثلة في الدفاع عن الحقوق؛ فالمحاماة،[2] هي مهنة حرة ومستقلة تعمل على حماية وتحقيق حقوق الدفاع وتساهم في تحقيق العدالة واحترام مبدأ سيادة القانون، يستشف من خلال هذه المادة أن تنظيم مهنة المحاماة على أنها مهنة حرة تولاها المشرع بنفسه على خلاف وسائل أخرى.

وإن التطورات التي شهدتها الحياة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية أعطت للمحامي مكانة خاصة في أن يلعب عدة أدوار في المجتمع إضافة إلى الدفاع تقديم الاستشارة القانونية فالمحامي

---

[1] أيمن راشد صادق حماد، **الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، فلسطين، 2004، ص89.

[2] المادة 4 من القانون 13/ 07 المؤرخ في 24 ذي الحجة عام 1434 الموافق ل29 أكتوبر سنة 2013 **المتعلق بتنظيم مهنة المحاماة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد55، الصادر بتاريخ 30 أكتوبر سنة 2013.

مجموعة من الالتزامات تقع على عاتقه وهي أولها فتح مكتب وتحسين المدارك ويمنع عنه مجموعة من الأعمال كتمثيل مصالح متعارضة.[1]

ومقابل الالتزامات التي على عاتق المحامي فيتمتع بمجموعة من الحقوق ومن بين هذه الحقوق هو أتعاب المحامي فلا بد من المستفيدين من الخدمة المقدمة من طرف المحامي بخصوص الدفاع عن مصالحهم أن يتلقى مقابل هده الخدمة أجرا أو غلافا ماليا وفيما يخص تحديد قيمة الأتعاب،[2] فلا يتدخل المشرع بل ترك الحرية للمحامي حسب الجهد المبذول شرطا أن يكون مبلغ الأتعاب غير خاضع للنتائج المتوصل إليها. فالمحامي هو شخص موكل لبذل مجهود بمعنى عناية وليس تحقيق نتيجة وبخلاف ذلك فقد أجاز المشرع في المواد التجارية تحديد أتعاب إضافية حسب الاتفاق وقد يعود ذلك لطبيعة النشاط التجاري الذي سعى لتحقيق الربح ويوفر إجراءات أكبر.

ألزم المشرع المحامي بتسليم وصل لموكله مقابل الأتعاب التي تتقاضاها فهل هذا الإجراء معمول به حاليا؟ وقد تكون نظرة المشرع إزاء هذا الالتزام حتى لا يتعرض الموكل للاستغلال من طرف المحامي، أو يتهم المحامي بأخذ مبالغ غير مسجلة، وإن إجراء التعامل بالوصل يضع المحامي تحت التزامات أمام خصومه، وأمام إدارة الضرائب في تقدير الوعاء الضريبي وتحصيله لأن المحامي ملزم بدفع الضرائب حسب التشريع المعمول به.

---

[1] مؤذن مامون، **الإطار القانوني لنشاط المنظمات المهنية(دراسة مقارن)**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، الجزائر، 2016، ص120، ص121.

[2] المادة 23 من من القانون 13/ 07 المؤرخ في 24 ذي الحجة عام 1434 الموافق ل29 أكتوبر سنة 2013 **المتعلق بتنظيم مهنة المحاماة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد55، الصادر بتاريخ 30 أكتوبر سنة 2013.

ثانيا: محافظ الحسابات

إن مهنة محافظ الحسابات هي مهنة حرة يمارسها كل شخص طبيعي أو معنوي لحسابه الخاص مع توافر شروط معينة للممارسة هذه المهنة بكل استقلالية،[1] ومهنة محافظ الحسابات هي المصادقة على صحة حسابات الشركات والمنظمات المهنية ويعد التقارير.

1. تقارير محافظ الحسابات

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدونه على النظام وصحة الوثائق السنوية.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند اقتضاء تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين كما منح المشرع لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على الحسابات في أي وقت وفي عين المكان ويقوم بالتفتيشات.

2. مهام محافظ الحسابات:

- إثبات شرعية وصدق الحسابات
- التأكيد من الحسابات مستوفية لكل الشروط القانونية،
- إعداد التقارير والمصادقة عليها.[2]
- فمحافظ الحسابات Le commissaire aux compte هو نوع من المراجعة الخارجية الملزمة لبعض الهيئات. [3]

---

[1] المحاسب القانوني هو المراجع الخارجي للشركة حسب المادة 2 و3 من القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29جوان سنة 2010 **المتعلق بمهنة خبرة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، الصادر بتاريخ 01 جويلية 2010.

[2] طيطوس فتيحة، **محافظ الحسابات في الجزائر**، دفاتر السياسة والقانون، ع9، كلية الحقوق، جامعة ورقلة، الجزائر،2013، ص41، ص42.

[3] شريفي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)**، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ع2، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص94.

3. أتعاب محافظ الحسابات

ويتم تحديد أتعاب محافظ الحسابات في بداية ممارسة المهمة من طرف الجمعية أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات بالإضافة إلى التعويضات المنفقة في إطار مهنته، وترتبط مهنة محافظ الحسابات بالشركة والهيئات الملزمة قانونا وإن لم يتم تعيينه فيفرض عليه ذلك بموجب القضاء بأمر صادر من رئيس المحكمة.

إن الأتعاب المتعلقة بمحافظ الحسابات تخضع لفرض الضرائب وبالنظر إلى أن قيمة الأتعاب تحدد مسبقا من قبل الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة يجعلنا نرى أن محافظ الحسابات أقرب للوظيفة منها إلى المهنة الحرة زيادة على الوصاية والسلطة الممنوحة لوزارة المالية على هذه المهنة مقابل المهنة الصعبة والدقيقة التي يتولاها محافظ الحسابات المساهمة في محاربة الفساد المالي والتهرب الضريبي فهو أول عنصر وقائي في الوعاء الضريبي.

وإن قيمة الأتعاب المحددة قد تشكل إجحافا في حق المحافظ، أو تدخل في إطار إغراءات مالية أو ضمنية.

ثالثا: الاستثناءات الواردة عن نطاق المهن الحرة

يقصد بهذه الاستثناءات هي إمكانية خضوع صاحب المهنة الحرة إلى الضريبة الجزافية الوحيدة والخروج من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة. وقد جاء متضمن في الأحكام الهادفة إلى التبسيط والإدماج الجبائي وتحسين المردودية وتوسيع الوعاء الضريبي.

إن إصلاح النظام الجبائي الجزافي الضريبي، أي نظام الضريبة الجزافية الوحيدة وهذا بنص المشرع بجواز اختيار الخضوع لهذه الضريبة في حالة تحقيق رقم أعمال بمبلغ 30 مليون دينار 300000000 بما يعادل ذلك المعمول به في قانون الرسوم على رقم الأعمال بالنسبة إلى TVA

الذي كان 5000000 مليون دج.[1] فالأصل في إحداث الضريبة الجزافية الوحيدة هو قانون المالية.[2] ويترتب عن تطبيق هذه الضريبة مايلي:

الأولى: أن تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الناتجة الشركات وتغطيتها.

الثانية: الحلول محل الرسم القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

بالنسبة للأنشطة الأخرى وفق تعديل قانون المالية لسنة 2015 الضريبة تكون بمعدل 5% لأنشطة الإنتاج وبيع السلع، 12 % وقد فسر هذا الإجراء المتخذ بعجز سياسة الحكومة الجزائرية فبدل من أن تقوم بتوسيع الوعاء الضريبي عن طريق توسيع النشاطات الاقتصادية والاستثمارية وكذا بعصرنة الإدارة الجبائية وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية لجأت إلى الحلول السهلة بوضع الضريبة الجزافية الوحيدة بمقابل 30000 عون لدى الإدارة مقتصر خدماتهم على الدراسة والتحقيق.[3] وتم الرد بخصوص هذا الأمر بتبرير هو تبسيط الجباية وتوسيع الضريبة الجزافية لتمثيل المهن الحرة ويتم تسديدها مرة في السنة في حالة تجاوز رقم أعمال المدين بالرسم ثلاثين مليون دينار جزائري 30000000 دج حسب تعديل قانون المالية لسنة 2007.[4]

الفارق يخضع لضريبة وزيادة على ذلك فيتم تحويل المدين إلى نظام الربح الحقيقي.

---

[1] جلاب محمد، **مناقشة مشروع قانون المالية والميزانية لسنة 2015**، م ش و، الجريدة الرسمية للمناقشات، رقم 127،الجزائر، 2014، ص9.

[2] المادة 02 من القانون 24/06 المؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1427 الموافق ل26 ديسمبر سنة 2006 **المتضمن قانون المالية لسنة 2007**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد85، الصادر بتاريخ 27 ديسمبر سنة 2006.

[3] إحدادن نادية ، **مناقشة مشروع وقانون المالية والميزانية لسنة 2015**، م ش و، الجريدة الرسمية للمناقشات، رقم 129 ، 2014 ص 24 .

[4] المادة 282 مكرر من الأمر 101/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 102، الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976.

إن سياسة المشرع في الضريبة الجزافية الوحيدة غير واضحة لقوله أن الهدف منه هو التوسيع وبالمقابل يضع قاعدة تحويل الخاضع لهذه الضريبة لنظام الربح الحقيقي فالسقف المحدد يخص كل المكلفين وليس أصحاب المهن الحرة فقط زيادة على ذلك يدفع مرة واحدة في السنة فتحويل العديد من المكلفين إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة يدفعها مرة واحدة في السنة تفقد الميزانية إمكانية توفير إيرادات دورية عبر السنة، كذلك نظام الضريبة الجزافية لا يضع المكلفين على قدم المساواة فهنا يفتح المجال للتلاعب وتواطؤ الإدارة مع المكلف في إمكانية تخفيض قيمة الوعاء الضريبي .

المبحث الثاني

المجالات الاختيارية: التطبيق غير الوجوبي

تشير المادة الثالثة من قانون الرسوم على رقم الأعمال للعمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة، وسنوضح هذه المجالات الاختيارية في المطلب الأول من هذا المبحث، وبعدها نشرح طريقة الاختيار في المطلب الثاني.

بيّنا في المبحث السالف الذكر التطبيقات الوجوبية للرسم على القيمة المضافة، ونواصل من خلال هذا المبحث التطرق إلى المجالات غير الإلزامية، التي وصفها المشرع كخطوة اختيارية للمكلف بالضريبة للدخول في دائرة الرسم على القيمة المضافة كبديل عن الضريبة التي يدفعها.

ومن أجل اختيار الخضوع للرسم على القيمة المضافة لابد من المرور بمجموعة من الإجراءات والشروط لتأكيد الاختيار، كما يترتب على هذا الاختيار مجموعة من الآثار.

المطلب الأول

تحديد المجالات الاختيارية وضوابطها

تتمثل العمليات الاختيارية في الأشخاص الذين يقع نشاطهم خارج نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة، ولتوضيح هذه العمليات لابد من الوقوف على عدة نقاط، متمثلة في نوع الأشخاص، نوع النشاط وكذا الجهة المستفيدة من النشاط.

الفرع الأول

حسب النشاط والأشخاص

أجاز المشرع للأشخاص الطبيعية والمعنوية على حد السواء التي يقع نشاطها خارج دائرة الرسم على القيمة المضافة، أن تختار ذلك.

أولا: الأشخاص القانونية

ويقصد بذلك الشخص الطبيعي والشخص المعنوي.

1. **الشخص الطبيعي:** الشخص الطبيعي هو كل إنسان يولد حيا فيكتسب حقوق وفق القانون، هذا ما يخص الشخص الطبيعي بصفة عامة، أما بالنظر للتصرفات القانونية لاسيما النشاطات التجارية التي تدخل ضمن موضوع هذا الفرع فلابد من توفر الأهلية حسب ما تنص عليه المادة أربعين (40) من القانون المدني الجزائري.[1]

وحتى يتسنى للشخص الطبيعي أن يكون ضمن الأشخاص الذين لهم حق اختيار الخضوع للرسم على القيمة المضافة فلابد أن تتوفر فيه الشروط التالية:

---

[1] الأمر 58/75 المؤرخ في 20 رمضان 1395عام الموافق ل 26 سبتمبر سنة1979 **المتضمن القانون المدني الجزائري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78 الصادر بتاريخ 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم بالقانون 05/07 المؤرخ في 13 ماي سنة 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد31.

أ- **عدم وجود عارض من عوارض الأهلية:** تتعلق عوارض الأهلية بالحالة العقلية المعينة للشخص الطبيعي، ولقد حددها المشرع الجزائري كغيره من التشريعات وهي:

أ-**1 عوارض منقصة للأهلية:** وتتمثل في السفه والغفلة

فالسفه هو خفة تعتري الإنسان في تصرفاته، لاسيما التصرفات المالية فيكون مبذرا متلفا فالسفه يجعل الشخص لا يحسن التصرف من الناحية المالية.[1]

أما الغفلة فهي سهولة الغبن لسلامة القلب والنية، حيث يتصف المغفل بضعف الإدراك فهو لا يهتدي إلى التصرفات الراجحة.[2]

فبالنظر إلى المادة 43 من ق م ج فإن السفه والغفلة هي عوامل منقصة للأهلية فتصرفات كل منهما تعتبر تصرفات شخص مميز وليس راشدا.

أ-2عوارض معدمة للأهلية

تتعلق العوارض المعدمة للأهلية بالعته والجنون، فالعته هو وجود خلل في العقل، فيكون الشخص قليل الفهم فاسد التدبير.

أما الجنون فهو مرض يصيب العقل ويفقده تمييزه، فلا يعتد بأقواله وأفعاله ويعتبر الجنون أنه اختلال في القوة المميزة بين الأمور الحسنة والقبيحة المدركة للعواقب، فتعطل أفعالها ولا تظهر أثرها فهو مرض يعتري الإنسان يؤدي إلى زوال عقله.

ب-**عدم وجود مانع من موانع الأهلية:** تتعلق موانع الأهلية بالوضعيات القانونية للشخص الطبيعي البالغ الراشد التي تمنعه من ممارسة حقوقه المدنية بسبب حجر قانوني أو قضائي كعقوبة تمنعه من التصرف.

---

[1] جعفور محمد سعيد، أسعد فاطمة، **التصرفات الدائرة بين النفع والضرر في ق م ج**، دار هومة، الجزائر، د س ن، ص22.

[2] محمد حسن قاسم، **مبادئ القانون(مدخل إلى القانون والالتزامات)**، دار الجامعة للطباعة والنشر، مصر، 1998، ص207.

2. **الشخص المعنوي:** يقصد بالشخصية الاعتبارية (la personne morale) كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال المتخذة لتحقيق هدف معين، وتتمتع بالشخصية القانونية والاستقلال المالي.[1]

من خلال هذا التعريف نستشف أنه كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال لها نشاط موجه إلى التصدير، الشركات البترولية وغيرها من الأشخاص المحددة بموجب قانون الرسوم على رقم الأعمال سواء تعلق هذا النشاط بتسليم سلع أو تقديم خدمات، يمكنها اختيار الخضوع لتطبيق الرسم على القيمة المضافة.

حيث أنه لابد للشخص المعنوي أن يتمتع بالآثار المترتبة عن اكتساب هذه الشخصية.

فالشخص المعنوي يستمد مشروعيته من القانون، فقد ذكر صراحة المشرع الأشخاص المعنوية،[2] كالدولة، الولاية والبلدية إضافة إلى أنه صرح بإمكانية وجود شخص معنوي من غير الأشخاص المذكورة يتقرر ذلك بموجب القانون.

فالنشاط الإداري بصفة عامة والنشاط الاقتصادي بصفة خاصة لا حدود له، الأمر الذي جعل المشرع يجعل الأشخاص المعنوي المذكورة في القانون على سبيل المثال، لأنه في حالة حصرها تتعطل الحياة العامة.

كما تجدر الإشارة إلى أنه إذا كان الشخص المعنوي يقوم بتوريد سلع مثلا فلابد من الوقوف على السجل التجاري لنشاط هذا الشخص، فإذا كانت السلع التي يوردها محددة في سجله، فلابد أن يتعلق نشاط تسليمه بهذه السلع فقط دون غيرها لأنه في حالة حصول ما يخالف ذلك تعرض لعقوبات.

1

[2] المادة 49 من القانون المدني الجزائري.

ثانيا: نوع النشاط(توريد سلع وتقديم خدمات)

اشترط المشرع في مجال الاختيار أن يكون النشاط يتعلق حصرا بتوريد سلع أو تقديم خدمات للجهات التي حددها حصرا كذلك.

ولهذا في هذه النقطة نحاول أن نبين بعض السلع الموردة وفق عقود وكذا الخدمات.

1. **توريد السلع:** تعد السلعة إحدى أهم العوامل المعتمد عليها في التبادلات والعقود، خاصة فيما يتعلق بالبيوع، فعقد البيع يعتبر أهم العقود المتعارف عليها والأكثر تداولا ما بين الأشخاص العاديين أو بينهم وبين الأشخاص المعنويين.

أناط المشرع في المجال الاختياري للرسم على القيمة المضافة للشخص الطبيعي أو المعنوي في قيامه بعملية تسليم سلع للمستفيدين المحددين قانونا في الفرع الموالي.

فتسليم السلع تدخل ضمن عقد التوريد، الذي يكون بين الشخص المورد والجهة المحددة الخاضعة لقواعد قانون الرسوم على رقم الأعمال، وتحكمه ضوابط القانون التجاري والقانون الإداري.

فمن ناحية القانون التجاري فهذا يعد عقد بيع وهو من العقود المسماة التي توجب وجود أطراف العقد المسلم (البائع) والجهة المستفيدة (المشتري)، وكذا السلعة المسلمة والثمن.

أما من ناحية القانون الإداري، فيدخل ضمن عقد التوريد، إذ أن الأشخاص الإدارية تبرم العدد من العقود ومنها عقد التوريد، يعرف السنهوري عقد التوريد على أنه "عقد يلزم به أحد المتعاقدين أن يورد للمتعاقد الآخر شيئا معينا، يتكرر مدة من الزمن".[1]

[1] نمر صالح محمود دراغمة، **عقد التوريد في الفقه الإسلامي(دراسة مقارنة)**، رسالة ماجستير في الفقه والتشريع، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح نابلس، فلسطين،2004، ص09.

والذي تسري أحكامه أو تعمل وفق قواعده حتى الأشخاص المعنوية ذات الطابع الصناعي والتجاري كالشركات البترولية على سبيل المثال.

هذا ما يخص نشاط تسليم سلع تنقل إلى نشاط تقديم الخدمات.

2. **تقديم الخدمات:** تتعدد وتتنوع الخدمات حسب احتياجات الجهات المستفيدة من النشاط الموجه إلى المجالات التي تدخل ضمن التطبيق الإلزامي للرسم على القيمة المضافة، وكذا المجالات التي خصها المشرع إلى المجالات الإلزامية.

بالنظر إلى النشاط، تتعدد نوع الخدمات التي يمكن القيام بها من طرف الشخص المعنوي والطبيعي الذي يمكنه اختيار نظام الرسم على القيمة المضافة.

فإذا ما تمعنا في قطاع المحروقات نجد أن الخدمات التي تطلبها تخضع لعقد المناولة،[1] والذي تحكمه القواعد المتعلقة بالصفقات العمومية أما في القطاعات الأخرى لاسيما النشاطات التي رأسمالها لا يتطلب عقود وصفقات تحتاج إلى خدمات بسيطة وفق عقود أو اتفاقيات عادية.

وسعيا منا لتوضيح أهم الخدمات التي يمكن تقديمها هي الخدمات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بعملية النقل والإطعام.

تعد خدمات النقل من أهم الأعمال التي يتطلبها النشاط الاقتصادي؛ فحاجة رب العمل لسير عمله بوتيرة جيدة وعدم تعطيل مصالحه من جهة، وإلى جعل عماله متواجدون في مكان العمل في الوقت المحدد تجعله يوفر النقل للعمال اتفاقا مع شخص طبيعي يملك وسيلة نقل أو شخص معنوي متمثل في مؤسسة نقل مثلا تشرف على عملية النقل بصفة كلية، وفق شروط يحددها رب العمل في الغالب.

كما أن خدمات الإطعام كذلك لا تقل أهميته على النقل، فيمكن لمؤسسة أو شركة إبرام اتفاقية مع صاحب مطعم أو شركة مطاعم تتكلف لهذا الجانب خاصة في الشركات التي تبعد عن المدينة

[1] **المناولة:** هي عبارة عن مؤسسات وسيطة تقدم خدمات لشركة معينة مختصة في الإنتاج مثلا في مجال النقل، الإطعام أو الحراسة.

لتخفيف العبء على رب العمل في توفير مطعم وتجهيزه والإشراف عليه الذي قد يكون عبئا على تسيير عمله بوتيرة جيدة.

الفرع الثاني

الجهة المستفيدة

قد جعل نظام اختيار الرسم على القيمة المضافة للأشخاص القانونية عندما تزود بسلع وخدمات؛ شرط أن يكون التسليم موجه حصرا لجهات معينة نبنيها في هذا الفرع.

أولا: عمليات التصدير

يدخل نشاط الصادرات في مجال التجارة الخارجية، وهي أهم الركائز التي يقول عليها من الجانب الاقتصادي للدولة ولا يتحقق هذا إلا بسياسة رشيدة ومنظومة قانونية تساعد رجل الاقتصاد في العمل والتحرك.

ولعمليات التصدير العديد من المزايا وما يهمنا في هذا الموضوع هو استرجاع بعض الضرائب والرسوم التي سبق أن تم تحصيلها عند استيراد المواد الخام لها من الخارج.[1]

والمعلوم أن الصادرات الجزائرية أغلبها تتعلق بجانب المحروقات، إذ أن الاقتصاد الجزائري اقتصاد ريعي؛ كذلك مداخيل الميزانية تعتمد بالدرجة الأولى على الجباية البترولية، وهنا يكمن الخطر لأي اقتصاد متعلق بأسعار الأسواق العالمية لبرميل البترول وفي هذا الصدد سعت ولا زالت تسعى الدولة الجزائرية إلى تنمية الصادرات خارج قطاع المحروقات.

فعملية ترقية الصادرات خارج إطار المحروقات، لابد لها من تشجيع وتطوير الإنتاج الوطني والنهوض بالمجال الصناعي، وتدعيم التجارة الخارجية فهي عامل أساسي في ترقية الصادرات وأحد مصادر لإدخال العملة الصعبة الضرورية والمهمة لتحقيق الاستثمار.[1]

---

[1] سعيدي وصاف ، **تنمية الصادرات والنمو الاقتصادي في الجزائر الواقع والتحديات**، مجلة الباحث، ع1، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص07.

وترقية الصادرات خارج المحروقات يعتمد على علاقة ثلاثية وهي المؤسسة، الدولة والتواجد ضمن التجارة الخارجية، فعلى الدولة مراعاة عدة معايير من أجل ترقية صادراتها في إطار السوق العالمية وتتمثل هذه المعايير في المنظومة التشريعية والمعايير التجارية المواكبة للسوق الخارجية.[2]

تعد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عامل أساسي للخروج بالدولة من دائرة الاعتماد على صادراتها في مجال المحروقات بصفة أساسية؛ بالرغم من المجهودات التي بذلتها في هذا القطاع لم تصل إلى الأهداف المسطرة لها فوتيرة نموها بطيئة ومساهمتها في الصادرات لم يتعدى 03% سنة 2012.[3]

ثانيا: الشركات البترولية

تحتل الشركات البترولية مكانة هامة في الاقتصاد الجزائري؛ وهذا بداية من تأميم المحروقات سنة 1971 إلى صدور القانون 14/86. الذي تم إلغاؤه بالقانون 01/13،[4] المعدل والمتمم بالقانون 07/05 المتعلق المحروقات. وتتنوع المؤسسات الناشطة في قطاع المحروقات وهي:

1. **المؤسسة الوطنية سونا طراك شركة ذات أسهم:** بداية انطلقت شركة سونا طراك بإمكانيات بسيطة عقب المرحلة الاستعمارية، ثم تم توسعة أسهم الشركة الوطنية حيث تضمنت كل العمليات المتعلقة بالتنقيب والاستثمار التجاري والصناعي لحقول المحروقات.

---

[1] عيساوي محمد، **دوافع تنظيم وتطوير الجزائر لصادراتها خارج المحروقات**، الملتقى الوطني حول "ترقية الصادرات خارج المحروقات في الجزائر" يومي 11 و12 مارس 2014، ص2.

[2] A. Karboua kamel, **Les contraintes de la promotion hydrocarbures**, Séminaire national sur : la promotion des exportations hydrocarbures en algerie,3mars 2014, p6 , p7.

[3] جمال فنشور، حمزة العوادي، **نحو إرساء إستراتيجية متكاملة للتنمية صادرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد7، ع2، جامعة غرداية، الجزائر، 2014، ص 47.

[4] القانون رقم 01/13 المؤرخ 19 ربيع الثاني عام 1434 الموافق ل20 فيفري سنة 2013، المعدل والمتمم للقانون 07/05 **المتعلق بالمحروقات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 11، الصادر بتاريخ 24 فيفري سنة 2013.

2. مهام المؤسسة الوطنية سونا طراك :

ولقد تعددت وتطورت مهام هذه الشركات في ظل المرسوم الرئاسي 48/98 المتضمن القانون الأساسي للشركة الوطنية للبحث عن المحروقات وإنتاجها ونقلها وتحويلها وتسويقها،[1] وتتمثل هذه المهام فيما يلي:

-البحث والتنقيب عن المحروقات واستغلالها.

-إنشاء جميع الوسائل والطرق لنقل المحروقات عن طريق البحر أو البر.

-تصنيع الغاز الطبيعي ومعالجة تقويم المحروقات الغازية.

-تحويل المحروقات وتكريرها.

- تسويق المحروقات ومشتقاتها داخل الوطن وخارجه.

- تموين البلاد بالمحروقات على المدى القرب والبعيد.

- تطوير وإنماء مختلف أشكال الأعمال المشتركة في الجزائر وخارجها مع مختلف الشركات الجزائرية والأجنبية.

- استغلال المنشآت والمعدات لزيادة القيمة الحقيقية للمحروقات.

- العمل على تحقيق السياسة النفطية بغية تطوير الاقتصاد.

- رفع إمكانية تصدير الغاز والنفط المميع.[2]

إن هذه النشاطات المتعددة في مجال المحروقات وسّعت من فروع شركة سوناطراك الشركة الأم ؛ مما جعل النشاط الاقتصادي لها جد مهم وله آثار عديدة تنعكس على المداخيل البترولية.

---

[1] المرسوم الرئاسي رقم 48/98 المؤرخ في 14 شوال عام 1418 الموافق ل11 فيفري 1998 **المتضمن القانون الأساسي للشركة الوطنية للبحث عن المحروقات وإنتاجها ونقلها وتحويلها وتسويقها "سوناطراك"**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 07، الصادر بتاريخ 15 فيفري سنة 1998.

[2] قرقوس فتيحة، **مديرية كبريات المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2017، ص 180.

ثالثا: المكلفون بالرسم الآخرين

أناط المشرع للأشخاص القائمين بتوريد سلع وتقديم الخدمات الموجهة للتصدير والشركات البترولية اختيار الخضوع للرسم على القيمة المضافة، كما أجاز ذلك للسلع والخدمات الموجهة للمكلفين بالرسم الآخرين.

وباستقرائنا لقانون الرسوم على رقم الأعمال لاسيما المادة الثانية فإن المقصود بالمكلفون الآخرون بالرسم هو المجالات الإلزامية للرسم على القيمة المضافة.

فبهذه الطريقة فإن كل شخص مورد لسلعة أو مقدم خدمة للخاضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة يمكنه اختيار هذا النظام.

وبما أن الخاضعين وجوبا يتعددون بين نشاطات عقارية وخدمات منقولات، فإن مجال الاختيار يتسع للموردين ومقدمي الخدمات.

يظهر من خلال هذا الإجراء أن غاية المشرع هو توسيع نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة إلى أبعد نشاط ممكن، وكذا فرض رقابة أكثر على المكلفين بالضريبة إذ أن اختيار الرسم على القيمة المضافة يجعل الشخص المختار يدخل ضمن إطار النظام الحقيقي.

لكن بارتفاع معدلات الرسم على القيمة المضافة فإنه إمكانية الاختيار تبقى حبرا على ورق فقط.[1]

[1] تم ذكره سابقا في هذه الأطروحة.

رابعا: المؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء

نصت المادتين 42 و42 مكرر من ق ر ر أ على المستفيدون من نظام الشراء بالإعفاء، وهم الأشخاص الداخلون في نطاق التطبيق لرسم على القيمة المضافة وتحسب لهم دين بصفر بالمئة00%.

وتضم عمليات الشراء بالإعفاء:[1]

1. الأشغال والخدمات والسلع المحددة قائمتها وفقا للتنظيم المتعلق نشاطات البحث أو الاستغلال أو النقل عن طريق الأنابيب للمحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول...الخ
2. المشتريات المحققة من طرف المصدرين والموجهة للعملية التصدير أو إعادة تصديرها على حالها وإما لأجل إدخالها في صنع سلع معدة للتصدير، وتكوينها وتوضيبها وتغليفها، إضافة إلى الخدمات المتعلقة بعملية التصدير مباشرة.
3. مشتريات المواد الأولية أو مواد داخلة في الصنع، أو الغلافات الخصوصية التي تستعمل في صناعة وتوضيب أو تغليف أو تسويق المنتجات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة، وكذا المنتجات الموجهة إلى قطاع معفى من هذا الرسم.
4. مشتريات مواد التجهيزات باستثناء السيارات السياحية الداخلة في تحقيق عمليات خاضعة لـ ر ق م ويخص ذلك المؤسسات، أو الوحدات الحديثة النشأة والممارسة لنشاطات منجزة من طرف الاستثمارات المستفاد منها شباب الخاصة بالصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب، ensej وهذا الإمتياز خاص بمواد التجهيز غير المصنوعة في الجزائر.[2]

---

[1] بوزيدة حميد ، **حماية المؤسسة**، مرجع سابق، ص131، ص132.

[2] بوطورة فضيلة، سمايلي نوفل، **الهياكل الداعمة للإقراض ترتيبات لمكافحة البطالة في الجزائر : دراسة حالة الصندوق لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)**، مجلة مقاربات، المجلد 04، ع01، جامعة الجلفة، الجزائر، 2017، ص186.

المطلب الثاني

طريقة الإختيار وآثاره

لقد حدد المشرّع كيفية اختيار الخضوع للرسم على القيمة المضافة وجعل لها أحكام يترتب عنها نستهل في هذا المطلب دراسة طريقة الاختيار في الفرع الأول منه، والآثار المترتبة عن هذا الاختيار في الفرع الثاني.

الفرع الأول

طريــقة الاختـــيار

وتتمثل في طريقة الاختيار في الإجراءات القانونية المتبعة والأنواع المترتبة عن هذا الاختيار.

أولا: إجراءات الاختيار

تبدأ عملية الاختيار وفق طلب مقدم من طرف الشخص القانوني وبعد تمام إجراءات الاختيار يتم النفاذ.

1.**طلب الاختيار**: يجوز لكل شخص تتوفر فيه الشروط أن يقدم طلبا إلى المفتشيّة التابع لها مكان فرض الرسم في أي وقت من السنة ويمارس هذا الطلب وفق تصريح بسيط من الشخص المعني، ويتم إرسال هذا الطلب داخل ظرف موصى عليه،[1] ويستفاد من هذه الفقرة ما يلي:

توفر الشروط وهي:

أ- توريد سلع أو تقديم خدمات بمعنى الأشغال العقارية تخرج من دائرة الاختيار.

ب-الشخص الموجه له السّلعة أو الخدمة هو: للتصدير، شركات بترولية، المستفيدون من نظام الشراء بالإعفاء، المكلفون الآخرون الخاضعون للرسم.

ج- التوقيت: المدة الزمنية للاختيار مفتوحة على مدار السنة.

[1]https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/518-2015-03-18-10-14-23 : تاريخ الإطلاع 2016/10/21, الساعة15:00.

د- إرسال الطلب: رسالة موصي عليها يعنى عن طريق البريد الرسمي والهدف من ذلك الطابع الرسمي وسريان الطلب.

هـ- المرسل: من طرف المعنى شخصيا وهنا تسقط الوكالة.

2. **نفاد الاختيار**: ويتمثل ذلك في بداية سريان تطبيق الأحكام المتعلقة بالخضوع للرسم على القيمة المضافة فتبدأ أحكام تطبّق بداية من اليوم الأول الذي يلي الشهر الذي سجل فيه هذا الاختيار، مثلا إذا اكتسب الاختيار في 20 مارس تبدأ عملية السريان من 20 أفريل من نفس السنة.

وينقضي هذا الاختيار بصفة إلزامية في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار، فإذا بدأ سريان الاختيار من 20 افريل 2017 فالنهاية تكون في 31 ديسمبر في 2020 وفي إطار هذه الثلاث سنوات يجدد الاختيار ضمنيا ما لم يتم التوقف عن النشاط والتنازل أو تم نقضه صراحة في حدود ثلاثة أشهر قبل نهاية كل سنة. بمعنى قبل الفاتح سبتمبر من سنة 2018، 2019، 2020 شرط أن يرسل عن طريق رسالة موصي عليها مع الإشعار بالاستلام؛ وهنا يقترن بداية سريان الخضوع مع نهاية سريانه لكن بخصوص نقض الخضوع لم يشترط المشرع أن يكون من طرف المكلف شخصيا؛ وبالنظر إلى إجراءات الاختيار فالأمر الغالب هو أن يكون المكلف شخصيا.

ثانيا: أنواع الاختيار

إن طبيعة الاختيار بالنسبة للخاضعين تشمل شكلين من الاختيار إما أن يكون الاختيار كليا وإما يكون الاختيار جزئي.

1. **الاختيار الكلي Globale**: يتمثل الاختيار الكلي،[1] في الخضوع للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للشخص هو تطبيق نظام الرسم على القيمة المضافة بصفة كليّة على نشاطه سواء كان في التوريد بسلع للنشاطات المعنية أو تقديم خدمات.

[1] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**،2015، مرجع سابق، ص144.

فإذا كان نشاط الشخص المورد يشمل مثلا أنواع من الأجهزة الإلكترونية والأثاث هنا تطبيق نفس الإجراءات على عملية التوريد أي نفس القانون وينطبق نفس الإجراء على عملية تقديم الخدمات فإذا قام شخص خاضع بتقديم خدمات متنوعة مثلا الإطعام والإيواء فبالرغم اختلاف كل واحد منهما عن الآخر جعل المشرع إمكانية تطبيق نفس النظام الجبائي على الأنشطة إذا قام نفس الشخص بتقديمها إلى نشاطات معنية بالاختيار.

2. **الاختيار الجزئي :Partielle** إلى جانب الاختيار الكلي، أجاز المشرع للشخص طالب الاختيار من تطبيق نظام الرسم على القيمة المضافة أن تشمل عملية الاختيار جزء من العمليات بمعني بعض السلع والمنتجات الموردة أو بعض الخدمات المقدمة.[1]

فبالنسبة لعملية التوريد يمكن للشخص طالب الاختيار أن يصنف منتجاته وسلعه، فيجعل جزء منها خاضع للرسم على القيمة المضافة وجزء آخر خارج هذا المجال فإذا كان يزوّد شخص مستفيد من نظام الشراء بالإعفاء بسلع متنوعة كالحديد والبلاستيك هنا قد يضع تزويد مادة الحديد تحت نظام الرسم على القيمة المضافة وتزويد مادة البلاستيك تحت النظام الضريبي الفاصل والذي قد يكون نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

وفيما يخص عملية تقديم الخدمات فإذا كان شخص يقدم خدمات لشركة بترولية مثلا، خدمات إطعام وخدمات نقل فله كامل الحرية في الفصل بين الأنظمة الجبائية المطبقة على النشاطين، فيختار تطبيق الرسم على القيمة المضافة على عملية النقل ويترك عملية الإطعام في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

إن تطبيق نظام الاختيار الجزئي يترك للشخص الخاضع الحرية في تقدير وعائه الضريبي ويشجع المكلفين على نظام الاختيار الكلي في حالة الرضا عن تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

[1] نجد في مجال الاختيار الجزئي أخذ بها المشرع الجزائري على غرار المشرع المغربي، وبالمقابل المشرع التونسي لا يأخذ بهذا الإجراء.

أما بالنسبة لنظام الاختيار الكلي فهو يسهل على إدارة الضّرائب تقدير الوعاء الضريبي بصفة حقيقية على أساس الالتزامات الملقاة على الشخص المختار بعد تطبيق TVA كالتصريح والفوترة.

الفرع الثاني

آثار الاختيار(التساوي في الإلتزامات المفروضة)

في حالة قام الشخص باختيار الخضوع في الرسم على القيمة المضافة يترتب عليه جملة من الالتزامات يتساوى فيها مع الأشخاص المكلفين بصفة إلزامية وتشمل هذه الالتزامات عملية التصريح الفوترة والالتزامات المحاسبية وغيرها.

أولا: الإلتزام بالتصريح

للتصريح الجبائي إجراء إداري يقوم به المكلف بالضريبة أو المدين بالرسم على القيمة المضافة وله عدة أشكال.

1. **التصريح بالوجود:** إن طبيعة النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي،[1] ولهذا يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يكتب خلال ثلاثون (30) يوم من بداية عملياته لدى مفتشيه الرسوم على رقم الأعمال التابع لها تصريحا مقدما من طرف الإدارة ويذكر فيه:

أ- اسمه ولقبه وعنوانه في حالة.

ب- عنوان ومقر الشركات وكذلك اسم ولقب وعنوان الأشخاص.

ج- موقع المؤسسة أو المؤسسات التي يستغلها.

د- موقع المؤسسة أو المؤسسات المصنع وكذلك اسمه وعنوانه وإذا كان ينتج بواسطة الغير.

هـ- موقع محل أو محلات البيع التي يملكها.

و- طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة المضافة.

---

[1] B. F. Grande guillot, **La fiscalité française 2015 (Fiscalité des entrreprises fiscalité des particuliers)**, 20eme ed, Gaulino, 2015, p53.

ز- طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر فيها[1].

وفيما يتعلق بالشركات يجب أن يرافق التصريح بنسخة مطابقة ومصادق عليها من قانونها الأساسي.[2]

وفي حالة وجود فروع للمؤسسة الخاضعة أو عدة وكالات فعلية يتوجب على الشخص أن يكتب لكل فرع تصريحا مماثلا لدى المفتشية التي وجد بدائرة اختصاصها الفرع أو الوكالة المعتبرة.

كما يتعين على المؤسسات الاقتصادية اكتتاب تصريح لكل وحداتها لدى المفتشية المختصة إقليميا.[3]

وبالنسبة لمنظمي الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها يقدمون قبل العرض الأول تصريحاً وفق نموذج تسلمه الإدارة للأشخاص الذين ليس لهم مؤسسة مستقرة في الجزائر في حالة ممارستم نشاط أو المساعدة التقنية لحساب المؤسسات العمومية والإدارة العامة والجماعات المحلية .... الخ.

ويكتتب التصريح بالوجود، خلال الشهر الموالي للتوقيع على عقد الدراسة والمساعدة التقنية.

2. **التصريح بالتوقف:** يتوجب على الشخص الخاضع للرسم على القيمة المضافة جانب التصريح بالوجود التصريح بالتوقف عن النشاط في حالة الانقطاع خلال عشرة (10) أيام الموالية لهذا الانقطاع إلى نفس الجهة المصرح عندها بالوجود.

كما يمكن أن يكون التصريح تلقائيا من طرف مدير الضرائب الولائي بناءاً على محضر معلل يحضره أعوان المصلحة المعنية.

---

[1] المادة 51 من الأمر رقم 102/76 **المتعلق بقانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم**.

[2] المادة 52 من نفس القانون.

[3] المادة 53 من نفس القانون.

3. مرفقات التصريح:

أ- جدول مفصل المخزون البضائع الموجودة في حوزتهم، على مستوى المصنع أو المخزن أو المستودع.

ب- إعادة دفع الرسم الخاص بالبضاعة الموجودة في المخزن والتي تم إدراجها.

ج . في حالة وجود مبلغ زائد، يسدد إلى ذوي الحقوق حسب م 50 من ق ر ر أ.

د. استثناء عدم دفع الرسم في حالة الإدماج أو الانقسام، أو المشاركة، أو التحويل في الشكل القانوني للمؤسسة شرط أن تلتزم الشركات الجديدة بالوفاء بالرسم المطابق.

هـ-في حالة لم يبلغ رقم الأعمال الإجمالي المصرح به خلال السنة السابقة 30000000 دج فيقدم تصريح بذلك قبل يوم 15 جانفي من السنة الجارية. [1]

ثانيا: الالتزامات الخاصة

الالتزامات الخاصة تتمثل في وضع لوحة تحمل اسم ولقب الشخص الخاضع أو عنوان المؤسسة وطبيعة النشاط سواء جزئي أو رئيسي في حالة عدم توفر وسائل تعرف إضافة التزامات خاصة بانجازات الأشغال العقارية.

1. وضع معلقة أمام كل ورشة بناء، وطول مدة النشاط معلقة تبين:

أ- اسمهم ولقبهم، أو عنوان شركتهم، وعنوان المقاول العام،

ب- طبيعة الأشغال.

---

[1] المادة 8-2 والمادة 138 مكرر من الأمر 101/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 102، الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976.

ج- اسم صاحب المشروع.

2. في حالة المقاولة من الباطن، يجب إيداع قبل نهاية كل شهر الذي يلي بداية أعمال المقاولة من الباطن لدى مفتشيات الرسوم على رقم الأعمال والضرائب المباشرة للدائرة التي يتبعونها تصريحا يحتوي على:

أ- اسمهم ولقبهم أو عنوان الشركة وعنوان المقاولين من الباطن.

ب- طبيعة أشغال المقاولة من الباطن.

ج-عنوان ورشة البناء التي يعمل فيها المقاولون من الباطن.[1]

ثالثا: التزامات خاصة بالمؤسسات الأجنبية

يلتزم كل شخص ليس له إقامة بالجزائر، ويقوم بالأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يعتمد ممثل له مقيم بالجزائر لدى الإدارة المكلفة يتحصل هذا الرسم ويتعهد هذا الممثل بتطبيق الإجراءات التي يخضع لها المدنيون بالضريبة، ودفع هذا الرسم في مكان الشخص المذكور.[2]

وان تعذر ذلك يدفع الرسم، وعند الاقتضاء العقوبات المتعلقة به من قبل الشخص الزبون لحساب الشخص الذي ليس له مؤسسة في الجزائر هذا باستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 83 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بخصوص نظام التصفية الآلية ويكتب التصريح وفق نموذج تقدمه الإدارة ويرسل إلى مفتش الضرائب لمكان فرض الضريبة قبل 30 أفريل من كل سنة يرفق هذا التصريح وجوبا بكشف مفصل بالمبالغ التي دفعتها للمؤسسة للغير، مقابل أشغال المقاولة من الباطن، أشغال الدراسات تأجير العتاد أو المستخدمين وكذا أجور الكراء والمساعدة التقنية.[3]

---

[1] المادتين 60 و61 من الأمر رقم 102/76 **المتعلق بقانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم**.

[2] المادة 63 من نفس القانون.

[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2017، ص81 .

رابعا: الإلتزام بالفوترة

تقتضي العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة المتعلقة بتسليم أموال أو تقديم خدمات من مدين إلى مدين آخر أو تسليم فاتورة أو وثيقة تحل محلها، على أن يذكر مبلغ رسم ق م بصفة متميزة في الفاتورة أو الوثيقة المذكورة.[1]

وإذا تم ذكر هذا الرسم، وهو غير مدفوع فعلا فالشخص يعتبر مسؤولا عنه سواء كان له صفة الخاضع أم لا.

الاستثناء: يستثنى من هذا الإجراء الأشخاص التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة؛ لا يجوز لهم ذكر الرسم ق م في فواتيرهم، وإلا يتعرضوا لعقوبات.[2]

1. **تعريف الفاتورة:** هي الوثيقة التي تبين قيمة السلعة أو تأدية الخدمة خاصة بين المتعاملين الاقتصاديين، أما بالنسبة للعون الاقتصادي والمستهلك فهي اختيارية.[3]
والفاتورة هي الوثيقة التي يبعثها البائع للمشتري من أجل إعلامه بثمن ما اشتراه (بضاعة أو خدمات)،[4]

فحسب قواعد القانون التجاري نجد أن الفاتورة هي: إحدى الوسائل المثبتة لكل عقد تجاري إلى جانب السندات الرسمية والعرفية وغيرها.[5]

---

[1] B. Grandeguillot, **La fiscalité Françaises 2015(Fiscalité des entreprises fiscalité des particuliers**, éd Gaulino, France, 2015, p54.

[2] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، ص38.

[3] علاوي زهرة ، **الفاتورة وسيلة شفافية للممارسات التجارية** ، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران،الجزائر، 2013،، ص12، ص13.

[4] علاوي زهرة، مرجع سابق، ص08.

[5] المادة 30 من الأمر 59/75 المؤرخ في 20 رمضان 1395عام الموافق ل 26 سبتمبر سنة1979 **المتضمن التجاري الجزائري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 101 الصادر بتاريخ 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم بالقانون 02/05 المؤرخ في 06 فيفري سنة 2005، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد11، الصادر بتاريخ 09 فيفري 2005.

وبالنسبة للقانون المتعلق بالممارسات التجارية قد جعل المشرع الفاتورة إلزامية على كل بيع سلع أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصاديين.

فمسؤولية التسليم تقع على البائع أو الطلب على عاتق المشتري أو تأدية الخدمة.

أما بالنسبة للزبائن فهي اختيارية في الطلب وإلزامية على البائع في حالة طلبها.[1]

وتتمثل محتويات الفاتورة في ذكر البيانات والتاريخ والتوقيع.

2. آثار الفاتورة

ومن خلال ما سبق تظهر لنا عدة آثار للفاتورة وهي:

أ- الفاتورة وسيلة شفافية للمعاملات التجارية.

ب- الفاتورة وسيلة إثبات للمعاملات التجارية.

ج- فاتورة وسيلة دين.

د- الفاتورة وسيلة رقابة.

هـ- الفاتورة وسيلة للمحاسبة.[2]

إن إجراء الفوترة لهعديد من المزايا

[1] المادة 13 من القانون 02/04 المؤرخ في 05 جمادى الأولى عام 1425 الموافق ل 23 جوان سنة 2004، **المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 41، الصادر بتاريخ 12 جوان 2004.

[2] علاوي زهرة، مرجع سابق، ص09، ص10.

خامسا: الالتزامات المحاسبية

يتعين على كل شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة أن يمسك محاسبة خاصة بنشاطه خاضعة لأنظمة القانون التجاري.

1. الالتزامات المحاسبية العامة

أ- دفتر عام مرقم وموقع عليه.

ب- دفتر اليومية يجب أن يكون هذا الدفتر مرقم وموقع من طرف القاضي التجاري، وبالنسبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطات غير تجارية فدفتر يوميتهم يوقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب، وهذا الدفتر إلزامي تقيد فيه العمليات يوم بيوم.

ج- دفتر الجرد: إلى جانب دفتر اليومية يمسك دفتر الجرد التي يتم فيه جرد جميع الأموال والخصوم بصفة دقيقة لمدة سنة حتى يطالع على الوضع المالي.[1]

الوثائق المثبتة للعمليات المحسوبة. وهذه الشروط تتغير وفق رقم الأعمال ونظام الرسم على القيمة المضافة الذي تخضع له المؤسسة (أنظمة الخضوع).

2. الالتزامات المحاسبية المتعلقة بالشخص الطبيعي وبعض النشاطات الخاصة

وفيما يخص الأشخاص الطبيعيين الذين لا يمسكوا محاسبة تسمح بتحديد رقم الأعمال حسب القانون؛ يتوجب عليهم مسك سجل مرقم وموقع عليه من قبل مصلحة الضرائب التابعين لها، يقيد فيه يوما بيوم دون بياض أو شطب، مبلغ كل عملية من عملياته، وفي حالة كان خاضع للرسم وضرائب أخرى فيميز بينهما.

[1] لعريض أمين، **الوسائل القانونية لحماية المال العام من خطر الغش الجبائي**، ملتقى وطني حماية المال العام ومكافحة الفساد 06/05 ماي 2009 ص08.

وتقيد العمليات كما يلي:

أ- التاريخ

ب- ذكر موجز للأشياء المباعة أو العملية الخاضعة للضريبة.

ج- سعر البيع أو الشّراء وعلى العموم كل ثمن أو مكافأة تم تقييمتها ويجمع مبلغ العمليات المقدمة في السجل نهاية كل شهر.

فيتم مسك محاسبة مطابقة للنظام المحاسبي المالي بالنسبة للأشخاص المعنويين الخاضعين حصراً للنظام الحقيقي.

كذلك مسك محاسبة مطابقة للنظام المحاسبي المالي للأشخاص الطبيعيين الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 300000000 دج.

مسك سجلات خاصة بالنسبة لمنظمي الحفلات الفنية، فلكل حفلة سجل خاص مرقم وموقع عليه من طرف مصلحة الضرائب، تقيد في الإيرادات المختلفة مجمعة كل يوم وتقفل نهاية كل شهر.

دفتر فيه أعمدة خاص بتجار الأملاك العقارية والمتاجر يقيد فيهما دون بياض أو شطب كل الحوالات، الوعود بالشراء والعقود الناقلة للملكية[1].

وبشأن العمليات المعفاة أو التي تمت وفق نظام الشراء بالإعفاء يجب أن تعلل بواسطة شهادة يمكن تحميلها إلكترونيا وتعد في أربعة نسخ وتقدم للمصلحة المعنية للتأشير عليها.[2]

إضافة إلى المبنى الذي كان محل وعد بالبيع من جانب واحد، وتم بيعه بالتجزئة أو التقسيم بدافع من المستفيد من الوعد، فعليه دفع الرسم على القيمة المضافة على مبلغ المبيعات وعلى سعر التنازل في حالة الاستفادة من الوعد بالبيع، من العلم أنه لا يتم دفع حقوق التسجيل.[3]

---

[1] **الدليل التطبيقي لرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، ص38، ص39.

[2] المادة 67 من الأمر 102/76 **المتعلق بقانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم**.

[3] المادة 73 من القانون نفسه.

هذا ما يتعلق بنطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة، لكن في حالة وجود نزاع مابين المدين وإدارة الضرائب كيف يتم معالجة هذا الأمر؟ لمعرفة طريقة معالجة النزاعات ننتقل لدراسة ذلك في الباب الموالي من هذه الأطروحة.

خلاصة الباب الأول

يبدو لنا من خلال الأحكام الموضوعية للرسم على القيمة المضافة أن أساسه اقتصادي؛ هدفه توفير إيرادات للخزينة. فبداية تطبيقه في أوربا كان في إطار تكتل اقتصادي ووضع تنسيق ضريبي بين هذه الدول.

أثبتت الدراسات المختلفة حول هذه الضريبة أنها جاءت وفق عاملين أساسين هما توحيد أنواع الرسوم التي كانت مطبقة على الإنتاج وتأدية الخدمات من جهة، والبحث عن إيرادات أكبر ومستمرة للخزينة العمومية. أما في الجزائر كان تطبيقه عقب أزمة اقتصادية جراء تقهقر أسعار المحروقات التي تعتبر المورد الأساسي للميزانية العامة للدولة ، الأمر الذي جعل المشرع الجزائري يعمل على إصدار جملة من النصوص تخص المجال الاقتصادي والتي سماها بالإصلاحات الاقتصادية وأعقبها بإصلاحات جبائية مست النظام وإدارة الضرائب.

وبعد التعمق في طريقة فرضه من خلال المعدلات نلاحظ أنها مختلفة إضافة لعدم استقرارها سواء في بداية تطبيقه في التشريع الفرنسي أو في التشريعات الأخرى. وقد تم إدخاله في القانون الجزائري نتيجة ظروف اقتصادية سيئة، وهذا في إطار الإصلاح الجبائي.

وقد تم تطبيقه عن طريق استبداله بالرسوم التي كانت موجودة في قانون الرسوم على رقم الأعمال الجزائري والذي لا يزال تطرأ عليه تعديلات سواء في المعدلات المطبقة أو النشاطات الاقتصادية على المستوى الداخلي أو فيما يخص نظام الاستيراد والتصدير

يطبق الرسم على القيمة المضافة على عدة مجالات وجوبا، فالنشاطات العقارية تكتسي أهمية بالغة فيه والتي يترتب عنها عدة التزامات محاسبية قصد تحديد قيمة الوعاء الضريبي، وإلى جانب النشاطات العقارية العمليات المتعلقة بالمنقولات . كما أجاز الخضوع للرسم على القيمة المضافة لفئات أخرى قصد توسيع القاعدة الضريبية له والعمل على إدخال المكلفين في إطار النظام الحقيقي.

والملاحظ أنه تطبيق الرسم على القيمة المضافة بداية شمل المجالات التي كان يطبق فيها الرسم الوحيد على الخدمات والرسم على الإنتاج، ثم أدخل المشرع نظام البنوك والتأمين في إطار الرسم على القيمة المضافة.

الباب الثاني

تعدد آثار الرسم على القيمة المضافة على ميزانية الدولة

مدخل الباب الثاني

تعدد آثار الرسم على القيمة المضافة على ميزانية الدولة

تتنوع آثار الجباية بصفة عامة على ميزانية الدولة وهذا من حيث طريقة فرضها تحصيلها وقيمة مساهمتها في الإيرادات العمومية أو انعكاسها في عدم كفايتها على تغطية النفقات العمومية.

وتتعدد المنازعات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، منها ما يتعلق بالوعاء ومنها ما يتعلق بالتحصيل كذلك منازعات تخص استرداد الرسم على القيمة المضافة، وإن جملة المنازعات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة تنطلق على مستوى إدارة الضرائب وقد تصل وتنتهي على مستوى القضاء.

أما آثار المالية للرسم على القيمة المضافة، فهي تختلف ما بين المساهمة في تمويل الإيرادات العمومية أو التسبب في خلق عجز مالي لعدة أسباب وللتفصيل أكثر في هذه الأفكار المذكورة نقسم هذا الباب إلى فصلين.

الفصل الأول: تسوية المنازعات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

نتناول في هذا الفصل المنازعات الضريبية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة وفق مبحثين:

المبحث الأول: نزاعات المرحلة الإدارية

المبحث الثاني: تسوية النزاعات على مستوى القضاء

الفصل الثاني: تأثير الرسم على القيمة المضافة على الإيرادات العمومية

يتم التطرق في هذا الفصل إلى تفصيل مختلف الآثار المالية المترتبة عن الرسم على القيمة المضافة على ميزانية الدولة وفق مايلي:

المبحث الأول: الآثار الإيجابية للرسم على القيمة المضافة

المبحث الثاني: الآثار السلبية للرسم على القيمة المضافة.

الفصل الأول

تسوية النزاعات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

المبحث الأول

نزاعات المرحلة الإدارية

يعد النزاع الجبائي الخاص بدراسة وعاء وقيمة الضريبة المفروضة وطريقة تحصيلها، دور أساسي من أدوار إدارة الضرائب، ولهذا وضع المشرع الجبائي معيار خاص بتسوية النزاع سواء تعلق بالوعاء الضريبي أو تحصيله عن طريق تقسيم الجهات الإدارية الباتة في الشكاوى المودعة على مستوى الإدارة وفق عتبة مالية منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية هذا الإجراء خاص بالمرحلة الأولى المتعلقة بالخطوة الإلزامية للمكلف بالضريبة ونستوفي شرح هذه العناصر في المطلب الأول من هذا المبحث.

بعد أن يصدر القرار الخاص بالشكاوى المودعة على مستوى الإدارة، يبقى للمكلف بالضريبة خطوة اختيارية إلى جانب الخطوة الإلزامية التي قام بها أولا، هذه الخطوة الاختيارية هي حق الطعن في قرارات إدارة الضرائب على مستوى لجان الطعن الضريبي من أجل إعادة النظر في قرار الشكوى في حدود العتبة المالية المحددة مسبقا وفق للقانون من خلال المطلب الثاني في هذا المبحث.

المطلب الأول

الطعن أمام الإدارة الجبائية

تختلف الجهات الإدارية الباتة في الشكاوى المرفوعة لها على مستوى إدارة الضرائب بينما هو على المستوى المركزي وما هو من اختصاص المصالح الخارجية لإدارة الضرائب.

اختصاص الجهات الإدارية للطعن الضريبي على مستوى الإدارة نتطرق إلى حدود اختصاص الجهات الإدارية الباتة في النزاعات ذات العتاب المالية الأكثر قيمة في الفرع الأول ثم الجهات الإدارية الباتة حسب العتبات المالية الأقل قيمة بذكر الجهة الإدارة الباتة وحدود العتبة والسلطة والبت في الفرع الثاني.

الفرع الأول

الجهات الناظرة في النزاعات الأعلى عتبة مالية

يتم النظر في الشكاوى المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة حسب عتبات مالية معتبرة من طرف المديرية العامة للضرائب باعتبارها إدارة مركزية، ومديرية كبريات المؤسسات كونها جهة مكلفة ومختصة بالبت في الشكاوى المحدد برقم أعمال كبير.

أولا: المديرية العامة للضرائب

تعد المديرية العامة للضرائب أعلى سلطة مركزية على مستوى وزارة المالية تشرف على قطاع الضرائب تكلف بالرقابة على العمليات الضريبية على مستوى الفروع الولائية التي تدخل في دائرة اختصاصها.

المديرية العامة للضرائب مصلحة خارجية أحدثت بموجب المرسوم التنفيذي 190/90،[1]

لتكلف بالعديد من المهام خاصة في مجال السياسة الجبائية وشبه جبائية والجباية البترولية.[2]

تنقسم المديرية العامة للضرائب إلى أربعة مديريات وهي مديريات الدراسات والتشريع الجبائي مديرية العمليات الجبائية مديرية المنازعات ومديرية الوسائل والتنظيم والتكوين. وبالنظر إلى تقسيم المديرية العامة للضرائب فان الجهة المختصة بدراسة الطعون المرفوعة لها تختص بها مديرية المنازعات حيث تزامن هذا الإحداث والتقسيم مع الإصلاح الجبائي كما أعيد تنظيم الإدارة المركزية في

[1] المرسوم التنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في أول ذي الحجة عام 1410 الموافق ل23 جوان سنة 1990 **المتضمن تنظيم وزارة الاقتصاد،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 26، الصادر بتاريخ 27 جوان سنة 1990.

[2] زعزوعة فاطمة، **الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، الجزائر، 2013، ص51.

سنة 2007،[1] لتكلف المديرية العامة للضرائب بالسهر على سير الإدارة الضريبة، وتم توسيع المديريات التي تحت وصايتها إلى ثمانية (8) مديريات رئيسية وهي :

- مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين: تشرف هذه المديرية على النصوص القانونية المستحدثة والتعديلات التي تطرأ عليها والأحكام الملغاة التي ترفق بقانون المالية.
- مديرية المنازعات: تختص بدراسة الطعون والاعتراضات حسب نوع الضريبة والفرع المشرف عليها.
- مديرية الأبحاث والتدقيقات: تختص بعمليات التحري.
- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم: وضعت من أجل عصرنة قطاع الضرائب.
- مديرية العلاقات العمومية والتحصيل: ودورها جباية الضرائب.
- مديرية إدارة الوسائل والمالية: تختص بشؤون الموظفين وسير مرفق الضرائب.

كما تم إحداث مديريات جديدة وفق قانون المالية لسنة 2009،[2] وهي مديرية التحريات الجبائية.

والجدير بالذكر في هذه المديريات هو مديرية المنازعات التي تتفرع عنها أربع مديريات منها المديرية الفرعية للجان الطعن، والمديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة التي تسير عن طريق ثلاث مكاتب مكلفة بـ:

- منازعات وعاء الرسم القيمة المضافة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- منازعات الضرائب غير مباشرة.
- مكتب تعويض ديون الرسم على القيمة المضافة.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل28 نوفمبر 2007، **المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 75، الصادر بتاريخ 02 ديسمبر سنة 2007.

[1] القانون رقم 08/21المؤرخ في 02محرم عام 1430الموافق ل 30ديسمبر سنة 2008، **المتضمن قانون المالية لسنة 2009**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74، الصادر بتاريخ 31ديسمبر سنة 2008.

هذا ما يخص هيكلة وتنظيم المديرية العامة للضرائب وقد عرفت بعد هذا التنظيم عدة تعديلات حسب المستجدات، ولتوضيح المصالح المختصة بدراسة طعون الرسم على القيمة المضافة على مستواها وفيما يتعلق بدراسة الطعون نتطرق إلى ذلك من حيث نوع الرقابة التي تمارسها المديرية العامة للضرائب في هذه الطعون أولا ثم مضمون هذه الرقابة ثانيا.

1. رقابة المديرية العامة للضرائب

تختص المديرية العامة للضرائب بالرقابة الإدارية على أعمال الإدارة الجبائية فهي أعلى قمة الهرم الإداري الخاص بإدارة الضرائب تحت سلطة وزارة المالية حيث تعد الجهة المختصة بالرقابة الإدارية على أعمال الإدارة الجبائية فيما يخص المهام المكلف لها قانونا.

واستنادا إلى النص القانوني الخاص بالبت في شكاوى الرسم على القيمة المضافة التي من اختصاص الإدارة المركزية، نجد أنأن حسب هيكلته فإن المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة هي المكلفة بالقضايا المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.[1] تختلف صلاحية المديرية العامة للضرائب بالنظر في النزاعات عن باقي المصالح الأخرى بخصوص المنازعات فهي جهة رقابة في الأساس لا جهة بت كما سنوضحه فيما يلي حول أساس اختصاص الإدارة المركزية هو رقابة إدارية ومالية.

أ- الرقابة المطابقة للإدارة المركزية:

بالرجوع إلى اختصاص الإدارة المركزية في الرقابة على نزاعات الرسم على القيمة المضافة نجد انه يتعين على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة للشكاوي أو

[1] المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 18ذي القعدة عام 1428الموافق ل 2828نوفمبر 2007، **المتضمن تنظيم الإدارة المركزية وزارة المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 75، الصادر بتاريخ 02ديسمبر سنة 2007.

طلب استرداد قروض الرسم القيمة المضافة عند ما تتجاوز مبالغها مئة وخمسين مليون دينار 150000000دج دينار 150000000دج.[1]

إن وضع المشرع لهذا الشرط يوضح مدى حرص الإدارة الجبائية على المال العام الذي سيورد أو يحصل للخزينة العمومية.

ب-**الرقابة السلمية للإدارة المركزية:** الرقابة السلمية هي رقابة تلقائية يمارسها الرئيس على المرؤوس[2]، وبما أن التقسيم الإداري لإدارة الضرائب يضع المديرية العامة للضرائب أعلى سلطة بالنسبة لمديرية المؤسسات الكبرى والمديرية الولائية للضرائب، وبه فإن كل من مدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب يخضع لرقابة سلمية على أعمال الإدارة فيما يخص تحديد وعاء الرسم على القيمة المضافة.[3]

وبما أنه في مجال الرقابة وفق العتبة المالية لزم المشرع المدير الولائي للضرائب أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية فبالمقابل يجوز للمدير العام للضرائب ممارسة رقابة المطابقة على أعمال كل من مدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب في إطار الرقابة السلمية وهنا يمكنه التصديق التعديل الإلغاء والحلول في مجال القرارات المتعلقة بتقدير وعاء الرسم على القيمة المضافة.

ج- رقابة مالية لعتبة تتجاوز (000 000 150دج000دج): تودع الشكاوى المطروحة على مستوى إدارة الضرائب تخص مبالغ مالية. وهي في الأساس إدارات الدولة وبهذا فإن تجاوز مبلغ الضريبة العتبة المالية المحددة قانونا خضع المبلغ لرقابة الإدارية المركزية في تحديد وعاء الضريبة الذي سيتم تحصليه وهنا بطريقة غير مباشرة تتم رقابة مسبقة على أموال الدولة.

---

[1] المادة 79 **من قانون الإجراءات الجبائية** الصادر بموجب المادة 40 من القانون رقم 06/2000 المؤرخ في 27 رمضان عام 1421 الموافق ل23 ديسمبر سنة 2000 **المتضمن قانون المالية لسنة 2001**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 80، الصادر بتاريخ 24 ديسمبر سنة 2000.

[2] تخص هذه الرقابة سلطة الرئيس على شخص المرؤوس وعلى عمله.

[3] تخضع المديرية الولائية للضرائب ومديرية المؤسسات الكبرى لرقابة الوعاء دون التحصيل.

إن تحديد الرقابة الجبائية وفق العتبة المالية الخاضعة لرقابة الإدارة المركزية يتم على أساسها تقسيم مهام أعوان إدارة الضرائب وفق رتبهم الإدارية وقيمة المبالغ الممكن مراقبتها فرض ملاحظة الدولة لعدم التراخي في الالتزام بتحديد الضريبة وهو قيام الإدارة بعملها على أكمل وجه.

2. محتوى الرقابة

تدخل رقابة المديرية العامة للضرائب في مجال نزاعات الرسم على القيمة المضافة في حدود الوعاء فقط دون التحصيل إذ أن المديرية العامة لا ترفع طعون مباشرة بل هي جهة مراقبة على أعمال المديرية الولائية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات فبعد أن تبين هاتين المصلحتين في الطعون المرفوعة لها توجب عليها أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية.

وقد ورد في نص المادة 77 من ق ا ج ج على أنه تبت الإدارة المركزية في الشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات الوعاء الضريبي خمسين مليون دينار جزائري أي خمسة مليار سنتيم.

فحسب ما ورد في هذه المادة إن الإدارة المركزية هي جهة بت أي تدرس الطعون لكن بالنظر للفقرة الثانية من المادة المذكورة أعلاه يتضح لنا أن المشرع قال في هذه الحالة "يتعين على المدير الولائي الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية و أيضا في حالة طلبات استرداد القروض الخاصة بالرسم على القيمة المضافة؛ فحسب المبلغ المذكور أعلاه[1] قد ورد في مضمون المادة 77 حكمان يختلف مضمون كل منهما عن الآخر، ففي الفقرة الأولى جعلها سلطة بت وفي الفقرة الثانية جهة رأي موافق بمعنى تطابق رأيها مع قرارات المدير الولائي للضرائب وهذا غموض واضح في فحو المادة. ومن خلال التعديل الذي مس المادة 77 وفقا لقانون المالية تم حذف مضمون هذه المادة في الأخذ

بالرأي المطابق للإدارة المركزية،[1] وبقي منصوص عليه في المادة 79 مع رفع العتبة المالية إلى مئة وخمسين مليون دينار (000 000 150 دج).[2] وحسن فعل المشرع برفع هذا الغموض.

وبالنظر لترتيب أقسام قانون الإجراءات الجبائية؛ نلاحظ أن القسم السادس الخاص بالشكاوي الخاضعة لاختصاص الإدارة المركزية الذي موضوعه المادة 77 أن العنوان لا يتطابق مع مضمون المادة فهي تنطوي تحت اختصاص المديرية الولائي للضرائب، وبالمقابل القسم الثامن المتضمن المادة 79 تحت عنوان مجال مدير الضرائب للولاية تنص على أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية عند ما تتجاوز العتبة المالية مئة وخمسين مليون دينار(000 000 150)دج.

ثانيا: مديرية كبريات المؤسسات

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات هيكل جديد وضع في السنوات الأخيرة تقليدا لما جاء به المشرع الفرنسي، لها أهداف واختصاصات محددة في إطار القانون بالنسبة للنظر في منازعات الرسم على القيمة المضافة في إطار هذا الفرع نبين هيكلة وصلاحيات مديرية المؤسسات الكبرى.

يعود أول إنشاء لمديرية كبريات المؤسسات (DGE) إلى قانون المالية لسنة 2002 كإضافة نوعية للمصالح الخارجية التابعة لإدارة الضرائب واستنادا لقانون المالية المذكور آنفا صدرت عدة نصوص قانونية وتنظيمية من اجل تجسيد وهيكلة وتسيير مديرية كبريات المؤسسات[3].

---

[1] المادة 46 من القانون 10/14 المؤرخ في 08 ربيع الأول عام 1436 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2014**المتضمن قانون المالية لسنة 2015**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78، الصادر بتاريخ 31ديسمبر 2014.

[2] المادة 47 من القانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق ل 28 ديسمبر 2016 **المتضمن قانون المالية لسنة 2017**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 77، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2001.

[3] المادة 23من القانون رقم 01/21المؤرخ في 07شوال عام 1422الموافق ل 22 جانفي 2001 **المتضمن لقانون المالية لسنة 2002**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 79، الصادر بتاريخ 23ديسمبر سنة 2001.

1. الأشخاص القانونية التابعة لمديرية كبريات المؤسسات

وتتمثل الأشخاص القانونية التابعة لمديرية كبريات المؤسسات في: شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من ق م والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (000 000 100 دج) تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار (000 000 100 دج).[1]

الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليها في المادة 156-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما فيما يخص مضمون المادة 160 من ق ا ج حسب آخر تعديل الذي تم بموجب المادة 55 من ق م لسنة 2018 تنص على تعيين المديرية المكلفة بكبريات المؤسسات كمحل لإيداع التصريحات الجبائية وتسدد الضرائب والرسوم بالنسبة لـ:

-الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي يخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات المعدل والمتمم.

-الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدي يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من طرف وزير المالية.

---

[1] قرار وزاري مشترك

الفرعية لمديرية كبر

2005.

–شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين يخضعون للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من ق ض م ر م التي يساوي رقم أعمالها السنوي أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

–تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

هنا أصبح المعيار المالي تحت سلطة وزير المالية وله السلطة التقديرية في تحديد حسب الأوضاع المالية للدولة وكذا سهولة تعديل القرار الوزاري الذي يتسم بالسرعة على القانون.

وتراخيص الدخول، إضافة إلى تحسين الملفات التقنية للتجهيزات المعلوماتية والتطبيقات المستعملة . إن هذه المصلحة أصبحت ضرورية في إطار عصرنة الإدارة الإلكترونية .

من خلال ملاحظة هيكلة مديرية كبريات المؤسسات نجد أن هذه الهياكل موضوعة حسب المؤسسات الخاضعة لهاته الهيئة .وحسب هيكلة مديرية كبريات المؤسسات فإن جل المديريات الفرعية التابعة لها متواجدة على مستوى العاصمة هذا يعني العودة إلى نظام المركزية المشددة إذ أن لضريبة أساس فرضها ومراقبتها الإقليم فمثلا المديرية الفرعية لجباية المحروقات تبعد كثيرا عن إقليم تواجد المحروقات .

2. اختصاصات مديرية كبريات المؤسسات

تتمثل اختصاصات مديرية كبريات المؤسسات باعتبارها المصلحة الجديدة المكلفة بتسيير الملف الجبائي للمؤسسات ومجمع الشركات التي يفوق رقم أعمالها مئة مليون دينار 000 000 100 دج، ليرتفع هذا الرقم حسب أخر تعديلات إلى ثلاثة مئة مليون دينار 000 000 300دج وفي إطار ذلك فهي تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها. [1]

[1] https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59 تاريخ الاطلاع:2017/01/09/ الساعة 15:20

أ- في مجال المراقبة:

- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة
- مراقبة حسابات التسيير مراقبة مسبقة وتصفية الحسابات.

ب-مجال الإعلام:

- العمل على استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة بمهامهم تجاه الإدارة الجبائية.
- نشر الآراء والمعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة وكذا تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية.
- العمل على التنسيق والتعاون مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والإعلام وكذا تنفيذها.

ج-في مجال الطعون والطلبات:

- دراسة التنظيمات ومعالجتها الخاصة بمعالجة النزاعات متمثلة في قرارات إدارة الضرائب.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- معالجة طلبات التخفيض الإداري.

3. دور مديرية كبريات المؤسسات في مجال طعون الرسم على القيمة المضافة

تبت هيئة المؤسسات الكبرى في الطعون المودعة لها من طرف الأشخاص المذكورين في المادة 16[1] في أجل ستة (6) أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها، وعندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا من الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون دينار (000 000 300 دج) فإنه يتعين على مديرية المؤسسات

[1] المادة 160من ق ا ج تعيين الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى كمحل لإيداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 14/-//86المؤرخ في 13ذي الحجة عام 1406الموافق ل 19أوت 1986**المتعلق بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35، الصادر بتاريخ 27 أوت 1986.

الكبرى الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية وفي هذه الحالة يمدد الأجل إلى ثمانية أشهر؛[1] بالنظر إلى فحو المواد نجد أن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات ينقسم إلى عدة صلاحيات هي:

أ- **سلطة أصيلة معيار شخصي:** وتخص بدراسة كل الطعون المقدمة لها من الأشخاص المعنويين التابعيين لمحل اختصاصها ونستشف من هنا أن هذه الطعون تشمل الشكاوى المتعلقة بالوعاء وكذا الشكاوى المتعلقة بالتحصيل إذ أنه في مجال اختصاص الإدارة المركزية لاحظنا أنها تختص بأخذ الرأي في منازعات الوعاء دون منازعات التحصيل.

ب-**سلطة مشروطة بالموافقة معيار مالي:** وفي السياق ذاته تبت مديريات كبريات المؤسسات في كل الطعون المقدمة لها وفي حالة تجاوز مبلغ القضايا المرفوعة أمامها ثلاثمائة مليون دينار يتعين عليها الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية مع تمديد أجل البت بشهرين بمعنى أنه في حالة تمت موافقة الإدارة المركزية على قرار مديرية كبريات المؤسسات فالقرار يصدر.

في حالة عدم موافقة المديرية العامة للضرائب (الإدارة المركزية) على القرار هناك عدة احتمالات:

- تعديل قرار مديرية كبريات المؤسسات.
- إلغاء قرار مديرية كبريات المؤسسات وإصدار قرار مباشر من طرف الإدارة في إطار السلطة الرئاسية المخولة لها.
- أما في حالة عدم رد الإدارة المركزية وهذا بالتزام الصمت يبقى قرار مديرية كبريات المؤسسات معلق.

4. تفويض اختصاصات مديرية كبريات المؤسسات

يمنح القانون لمدير المؤسسات الكبرى حق تفويض سلطته كليا أو جزئيا حول قبول الشكاوى للأعوان الذين لهم رتبة مفتش مركزي على الأقل ويخص هذا التفويض لتسوية القضايا التي لا تتجاوز مقدار خمس ملايين دينار (000 5000 دج).[1]

[1] المادة 172 **من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

نلاحظ أن التفويض هنا ممكن لكنه مشروط بعتبة مالية فلا يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يخرج عن هذه العتبة المالية وفد تم تعديل صلاحية التفويض،[2] حيث كان التفويض موضوعه قبول ورفض الشكاوى ورتبة العون المفوض والعتبة المالية أما حاليا فالتفويض يخص سلطة البت في الشكاوى شرط أن يكون هذا التفويض الممنوح بموجب مقرر من المدير العام للضرائب.

الفرع الثاني

المديرية الولائية للضرائب ومركز الضرائب

تطرقنا في الفرع السابق إلى الجهات الإدارية المختصة بدراسة طعون الرسم على القيمة المضافة حسب العتبات المالية المرتفعة وفي نفس السياق نتطرق الجهات الإدارية المختصة بدراسة الطعون وهنا تختلف العتبات المالية فهي أقل قيمة من حيث الاختصاص، أو مشروطة بأخذ رأي الإدارة المركزية.

وبخصوص هذه الجهات الإدارية هي المديرية الولاية للضرائب التي سنبين اختصاصها من خلال هذا الفرع الأول ثم نعرج على مركز الضرائب كجهة إدارية وضع لها المشرع قواعد خاصة في دراسة الطعون مع العلم أنه توجد جهة إدارية أخرى متمثلة في المركز الجواري للضرائب والذي يخرج عن نطاق دراستنا إذ ان ليس له اختصاص بمجال الرسم على القيمة المضافة.

---

[1] المادة 172– 6 من **قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم**.

[2] المادة 62 من القانون 14/16 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق ل 28 ديسمبر 2016 **المتضمن قانون المالية لسنة 2017**، الجريدة الرسمية0 للجمهورية الجزائرية العدد 77، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2016.

أولا: الطعن على مستوى المديرية الولائية للضرائب

المديرية الولائية للضرائب[1] هي الجهة الإدارية المختصة على تراب كل ولاية2 بدراسته ومتابعة مجال وعاء وتحصيل الضرائب.

واختصاصات المديرية الولائية للضرائب متنوعة ومتعددة ومتشعبة في الجهات الساهرة على احترام التنظيم والتشريع الجبائي من خلال مراقبة ومتابعة نشاط المصالح.

وحتى يتسنى لإدارة الضرائب القيام بالمهام المنوطة بها تمت هيكلتها إلى خمس مديريات فرعية من ضمنها المديرية الفرعية للمنازع المتكلفة بمعالجة الطعون المقدمة على مستوى المديرية الولائية للضرائب معالجة الطلبات الخاصة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة. إن جملة الطعون المقدمة تتم وفق أشكال وإجراءات محددة قانونا للمدير الولائي للضرائب إضافة إلى إمكانية تفويض المدير الولائي للسلطة.

1. تفويض المدير الولائي لاختصاصه

نظرا لكثرة وتنوع الصلاحيات الواسعة والممنوحة للمدير الولائي للضرائب والتي أصبحت تشكل ضغطا كبيرا على تسييره لمصالح المديرية الولائية منحه المشرع سلطة تفويض كل أو جزء من هذه الصلاحيات ومن بينها سلطة البت في الشكاوى التي تمكنه تفويض قرار قبول أو رفض للأعوان الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل.

وتمارس صلاحية البت عن طريق التفويض لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليوني دينار 20000000دج ، 3 بالنظر إلى مضمون المادة نلاحظ أن موضوع التفويض هو التفويض

---

[1] المادة 14 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق ل21 فيفري 2009 **الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 20، الصادر بتاريخ 29 مارس سنة 2009.

[2]T.zitounie, F. goliard, **Droit fiscal des entreprises**, Berty edition ,1ère ed, Alger, 2007 p42, p43.

[3]المادة 78-1 **من قانون الإجراءات الجبائية المعدل المتمم**.

بالاختصاص[1] فهو يمس سلطة المدير الولائي للضرائب كما له أن يختار أن يفوض كل سلطته أو جزء منها ويخص ذلك لقبول أو رفض الشكاوى بمعنى أن البت في الشكاوى يبقى صلاحية للمدير الولائي للضرائب في حدود العتبة المالية أقصاها 2مليون دينار 2000000)دج(، وقد تم تعديل موضوع الاختصاص من خلال قانون المالية لسنة 2018؛ 2 حيث أجاز المشرع للمدير الولائي للضرائب تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، غير أن هذا التفويض مقيد إذ لا يمكن ممارسته إلا بشروط تحدد وفق مقرر صادر عن المدير العام للضرائب.

لقد تراجع المشرع الجبائي عن الإجراء الخاص بالتفويض الذي أعطاه للمدير الولائي للضرائب وأحال ذلك للتنظيم من خلال جعل السلطة المركزية هي الجهة المحددة والمقررة للتفويض بصفة مطلقة حتى بالنسبة للقبول ورفض الشكاوى، ومن جهة العتبة المالية المقررة أصبحت من سلطة المدير العام للضرائب.

إن التفويض الإداري أساسه التخفيف من حدة المركزية الإدارية وجعل مصالح عدم التركيز تقوم عملها بصفة شبه مستقلة لكن المشرع الجزائري تراجع وعاد للخلف من خلال هذا الإجراء وهو يمكن وصفه بالمركزية المشددة.

2. سلطة المدير الولائي للضرائب في مجال الطعون

يتميز المدير الولائي للضرائب بمكانه هامة على مستوى الولاية في كل ما يتعلق بالضرائب والرسوم وفيما يخص الطعون المقدمة له كذلك فيختص بمجال الوعاء ومجال التحصيل.

أ- **النظر في الطعون المتعلقة بالوعاء:** يختص المدير الولائي للضرائب بدراسة الطعون التي يرفعها المكلفون بالضرائب التابعين لمجال اختصاصه الإقليمي.[3]

---

[1] للتفصيل أكثر في موضوع التفويض الاختصاص راجع خضار يمينة، **تفويض الاختصاص كآلية للتطوير الاداري**، مجلة البحث للدراسات الأكاديمية، ع 5، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة ،2015، ص20.

[2] المادة 49 من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[3] المادة 77-1 من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

الأصل في اختصاص المدير الولائي للضرائب هو عام في مجال اختصاص ولايته شرط مراعاة الاستثناءات المتعلقة بالعتبة المالية والتفويض.

أ-1حدود سلطة العتبة المالية للمدير الولائي للضرائب: تكون العتبة المالية أقل أو تساوي خمسين مليون دينار (50000000دج)،[1] قد جعل هنا المشرع الاختصاص من صلاحيات مدير مركز الضرائب.

أ-2العتبة المالية تتجاوز مائة وخمسين مليون دينار (150000000 دج)،[2] في حالة تجاوز مبلغ الطعن المقدم العتبة المالية المذكورة أعلاه يلزم المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية. هنا نلاحظ مقارنة باختصاص مدير المؤسسات الكبرى فإن العتبة المالية لمدير المؤسسات الكبرى تقدر بالضعف بالنسبة للمدير الولائي للضرائب.

إن هذا الإجراء كان موجود من قبل من حيث التفويض لكن المشرع يشرط وجود قرار من طرف المدير العام للضرائب وهنا وضوح لبسط الإدارة المركزية لرقابتها على هيئات عدم التركيز الإداري.

ب-**النظر في الطعون المتعلقة بالتحصيل:** القاعدة العامة أن البت في الطعون الضريبية على مستوى الولاية هي من اختصاص المدير الولائي للضرائب وتخضع لاستثناءات الأخذ بالرأي الموافق وإمكانية التفويض. أما في الطعون المتعلقة بالتحصيل المرسلة له من طرف القابض الذي مارس المتابعات هي اختصاص جامع مانع.

وتختلف إجراءات المتابعة من حيث أنها اعتراض على إجراء المتابعة أو اعتراض على التحصيل الجبري،[3] ويتم النظر في هذه الطعون وفق آجال قصيرة المدى مقارنة بمنازعات الوعاء ومقارنة بما تم ذكره في منازعات الوعاء نجد انه في منازعات التحصيل ما يلي:

---

[1] المادة 77-2 من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[2] المادة 79 **من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[3] المادة 153 **من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

ب-1 حدود العتبة المالية: فالمعيار المالي لا علاقة له بمنازعات التحصيل فالأصل في الاختصاص يشمل كل الطعون المقدمة على مستوى إدارة الضرائب .

ب2 -رقابة الادارة المركزية :يختلف الوضع في منازعات التحصيل إذ أن المدير الولائي له سلطة أصلية ومطلقة في البت في منازعات التحصيل فهو المخول حصرا بالنظر فيها دون قيود.

غير أنه يمكن للإدارة المركزية مراقبة قرارات المدير الولائي في مجال التحصيل في إطار الرقابة السلمية على أعمال الإدارة أي سلطة الرئيس على أعمال المرؤوس وتقديم ملاحظات أو توجيهات تمس هده القرارات بصفة غير مباشرة.

كذلك منازعات الوعاء الخاصة بالرسم على القيمة المضافة لها نفس أحكام المتعلقة بمنازعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما في منازعات التحصيل يمكن الاعتراض والطعن في منازعات الضرائب المباشرة لأنها تحصل وفق جدول، أما تحصيل الرسم على القيمة المضافة مرتبط بالحدث المنشئ للضريبة كما ذكرنا سابقا وفي حالة اعتراض المدين يتابع بعقوبات.

ثانيا: الطعن لدى رئيس مركز الضرائب

إن مركز الضرائب هو مصلحة إدارية حديثة أحدثت بعد مديرية كبريات المؤسسات وتبعها كذلك إحداث مركز جواري للضرائب يتم تسيير المركز الولائي للضرائب تحت مسؤولية مدير الضرائب الذي مهمته التسيير المراقبة والتحصيل وهي المهام التي يقوم بها المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب غير أنه عمليا تم تجسيد عدة مراكز ضرائب على أرض الواقع.

حيث تم افتتاح أول مركز ضرائب سنة 2009وهو مركز رويبة،[1] قصد تمكين الإدارة الضريبية

من تجسيد ومعرفة طريقة تسيير مركز الضرائب، ومن خلال هذا التجسيد لمركز رويبة وما حققه من أهداف تم عقب سنة 2011وضع عدة مراكز حيز العمل لكل من ولايات (مستغانم، سيدي بلعباس، معسكر، قالمة، أم البواقي، وسوق هراس).

[1] www.**mfdgi**.gov.dz.

ويتعدد مجال اختصاص مركز الضّرائب في مسك ملفات المؤسسات.

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.
- المؤسسات غير خاضعة لمجال اختصاص مديريات كبريات المؤسسات والتي يفوق رقم أعمالها ثلاثين مليون دينار (00 0000 30)[1].

والنظر إلى اختصاص مدير مركز الضرائب نجد أن له صلاحيات مهمة تتعدد وتخص كل من مجال الوعاء التحصيل الرقابة المنازعات.

1. بت رئيس مركز الضرائب في الطعون

تحدد سلطة رئيس مركز بالبت في الشكاوى النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة التي يقدمها المكلفون والمدينون بالضريبة التابعة لمجال اختصاصه،[2]استنادا للتفويض الذي يمنحه له المدير الولائي للضرائب.

يظهر من خلال ما سبق أن رئيس مركز الضرائب سلطته غير أصيلة، إذ أن القرارات الصادرة بخصوص الشكاوى التي بت فيها تصدر باسم المدير الولائي للضرائب ومعناه هنا المدير الولائي هو السلطة الأصيلة في القرارات الصادرة عن مركز الضرائب وبه رئيس مركز الضرائب سلطة مفوضة.

ويختص رئيس مركز الضرائب بالبت في القضايا النزاعية التي يقل مبلغها أو يساوي خمسين مليون دينار (000 000 50دج) إلى جانب السلطة المحددة لرئيس مركز الضرائب في البت باسم المدير الولائي صلاحيته محددة بالعتبة المالية إذ أنه في حالة تجاوز مضمون الشكاية العتبة المالية فتخرج سلطة البت فيها عن صلاحية رئيس مركز الضرائب فهو مقيد من حيث القرار أي العتبة

[1] Ministère des finances , **Direction générale des impôts**, Direction des relations publiques et de la communication centre des impôts(organisation et mission), Ed 2007.

[2] المادة 77-2 من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم**.

المالية المحددة قانونا تتوقف صلاحيات رئيس مركز الضرائب ففي حالة تم النظر في طعن ولو تجاوز بمئة 100 دج فالقرار الفاصل يعد باطلا بنص القانون.

2. صلاحية التفويض الخاصة برئيس مركز الضرائب

يجيز المشرع الرئيس مركز الضرائب تفويض سلطته مثلما أجازها للمدير الولائي للضرائب، يعود موضوع التفويض هنا للمهام المتعددة المناطة برئيس مركز الضرائب وترك له المشرع باختيار الشخص المناسب لمن هم تحت سلطته ومن المزايا المستسقاة من التفويض هي:

يسمح لرؤساء مراكز الضرائب التفرغ للقيام بالمهام الأساسية المتمثلة في الإشراف على الأعوان الذين يعملون تحت إشرافه والتخطيط للقيام بالأعمال التفصيلية التي يمكن أن ينجزها من طرف من هم أقل درجة.

- توزيع المهام الإدارية على الأعوان،
- ربح الوقت وتنمية مهارات المرؤوسين،
- ربح الوقت والسرعة في إتمام المهام،
- خلق روح من التعاون والشعور بالانتماء داخل الإدارة،
- بعد نوع من المرونة في اتخاذ القرارات الإدارة،
- توفير المعلومات وتحسين تبادلها بين المصالح المختلفة[1]

فالتفويض الخاص برئيس مركز الضرائب جعله المشرع مشروط بوجود مقرر من طرف المدير العام للضرائب[2] وهو نفس الأمر الذي تناولناه في الفرع السابق بالنسبة لمدير الضرائب للولاية غير أنه في السابق كان رئيس مركز الضرائب يتمتع بصلاحية التفويض للأعوان الذي هم تحت سلطته في حدود عتبة مالية محددة قانونا فقط.

---

[1] على عبد الله الحاكم، **التفويض الاداري الحلقة المفقودة من مطلوب التحسين المستمر في الدول النامية،** مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، م13، ع2، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، 2012، ص 43.

[2] المادة 78 من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

هذا التنفيذ في مجال ممارسة صلاحية التفويض بالنسبة لرئيس مركز الضرائب يعد تقييدا واضحا على الإدارة الضريبية فبما أن المشرع جعل تفويض المدير الولائي مشروط بمقرر من المدير العام للضرائب كان من الأحرى جعل التفويض المشروط الخاص برئيس مركز الضرائب يتم وفق قرار من طرف المدير الولائي للضرائب وليس المدير العام للضرائب إذا للتفويض مزايا عديدة للإدارة كما ذكرنا أعلاه، فنرجو مراقبة هذا الامر فهو يمس بالثقة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب.

المطلب الثاني

الطعن أمام اللجان الإدارية

تم التطرق في المبحث السابق إلى الجهات الإدارية المختصة بالنظر في الطعون المقدمة كل في مجال الوعاء ومجال التحصيل كخطوة ضرورية يقوم بها الشاكي حتى يتسنى لها الحصول على حقه أو اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة في حالة المدير في القرار الصادر. إضافة إلى ذلك فيما يخص القرارات الصادرة بالمنازعات الوعاء الضريبي أجاز المشرع الجبائي للمعترض بعد صدور قرار الإدارة الضريبة أن يطعن في القرار على مستوى لجان الطعن الضريبي حسب الشروط المحددة من العتبة المالية واحترام الآجال المحددة.

وسعيا منا إلى توضيح طريقة الطعن في قرارات الإدارة على مستوى لجان الطعن الضريبي،[1] تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين الأول نعالج فيه تشكيلة لجان الطعن والثاني عمل لجان الطعن.

[1] تم نقل المواد المتعلقة بلجان الطعن التى كانت ضمن المواد 300، 301، 302، 303من قانون الضرائب المباشرة إلى المواد 80،81، 81مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 49من القانون رقم 06/24المؤرخ في 06ذي الحجة عام 1427الموافق ل 26ديسمبر سنة 2006 **المتضمن قانون المالية لسنة2007** ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 85، الصادر بتاريخ 27ديسمبر . 2006

الفرع الأول

تشكيلة لجان الطعن

تظهر أهمية أي لجان طعن بصفة عامة أو هيئة من خلال تشكيلة أعضائها، وإن لجان الطعن الضريبي بصفة خاصة تحتاج إلى التمعن حتى تظهر قيمة القرارات الصادرة من طرفها.

يعد أول إنشاء للجان الطعن الضريبي من خلال الأمر 654/68 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 وفق المادة من قانون المالية ل سنة1969.[1]

قد عرفت لجان الطعن عدة تعديلات وتغيرات من حيث التسمية ومن حيث التشكيلة، وآخر لجان الطعن هي لجنة الطعن المركزية، لجنة الطعن الجهوية ولجنة الطعن الولائية ندرس من خلال النقاط الموالية كل لجنة على حدى.

أولا: لجنة الطعن المركزية

عرفت هذه اللجنة من قبل كأعلى جهة في دراسة الطعون ونسعى في هذا الفرع إلى عرض تشكيلية هذه اللجنة قبل تعديلها ثم التشكيلة الحالية.

1. تشكيلة اللجنة الملغاة

تتألف لجنة الطعن من الأعضاء الآتية[2]

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثلة المفوض قانونا رئيسا،
- ممثل وزير العدل برتبة مدير على الأقل،
- ممثل وزير التجارة برتبة مدير على اقل،

---

[1] قصاص سليم، **المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2008، ص68، ص68.

[2] المادة 81 مكرر البند 3 من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

- المدير العام للميزانية أو الممثلة برتبة مدير على الأقل،
- ممثل الغرفة التجارية للولاية المعنية وإن تعذر ذلك الغرفة الوطنية،
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية وان تعذر ذلك الغرفة الوطنية،
- ممثل الاتحاد المهني المعني،
- ممثل بعينه مدير المؤسسات الكبرى،
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب يعينه المدير العام للضرائب.

تطغى على تشكيلة لجنة الطعن المركزية للهيئات الإدارية مقابل ممثل وحيد من الاتحادالاتحاد المهني المعني وهذا يجعل عدم توازن بين ممثلي الإدارة والمكلفين بالضريبة.

2. تشكيلة اللجنة الحالية

شهدت لجان الطعن الضريبي تغيرات جذرية من خلال قانون المالية لسنة 2016،[1] من حيث التشكيلة وعلى غرار كل اللجان تعدلت تشكيلية لجنة الطعن المركزية حيث تتألف من:

- الرئيس هو الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا،
- ممثل عن وزارة العدل تكون له رتبة مدير على الأقل،
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له رتبة مدير على الأقل،
- ممثل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة برتبة مدير على الأقل غير أنه حاليا لوزارة الصناعية والمناجم،
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة،[2] تكون له رتبة مدير على الاقل،
- ممثل عن الغرفة الوطنية الجزائرية للتجارة والصناعة،

---

[1] المادة 28 ق. م 2016.

[2] تجدر الإشارة إلى أن المجلس الوطني للمحاسبة هو هيئة مكلفة بضبط مهنة المحاسبة طبقا للقانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29 جوان 2010 **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 الصادر بتاريخ 11 جويلية 2010، الذي هو تحت وزارة المالية على خلاف مجلس المحاسبة الذي هو هيئة دستورية.

- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة،
- مدير المؤسسات الكبرى،

بالإضافة إلى جواز تعيين خبير له صوت استشاري عند الحاجة كما يتولى صفة مقرر اللجنة المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن، وفيما يخص أمانة اللجنة تكلف مصالح المديرية العامة للضرائب المعين أعضائها من طرف المدير العام للضرائب بذلك.[1]

تركز تشكيلية لجنة الطعن المركزية على الجهات الإدارية بصفة مطلقة وعدم تواد اي ممثل للمكلفين الضريبة ورقابة شعبية فكان من الأحسن تواجد عضو من المكلفين بالضريبة الخاضعين لمديرية كبريات المؤسسات، عضو من البرلمان من اللجنة المالية لإضفاء بعض الشفافية على عمل اللجنة .ومن حيث عدد اللجنة فتم تقليصه من عشرة (10)أعضاء إلى ثمانية (8)

ثانيا :لجنة الطعن الجهوية

أحدثت لجنة الطعن الجهوية بموجب قانون المالية 2016وفق التعديلات التي طرأت على لجان الطعن وتتشكل هذه اللجنة من :

- الرئيس؛ محافظ حسابات يعنيه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون،[2] ولكن بعد صدور قانون المالية لسنة 2017 تم تغيير صفة الرئيس والجهة المعينة فتغير منصب الرئيس من محافظ حسابات إلى خبير محاسب ويعين هذا الأخير من طرف رئيس _تعيين حصري_ المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير،
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير،
- ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير،

---

[1] المادة 81-3 مكرر من ق. ا. ج، 2017.

[2] المادة 27 من القانون 18/15 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437 الموافق ل30 ديسمبر 2015 **المتضمن القانون المالية لسنة 2016**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 72، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2015.

- ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير،
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للصناعة والتجارة،
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية،
- ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين،

مع إمكانية تعيين خبير مستشار، ويكلف بكتابة اللجنة عون برتبة مفتش مركزي على الأقل يعنيه المدير الجهوي للضرائب.

وفي نفس السياق المعتمد في لجنة الطعن المركزية جعل المشرع تشكيلة لجنة الطعن الجهوية إدارية بحته رئاستها تعود إلى صاحب مهنة حرة له دراية عميقة بمجالات المحاسبة .

كذلك تواجد لجنة الطعن في مقرر وجود المديرية الجهوية للضرائب قد يشكل عائقا خاصة في ولايات الجنوب نظرا لبعد المسافات.

ثالثا: لجنة الطعن الولائية

تعد لجنة الطعن الولائية أدنى لجنة على مستوى لجان الطعن بعد التعديلات المتواصلة التي مست تسمية اللجان وتشكيلتها[1]

استناداً للمادة 81 من ق ا ج فإن لجنة الطعن الولائية تتكون من؛

- قاضي يعنيه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا،
- ممثل عن الوالي،

[1] أول ما صدرت لجان الطعن الضريبة كانت ادنى لجنة تسمى لجنة البلدية وبعد سنوات ألغيت هذه الأخيرة وتم إحداث لجنة الدائرة التى تم إلغاؤها في السنوات الأخيرة؛ راجع سليم قصاص، **المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، 2008، ص 68: أحدثت لجنة الدائرة بموجب قانون المالية لسنة 1994 وألغيت بموجب قانون المالية لسنة 2016 وتم تفسير سبب إلغاء هذه اللجنة لعدم دارية أعضائها بالأمور المحاسبية والقانون الجبائي والقانون التجاري وكثرة الطعون المقدمة بشأنها إلى القضاء ومضمون قراراتها لا يراعي المصلحة العامة بل ذات طابع اجتماعي .

- مسؤول إدارة الضرائب أو رئيس مركز الضرائب حسب الحالة،
- خمسة(5) أعضاء دائمين،
- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية وإن تعذر ذلك من الولاية التي يمتد اختصاصها لها،
- خمسة (5) أعضاء إضافيين يعينون من قبل الجمعيات أو الاتحادات المهنية وإن تعذر ذلك يختار رئيس المجلس الشعبي الولائي شرط توفرهم على خبرات ومعلومات لأداء مهامهم.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية،

ويتولى مهام الكتابة موظف لدى إدارة الضرائب برتبة مفتش على الأقل،

كما أنه من قبل ووفق القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969 كانت اللجنة من ضمن أعضائها ممثل عن الحزب،[1] أما بعد التعددية الحزبية فالتمثيل بإحدى أعضاء المجالس الشعبية الولائية.

وفي نفس السياق المتبع في لجنة الطعن المركزية تم **إعادة تعديل تشكيلية** لجنة الطعن الولائية وفق ما يلي:

- الرئيس محافظ حسابات يعنيه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو المحاسبات والمحاسبون المعتمدون رئيسا،[2] لكن بعد صدور قانون المالية لسنة 2017 تم تغيير الجهة المعينة لمحافظ الحسابات وهو رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[3]
- عضو عن المجلس الشعبي الولائي،
- ممثل المديرية الولائية المكلفة بالتجارة نائب مدير،
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير،

---

[1] بدايرية يحي، **الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة باتنة، الجزائر، 2012، ص102ص102.

[2] المادة 27 من **قانون المالية لسنة 2016**.

[3] المادة 81 مكرر **من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية،

المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب أو ممثليهم برتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية وزيادة على ذلك يمكن لهذه اللجنة أن تضم خبير موظف له صوت استشاري، وبالنسبة لكاتب اللجنة هو عون برتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية ونضيف على ذلك يمكن لهذه اللجنة أن تضم خبير موظف له صوت استشاري وبالنسبة لكاتب اللجنة هو عون برتبة مفتش مركزي على الأقل يعنيه مدير الضرائب،[1] تم تعديل لجنة الطعن الولائية من خلال التشكيلية والمكانة حيث أنه كانت لجنة الطعن الولائية هي اللجنة الثانية بعد لجنة طعن الدائرة،[2] ووفق التعديل الأخير الذي مس قانون الإجراءات الجبائية.

يلاحظ على رئاسة هذه اللجنة هو تغيير نوعي في شخص الرئيس حيث كان في السابق قاضي وحاليا محافظ حسابات وقد يفسّر ذلك بدراية هذا الأخير بالمسائل المتعلقة بالضرائب وأعضاء اللجنة كلهم ممثلي لهيئات عدم تركيز إداري عدا عضو وحيد من المجلس الشعبي الولائي وهذا إجحاف في حق المكلفين بالضريبة.

بالنظر إلى التعديل الأخير الذي مس لجان الطعن نجد أن بإلغاء لجان الطعن على مستوى الدائرة قلص من عدد لجان الطعن الضريبي بكثير إذ أصبح على مستوى كل ولاية لجنة طعن وحيدة، وينتج عن ذلك أنه المتواجدون على مستوى دوائر بعيدة بمسافات عن مقر الولاية قد يجدون صعوبة في اللجوء للجنة الطعن فبهذا التقليص يخالف مبدأ تقريب المصلحة من المواطن إلا في حالة تم اعتماد خدمات الاتصال الالكتروني تكون قد وفرنا الجهد والوقت على المكلف واللجنة من جهة وعلى عمل إدارة الضرائب إذ تقابل كل مديرية ولائية للضرائب لجنة طعن ولائية وتقابل كل مديرية جهوية

[1] المادة 81 مكرر 1 **من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[2] - Ministre des finances, **Direction générale des Impôts**, Direction du contentieux, Circulaire N° 1,02/01/2017, p2.

للضرائب لجنة طعن جهوية .وعلى المستوى المركزي تقابل لجنة الطعن المركزية المديرية العامة للضرائب .

وفيما يخص تنصيب لجان الطعن الضريبي فإنه يتم تنصيب ثلاثة لجان على مستوى ولاية الجزائر لجنة الجزائر شرق، لجنة الجزائر وسط ولجنة الجزائر غرب، كذلك بالنسبة لولاية وهران لجنة وهران شرق ولجنة وهران غرب، وبالنسبة للجان الطعن الجهوي فتنصب من طرف رئيسها بعد أن يعين من طرف المصف الوطني للخبراء المحاسبين يثبت تنصيب لجان الطعن بموجب محضر موقع من طرف رئيس اللجنة وبما أن رئيس اللجنة معين من طرف المصف الوطني فيتم تعيين أعضاء اللجنة بأسمائهم من ذكر الهيئة التي يمثلوها وذلك بموجب قرار تعيين لمدة ثلاث سنوات. مع شرط السن والجنسية والتمتع بالحقوق المدنية.[1]

الفرع الثاني

عمل لجـان الطعن الضريبي

تأتي اختصاصات لجان الطعن بعد رفع المكلف لشكايته أمام المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى. وبعد أن يصدر بخصوصها قرار لم يرضى المكلف بالضريبة بمحتواه يجوز له أن يرفع طعن لدى لجان الطعن الضريبية في حدود اختصاص كل خلال أجل أربعة (4) أشهر بداية من تاريخ استلام قرار الإدارة.

يخص الطعن المقدم إلى اللجان الضريبة القرارات الخاصة بالطعون الصادرة في مجال الوعاء الضريبي فقط إذا ان القرارات الخاضعة بمنازعات التحصيل لا تدخل في هذا النطاق .

لمعرفة اختصاصات لجان الطعن الضريبي نتطرق في هذا المطلب لاختصاصات لجان الطعن من حيث إبداء الرأي التعديل أو تسبيب قراراتها وكذا إصدار هاته القرارات وهذا بالتعرض إلى ما كان معمول به والتعديلات الجديدة أو الإجراءات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2016.

[1] Circulaire N° 1, Opcit, P7.

أولا: عمل لجان الطعن قبل سنة 2016

تتمحور اختصاصات لجان الطعن في العديد من النقاط الأساسية المحددة قانونا حيث أن الطعن لدى اللجان لا يعلق الدفع ولا يمكن أن يرفع إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية،[1] ويتم إرسال الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس اللجنة الطعون فتبدي اللجنة رأيا حول الطلبات مع الالتزام بإصدار قراراتها في حدود أربعة أشهر من تاريخ تقديم الطعون ويجب أن تكون قرارات اللجان معللة وتبلغ للطاعن في حدود شهر من طرف رئيس المصلحة الإدارية المعنية.

1. حدود عمل اللجان

يتمثل في العتبة المالية أساسا والإدارية استثناءا تختص اللجان بالنظر في القضايا المحالة لها وفق العتبة المالية بالإضافة إلى مجال الجهة الإدارية مخولة لها حصرا .

أ-**لجنة الطعن الدائرة** :تختص لجنة طعن الدائرة بالبت في العمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات المباشرة والرسم على القيمة المضافة عن مليوني دينار 2000000دج أو ما يساويها التي أصدرت الإدارة قرار يتضمن الرفض الكلي أو الجزئي بشأنها.
كما تنظر في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المركز الجواري للضرائب.

وتجدر الإشارة هنا أن اختصاصات النظر في القرارات الصادرة عن المركز الجواري للضرائب هي مخولة حصرا للجنة الطعن لدى الدائرة هذا ما يخص لجنة الدائرة ننتقل الى لجنة الطعن الولائية

ب-**لجنة الطعن الولائية:** تنظر لجنة الطعن الولائية في الطلبات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة مليوني 000 2000 دج ويقل عن عشرين مليون دينار000 000 20 دج أو يساويها والتي أصدرت الإدارة بشأنها القرار بالرفض الكلي أو الجزئي وفي السياق ذاته تبت في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب إذن اختصاص لجنة الطعن الولائية محدد بآليتين؛ الآلية الأولى حدود العتبة المالية، أما الثانية تتمثل في النظر حصرا في قرارات مركز الضرائب. بعد دراسة لجنة الطعن للدائرة والولاية نبين في النقطة الأخيرة عمل لجنة الطعن المركزية.

[1] المادة 80 من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

ج- لجنة الطعن المركزية: تبدي اللجنة المركزية رأيا حول القضايا التي يفوق مبلغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار 000 000 20دج والتي سبق وان أصدرت الإدارة قرار بشأنها يحتوي على رفض كلي أو جزئي، وبه مجال اختصاص لجنة الطعن المركزية يبدأ عند انتهاء اختصاص اللجنة الطعن الولائية هذا وأقر المشرع للجنة المركزية للطعن للنظر في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى.

بالنظر إلى حدود اختصاص اللجان الضريبة فإن عملها يتخذ آلية معيار مالي، إضافة الى جهة إدارية محددة حصرا للنظر في الطعن ومعناه هذا إذا تجاوز مقدار القيمة المالية للطعن المقدم للحد المنصوص عليه قانونا وكان النزاع يخص مركز الضرائب مثلا منها اختصاص اللجنة يبقى قائما ومانعا لجهة إدارية أخرى.

إذن تبقى الجهة الإدارية الوحيدة التي تتعلق طعونها بالمعيار المالي هي المديرية الولائية للضرائب فالطعون الخاصة بالقرارات الصادرة عن المدبر الولائي للضرائب هي المعنية الوحيدة بالعتبة المالية، فقد يتم الطعن فيها إما على مستوى اللجنة الولائية للطعن أو على مستوى لجنة الطعن المركزية.

واختصاص لجان الطعن مضبوط حتى من ناحية طريقة الاجتماع؛ هذا ما نعرج عليه في النقطة الموالية.

2. طريقة الاجتماع

تجتمع لجنة طعن الضريبي حسب ما هو منصوص عليه قانونا فلها أحكام مشتركة تتعلق بطريقة الاجتماع إضافة إلى أحكام خاصة تتعلق بلجنة الطعن المركزية.

أ- الأحكام المشتركة : تشترك لجان الطعن الضريبي في العديد من النقاط متمثلة في:

- الاجتماع مرة واحدة في الشهر بناءا على الاستدعاء من رئيسها ويتم حضور الاجتماع بأغلبية الأعضاء وإذا حال الأمر دون ذلك يلغي الاجتماع .

– تبلغ المكلف بحضور الاجتماع يتم التبليغ بحضور الاجتماع المكلفين بالضريبة ويمكن لهم الحضور شخصيا أو ممثليهم [1].

إذا كان الاجتماع يتم مرة واحدة في الشهر وتم إلغاءه لسبب ما فبالنسبة لأصحاب الطعون المقدمة ما هو معيارها.

ب–**الأحكام الخاصة بلجنة الطعن المركزية:** زيادة على الأحكام المذكورة أعلاه تقوم لجنة الطعن المركزية تبلغ الأعضاء بجدول الأعمال قبل عشرة (10) أيام من انعقاد الأشغال حتى يكون الأعضاء على علم بالموضوع محل الطعن والقيام بالتحضيرات اللازمة يمكن اللجنة الاستماع للمدير الولائي للضرائب أو المدير المؤسسات الكبرى للتزويد بالتفسيرات اللازمة،[2] والغرض من ذلك هو بناء القرارات على رؤية أكثر وضوح وواقعية للمكانة التي يتصف بها المدير الولائي للضرائب الموافقة العلمية والعملية.

3. الموافقة على الآراء

تقوم اللجان بدراسة الملفات وفحصها والإطلاع على التقارير المرسلة من طرف المدير الولائي إلى جانب استدعاء المكلفين بالضريبة لسماعهم ودراسة طلباتهم في حدود القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية خلال أجل أربعة أشهر.

وفي حالة صمت اللجنة وعدم الرد يفسر ذلك برفض ضمني يمكن من خلاله للمكلف رفع دعواه إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر بداية من تاريخ انتهاء أجل النظر الخاص بلجنة الطعن.

وفي حالة تولي اللجنة دراسة الطعن فهي ملزمة بعرض ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع ومناقشة قرار إدارة الضرائب بالمقارنة مع طلبات المكلف ووضعه الجبائي.[3]

---

[1] المادة 81 مكرر **من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم**

[2] المادة 81 مكرر**من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[3] زاقي درين، **النظام القانوني للمنازعة الضريبية**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2016، ص50.
–بدايرية يحي، مرجع سابق، ص 119، ص120.

بعد مناقشة الطعن في اجتماع اللجنة يتم التصويت من طرف الأعضاء نبين فيما يأتي نتائج اجتماع هذه اللجنة وفق أحكام مشتركة وأحكام خاصة بكل لجنة.

أ- **الأحكام المشتركة:** تتم عملية الموافقة على أراء اللجان عن طريق أغلبية الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجع صوت الرئيس.[1]

وتبلغ القرارات الصادرة والممضاة من طرف الرئيس عبر كاتب اللجنة تقتصر الأحكام المشتركة هنا على التصويت وتبلغ القرارات وإلى جانب ذلك هناك الأحكام خاصة بكل لجنة.

ب-**الأحكام الخاصة بكل لجنة (حسب ميعاد التبليغ والجهة المبلغة)** ألزم المشرع لجان الطعن تبليغ قراراتها بعد دراستها وضبطها بآجال.

ب-1 لجنة طعن الدائرة: تبلغ القرارات حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب ورئيس المركز الجواري وأجل تبليغ القرار يحدد بعشرة (10) أيام من تاريخ اختتام الأشغال.[2]

ب-2 لجنة الطعن الولائية: تبلغ القرارات حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب ومدير مركز الضرائب وأجل تبليغ القرارات هو نفس المدور في اللجنة أعلاه.[3]

ب-3لجنة الطعن المركزية: تبلغ القرارات حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب ومدير المؤسسات الكبرى وأجل تبليغ القرار هو عشرون (20) يوم من تاريخ اختتام الأشغال،[4] ترتكز الأحكام الخاصة بكل لجنة حول التبليغ والأجل الخاص بالتبليغ فنجد أن المدير الولائي للضرائب معني بهذا التبليغ في كل اللجان. ويعود ذلك إلى مجال اختصاص هذا الأخير حول الضرائب الداخلة في مجال إقليم ولايته.

ومن جهة أخرى أجل تبليغ القرار فهو موحد بعشرة (10) أيام بالنسبة للجنة طعن الدائرة ولجنة الطعن الولائية على خلاف لجنة الطعن المركزية الذي يزيد بالضعف وهو عشرين (20) يوم وقد يفسر

---

[1] راجع المادة 81 مكرر **من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[2] المادة 81 مكرر البند 1 **من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[3] المادة 81 مكرر البند 2 **من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[4] المادة 81 مكرر البند 3 **من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

ذلك بالمسافة بين المكلف واللجنة إضافة إلى إن اللجنة المركزية هي لجنة وحيدة على المستوى المركزي وهذا ما يزيد من ضغط عملها.

هذا يخص اختصاصات لجان الطعن الضريبي قبل التعديل سنة 2016.

ماهي التعديلات التي جاء بها قانون المالية 2016 من حيث اختصاصات لجان الطعن؟

هذا ما سيتم التطرق له في الفرع الموالي.

ثانيا: عمل لجان الطعن بعد تعديل سنة 2016

تطرقنا آنفا لاختصاصات لجان الطعن قبل تعديلها وها نحن بصدد دراسة عملها بعد سنة 2016، فنجد أن لجان الطعن كانت تدعى بلجنة الطعن الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، أما من خلال التعديل الأخير أصبحت تسمى لجنة طعن الضرائب المباشرة والرسوم على الأعمال وبه فيما يخص قانون الرسم على رقم الأعمال إضافة إلى الرسم القيمة المضافة يشمل كذلك اختصاصها الرسم الداخلي على الاستهلاكالاستهلاك والرسم على المنتوجات البترولية.

1. حدود أراء اللجان العتبات المالية فقط

تنظر لجان الطعن في الطعون المرفوعة إليها في حدود العتبات المالية المخصصة لها حسب المبلغ المتنازع فيه الذي يشمل (الغرامات وزيادات الوعاء المحتسبة) ويحدد المبلغ المتنازع فيه بخصم التخفيضات التي استفاد منها المكلف بالضريبة في مرحلة التظلم المسبق،[1] نحدد العتبة المالية لكل لجنة طعن حسب ما هو مبينة أدناه.

أ- **لجنة الطعن الولائية:** تبدي لجنة الطعن الولائية رأياً حول الطّلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع المبالغ من الحقوق والغرامات التي صدر بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي ذات المبلغ يقل أو يساوي عشرين مليون 000 000 20 دج[2]؛ نلاحظ أن الحد

[1] المادة 80 من .**قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[2] المادة 81 مكرر البند 1 من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

الأدنى لم يعد واردا في هذه اللجنة نظر لحذف لجنة الطعن للدائرة وإن العتبة المالية لها لم تشهد تعديلات فبإلغاء لجنة الطعن لدى الدائرة تقوم لجنة الطعن الولائية بدراسة كل الملفات التي كانت محل اختصاص لجنة الطعن الدائرة.

فبعد إلغاء لجنة الطعن لدى الدائرة وجعل لجنة الطعن الولائية هي لجنة الدنيا لدراسة الطعون تم إحداث لجنة الطعن الجهوية.

ب-**لجنة الطعن الجهوية:** تنظر لجنة الطعن الجهوية في الطعون المرفوعة لها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية من مجموع مبلغ الحقوق والغرامات التي يكون أكثر من عشرين مليون دينار (000 000 20 دج) ويقل عن سبعين مليون دينار (000 000 70دج).[1]

إن الحد الأدنى لاختصاص مجال هذه اللجنة هو الحد الأقصى للجنة السابقة، كذلك هو تحويل جزء من اختصاص لجنة الطعن المركزية التي تبين حدود مجال عملها تخفيف العبء عنها.

ج- لجنة الطعن المركزية: إن لجنة الطعن المركزية هي لجنة الطعن الوحيدة المتواجدة على مستوى العاصمة ويتمثل عملها في النظر في الطعون التي يفوق مبلغها سبعين مليون دينار 000 000 70 دج وتختص بصفة حصرية بدراسة الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي صدر بخصوصها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.[2] إن رفع سقف الحد الأدنى المحدد لاختصاص لجنة الطعن المركزية من شأنه تقليص عدد المكلفين الذين يقومون بالطعن على مستوى هاته اللجنة.

وبالنظر إلى اختصاص لجنة الطعن المركزية بالنسبة لكل من لجنة الطعن الولائية ولجنة الطعن الجهوية نجد اختلاف من حيث أنه معيار مالي،[3] وعضوي حصري بالنسبة للطعون الخاصة بقرارات مديرية المؤسسات الكبرى أما اللجنتين الجهوية والولائية فمعيار الاختصاص مالي فقط وهذا بعد حذف اختصاص كل من المركز الجواري للضرائب ومركز الضرائب.

---

[1] المادة 81 مكرر البند 2 من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[2] المادة 81 مكرر البند 3 من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[3] Circulaire N° 1, Opcit, P4.

هذا ما يخص تحديد معيار النظر بالنسبة للجان الطعن الضريبي ونواصل في النقطة الموالية طريقة الاجتماع.

2. طريقة الاجتماع

تتم اجتماعات لجان الطعن بخصوص معالجة الطعون المرفوعة لها وفق إجراءات مشتركة وأخرى خاصة بكل لجنة على حدي.

أ- **الأحكام المشتركة:** تشترك لجان الطعن الضريبي في الأحكام المتعلقة بأنها تجتمع مرتين في الشهر بناءا على استدعاء من الرئيس وقد أضاف المشرع هذه النقطة بعدما كانت تجتمع اللجان مرة واحدة في الشهر. ويتم الاجتماع بحضور أغلبية الأعضاء بمعنى أكثر من النصف ويبلغ المكلفين بالضريبة قبل عشرين 20 يوم من تاريخ الاجتماع،[1] حتى يتسنى لهم الحضور شخصيا أو عن طريق محاميهم للدفاع بلجنة المركزية.

ب-**أحكام خاصة بلجنة الطعن المركزية:** إضافة إلى ما تم ذكره سابقا أجاز المشرع في الاجتماعات لجنة الطعن المركزية إمكانية الاستماع لأقوال المدير الولائي للضرائب لتقديم التفسيرات اللازمة محل الاختصاص الإقليمي للملف الذي يتبع مكان فرض الضريبية،[2] إلا أنه تم إخراج مدير المؤسسات الكبرى من هذا الإجراء نظرا لأن هذا الأخير أصبح عضوا في لجنة الطعن المركزية.

وبالنسبة للتبليغ المكلفين بالضريبية المذكور في الأحكام المشتركة وهذا يفسر بوجوب حضور المكلف أما تبليغ الأعضاء بجدول الأعمال الذي كان معمول به فتم إلغائه وقد يعود ذلك لعدم جدوى هذا الإجراء.

3. الموافقة على الآراء وطبيعتها

---

[1] المادة 81 مكرر من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[2] المادة 81 مكرر البند 3 من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

تتم قرارات لجان الطعن عن طريق أراء توافق عليها حسب أحكام معينة،[1] وتتمثل هذه الأحكام في:

أ- **الأحكام المشتركة:** تتعلق الأحكام المشتركة بالموافقة على أراء اللجان بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجع صوت الرئيس ثم تبلغ هذه الآراء الممضاة من طرف الرئيس عن طريق كاتب اللجنة هذا ما يتعلق بالأحكام المشتركة بين اللجان وتوضع أدناه الأحكام الخاصة بكل لجنة.

ب-**الأحكام الخاصة بكل لجنة:** تتمحور الموافقة على أراء كل لجنة على حدا بما يلي:

ب-1 لجنة الطعن الولائية: تبلغ القرارات إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة(10) أيام من تاريخ اختتام الأشغال وهنا لا يتم تبليغ كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري لأن اختصاصهما أصبح في حدود العتبة المالية المخول لهم النظر فيها قبل هذه المرحلة فقط.

ب-2لجنة الطعن الجهوية: تبلغ القرارات إلى المدير الجهوي للضرائب في حدود عشرة (10) أيام من تاريخ اختتام الأشغال.

ب-3 **لجنة الطعن المركزية:** تبلغ القرارات إلى مدير المؤسسات الكبرى في حدود عشرين(20) يوم من تاريخ إتمام الأشغال حصرا كما لا تبلغ المدير الولائي للضرائب وهذا استناداً إلى التعديل الجديد لأنه محل طلب استماع أثناء انعقاد الاجتماع.

بملاحظة الأحكام الخاصة بكل لجنة نجد أن آجال تبليغ المدير الولائي للضرائب والمدير الجهوي هي عشرة(10) أيام، وبالمقابل آجال تبليغ مدير المؤسسات الكبرى هو عشرون(20) يوم بالرغم من قرب المسافة بين لجنة الطعن المركزية ومدير المؤسسات الكبرى قد يعود ذلك لكثرة الأشغال والأعمال لدى لجنة المركزية بصفة عامة ولكل لجنة على حدا بصفة خاصة.

[1] المادة 81 مكرر من **قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

إنّ القرارات الصادرة من طرف لجان الطعن هي عبارة عن آراء فما يقصده المشرع في فحو النص بكلمة آراء؟ هذا ما سنجيب عنه في الفكرة الموالية حول تكييف القرارات الصادرة من طرف لجان الطعن ونفاذها.

ج-**طبيعة الآراء الصادرة من طرف لجان الطعن ونفاذها:** بالنظر إلى المصطلحات المذكورة في المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية نلاحظ أن المشرع استعمل مصطلحين هما :

رأي وقرار فنجد مثلا يمكن أن تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة[1]. ونجد مصلح قرار في تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها [2].

وبناءاً على ما تم ذكره فإن لجان الطعن يجوز لها النظر في الطلبات المرفوعة لها وفق تداول الآراء والتصويت عليها بالأغلبية أما في حالة التصويت وانتهاء المداولة والبت المحدد بأربعة أشهر فهي ملزمة بإصدار قرارها إلا في حالة الصمت يعتبر رفضا ضمنيا.

إذن فالآراء الصادرة عن لجان الطعن الضريبي هي قرارات إدارية هدفها إعادة مراجعة قرارات إدارة الضرائب الذي لم يرضى المدين بالرسم أو المكلف بالضريبة بمحتواه، قصد إيجاد مبتغاة وتفادي اللجوء إلى الجهات القضائية مادام هناك خطوة اختيارية متوفرة لإعادة النظر في الوعاء الضريبي محل النزاع، وحتى إن لجأ المدين بالضريبة إلى القضاء بعد صدور قرار لجنة الطعن فإن إرفاق هذا القرار بالعريضة يدعم طلباته ويسهل على القاضي عمله.

وتعد قرارات لجنة الطعن نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول .

فإذا كانت قرارات اللجان مخالفة للتشريع المعمول به فإن لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب سلطة إصدار قرار بالرفض حيث قبل تعديله 2016 في حالة كانت قرارات لجان

[1] المادة 81-1 من **قانون الاجراءات المدنية المعدل والمتمم.**

[2] المادة 81-2 من **قانون الاجراءات المدنية المعدل والمتمم.**

الطعن غير مؤسسة فان القرار يعلق تنفيذه فقط ويتم رفع دعوى إلغاء إلى المحكمة الإدارية في حدود مدة شهرين.

إن هذا الإجراء الجديد المعمول به عزز من مكانة لجان الطعن من جهة وذلك بجعل قرارتها نافذة ومن جهة أخرى منح لكل من مدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب سلطة إلغاء القرارات الباطلة حيث أن هذا الإجراء صحح الوضع إذن لجان الطعن وجدت من أجل تخفيف العبء على المحاكم الإدارية وليس زيادة الطعون المرفوعة لها.

المبحث الثاني

تسوية النزاعات على مستوى القضاء

تطرقنا في المبحث السابق إلى دراسة النزاع الضريبي من حيث الجهات الإدارية ولجان الطعن الضريبي، حيث لجأ المكلف إلى الإدارة للطعن في قراراتها يعتبر إجراء إلزامي محدد بأشكال وإجراءات يجب عليه احترامها وإلا سقط حقه في ذلك، كما أن المرحلة الإدارية هي خطوة أساسية؛ يجوز من خلالها للذي لم يضره القرار الإداري الطعن فيه قضائيا.

وإن النزاع الضريبي على مستوى القضاء يأخذ شكلين الأول نزاع إداري والآخر جزائي يخص القضايا المتعلقة بالغش الضريبي.

يقتصر هذا المبحث على النزاعات الإدارية وهذا بخصوص دعوى الوعاء الضريبي.

فالدعوى الضريبية الخاصة بمنازعات الوعاء تخص القيمة المالية التي تحددها الإدارة الجبائية وفق القانون وإذا ما تم خطأ أو سبب في مقدار هذه الضريبة يطعن المكلف بالضريبة إداريا ثم قضائيا.

المطلب الأول

دعوى الوعاء الضريبي

تختص دعوى الوعاء الضريبي[1] في مجال القضايا المتعلقة بربط الضريبة وتقديرها، بمعنى المادة القانونية التي تبين أن هذه المادة معنية بفرض الضريبة وتقديرها مع احترام الإجراءات المسندة لها.

وتشترك دعوى الوعاء الخاصة منازعات الرسم على القيمة المضافة مع دعوى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بداية، بداية بالمرحلة الإدارية بصفة خاصة ومع المنازعات الضريبية والإدارية بصفة عامة.

حيث تحكم هذا النوع من الضرائب في إطار الإجراءات المتعلقة بالقضاء قواعد عامة تشمل الدعوى الإدارية وقواعد خاصة ينظمها قانون الإجراءات الجبائية.

فيما يخص الشروط العامة والخاصة بالقبول الدعوى نبينها في الفرع الأول من هذا المطلب وبشأن الفرع الثاني نتعرض فيه إلى عبء الإثبات.

الفرع الأول

شروط قبول الدعوى

تستند دعوى الوعاء الضريبي إلى شروط عامة باعتبارها من دعاوى الإلغاء، أي الدعاوى الإدارية حسب ق إ م إ وكذا شروط خاصة يحددها قانون الإجراءات الجبائية.

الوعاء الضريبي :هي المادة الخاضعة للضريبة.

أولا: الشروط العامة

يقصد بالشروط العامة تلك الإجراءات الخاصة بكل الدعاوى المرفوعة إلى المحكمة الإدارية وفي حالة عدم توافرها ترفض الدعوى شكلا، مما يضيع الفرصة على المدعي للنظر في موضوع دعواه، لذا يجب احترام هاته الشروط والعناية بها من البداية.

1. الصفة

تعد الصفة،[1] شرطا أساسيا لمباشرة الدعوى أمام القضاء؛ فالصفة هي الحق في المطالبة أمام القضاء، وتقوم على المصلحة المباشرة والشخصية في التقاضي، كما يحدث أن يتدخل طرفا أثناء سير الخصومة لم يرد ذكره في عريضة افتتاح الدعوى سواء بإرادته لأجل تحقيق مصلحة لفائدة المتدخل أو لطلب من أحد أو كلا طرفي الخصومة ولأن موضوع التدخل يتصل أكثر بأطراف الخصومة.[2]

وعلى ضوء ما تم ذكره فإن الصفة هي الوضعية القانونية التي يتميز بها المدعي في المطالبة بحقه إذ إن هذه الصفة تظهر من خلال العلاقة القائمة بين المدعي والمدعى عليه والأدلة والبراهين المتعلقة بهذا الحق المطالب به كاسم ولقب المدعي المثبت في هويته ونفس البيانات نجدها مذكورة في قرار قيمة الضريبة لدى الإدارة الضريبية على سبيل المثال.

فشرط الصفة إجراء وجوبي لرفع الدعوى أو طلب أو الطعن أو الدفع فالدعوى ترفع من ذي صفة على ذي صفة،[3] إذن فهي شرط في طرفي الدعوى.

---

[1] تنص المادة 13من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون.

[2] بربارة عبد الرحمان، **شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 09/08 مؤرخ في 23 فيفري 2008)**، دار بغدادي للطباعة والنشر، ط2، الجزائر، 2009، ص 34.

أ- **توافر الصفة في المدعي:** تظهر الصفة في القضايا المتعلقة في الدعوى الضريبية خاصة فهي مجال الوعاء هو توافر صفة المكلف بالضريبة عموما، والمدين بالضريبة في الدعاوى المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

فالمدين بالضريبة يتميز بأنه إما يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، فصفته أنه صاحب مقدار الضريبة المتنازع عنه.

تتميز الصفة في الدعوى والصفة في التقاضي، فقد لا يمكن لصاحب الدعوى مباشرتها شخصيا بسبب عذر مشروع أو شرط قانوني، فالقانون في هذه الحالة يسمح أو يلزم الشخص بتوكيل محامي لتمثيله ليحضر نيابة عنه أو بموجب وكالة خاصة.[1]

بناءا على إجراءات التقاضي في المواد الإدارية فإنه يلزم على المدعي في الدعوى الضريبية أن يوكل محامي، فهي القضايا بنفسه التمثيل بمحامي وجوبي ولا يمكن لشخص بمباشرة الادعاء بنفسه وإلا رفضت الدعوى شكلا.

ب-**توافر الصفة في المدعى عليه:** الدعوى ترفع من ذي صفة على ذي صفة فإلى جانب شرط توفرها في المدعي كذلك هي شرط أساسي في المدعى عليه.

فعلى رافع الدعوى ضد إدارة الضرائب أن يوجه ادعاءه ضد المدير الولائي للضرائب، إذا كان القرار المطعون فيه صادر من طرف هذا الأخير شخصيا، أو اسمه كما في القرارات الصادرة من رئيس مركز الضرائب.

وفيما يخص القرارات الصادرة عن مديرية المؤسسات الكبرى فإن الدعوى ترفع ضد مدير المؤسسات الكبرى.

كما ترفض شكلا لانعدام صفة التقاضي في رئيس مركز الضرائب.

2. المصلحة

[1] بربارة عبد الرحمان، مرجع سابق، ص34.

المصلحة هي الفائدة التي يرجوها رافع الدعوى من وراء دعواه، فلا دعوى من غير مصلحة.

والمصلحة هي "الفائدة العملية التي تعود على رافع الدعوى من الحكم له بطلباته كلها أو بعضها فلا يكفي مجرد المصلحة النظرية البحتة"[1].

فعند رفع الدعوى يتوجب على المدعي أن يكون له مصلحة فالقاضي ملزم بأن يتحقق من المصلحة المرجوة من هذه الدعوى إلى جانب الصفة والمصلحة فإذا خلت الدعوى من المصلحة؛ ترفض الدعوى شكلا من طرف القاضي.

كما أن للمصلحة خصائص وهي:

أ- **أن تكون مصلحة قانونية:** تتحقق المصلحة عند استنادها لمركز قانوني أو رد اعتداء أو المطالبة بتعويض عن الضرر الذي أصاب صاحب الحق.

ب-**أن تكون المصلحة شخصية ومباشرة:** وهي الرابطة الموجودة بين رافع الدعوى والحق المطالب به إذ أنه في حالة وجود وكالة أو نيابة عن طريق محامي يجب أن تكون هذه الوكالة مباشرة من طرف المدعي.

ج- **مصلحة قائمة وحالة:** تكون أمام مصلحة قائمة وحالة إذا كان حق رافع الدعوى اعتدي عليه فعليا وتحقق الضرر.[2]

الغاية من اشتراط المصلحة ضمان جدية اللّجوء إلى القضاء كما أنه المصلحة القائمة على أمر غير مشروع تعد باطلة فلا يجوز استناد الدعوى عليها.[3]

واستقراءا لما تم ذكره عن شرط المصلحة وخصائصها فإن المصلحة المتعلقة بنزاعات الرسم على القيمة المضافة، لاسيما منازعات الوعاء الهدف منها إلغاء أو تعديل مضمون القرار الإداري

---

[1] صقر نبيل، **الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية(قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فيفري 2008 –التنفيذ–التحكيم)**، دار الهدى، دط، عين مليلة، 2008، ص46.

[2] المرجع نفسه، ص48، ص49.

[3] بربارة عبد الرحمان، مرجع سابق، ص38.

الصادر عن إدارة الضرائب، أو الصادر عن لجان الطعن الضريبي في حالة عدم تمكن الشاكي من بلوغ مقصده من وراء المرحلة الإدارية في النزاع.

هذا ما يخص كل من شرطي الصفة والمصلحة في الدعوى، نواصل في الفكرة الموالية الشرط الثالث لقبول الدعوى ألا وهو الأهلية.

3. الأهلية

شرط الأهلية غير وارد في فحوى المادة 13 من ق إ م إ، فقد استبعد المشرع هذا الشرط الذي كان معمول به في قانون الإجراءات المدنية الملغى، إذ أن الأهلية وضع غير مستقر، قد يتوفر وقت قيد الدعوى وأثناء سير الخصومة ممكن أن ينقطع.

فأهلية التقاضي هي أهلية أداء،[1] فلدى الشخص الطبيعي كما ورد في المادة 40 من القانون المدني وبالنسبة للأشخاص الاعتبارية مبين في المادة 50 من نفس القانون.[2]

إن المشرع جعل الأهلية حالة من حالات البطلان إذا كانت منعدمة وهي حالة من حالات الدفع بعدم القبول؛ فبانعدام الأهلية نكون أمام دعوى مرفوضة شكلا فلا يتم النظر في فحوى الدعوى دون توفر شرط الأهلية.

فبالنسبة للشخص الطبيعي قد تنعدم أهليته في الحالات الآتية:

أ- ألا يكون قد بلغ سن الرشد المحدد قانونا مثلا 19 سنة كاملة حسب القانون الجزائري؛ حتى إذا كان ينقصه شهر أو أسبوع فدعواه باطلة.

ب-يمكن أن يكون الشخص قد بلغ السن القانوني تسعة عشر سنة (19) وقد تعترضه إحدى حالات فقدان الأهلية كالسفه والغفلة والجنون.

---

[1] تنص المادة 65 من ق. إ. م. إ: "يثير القاضي تلقائيا انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي".

[2] بربارة عبد الرحمان، مرجع سابق، ص39.

ج- والحالة الأخيرة أن تتوفر السن القانونية والحالة العقلية السليمة، لكن المحجور عليه قانونا يمنع هنا من مباشرة دعواه.

وفيما يخص الشخص المعنوي ألا يكون هذا الشخص تم حله قانونيا.

هذا ما يتعلق بالأهلية بصفة عامة في مجال القضاء أما بالنسبة للمنازعات الضريبية والتي هي ضمن المنازعات الإدارية فإن التمثيل بمحامي وجوبي بالنسبة للشخص الطبيعي.

فإذا تنازع شخص مع إدارة الضرائب وتم الدفاع عن حقوقه بنفسه في المرحلة الإدارية، فلا يمكنه مباشرة الخصام بنفسه.

ثانيا: الشروط الخاصة (ق. إ. ج)

لكل دعوى قضائية شروط تضمنها حسب القواعد العامة، قضاء عادي وإداري، وشروط خاصة سواء نص عليها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أو نص خاص يتعلق بموضوع الدعوى.

فالدعاوى المتعلقة بالقضاء الإداري كالمنازعة الضريبية تدخل ضمن الدعاوى التي تحكمها قواعد الإجراءات الإدارية وقواعد الإجراءات الجبائية فلابد من توفر القرار الإداري المطعون فيه واحترام الآجال كذلك شرط التظلم الإداري المسبق، وكذا الشروط المتعلقة بعريضة الدعوى وسعيا منا إلى توضيح الشروط الخاصة بالدعوى الضريبة نبين في هذا الفرع شرطين جوهريين مما شرط الشكوى، والشروط الخاصة بالعريضة.

1. **الطعن الإداري المسبق "شرط الشكوى"**

خروجا عن القاعدة العامة التي لاشترط الطعن الإداري المسبق طبقا لنص المادة 804 من ق إ م إ، فإن المشرع ألزم في النزاع الضريبي قبل اللجوء إلى القضاء رفع شكاية ضريبية،[1] إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار بإتباع الشروط التي يحددها قانون الإجراءات الجبائية.

والشكاية الضريبية هي تظلم إداري مسبق،[2] نظمه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،[3] ثم تم نقل مواده إلى قانون الإجراءات الجبائية عند صدوره.[4]

فالشكوى لها بيانات محددة متعلقة بالشكل وبيانات متعلقة بالمضمون.

أ-**البيانات المتعلقة بشكل الشكوى وميعاد رفعها:** يخضع المكلف بالضريبة أو المدين بالرسم على القيمة المضافة في حالة طعنه في قرار إدارة الضرائب المتعلق بقيمة الوعاء الضريبي المحدد لدفعه لمجموعة من الضوابط الشكلية عليه التقيد بها وهي:

أ-**1المعلومات الأساسية في الشكاية:** إن الشكاية هي عبارة عن رسالة يقدمها المعترض لدى الجهة الإدارية مصدرة القرار، تتضمن البيانات التالية:

- تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.
- وتحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى:
- ذكر الضريبة المعترض عليها.

---

[1] مصطلح "الشكوى" هو المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية بمعنى التظلم، أما الشكاية هي المصطلح المتداول على مستوى إدارة الضرائب.

[2] نورة موسى، **الطعن الإداري المسبق في قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، مجلة فكر ومجتمع، ع8، الجزائر، 2011، ص157.

[3] المواد من 329 إلى 334 والمادة 1/337 من الأمر 101/76 **المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.**

[4] صدر **قانون الإجراءات الجبائية** بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002.

- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة، إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- عرض ملخص الوسائل واستنتاجات مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- توقيع باليد.[1]

يبدو لنا من خلال ما ورد أعلاه أن الشكاية عبارة عن ورقة عادية يلتزم رافعها بذكر البيانات المحددة قانونا.

والأصل في الشكاية أن تكون فردية لكن في بعض الحالات أجاز المشرع برفع شكاية جماعية في الحالات التي تفرض ضريبة جماعية على المكلفين، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة وهنا لا يمكن لشركات الأموال رفع شكاية بعدد المساهمين لأن الشخص القانوني هو الشركة فقط.

وقد اشترط المشرع التوقيع باليد على الشكاية المرفوعة، وهنا عدم إمكانية التوقيع الالكتروني على الشكاية، وربما مع التطور العلمي والتكنولوجي ترتقي إلى التوقيع الإلكتروني.

كما يمكن الإدارة استدعاء المكلف بالضريبة لتكمل ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة تدعم نزاعه في حدود ثلاثين يوم (30)، وحيث هذا الاستدعاء يوقف الآجال، فكل شكاية مرفوعة تتضمن المعلومات المذكورة آنفا يجب أن ترفع في حدود الآجال المذكورة أدناه.

أ-2 آجال رفع الشكاية: يحدد المشرع الجبائي للمعترض على الضريبة المفروضة آجال يجب احترامها وإلا فقد حقه في الطعن.

- في حالة وضع جدول:

- تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى مع مراعاة الآجال التالية:

---

[1] المادة 73-1 من **قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم**.

-ينقضي أجل الشكوى في 31 ديسمبر السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

-كما ينقضي أجل الشكوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

هذا لا يخص الرسم على القيمة المضافة لأنه ضريبة لا تستوجب وضع جدول.

- **الضرائب التي لا تستوجب وضع جدول:**

-إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.

-إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

-تقدم الشكوى وجوبا إذا تضمنت احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل، قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد.

تتعلق آجال تقديم الشكاوى بجانبين أساسيين هما الضرائب التي تستدعي وضع جدول وأخرى لا تستوجب وضع جدول.

فبالنسبة للضرائب التي تستدعي وضع جدول فيبدأ حساب الآجال من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج جدول التحصيل فإذا أدرج الجدول سنة 2018 يبدأ سريان الآجال بداية من سنة 2020.

وكذلك الأمر بالنسبة لاستلام إنذارات على أساس خطأ، أيضا وجود ضرائب مطالب بها دون تأسيس أو خطأ أو تكرار.

وفيما يخص الضرائب التي لا تستدعي وضع جدول، نجد أن الاحتجاجات الخاصة طلب **استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة**، يكون قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار، وهذا أجل جد قصير مقارنة بالآجال المذكورة سابقا، وقد تم إحداثه مؤخرا وقد يعود ذلك لتفادي المشرع

تراكم حالات الاسترجاع على الإدارة الضريبية الذي يضر الخزينة إذا ما تم تقديم نسبة كبيرة من المطالب بالاسترجاع.

ب-**البيانات المتعلقة مضمون الشكوى:** تتعلق المعلومات المتعلقة بمضمون الشكوى، بالدفوع التي يقدمها الطاعن إلى جانب الطلبات.

ب-1عرض الدفوع: يستند المكلف بالضريبة في عرض دفوعه على قانون الإجراءات الجبائية، حيث أن الدفوع المعروضة في الشكاية قد تتعلق بجوانب شكلية خاصة ما يتعلق بمنازعات التحصيل؛ أما الدفوع الموضوعية هي الخاصة بالاعتراضات المتعلقة بالوعاء،[1] وهي:

-دفع يتعلق بالخطأ المادي البسيط، يتم في هذه الحالة عرض موجز للخطأ بصفة جلية، ويبين هذا الخطأ من أجل تصحيحه كارتكاب خطأ في تطبيق نسبة مئوية غير مناسبة أثناء تقدير قيمة رقم الأعمال.

-الخطأ المرتكب في وعاء الضريبة، ففي حساب الرسم على القيمة المضافة، يحسب حسب رقم الأعمال المحقق باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته،[2] قد يقع الخطأ في حساب الوعاء ويكون هذا دافعا للطعن في تصحيحه.

-الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي؛ ومثال ذلك إذا طرأ تغير في معدل الضريبة المفروضة كارتفاع الرسم من 17% إلى 19% وفق القانون، ويتأخر التنظيم في تفسير تطبيق فرض هذه النسبة يثور نزاع بالنسبة للمدين بالرسم فهو يسعى دائما إلى دفع ضريبة أقل، أو الاستفادة من إعفاء.

إن هذه الحالات المذكورة في تقديم الدفوع لدى إدارة الضرائب يجب أن تستند على نص قانوني بالدرجة الأولى ثم احترام الآجال وبعدها تقديم كل وثيقة تدعم ملف الشاكي وبعدها عرض طلباته.

ب-2عرض الطلبات: تستند الطلبات في الشكاية على الدفوع المقدمة والوثائق الإثباتية حيث تقرر هذه الأخيرة الهدف الذي من أجله رفعت الشكاية وتكون الطلبات وفق الدفوع المقدمة.

---

[1] المادة 70 **من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[2] المادة 15 **من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.**

-طلبات تتعلق بالخطأ المادي يبين الشاكي هذا الخطأ ثم يطلب تصحيحه مدعما بالمواد.

- طلبات تتعلق بالوعاء الضريبي ففي حساب الضريبة يختلف الوعاء الضريبي، فوعاء الرسم على القيمة المضافة يختلف عن وعاء الضرائب المباشرة، ولهذا قد يقع الخطأ بين الوعاء الذي يجب حسابه.

-الطلبات المتعلقة بمستجدات القانون والتنظيم.

تطرأ على القوانين الجبائية بصفة عامة عدة تعديلات فإذا ما تم تغيير مثلا في تخفيض ضريبة معينة أو الإعفاء منها؛ يتمسك دافعوا الضريبة بهذا النص واستنادا إليه يطلبون تطبيق النص الساري المفعول، إذا كان له علاقة مباشرة بضرائبهم ويمكنهم من فائدة.

2.شرط خاص بالعريضة وميعادها

ترفع العريضة المتعلقة بمنازعات الضريبة إلى المحكمة الإدارية حسب القواعد المتعلقة بالإجراءات الإدارية إضافة على القواعد المتعلقة بالإجراءات الجبائية.

كما أنه يجب عند رفع عريضة أن تتضمن البيانات المذكورة في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي:

الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.

اسم ولقب المدعي وموطنه.

اسم ولقب المدعى عليه، فإن لم يكن موطن معلوم فآخر موطن له.

-لإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانون أو الاتفاقي.

عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

فتقيد العريضة في سحل خاص بعد دفع الرسوم.

وأهم الشروط الخاصة المتعلقة بالعريضة في الدعوى الضريبية هو التوقيع، التمثيل الوجوبي بمحامي وإرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه والدمغة.

3.شرط التوقيع: يلزم المشرع في الدعوى الضريبية بأن توقع العريضة من قبل صاحبها،[1] ويكون ذلك عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل.

فالتوقيع المتعلق بالعريضة هو نفسه الذي وضعه المشرع في الشكوى.

حيث إذا تم رفع الدعوى من قبل وكيل يحب عليه استظهار الوكالة غير أنه المحامي غير ملزم بالوكالة فهو شخص مؤهل قانونا.

4.**التمثيل الوجوبي بمحامي:** قد جعل المشرع في الدعاوى التي ترفع أمام القضاء الإداري ترفع وجوبا من طرف محام،[2] وبه فالدعوى الضريبية هنا تدخل ضمن هذا الشرط، إذن الشرط المتعلق بالتوقيع هنا يخص المحامي إذ أنه لا يمكن للمتقاضي مباشرة الدعوى بنفسه إلا إذا كان محاميا فله مباشرة الخصام بنفسه.

وعلى خلاف ذلك تعفى الدولة والأشخاص المعنوية الواردة في المادة 800 من ق إ م إ من التمثيل الوجوبي بمحام فيتم التمثيل من طرف الممثل القانوني فقط.[3]

وفي السياق ذاته فإن الإدارة الضريبية تدخل ضمن المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية، فإذا ما تم رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب ضد المكلف فتعفى من التمثيل محامي.

5. **إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه:** تتعلق الدعوى الضريبة أساسا بقرار إداري صادر عن إدارة الضرائب ولهذا أوجب المشرع إرفاق عريضة الدعوى بقرار المطعون فيه ما لم يوجد مانع؛ ويتجلى لنا

من خلال المرحلة الإدارية في النزاع الإداري حالات متعلقة بالقرار وهي:

ج-1القرار الأولي الصادر عن المدير الولائي للضرائب فيرفق بالإشعار المتعلق بتبليغ القرار المعترض عليه.

ج-2القرار الصادر عن لجان الطعن الإدارية في حالة لجوء الشاكي إلى لجنة الطعن.

---

[1] المادة 83-1 من **قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم**.

[2] المادة 826 من القانون 09/08 المؤرخ في 18 صفر 14 الموافق ل25فيفري 2008 **المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد21، الصادر بتاريخ 23 أفريل 2008.

[3] بربارة عبد الرحمان، مرجع سابق، ص .426

ج-3حالة سكوت الإدارة وعدم الرد، هنا بيّن المشرع موقف ويعتبر قرار ضمني بالرفض.

يتبين لنا من خلال هذه الحالات المذكورة أن القرار المطعون فيه قضائيا يأخذ عدة أوجه وهو من حيث الجهة المصدرة للقرار هل هي الإدارة ولجنة ومن حيث تبليغ القرار وصمت الإدارة فإذا لجأ الشاكي للإدارة ثم لجان الطعن الإدارية فإن ملف دعواه يرفق بالقرار الفاصل في الشكوى من طرف الإدارة ولجنة الطعن.

حيث أنه تكون طلباته المذكورة في العريضة في حدود ما ورد في شكواه، إلا ما تعلق التخفيضات الملتمسة.[1]

6. **دمغ العريضة:** إن إجراء الدمغة كان معمول به سابقا، في الدعاوى الضريبية حيث كانت تحرر العرائض على ورق مدموغ يتم الحصول عليه من طرف إدارة الضرائب[2]، وقد تم إلغاء هذا الإجراء
في السنوات الأخيرة.

وإسنادا إلى الإجراءات الجديدة المعمول بها الخاصة بالمحامين المتعلقة بدمغة المحاماة، يعود هذا الإجراء ليطبق على الدعوى الضريبية لاعتبار أنها ترفع وجوبا من طرف محامي.[3]

حيث أن هذه الدمغة تتعلق بعريضة افتتاح الدعوى فقط، وإذا ما تم التمثيل بعدة محامين فيلزم كل محام بدمغة خاصة به حيث أنه العرائض المرفوعة على مستوى المحكمة الإدارية تقدر دمغتها بـ أربعة مئة دينار (400 دج).

7.**ميعاد رفع الدعوى:** لا يكفي أن تتضمن العريضة البيانات والتي نص عليها كل من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية حتى يتم قبولها على مستوى القضاء؛ بل أن تودع العريضة في إطار الآجال المحددة ويختلف الأجل من حيث المدة إذا كان الشاكي رفع شكواه إلى إدارة الضرائب ولجأ إلى القضاء أو تم نقل شكواه إلى لجنة الطعن ثم إلى القضاء.

---

[1] قصاص سليم، مرجع سابق، ص97.

[2] للتفصيل أكثر راجع المرسوم التنفيذي رقم 18/185/المؤرخ في 26شوال عام 1439الموافق ل 10جويلية 10/07/2018**المحدد لقيمة دمغة المحاماة وكيفيات تحصيلها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، الصادر بتاريخ 15جويلية 2018.

أ- **حالة رفع الدعوى مباشرة بعد الطعن أمام إدارة الضرائب:** تلزم إدارة الضرائب البت في الشكوى حسب الآجال التي تعرضنا لها سابقا، فإذا ما تم صدور قرار بشأن الشكوى خلال شهر من إيداع الشكوى وتم تبليغ المكلف بأسبوع واحد فإن الأجل يحسب مباشرة من تاريخ استلام الإشعار بالتبليغ.[1]

وقد تبت الإدارة في أقصى أجل لها وتبلغ الشاكي في آخر يوم فكذلك بحسب الأجل من هذا التاريخ وهو أربعة (04) أشهر.

وفي حالة لم يحصل الشاكي على الإشعار وانتهت مدة النظر في الطعن له الحق في رفع الدعوى ابتداء من انتهاء الآجال الممنوحة لإدارة الضرائب.

ب- **حالة أجل رفع الدعوى بعد اللّجوء إلى لجان الطعن:** تحسب أجل رفع الدعوى لدى المحكمة الإدارية في حالة ما تم رفع الطعن إلى لجان الطعن الإدارية بداية من تاريخ تبليغ القرار على الشاكي وهي كذلك مدة أربعة أشهر.[2]

بالنظر إلى الأجل في رفع الدعوى؛ إذ أنها تتساوى تحسب بأربعة أشهر النسبة لإدارة الضرائب من تاريخ استلام الإشعار وكذلك بالنسبة للجان الطعن، وإذا ما تم صمتت الإدارة ولجان الطعن يسري الأجل من انتهاء المدة الممنوحة للبت في الطعن.

إذن فمدة رفع الطعن لدى المحكمة الإدارية من تاريخ إيداع الشكوى قد تأخذ وقت طويل وقد تقصر.

فإذا ما تم البت في الشكوى في أجل شهر وتم اللجوء مباشرة إلى القضاء من تاريخ استلام الإشعار فالمدة تكون من رفع الشكوى والدعوى شهر.

وفي حالة تم إيداع الشكوى وانتهت مدة 04 أشهر وتم استلام الإشعار عند شهر وتم اللجوء إلى لجان الطعن في آخر الشهر ورفع الشاكي دعوا في آخر أجل وهو 04 أشهر فالمدة بين إيداع الشكوى وإيداع العريضة تكون مدة 18 شهر وهي سنة ونصف.

الفرع الثاني

---

[3] المادة 1-82 من **قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[2] المادة 2-81 من **قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

التحقيق في الدعوى والإثبات

تحكم قواعد التحقيق في الدعوى الضريبية قواعد المنازعة الإدارية عموما لما يتصف به القاضي الإداري في دوره الإيجابي في إجراء التحقيقات وإلى جانبه محافظ الدولة.

وقد نظم قانون الإجراءات الجبائية التحقيق والإثبات في الدعوى بصفة خاصة.

أولا: دور القاضي في الدعوى

يتميز القاضي الإداري بدوره الإيجابي في الدعوى، لاسيما الدعاوي الضريبية، فهو يقوم بتوجيه أوامر للخصوم لتقديم الأدلة والإثباتات التي تحدد مسار الدعوى.

وتتمثل حالات الدور الإيجابي للقاضي الإداري في الدعوى الضريبية حول العوامل الآتية:

1. من حيث تحريك الدعوى

إن الدعوى الضريبية كغيرها من الدعوى فهي حق يلجأ له المدعي لطرق باب القضاء بغية الحصول على حقه؛ ولهذا لا يمكن للقاضي تحريك أي دعوى، فالخصوم فقط من لهم الحق في ذلك أو وكلائهم.

وترفع الدعوى كقاعدة عامة من طرف المكلف الضريبة، واستثناءا من طرف إدارة الضرائب.

فإذا تعسفت الإدارة في قراراتها بخصوص الشكاوى المرفوعة لهان جاز للمكلف اللجوء إلى القضاء فتتحرك الدعوى مجرد قيد العريضة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، ثم تبليغها، حيث يظهر الدور الإيجابي للقاضي في إمكانية تصحيح العريضة عند حضور الخصوم.

2. من ناحية سير الدعوى

يتولى القاضي الإداري استيفاء الدعوى بكل الوسائل المتاحة، دون انتظار المبادرة من الطرفين، ويختلف إجراء بالنسبة للقاضي العادي الذي يبقى متفرجا على ما يقدمه الخصوم من أدلة.

ويعتبر القاضي الإداري المحور الرئيسي في القضية، ويؤثر في عملية ووسائل الإثبات، فهو من يتابع الدعوى منذ استلامها ويهيئها للفصل، فهو مساعد في جمع الأدلة للوصول للحقيقة.[1]

3. صعوبة اللغة القانونية للتشريع الضريبي

لكل مجال قضائي مصطلحاته الخاصة، وتتميز اللغة القانونية للتشريع الضريبي بالطابع التقني إذ أن أغلب المصطلحات المستعملة فيها هي مصطلحات إدارية.

وبطبيعة الحال إن هذه اللغة يصعب فهمها لدى المكلف بالضريبة، فيتولى القاضي الإداري بدوره الإيجابي إعطاء التفسير الصحيح لنصوصه خاصة فيما يتعلق بالدعوى قيد الفصل فيها.

4. قرينة سلامة القرارات الإدارية الصادرة من طرف الإدارة الجبائية

تتسم القرارات الإدارة بقرينة السلامة، وتعتبر في مقدمتها من الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة فمن ناحية الفرد عليه أن يثبت حقه الذي يدعيه وهو الطعن في سلامة القرار الإداري.

وعلى خلاف ما ذكر آنفا فيتجه بعض الفقه إلى أن سلامة القرارات الإدارية لا تعتبر امتياز من امتيازاتها، ويظهر ذلك من خلال الدور الإيجابي الذي يلعبه القاضي الإداري في فحص مشروعية القرار.[2]

إن القرار الإداري بصفة عامة يتصف بالسلامة، حتى ولو كان معيبا من حيث الشكل أو الموضوع فيبقى قرار قابلا للإبطال في حدود الآجال المحددة قانونا.

ومن حيث القرار الإداري الضريبي المطعون فيه على مستوى القضاء، الأصل فيه أنه قرار مطعون فيه على مستوى الإدارة وفق الشكاية المقدمة من طرف المكلف وسواء تم الرد على الشكاية أو لا فيرفق هذا القرار بملف الدعوى ويتولى القاضي فحص الملف كاملا ويقدر سلامة القرار المطعون فيه. فالقرار الإداري يبقى يتصف بالسلامة ما لم يثبت عكس ذلك.

---

[1] عليان مالك، عليان مالك، **الدعوى الضريبة في النظام القانوني الجزائري**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر،2008، ص 176، ص179.

[2] عليان مالك، مرجع سابق، ص181.

5.الظروف المحيطة بالدعوى الضريبية

تحيط بالدعوى الضريبية العديد من الظروف تجعل القاضي يسعى دائما لإحقاق الحق والسعي لإثبات ذلك.

فالدعوى الضريبية هي دعوى موضوع فتستند على الأدلة الموضوعية سواء المقدمة من قبل الدعوى أو ما تم إثباته أثناء سيرها.

فهي لا تتأثر بغياب الخصم أو عدم رده، فالدعوى الضريبية هي من دعاوى القانون العام، وقواعد القانون العام كلها من النظام العام فلا يجوز الاتفاق بين الأطراف على مخالفتها.[1]

فالعلاقة بين المكلفة بالضريبة والإدارة هي علاقة قانونية تربطها وثائق إدارية محددة قانونا، تبدأ من التصريح وكل الخطوات التي تتبعه إلى إيداع الدعوى على مستوى القضاء فكل هذه الظروف تكون مسجلة ومقيدة أي أنها كتابية.

6. دور القاضي في الإثبات

يتولى القاضي الإداري الدور المنوط له في الدعوى من خلال نظام الإثبات إذ أن دوره ليس سلبي كالقاضي المدني من جهة وليس مطلق كما هو مخول للقاضي الجنائي؛ فالسمة الإيجابية للقاضي تظهر من حيث التحضير الجيد وجمع الأدلة والإثباتات من خلال تنظيم عبء الإثبات ومدى تحمل كل طرف له.

يعتبر التحضير للدعوى جملة الإجراءات والعمليات التي تتم على مستوى المحكمة الإدارية منذ لحظة إيداع العريضة إلى وقت صدور الحكم في غرفة المداولة، وبناء على اقتراح المستشار المقرر، كما يتولى رئيس المحكمة دورا بارزا في هذه الدعوى، ويمكن للمحكمة أن تفوض أحد أعضائها لمباشرة بعض الإجراءات، ويشارك المقرر تحت إشراف رئيس المحكمة في عملية التحضير.

وفي عملية إثبات الدعوى قد يصدر القاضي قرارات من شأنها تقديم أدلة إثبات التي لم يكن في إمكان المدعي الكشف عنها وإدراكها مما يترتب عليه التخفيف من عبء الإثبات الملقى على عاتق المدعي.[2]

---

[1] المرجع نفسه، ص181.

[2] عليان مالك، مرجع سابق، ص187.

فالإثبات في مجال النزاع الضريبي يتسم بطابع الخصوصية لما تحكمه القواعد التي تنظمها التشريع الضريبي، والقاضي الإداري يسعى من خلال ادعاءات الخصوم والأدلة المقدمة للكشف عن الحقيقة في إطار القانون والصلاحيات الممنوحة له تمحيص كل وثيقة مقدمة أو حتى الانتقال للمعاينة.

وتظهر خصوصية الإثبات في النزاع من خلال طبيعة النظام الجبائي الجزائري التي يتسم بالتصريح من جهة، ومن جهة أخرى صلاحية إدارة الضرائب لمراقبة هذا التصريح، فكل وثيقة متعلقة بالملف الضريبي بداية من عملية التصريح أو محضر أو معاينة تدخل في إطار التحقيق القضائي وتساهم في عملية الإثبات.

ومن أجل معرفة وسائل الإثبات الخاصة الدعوى الضريبية في مجال الرسم على القيمة المضافة، هل أن كل الوسائل المتعلقة النزاع الضريبي في عملية الإثبات تخل في إثبات النزاع المتعلق بالرسم على القيمة المضافة؟

وللإجابة على هذا السؤال، نتطرق لذلك من خلال الفكرة الموالية.

ثانيا: وسائل الإثبات في الدعوى "التحقيقات الخاصة"

ترتبط وسائل الإثبات في الدعاوى الخاصة بالرسم على القيمة المضافة بالمرحلة الإدارية المتوقفة أساسا على التصريح الضريبي وما يتبعه من تحقيقات جبائية فإذا ما تم فرض الضريبة تلقائيا يعترض المدين إذ أن القواعد المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة تقوم على الفوترة بمعنى المحاسبة تكون دقيقة وتثبت بالوثائق المحاسبة الأخرى كالدفاتر والسّجلات والمحاضر.

فإثبات الادعاءات يقوم على الوثائق المدعمة للدعوى حتى يثبت المدعي حقه.

قد حدد قانون الإجراءات الجبائية إجراءات خاصة بالتحقيق في الدعوى وهي مراجعة التحقيق والخبرة.[1]

1. مراجعة التحقيق

[1] المادة 1-85من **قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم** " .كانت تمثل إجراءات التحقيق :التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة وتم إلغاء التحقيق الإضافي وفق المادة 49من قانون المالية لسنة 2017.

يقوم القاضي المكلف بدراسة ملف القضية بإجراء مراجعة التحقيق بناء على معطيات الملف وهذا ما لوحظ من خلال مجريات القضية ضرورة مراجعة التحقيق، وتتم إجراءات التحقيق حسب المتطلبات التالية وهي:

أ- **حضور الشاكي أو وكيله:** إذا كان الشاكي شخص طبيعي فمن المنطقي أن يكون حضوره شخصيا وفي حالة كان الشاكي شخص معنوي شركة تجارية على سبيل المثال فالحضور يتم بموجب الممثل القانوني لها.

وبالنسبة للوكيل فإذا كان الموكل شخص عادي يلزم أن يستند إلى وكالة قانونية حسب الإجراءات المبينة المتعلقة بالشكاية في المرحلة الإدارية.

وإذا ما كان الوكيل محام فهو معفى من إظهار سند الوكالة، يلاحظ هنا أنه في الدعوى التمثيل وجوبي بمحامي بالنسبة لرافع الدعوى، ولكن إن ما دعت الضرورة وجود مراجعة تحقيقات فإن حضوره أولى من وكيله حتى يكون على دراية بكل المستجدات التي قد تطرأ أثناء مراجعة التحقيق.

ب-**العون المكلف بالمراجعة:** يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من مصلحة الضرائب شرط أن يستبدل بمعنى الذي قام بالمراقبة في المرحلة الإدارية بخصوص هذه القضية يمنع أن يعيد هو المراقبة. ويتولى المدير الولائي تعيين هذا العون.

تحدد مهمة العون المراقب وفق حكم قضائي والفترة الزمنية التي يقوم بمهمته، وبعد أن يتم العون مهمته يحرر تقريرا يتضمن ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها ويبدي رأيه.

ثم يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء.[1]

تخلو هذه المادة من إظهار رتبة العون المكلف بمراجعة التحقيق، وبالرجوع إلى رتبة العون الذي يقوم بالمراقبة الأولى هي مفتش على الأقل وبه القائم بمراجعة التحقيق يمكن أن يكون مفتش ضرائب على الأقل.

---

[1] المادة 85-3 من **قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم**.

كما يلاحظ أن المدة الزمنية لمراجعة التحقيق هي سلطة تقديرية للقاضي قد تطول وقد تقصر.

فنرجو من المشرع مراجعة هذه النقطة فيما يخص تحديد رتبة العون المراقب الذي يعين من طرف المدير الولائي للضرائب فالأمر يمس بضمانات المكلف ويشكل خطرا على أمنه الجبائي.

كما نلتمس تحديد المدة الزمنية لمراجعة التحقيق، بما أن المشرع هو الذي وضع هذا الاجراء الخاص فمن المستحسن أن يوضح تفاصيله حماية للمكلف من تعسف الإدارة واتساع صلاحيات القاضي.

2. الخبرة

يضيف القانون في إثبات الدعوى الضريبية إلى جانب مراجعة التحقيق إجراء الخبرة.[1]

وتحكم إجراءات الخبرة قواعد عامة نص عليها ق إ م إ، وإجراءات خاصة نظمها قانون الإجراءات الجبائية.

يجيز قانون الإجراءات الجبائية،[2] للمحكمة أن تأمر بالخبرة، وهذا الإجراء يقوم به القاضي تلقائيا إذا كانت الأدلة والإثباتات التي بين يديه غير كافية، كما أنه يمكن القيام بالخبرة بناءا على طلبات الخصوم.

غير أنه يوجد اختلاف من حيث العدد فإذا كانت الخبرة بناءا على أمر المحكمة فتتم بموجب خبير وحيد، أما إذا كانت بموجب طلب أحد الخصوم فتكون وفق ثلاث خبراء.

فبالنسبة لعدد الخبراء فالخبير المعين بموجب أمر قضائي من المحكمة فهو خبير محايد، أما الخبير المختار من طرف الخصوم فإنه يميل على إعطاء خبرته لصالح الخصم الذي اختار، لكن

---

[1] "الخبرة إجراء يقصد به الحصول على المعلومات الفنية في المسائل التي قد تعرض على القاضي ولا يستطيع العلم بها بل أنه لا يجوز للمحكمة أن تقضي في المسائل الفنية بحكمها، بل يجب الرجوع فيها إلى رأي أهل الخبرة"، نبيل صقر، مرجع سابق، ص 201.

[2] المادة 86 من **قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم**.

الأمر المثار هنا إذا طلبت إدارة الضرائب تعيين خبير فيتوجب على المكلف تعيين خبير وهذا يحمل المكلف بالضريبة مصاريف أكثر.

وتكون مهمة الخبير محددة من طرف المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويتم إعلام مصلحة الضرائب المعنية وكذا الشاكي قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء عمليات الخبرة.

وعند توجيه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة، لا تتم إلا بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، وكذلك الشاكي و/أو ممثلة، حتى يتمكنوا من القيام بالعمليات المنوطة بهم، وهذا بحضور الخصوم يمثل مبدأ الشفافية في إجراء الخبرة.

وبناء على عملية الخبرة يحرر عون الضرائب محضر مع إضافة رأيه فيه ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة، إن إعطاء المشرع الحق لعون الضرائب في تحرير محضر أثناء عملية الخبرة وعدمه بالنسبة للشاكي يخلق عدم تكافؤ أطراف النزاع أمام القضاء، لذا كان من الأحسن إعطاء الحق للمحامي موكل المكلف حتى كتابة ملاحظات حول الخبرة قد تفيد ملف القضية.

وبعد الانتهاء من عملية الخبرة يودع المحضر وتقارير الخبرة لدى كتابة محضر المحكمة الإدارية مع إمكانية الاطلاع عليها خلال عشرين (20) يوم كاملة عد عملية الإيداع.

عند مرور المدة المحددة لحق الاطلاع تتولى المحكمة عملية الفصل في الدعوى استئناسا بتقارير الخدمة المقدمة من طرف الخبراء. غير أنه إذا رأت المحكمة أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة فبإمكانها الأمر بإجراء خبرة تكميلية.

ونرى أنه الخبرة في مجال الرسم على القيمة المضافة تكون أسهل بالنسبة للنزاعات الأخرى لأن الرسم على القيمة المضافة يقوم على حسابات دقيقة ومبدأ الفوترة الذي يلزم القيام به فهذا يكون نوعا ما يسهل في عملية التحقيق والخبرة.

المطلب الثاني

المنازعات الخاصة بالتحصيل ذات طابع عقابي

تطرقنا في المطلب السابق إلى المنازعات المتعلقة بالوعاء على مستوى إدارة الضرائب والقضاء الإداري، اما المنازعات الخاصة بالتحصيل المتعلق بالرسم على القيمة المضافة تختلف، فهي ذات طابع فوري والإخلال بها يعرض المدين إلى العقوبات الإدارية والقضائية، نحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على هذه المنازعات وفق فرعين. فالقاعدة في مجال الوعاء أن الطعن في مجال الرسم على القيمة المضافة له نفس أحكام الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما في مجال التحصيل فالأمر يختلف.

الفرع الأول

المنازعات الخاصة بالنظام الداخلي

تتعلق منازعات التحصيل في النظام الداخلي بعملية تأخير دفع المبلغ المستحق والغرامات المسلطة على المدينين بقيمة الرسم على القيمة المضافة.

أولا:الغرامة الجبائية

تفرض على المدينين بالرسم في حالة تقاعسهم دفع الدين الضريبي غرامات جبائية محددة وفق قانون الرسوم على رقم الأعمال وسعيا منا لتوضيح ذلك نبين في هذا الفرع السياق العام للغرامة الجبائية والغرامات المقررة في إطار الرسم على القيمة المضافة.[1]

1. السياق العام للغرامة الجبائية

الغرامة الجبائية هي عبارة عن مبلغ من المال يدفعه المدين، أو المكلف بالضريبة للخزينة العمومية جزاء للمخالفات التي قام بها إزاء القانون الجبائي.

والجهة المقررة للغرامة الجبائية هي إدارة الضرائب في إطار التحقيقات التي تقوم بها والإجراءات المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية.[2]

---

[1] الغرامة الجبائية تشمل الغرامة الضريبية والغرامة الجمركية والمقصود بها في هذا الفرع هو الغرامة الجبائية.

[2] شرقاوي نصر الدين، **الغرامة الجبائية**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2015/2014، ص 47.

كما أن إدارة الجمارك تختص أيضا بفرض هذه الغرامة على المخالفات المتعلقة بنظام الاستيراد والتصدير.

وتجدر الإشارة إلى أن الغرامة الجبائية المتعلقة بالمخالفات الخاصة بالتحصيل من تأخير وعدم الإلتزام بدفع الضريبة تختلف عن الغرامة المتعلقة بالتملصات الجبائية والأعمال التدليسية؛ ففي هذه الأخيرة تنتقل الغرامة الجبائية إلى الغرامة الجزائية.

حيث أنه الغرامة الجبائية تفرضها إدارة الضرائب عن الغرامة التي تكون على طبيعة عقوبة جزائية التي يفرضها القضاء الجزائي. قد استقرت المحكمة العليا فيما يخص المخالفات الضريبية وفق "لقرار الصادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجنح والمخالفات القسم الثالث في قضية: ب-1-ع/ضرائب (ملف رقم 136291) نقضت فيه قرار صادر عن مجلس قضاء تلمسان وصف هذا دعوى الإدارة الضريبية بأنها دعوى مدنية، بحيث اعتبرت الغرامة الجبائية بأنها تعويضات مدنية تدفع إلى إدارة الضرائب."[1]

كما خلص القضاء الجزائري فيما بعد على الطبيعة المختلطة لهذه العقوبة وإن خالطها التعويض وهذه الغرامة من غير المستساغ الحكم بها من غير طلب إدارة الضرائب.[2]

2. الغرامات المقررة في إطار الرسم على القيمة المضافة

[1] المرجع نفسه، ص65.

[2] السبتي فارس، **المنازعات الضريبية في التشريع الجزائي الجزائري**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص337، ص338.

يدفع المدين بالرسم على القيمة المضافة غرامة جبائية نسبتها 10% عندما يحصل الدفع بعد تاريخ استحقاق الضريبة.[1]

في هذه الحالة يلتزم المدين بدفع الضريبة مضاف إليها الغرامة الجبائية ولو بعد يوم واحد من تاريخ الاستحقاق والعبرة من هذه الفترة أن مدة التأخير لا يعتد بها في فرض الغرامة سواء يوم أو أسبوع فالمقصود هو عدم تأخير دفع أموال الخزينة.

كما يلتزم المدين بدفع مبلغ مالي نسبته 3% عن كل شهر أو جزء من الشهر من التأخير عندما تدفع الضريبة بعد اليوم الأول من الشهر الثاني الذي يلي شهر الاستحقاق هنا يضاف هذا الالتزام المالي على الغرامة الجبائية المقدرة بـ 10% المذكورة أعلاه شريطة ألا يفوت هذا الإلزام المجموع مع العقوبة الجبائية نسبة أقصاها 25%.[2]

كذلك في حالة جمع غرامة التحصيل التي نسبتها 10% مع غرامة بسبب إيداع متأخر، يخضع مبلغ الغرامتين على نسبة 15% شريطة أن يودع التصريح وتدفع الرسوم في أجل أقصاه اليوم الأخير من شهر الاستحقاق.[3]

وفي حالة عدم دفع المدين للضريبة المستحقة عليه تطبق عليه الأحكام المتعلقة بامتياز الدين الضريبي.[4]

لقد وسّع المشرع في الغرامات المتعلقة بالمتقاعسين في دفع الدين الضريبي حتى ولو كان الإيداع بعد يوم من تاريخ الاستحقاق كما حدّد لكل إجراء غرامة بنسبة معينة وفي حالة عدم التزام المدين يجد نفسه أمام إجراءات الامتياز الضريبي فلا سبيل له من التخلص من الدين.

ثانيا: طلبات قابضي الضرائب والبت فيها

---

[1] المادة 140 البند الأول من **قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم**.

[2] المادة 140 البند الثاني من **قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم**.

[3] المادة 140 البند الثالث من **قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم**.

[4] ذكر أدناه في ضمانات تحصيل الدين الضريبي من الأطروحة.

ذكرنا سابقا أن تحصيل الرسم على القيمة المضافة ذات طابع فوري وكذلك هي لا ترد وفق جدول مثلما هو معمول به في مجال الضرائب المباشرة.

فيمكن لقابضي الضرائب أن يطلبوا ابتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل فهل ينطبق هذا الإجراء على دين الرسم على القيمة المضافة؟

هذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال التقسيم الموالي.

1. طلبات قابضي الضرائب

استنادا للمادة 148 من ق ررأ، التي أحالت للمادة 94 من ق إ ج فإن الأحكام الخاصة بهذه المادة الأخيرة تطبق على الرسم على القيمة المضافة، وهذا بعدم تحصيله والغرامات الجبائية الموافقة له إذا أصبحت منعدمة القيمة.

وبالنسبة للأسباب المبررة لعدم قابلية التحصيل أسندها المشرع للتنظيم؛ وجاء مصطلح التنظيم بشكل عام فلم يحدد للوزير الأول أو وزير المالية أو المديرية العامة للضرائب، والأثر المترتب عن حكم انعدام القيمة، يتعلق بإبراء قابض الضرائب من المسؤولية.

وفيما يخص المدينين بالضريبة شدد المشرع على إلزامية اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم في حالة تيسر الوضعية المالية من جديد ما لم يتم التقادم.

2. البت في طلبات قابضي الضرائب

تناط سلطة البت في طلبات قابضي إدارة الضرائب إلى المدير الجهوي للضرائب[1] والمدير الولائي للضرائب حسب المادة 93 من ق إ ج.[2]

---

[2] المادة 94-1 الفقرة 3 **من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

يتم البت في هذه الطلبات حسب المعيار المالي لكل من المدير الجهوي، والمدير الولائي للضرائب.

أ- **المدير الجهوي للضرائب:** يبت المدير الجهوي للضرائب في الطلب عندما يفوق المبلغ خمسة مليون دينار (5000.000دج)، وسلطة البت هنا مقيدة بأخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي.[1]

ب-**المدير الولائي للضرائب:** يبت المدير الولائي للضرائب في الطلب عندما يقل المبلغ أو يساوي خمسة مليون دينار (5000.000دج) كما أن سلطة البت مقيدة بأخذ رأي اللجنة المحدثة لهذا الهدف.

تشكل اللجان المحدثة يحدد سيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب، وبعد تدخل رقابة المدير العام للضرائب على قرارات المدير الجهوي والمدير الولائي للضرائب بطريقة غير مباشرة عن طريق اللجان.

ج- الطعن في قرارات المدير الجهوي والمدير الولائي: يمنح المشرّع حق الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب أمام المدير الجهوي المختص إقليميا وتبلغ هذه القرارات للمعنيين غير أنه لم يضع المشرع الطعن في قرارات المدير الجهوي.

3. طلبات المدينين بالرسم على القيمة المضافة

يمكن للمدينين بالرسم غير القادرين على التسديد أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض دين الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها[2] لعدم مراعاة النصوص القانونية.

وبالمقابل فإن هذا الإجراء مضبوط بشروط فإذا كانت الغرامات المعدة تطبيقا للمادة 128 من ق ر ر أ فلا يمكن أن تكون موضوع الإعفاء الولائي كليا أو جزئيا من طرف الإدارة.

---

[1] المادة 93-3البند الأول من **قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[2] المادة 2/93 من **قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

كذلك لا يمكن أن يتم الالتماس تخفيض أو تخفيف الغرامات من طرف المدين بالرسم على القيمة المضافة إلا بعد أن يسدد الحقوق الأصلية. وبه على خلاف موضوع الضرائب المباشرة في طلب الإعفاء والتخفيض فإنه في مجال الرسوم على رقم الأعمال لا مفر من تسديد الحقوق الأصلية.

أما بالنسبة للتخفيض فيمس الغرامات.

وقد يبرر ذلك بأن من يتحمل الرسم هو المستهلك النهائي للمدين ليس سوى وسيط بين المكلف وإدارة الضرائب فمن غير المنطقي أن يعفى من تسديد رسوم قد حصلها من المكلف بالضريبة.

الفرع الثاني

المنازعات الخاصة بنظام الاستيراد والتصدير

تختص منازعات تحصيل الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد والتصدير بإثبات المخالفات والعقوبات المسلطة على المخالفين.

أولا: إثبات المخالفات

تثبت المخالفات عند الاستيراد والتصدير بكل طرق الإثبات الواردة في القانون العام أو عن طريق المحاضر.[1]

يعد الإثبات أهم العناصر أو الخطوات في مجال المنازعة بشكل عام إذ هو الركيزة الأساسية التي يعول عليها الخصوم لإثبات ادعاءات أو ضحدها ومن أجل توضيح طريقة إثبات المخالفات في مجال تحصيل الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالتجارة الخارجية نبين ما جاءت به المادة 149 من ق ر ر أ «تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، عند الاستيراد والتصدير بكل طرق الثبات الواردة في القانون العام...»

فقد ورد في هذه المادة خطأ مطبعي لكلمة (الثبات) والكلمة الصحيحة هي (الإثبات).

---

[1] المادة 149من **قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.**

ومن جهة أخرى جملة (الواردة في القانون العام)؛ فإذا ما تم تفسير هذه الجملة لفظيا فالمراد بها كون إن طرق الإثبات تكون وفق قواعد القانون العام فقط دون القانون الخاص.

وسعيا منا لتوضيح ما جاءت به هذه المادة فإنه بالنظر إلى ما جاء في النص الفرنسي هو:

Les informations aux descriptions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent être établies par tous les mondes de preuve de droit commun…

فيما يخص كلمة إثبات فقد وردت صحيحة (preuve)بالنسبة لجملة de droit commun فإن الترجمة كانت حرفية.

أما المعنى الاصطلاحي هو القواعد المشتركة أو القواعد العامة ويستشف ذلك من مصطلح tous les mondes

بناءا على ما تم توضيحه فإن عملية الإثبات تكون وفق القواعد العامة، التي مصدرها الأول هو القانون المدني ويليه قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا القوانين الجبائية ما فيها قانون الجمارك.

1. الإثبات حسب القواعد العامة

ترتكز قواعد الإثبات في القانون الجزائري على القانون المدني، الذي يعد الشريعة العامة للقوانين ويأتي بعدها القوانين الأخرى.

أ- **الكتابة:** يختلف الكتابة ما بين إذا كانت رسمية أو عرفية:

أ-1 الكتابة الرسمية: وتتمثل فيما ورد في المادة 324 ق م ج الورقة الرسمية هي التي يثبت فيها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة ما تم لديه أو تلقاه من ذوي الشأن طبقا للأوضاع القانونية في حدود اختصاصه.[1]

[1] الأمر رقم 75/58 **المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.**

واستقراء لما ورد في المادة أعلاه وبإسقاطها على الأحكام التي تضبط الرسم على القيمة المضافة فإن الوثائق التي يتع امل بها المدين بالرسم هي تدخل في إطار الكتابة الرسمية خاصة ما يتعلق بالفواتير والتصريح.

أ-**2 الكتابة العرفية:** تأتي الكتابة العرفية مباشرة بعد الكتابة الرسمية في عملية الإثبات، حيث نصت المادة 328 " لا يكون العقد العرفي حجة على الغير في تاريخه إلا منذ أن يكون له تاريخ ثابت، ويكون تاريخ العقد ثابتا ابتدءا:

-من يوم تسجيله.

-من يوم ثبوت مضمونه في عقد آخر حرره الموظف العام.

- من يوم التأشير عليه على يد ضابط عام مختص.

-من يوم وفاة أحد الذين لهم على العقد والإمضاء.

ب-**الشهود:** لقد جعل المشرع الجزائري الإثبات بالشهود جوازي في حالة إذا كان موضوع الدين يجب إثباته بالكتابة.[1]

ولهذا الإجراء شرطان حسب المادة 336 من ق م ج هما:

-إذا ورد مانع مادي أو أدبي يحول دون الحصول على الدليل الكتابي.

-إذا فقد الدائن سنده الكتابي لسبب أجنبي خارج عن إرادته.

حسب ما ورد في الإثبات الدين، وكذلك إذا كان للمدين بالرسم على القيمة المضافة مدينين آخرين يمكن حوالة دينية لدى إدارة الضرائب إلى مدينه بكل بساطة.

ج- **القرائن:** القرينة هي "استنباط واقعة مجهولة من واقعة معلومة على أساس أنه يغلب في الواقع أن يتحقق الأمر الأول إذا تحقق الأمر الثاني.[1][2]

والقرائن تنقسم إلى قسمين قرائن قانونية وقرائن قضائية وما يهمنا في بحثنا هذا هو القرائن القانونية إذ بالنظر إلى النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي فبهذا الإجراء يسهل على الإدارة إثبات تصرفات المكلف بناء على تصريحاته.

فإذا ما قام المدين بالضريبة بممارسة نشاط يدخل في دائرة العملات الخاضعة إلزاميا للرسم على آلية المضافة لا يمكنه آن يتملص من دفعها فهي قرينة قاطعة.

وإذا ما تم مثلا التصريح بدخل أقل ما هو محقق فيمكن للإدارة إثبات ذلك عن طريق المظاهر الخارجية الوثائق تصريح الغير لإثبات أو نفي واقعة.

والإقرار كذلك من وسائل الإثبات ويمكن اعتباره من سبيل القرائن.

2. الإثبات حسب القواعد الخاصة

تثبت المخالفات في مجال الاستيراد والتصدير إلى جانب القواعد العامة للإثبات بموجب الضبطية القضائية ومحاضر المارك وإدارة الضرائب.

أ- **المحاضر الجمركية:** تعد المحاضر الجمركية تلك الوثائق التي يحررها أعوان الجمارك والموظفون المؤهلون بمناسبة أداء مهامهم.[3]

وللمحاضر الجمركية حجية قوية في الإثبات إذا كانت محررة بصفة قانونية وتستوفي الشكليات الجوهرية.

تنقسم المحاضر الجمركية على محاضر الحجز ومحضر المعاينة.

---

[1] المادة 335الأمر رقم 75/58**المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.**

Article 1349 de code civil de France «Les présomptions sont des conséquence que la loi ou Magsitrat d'un fait connu à un fait inconnu»

[3] بوسقيعة أحسن، **المنازعات الجمركية (تعريف وتصنيف الجرائم متابعة وقمع الجرائم الجمركية)**، دط، دار هومة، الجزائر، 2005، ص158.

أ-**1محضر الحجز**: تنص المادة 241 من قانون الجمارك على محضر الحجز، حيث يحرر هذا المحضر أثناء عملية اكتشاف وضبط غش أو تهريب يقوم تحرر المحضر الأعوان المكلف، بصفة فورية على مستوى أقرب مكتب أو مركز جمركي من مكان الحجز هذه القاعدة العامة كما أنه يمكنه تحريره بصفة استثنائية في مقر فرقة الدرك الوطني، مكتب موظف تابع لإدارة المالية، مقر المحطة البرية لحراسة الشواطئ، مقر المجلس الشعبي البلدي.[1]

أ-**2محضر المعاينة**: يحرر محضر المعاينة في إطار التحقيق الجمركي وتضمن نتائج التحريات والاستجوابات، ويتم ذلك عند اكتشاف جريمة جمركية بممارسة حق الاطلاع.

ويقوم بالاطلاع أعوان الجمارك الذين لهم رتبة ضابط مراقبة على الأقل، الأعوان المكلفون بمهام القابض، أعوان الجمارك الذين لهم رتبة ضابط فرقة.

أ-**3 حجية المحاضر الجمركية**: تتمتع محاضر الحجز والمعاينة الجمركية بحجية قانونية قوية فإذا كانت محررة بصفة صحيحة ومستوفية للشروط القانونية فهي ملزمة للقاضي إذا كانت محررة من طرف عونين اثنين على الأقل.[2]رغم ما يتمتع به القاضي الجزائي من سلطة تقديرية إلا أنه ملزم بالأخذ بالمحضر الجمركي.

ب-**المحاضر الضريبية**: تحرر المحاضر الضريبية من طرف أعوان الضرائب أثناء عملية الرقابة الجبائية بمناسبة القيام التحقيقات لتحقق من المعلومات الجبائية بمناسبة القيام بالتحقيقات تحقق من المعلومات المقدمة أو إثبات مخالفات.[3]

---

[2]لعور محمد، **الإثبات بواسطة المحاضر في المواد الجمركية**، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2009، ص13.

[1]كوسة فضيل، **الدعوى الضريبية واثبات في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**، دار هومة، دط، الجزائر، 2011، ص13.

[3] للتفصيل أكثر راجع المرسوم التنفيذي 290/97 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل27 جويلية 1997-29-27-07-97 **المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة الماليةالمصالح ووزارة التجارة وتنظيمها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 50، الصادر بتاريخ 30 جويلية سنة 1997.

ب-1محضر المعاينة: يعد محضر المعاينة أحد أنواع المحاضر الضريبية التي يقوم بها الأعوان المؤهلين قصد إثبات لتأكد أو نفي حقائق ترخص إدارة الضرائب للأعوان المؤهلين وفق شروط وإجراءات معينة والفائدة من هذا الإجراء التأكد من المعلومات والاطلاع على الوثائق التحقق.

ب-2 محضر الحجز: يحرر محضر الحجز بناء على قرار الولائي للضرائب أو هو مؤهل قانونا قصد ضمان تحصيل الدين العمومي.

تحرر هذه المحاضر من طرف عون أو عونين مؤهل قانونا حيث تتضمن بيانات معينة.[1]

ثانيا: العقوبات المسلطة على المخالفين

تختلف العقوبات المسلّطة في عملية التصدير والاستيراد فيما يخص الرسم على القيمة المضافة عما هو معمول به في النظام الداخلي.

ففي النظام الداخلي العقوبات الخاصة به ينظمها قانون الرسوم على رقم الأعمال وبعض الإحالات إلى قانون الضرائب المباشرة.

أما في نظام الاستيراد والتصدير فقد تنصت المادة 150 من ق ر أ على أنه العقوبات المطبقة على المخالفين نفس مجال المخالفات الجمركية وكذلك نفس المحاكم المختصة في هذا المجال.

1. الغرامة الجمركية

توقع العقوبات المسلطة على المخالفين في المجال الداخلي من الرسم على القيمة المضافة بالغرامة الجبائية (الضريبية) وفيما يخص مجال الاستيراد والتصدير يكون بموجب غرامة جمركية فالغرامة الجمركية هي جزاء مالي يحكم به على مرتكبي مخالفات للقانون الجمركي ولها صورتان هما:[2]

---

[1] المادة 505 من الأمر رقم 101/76 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] جيمي سيدي محمد، **نظام الجزاءات في التشريع الجمركي الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، الجزائر، 2012، ص 14.

أ- **الغرامة النسبية:** تحدد قيمة هذه الغرامة نسبيا استنادا على قيمة البضاعة محل المخالفة أو قيمة الحقوق والرسوم.

وسعيا منا إلى توضيح الغرامة النسبية فإنها تظهر بصفة جلية في مجال الجنح حسب المواد من 324 إلى 326 من قانون الجمارك التي تصل فيها الغرامة على ثلاثة أضعاف قيمة البضاعة محل الغش.

كما توجد حالات تحدد فيها نسبة الغرامة بضعف قيمة البضاعة.

ب-الغرامة المحددة: تخص هذه الغرامة فئة الدرجة الأولى من المخالفات الجمركية فالمادة 319 من قانون الجمارك قيمة هذه الغرامة بـ(15000دج) وبالنسبة للمخالفات من الفئة الثانية من الدرجة الثانية فقد حددت بغرامة تساوي ضعف مبلغ الحقوق والرسوم المتملص منها: وينطبق نفس الإجراء بالنسبة للفئة الثالثة إضافة إلى مصادرة البضاعة محل المنازعة.[1]

2. المصادرة الجمركية

المصادرة عموما هي الأيلولة النهائية للمال أو مجموعة الأموال معينة[2] هذا حسب العقوبات ويعرفها بـ "هي نزع ملكية المال عن صاحبه حبرا عنه وإضافته على ملك الدولة دون مقابل، فهي عقوبة مالية تمس الذمة المالية للمحكوم عليه وتتفق مع الغرامة من هذا الجانب.[3]

والملاحظ على تعريف المصادرة أنها عقوبة أشد بكثير من الغرامة إذ تمس الذمة المالية لمخالف قانون الجمارك.

محل المصادرة :تقع المصادرة على البضائع محل الغش وتصل في ظروف معينة البضائع التي تخفي الغش ووسائل نقلها.

أ- البضاعة محل الغش :هي البضاعة التي يهدف وجودها إلى إخفاء الأشياء محل الغش، ويسري على البضاعة محل الغش على توابعها.[1]

---

[1] جيمي سيدي محمد، مرجع سابق، ص17.

[2] المادة 15 من الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 18صفر عام 1386الموافق ل 08جوان سنة 1966**المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 82، الصادر بتاريخ 30ديسمبر سنة 2020.

[3] جيمي سيدي محمد، مرجع سابق، ص29.

من أجل تضليل أعوان الجمارك والتي استعملت صفة نسبية.

ب–وسائل النقل(أدوات الغش): يقصد بوسائل النقل الخاصة بالبضائع محل الغش كل حيوان، أو آلة أو سيارة أو أية وسيلة نقل أخرى استعملت بأي صفة كانت لتنقل الضائع محل الغش، والتي يمكن
أن تستعمل لهذا الغرض.[2]

ج– **أشكال المصادرة** :للمصادرة الجمركية نوعان هما:

ج-1 المصادرة العينية :تنطبق المصادرة العينية على الأشياء محل الغش وعلى الأدوات المستعملة في ذلك لزم الأمر وفق الشروط المحددة قانونا.

ويترتب عن هكذا الإجراء انقطاع صلة المحكوم عليه بالأشياء المصادرة، فلا يمكن له المطالبة بها أو بقيمتها أو مقابل.[3]

يلاحظ أن موضوع المصادرة جد خطير مقارنة بالجريمة المرتكبة فتشديد المشرع في هذه العقوبة غرضه ردعي وقائي.

ج–2 المصادرة بمقابل نقدي :تعد المصادرة بمقابل نقدي بديل للمصادرة العينية بحيث تعادل هذه المبالغ قيمة البضاعة وتحسب قيمة هذه الأشياء في السوق الداخلية اعتبرا من تاريخ المعاينة الجمركية.[4].

---

[1] شيروف نهى، **ميكانيزمات التحصيل الودي للدين الجمركي في التشريع الجزائري**، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، ع 14، جامعة سكيكدة، 2017، ص .354

[2] المادة 5ف "ي "من القانون رقم 10/98المؤرخ في 29ربيع الثاني 1419الموافق ل 22أوت 1998المعدل والمتمم للقانون 79/07**المتعلق بقانون الجمارك**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد61، الصادر بتاريخ 23 أوت .1998

[3] جيمي سيد محمد، مرجع سابق، ص38، ص41.

[4] شيروف نهى، مرجع سابق، ص357.

إن نظام العقوبات المعمول به في نظام الرّسم على القيمة المضافة يدل على خطورة الأثر المترتب في عدم تحصيل الدين الضريبي ويتجلى ذلك في طريقة توسيع الإثبات في مجال القضائي .

الفصل الثاني

تأثير الرسم على القيمة المضافة على ميزانية الدولة

المبحث الأول

الآثار الإيجابية للرسم على القيمة المضافة

قد شرع الرسم على القيمة المضافة وأدخل في النظام الجبائي الجزائري في فترة كانت شهدت ميزانية الدولة عجز كبير، ومديونية للخارج.

ومن بين الأهداف الرئيسية التي سعى إليها المشرع الجزائري هي مواكبة التشريعات المغاربية من جهة ومن جهة أخرى تحقيق قفزة نوعية في إيرادات ميزانية الدولة .

وفي إطار هذه الفكرة خصصنا هذا المبحثالفصل لإبراز الانعكاسات الإيجابية التي حققها الرسم على القيمة المضافة في ميزانية الدولة وهذا بمقارنة إيرادات الرسم على القيمة المضافة بمجموعة من الجبايات الأخرى؛ وعليه قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، الأول يتعلق بتمويل الخزينة العمومية. أما المبحث الثاني هو تجسيد سياسة الدولة وتوجهات الحكومة في إطار قوانين المالية.

المطلب الأول

تمويل الخزينة العمومية

تسعى كل دولة في العالم إلى تحقيق أكبر قدر من الإيرادات لتمويل الخزينة العمومية وتغطية الأعباء العامة .وهذه الضرائب تتأثر بشكل أو بآخر بالمتغيرات الأخرى السياسة الضريبية فالاقتصادفالاقتصاد حتى بالسوق والتبادلات الخارجية في ظل العلاقات الدولية الحالية التي سيدها الاقتصاد، ولهذا فالرسم يعد إيراد مهم للخزينة نوضح ذلك في المطلبالفرع الأول من هذا المبحثالمطلب ثم الوقوف على ضمانات تحصليه في الفرعالمطل الثاني.

الفرع الأول

الرسم على القيمة المضافة أهم إيراد للخزينة

يعد الرسم على القيمة المضافة أهم موارد ميزانية الدولة، ولهذا عمد المشرع في توزيع حصيلته إعطاء حصة الأسد للميزانية العامة للدولة، مع العلم أن هذا التوزيع شهد تعديلا وفق قانون المالية 2017.

أولا: توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة

ترجع توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة (TVA) إلى قانون الرسم على رقم الأعمال الذي يشهد عدة تعديلات وفق قوانين المالية المتعاقبة.

1. حصيلة الرسم قبل قانون المالية لسنة 2017

يوزع ناتج الرسم على القيمة المضافة حسب نوع العملية كما يلي:

تقسم حواصل الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المقامة في الداخل:

ثمانون بالمئة (80٪) لفائدة ميزانية الدولة،

عشرة بالمئة (10٪) لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية،

عشرة بالمئة (10٪) لفائدة البلديات مباشرة.[1]

أما بالنسبة للعمليات المنجزة من طرف المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات تودع النسبة الخاصة بالبلديات إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

كما تقسم حواصل الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المقامة عند الاستيراد:

خمسة وثمانون بالمئة (85٪) لفائدة ميزانية الدولة.

---

[1] يامة إبراهيم، **دور المنازعات الجبائية في حماية الموارد الجبائية للبلدية في ظل القانون الجزائري**، دفاتر السياسة والقانون، ع15، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016، ص501.

خمسة عشرة بالمئة (15٪) لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية، وبالنسبة للعمليات المنجزة من طرف المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات نفس الأمر المذكور في العمليات التي تتم في الداخل.

2. حصيلة الرسم على القيمة المضافة بعد قانون المالية 2017

لقد أعاد المشرع توزيع حواصل الرسم على القيمة المضافة حسب آخر تعديل له على النحو التالي:[1]

قيمة النسب للعمليات المحققة في الداخل هي 15٪ لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية، أما العمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية المؤسسات الكبرى، تدفع حصيلة البلديات إلى صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.

وبالنسبة للعمليات المحققة عند الاستيراد قسم التوزيع كالتالي:

85٪ لفائدة ميزانية الدولة،

15٪ لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية حيث توزع الحصة المخصصة،

حيث توزع الحصة المخصصة للصندوق المشترك للجماعات المحلية، بين الجماعات الاقليمية حسب الضوابط ومعايير التوزيع المحددة عن طريق التنظيم.

وبخصوص العمليات التي تنجزها المكاتب الجمركية الحدودية البرية، تخصص الحصة العائدة لصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية مباشرة للبلديات التي يقع فيها المكتب

والتعديل المتعلق بتوزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة 20٪ لصالح البلدية و80٪ لخزينة الدولة يرفع من القدرات المالية للبلدية.[1]

---

[1] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، ص66 –المادة 37 من القانون 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 **المتضمن قانون المالية لسنة 2017**.

ثانيا: مكانة الرسم بالنسبة لباقي الإيرادات (المساهمة)

تطرقنا في الفرع الأول إلى توزيع حصيلة الرسم مابين ميزانية الدولة والجماعات المحلية ننتقل في هذا الفرع إلى عرض إحصائيات مساهمة الرسم على ق.م في الميزانية وفق ثلاث خماسيات من سنة 2000 إلى 2014 حسب حصيلة الضرائب الأخرى.[2]

1. الضرائب المباشرة

حسب الملحق المرفق تقارن إيرادات الضرائب المباشرة بالرسم على القيمة المضافة ويتم ذلك كما يلي:

أ- **من 2000 إلى 2004** (الوحدة مليون دينار)

السنة	الرسم على القيمة المضافة	الضرائب المباشرة
2000	169945	82341
2001	184298	99202
2002	218044	113768
2003	235611	125529
2004	272226	145232

يلاحظ من خلال هذه الإيرادات أنه من سنة 2000 إلى سنة 2004 إيرادات الضرائب المباشرة مساهمتها أقل بكثير من إيرادات الرسم على القيمة المضافة على مدى خمسة (5) سنوات خاصة سنة 2000 م فمدا خيل الضرائب المباشرة تمثل حوالي نصف مداخيل الرسم على القيمة المضافة.

[1] بن مهدي نور الدين، م ش و، **الجريدة الرسمية للمناقشات رقم 257**، الجزائر،2015، ص37.

[2] تم توضيح هذه المساهمة للرسم على القيمة المضافة وفق جدول من إعداد الطالبة بناءا على جدول الإيرادات الملحق بالأطروحة.

ب- من سنة 2005 إلى سنة 2009 (الوحدة مليون دينار)

السنة	الرسم على القيمة المضافة	الضرائب المباشرة
2005	312377	168371
2006	334370	240292
2007	347233	259484
2008	429776	331826
2009	472644	462780

كما نجد في إحصائيات خماسي2005 إلى 2009، أنه كذلك يوجد فارق واضح في الإيرادات خاصة من سنة 2005 إلى 2008، أما في سنة 2009 رغم أنه إيرادات الرسم على القيمة المضافة بقيت محافظة على وتيرة الصعود إلا أنه الضرائب المباشرة شهدت قفزه واضحة إذ أن مساهمتها في الإيرادات تقريبا تتساوى مع الرسم على القيمة المضافة.

ج- من سنة 2010 إلى سنة 2014(الوحدة مليون دينار)

السنة	الرسم على القيمة المضافة	الضرائب المباشرة
2010	493926	559405
2011	557671	686405
2012	651662	862403
2013	649200	903000
2014	765388	882064

قلنا في الفكرة السابقة أنه سنة 2009 تقاربت إيرادات الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وها نحن في صدد الخماسي من 2010 إلى 2014، نجد أنه من سنة 2009 هي بداية

وتمهيد لتفوق مداخيل الضرائب المباشرة على الرسم على القيمة المضافة بعد أن كان الفارق شاسع جدا خاصة في سنة 2000.

ومما لا شك فيه أنه التعديلات التي شهدها معدلات الرسم على القيمة المضافة سنة 2015 هي نتيجة لتراجع إيرادات الرسم على القيمة المضافة مقارنة بالضرائب المباشرة

2. الرسوم الجمركية

تطرقنا سابقا إلى مقارنة مساهمة الرسم على القيمة المضافة مع الضرائب المباشرة، ونخرج في هذه الفكرة الموالية مواصلة المقارنة مع الرسوم الجمركية.

أ- من سنة 2000 إلى 2004 (الوحدة مليون دينار)

السنة	الرسم على القيمة المضافة	الرسوم الجمركية
2000	169945	86321
2001	184298	104295
2002	218044	126422
2003	235611	143376
2004	272226	137018

وبخصوص توضيح مساهمة الرسم على القيمة المضافة مقارنة بالرسوم الجمركية تبين من خلال الجدول أعلاه أن إيرادات الرسم على رقم الأعمال تمثل حوالي ضعف الرسوم الجمركية على مدى خمسة سنوات.

ب-من سنة 2005 إلى 2009 (الوحدة مليون دينار)

السنة	الرسم على القيمة المضافة	الرسوم الجمركية
2005	312377	143357
2006	334370	113402
2007	347233	132653
2008	429776	163933
2009	472644	172473

إن هذا الخماسي من الإيرادات عرفت فيها الرسوم الجمركية صعودا بسيطا في الإيرادات مقارنة بالرسم على القيمة المضافة أما نسبة المساهمة فالفارق يمثل حوالي ثلاثة أضعاف في سنة 2009

ج- من سنة 2010 إلى 2014(الوحدة مليون دينار)

السنة	الرسم على القيمة المضافة	الرسوم الجمركية
2010	493926	183562
2011	557671	232190
2012	651662	337571
2013	649200	228300
2014	765388	369655

يظهر جليا من خلال هذا الجدول أن إيرادات الرسم على القيمة المضافة بقيت محافظة على مكانتها في المساهمة مقارنة بالرسوم الجمركية.

فخلال كل الخماسيات حافظت الإيرادات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بمساهمة أعلى مداخيل مقارنة بالرسوم الجمركية.

3. عائدات البترول

الغاية من عرض مكانة الرسم على القيمة المضافة كإيراد مهم ومواصلة لما سبق، نوجز في هذه الفقرة إيرادات المداخيل البترولية باعتبار أن ميزانية الدولة الجزائرية تعول على الجباية البترولية.

أ- من سنة 2001 إلى سنة 2004 (الوحدة مليون دينار)

السنة	الرسم على القيمة المضافة	الرسم البترولي
2000	169945	1169573
2001	184298	964464
2002	218044	942904
2003	235611	1284974
2004	272226	1485761

يظهر من خلال هذه المبالغ أن مداخيل الجباية البترولية تمثل أضعاف مداخيل الرسم على القيمة المضافة إلا أن ذلك لا يمكن أن يقلل من مساهمة الضرائب بصفة عامة والرسم TVAلصفة خاصة إذ أنه عائدات البترول تتحكم فيها الأسواق العالمية.

ب- من سنة 2005 إلى سنة 2009(الوحدة مليون دينار)

السنة	الرسم على القيمة المضافة	الرسم البترولي
2005	312377	2267836
2006	334370	2714001
2007	347233	2711848
2008	429776	4003560
2009	472644	232764

إضافة إلى ما ذكر في الخماسي السابق كذلك هنا الجباية البترولية هي الرائدة في ميزانية الدولة.

ج- من سنة 2010 إلى 2014 (الوحدة مليون دينار)

السنة	الرسم على القيمة المضافة	الرسم البترولي
2010	493926	2820010
2011	557671	3077933
2012	651662	3463613
2013	649200	3466900
2014	765388	1577730

أما في هذا الخماسي عائدات البترول هي الأكثر إلى أنه نلاحظ مابين سنتي 2012.2013 الإيرادات أكبر بكثير من سنة 2014 التي عرفت تراجع بأقل من النصف، وبه زيادة إلى ما تم ذكره في المقارنة بالضرائب المباشرة التي ارتفعت إيراداتها على الرسم على القيمة المضافة من جهة وتراجع إيرادات البترول من جهة أخرى. هو الخلفية التي جعلت المشرع يعيد النظر في معدلات الرسم على القيمة المضافة.

الفرع الثاني

ضمانات تحصيل الرسم على القيمة المضافة

يضبط القانون تحصيل إيرادات الميزانية حسب نوع الضريبة والجهة الإدارية المختصة بذلك وبالنسبة للرسم على القيمة المضافة فإن الأصل في تحصيله يعود إلى إدارة الضرائب واستثناءا إلى إدارات الجمارك عند الاستيراد والتصدير، وتتنوع ضمانات تحصيل الرسم إلى ضمانات إدارية وأخرى قضائية.

أولا: الضمانات الإدارية

نظرا لأهمية الضريبية في سير الحياة العامة في الدولة، فقد حضيت بمكانة إدارية جعلتها أحد أهم مظاهر سيادة الدولة ويتمثل ذلك في:

1. امتياز الدين الضريبي

يقصد بمصطلح الامتياز في الدين الضريبي تلك الأولية في تحصيل إيرادات خزينة الدولة من طرف الأشخاص مهما تعدد الدائنون ومهما كان ترتيبهم.

حيث رتب القانون حق الامتياز وللخزينة العمومية الأولوية على الأثاث والمنقولات وهذا ضمان لما جاء في نص المادة ،144[1] من قانون الرسوم على رقم الأعمال إلى المادتين 380 من قانون الضرائب المباشرة في طريقة ممارسة امتياز الدين الضريبي وكذا بالنسبة للعقار بالتخصيص.[2]

يتسم امتياز الدين الضريبي أنه مؤقت حيث أنه يتقادم، فأقصاه مدة أربع (4) سنوات ويسقط، ابتداء من تاريخ استحقاق الضريبة، وعلى خلاف ذلك لا يطبق هذا الأجل بالنسبة للمدينين الذين قاموا بإيداع كشوف تكميلية مسبوقة غير أنه فيما يخص تحصيل الرسم الخاص بالاستيراد المتعلق بالمواد 151.150.149 لا تطبق عليه الأحكام الخاصة بقانون الرسم على رقم الأعمال فقد ذكرت الفقرة

---

[1] المادة /145ف 3من الأمر رقم 76/102**من قانون الرسوم على رقم الأعمال.**

[2] المادة 683من الأمر 75/59 **المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.ق.م.ج** .

الثالثة من المادة 145 الرسم الخاص بالاستيراد فقط، لكن المواد 149.150.150 أحكامها خاصة بالاستيراد والتصدير معا.

وسعيا منا لتوضيح الغموض الواردة في الفقرة السابقة فإن أحكام المادة 152 قد فصلت في ذلك بذكرها أن الامتيازات والرهون الخاصة بالمادتين 150 و151 يطبق عليها التشريع الجمركي.

2. حق الحجز

الحجز الإداري هو تلك الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستفاء حقوقها بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب.[1]

تظهر أهمية الحجز هو تسهيل تحصيل إدارة الضرائب لديونها من أموال المدين. فإدارة الضرائب هي الجهة الدائنة ولها الحق في مباشرته والإشراف عليه فهي صاحبة المصلحة وفي حالة تعسف الإدارة في إجراءات الحجز يتدخل القاضي.[2]

3. الإغلاق المؤقت

يهدف المشرع من أجل تحصيل الأموال العمومية في حالة تقاعس المدين بالضريبة للدفع اتخاذ قرار الغلق من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب اختصاصه حيث لا يمكن أن نتجاوز مدة الغلق (06) أشهر.

ويتم تبليغ القرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا، أو المحضر القضائي.

---

[1] زعزوعة فاطمة، **الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، 2013، ص69.

[2] كوسة فضيل، **الحجز الإداري في المنازعة الضريبية**، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، م48، ع03، جامعة الجزائر، ص424.

ينفذ قرار الغلق في أجل عشرة (10) أيام إبتداءا من تاريخ التبليغ في حالة إذا لم يتحرر المعني من دينه الجبائي أولم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب، وينفذ قرار الغلق من طرف المحضر القضائي أو العون المتابع.

4. حق التحقيق

يجب على كل شخص يقوم بنشاطات خاضعة للرسم على القيمة المضافة تقديم أي وثائق وأدلة لتحديد رقم أعماله ويخص هذا الأمر المؤسسة الرئيسية، أو أحد فروعها أو وكلاتها، إلى أعوان الضرائب المكلفين بعملية التحقيق، وأعوان المصالح المالية الأخرى بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية. وفي السياق ذاته للأعوان المكلفين بالقيام بالتحقيقات والتحريات لتأسيس وعاء الضرائب ومراقبتها، ويجوز لهم طلب كل وثيقة وسجلات ذات صلة بعمليات تسفر عن وضع فاتورة.[1]

إن إجراء التحقيق حق شرعي لإدارة الضرائب إلا أن المشرع قيده بشرط إجرائي يتمثل في وجود قرار صادر عن الوزير المكلف بالمالية، دون وضع أي استثناء أو إجراء تفويض وهذا يدل على خطورة وأهمية هذا الإجراء في عدم السماح لأي جهة إدارية بأن تقرر ذلك سوى المسؤول الأول عن القطاع.

5. حق المعاينة

يجوز لإدارة الضرائب أن ترخص، للأعوان المؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة، عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، في كل المحلات، بهدف البحث وحجز كل المستندات والوثائق التي تثبت الهدف من التملص من الوعاء والمراقبة.[2]

وإن إجراء المعاينة لا يجوز الترخيص به إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي مفوض من طرف مسؤول مؤهل قانونا. وأن يتضمن هذا الترخيص كل البيانات التي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة.[3]

---

[1] المادة 33 من **قانون الإجراءات الجبائية.**

[2] المادة 34 **من قانون الإجراءات الجبائية.**

[3] المادة 35 **من قانون الإجراءات الجبائية.**

6. حق الإطلاع ومراقبة التصريحات

يدخل الإطلاع ضمن وسائل إدارة الضرائب في حق ممارسة الرقابة على المدنين بالضرائب وقد نصت المواد من 74 إلى 75 على ذلك، وقد تم إلغائها بعد من استحداث قانون الإجراءات الجبائية.

وللإدارة حق على المدينين بالضريبة المتمثل في مراقبة التصريحات وكذا حق الإطلاع.

أ- مراقبة تصريحات الرسم على رقم الأعمال: يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يقدم كل وثيقة أو معلومة لتحديد رقم أعماله ويخص ذلك المؤسسة الرئيسية أو الفروع، أو الوكالات، وتقدن هذه المعلومات للأعوان المختصين المحددين بموجب قرار من وزير المالية.[1]

تتم المراقبة عن طريق الأعوان المختصين لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير وهذا بالبحث والتحريات من أجل تأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته؛ لأن التصريح بدون مراقبة غير مجدي فهو غياب للمطابقة التي قد تدفع المدين للغش.[2]

وبالنسبة لتوقيت المراقبة يحدد من الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء وهذا يخص المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع وكذا حمولتها.

ويمكن لأعوان المراقبة طلب أي وثيقة تخص النشاط من سجلان ودفاتر وطلب تسليم الفواتير.

وتثبت المراقبة عن طريق تحرير محاضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفضل المخالفات.

وخلال التدخل الأول، يتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق تسليمه إشعار بإجراء التحقيق وفي حالة غياب المكلف أو ممثله يحرر محضر بذلك، وفي حالة رفض الإمضاء من طرف الشخص الذي حضر إجراء التدخل بذكر ذلك في المحضر.

---

[1] المادة 33 **من قانون الإجراءات الجبائية**

[2] K.Koleva, J.Marie monnie, **La représentation de l'impôt dans l'analyse économique l'impôt et dans l'économie des dispositif fiscaux**, Revue économique, N 60, France, 2009, p38.

ب-**ممارسة حق الاطلاع** :يتمثل حق الإطلاع في ثلاث نقاط أساسية وهي:

ب1-لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات1 يحق للإدارة الجبائية الإطلاع لدى إدارات الدولة والولايات، والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات والهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها وهذا دون المساس بالاستثناءات الواردة في الأمر 297-65المؤرخ في 02ديسمبر 1965 والمتضمن تحديد مدة وكيفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني[2].

ب 2-لدى المؤسسات المالية، والمكلفين بالضريبة الآخرين" :يلزم المشرع كل من المؤسسات أو الشركات أو القائمين بأعمال الصرف والحرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع القيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحساب الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر "يؤكد المشرع على إلزامية الإشعار للبنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.

ب 3-الإطلاع لدى الغير :يلتزم كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات

أو محلات تجارية أو تشترينشتري بصفة اعتيادية باسمها، نفس الممتلكات من أجل امتلاكها لإعادة بيعها.[3]

يفهم الهدف من هذه المادة هو بسط رقابة أكثر على النشاطات والحيلولة دون التلاعب بالفواتير والسجلات.

---

[2] المادة 46من **قانون الإجراءات الجبانية المعدل والمتمم**.
[2] المادة 46من **قانون الإجراءات الجبانية المعدل والمتمم**.
[3] المادة 58**من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

كما يمكن ممارسة سلطة الإطلاع خاص بشركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجاري المصرفية أو مهنة مرتبطة لهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير.[1]

ويشمل هذا الأمر الشركات الجزائرية أو الأجنبية، مهما كان نوعها وكل الموظفين العموميين المكلفين بتحرير العقود أو تبليغها.

يحق لأعوان إدارة الضرائب الحصول على المعلومات والوثائق، مهما كانت وسيلة حفظها، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ثانيا: الضمانات القضائية

الضمانات القضائية هي تكميل للضمانات الإدارية، فحسب النصوص القانونية فقد خول القانون ضمانات تحصيل الرسم في حالة تقاعس المدين وعدم امتثاله للعقوبات الإدارية يتابع قضائيا.

1. تجريم الغش الضريبي

لقد ذكرنا في الباب السابق في الفصل المتعلق بمنازعات الوعاء والتحصيل السلطات المخولة للقاضي الإداري للنظر في النزاع الضريبي أما في هذا الفرع نعرج عن نطاق القضاء بحيث نبين كيف جرم المشرع الغش الضريبي؟ على أساس أنه من اختصاص القاضي العادي.

وعلى غرار التشريعات الجبائية العالمية، جرم المشرع الجزائري الغش الضريبي،[2] وخول القضاء التصدي لذلك إذ أن التسامح في إيرادات الخزينة العمومية يهدم الصالح العام. وتتمثل أشكال الغش الضريبي فيمايلي:

---

[1] المادة 59 من **قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.**

[2] الغش الجبائي: "هو المخالفة الصريحة للقانون بغية تجنب تسديد الضريبة أو تخفيض أساس الضريبة:
-L. Michal, **Traite de politique fiscale ,** editions puf,paris, 1996.p.
ترجمة،سليمان عنتر، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011.2012.

أ- **التحايل المادي:** يحدد التحايل من خلال الطريقة غير القانونية التي يقوم بها المكلف وهذا بالتحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع والأرباح التي تدخل في أحكام الاقتطاع الضريبي ويكون هذا التحايل إما كليا أو جزئيا.

ب-**التحايل القانوني:** يعتبر التحايل القانوني الوسيلة الأكثر تداولا حيث عرفه " Brumo " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية. وللتحايل القانوني شكلين هما:

ب-1 عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية: ويتمثل ذلك بتغيير الحقيقة، أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء وكمثال على ذلك[1].

تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي ضريبة البيع.

تقسيم أرباح الشركة على المساهمين في شكل علاوات ورواتب لتخفيض معدل الضريبة.

ب-2 الإخفاء عن طريق عمليات وهمية: يتم استعمال هذا النوع من الإخفاء في مجال الرسم على القيمة المضافة وهذا، في إعداد فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الحصول على الحق في الخصم.

حيث أنه في حالة تقوم الإدارة عند التحقيقات مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة فالمتهرب من دفع الرسم يؤسس على تسجيلات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من:

تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال، وهذا التخفيض يكون بمقدار الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة، وفي نظره بما أن الفواتير تتمتع بالشرعية فإن خطر المراقبة يبقي بعيدا.

[1] بوزيدة عبد الحميد، مرجع سابق، ص45، ص46.

ج-**التحايل المحاسبي:** ويتم ذلك من خلال طريقتين: تضخيم الأعباء وتخفيض الإيرادات.

ج-**1تضخيم الأعباء:** وفي نفس السياق المتبع يتم توضيح عملية تضخيم الأعباء.

-**المستخدمون الوهميون:** يتجلى ذلك من خلال عمل المكلف على تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم أساسا قصد تضخيم الأعباء وتخفيض الضريبة.

-**النفقات والمصاريف غير المبررة:** يسمح المشرع للمكلف خصم الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة وفي إطار هذه التقنية والخاصية يقوم المكلف بتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة كتسجيل صيانة سيارة خاصة على حساب نفقات المؤسسة.

د- **تخفيض الإيرادات:** يعد في هذه الحالة المكلف دفاتر محاسبية شكليا فقط ويتعمد تقليص الوعاء الضريبي بإخفاء إيراداته الحقيقية.[1] والهدف من هذا دفع ضريبة أقل.

2. ردع الغش الضريبي

تتم عملية ردع الغش الضريبي عن طريق توقيع جزاءات؛ وتتمثل في عقوبات جبائية وعقوبات جنحية.

أ- **العقوبات الجبائية:** تتعلق العقوبات الجبائية أساسا بالطرق التدليسية للتملص من دفع الرسم عن طريق الإيداع المتأخر لرقم الأعمال أو التصريح غير كاف. فيعاقب كل من خالف الأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بمبلغ تقدر قيمته بين 500 و2500 دج.

وفي حالة استعمال طرق تدليسية، يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1000 إلى 5000 دج.

كما تتعلق بعض العقوبات الجبائية عند الإخلال بالالتزامات الخاصة المنصوص عليها في المادتين 60 و61 من ق ر ر أ.

[1] بوزيدة عبد الحميد ، مرجع سابق، ص41.

وتطبق عقوبات جبائية عن الإيداع المتأخر لرقم الأعمال.

بغرامة نسبتها 10٪ وترفع هذه الغرامة إلى 25 ٪ بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين .

أ- 2 إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية:

٪ إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية أقل أو يساوي 50.000 دج.

-15٪ إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000دج ويقل أو يساوي 200.000دج.

-25٪ إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000دج.

أ-2 في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100٪ على مجمع الحقوق: فيما يخص، التصريح الغير الكاف.

ب-**العقوبات الجنحية:** تحدد العقوبات الجنحية بالأعمال التدليسية manoeuvres frauduleuses المنصوص عليها في المادة 118 من ق ررأ وهي[1] :

ب-1 الأعمال التدليسية: كل إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحوا صل التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين لها، خاصة عمليات البيع بدون فاتورة.

-تقديم وثائق خاطئة، أو غير صحيحة إثباتا لطلبات تهدف إلى الحصول إما على تخفيض، أو تخفيض أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

[1] بوزيدة عبد الحميد، مرجع سابق، ص162.

-الإغفال عن قصد لنقل، أو العمل على الأقل حسابات، أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة، أو وهمية في دفتر اليومية، أو دفتر الجرد،[1] أو الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها.

-الإغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال، أو التصريح الخاص بهما، عن قصد.

-سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء، أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة، أو رسم هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى.

-كل عمل، أو طريقة، أو سلوك يقتضي ضمنيا إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة، أو جزء منها أو تأجير دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة وبصفة عامة، كل عملية تؤدي إلى التملص أو تأخير دفع الرسم.

ب-2-عقوبات الأعمال التدلسية: وهي المشار إليها بالمادة 117 من ق ررأ المحدد في المادة 303 من ق ض م ر م.[2]

وغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يتجاوز المبلغ المتملص منه 100.000دج.

-الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000دج إلى 500.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000دج ولا يتجاوز 10.000.000دج.

---

[1] المادتين 9 و10 **من الأمر 59/75 المتعلق بالقانون التجاري**.

[2] الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 102، الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976.

-الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشرا(10) سنوات وغرامة مالية من 5000.000دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000دج.

المطلب الثاني

تجسيد سياسة الدولة وتوجهات الحكومة في إطار قوانين المالية

يتم تجسيد قانون المالية عن طريق إعداد الميزانية العامة للدولة وفق التوقعات عبر كل القطاعات وهذا برصد الحاجات لسنة المقبلة وما هي النفقات التي تغطيها، وفي إطار هذه النفقات تحدد الإيرادات والمداخيل بمختلف أنواعها ضرائب ورسوم، والرسم على القيمة المضافة هو من بين أهم الإيرادات التي تعول عليها في ميزانية الدولة.

الفرع الأول

تقدير النفقات ثم توفير الإيرادات (وفق وثائق الميزانية تحضير مشروع المالية)

تقدر الميزانية العامة عن طريق أرقام مبالغ كل من النفقات والإيرادات العامة للسنة المقبلة، وهذا وفق بيان مفصل عن النفقات العامة بما يقابله من إيرادات تغطيها، فهي تقوم على مبدأ التوقع prévision " إذ أن رصد المبالغ المقدرة لسنة مالية مقبلة يتم عبر مراحل وتحضيرات تمس كل قطاعات الدولة دون استثناء وتوجه إلى وزارة المالية الجهة المكلفة بتحضير مشروع قانون المالية.

أولا: تقدير النفقات

تعكس الميزانية العامة في العديد من الدول الجوانب الاقتصادية والاجتماعية في مجتمعات هذه الدول وهدفها الأساسي هو تغطية نفقات الحاجات العامة وتختلف هذه الحاجات من حاجات دائمة وحاجات مؤقتة كما أن النفقات تختلف مابين نفقات تسيير ونفقات استثمار.

1. **حاجات دائمة ومستمرة**

الحاجات الدائمة المستمرة تعمل الدولة جاهدة إلى توفير إيرادات بشأنها فلابد من النظر إلى النفقات الموضحة والمبوبة في الميزانية الموضوعة في قانون المالية.

فبالنظر إلى قانون المالية فإن الحاجات الدائمة والمستمرة تخص ميزانية التسيير.

فالحاجات العامة الدائمة هي حاجات اجتماعية وحاجات مستحقة أو جديرة بالإشباع.

فالحاجات الاجتماعية الدائمة يكون إشباعها بسلع وخدمات يتم توفيرها للجميع، سواء كانت هذه الحاجات مجانية أو بمقابل، وعلى سبيل المثال، الأمن، الصحة، العدالة، التعليم ...الخ،[1] فالأمن هو حاجة دائمة ومستمرة لا غنى عنها فلا يمكن للحكومة أن تتذرع ومن غير المنطقي التخلي عن توفير الأمن والصحة العامة والسكينة العمومية وإلا فقدت الغاية من وجودها على مستوى سلطة حكم الشعب.

أما الحاجات المستحقة أو الجديرة بالإشباع فتتم عن طريق توفير سلع وتقديم خدمات بمقابل الاستفادة منها وفق الثمن المحدد في السوق، ومنها خدمات النقل والسكن.

وبالنظر إلى تقسيم الحاجات الدائمة إلى حاجات اجتماعية وحاجات جديرة بالإشباع نجد: أنه الحاجات الاجتماعية ذات أولوية وتتولى الدولة توفيرها بصفة أساسية وبدون مشاركة الأفراد خاصة الأمن والعدالة فمن غير المعقول أن تفوض العدالة للخواص.

أما الحاجات المستحقة أو الجديرة بالإشباع رغم أنها من صلاحيات الدولة، كتوفير النقل والسكن فيمكن أن تفوض الدولة الخواص بتقديم هذه الخدمات أو أن نتشارك كل من الدولة والخوص في توفير ذلك وهذا ما نلاحظه في قطاع النقل وكذا بالعقود التي تبرمها الدولة مع القطاع الخاص عن طريق عقود الامتياز لأجل تقديم خدمات عامة.

فتزايد الحاجات العامة وعجز الدولة عن تلبية كل احتياجات المجتمع جعل ضرورة مشاركة القطاع الخاص في توفير الخدمات العامة.

---

[1] يحياوي أعمر ، **مساهمة في دراسة المالية العامة النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة**، دار هومة، الجزائر، 2010، ص33.

تحدد الحاجات العمومية عن طريق المصالح الإدارية استنادا إلى السنوات المالية السابقة والمستجدات التي تتطلب تلبية. وفي مقابل هذه الحاجات تقدر القيمة المالية التي تغطيها. ويتم تحديد هذه الحاجات عبر مراحل هي: مرحلة إحصاء وتعيين الحاجة العمومية، مرحلة تحليل المعطيات الإحصائية، ومرحلة ضبط الحاجة بدقة.[1] إن عنصر التقدير يعتمد على المعطيات السابقة لميزانية الدولة لمدة سنتين على الأقل مع مراعاة التطورات الاجتماعية الحاصلة من ارتفاع نسبة السكان إلى المتطلبات الأخرى المرتبطة بذلك.

2. حاجات مؤقتة وفجائية

تخص هذه نفقات مساعدة منكوبي إحدى الكوارث كالزلازل أو فيضان.

إن الحاجات الدائمة يسهل تحديدها اعتمادا على السنوات المالية السابقة، أما الحاجات المؤقتة هي تلك الحاجات التي يصعب توقعها أو بالأحرى يستحيل تحديد قيمة النفقة التي تغطي وتلبي هذه الحاجة.

فعلى سبيل المثال في حالة الكوارث الطبيعية كالزلازل والفيضانات تنجر عنها خسائر مادية معتبرة وكذلك بشرية، وأحيانا تؤدي إلى شل وتوقف الحياة الطبيعية للأفراد وإنه من الضروري أن تتوقع الحكومة احتمال وقوع حوادث فجائية وتضع لها ميزانية أو نفقة في إطار قانون المالية حتى يتسنى تخطي هذا الحادث وتغطية نفقاته وهنا نجد أن الحاجات العادية أو الدائمة محددة مسبقا ويمكن إحصائيا وتقدير نفقاتها وضبطها. أما الحاجات الفجائية تبقي نفقاتها وتوقعاتها احتمالية لا يمكن ضبطها.

وخلاصة القول حول تحديد الحاجات، هو أنه لابد أن تشمل ميزانية الدولة كل التوقعات حتى يتسنى تلبية كل الحاجات مهما كان نوعها هذا هو الدور المناط بالحكومة ويجب القيام به.

---

[1] زناتي مصطفي، **ضبط وتحديد الحاجات قبل إبرام الصفقة العمومية (حجر الزواية في عقلية وترشيد الطلب العمومي)**، مجلة البحوث السياسية والإدارية، ع12، جامعة الجلفة ،2017، ص43.

ثانيا: تغطية النفقات

تحدد النفقات العامة في ميزانية الدولة، بعد دارسة كل التوقعات المحتملة حسب كل قطاع.[1]

وهذه النفقات المقدرة أو المحتملة وبعد أن ترصدها إيرادات لتغطيتها تبوب وفق القانون المتعلق بقوانين المالية وكذا النصوص المتعلقة بالميزانية العامة للدولة والمراسيم المحددة لها وتختلف النفقات العمومية من حيث أنها نفقات تسيير ونفقات التجهيز أو الاستثمار.

1. نفقات التسيير

يقصد بهذه النفقات مصاريف التسيير؛ وهي تلك الاعتمادات المالية المخصصة لكل الدوائر الوزارية، بمعنى كل دائرة وزارية على حدى استنادا إلى قانون المالية للسنة المخصص لها.

يحدد لكل وزارة اعتماد مالي خاص بها، وبعد صدور قانون المالية يأتي دور السلطة التنظيمية فإذا كان التنظيم لرئيس الجمهورية تصدر النصوص التنفيذية باسمه وإذا كان للوزير الأول فيتولى هو توزيع هذه الاعتمادات داخل كل وزارة معينة.[2]

وعلى سبيل المثال قدرت الاعتمادات المالية المخصصة لوزارة المالية من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2015 بمبلغ 92.615.093.000 دج وتم توزيع هذه الاعتمادات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 27/15 مؤرخ في 2015/04/01 إلى مجموعة من الأبواب كما يلي:

---

[1] المادة 20 من القانون رقم 17/84 المؤرخ في 08 شوال عام 1404 الموافق ل07 جويلية سنة 1984 **المتعلق بقوانين المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 28، الصادر بتاريخ 10 جويلية سنة 1984.

[2] يحياوي أعمر، مرجع سابق، ص46.

رقم الأبواب	العناوين	الاعتمادات المخصصة (دج)			
01/31	الإدارة المركزية–الراتب الرئيسي للنشاط	602.942.000			
02/31	الإدارة المركزية– التعويضات والمنح المختلفة	971.960.000			
9/31	الإدارة المركزية المستخدمون المتعاقدون، الرواتب منح ذات طابع عائلي واشتراكات الضمان الاجتماعي	100.000.000			
	مجموع القسم الأول	1.674902.000			
	القسم الثاني	+مجموع القسم الثاني			2.754.000
01–32	الموظفون–المعاشات والمنح				
02–32					

إن الإيرادات المحققة فعليا في سنة 2015 بالنسبة TVA تفوق قيمة ميزانية تسيير وزارة المالية.

2. نفقات الاستثمار

تختلف نفقات التجهيز عن نفقات التسيير من حيث التوزيع فنفقات التسيير توزع على كل الدوائر الوزارية، غير أنه نفقات الاستثمار توزع حسب قطاعات النشاطات المختلفة.[1]

فتقسم هذه الميزانية حسب مجموعتين فرعين الأول يتعلق بالاستثمار والثاني لعمليات برأسمال وفيما يلي نضع جدول ميزانية التجهيز للسنة المالية 2015.

القطاعات	رخص البرنامج	اعتمادات الدفع
الصـــناعة	5.195.000	5.541.000
الفلاحة والري	209.437.700	315.957.500
دعم الخدمات المنتجة	32.657.500	49.802.200
المنشات القاعدية الاقتصادية والإدارية	1.854.278.110	1.078.715.730
التربية والتكوين	227.829.040	250.809.500
المنشات القاعدية والاجتماعية والثقافية	151.366.500	207.589.800
دعم الحصول على السكن	234.307.880	293.678.000
مواضيع مختلفة	800.000.000	500.000.000
المخططات البلدية للتنمية	100.000.000	100.000.000
المجموع الفرعي للاستثمار	3.615.071.730	2.802.093.730

[1] هذا جزء من توزيع الاعتمادات للتفصيل أكثر راجع الجريدة الرسمية العدد 10 لسنة 2015، أما فيما يخص اعتمادات رئاسة الجمهورية ووزارة الشؤون الخارجية تكون وفق مرسوم رئاسي.

-دعم النشاط الاقتصادي (مخصصات لحسابات التخصيص الخاص وخفض نسب الفوائد) -البرنامج التكميلي لفائدة الولايات -احتياطي لنفقات غير متوقعة	- 100.000.000 364.600.000	741.891.200 70.000.000 271.800.000
المجموع الفرعي لعمليات برأس المال	464.600.000	1.083.691.200
مجموع ميزانية التجهيز	4.079.671.730	3.885.784.930

وإذا ما قارنا هذه الاعتمادات المتوقعة مع الإيرادات المحققة في سنة 2015 نجد أن إيرادات الرسم على القيمة المضافة تغطي ميزانية التجهيز.

الفرع الثاني

أبعاد فرض الرسم على القيمة المضافة

تعمل الدولة من خلال فرض الرسوم والضرائب إلى تحقيق أهداف تمويلية للخزينة العمومية،[1] إضافة إلى أهداف أخرى غير أساسية، كتفادي اللجوء إلى القروض من خلال رفع معدلات الضرائب والرسوم وتوجيه السياسية الاستهلاكية.

أولا: تفادي الاقتراض (إجراء وقائي ضغوط اقتصادية)

يعد القرض العام إجراء استثنائي تلجأ له الدولة لتغطية الإيرادات العامة ومن خلال هذا الفرع نوضح القرض العام وأثاره.

[1] الخزينة العمومية مؤسسة مالية تضمن الحفاظ على التوازن النقدي والمالي بموجب عمليات الصندوق والبنك كما تقوم بممارسة النشاط الوصائي وتمويل الاقتصاد، وهي هيئة عامة مكلفة بتسيير ميزانية الدولة.

1. السياق القانوني للقرض العام

للوقوف على مفهوم القرض العام تبين تعريفه وأنواعه

أ- **تعريف القرض العام:** يمكن تعريف القرض العام على أنه

«استدانة أحد أشخاص القانون العام (الدولة، الولاية، البلدية..) أموالا من الغير مع التعهد بردها إليه بفوائدها »[1]

يلاحظ من خلال هذا التعريف أن القرض العام الشخص المفترض فيه هو أحد أشخاص القانون العام وما يهمنا في بحثنا هذا هو الدولة قصد إيجاد إيرادات عامة.

وفي الشق الثاني من التعريف هو التعهد برد القرض مع الفائدة.

فإذا كانت الدولة عاجزة عن تغطية إيراداتها ولجأت إلى القروض وهذا يدخلها في إطار عجز ومديونية إضافة إلى الفوائد والتي تزيد الوضع سوءاً.

ب-**أنواع القروض العامة:** تقسم القروض العامة حسب عدة معايير نذكرها

ب-1 النطاق المكاني للإصدار: حسب هذا المعيار تقسم إلى قروض داخلية وقروض أجنبية.

-**فالقروض الداخلية (Intérieur)**: تتم من طرف أحد الأشخاص الطبيعية أو المعنوية على مستوى إقليم الدولة بغض النظر عن الجنسية.

-**أما القروض الخارجية (Extérieur)** فيكون المقرض فيها أحد الأشخاص من خارج الدولة.

ب-2 حرية الاكتتاب في القروض: يستند هذا المعيار إلى سلطة الدولة في القروض إما تكون اختيارية أو إجبارية.

---

[1] محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، **المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة)**، دار العلوم للنشر والتوزيع، دط، عنابة، 2003، ص78.

-**القروض الاختيارية** :**Emprunts volontaires** تتم هذه القروض بحرية الشخص المقرض حيث تتم على أساس تعاقدي.

-**القروض الإجبارية:** وهي القروض التي يجبر فيها الأشخاص على الاكتتاب.

ب-3 توقيت القرض: ومن حيث التوقيت الزمني للقرض فمنها ما هو مؤقت ومنها ما هو مؤبد.

-القروض المؤقتة (القابلة للاستهلاك-**amortissables**) تلزم الدولة بالوفاء بها في الآجال حسب قانون الإصدار حسب نوعها قصيرة، أو متوسطة، أو طويلة.

-**القروض المؤبدة (perpetuels)**: في هذا النوع تلتزم الدولة بالوفاء بها في أجل معين لكنها ملزمة بدفع الفوائد.[1]

2. آثار القرض العام وانقضائه

تترتب على القروض عدة أحكام وهي:

أ- **بالنسبة للمقرض (مزايا القرض):** يترتب عليه رد المبلغ كاملا إلى الجهة المقرضة وطنية كانت

أم أجنبية، الحصول على فائدة القرض، إصدار السندات دون سعر التعامل الإعفاء من الضرائب. وغيرها من التحفيزات التي تلجأ إليها الدولة تبعا لظروفها.

ب-**بالنسبة للجهة المقترضة (الدولة):** يختلف الوضع ما بين القرض الداخلي والخارجي

ب- 1-بالنسبة للقروض الداخلية: يختلف ذلك حسب المجال الذي نستعمل فيه تلك القروض، حيث أن القروض التي تصرف على إنفاق استهلاكي مآلها بتبديد للموارد الوطنية وانتقاص من معدل الناتج

[1] محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، مرجع سابق، ص79، ص80.

القومي، في حين أن القروض التي وجهت لاستثمارات انتاجية فهي تساهم في رفع الطاقة الإنتاجية للاقتصاد الوطني.[1]

ب-2-بالنسبة للقروض الخارجية: للقروض الخارجية فائدة بارزة في رفع حصيلة الدولة من العملة الأجنبية وبالرغم من ذلك، لها عيوب حيث تجعل الدولة المقترضة خاضعة لشروط الدولة المقرضة، كما أنها تمس بسيادة الدولة.

وتسعى كل دولة للحفاظ على سيادتها المالية والاقتصادية تفادي اللجوء إلى القروض وهذا لخطر عدم القضاء هذا القرض فهو يختلف بين الوفاء والاستهلاك (عن طريق دفعات)، أو عن طريق التبديل (عن طريق استبداله بدين سعر فائدته 4٪ أو بأخر سعر فائدته 3٪) وهذا إما اختياريا أو إجباريا.

وقد لجأت الدولة الجزائرية للاقتراض في أزمة الثمانينات مما جعلها تفكر في إعادة النظر في النظام الجبائي.

ثانيا: توجيه السياسة لاستهلاكية (هدف غير تمويلي)

الأصل في فرض الضرائب والرسوم هو تحقيق إيرادات من أجل تغطية النفقات العامة وإلى جانب تحقيق إيرادات في فرض الرسم على القيمة المضافة فله هدف غير تمويلي هو توجيه السياسة الاستهلاكية للأشخاص.

فغاية الدولة من فرض الرسوم ليس تمويلي فقط، بل أصبحت ترتبط بالمخططات التنموية الاقتصادية والاجتماعية.[2]

---

[1] محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، مرجع سابق ، ص83، ص84.

[2] بوزيدة عبد الحميد، **حماية المؤسسة**، مرجع سابق، ص13.

كما أننا نجد أنه القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم تتعدل تقريبا كل سنة مالية ما بين فرض وإعفاء زيادة وتخفيض في مقدار الضريبة. ولتحديد الأهداف غير التمويلية للرسم على القيمة المضافة عملنا على توضيح الأهداف الاقتصادية أولا، ثم الأهداف الاجتماعية ثانيا.

1. الأهداف الاقتصادية

قلنا سابقا أن الدولة من خلال فرض الضرائب بشكل عام لتحقيق أكبر إيراد، لكن هذا الهدف التقليدي تغير وتطور في ظل الدولة الحديثة القائمة على النشاط الاقتصادي والتبادل التجاري.

والجدير بالذكر بالنسبة للرسم على القيمة المضافة في إطار توجيه السياسة الاستهلاكية عن طريق الأهداف الاقتصادية هو إعفاء قطاعات معينة من الرسم على القيمة المضافة قصد تشجيع القطاع المعني بالإعفاء وتوجيه الأشخاص المستثمرين إلى العمل والتوجه إلى القطاع المستهدف.

إذا فرضت معدلات مرتفعة على سلع أو خدمات معينة وبالمقابل تم إعفاء سلع أخرى ينصرف سلوك المستهلك إلى السلع والخدمات المعفية من دفع الرسوم أو الأقل معدلا، قصد تحقيق ادخار في ميزانية الاستهلاكية.

وعلى خلاف ذلك فقد تفرض على نشاطات اقتصادية أعلى نسب من الرسم على القيمة المضافة. خاصة ما يتعلق بنشاط في مجال الاستيراد كونه تفرض عليه رسوم جمركية وكذا الرسم على القيمة المضافة.

كما يتجلى ذلك في فرض رسوم أعلى على السلع المستوردة غاية في تشجيع المواطن على استهلاك المنتوج المحلي وبه النهوض بالاقتصاد الوطني.

فمثلا في مجال استيراد السيارات تفرض عليها رسوم جمركية مرتفعة وإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة هذا ما يحد إما من اقتناء السيارات أو في حالة اقتنائها تحقيق أكبر إيراد لدى خزينة الدولة.

2. الأهداف الاجتماعية

تم في الفكرة السابقة توضيح الأهداف الاقتصادية، وها نحن بصدد التطرق للأهداف الاجتماعية في هذه الفكرة.

بالنظر إلى المعدلات المفروضة في الرسم على القيمة المضافة والقطاعات والنشاطات المعفاة، نستشف بعض الأهداف الاجتماعية من هذا الرسم كسبيل لتوجيه السياسة الاستهلاكية في إطارها الاجتماعي.

فنجد مثلا المعدل المخفض يخص بعض المنتوجات ذات الاستهلاك الواسع (كالخضر والحبوب)، الأشغال كالبناء وبعض الخدمات كالإنترنت، وكل ما هو خارج عن هذا يخضع للمعدل العادي الذي يقدر ب 19٪،[1] وكمثال على ذلك إذا أراد شخص اقتناء هاتف ذكي يقدر سعره ب 20.000 دج فإن تكلفة الشراء ترتفع خاصة إذا كان مستورد، وهذا يعد توجيه للمقتني.

وبالنسبة للنشاطات المعفاة مثلا تعزيز التكافل الاجتماعي كالسلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري والجمعيات الخيرية.[2]

رغم جهود الدولة المبذولة في توجيه السياسة الاستهلاكية إلا أن الواقع لا يعكس ذلك.

---

[1] الأمر 76 رقم/102 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتتم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 103، الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976.

[2] المادة 9-11 من الأمر 76 رقم/102 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 103، الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976.

المبحث الثاني

الآثار السلبية للرسم على القيمة المضافة

تتمثل الآثار السلبية للرسم على القيمة المضافة في عاملين أساسين هما الإعفاء والتهرب فعملية الإعفاء حددها المشرع فهي تعتبر أحكاما خاصة وفي حالة عدم وجودها تكون العملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

وإن أساس هذه الإعفاءات يعود لاعتبارات اقتصادية، اجتماعية أو ثقافية.

في المجال الاقتصادي، تتعلق هذه الإعفاءات خاصة بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة سوناطراك.

في المجال الاجتماعي: ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير الدقيق...الخ) كما تخص بعض الأدوية والمطاعم المعتدلة الأسعار التي لا تسعى للربح إضافة إلى السيارات الموجهة للمعطوبين.

أما ما يخص المجال الثقافي تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون وغيرها من الأعمال الثقافية وسنقوم بتوضيح آثر عملية الإعفاء في المطلب الأول من هذا المبحث.

أما بالنسبة للأثر السلبي للرسم على القيمة المضافة يتمثل في عملية التهرب الضريبي والتي تخضع للعقوبات نظرا للنتائج السلبية المترتبة عنها على ميزانية الدولة؛ فينتج عن ذلك تراجع في الإيرادات فتفكر الدولة في حلول أخرى.

المطلب الأول

أثر الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة

يدخل الإعفاء الضريبي ضمن سياسة الإنفاق الجبائي؛ حيث أن هذا الأخير كلف ميزانية الدولة من حيث الإيرادات بمعدل متوسط يبلغ حوالي 7 ٪.[1]

ظهر أول مرة مصطلح الإنفاق الجبائي سنة 1967 على يد البروفيسور الأمريكي Surrey Stanley حيث قال إن الإنفاق الجبائي هو برامج حكومية قائمة على تقديم المساعدة المالية التي تمنحها الأحكام الجبائية بدلا من تقديمها عن طريق الإنفاق العام المباشر.[2]

ومصطلح الإنفاق الجبائي هو اختصار لمصطلحين في المالية العامة، فهو يعتبر كنظير للنفقات الموازية وكنقيض لمصطلح الإيرادات الجبائية.

فالإعفاءات الجبائية هي اسقاط حق الدولة كليا أو جزئيا من الضرائب تحت بعض الشروط المحددة عن طريق القانون من أجل تحفيز مختلف الأنشطة وخاصة ما يتعلق بالجانب الاقتصادي والاجتماعي.[3]

مشكل شفافية الموازنة؛ الإعانات المباشرة تسجل في موازنة الدولة، أما الانفاق الجبائي فلا يدرج في الموازنة، مما يقلل من الإيرادات الجبائية في الموازنة؛ يؤدي إلى صعوبة مراقبة الانفاق، وكذا غياب المساءلة من طرف السلطة التشريعية.

---

[1] حجار مبروكة، **دور الإنفاق الجبائي في تطور القطاع الخاص (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1999-2014)**، مجلة العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير، ع 15، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.

[2] مليكاوي مولود، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، ع08، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2015، ص142.

[3] مليكاوي مولود، مرجع سابق، ص142، ص143.

إضافة إلى إعاقة تنسيق برامج الإنفاق بسبب دمجها في النظام الجبائي وأيضا رقابة موازنية صعبة.[1]

وتتلخص أشكال الإنفاق الجبائي في:

الإعفاء الجبائي ويقصد به عدم فرض الضريبة على دخل معين، حسب ما هو محدد مسبقا وفق القانون في إطار سياسة الدولة بحيث يكون هذا الإعفاء إما دائما وإما كليا.

الإعفاء الدائم: وهو غياب فرض الضريبة على نشاط محدد بصفة دائمة، والغرض من هذا هو إنعاش النشاط الاقتصادي والسعي إلى تحسين المستوى المعيشي.

الإعفاء المؤقت: TAX HOLIDAY ويطلق عليه تسمية العطلة الضريبية

حيث يكون هذا الإعفاء مدة مؤقتة تتراوح ما بين ثلاثة إلى عشرة سنوات وهذا الإعفاء له ارتباط مباشر بأهمية الاستثمار خاصة الاستثمارات حديثة النشأة أو المستثمرات التي تعاني صعوبات مالية.[2]

والإعفاءات الخاصة بالاستثمارات المتواجدة في المناطق التي يجب ترقيتها حسب المراحل خاصة، فمرحلة تركيب المشاريع والتي تشمل إعفاءات من الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات وكذا الإعفاء من الرسوم الجمركية، وتتمثل أثار الإعفاء في الجوانب المتناولة في الفرعين أدناه.

[1] مليكاوي مولود، مرجع سابق، ص146.

[2] حجار مبروكة، مرجع سابق، ص198.

الفرع الأول

تفويت أموال معتبرة على خزينة الدولة

أرادت الدولة الجزائرية من خلال السياسة الجبائية منذ الإصلاح الجبائي لسنة 1992 إلى رفع معدلات النمو الاقتصادي، ورفع نسبة معدلات التشغيل عن طريق الاستثمارات جعلها تتكبد خسائر مالية معتبرة على شكل إعفاءات جبائية ممنوحة لتشجيع الاستثمار؛ حيث بلغت هذه الخسائر في الفترة الممتدة بين سنة 1995 وسنة 2008 قيمة 489,188 مليار دج.

فالخزينة العمومية تخسر حوالي 7٪ من متوسط أجمالي الإيرادات العامة سنويا وهو ما يعادل 1% من الناتج المحلي الخام، وقد بلغت الخسارة في الإيرادات الجبائية سنة 2003 نسبة 13,3% من إجمالي الإيرادات الجبائية و 2,04% من الناتج المحلي الخام، وهذه النسبة تفوق نسب السنوات السابقة ويفسر ذلك بالتعديلات العديدة التي مست القانون الجبائي في سنة 2003، حيث بلغت التعديلات الجبائية 68 اجراء جبائي والتي تتركز في معظمها على منح الانفاق الجبائي لتشجيع الاستثمار، كما بلغت هذه النسبة 11,35% من مجمل الايرادات الجبائية و2.03% من الناتج المحلي الخام لسنة 2001، ويمكن ارجاع هذا الارتفاع بإنشاء الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بموجب الأمر الرئاسي رقم 03/01 المؤرخ في 20 أوت 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار، حيث منحت هذه الوكالة عدة اعفاءات جبائية خاصة بكل ضريبة على حدى.[1]

أولا: الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة

ذكرنا سابقا أن الرسم على القيمة المضافة جاء لتعويض الرسوم التي كانت سابقة وتتصف بالعديد من الإعفاءات؛ إلا أن هذا الوضع لا يزال متواجدا في الرسم على القيمة المضافة. قد وضع المشرع الجبائي العديد من الإعفاءات على عدة نشاطات في قانون الرسوم على رقم الأعمال.

1 مليكاوي مولود، مرجع سابق، ص152.

وتعتبر الإعفاءات أحكام خاصة وذلك بإسقاط دفع الضرائب على بعض العمليات تدخل في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة. وأهم العمليات المعفاة هي الاستثمارات لأنها تحتاج إلى أموال معتبرة من أجل استيراد معدات.

1. المجالات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة

أعفى المشرع العديد من المجالات من حقوق تطبيق الرسم على القيمة المضافة وتشمل كل العمليات التي تتم على مستوى الداخل، الاستيراد والتصدير. ونذكر من خلال الفقرات التالية أهم المجالات.

مقتنيات التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع عندما تقوم بها مؤسسات تمارس أنشطة أنجزها المستثمرون الخاضعون لهذا الرسم المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة."

السيارات السياحية إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية في النشاط.

المواد والخدمات المقتناة في إطار صفقة مبرمة بين مؤسسة أجنبية لا تملك بموجب التشريع الجبائي الساري، ودون المساس بأحكام الاتفاقيات الجبائية الدولية، منشاة مهنية دائمة في الجزائر مع متعاقد شريك يستفيد من الإعفاء من الرسم.

المواد والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار المحقق من شركات تستفيد من قرار منح الامتيازات المقدمة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

فيما يخص اقتناء مواد التجهيزات التي تتم بنظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، يتعين على المستفيدين من يقدموا لمورديهم أو مصلحة الجمارك، شهادة مؤشر عليها من طرف مصلحة

الضرائب التابعين لها والتي تتضمن التزام بدفع الضريبة في حالة استعمال مواد التجهيزات لغير التخصيص الذي منح من أجله الإعفاء1.

كما يعفى من تطبيق الرسم على القيمة المضافة حسب المعيار المالي للمكلفين الذي يقل رقم أعمالهم عن ثلاثون مليون دينار 30.000.000دج أو يساويه.[2]

2. شروط الإعفاء

وقد وضع المشرع مجموعة من الشروط لمنح الإعفاء وهي:

أ- التزام المؤسسة بممارسة إحدى النشاطات المذكورة أعلاه.

ب-أن تكون المؤسسة المكلفة خاضعة للنظام الحقيقي.

ج- أن تخصص مواد التجهيزات في انجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

ثانيا: استرجاع الرسم على القيمة المضافة

ترتبط عملية استرجاع الرسم على القيمة المضافة بآلية الخصم والإعفاءات الممنوحة، بحيث يسمح في بعض الحالات استرجاع الرسم المحسوم في حالة عدم إمكانية خصم هذا الأخير نهائيا من الرسم على القيمة المضافة المترتب عن العمليات الخاضعة للضريبة والمؤكدة من طرف شخص خاضع لها. وهنا يمكن للمكلفين الذين لا يستطيعون استرجاع الرسوم المدفوعة لمموليهم أو عند الجمارك أن يطلبوا استرجاع الرسم عن طريق التسديد المباشر حسب الشروط المحددة.[3]

1. حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة

[1] https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/518-2015-03-18-10-14-2323:00 الساعة، تاريخ الإطلاع 2018/03/25.

[2] المادة 08 من الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 103، الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976.

[3] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، ص37.

تتعدد حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة وهي

أ- **العمليات المعفاة:** وتشمل عمليات التصدير، تسويق منتجات سلع وخدمات معفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة وعلميات تسليم البضائع وأشغال السلع وخدمات إلى قطاع معفى، أو مستفيد من نظام الترخيص مع الشراء بالإعفاء، إضافة إلى المؤسسات المعتمدة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، أو الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب.[1]

ب-**التوقف عن النشاط:** في حالة التوقف عن النشاط يتم استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة وتسوية الوضعية الجبائية للمدين ويجب أن يكون هذا التوقف مبررا.

ج-**تطبيق نسب مختلفة:** في حالة وجود فارق في نسب الرسم على القيمة المضافة عن تطبيق النسبة العادية على اقتناء مستلزمات قابلة للاهتلاك والخدمات يسمح بتسديد ذلك الفارق الموجود فهنا نحن بصدد قرض.

د- **عمليات منجزة من طرف مدينين بالرسم جزئيا:** أن مبالغ الرسم على القيمة المضافة، غير قابلة للحسم بالنسبة للمدينين بالرسم جزئيا يقتصر تسديدها على قسط الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم في هذه الوضعية يعتبر قسط الرسم على لقيمة المضافة غير القابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

هـ-**عمليات التصدير**: في حالة تحقيق رقم أعمال محدود خاضع للرسم مقارنة برقم الأعمال الإجمالي عند انجاز عمليات مختلطة (رقم أعمال متعلق بالتصدير+ رقم أعمال خاضع للرسم محليا)، أو عن انجاز حصري لعملية التصدير باستحالة إجراء الخصم عن طريق تخفيض الرسم على القيمة المضافة المسددة على مجموع النفقات.[2]

2. شروط الاسترجاع

[1]Mdfdj, La Lettre de la DGI, n°57, 2012. P7.
[2]Mdfdj, La Lettre de la DGI, n°57, 2012. P7.

لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة مجموعة من الشروط وهي[1]:

يرتبط منح التسديد على توفر الشروط التالية:

أ- مسك محاسبة بالشكل القانوني: يجب أن يتم إدراج الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم الذي نشأن عنه قرض في الحسابات.

ب- استظهار مستخرج من جدول.

ج- بيان ملاحظة الدفع السابق في التصريحات السنوية التي يكتتبها المستفيد.

د- يجب تقديم طلبات استرداد قرض الرسم على القيمة المضافة في أجل اثني عشر (12) شهرا ابتداء من اليوم الأخير من الفصل الذي تم خلاله تشكيل القرض.

إلا أنه عندما يعادل مبلغ القرض أو يجاوز 5٪ من مبلغ رقم الأعمال المحقق بعنوان الشهر المدني فيمكن تقديم طلبات الاسترداد في العشرين (20) يوما من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله تشكيل القرض.

هـ- يجب تشكيل قرض الرسم من الرسم على القيمة المضافة من المشتريات المحسومة بشكل منتظم لاسيما تطبيقا لأحكام المادة 30 من القانون الحالي؛

و- لا يمكن تحميل قرض الرسم الذي طلب استرداده، ويجب أن يلغى من قبل المدين فور تقديم طلبه المتعلق بالاسترداد؛

ز- يجب أن يساوي أو يفوق مبلغ قرض الرسم المعاين في نهاية مدة ثلاثة (3) أشهر مدنية والتي التمس بشأنه طلب الاسترداد، ألف دينار (1.000.000) دج. فيما يخص المدينين بالرسم جزئيا التي تكون طلباتهم للتعويض سنوية، لم يُحدَد أي شرط بالمبلغ.

ح- إجراء الاسترجاع تقديم طلب لمصلحة الضرائب المختصة التي يتواجد بها الملف الجبائي مرفق بالوثائق التالية[1]:

[1] https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/385-2014-05-28-14-21-2 تاريخ الإطلاع 2018/04/05، الساعة 01:00

ح-1طلب الاسترجاع في نسختين، والطلب يملأ وفق نموذج يقدم من طرف إدارة الضرائب.

ح-2تقديم وثيقة جبائية تبين دفع كل الضرائب المستحقة واكتتاب التصريحات في الآجال القانونية.

ح-3كشف فواتير الشراء في نسختين بحيث تحتوي على ثلاثة أعمدة، أسماء وعناوين الموردين، تاريخ ومبلغ الفاتورة، مبلغ الرسوم المتعلقة بها.

ح-4القيام بتحليل مبالغ البيع أثناء عملية التصدير، أو الإعفاء من الرسم بواسطة تقديم شهادة التصدير
أو شهادة الإعفاء عند الشراء المؤشرة من طرف المصالح المعنية التي تعيدها فيما بعد.
يتعين على المكلفين بالضريبة المؤهلين للاستفادة من قرض الرسم على القيمة المضافة أن يقدموا طلباتهم في أجل اثني عشر (12) شهرا ابتداء من اليوم الأخير من الفصل الذي تم خلاله تشكيل القرض. ولا تقبل نهائيا الطلبات المقدمة بعنوان حق الاسترداد خارج الآجال، غير أن القرض المذكور يمنح الحق في التأجيل من أجل خصمه من العمليات اللاحقة.

إلا أنه عندما يعادل مبلغ القرض أو يجاوز 5٪ من مبلغ رقم الأعمال المحقق بعنوان الشهر المدني فيمكن تقديم طلبات الاسترداد في العشرين (20) يوما من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله تشكيل القرض.[2]

الفرع الثاني

التوسع في نظام مشابه للإعفاءات (الخصم ونظام الشّراء بالإعفاء)

---

[1]بوزيدة عبد الحميد، مرجع سابق، ص154.

HYPERLINK "https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/385-2014-05-28-14-21-2%20الساعة%2006:00" https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/385-2014-05-28-14-21-2 الساعة 06:00، تاريخ الإطلاع 05/04/2018.

كما زاد الأمر حدة في الإعفاءات الخاصة بالمنتجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان .بالإضافة إلى ذلك يستفيد من إعفاء الرسم على القيمة المضافة

الأشخاص الذين لم يبلغوا المستويات القصوى للخضوع للضريبة المحددة قانونا .تحدد المستويات ب 100,000دج لمِديني الخدمات و130,000دج بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة1.

وهذه الإعفاءات تتطلب استعمال شهادة الإعفاء[2].

أولا :الحق في الخصم يوقف تحصيل أموال للخزينة

يعتبر الحق في الخصم ميزة رئيسية للرسم على القيمة المضافة،[3] وهو يخص الأشخاص الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للضريبة.

1. العمليات المتعلقة بالحق في الخصم

يتعلق الحق في الخصم حسب ما ورد في نص المواد 31، 32و 33من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

2. الالتزامات المرتبطة بالحق في الخصم

---

[2] إن الإعفاءات المنصوص عليها قانونا لا تتطلب كلها إعطاء شهادة إعفاء، يطبق هذا الإجراء في حالة استعمال المستفيد من الإعفاء لإعانة ممول سلع، أشغال أو خدمات وبهذا الصدد، يسلم لهذا الأخير أو إلى الجمارك في حالة الاستيراد شهادة الإعفاء.

[2] كما يواصل في استعمال نماذج الشهادات الخاصة بهم النظام العسكري والبنك الجزائري والهيئة الدبلوماسية، في حين يستعمل باقي المستفيدين من الإعفاء من الرسم، النماذج الجديدة وذلك تحت مسؤوليتهم ودون تأشيرة التطابق للمصلحة.

يلزم القانون لكل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بأن يرسل أو يسلم قبل يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة (20)العشرون اختصاصه، كشف مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق من جهة وتفاصيل عملياته الخاضعة للضريبة مدعم بجدول بما فيها على الحامل المعلوماتي يتضمن بالنسبة لكل مورد المعلومات الآتية":

رقم التعريف الجبائي،

اللقب والاسم وعنوان الشركة،

العنوان،

رقم القيد في السجل التجاري،

تاريخ وبيان الفاتورة،

مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها،

مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد[1]".

3. آلية عمل الحق الخصم

يستلزم الرسم على القيمة المضافة المحسوب بثمن الملك أو الخدمة، للمعدل الخاص به في كل صفقة والذي يعتبر خصم للرسم على القيمة المضافة الذي زاد كلفة مختلف العناصر المكونة للسعر.

مثال [2]:

يملك مصنع من طرف منتج صناعي)ب (بواسطة مواد أولية مشتراة من عند منتج آخر)أ (بقيمة 400دج دون الرسوم .عملية بيع المواد الأولية تخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة .7%

قام الصانع)ب (ببيع الملك المصنوع لتاجر جملة)ج (بقيمة 700دج دون الرسوم الذي بدوره باعه إلى تاجر التجزئة)د (بمبلغ قدره 800دج دون الرسوم .عملية بيع هذا الملك تخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة .17%

---

[1] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، ص23.

[2] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، ص23، ص24.

يباع هذا الملك بالتجزئة من طرف التاجر)د (إلى مستهلك بقيمة 1.000دج.

يعتبر)د (بائع تجزئة خاضع للرسم على القيمة المضافة لكنه لا يستفيد من الحق في الخصم في كل مراحل الإنتاج والتسويق، يحسب الرسم المستحق للدولة كما يلي:

-بيع مواد أولية من أ إلى ب

يقدر الرسم ب 400دج 7% ×= 28دج

-بيع الملك المصنوع من طرف ب إلى ج

يقدر الرسم ب700دج × 17% = 119دج

نقوم بإنقاص الرسم المحسوب على المبيعات في المرحلة الأولى 119-28=91دج

-البيع من طرف تاجر الجملة (ج) إلى تاجر التجزئة د

يقدر الرسم ب 800دج ×17%= 136دج

نطرح منه الرسم المحسوب على المبيعات السابقة 91دج

بمعنى 136دج-91= 45دج

المجموع: هو 28+91+45= 164دج

ثانيا :نظام الشراء بالإعفاء

يرتبط نظام الشراء بالإعفاء بمبدأ آلية الخصم، حيث يتم خصم الرسم الذي أثقل العناصر المكونة لثمن عملية خاضعة للضريبة من الرسم على القيمة المضافة المحصل عليه من العملية المنجزة[1].

إن نظام الشراء بالإعفاء هو قاعدة تمنح الخاضعين للضريبة الذين ليس بإمكانهم إدراج الرسم المدفوع على الشراء، بمعنى لديهم الحق في اقتناء كل الأملاك، السلع والخدمات المخصصة إما للتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا وبصفة نهائية.

في هذا الفرع نبين الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء وتطبيقه وإيداع الكشف .

1. الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء

لنظام الشراء بالإعفاء إجراءات محددة وهي:

الاعتماد :تمنح رخصة الشراء بالإعفاء من طرف المدير الجهوي للضرائب المختص اقليميا2.حسب الشروط التالية.

أ- شروط منح الاعتماد :يتوقف منح الاعتماد على:

أ- 1مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر حسابية على الشكل القانوني المعمول به؛

أ- 2وتقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة بمعنى ابراء الذمة

أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية، عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد.

يطالب بهذا الإجراء الأخير في كل سنة، عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية.

---

[1] في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء، لا يستطيع الخاضع للضريبة إدراج هذا الرسم وهذا ما جعل المشرع يخصص له مادة مستقلة به وهي المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2 https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/520-3 الساعة 07:30 تاريخ الإطلاع06 جوان 2018.

ب-إجراء منح الاعتماد: تودع طلبات الاعتماد لدى مدير الضرائب على مستوى الولاية أو رئيس مركز الضرائب المختص إقليميا والذي بدوره يرسل الملف إلى المدير الجهوي للضرائب التابع له في أجل مدته ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تسلمه الملف.

في حالة منح الاعتماد، يقوم مدير الضرائب على مستوى الولاية بإعلام المستفيد بقيمة أو مقدار الحصة الممنوحة. نلاحظ هنا أن إجراءات منح الاعتماد خارجة عن اختصاص مدير المؤسسات الكبرى.

ج-تسليم الرخصة: تسلم رخصة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، والتي تبلغ مدة صلاحيتها سنة مدنية، من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية أو رئيس مركز الضرائب فيما يخص نفس المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، لحصة سنوية لا يمكن أن يتعدى مبلغها، إما قيمة البيع من دون الرسم، للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة، المسلمة لنفس التخصيص من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية السابقة، وإما مبلغ المنتوجات، من دون الرسم، من المنتوجات من نفس النوع، خلال السنة المنصرمة، مضاعف بنسبة 15 %.

كما يمكن أن تُمنح حصة إضافية من طرف مدير الضرائب للولاية أو رئيس مركز الضرائب بناءا على تقديم كل الوثائق الكفيلة بإثبات ضرورة الزيادة المطلوبة.

في بداية السنة المدنية وقبل تجديد الرخصة السنوية، يمكن أن يمنح مدير الضرائب على مستوى الولاية أو رئيس مركز الضرائب، حصة مؤقتة تحدد بربع حصة السنة السابقة.

عندما يطلب الاعتماد من قبل مؤسسة حديثة، تمنح لها حصة مؤقتة لأجل ثلاثة أشهر وتراجع قيمة هذه الحصة في نهاية السنة المدنية.

2. تطبيق نظام الشراء بالإعفاء وإيداع الكشف

أ- **تطبيق نظام الشراء بالإعفاء:** تتم المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بناءا على تقديم المستفيد إلى البائع (مشتريات محلية) أو إلى مصلحة الجمارك (عند الاستيراد) شهادة أشّرت عليها مصلحة الضرائب التي يتبع لها المستفيد والتي تتضمن التزام بدفع الضريبة وكذا الغرامات عند اللزوم في حالة استعمال المنتوجات لغير التخصيص الذي منح من أجله الإعفاء.[1]

يجب أن تعلل عمليات البيع أو تلك المحققة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بواسطة وثائق تستخرج إجباريا من دفتر ذو أرومة تسلم من طرف الإدارة الجبائية.

ب -إيداع كشف مفصَّل للمخزونات المقتناة بالإعفاء: يجب على المستفيدين من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، أن يودعوا، في نهاية السنة المالية وفي يوم 15 جانفي على الأكثر، لدى مكتب الضرائب الذي يتبعونه، كشفا مفصلا يبين نوع وقيمة المحزونات من المنتوجات أو الأشياء أو السلع التي تم شراؤها، بالإعفاء من الضريبة.

يجب أن يتضمن الكشف المفصل المعلومات الخاصة بنوع وقيمة المخزونات من المنتوجات أو الأشياء أو السلع التي اشتروها بالإعفاء من الرسم والباقية في حوزتهم عند تاريخ الفاتح جانفي من منتصف الليل.

إذا تعذر وضع جرد مفصل حسب نوع وقيمة هذه المنتوجات أو الأشياء أو السلع، يحدد مبلغ هذه المخزونات تحديدا إجماليا على أساس ثمن شراء السلع المصدرة أو المسلمة طبقا لتخصيصها خلال السنة المالية المنصرمة.

[1] https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/520-3 الساعة 07:30 تاريخ الإطلاع06 جوان 2018.

المطلب الثاني

أثر التهرب من الرسم على القيمة المضافة

التهرب الضريبي هو تلك العمليات والممارسات التي يقوم بها المكلف بالضريبة من أجل تفادي دفع الضرائب للخزينة العمومية بشكل عام؛ وبما أن الرسم على القيمة المضافة من أهم الإيرادات الضريبية التي تمول الخزينة العمومية وله مكانة متميزة على باقي الضرائب؛ فإن عمليات التهرب من دفعه لها انعكاسات سلبية على سياسة الدولة كالتسبب في عجز الميزانية وكذا السبل والحلول التي تتخذها الدولة لمواجهة هذا العجز.

الفرع الأول

عجز الموازنة

ولتوضيح هذه الآثار المتعددة نقتصر في هذا المبحث الأخير التطرق إلى عجز الميزانية كأثر مباشر للتهرب. وتوجه الدولة لسياسة الإصدار النقدي والضغط الضريبي لمواجهة هذا العجز.

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف أرباحه الحقيقية أو رقم أعماله وهذه العملية تأخذ عدة أوجه وهي إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل معادن كالذهب، أو على شكل أوراق نقدية. زيادة على ذلك فيوجد بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس الأموال إليها الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الاقتصادية، كما أن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الادخارات العمومية وبالتالي تراجع الاستثمارات وإضعاف إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي.[1]

كما يترتب عن التهرب الضريبي آثار مالية وهو إلحاق خسائر كبيرة بخزينة الدولة تتمثل في رؤوس الأموال الضخمة التي تضيع منها ويتم تكديسها من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، وكذلك يؤدي إلى تخفيض الدخل الوطني وبه انخفاض مستوى الدخل الفردي .كما ينجر

---

[1] ولهي بوعلام، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة(حالة الجزائر)**، الملتقى العلمي الدولي الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف،20و21أكتوبر2009، ص50، ص51.

عن هذا التهرب الضريبي تراجع وانخفاض قيمة العملة الوطنية، نظرا لعملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، مما يتسبب في ظاهرة التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية،1 ففي تبادل الأوراق النقدية بقيمة الدينار الجزائري مع الأورو وهو العملة الأولى المطلوبة يخسر طالب صرف العملة الأضعاف خاصة بالنسبة لشركات الاستيراد التي تستورد سلع بقيمة المليارات.

فقد فاق حجم التهرب الضريبي حدود مليار دولار سنويا، وانتشار السوق الموازية برقم أعمال يصل إلى حدود عشرة مليار دولار خاصة في مجال الاستثمار وطلب الخبرة الأجنبية؛ فمشكلة الميزانية التسيير لا التمويل2.

تفاقم نسبة التهرب بسبب المعاملات غير المفوترة بلغ 270مليار دينار في الخماسي من 2010إلى 2015حسب معطيات الجمارك[3].وبالرغم من تعدد الضرائب يبقى الرسم على القيمة المضافة أقل تهرب مقارنة بباقي الضرائب[4].

أولا :أسباب العجز الموازني

يتسبب التهرب الضريبي في خلق عجز في الميزانية ويكون ذلك بسب أزمة اقتصادية، زيادة الأعباء المالية وتراجع في قيمة الإيرادات المالية .كما يمكن أن يكون هذا العجز مقصودا.

1. الأزمة الاقتصادية

تكون ناشئة بسبب الركود الاقتصادي، ومن أجل تحقيق موازنة في الميزانية تعمل الحكومة على زيادة الضرائب أو التقليل من الإنفاق العام.

---

[1] ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص52.

[2] إحدادن نادية، مرجع سابق، ص24.

-O.Lafuente, **La fraude fiscal : Quelles politiques**, Regards croisés sur l'économie, N4, France, 2013, p145.

[3] مراد سناني، م ش و ،**الجريدة الرسمية للمناقشات**، رقم255، 2015، ص30.

[4] A.Spire, **Echapper à l'impôt ? La gestion différentielle des illégalismes fiscaux**, Revues politique, N87, France, 2009, p152.

-V.Drezet, **L'impôt, Les riches, La crise et la justice fiscale**, Revue mouvements, N64, France, 2010, p49.

قد يكون العجز مقصودا وذلك بوضع برنامج للإنفاق العام لإخراج الاقتصاد من الكساد،[1] يكون هذا الإجراء فعالا في الدول المتقدمة لما تتميز به من جهاز ذي إنتاجية ومرونة.[2]

2. زيادة الأعباء المالية

يتزايد حجم العجز الموازني في الدول النامية نتيجة البرامج غير المجدية والأزمات الخارجية ويرجع تفاقم الأزمة إلى عدة عوامل هي:[3]

وجود توسع في الجهاز الإداري والحكومي بما في ذلك مشروعات ومؤسسات القطاع العام.

ارتفاع النفقات العسكرية؛ إذ تمثل نسبة كبيرة من النفقات العامة، فالأزمات الأمنية والسياسية خارج الحدود وداخلها زادت من حدة الإنفاق العسكري خاصة في مجال التسلح.

المدفوعات التحويلية لتمويل الخدمات الاجتماعية.

تدهور القوة الشرائية للنقود بسبب التضخم.

وأخيرا ارتفاع عبء الدين العام المحلي والخارجي وهذا بزيادة النفقات العامة وقلة الموارد.

3. تراجع الإيرادات

يسبب التهرب الضريبي تراجع في الإيرادات كما أن الإيرادات تدخل في تراجعها عدة عوامل منها،[4]

---

[1] دنان راضية، **عجز الموازنة العامة في الجزائر (أسباب وحلول)**، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، المجلد 9، ع2، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، الجزائر، 2016، ص156.

[2] دردوري لحسن، **سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة الجزائر –تونس**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر،2013 /2014، ص122، ص123.

[4] دنان راضية، مرجع سابق، ص154.

أ- انخفاض حصيلة الضرائب بسبب التهرب والضغط الضريبيين بمقابل الناتج المحلي حيث تختلف في الدول النامية مابين 10% إلى 20%، أما في الدول المتقدمة لا تقل عن 30% ويرجع ذلك إلى:

ب-التباين في الوعي الضريبي ما بين الدول المتقدمة والمتخلفة.

ج- الاقتصاد الموازي، الذي يحقق أصحابه دخولا مرتفعة خارج الضرائب.

د- السياسة الضريبية غير الملائمة لمعالجة الضغوط التضخمية وانخفاض القوة الشرائية للنقود.

هـ- عامل التهرب الضريبي.

و- الاعتماد الكبير على الضرائب غير المباشرة وعلى رأسها الرسم على القيمة المضافة، والتي تمثل الإيراد الأكبر نظرا لقدرة الوصول إلى أعداد كبيرة من المكلفين وعدم الشعور به.

ز- فالملاحظ تراجع في المداخيل على المستوى الدولي يرتبط بالضرائب غير المباشرة أكثر فلابد من إصلاح النظام الضريبي المرتبط بالاقتصاد السياسي خاصة في الدول النامية.[1]

قلنا في المبحث السابق المتعلق بالآثار الجبائية للرسم على القيمة المضافة حيث أنه مورد هام للخزينة العمومية هذه الخاصية تجعل الدول تستخدمه في حالة العجز لسهولة تفعيله والتوسع في قاعدته الضريبية يؤثر سلبا على المكلف وعلى الميزانية بعد مدى متوسط أو قصير.

ثانيا: أشكال العجز الموازني

يتمثل العجز عموما في زيادة النفقات العامة مقابل الإيرادات، ومع ذلك فله عدة أشكال يظهر بها فقد يكون بسبب اقتصادي أو تراجع إيرادات، وقد يكون بسبب ديون خارجية ولهذا نعمل على توضيح أشكال العجز لرفع الغموض.

[1] L O C D E, Chapitre 1, **Améliorer le régime fiscal étude économiques**, N16, Ed L O C D E, France, 2012, p72.

1. العجز الشامل

يتمثل في قياس الفرق بين النفقات العامة للحكومة بما فيها مدفوعا الفوائد دون أقساط القروض المستحقة، وبين الإيرادات العامة. ويتم تغطية هذا العجز عن طريق الاقتراض المباشر من البنك الجزائري.[1]

تحاول الحكومة من خلال العجز الشامل توسيع مفهوم العجز وهذا بإدخال كل أجهزة الدولة هيئات مركزية ومحلية والمشاريع العامة للدولة، وهنا العجز هو الفرق بين مجموع إيرادات الحكومة والقطاع العام ومجموع نفقات الحكومة والقطاع العام. فيقدم هذا صورة شاملة عن أنشطة الهيئات الحكومية وليس الحكومة المركزية فقط.[2]

2. العجز الجاري

يحسب العجز الجاري بالفرق بين الإنفاق الجاري والإيرادات الجارية، دون احتساب الإنفاق الاستثماري،[3] فهو صافي مطالب القطاع الحكومي الذي يلزم تمويلها الاقتراض فالهدف منه هو التعرف على الحاجات العمومية من الموارد التي سيتم تمويلها عن طريق الاقتراض.[4]

3. العجز الأساسي

يشمل العجز الأساسي فوائد الديون التي جرت في الماضي، إذ هي متعلقة بتصرفات وقت في الماضي؛5 بمعنى أنه يستبعد الفوائد المستحقة على هذه الديون لأنها تعود لعجز سابق تم في الماضي .يقدم لنا هذا النوع من العجز صورة عن السياسة الميزانية الحالية بصفة واضحة، وليست لصورة نتجت عن نشاط مالي سابق .تسعى الحكومة من خلال هذا النوع من العجز التعرف على

---

[1] دنان راضية، مرجع سابق، ص152.

[2] دردوري لحسن، مرجع سابق، ص115.

[3] دنان راضية، مرجع سابق، ص152.

[4] دردوري لحسن، مرجع سابق،ص115.

[5] دنان راضية، مرجع سابق، ص152.

تحسن أو تدهور مديونية الحكومة نتيجة للسياسة الميزانية الجارية .وهنا عدم حساب الفوائد من الديون الخارجية خاصة في الدول النامية1.

4. العجز التشغيلي (المصحح للتضخم)

هو العجز الموحد للقطاع العام مطروح منه الجزء من الفوائد الذي تم دفعه تعويضا للدائنين عن خسارة التي لحقت بهم نتيجة التضخم، فهو يمثل متطلبات الاقتراض الحكومي والقطاع العام دون احتساب الفوائد لغرض تصحيح التضخم.

يرتبط هذا النوع من العجز بمعامل التصحيح النقدي فحجم العجز يرتفع بسبب آثار ارتفاع الأسعار وكذا الفوائد الحقيقية من مستلزمات القطاع الحكومي2.

5. العجز الهيكلي

هو جزء من النفقات العامة التي لا توجد له مقابل تغطية من الإيرادات العامة بصفة مستمرة أي يفتقد للتمويل .وعلاجه بتخفيض النفقات.

العجز الهيكلي =العجز الشامل–العجز الظرفي

فيعد أداة يحاول بها القضاء على أثر العوامل المؤقتة المؤثرة على الموازنة العامة مثل تقلبات الأسعار وانحراف أسعار الفائدة في المدى الطويل، فمبيعات الأصول الحكومية مستبعدة فهي تمثل موردا غير عادي.

يبين لنا هذا العجز تراجع معدلات نمو الإيرادات الخاصة مقابل مسايرة معدل نمو النفقات العامة، ويطلق عليه بعجز الطوارئ3.

---

[1] دردوري لحسن، مرجع سابق، ص115، ص116.

[2] دردوري لحسن، مرجع سابق، ص 116.

[3] دردوري لحسن، مرجع سابق، ص115.

الفرع الثاني
علاج عجز الموازنة

يختلف علاج العجز الموازنة حسب السياسة المالية للدولة والظروف المحيطة، ومن بين الحلول التي تستند لها الدولة في ذلك التوجه إلى الضغط الضريبي والإصدار النقدي.

أولا: التوجه إلى الضغط الضريبي

يعتبر الضغط الضريبي من أهم الأدوات في يد الدولة لتحقيق مردودية أكبر من النظام الضريبي فمجاله قياس مدى إمكانية تحقيق إيرادات مع تفادي الإضرار بالاقتصاد الوطني، حيث حدد الاقتصادي الأسترالي كولن كلارك مستوى الضغط الضريبي النموذجي بين 10% و25%.[1]

تريد الحكومة من خلال رفع معدلات الرسم على القيمة المضافة ربح مبلغ 100مليار دينار مع تجاهل الآثار الاقتصادية والاجتماعية لهذا القرار، بالمقابل عجزها عن التحكم في الأسعار والسوق . ففرض هيبة الدولة وتطبيق القوانين أولى..[2] وتم الرد بهذا الخصوص أنه بدراسة مضمون التعديل ورفع معدل الرسم على القيمة المضافة بنقطتين "من شأنه دعم موارد الميزانية العامة للدولة لا سيما في الظرف الحالي الذي يتميز بالصعوبات المالية الناجمة عن تراجع أسعار النفط.

وعليه تبقى المادة 25كما وردت في مشروع القانون ونقترح التصويت عليها[3]".

يلاحظ أنه حتى نواب الشعب في مناقشة قوانين المالية لا يمنح البدائل ولا كيفية التكفل بهذه المخاطر المحدقة في ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.

تسبب ظاهرة التهرب الضريبي نقص في الإيرادات الضريبية، فتقوم الدولة برفع معدلات الضرائب بسبب ذلك من أجل تعويض النقص في الإيرادات أو إحداث ضرائب جديدة؛ ويؤدي هذا

---

[1] ناصر مراد، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد25، ع2، 2009، ص191.

[2] شويتم نادية، م ش و، **الجريدة الرسمية للمناقشات رقم264**، 2016، ص12.

[3] شويتم نادية، مرجع سابق، ص13.

بطبيعة الحال إلى زيادة ضغط ضريبي حاد على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية وهنا نكون أمام غياب للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية[1].

1. أنواع الضغط الضريبي

تتمثل أنواع الضغط الضريبي فيما يلي:

أ- الضغط الضريبي الفردي :يقاس الضغط الضريبي الفردي عن طريق مدى تحمل الفرد للضرائب وقيمة المبلغ تقاس من خلال مقارنته مع الدخل الفردي، فمتوسط دخل الفرد هو الذي يعكس الوضعية المعيشية ومستوى الإنفاق العام.

نادى سليغمان "SLIGMAN"سنة 1925 بدراسة الضغط الضريبي الفردي إلى الضغط الضريبي القومي .لكن هذا القياس يبقى تقريبيا وغير دقيق فهو يحسب متوسط إجمالي الإيرادات على عدد السكان في الوطن[2].

ب- **الضغط الضريبي الأمثل:** يحدد الضغط الضريبي الأمثل بمعدلات مختلفة حسب دراسات اقتصادية مختلفة.

عند الفيزيوقراط 20% من دخل المكلف، وعند الكلاسيك أمثال برودون Broudoun يحدده ب10 %. أما النظريات الحديثة مثل كولين كلارك COLIN KLARK 25% من الدخل القومي.

2. مشاكل استعمال الضغط الضريبي في الجزائر

ترتبط مشاكل الضغط الضريبي بطبيعة الإيرادات الضريبية

بأ **المشكلة الأولى:** الإيرادات المحلية لا تظهر؛ وبالتالي حساب الضغط خارج هذه الإيرادات غير حقيقي فبعض الضرائب توجه حصيلتها إلى الجماعات المحلية.[3]

---

[1] بوزيدة عبد الحميد، **جباية المؤسسات**، مرجع سابق، ص50.

[2] المرجع نفسه، ص76.

[3] بوزيدة عبد الحميد، مرجع سابق، ص69.

ب-ب**المشكلة الثانية:** البنية الثنائية للإيرادات، جباية عادية وجباية بترولية. ففي النظام الجزائري تحسب الجباية البترولية في حساب نسبة الضغط الضريبي.[1]

3. أثر الضغط الضريبي على التهرب

قلنا سابقا أن الضغط الضريبي هو أثر أو نتيجة للتهرب والمتحكم في ذلك هو السياسة الجبائية للدولة، وبالمقابل فإن للضغط الضريبي أثر على التهرب.

محاولة الخاضعين للرسم الانتقال من شريحة أعلى إلى شريحة أدنى من أجل توفير مبالغ طائلة.

انعدام العدالة الضريبية، بسبب عدم ثقة لدى المكلفين ويحفز على التهرب الضريبي.

الوضعية الاقتصادية للمكلفين بالضريبة لها علاقة مباشرة بتخفيف العبء الضريبي، فكلما ارتفعت المداخيل قل التهرب في حالة الانتعاش الاقتصادي.

طريقة إنفاق الدولة للحصيلة الاقتصادية لها علاقة مباشرة بالتهرب، فإذا ما تم إنفاق الإيرادات بكفاءة عالية تراجع حجم التهرب.[2]

إن زيادة الضغط الضريبي يقتل الضريبة، ففي الدول المتجهة نحو التطور الاقتصادي؛ يعد بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول هذا ما تبناه الاقتصادي كالدورkaldor.

الضريبة المنخفضة يمكن أن تنعش الاقتصاد لكن إذا تعدى ذلك عتبة معينة ينعكس سلبا على الموارد المالية وعلى الاقتصاد.

يوضح الاقتصادي الأمريكي آرثر لافر ARTHER LAFFER، من خلال منحنى" لافر" أن كثرة الضريبة تقتل الضريبة.

---

[1] بوزيدة عبد الحميد، مرجع سابق، ص70، ص71.

[2] بلوفي عبد الحكيم، **ترشيد نظام الجباية العقارية(دراسة حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه علوم تسيير، جامعة بسكرة، الجزائر،2011 /2012، ص105.

إن للآثار المذكورة آنفا أهمية بارزة فالضغط برفع معدل الرسم على القيمة المضافة يؤدي إلى التهرب، أو وقف النشاط وتغييره إلى نشاط أقل ضريبة منه كاختيار نشاط يدخل في إطار المعدل الأدنى، وسبب ذلك انعدام العدالة الضريبية وتلقي الصدمات مع كل تعديل يطرأ وفق قوانين المالية المتعاقبة، وسياسة الإنفاق المتبعة في الدولة التي لا تظهر نتائجها بقدر الأموال المخصصة لها.

هذا ما يتعلق بالضغط الضريبي كأحد أدوات علاج العجز، كما أن الإصدار النقدي من أبرز الحلول التي تتخذها الدولة لعلاج العجز ومنها الجزائر.

ثانيا: التوجه إلى الإصدار النقدي

الإصدار النقدي هو إحدى الأساليب التي تلجأ لها الدولة لتغطية العجز الموازني، نختم في هذا الباب بتوضيح طريقة الإصدار، شروطه، والآثار المترتبة عنه.

1. طريقة الإصدار النقدي

يطلق على الإصدار النقدي التمويل التضخمي، وبمفهومه العام هو طبع نقود جديدة خاصة لدى الدول النامية؛ ويرجع ذلك إلى تراجع حجم نسبة الضرائب والنشاط الاقتصادي. تمثل عملية الإصدار النقدي دينا على الاقتصاد القومي فوحدات النقد الجديدة تعبر عن قوة شرائية فاقدة للقيمة، فهي تمثل دينا ينبغي الوفاء به.[1]

وإن لطريقة الإصدار النقدي لا بد من توافر مجموعة من الشروط نذكرها في الفكرة الموالية.

2. شروط الإصدار النقدي

تعمل الدولة في اللجوء للإصدار النقدي على أساس مجموعة من الشروط الواجب توافرها.[2]

أ- العمل على الإصدار النقدي عبر دفعات بكميات مدروسة، وتفادي عملية الإصدار دفعة واحدة حتى لا تسبب ضرر للاقتصاد الوطني.

---

[1] دنان راضية، مرجع سابق، ص154.

[2] دردوري لحسن، مرجع سابق، ص96.

ب–توجيه أموال الإصدار النقدي الجديدة للمشاريع الاستثمارية، وفي هذه الحالة تكون هذه النقود منتجة وتوفر مرونة في زيادة الطلب عليها.

ج– وجود أجهزة اقتصادية إنتاجية وكذا اقتصادا مرنا.

3. أثر الإصدار النقدي

لعملية الإصدار آثار اجتماعية واقتصادية سلبية[1] تتمثل في:

يؤدي إلى انخفاض المستوى المعيشي لدى أصحاب الدخول الثابتة وارتفاع الأسعار؛ فإعادة توزيع الدخل الوطني لا يصب في صالح الدخول الثابتة والدائنين، وهذا يشكل عبء اقتصادي لا يتماشى مع مقدرتهم وتفاقم الفوارق الاجتماعية.

التضخم الناجم عن الإصدار النقدي يؤثر على الاستثمارات وبالتالي ارتفاع تكاليفها.

تراجع نسبة الادخار الاستثماري، حيث يتحول السلوك الاستثماري من الاستثمار المنتج إلى الاستثمار غير المنتج خاصة مجال العقارات والذهب بسبب تدهور العملة.

تحويل رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية إلى الخارج جراء ارتفاع الأسعار وتكاليف الإنتاج؛ وهذا ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني.

عجز في ميزان المدفوعات ارتفاع أسعار الواردات مقابل تراجع الصادرات.

إعادة توزيع الدخل لصالح الأغنياء والملاك على حساب الفقراء.

فقدان النقود لأبرز خواصها والمتمثلة في أنها مخزن القيمة، وبالتالي تفقد قيمتها لدى الأفراد، فيلجأ كل الأفراد إلى الاحتفاظ بأموالهم بالعملات الصعبة؛ فتنخفض قيمة العملة الوطنية.

إن تراجع إيرادات الدولة سواء بانخفاض أسعار البترول أو إيرادات الرسم على القيمة المضافة يضع السلطة تحت ضغط اتخاذ القرار المناسب أو التوجه إلى الحلول السّهلة لتفادي الأزمات أو

–دنان راضية، مرجع سابق، ص154.

[1]دردوري لحسن، مرجع سابق، ص97.

التخفيف من حدتها؛ لكن هاته الحلول لها آثار وخيمة على الاقتصاد وعلى المجتمع، فلابد من وجود إرادة للعمل على إيجاد حلول ذات مدى طويل عن طريق دراسات استشرافية.

خلاصة الباب الثاني

يعتمد المشرع في معالجة المنازعات الجبائية إجراءات خاصة على أساس أنها ضمن المنازعات الإدارية. فالنزاعات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة فيما يتعلق بمجال الوعاء تمر بمرحلة إدارية إلزامية لابد من المرور بها غاية في تخفيف العبء على القضاء من جهة ومن جهة أخرى تعلق النزاعات بإيرادات الدولة. كما أنه المعيار المعمول به في معالجة النزاع على مستوى الإدارة هو المعيار المالي سواء بالنسبة لإدارة الضرائب أو لجان الطعن فهو معيار مانع لا يجوز الخروج عنه.

وفيما يخص المنازعات الخاصة بمجال التحصيل فاستحقاق دفع الرسم على القيمة المضافة ذو طابع فوري لذا قيد المشرع المدين بجزاءات إدارية في حالة تقاعس المدين عن دفعها وإلا وجد نفسه أمام متابعات قضائية؛ فالهدف من ذلك هو التصدي لكل من يعطل تحصيل إيرادات الخزينة.

يلاحظ من خلال إيرادات الميزانية العامة للدولة في الجزائر أن للرسم على القيمة المضافة مكانة معتبرة وتعول عليه الحكومة كثيرا؛ إذ أن حاجة الدولة لتغطية النفقات العامة المتزايدة وسهولة الحصول على الإيرادات عن طريق الضرائب غير المباشرة هو ما يجعل الحكومة تعول على رفع معدلات الرسم على القيمة المضافة بعد تراجع عائدات البترول.

بالرغم من المساهمة المالية المعتبرة للرسم على القيمة المضافة في ميزانية الدولة إلا أنه أثبت الواقع أن له آثار جد سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك بتراجع قيمة العملة وتفاقم سياسة الإصدار النقدي التي سببت التضخم الاقتصادي، كما أثرت على الواقع المعيشي للمواطن والأثار المترتبة عنه خاصة فيما يتعلق بتراجع قيمة العملة الوطنية مقابل صرف العملة الصعبة.

خاتمـــة

خاتمــة:

بناء على ما تم عرضه حول الرسم على القيمة المضافة في جانبه الموضوعي بداية بعرض مفهومه والطبيعة القانونية له، وكذا دراسة نطاق تطبيقه والمراحل التي مر بها والتعديلات التي مسته من خلال قوانين المالية المتعاقبة، وشقه الشكلي المتمثل في معالجة النزاعات المرتبطة به على مستوى الإدارة الضريبة متمثلة في أنها جهة طعن إدارية على المستوى المركزي وهيئات عدم التركيز؛ وقد تتطور المنازعات وتخرج عن إطار الإدارة وتعالج على مستوى القضاء. وفي الأخير تم التطرق إلى أثر الرسم على القيمة المضافة على ميزانية الدولة حيث أن أثره بتعدد ويختلف مابين ماهو إيجابي وماهو سلبي. وقد تم التوصل إلى جملة من النتائج نوجزها في الفقرات التالية:

1- الرسم على القيمة المضافة لا يزال الضريبة الحديثة والمعاصرة وهي أثر من آثار العولمة؛ التي تسعى الدولة إلى تطبيقها، رغم الانتقادات الموجه لها فهي شرعت في دول مصنعة وتبنتها دول ذات اقتصاد زراعي أو ريعي وهذا يخلق مشاكل اقتصادية في حالة عدم التوازن الاقتصادي مابين الدول يخلق عدم توازن في السياسة المالية والجبائية.

2- خوصصة المؤسسات الاقتصادية الناتج عن الإصلاحات جعل لها استقلالية في القرار وهذا وفق عملية التسيير اللامركزي، وإن ذلك يساعد في توسعة نشاط المؤسسات لاسيما في مجال الاستثمار وهذا يدر أرباح وإيرادات جبائية للدولة.

3- الرسم على القيمة المضافة يخدم مصالح الدول المسيطرة على الاقتصاد العالمي خاصة الاقتصاد الأوربي فالهدف من وضعه هو التخفيف من القيود الجمركية بين الدول.

4-آلية تطبيق هذا النوع من الضرائب في الجزائر كانت ضرورة وليس اختيار ومازالت تتعرض للتعديلات وفق قوانين المالية المتعاقبة نظرا للحتمية التي يتصف بها قانون المالية في إعداده سنويا.

5-الأصل في تطبيقات الرسم على القيمة المضافة شمولها المجال الاقتصاد وقياس مدى انتعاشه، لكن بمرور الزمن تعداه ذلك إلى المهن الحرة وفي بعض الدول إلى القطاع الفلاحي.

6-الغاية المرجوة من وضع المجال الاختياري زيادة على المجال الإلزامي هو زيادة حظوظ الدولة في الموارد وبسط رقابة أكثر على المكلف بالضريبة من خلال الخضوع للضريبة وفق النظام الحقيقي، وإن اتساع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المرتبطة بالمجال العقاري يضمن توفير إيرادات مستمرة ومرتفعة.

7-التفويض المقرر لمدير المؤسسات الكبرى، والمدير الولائي للضرائب المشروط بوجود قرار من المدير العام للضرائب، يعرقل سير الإدارة الضريبية ويعبر عن مركزية مشددة.

8-نظرية الأمن القانوني التي نادى بها فقهاء القانون غير مجسدة في مجال الضرائب والرسوم؛ المتمثلة في الأمن الجبائي فبمجرد تراجع العائدات النفطية اصطدم المواطن بارتفاع معدل الضرائب الناتج عن التعديلات التي طرأت على القوانين الجبائية من خلال قوانين المالية المتعاقبة. في حالة وجود فائض في الميزانية العامة للدولة لا تفكر الدولة في خفض الضرائب أو الاعفاء منها، أما في حالة تراجع الجباية البترولية يدفع المواطن الثمن من خلال رفع معدلات الضرائب وما يتبعه من تأثير على العملة والقدرة الشرائية؛ فالرسم على القيمة المضافة أداة جد مستعملة في السياسة الجبائية للدولة فما إن تراجعت إيرادات الدولة ولاسيما أسعار البترول سنة 2014، تم العمل على رفع معدلات الرسم على القيمة المضافة وفق قانون المالية لسنة 2015.

9- افقار الطبقات الهشة في المجتمع إذ تعتبر القاعدة الأوسع له خاصة الأجراء فالأجر يوجه مباشرة إلى الاستهلاك لا الاستثمار.

10-غياب التمثيل الحقيقي للشعب في مدى مراقبة ممثلي الشعب للسلطة التنفيذية في فرض الضرائب؛ رغم أن المرجعية التاريخية تقر بأن سبب ظهور البرلمانات هو الحد من سلطة الحاكم في فرض الضرائب-بريطانيا في النصف الثاني من القرن الثالث عشر-؛ نجد غياب تام لهذا المدلول، فالسلطة التنفيذية في مجال الضرائب والرسوم تلعب دور ازدواجي فلها سلطة التشريع وسلطة التنفيذ.

11-التعديل الدستوري الأخير في الجزائر مسّ العديد من المجالات وفي الجوانب الجبائية جرّم التهرب فأصبح منصوص عليه دستورياً وكذا بالهيئة الوطنية لمكافحة الفساد وبالمقابل لم يفكر في

وضع ضمانة دستورية تحمي المواطن الضعيف من تعسف السلطة في فرض الضرائب وبالمقابل ماهي السبل الحقيقية التي تجعل المواطن يستفيد من ثروات بلاده.

12-الأصل في القاعدة القانونية أنها ذات سلوك اجتماعي، أما في القانون الجبائي فالقاعدة الجبائية ذات سلوك اقتصادي بامتياز.

13-الهدف من فرض الرسوم الجمركية على عمليتي الاستيراد والتصدير هدفها اقتصادي أكثر منه جبائي، وإضافة فرض الرسم على القيمة المضافة يرهق كاهل المكلف بالضريبة. فجباية الرسم على القيمة المضافة آخر ما يحصل ووعاؤه أوسع ويشمل الوعاء الجمركي.

14-ضريبة جد خطيرة؛ حيث أنها أداة في يد الحكومة لقياس الانتعاش الاقتصادي أي نظرية برغماتية دون مراعاة الجانب الاجتماعي؛ فهي تتأثر بالوضع الاقتصادي الذي بدوره يؤثر على السياسة أو يوجهها والقرار السياسي يبنى على قرار اقتصادي دون مراعاة الجانب الاجتماعي فنظرية التضامن والعقد الاجتماعي مغيبة.

15-يدخل مجال القانون الجبائي في الإطار العام للقانون الإداري باعتبار إدارة الضرائب مرفق عمومي، وللقانون الإداري قواعد خاصة ومتميزة منها أنه قانون قضائي؛ إلا أنه في النزاع الجبائي يقف القاضي الإداري عاجزا أما التحقيقات المقدمة من طرف إدارة الضرائب والخبرة القضائية رغم أنه غير مجبر بالأخذ بها إلا أنه يحتكم لها.

16-يشكل نوع من أنواع الازدواج الضريبي المقنّن بالنسبة للأجراء، فهم يخضعون للضريبة على الدخل وعند إنفاق الأجر يدفعون الرسم على القيمة المضافة بمناسبة الاستهلاك خاصة السلع المستوردة.

17-منازعات الرسم على القيمة المضافة ذات قواعد مشتركة من حيث نزاعات الوعاء والتحصيل؛ فالأولى مرتبطة بمنازعات الضرائب المباشرة على مستوى الإدارة والقضاء الإداري. أما الثانية على مستوى الداخل ذات طابع فوري وعقابي وعلى مستوى التجارة الخارجية مرتبطة بالمنازعات الجمركية والقضاء الجزائي.

18-مساهمة الرسم على القيمة المضافة في الإيرادات العمومية قيّمة؛ فإيراداته تصل إلى تغطية نفقات ثلاثة وزارات.

وبعد عرض النتائج المتوصل لها، نطرح الاقتراحات والتوصيات أدناه:

الاقتراحات والتوصيات

1-التفكير في إيجاد بدائل للرسم على القيمة المضافة أو تكييفه مع الواقع، فبدل من أن تكون موجهة للاقتصاد لما لا يكون الاقتصاد موجه لها.

2-تفادي سياسة استيراد الحلول، فالقاعدة الجبائية ذات سلوك اقتصادي فيمكن تكييف النظام الجبائي مع النظام الاقتصادي، أو تغيير الاقتصاد الوطني ليواكب النظام الجبائي وهذا العمل على الخروج من الاقتصاد الريعي.

3-الاستفادة من فترات الوفرة المالية واحتياطي العملة الصعبة باستغلالها في الاستثمارات المنتجة للتصدي لفترات الأزمة المالية.

4-السياسة الجبائية والمالية للدولة هي شراكة بين رجل السياسة، الاقتصاد والقانون فللخروج من الأزمة الاقتصادية وتنمية الحياة الاجتماعية لابد من برامج شاملة متكاملة حتى تحصد ثمارها.

5-اعتماد نظام التحويلات الجبائية وذلك بإلحاق الفائض من الرسم على القيمة المضافة لتغطية الضريبية على الدخل في فترة الوفرة المالية لتشجيع الادخار والاستثمار.

6-تغيير اسم الرسم على الاستهلاك البترولي إلى الضريبة على القيمة المضافة وهذا وفق معدل يتناسب مع النشاط البترولي.

7-إعادة تسمية قانون الرسوم على رقم الأعمال بقانون الضريبة على القيمة المضافة و وإعادة النظر في مقتضياته.

8-إعادة النظر في نظام التفويض المقرر لمدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب.

9-تنظيم ملتقيات حول النظام الجبائي بشكل دوري على مستوى كليات الحقوق لتعزيز مكانة الجامعة في التشريع الضريبي بصفة عامة ورجل القانون بصفة خاصة.

وعلى غرار الاقتراحات أعلاه نتمنى العمل على التوصيات التالية الخاصة بدراسة مذكرات على مستوى الماستر وأطروحات دكتوراه وفق تكوين مشترك بين كلية الحقوق وكلية الاقتصاد لارتباط موضوع القانون الجبائي بين الدراسات القانونية والدراسات الاقتصادية، من أجل زيادة التعمق وتقديم الأفضل في المجال الضريبي.

على مستوى الماستر:

-تطبيقات الرسم على القيمة المضافة.

-التهرب من الرسم على القيمة المضافة ومكافحته.

-العلاقة بين الرسم على القيمة المضافة والرسوم الجمركية (المعدلات، الإعفاء، المنازعات)

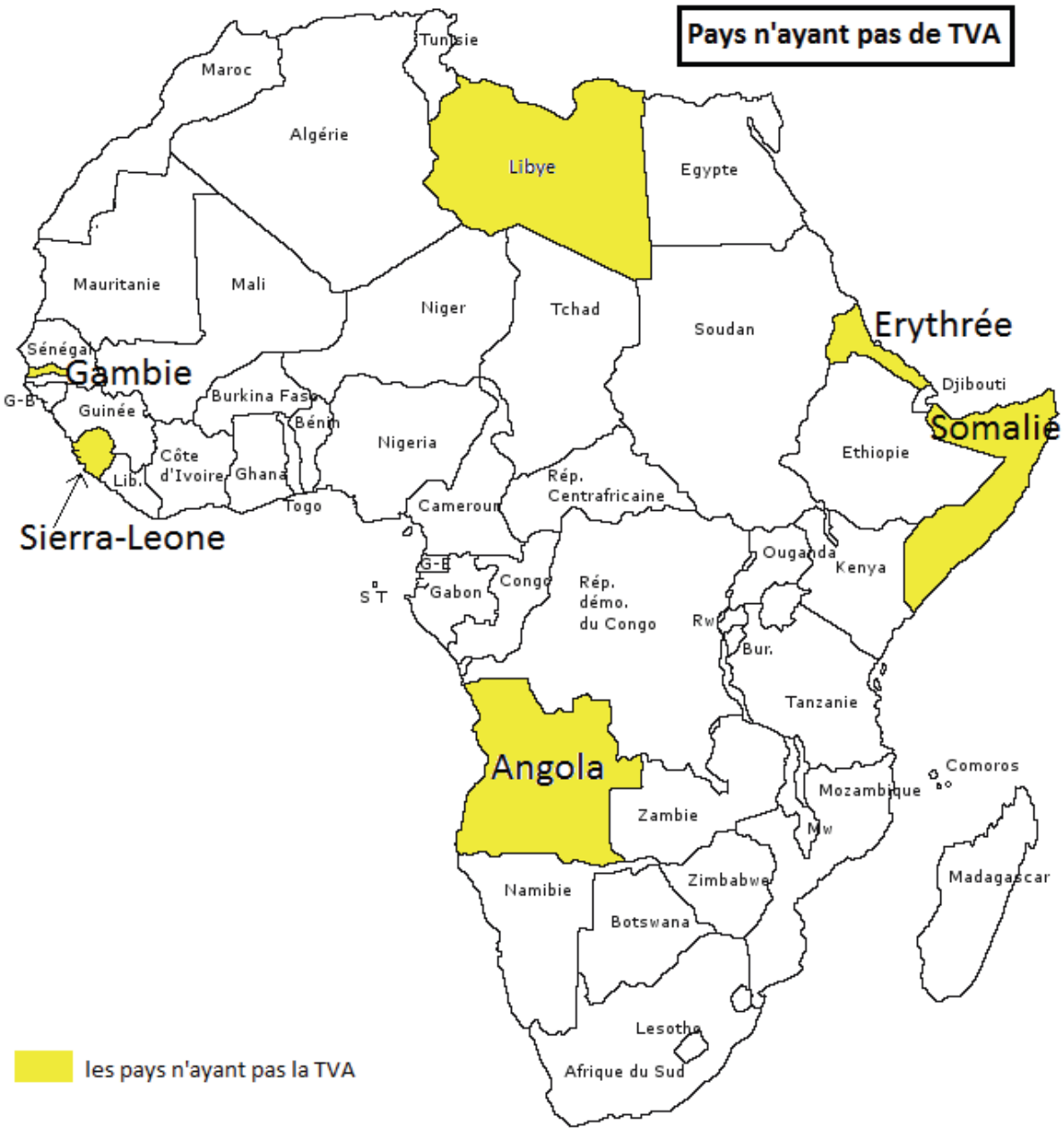
على مستوى الدكتوراه:

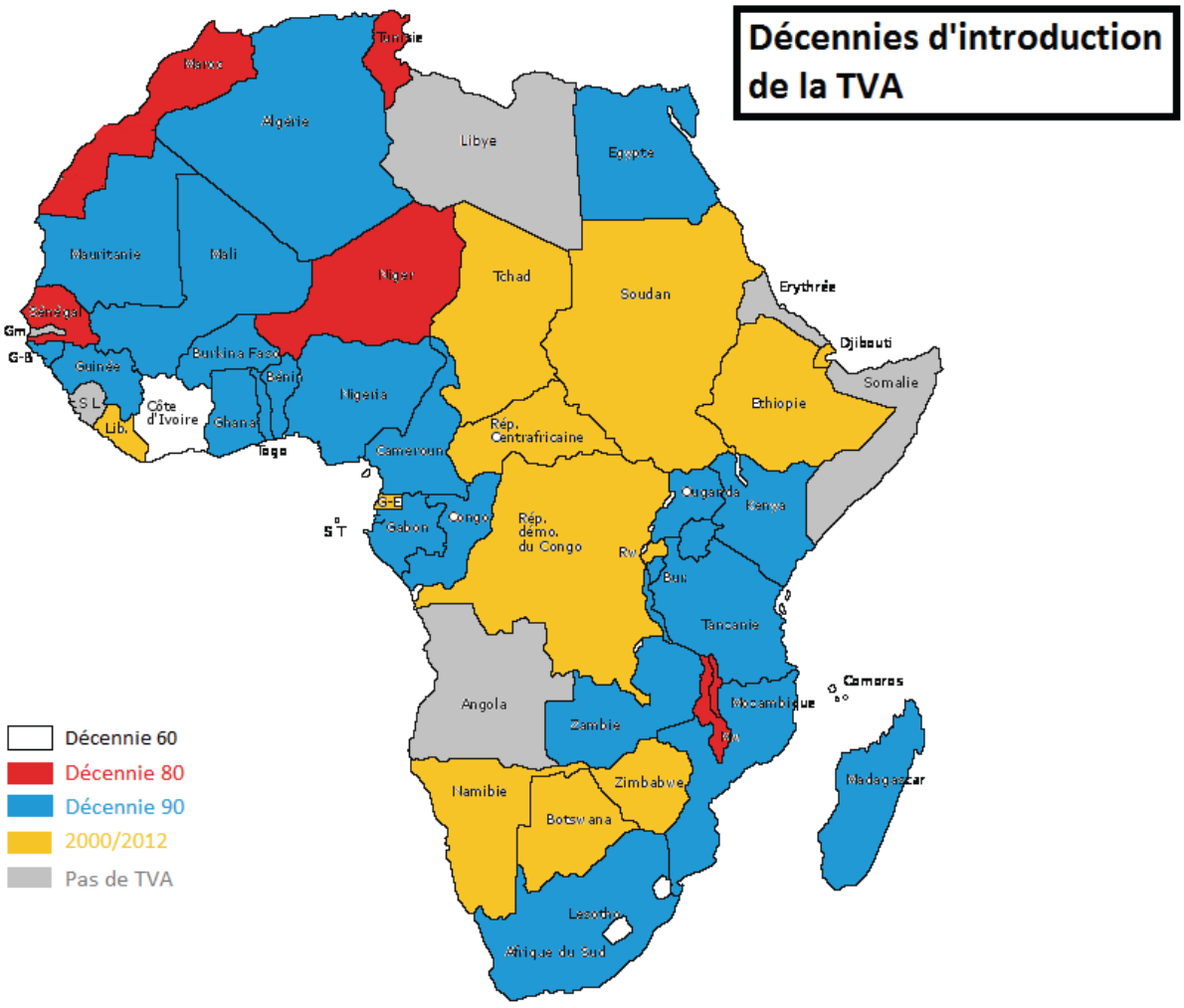
-النظام القانوني للرسم على القيمة المضافة

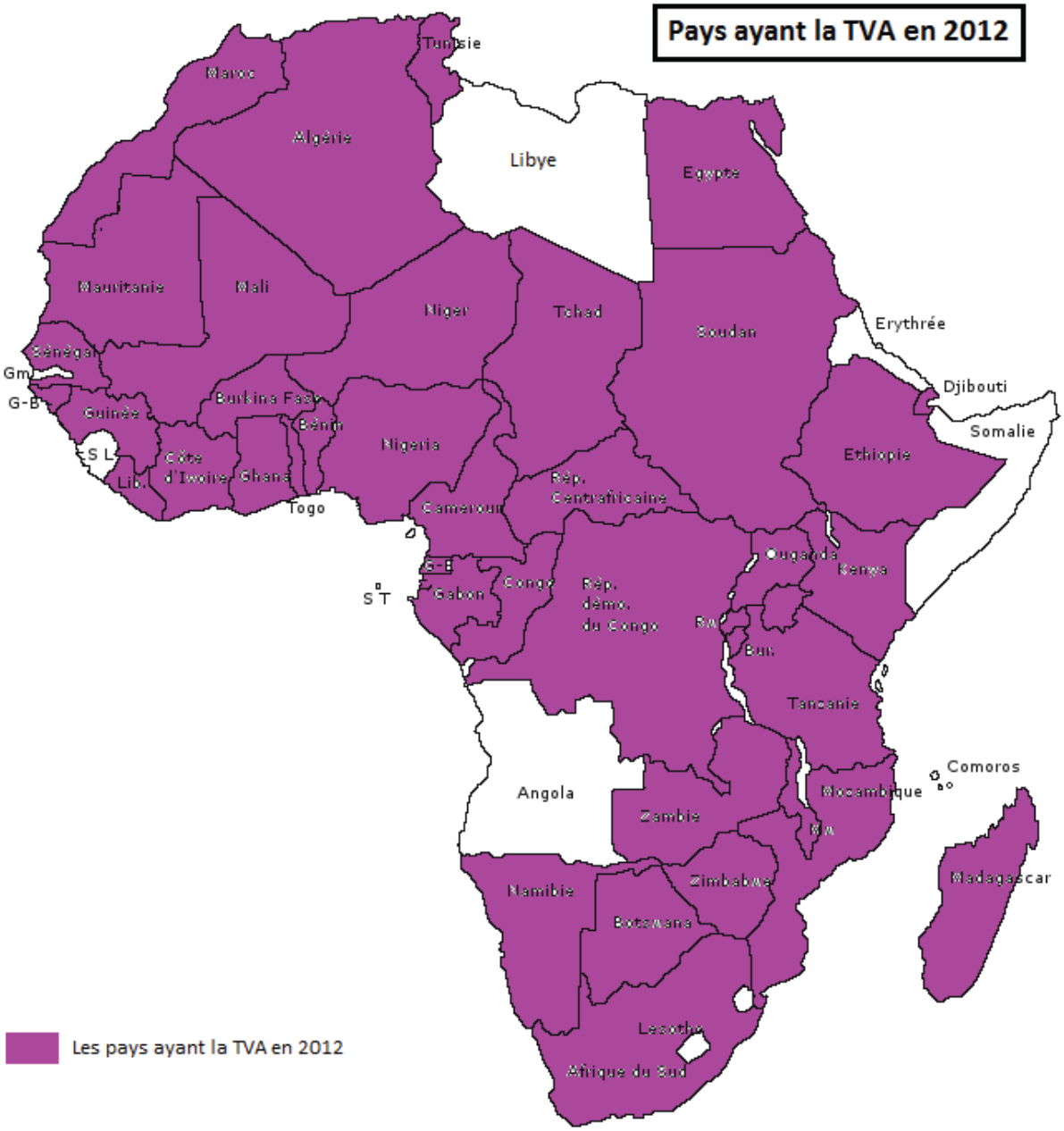
-تأثير الإيرادات على إعداد قانون المالية.

تم بحمد الله تعالى.

الملاحق


Pays n'ayant pas de TVA
Tunisie
Maroc
Algérie
Libye
Egypte
Mauritanie
Mali
Niger
Tchad
Soudan
Erythrée
Djibouti
Somalie
Sénégal
Gambie
G-B
Guinée
Burkina Faso
Bénin
Nigeria
Ethiopie
Côte d'Ivoire
Lib.
Ghana
Togo
Sierra-Leone
Cameroun
Rép. Centrafricaine
Ouganda
Kenya
G-E
S T
Gabon
Congo
Rép. démo. du Congo
Rw
Bur.
Tanzanie
Angola
Comoros
Mozambique
Zambie
Mw
Zimbabwe
Madagascar
Namibie
Botswana
Lesotho
Afrique du Sud
les pays n'ayant pas la TVA


Décennies d'introduction de la TVA
Tunisie
Maroc
Algérie
Libye
Egypte
Mauritanie
Mali
Niger
Tchad
Soudan
Erythrée
Djibouti
Somalie
Sénégal
Gm
G-B
Guinée
Burkina Faso
Bénin
Nigeria
Ethiopie
S L
Lib.
Côte d'Ivoire
Ghana
Togo
Cameroun
Rép. Centrafricaine
Ouganda
Kenya
G-E
Gabon
Congo
Rép. démo. du Congo
Rw
Bur
Tanzanie
Angola
Zambie
Mozambique
Comores
Malawi
Madagascar
Namibie
Zimbabwe
Botswana
Lesotho
Afrique du Sud
Décennie 60
Décennie 80
Décennie 90
2000/2012
Pas de TVA

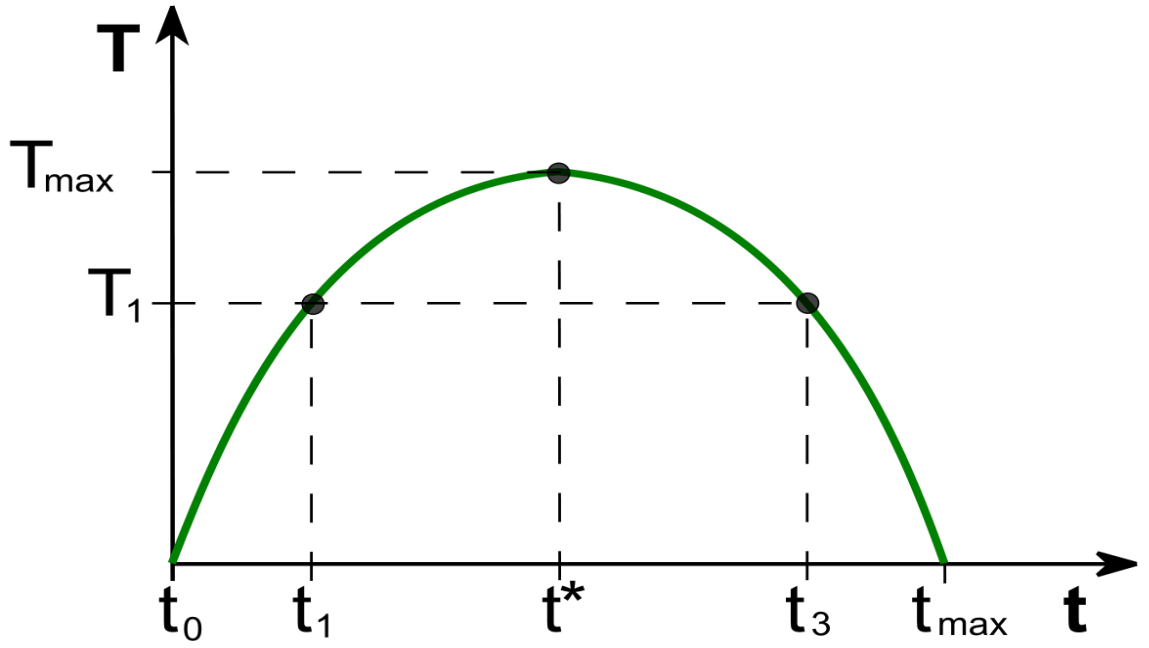

Pays ayant la TVA en 2012
Tunisie
Maroc
Algérie
Libye
Egypte
Mauritanie
Mali
Niger
Tchad
Soudan
Erythrée
Djibouti
Somalie
Ethiopie
Sénégal
Gm
G-B
Guinée
Burkina Faso
Bénin
Nigeria
S L
Lib
Côte d'Ivoire
Ghana
Togo
Cameroun
Rép. Centrafricaine
G-E
Gabon
Congo
Rép. dém. du Congo
S T
Ouganda
Kenya
Rw
Bun
Tanzanie
Angola
Zambie
Mozambique
Comoros
Mw
Zimbabwe
Namibie
Botswana
Lesotho
Afrique du Sud
Madagascar
Les pays ayant la TVA en 2012

	اسم المؤسسة	نسبة ملكية سوناطراك من أصولها
01	شركة سونا طراك	الشركة الأم
02	المؤسسة الوطنية لتوزيع وتسويق المحروقات NAFTAL	%100
03	المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء ENAGEO	%100
04	الشركة الوطنية للهندسة والبناء GCB	%100
05	الشركة الوطنية لأشغال البترول الكبرى ENGTP	%100
06	المؤسسة الوطنية للحفر ENAFOR	%100
07	المؤسسة الوطنية للأنابيب ENAC	%100
08	المؤسسة الوطنية للتكرير NAFTEC	%100
09	المؤسسة الوطنية للبتروكيمياء ENIP	%100
10	شركة تجهيز وتسويق الغازات الصناعية COGIZ	%100
11	شركة الشحن هيبروكHYPROC	%100
12	الشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP	%51
13	المؤسسة الوطنية لخدمة الآبار ENSP	%51
14	شركة ساري لتصليح الانابيب وغيرهاSARPI	%50
15	شركة الجزائرية للطاقة AEC	%50
16	شركة الجزائرية للطاقة الجديدة NEAL	%45
17	شركة هيليوس لاستخراج وتمييع الهيليوم HELIOS	%51

(جدول إيرادات الميزانية العامة للدولة)

PRODUITS	2000	2001	2002	2003	2004	% 2004-2000	2005	2006	2007	2008	2009	% 2009-2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	% 2015-2010
I- Fiscalité Ordinaire :																			
- Impôts Directs	82341	99202	99202	125529	125529		168371	240292	259484	331826	462780		559 405	686 405	862 403	903 000	882064	1034938	
- Enregistrement et Timbre	16221	17026	17026	19272	19272		19618	23544	28129	33917	35965		39 841	47 958	56 265	49 000	71642	88046	
- Taxes Diverses sur les Affaires	**169945**	**184298**	**184298**	**235611**	**235611**		**312377**	**334370**	**347233**	**429776**	**472644**		**493 926**	**557 671**	**651 662**	**649 200**	**765388**	**828165**	
- Impôts Indirects	539	440	440	746	746		845	984	885	1 190	1 073		1 325	1 459	1 850	1 500	1631	1494	
- Droits de Douanes	86321	104295	104295	143376	143376		143357	113402	132653	163933	172473		183 562	222 190	337 571	228 300	369655	410201	
- Produits Domaines	6600	35120	35120	34440	34440		15950	28410	13510	17050	19530		18 650	23 746	25 537	20 000	24120	78076	
TOTAL Fiscalité ordinaire	**361967**	**440381**	**485827**	**558974**	**599919**	**65,7%**	**660518**	**741002**	**781894**	**977692**	**1164465**	**76,3%**	**1296709**	**1529400**	**1519040**	**1615900**	**2090380**	**2440920**	**88,2%**
II- Fiscalité Pétrolière	1169573	964464	942904	1 284974	1 485761		2267836	2714001	2711848	4003560	2327674		2820010	3077933	3463613	3466900	1577730	1722940	
TOTAL des recettes fiscales de l'Etat	**1531540**	**1404845**	**1428731**	**1843948**	**2085680**		**2928354**	**3455003**	**3493742**	**4981252**	**3492139**		**4116719**	**1548533**	**1944573**	**1851000**	**3668110**	**4163860**	

منحنى لافر



قائمة المراجع

Les références

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

القوانين

1- القانون رقم 07/79 المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق ل21 جويلية سنة 1979 **المتضمن قانون الجمارك**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 30، الصادر بتاريخ 24 جويلية سنة 1979، المعدلة والمتممة بموجب القانون 07/17 المؤرخ في 19 جمادى الأولى 1438 الموافق ل16 فيفري 2017، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد11، الصادر بتاريخ 19 فيفري 2017.

2- القانون رقم 17/84 المؤرخ في 08 شوال عام 1404 الموافق ل07 جويلية سنة 1984 **المتعلق بقوانين المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 28، الصادر بتاريخ 10 جويلية سنة 1984.

3- القانون رقم 30/85 المؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1406 الموافق ل28 نوفمبر سنة 1985 **المتعلق بفرض الضريبة على القيمة المضافة**، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف قم 347 المؤرخ في 7 ربيع الثاني 1406 الموافق ل20 ديسمبر سنة 1985، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية العدد 3818 بتاريخ 01 جانفي 1986.

4- القانون رقم 14/86 المؤرخ في 13ذي الحجة عام 1406الموافق ل 19أوت 1986المتعلق بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها و**نقلها بالأنابيب المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35، الصادر بتاريخ 27 أوت 1986.

5- القانون رقم 01/88 المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1408 الموافق ل 12 جانفي سنة 1988 **المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 02، الصادر بتاريخ 13 جانفي 1988 المعدل والمتمم.

6- القانون رقم 29/88 المؤرخ في 05 ذي الحجة عام 1408 الموافق ل19 جويلية سنة 1988 **المتضمن قانون احتكار الدولة للتجارة الخارجية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 29، الصادر بتاريخ 20 جويلية 1988.

7- القانون رقم 12/89 المؤرخ في 02 ذي الحجة عام 1409 الموافق ل05 جويلية سنة 1989 **المتعلق بالأسعار**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 29، الصادر بتاريخ 19 جويلية 1989.

8- القانون رقم 10/90 المؤرخ في 10 رمضان عام 1410 الموافق ل14 أفريل سنة 1990 **المتعلق بالنقد والقرض**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد16، الصادر بتاريخ 18 أفريل 1990.

9- القانون رقم 36/90 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق ل31 ديسمبر سنة 1990 **المتضمن قانون المالية لسنة 1991**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 57، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1991.

10- القانون رقم 25/91 المؤرخ في 11 جمادى الثانية عام 1412 الموافق ل18 ديسمبر سنة 1991 **المتضمن قانون المالية لسنة 1992**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 65، الصادر بتاريخ 18 ديسمبر 1991.

11- القانون رقم 10/98 المؤرخ في 29ربيع الثاني 1419الموافق ل 22أوت 1998المعدل والمتمم للقانون 79/07**المتعلق بقانون الجمارك**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد61، الصادر بتاريخ 23أوت 1998.

12-القانون رقم 03/2000 المؤرخ في 05 جمادى الأولى عام 1421 الموافق ل05 أوت سنة 2000 **المحدد للقواعد العامة المتعلقة بالبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 48، الصادر بتاريخ 06 أوت سنة 2000.

13-القانون رقم 06/2000 المؤرخ في 27 رمضان عام 1421 الموافق ل23 ديسمبر سنة 2000 **المتضمن قانون المالية لسنة 2001**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 80، الصادر بتاريخ 24 ديسمبر سنة 2000.

14-القانون رقم 21/01 المؤرخ في 07شوال عام 1422الموافق ل 22 جانفي 2001 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 79، الصادر بتاريخ 23ديسمبر سنة 2001.

15-القانون رقم 02/04 المؤرخ في 05 جمادى الأولى عام 1425 الموافق ل 23 جوان سنة 2004، **المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 41، الصادر بتاريخ 12 جوان 2004.

16-القانون رقم 11/04 المؤرخ في 14 ربيع الأول 1432 الموافق ل 17 فيفري 2011 **المحدد للقواعد التي تنظم نشاط الترقية العقارية** ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 14، الصادر بتاريخ 06 مارس 2011.

17-القانون رقم 24/06 المؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1427 الموافق ل26 ديسمبر سنة 2006 **المتضمن قانون المالية لسنة 2007**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد85، الصادر بتاريخ 27 ديسمبر سنة 2006.

18-القانون رقم 09/08 المؤرخ في 18 صفر 14 الموافق ل25فيفري 2008 **المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد21، الصادر بتاريخ 23 أفريل 2008.

19-القانون رقم 21/08 المؤرخ في 02محرم عام 1430الموافق ل 30ديسمبر سنة 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74، الصادر بتاريخ 31ديسمبر سنة.2008

20-القانون رقم 01/10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29جوان سنة 2010 **المتعلق بمهنة خبرة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، الصادر بتاريخ 01 جويلية 2010.

21-القانون رقم 01/13 المؤرخ 19 ربيع الثاني عام 1434 الموافق ل20 فيفري سنة 2013، المعدل والمتمم للقانون 07/05 **المتعلق بالمحروقات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 11، الصادر بتاريخ 24 فيفري سنة 2013.

22-القانون رقم 13/ 07 المؤرخ في 24 ذي الحجة عام 1434 الموافق ل29 أكتوبر سنة 2013 **المتعلق بتنظيم مهنة المحاماة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد55، الصادر بتاريخ 30 أكتوبر سنة 2013.

23-القانون رقم 10/14 المؤرخ في 08 بيع الأول عام 1436 الموافق ل30 ديسمبر سنة 2014 **المتضمن قانون المالية لسنة 2015**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2014.

24-القانون رقم 18/15 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437 الموافق ل30 ديسمبر 2015 **المتضمن القانون المالية لسنة 2016**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 72، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2015.

25- القانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق ل 28 ديسمبر2016 **المتضمن قانون المالية لسنة 2017**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 77، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2001.

الأوامر

1- الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 18صفر عام 1386الموافق ل 08جوان سنة 1966المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 82، الصادر بتاريخ 30ديسمبر سنة2020.

2- الأمر رقم 58/75 المؤرخ في 20 رمضان 1395عام الموافق ل 26 سبتمبر سنة1979 **المتضمن القانون المدني الجزائري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78 الصادر بتاريخ 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم بالقانون 05/07 المؤرخ في 13 ماي سنة 2007.

3- الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 20 رمضان 1395عام الموافق ل 26 سبتمبر سنة1979 **المتضمن القانون التجاري الجزائري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 101 الصادر بتاريخ 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم بالقانون 02/05 المؤرخ في 06 فيفري سنة 2005، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد11، الصادر بتاريخ 09 فيفري 2005.

4- الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 102، الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976.

5- الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 **المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 103، الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976.

6- الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل09 ديسمبر سنة 1977 **المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 70، الصادر بتاريخ 02 أكتوبر سنة 1977.

7- الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق ل26 أوت سنة 2003 **المتعلق بالنقد والقرض**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 52، الصادر بتاريخ 7 أوت 2003، المعدل والمتمم بالأمر رقم 04/10 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق ل26 أوت سنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 50، الصادر بتاريخ 01 سبتمبر 2010.

8- الأمر رقم 04/10 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق ل26 أوت سنة 2010، **المتعلق بالنقد والقرض**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 50، الصادر بتاريخ 01 سبتمبر 2010.

المراسيم التشريعية

1- المرسوم التشريعي رقم 10/93 المؤرخ في 02 ذي الحجة عام 1413 الموافق ل23 ماي سنة 1993 **المتعلق ببورصة القيم المنقولة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 34، المعدل والمتمم بالقانون رقم 04/03 المؤرخ في 16 ذي الحجة عام 1423 الموافق ل17 فيفري سنة 2003، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 11، الصادر بتاريخ 19 فيفري 2003.

المراسيم الرئاسية

1- المرسوم الرئاسي 242/80 المؤرخ في 24 ذي القعدة عام 1400 الموافق ل04 أكتوبر سنة 1980 **المتعلق بإعادة هيكلة المؤسسات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 41، الصادر بتاريخ 07 أكتوبر 1980.

2- المرسوم الرئاسي رقم 48/98 المؤرخ في 14 شوال عام 1418 الموافق ل11 فيفري 1998 **المتضمن القانون الأساسي للشركة الوطنية للبحث عن المحروقات وإنتاجها ونقلها وتحويلها وتسويقها "سوناطراك"**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 07، الصادر بتاريخ 15 فيفري سنة 1998.

المراسيم التنفيذية

1- المرسوم التنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في أول ذي الحجة عام 1410 الموافق ل23 جوان سنة 1990 **المتضمن تنظيم وزارة الاقتصاد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 26، الصادر بتاريخ 27 جوان سنة 1990.

2- المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل27 جويلية 1997-29-27-07-97 **المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة الماليةالمصالح ووزارة التجارة وتنظيمها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 50، الصادر بتاريخ 30 جويلية سنة 1997.

3- المرسوم التنفيذي رقم 43/02 المؤرخ في 30 شوال عام 1422 الموافق ل14 جانفي سنة 2002 **المتضمن إنشاء بريد الجزائر**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 04، الصادر بتاريخ 16 جانفي 2002.

4- المرسوم التنفيذي رقم 468/05 المؤرخ في08 ذي الحجة عام 1426 الموافق ل 10 ديسمبر 2005 **المحدد لشروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 80، الصادر بتاريخ 11 ديسمبر سنة 2005.

5- المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل28 نوفمبر 2007، **المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 75، الصادر بتاريخ 02 ديسمبر 2007.

6- المرسوم التنفيذي رقم 18/09 المؤرخ في 23 محرم 1430 الموافق ل20 جانفي 2009 يحدد **التنظيم المتعلق بممارسة مهنة الوكيل العقاري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 06، الصادر بتاريخ 25 جافي 2009، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 242/19 المؤرخ في 08 محرم 1441 الموافق ل 08 سبتمبر 2019، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 55، الصادر بتاريخ 15 سبتمبر 2019.

7- المرسوم التنفيذي رقم 288/10 المؤرخ في 08 ذي الحجة عام 1431 الموافق ل14 نوفمبر 2010، **المتعلق بالأشخاص المؤهلين بالتصريح المفصل للبضائع**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 71، الصادر بتاريخ 24 نوفمبر سنة 2010.

8- المرسوم التنفيذي رقم 249/15 المؤرخ في 15 ذي الحجة عام 1436 الموافق ل29 سبتمبر 2015 يحدد **محتوى وتمحور وكذا شروط تسيير وتحيين مدونة الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للتسجيل في السجل التجاري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 52، الصادر بتاريخ 30 سبتمبر 2015.

9- المرسوم التنفيذي رقم185/18 المؤرخ في 26شوال عام 1439الموافق ل 10جويلية 10/07/2018**المحدد لقيمة دمغة المحاماة وكيفيات تحصيلها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، الصادر بتاريخ 15 جويلية 2018.

القرارات الوزارية

1- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 29 ربيع الثاني عام 1426 الموافق ل7 جوان سنة 2005 **المحدد لتنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد43، الصادر بتاريخ 22 جوان سنة 2005.

2-القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق ل21 فيفري 2009 **الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدراة الجبائية وصلاحيتها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 20، الصادر بتاريخ 29 مارس سنة 2009.

الجريدة الرسمية للمناقشات

1- إحدادن نادية ، م ش و، **الجريدة الرسمية للمناقشات رقم 129** ، الجزائر، 2014.

2- بن مهدي نور الدين، م ش و، **الجريدة الرسمية للمناقشات رقم 257**، الجزائر،2015.

3- جلاب محمد، م ش و، **الجريدة الرسمية للمناقشات رقم 127**، الجزائر، 2014.

4- خير الله لطفي ، م ش و، **الجريدة الرسمية للمنقاشات رقم 264**، الجزائر، 2016.
5- شويتم نادية، م ش و، **الجريدة الرسمية للمناقشات رقم264**، الجزائر، 2016.
6- مراد سناني، م ش و ،**الجريدة الرسمية للمناقشات رقم255**، الجزائر، 2015.

كتب

1- أعاد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط7، الأردن، 2010.
كتاب السبتي فارس، **المنازعات الضريبية في التشريع الجزائي الجزائري**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
2- بربارة عبد الرحمان، **شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 09/08 مؤرخ في 23 فيفري 2008)**، دار بغدادي للطباعة والنشر، ط2، الجزائر، 2009.
3- بوزيدة عبد حميد ، **جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامّة للضريبة، الرّسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2010.
4- بوسقيعة أحسن، **المنازعات الجمركية (تعريف وتصنيف الجرائم متابعة وقمع الجرائم الجمركية)**، دط، دار هومة، الجزائر، 2005.
5- جعفور محمد سعيد، أسعد فاطمة، **التصرفات الدائرة بين النفع والضرر في ق م ج**، دار هومة، الجزائر، د س ن.
كتاب جهاد سعيد خصاونة، **علم الماليةالعامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010.
6- خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري الحديث**، دار هومة، دط، الجزائر، 2005.
7- خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري**، دار هومة، ط1، الجزائر، 2000.
8- رفعت محجوب، **المالية العامة**، دار النهضة، دط، بيروت، 1979.
9- سي يوسف زاهية حورية، المسؤولية المدنية للمنتج، دار هومة، دط، الجزائر، 2009.
10-صقر نبيل، **الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية(قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فيفري 2008 –التنفيذ–التحكيم)**، دار الهدى، دط، عين مليلة، 2008.
11-عادل العلي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2003.
12-عبد الغفور إبراهيم أحمد، **مبادئ الاقتصاد والمالية العامة**، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2013.
13-عبد الله بن صالح بن عبد العزيز السيف، **الوساطة العقارية وتطبيقاتها القضائية**، اليمان لنشر والتوزيع، ط1، الرياض، 2013.
14-عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، دط، عمان، 2008.
15-عدلي البابلي، **المالية العامة والنظم الضريبية (تقدير وتحليل الموازنة العامة في الشريعة والقانون)**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، دط، 2009.
16-قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، **ضريبة القيمة المضافة("المفاهيم، القياس، التطبيق")**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008.

17-كوسة فضيل، الدعوى الضريبية واثبات في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، دط، الجزائر، 2011.
كتاب محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، **المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة)**، دار العلوم للنشر والتوزيع، دط، عنابة، 2003.

18-محمد حسن قاسم، **مبادئ القانون(مدخل إلى القانون والالتزامات)**، دار الجامعة للطباعة والنشر، مصر، 1998.

19-محمد سعيد الصبري، **الواضح في شرح القانون المدني(عقد البيع والمقايضة دراسة مقارنة في القوانين العربية)**، دار الهدى عين مليلة، دط، الجزائر، 2012.

20-ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1999-2009)**، منشورات البغدادي، دط، د ت.

21-نذير بن عمّو، **العقود الخاصّة للبيع والمعاوضة**، مركز النّشر الجامعي CPU ، ط1، تونس، 2008.

22-يحياوي أعمر ، **مساهمة في دراسة المالية العامة النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة**، دار هومة، الجزائر، 2010.

أطروحات دكتوراه

1- زعزوعة فاطمة، **الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، الجزائر، 2013.

2- شنيني حسين، **التجارة الإلكترونية كخيار استراتيجي للتواجد في الأسواق الدّولية**، ومقومات إقامتها في الوطن العربي(واقع وتحديات)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة ورقلة،2014.

3- أمازوز لطيفة، **التزام البائع بتسليم المبيع في القانون الجزائري**، أطروحة دكتوراه في القانون، جامعة تيزي وزو، الجزائر،2011.

4- بلوفي عبد الحكيم، **ترشيد نظام الجباية العقارية(دراسة حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه علوم تسيير، جامعة بسكرة، الجزائر،2011 /2012.

5- دردوري لحسن، **سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة الجزائر –تونس**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر،2013 /2014.

6- شحماط محمود ، **قانون الخوصصة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2007.

7- شنافي لينـدة، **تـأثير سياسـة الإصـلاحات الاقتصـادية فـي الجزائـر فـي البنـاء الاجتمـاعي للمجتمـع الجزائري(دراسـة تحليليـة)**، أطروحـة دكتوراه فـي علم الاجتمـاع، كليـة العلـوم الاجتماعيـة والعلـوم الإسـلامية، جامعة باتنة، الجزائر، 2010.

8- عليان مالك، عليان مالك، **الدعوى الضريبة في النظام القانوني الجزائري**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر،2008.

9- قرقوس فتيحة، **مديرية كبريات المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2017.

10-مسكر سهام، **التزامات المرقي العقاري المترتبة على بيع السكنات الترقوية**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2016.

11-مؤذن مامون، **الإطار القانوني لنشاط المنظمات المهنية(دراسة مقارن)**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، الجزائر، 2016.

رسائل ماجيستير

1- زاقي درين، **النظام القانوني للمنازعة الضريبية**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2016.

2- سليم قصاص، **المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، 2008.

3- لكحل عائشة، **المنازعات الضريبة أمام الجهات القضائية في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2015.

4- نمر صالح محمود دراغمة، **عقد التوريد في الفقه الإسلامي(دراسة مقارنة)**، رسالة ماجستير في الفقه والتشريع، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح نابلس، فلسطين،2004.

5- أيمن راشد صادق حماد، **الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، فلسطين، 2004.

6- بدايرية يحي، **الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة باتنة، الجزائر، 2012.

7- برابنيس عبد القادر ، **التسويق في مؤسسات الخدمات العمومية (دراسة على قطاع البريد والاتصال في الجزائر)**، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007.

8- بورويس عبد العالي ، **دور النظام الجمركي في تحرير التجارة الخارجية(حالة الجزائر)**، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997.

9- سليمان عنتر، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012/2011.

10-جيمي سيدي محمد، **نظام الجزاءات في التشريع الجمركي الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، الجزائر، 2012.

11-حبيش صليحة، **النظام القانوني لقابض الجمارك**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة الجزائر، 2012.

12- رحيم عبد النور، **النظام القانوني لمؤسسة البريد الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2016.

13-سلطاني سلمى، **دور الجمارك في سياسة التجارة الخارجية(حالة الجزائر)**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

14-سناء إبراهيم أحمد، **الضريبة على القيمة المضافة في السودان "آلية التطبيق والآثار الاقتصادية**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، معهد الإدارة العامة، جامعة الخرطوم، 2005.

15-شرقاوي نصر الدين، **الغرامة الجبائية**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2015/2014.
ماجيستير علاوي زهرة ، **الفاتورة وسيلة شفافية للممارسات التجارية** ، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران، الجزائر، 2013.

16-عياض محمد عادل، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة،2003.

17- قزولي عبد الرحيم، **النظام القانوني للبنوك التجارية في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، الجزائر 2015.

18-قصاص سليم، **المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2008.

19-لعور محمد، الإثبات بواسطة المحاضر في المواد الجمركية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2009.

20-محمد حميد السلطان، **دور ضريبة القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي في سورية**، رسالة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، 2010.

21-مداني لخضر، **تطور سياسة التعريفة الجمركية في ظل النظام التجاري تعدد الأطراف والتكتلات الاقتصادية الإقليمية "دراسة حالة الجزائر في منطقة التبادل الحر مع الاتحاد الأوربي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم اقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2006.

22-مصباح عاصم بوعرم، **الاقتصاد اللبناني في ظل الضريبة على القيمة المضافة**، رسالة ماجستير في الإدارة المالية، الجامعة الإسلامية في لبنان، 2004.

23-مؤيد عبد الرؤوف درويش البسامي، **ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن (دراسة مقارنة)**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006.

24-ميلودي عمار، **أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال(1992-2010)**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية علو التسيير والعلوم التجارية، جامعة باتنة، الجزائر، 2014.

مقالات

1- بوطورة فضيلة، سمايلي نوفل، **الهياكل الداعمة للإقراض ترتيبات لمكافحة البطالة في الجزائر : دراسة حالة الصندوق لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)**، مجلة مقاربات، المجلد 04، ع01، جامعة الجلفة، الجزائر، 2017.

2- دنان راضية، **عجز الموازنة العامة في الجزائر (أسباب وحلول)**، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، المجلد 9، ع2، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، الجزائر، 2016.

3- شريفي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)**، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ع2، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.

4- مليكاوي مولود، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، ع08، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2015.

5- مولاي أحمد بوعسيس، **نظام الضريبة على القيمة المضافة المطبق على عمليات مايسلمه الشخص لنفسه**، مجلة القصر للدراسات التأنق القانونية، ع16، المغرب، 2007.

6- بطاهر علي، **سياسات التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، ع01، جامعة الشلف، الجزائر، 2004، ص182.

7- وهنة كلثوم، بن عزة محمد، **واقع قطاع الكهرباء في الجزائر دراسة مجمع سونالغاز**، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية،ع06، جامعة الجزائر، 2015.

8- جمال فنشور، حمزة العوادي، **نحو إرساء إستراتيجية متكاملة للتنمية صادرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد7، ع2، جامعة غرداية، الجزائر، 2014.

9- حجار مبروكة، **دور الإنفاق الجبائي في تطور القطاع الخاص (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1999-2014)**، مجلة العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير، ع 15، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.

10- خضار يمينة، **تفويض الاختصاص كآلية للتطوير الاداري**، مجلة البحث للدراسات الأكاديمية، ع 5، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة ،2015.

11- داودي طيب ، ماني عبد الحق، **تقييم إعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية**، مجلة المفكر، ع3، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، الجزائر، فيفري2008.

12- رمضان صديق محمد، **نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية**، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 5، ع الأول، المعهد العربي للتخطيط الكويت، 2002.

13- زناتي مصطفي، **ضبط وتحديد الحاجات قبل إبرام الصفقة العمومية (حجر الزواية في عقلية وترشيد الطلب العمومي)**، مجلة البحوث السياسية والإدارية، ع12، جامعة الجلفة ،2017.

14- سعيدي وصاف ، **تنمية الصادرات والنمو الاقتصادي في الجزائر الواقع والتحديات**، مجلة الباحث، ع1، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.

15- شوايدية منية ، **طرق خوصصة المؤسسات العامة الاقتصادية في التشريع الجزائري(دراسة مقارنة)**، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية، ع32، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة، الجزائر، ديسمبر 2012.

16- شيروف نهى، ميكانيزمات التحصيل الودي للدين الجمركي في التشريع الجزائري، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، ع 14، جامعة سكيكدة، 2017.

17- طيطوس فتيحة، **محافظ الحسابات في الجزائر**، دفاتر السياسة والقانون، ع9، كلية الحقوق، جامعة ورقلة، الجزائر،2013.

18- عقون شرف ، **تقييم جودة الخدمات المصرفية من وجهة نظرا الزبائن (دراسة حالة البنك الوطني الجزائري بمدينة قسنطينة)**، مجلة العلوم الإنسانية، ع 42، جامعة بسكرة، الجزائر،2014.

19-على عبد الله الحاكم، **التفويض الاداري الحلقة المفقودة من مطلوب التحسين المستمر في الدول النامية،** مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، م13، ع2، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، 2012.

20-كربالي بغداد، **نظرة عامة على التحولات الاقتصادية في الجزائر**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، جانفي2005، بسكرة.

21-كوسة فضيل، **الحجز الإداري في المنازعة الضريبية،** المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، م48، ع03، جامعة الجزائر.

22-ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث ع2، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003.

23-ناصر مراد، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد25، ع2، 2009.

24-نورة موسى، **الطعن الإداري المسبق في قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، مجلة فكر ومجتمع، ع8، الجزائر، 2011.

25-يامة إبراهيم، **دور المنازعات الجبائية في حماية الموارد الجبائية للبلدية في ظل القانون الجزائري**، دفاتر السياسة والقانون،ع15، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016.

مداخلات

1- العلواني سليمان،**الملتقى الجهوي حول الحسومات في الرسم على القيمة المضافة أيام 25، 26 و 27 جانفي**، المديرية الجهوية للضرائب، ورقلة، 2009.

2- عيساوي محمد، **دوافع تنظيم وتطوير الجزائر لصادراتها خارج المحروقات**، الملتقى الوطني حول "ترقية الصادرات خارج المحروقات في الجزائر" يومي 11 و12 مارس 2014.

3- لعريض أمين، **الوسائل القانونية لحماية المال العام من خطر الغش الجبائي**، ملتقى وطني حماية المال العام ومكافحة الفساد 06/05 ماي 2009.

4- ولهي بوعلام، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة(حالة الجزائر)**، الملتقى العلمي الدولي الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف،20و21أكتوبر2009.

المنشورات

1- **دليل عن القيم المنقولة لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها**، الجزائر، 2004.

2- **أوامر البورصة**، منشورات خاصة بالعموم، منشور بورصة الجزائر، بتاريخ 15 جوان 2014.

3- **دليل الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الاستهلاك**، الإدارة العامة للأداءات، تونس، سبتمبر2014.

4- **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر،2015,

5- **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، 2017.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

الكتب

1- A .Lamortelle, TW. Lamortelle, **Fiscalité française**, Edition économique, 3emed ,France, 1985.
2- B. F. Grande guillot, **La fiscalité française 2015 (Fiscalité des entrreprises fiscalité des particuliers)**, 20eme ed, Gaulino, 2015.
3- D.Brunel, **La TVA invention française révolution mondiale "L'aventure de MAURICE LAURE"**, Ed eyrolles, France, 2014.
4- J. L. Mathier, **La politique fiscal économique**, Éd économica, Paris, 1999.
5- J.Vtin, CL.Themeau, **Droit du travail et droit social droit fiscal**, Ed foucher, paris, 1973.
6- L. réveil, **L'économie mondial**, Ed la Découverte, Paris, 2001.
7- M.Benamara, H.Bouznad, **Le droit fiscal des affaires en Algérie**, Ed homma, Alger 2012.
8- P.BERTHAME, **La fiscalité France**, 6ème ed, France, 1998.
9- S.Layami, **Tous pour réussir en droit fiscal**, Gaulino, France, 2015.
10- T.zitounie, F. goliard, **Droit fiscal des entreprises**, Berty edition ,1èr ed, Alger, 2007.

أطروحة دكتوراه

1- A.MATENDA KYELU , **L'introduction de la TVA en republique democratique du CONGO : Contribution a une théorie critique de la décision fiscale**, Thèse de doctorat en droit public, Université Panthéon-Assas Ecole doctorale de Droit Public , France, 2013

مقالات

1- A.charlet, J.owens, **Une perspectire international sur la TVA**, Revue de Droit Fiscale, N°39, FRANCE, septembre 2010.
2- A.Spire, **Echapper à l'impôt ? La gestion différentielle des illégalismes fiscaux**, Revues politique, N87, France, 2009.
3- J.p.Boudin, **Modernisation de l'administration fiscal dan les pays en développement : Impact de la TVA**, revue d'économic du développement, N20, France, 2012.
4- K.Koleva, J.Marie monnie, **La représentation de l'impôt dans l'analyse économique l'impôt et dans l'économie des dispositif fiscaux**, Revue économique, N 60, France, 2009.

5- L O C D E, Chapitre 1, **Améliorer le régime fiscal étude économiques**, N16, Ed L O C D E, France, 2012.
6- LOCDE, **Tendances des impôts sur la consommation**, Ed OCDE, France, 2001.
7- O.Lafuente, **La fraude fiscale : Quelles politiques**, Regards croisés sur l'économie, N4, France, 2013.
8- P. Fève, J.M atheron, J. l. sahuc, **la TVA social: Bonne ou mauvaise idée,** revue économique et prévision, N 193, France, 2009.
9- S.Gauthier, **Un escercice de TVA sociale,** revue économique et prévision, N° 187, France 2009.
10- V.Drezet, **L'impôt, Les riches, La crise et la justice fiscale**, Revue mouvements, N64, France, 2010.

المداخلات

1- A. Karboua kamel, **Les contraintes de la promotion hydrocarbures**, Séminaire national sur : la promotion des exportations hydrocarbures en algerie,3mars 2014.

المنشورات

1- Ministère des finances , **Direction générale des impôts**, Direction des relations publiques et de la communication centre des impôts(organisation et mission), Ed 2007.
2- Ministre des finances, **Direction générale des Impôts**, Direction du contentieux, Circulaire N° 1,02/01/2017
3- Mdfdj, **La Lettre de la DGI**, n°57, 2012.

المواقع الإلكترونية

1- https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/518-2015-03-18-10-14-23 : 2016/10/21 تاريخ الإطلاع, 15:00الساعة.
2- https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59 2017/01/09:تاريخ الاطلاع/15:20 الساعة
3- https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/518-2015-03-18-10-14-2323:00 الساعة.2018/03/25 ، تاريخ الإطلاع
4- https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/520-32018 جوان 06 تاريخ الإطلاع 07:30 الساعة.
5- https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/385-2014-05-28-14-21-2 2018/04/05، تاريخ الإطلاع 01:00 الساعة
6- https://www.sgbv.dz/2017/05/18:تاريخ الاطلاع/15:20 الساعة
7- https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/385-2014-05-28-14-21-2%20%2017/09/17:تاريخ الاطلاع/20:20 الساعة
8- https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/385-2014-05-28-14-21-2 05/04/2018، تاريخ الإطلاع 18:00 الساعة.

الفهـرس

الفهرس:

العنوان	الصفحة
حكمة	**I**
إهداء	**II**
شكر وعرفان	**III**
قائمة المختصرات	**IV**
مقدمة	**01**
الباب الأول:الأحكام الموضوعية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة	**08**
مدخل الباب الأول	09
الفصل الأول: الأساس القانوني الرسم على القيمة المضافة	**11**
المبحث الأول: الرسم على القيمة المضافة ثمرة تطور اقتصادي	12
المطلب الأول: تاريخ الرسم على القيمة المضافة	13
الفرع الأول: ظهور الرسم على القيمة المضافة	13
أولا: واقع النظام الضريبي الأوربي قبل ظهور الرسم على القيمة المضافة	13
1. الضرائب العامة على رقم الأعمال	13
أ- الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال	13
ب-الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال	13
ج-الضرائب النوعية المتعددة على رقم الأعمال	13
2. وجود اقتراح بتطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل على رقم الأعمال سنة1918	14
3.الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال	14

ثانيا: تجسيد الرسم على القيمة المضافة في فرنسا	14
الفرع الثاني: انتشار وآثار الرسم على القيمة المضافة	15
أولا: انتشار الرسم على القيمة المضافة	15
1. انتشار الرسم على القيمة المضافة في أوربا	15
2. انتشار الرسم على القيمة المضافة في افريقيا	16
ثانيا: أهم آثار الرسم على القيمة المضافة	17
1. التقليل من القيود الجمركية في إطار التكتلات الاقتصادية	17
أ- الاتحاد الجمركي	17
ب-السوق المشتركة	17
ج- الاتحاد الاقتصادي	18
2. تحفيز الاستثمارات وتطويرها	18
أ- تفادي زيادة تكلفة الاستثمار	18
ب-زيادة سيولة المستثمر	18
المطلب الثاني: الطبيعة القانونية الرسم على القيمة المضافة	19
الفرع الأول: مفهوم الرسم على القيمة المضافة	19
أولا: تعريف الضريبة وخصائها	20
1. تعريف الضريبة	20
2. خصائص الضريبة	20
ثانيا: تعريف الرسم حسب القواعد العامة وخصائصه	21

1.تعريف الرسم	21
2.خصائص الرسم	21
ثالثا: تعريف الرسم على القيمة المضافة وخصائصه	22
1. تعريف الرسم على القيمة المضافة	22
2. خصائص الرسم على القيمة المضافة	24
الفرع الثاني: تقييم الرسم على القيمة المضافة	25
أولا: أهمية الرسم على القيمة المضافة	25
ثانيا: مزايا الرسم على القيمة المضافة	26
ثالثا: عيوب الرسم على القيمة المضافة	28
الفرع الثالث: موقف المشرع الجزائري من الرسم على القيمة المضافة	29
المبحث الثاني: إدخال الرسم على القيمة المضافة في القانون الجزائري	30
المطلب الأول: تسبيق الإصلاحات الاقتصادية عن الإصلاحات الجبائية	30
الفرع الأول: الإصلاحات الاقتصادية	30
أولا: وجود نية التوجه نحو الاقتصاد الحر	31
1. بداية هيكلة الاقتصاد	31
2. ضبط قوانين الاستثمار	31
3. أزمة البترول	31
4. خوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية	31
5. استقلالية المؤسسات الاقتصادية	32
أ-سلطة اتخاذ القرار	32

ب–سلطة إدارة الأموال	32
ج–سلطة الرقابة	32
6. تحول علاقة الدولة بالمؤسسة الاقتصادية	32
ثانيا: تأكيد اعتماد الاقتصاد الحر	33
1. إبرام اتفاقيات دولية	33
أ– الاتفاق مع صندوق النقد الدولي والبنك العالمي	33
ب–الاتفاق مع نادي باريس	33
ج–الاتفاق مع نادي لندن	34
2. إصلاح التجارة الخارجية	34
3.إصلاح نظام الأسعار	34
أ– الأسعار المقننة	35
ب–أسعار حرة	35
4.تغيّر علاقة البنك بالمؤسسة	35
5.الشراكة مع الاتحاد الأوربي	35
6.نتائج الاصلاحات الاقتصادية	35
الفرع الثاني: الإصلاحات الجبائية	**36**
أولاً: إحلال الرسمTVAمحل رسوم تراكمية "TUGP et TUGPS"	36
1. الرسوم التراكمية	36
أ– الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج	37
ب–الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات	37

2. أسباب تعويض الرسم بالرسوم التراكمية	37
أ- تعدد المعدّلات	37
ب-كثرة الإعفاءات	37
3. أسباب ناتجة عن الإصلاحات الاقتصادية والجبائية	38
أ- تكوين هيئة مكلفة بالإصلاح الجبائي	38
ب-توسيع مجال تطبيق	38
ج-مواكبة الإصلاحات المغاربية	38
د- التأكيد على تطبيق الرسم على القيمة المضافة	38
4. معدلات الرسم على القيمة المضافة	39
أ- في بداية التطبيق	39
ب-معدلات الرسم حسب تعديل قانون المالية 2001 وقانون المالية 2015	40
ثانيا: أساس الخضوع للرسم على القيمة المضافة	41
1. على أساس شخصي	41
أ- المنتجون	41
ب-البيع بالجملة	43
ت-الشركات الفرعية	44
2. على أساس إقليمي	45
أ- حسب القاعدة العامة	45
ب-المعيار الاعتباري للإقليم	45
المطلب الثاني: قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة	46
الفرع الأول: اختلاف الحدث المنشئ للرسم في الداخل	46

أوّلاً: عند التّسليم القانوني أو المّادي	46
1. التّسليم القانوني	46
أ- الفوترةfacturation	46
ب-وصل التسليم	47
2. التسليم المادّي	47
ب-عناصر التسليم المادي	47
ثانياً: من قبض الثمن	**48**
1. الثمن	48
2. تقدير الثمن	48
3. أسس تحديد الثمن	49
أ- تقدير الثمن بسعر السّوق	49
ب-تقدير الثمن عن طريق الغير	49
ج- تقدير الثمن باتفاق المتعاقدان	49
4.قبض الثمن	49
أ-القبض الكلي للثمن	50
ب-القبض الجزئي للثمن	50
5. وعاء قبض الثمن	50
أ- مبيعات الماء الصالح للشرب	50
ب-المبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية	50
ج-الأشغال العقارية	50
د- المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر	50
هـ-بائعي السلع المنقولة وما شابههم	50

و- قطاع الخدمات كالبنوك والتأمينات وقطاع البريد	51
الفرع الثاني:وحدة الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد والتصدير	51
أولاً: الجمركة أثناء التصدير	51
4.الوثائق الخاصة بعملية التصدير	51
أ- الوثائق المبدئية	51
ب-الوثائق النهائية	52
ج-الأشخاص القائمون بالتصريح	53
2. اختلاف الأنظمة الجمركية عند التصدير	53
أ- نظام التصدير المؤقت	53
ب-نظام التصدير النهائي	53
ج-نظام إعادة التصدير المباشر	53
د- النظام المؤقت	53
هـ-نظام العبور الدولي	53
3. سير عملية التصدير	53
أ- إدخال البضاعة للجمارك	53
ب-الرقابة وتحصيل الرسوم	54
ثانيا: الجمركة أثناء الاستيراد	**55**
1. الوثائق الخاصة بعملية الاستيراد	55
2. الأنظمة الجمركية المطبقة عند الاستيراد	55
أ- نظام العرض للاستهلاك	55
ب-نظام الإيداع الجمركي	56
ج-إعادة التموين بالإعفاء	65

د- نظام المستودعات	56
هـ-نظام القبول المؤقت	56
3. سير عملية الجمركة	56
أ- التصريح الجمركي	56
ب-المراقبة والتخليص الجمركي	57
الفصل الثاني: نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة	**59**
المبحث الأول: المجالات الإلزامية: التطبيق الوجوبي	60
المطلب الأول: العمليات المتعلقة بالعقارات والمنقولات	60
الفرع الأول: العمليات الخاصة بالعقارات	61
أولا: الوساطة العقارية	62
1. أنواع الوساطة العقارية	63
أ- الوساطة بالبيع والشراء	63
ب-الوساطة بالتأجير والمبادلة	63
ج-الوساطة بالتأجير وإدارة الأملاك	63
د- الوساطة بالتطوير العقاري	63
هـ-الوساطة بالتمويل مقابل بيع مؤجل لإيجار لدى الدولة	63
2. التزامات الوسيط العقاري	63
ثانيا: الترقية العقارية	64
1. المرقي العقاري	64

2. الالتزام بدفع الضرائب	65
الفرع الثاني: العمليات المتعلقة بالأملاك المنقولة	66
أولاً: عمليات البيع بالتجزئة	66
ثانيا: المبيعات التي يقوم بها المنتجون	6767
1. المنتج	67
أ- المنتج المباشر	67
ب-المنتج بالإحلال	67
ج-المنتجون بواسطة الغير	67
2. الإنتاج	67
أ- الإنتاج بتحويلات بسيطة	68
ب-الإنتاج بالتحويل الكامل	68
ثالثا: التسليمات لأنفسهم les livraisons a soi _ même	68
1 . عمليات تثبيت القيم المنقولة	68
2.الأملاك غير تلك المثبتة	70
المطلب الثاني: العمليات المتعلقة بالخدمات	70
الفرع الأول: خدمات خارجة عن نطاق المهن الحرة	71
أولا: خدمات الكهرباء	71
ثانيا: خدمات البريد	73
1. خدمات بريدية	73
2. خدمات مالية	74
3. خدمات الحوالات	74

4. خدمة الإدخال	74
5. الخدمات الجديدة	74
ثالثا: خدمات البنوك	75
1. إصلاح العمليات البنكية	75
أ- عمليات الإيداع	75
ب- عمليات القرض	75
ج- وضع وسائل الدفع تحت تصرف الجمهور	75
2. أنواع البنوك	76
أ- البنوك العامة والبنوك الخاصة	76
ب-البنوك الوطنية والبنوك الأجنبية	76
ج- البنوك التجارية والبنوك الاستثمارية	76
الفرع الثاني: خدمات المهن الحرة	77
أولا: المحاماة	77
ثانيا: محافظ الحسابات	79
1. تقارير محافظ الحسابات	79
2. مهام محافظ الحسابات	79
3. أتعاب محافظ الحسابات	80
ثالثا: الاستثناءات الواردة على نطاق المهن الحرة	80
المبحث الثاني:المجالات الاختيارية: التطبيق غير الوجوب	82
المطلب الأول:تحديد المجالات الاختيارية وضوابطها	83
الفرع الأول: حسب الأشخاص والنشاط	83
أولا: الأشخاص القانونية	83

1. الشخص الطبيعي	83
أ- عدم وجود عارض من عوارض الأهلية	84
ب-عدم وجود مانع من موانع الأهلية	84
2. الشخص المعنوي	85
ثانيا: نوع النشاط (توريد سلع وتقديم خدمات)	86
1. توريد السلع	86
2. تقديم الخدمات	87
الفرع الثاني: الجهة المستفيدة	88
أولا: عمليات التصدير	88
ثانيا: الشركات البترولية	89
1. المؤسسة الوطنية سونا طراك شركة ذات أسهم	89
2. مهام المؤسسة الوطنية سوناطراك	89
ثالثا: المكلفون بالرسم الآخرون	91
رابعا: المؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء	92
المطلب الثاني: طريقة الاختيار وآثاره	93
الفرع الأول: طريقة الاختيار	93
أولا: إجراءات الاختيار	93
1. طلب الاختيار	93
2. نفاد الاختيار	94

ثانيا: أنواع الاختيار	94
1. الاختيار الكلي	94
2. الاختيار الجزئي	95
الفرع الثاني: آثار الاختيار (التساوي في الالتزامات المفروضة)	96
أولاً: الالتزام بالتصريح	96
1. التصريح بالوجود	96
2. التصريح بالتوقف	97
3.مرفقات التصريح	98
ثانيا: الالتزامات الخاصة	98
1. وضع معلقة	98
2. في حالة المقاولة من الباطن	98
ثالثا: التزامات خاصة بالمؤسسات الأجنبية	**99**
رابعا: الالتزام بالفوترة	**100**
1. تعريف الفاتورة	100
2. آثار الفاتورة	101
خامسا: الالتزامات المحاسبية	102
1. الالتزامات المحاسبية العامة	102
3. الالتزامات المحاسبية المتعلقة بالشخص الطبيعي وبعض النشاطات الخاصة	102
خلاصة الباب الأول	105

الباب الثاني: تعدد آثار الرسم على القيمة المضافة على ميزانية الدولة	**106**
مدخل الباب الثاني	107
الفصل الأول: تسوية النزاعات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة	**108**
المبحث الأول: نزاعات المرحلة الإدارية	109
المطلب الأول : الطعن أمام الإدارة الجبائية	109
الفرع الأول: الجهات الناظرة في النزاعات الأعلى عتبة مالية	110
أولا: المديرية العامة للضرائب	**110**
1. رقابة المديرية العامة للضرائب	**112**
أ- الرقابة المطابقة للإدارة المركزية	112
ب-الرقابة السلمية للإدارة المركزية	113
ج- رقابة مالية لعتبة تتجاوز (000 000 150دج)	113
2. محتوى الرقابة	**114**
ثانيا: مديرية كبريات المؤسسات	**115**
1. الأشخاص القانونية التابعة لمديرية كبريات المؤسسات	**116**
2. اختصاصات مديرية كبريات المؤسسات	117
أ- في مجال المراقبة	118
ب-مجال الإعلام	118
ج-في مجال الطعون والطلبات	118
3. دور مديرية كبريات المؤسسات في مجال طعون الرسم على القيمة المضافة	**118**
أ- سلطة أصيلة معيار شخصي	119
ب-سلطة مشروطة بالموافقة معيار مالي	119

4. تفويض اختصاصات مديرية كبريات المؤسسات	**119**
الفرع الثاني:المديرية الولائية للضرائب ومركز الضرائب	120
أولا:الطعن على مستوى المديرية الولائية للضرائب	**121**
1. تفويض المدير الولائي لاختصاصه	**121**
2. سلطة المدير الولائي للضرائب في مجال الطعون	**122**
أ- النظر في الطعون المتعلقة بالوعاء	122
ب-النظر في الطعون المتعلقة بالتحصيل	123
ثانيا: الطعن لدى رئيس مركز الضرائب	**124**
1. بت رئيس مركز الضرائب في الطعون	**125**
2. صلاحية التفويض الخاصة برئيس مركز الضرائب	**126**
المطلب الثاني: الطعن أمام اللجان الإدارية	127
الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن	128
أولا: لجنة الطعن المركزية	**128**
1. تشكيلة اللجنة الملغاة	**128**
2. تشكيلة اللجنة الحالية	**129**
ثانيا: لجنة الطعن الجهوية	**130**
ثالثا: لجنة الطعن الولائية	**131**
الفرع الثاني: عمل لجـان الطعن الضريبي	134
أولا: عمل لجان الطعن قبل سنة 2016	135

1. حدود عمل اللجان	135
أ- لجنة الطعن الدائرة	135
ب-لجنة الطعن الولائية	135
ج-لجنة الطعن المركزية	136
2. طريقة الاجتماع	136
أ- الأحكام المشتركة	136
ب-الأحكام الخاصة بلجنة الطعن المركزية	137
3. الموافقة على الآراء	**137**
أ- الأحكام المشتركة	138
ب-الأحكام الخاصة بكل لجنة (حسب ميعاد التبليغ والجهة المبلغة)	138
ثانيا: عمل لجان الطعن بعد تعديل سنة 2016	**139**
1.حدود أراء اللجان العتبات المالية فقط	**139**
أ-لجنة الطعن الولائية	139
ب-لجنة الطعن الجهوية	140
ج-لجنة الطعن المركزية	140
2. طريقة الاجتماع	**141**
أ- الأحكام المشتركة	141
ب-أحكام خاصة بلجنة الطعن المركزية	141
3. الموافقة على الآراء وطبيعتها	**142**
أ- الأحكام المشتركة	142
ب-الأحكام الخاصة بكل لجنة	142
ج-طبيعة الآراء الصادرة من طرف لجان الطعن ونفاذها	143
المبحث الثاني: تسوية النزاعات على مستوى القضاء	144

المطلب الأول: دعوى الوعاء الضريبي	145
الفرع الأول: شروط قبول الدعوى	146
أولا: الشروط العامة	146
1. الصفة	146
أ- توافر الصفة في المدعي	147
ب-توافر الصفة في المدعى عليه	147
2. المصلحة	148
أ- أن تكون مصلحة قانونية	148
ب-أن تكون المصلحة شخصية ومباشرة	148
ج-مصلحة قائمة وحالة	148
3. الأهلية	149
ثانيا: الشروط الخاصة (ق. إ. ج)	150
1. الطعن الإداري المسبق "شرط الشكوى""	151
أ-البيانات المتعلقة بشكل الشكوى وميعاد رفعها	151
ب-البيانات المتعلقة بمضمون الشكوى	155
1. شرط خاص بالعريضة وميعادها	155
2. شرط التوقيع	156
3. التمثيل الوجوبي بمحامي	156
4. إرفاق العريضة بالقرار المطعون	156
5. دمغ العريضة	157
6. ميعاد رفع الدعوى	158
أ- حالة رفع الدعوى مباشرة بعد الطعن أمام إدارة الضرائب	158
ب-حالة أجل رفع الدعوى بعد اللّجوء إلى لجان الطعن	158

الفرع الثاني: التحقيق في الدعوى والإثبات	159
أولا: دور القاضي في الدعوى	159
1. من حيث تحريك الدعوى	159
2. من ناحية سير الدعوى	160
3. صعوبة اللغة القانونية للتشريع الضريبي	160
4. قرينة سلامة القرارات الإدارية الصادرة من طرف الإدارة الجبائية	**160**
5. الظروف المحيطة بالدعوى الضريبية	161
6. دور القاضي في الإثبات	161
ثانيا: وسائل الإثبات في الدعوى "التحقيقات الخاصة"	162
1. مراجعة التحقيق	163
أ- حضور الشاكي أو وكيله	163
ب-العون المكلف بالمراجعة	163
2. الخبرة	164
المطلب الثاني: المنازعات الخاصة بالتحصيل ذات طابع عقابي	166
الفرع الأول: المنازعات الخاصة بالنظام الداخلي	166
أولا: الغرامة الجبائية	**166**
أ- السياق العام للغرامة الجبائية	166
ب-الغرامات المقررة في إطار الرسم على القيمة المضافة	168
ثانيا: طلبات قابضي الضرائب والبت فيها	169
1. طلبات قابضي الضرائب	169
2. البت في طلبات قابضي الضرائب	169

أ- المدير الجهوي للضرائب	170
ب-المدير الولائي للضرائب	170
ج- الطعن في قرارات المدير الجهوي والمدير الولائي	170
3. طلبات المدينين بالرسم على القيمة المضافة	170
الفرع الثاني: المنازعات الخاصة بنظام الاستيراد والتصدير	171
أولا: إثبات المخالفات	171
1. الاثبات حسب القواعد العامة	172
أ- الكتابة	172
ب- الشهود	173
ج-القرائن	174
2. الإثبات حسب القواعد الخاصة	174
أ- المحاضر الجمركية	174
ب-المحاضر الضريبية	175
ثانيا: العقوبات المسلطة على المخالفين	176
1. الغرامة الجمركية	176
أ- الغرامة النسبية	177
ب-الغرامة المحددة	177
2. المصادرة الجمركية	177
أ- البضاعة محل الغش	177
ب-وسائل النقل: أدوات الغش	178
ج- أشكال المصادرة	178
الفصل الثاني: تأثير الرسم على القيمة المضافة على ميزانية الدولة	**180**

المبحث الأول: الآثار الإيجابية للرسم على القيمة المضافة	181
المطلب الأول:تمويل الخزينة العمومية	181
الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة أهم إيراد للخزينة	182
أولا: توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة	182
1. حصيلة الرسم قبل قانون المالية لسنة 2017	182
2. حصيلة الرسم على القيمة المضافة بعد قانون المالية 2017	183
ثانيا: مكانة الرسم بالنسبة لباقي الإيرادات (المساهمة)	184
1. الضرائب المباشرة	184
أ- من سنة 2000 إلى سنة 2004	184
ب-من سنة 2005 إلى سنة 2009	185
ج- من سنة 2010 إلى سنة 2014	185
2. الرسوم الجمركية	186
أ- من سنة 2000 إلى 2004	186
ب-من سنة 2005 إلى 2009	187
ج- من سنة 2010 إلى 2014	187
3. عائدات البترول	188
أ- من سنة 2001 إلى سنة 2004	188
ب-من سنة 2005 إلى سنة 2009	188
ج- من سنة 2010 إلى 2014	189
الفرع الثاني: ضمانات تحصيل الرسم على القيمة المضافة	190
أولا: الضمانات الإدارية	190
1.امتياز الدين الضريبي	190

2.حق الحجز	190
3.الإغلاق المؤقت	191
4.حق التحقيق	191
5.حق المعاينة	192
6.حق الاطلاع ومراقبة التصريحات	192
أ- مراقبة تصريحات الرسم على رقم الأعمال	193
ب-ممارسة حق الاطلاع	193
ثانيا: الضمانات القضائية	194
1. تجريم الغش الضريبي	195
أ- التحايل المادي	195
ب-التحايل القانوني	196
ج-التحايل المحاسبي	196
2. ردع الغش الضريبي	197
أ- العقوبات الجبائية	197
ب-العقوبات الجنحية	197
المطلب الثاني: تجسيد سياسة الدولة وتوجهات الحكومة في إطار قوانين المالية	200
الفرع الأول: تقدير النفقات ثم توفير الإيرادات (وفق وثائق الميزانية تحضير مشروع المالية)	200
أولا: تقدير النفقات	200
1. حاجات دائمة ومستمرة	200

2. حاجات مؤقتة وفجائية	202
ثانيا: تغطية النفقات	203
1. نفقات التسيير	203
2. نفقات الاستثمار	**205**
الفرع الثاني: أبعاد فرض الرسم على القيمة المضافة	206
أولا: تفادي الاقتراض (إجراء وقائي ضغوط اقتصادية)	207
1. السياق القانوني للقرض العام	207
أ- تعريف القرض العام	207
ب-أنواع القروض العامة	208
2. آثار القرض العام وانقضائه	208
أ- بالنسبة للمقرض (مزايا القرض)	208
ب-بالنسبة للجهة المقترضة (الدولة)	209
ثانيا: توجيه السياسة لاستهلاكية (هدف غير تمويلي)	211
1. الأهداف الاقتصادية	212
2. الأهداف الاجتماعية	213
المبحث الثاني: الآثار السلبية للرسم على القيمة المضافة	215
المطلب الأول: أثر الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة	215
الفرع الأول: تفويت أموال معتبرة على خزينة الدولة	216
أولا: الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة	217

1. المجالات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة	217
2. شروط الإعفاء	218
ثانيا: استرجاع الرسم على القيمة المضافة	**218**
1. حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة	218
أ- العمليات المعفاة	218
ب-التوقف عن النشاط	218
ج-تطبيق نسب مختلفة	218
د- عمليات منجزة من طرف مدينين بالرسم جزئيا	218
هـ-عمليات التصدير	218
2. شروط الاسترجاع	219
أ- مسك المحاسبة	220
ب-استظهار مستخرج من جدول	220
ج- بيان ملاحظة الدفع السابق	220
د- تقديم طلب الاسترداد	220
هـ- تشكيل قرض الرسم	220
و- تحميل قرض الرسم	220
ز- مبلغ قرض الرسم	220
ح-إجراء الاسترجاع	220
الفرع الثاني :التوسع في نظام مشابه للإعفاءات (الخصم ونظام الشّراء بالإعفاء)	221
أولا :الحق في الخصم يوقف تحصيل أموال للخزينة	221
1. العمليات المتعلقة بالحق في الخصم	221

2. الالتزامات المرتبطة بالحق في الخصم	222
3. آلية عمل الحق الخصم	222
ثانيا: نظام الشراء بالإعفاء	**224**
1. الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء	**224**
أ- شروط منح الاعتماد	225
ب-إجراء منح الاعتماد	225
ج-تسليم الرخصة	226
2. تطبيق نظام الشراء بالإعفاء وإيداع الكشف	**226**
أ- تطبيق نظام الشراء بالإعفاء	226
ب-إيداع كشف مفصَّل للمخزونات المقتناة بالإعفاء	226
المطلب الثاني: أثر التهرب من الرسم على القيمة المضافة	227
الفرع الأول :عجز الموازنة	227
أولا أسباب العجز الموازني	**228**
1. الأزمة الاقتصادية	**228**
2. زيادة الأعباء المالية	**229**
3. تراجع الإيرادات	**229**
ثانيا: أشكال العجز الموازني	**230231**
1. العجز الشامل	**231**
2. العجز الجاري	**231**
3. العجز الأساسي	**232**

4. العجز التشغيلي	**232**
5. العجز الهيكلي	233
الفرع الثاني: علاج عجز الموازنة	233
أولا: التوجه إلى الضغط الضريبي	**233**
1. أنواع الضغط الضريبي	**234**
أ- الضغط الضريبي الفردي	234
ب-الضغط الضريبي الأمثل	234
2. مشاكل استعمال الضغط الضريبي في الجزائر	**234**
أ- المشكلة الأولى	234
ب-المشكلة الثانية	235
3. أثر الضغط الضريبي على التهرب	**235**
ثانيا: التوجه إلى الإصدار النقدي	236
1. طريقة الإصدار النقدي	**236**
2. شروط الإصدار النقدي	**236**
3. أثر الإصدار النقدي	**237**
خلاصة الباب الثاني	**239**
خاتمة	**240**
ملاحق	**246**
مراجع	**253**
فهرس	**267**

ملخص:

يعد الرسم على القيمة المضافة أحدث ضرائب القرن العشرين ظهر وطبق في فرنسا، وسرعان ما تبنته مختلف التشريعات الجبائية عبر دول العالم تطبيق هذه الضريبة المعاصرة. وقد طبق الرسم على القيمة المضافة في القانون الجزائري عبر الاصلاحات الجبائية بإحلاله محل الرسوم التي كانت مطبقة في قانون الرسوم على رقم الأعمال، فقبل تطبيق هذا النوع من الضرائب عمل المشرع الجزائري على تكييف المنظومة الاقتصادية مع النظام الجبائي المستهدف تطبيقه.

يشهد الرسم على القيمة المضافة عدة تعديلات وتغييرات منذ بداية تطبيقه في سنة1992 عن طريق قوانين المالية المتعاقبة خاصة في مجال التطبيق.

تتنوع منازعات الرسم على القيمة المضافة حسب ماهو محدد في قانون الرسوم على رقم الاعمال وقانون الاجراءات الجبائية، وتم الاقتصار في هذه الاطروحة على منازعات الوعاء والتحصيل وهذا بإبراز المعيار الذي على أساسه يتم البت في المنازعة الجبائية.

ويظهر أثر الرسم على القيمة المضافة على ميزانية الدولة في النسبة المعتبرة التي يمثلها في إيرادات الميزانية؛ فهو الإيراد الأكبر حصيلة ورغم ذلك فله آثار سلبية على ميزانية الدولة.

الكلمات المفتاحيّة: الرّسم على القيمة المضافة، الضريبة، المدين، الخصم، الاسترجاع، الميزانية العامة، قانون المالية.

Abstract:

Fees on the value-added tax is the latest in the twentieth century. Many various fiscal adopted legislations across the world to apply this contemporary tax. VAT applied in Algerian law through fiscal reforms since taking the position of a drawing that was applicable in fees Law on turnover. Before applying this type of tax work Algerian legislature to adapt the economic system with the tax system applied target.

Witness VAT several amendments and changes since the beginning of its implementation in the year 1992by successive finance laws in the field of application.

Disputes vary VAT as defined in the Act fees on turnover and tax Law procedures, and Limiting in this thesis, the disputes and container collection and highlighting this criterion that can is broadcast in tax dispute.

The impact of VAT on the state budget in the prestigious proportion to the revenues in the budget shows, it is the largest proportion of revenue, and though it may have negative effects on the state budget.

Key words: VAT, Tax, The tax payer, Deduction, Restitution, Public Budget, Finance Law

Résumé :

Les redevances sur la taxe sur la valeur ajoutée sont les dernières du XXe siècle. De nombreuses législations fiscales adoptées à travers le monde à appliquer ces impôts contemporains. TVA appliquée dans le droit algérien à travers les réformes fiscales depuis la prise de position d'un dessin qui s'appliquait en droit d'honoraires sur le chiffre d'affaires. Avant d'appliquer ce type de travail fiscal, le législateur algérien a adapté le système économique avec le système fiscal appliqué cible.

La TVA représentée plusieurs modifications et changements depuis le début de sa mise en œuvre en 1992 par des lois de finances successives en le domaine d'application.

Litiges variables TVA telle que définie dans la loi redevances sur chiffre d'affaires et taxe

Procédures de droit, et Limitant dans cette thèse, les litiges et collecte des conteneurs et mise en avant de ce critère qui peut être diffusée dans le cadre d'un litige fiscal.

L'impact de la TVA sur le budget de l'Etat dans la prestigieuse proportion aux revenus dans le budget montre, c'est la plus grande proportion de revenus, et bien qu'il puisse avoir des effets négatifs sur l'état budget.

Mots clés : TVA, Impôt, Le contribuable, Déduction, Restitution, Le budget Public, Loi de finance.