

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

قسنطينة في : 11 JAN. 2024

جامعة قسنطينة 1 الاخوة منتوري

كلية الحقوق

المرجع : 01 / م.م.ع / 2024.

مستخرج من محضر إجتماع المجلس العلمي

بتاريخ : 23 نوفمبر 2023

يشهد السيد رئيس المجلس العلمي لكلية الحقوق بجامعة قسنطينة 1 الاخوة منتوري بأن

المجلس العلمي في إجتماعه بتاريخ : 23 نوفمبر 2023، قد صادق على المطبوعة البيداغوجية

للدكتور(ة): كريكو فريال

تحت عنوان: محاضرات في مقياس الإدارة العامة و المسائل المالية و الجبائية

رئيس المجلس العلمي



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة منتوري قسنطينة
كلية الحقوق

محاضرات في مقياس الإدارة العامة والمسائل المالية والجبائية

من إعداد الأستاذة
كريكو فريال

السنة الجامعية 2023/2022

الفصل الأول

ماهية الإدارة العامة

المبحث الأول: نشأة الإدارة العامة وتطورها

إن الإدارة العامة كميدان للدراسة ذات تاريخ طويل يعود إلى العصور القديمة عندما قامت محاولات في مصر الفرعونية وفي الصين القديمة لتلقي المبادئ الصحيحة للإدارة، ولكن بوادر دراسة الإدارة العامة بصورتها الحالية نشأت خلال العصور الوسطى.

تعتبر نشأة العلوم الكاميرالية (بالإنجليزية: Cameral Sciences) في بروسيا، والتي سبقت العلوم الإدارية (بالإنجليزية: Administrative Sciences)، بداية التطور الحقيقي في دراسة الإدارة العامة وذلك حين شعر أمراء الإقطاع باحتياجهم للأموال وظهرت لهم أهمية الإدارة السليمة والحاجة إلى دراسة الأسس للممارسة مهنة الإدارة، أي العمل الحكومي. وكان يُنظر إلى الإدارة العامة في ذلك الوقت على أنها الوقوف على بعض أسرار المهنة وحيلها¹، وتتابع التطورات وزاد الاهتمام بالإدارة حتى وصل ذروته عندما أنشأ فردريك وليم الأول إمبراطور بروسيا أول كرسي للدراسات الإدارية عام 1727م، واستمرت التطورات في ألمانيا وفرنسا وبلجيكا وإسبانيا وإيطاليا ويوغوسلافيا وتركيا والبرازيل والولايات المتحدة، ومصر منذ عهد محمد علي، إلى أن وصلت الإدارة العامة – كميدان للدراسة والبحث – إلى ما نعرفه اليوم.

المطلب الأول: مفهوم الإدارة العامة مداخلها وأهميتها

لقد تطور مفهوم الإدارة العامة بتطور المجتمعات وتقدمها وتطور وظيفة الدولة الحديثة. وتحقق هذا التطور بتأثير عوامل متعددة منها: متطلبات التقدم الاقتصادي، والأزمات الاقتصادية وانتشار الأفكار الاشتراكية وظهور النظم السياسية الاشتراكية، مما جعل الدولة محركاً أساسياً للتطور الاقتصادي والاجتماعي ومسئولة عن تحقيق العدالة الاجتماعية واستمتاع الجماهير بثمرات هذا التطور والتقدم.

ويتجلى هذا التطور، على الصعيد الإداري، بإضافة أعباء جديدة تنهض بها الدولة، فضلا عن الأعباء التقليدية السابقة، مما دعا إلى إحداث أجهزة إدارة جديدة أو تطوير الإدارات القائمة والوسائل التي تستخدمها وانعكس ذلك على نطاق تدخل الإدارة العامة، فلم يعد دورها يقتصر على تنفيذ السياسة العامة للدولة وتحقيق أهدافها بل اتسع نطاق تدخلها أيضا ليشمل المجال التشريعي، وذلك عن طريق إشراكها في رسم السياسة العامة للدولة في كثير من المجالات والنشاطات العامة والخاصة ولاسيما الاقتصادية منها².

وعند التعرض لمفهوم الإدارة العامة نجد أنه لفظ مكون من كلمتين هما:

¹ - ماجد راغب الحلو، علم الإدارة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية 1987، ص 11-12.

² - عمار عوايدي، القانون الإداري دم ج، الجزائر 1990، ص 8

1. الإدارة: وهي اسم مترجم للمصطلح الإنجليزي (Administration) أو (Management) وتتضمن خاصيتين جوهريتين هما أهداف المنظمة وغاياتها والعمل الجماعي المتفاعل في الشكل الإنساني، ومن خلالهما يتحقق العمل المشترك الهادف¹.

2. العامة: (بالإنجليزية: Public) ويعني ذلك تمييزاً لها عن غيرها من مجالات الإدارة الأخرى وقصرها على التي تقوم بوظائف الدولة التي تفي بخدمة كافة أفراد المجتمع. ويمكن القول بأن هناك العديد من التعريفات التي تحاول إيضاح مفهوم الإدارة العامة ويمكن التعرض لهذه التعريفات من خلال بعض مداخل دراسة الإدارة العامة والتي تتمثل فيما يلي.

مداخل الإدارة العامة: وتتمثل فيما يلي:

- المدخل التقليدي للإدارة العامة

ينظر هذا المدخل للإدارة العامة من خلال الدور المحدد لها والذي يتمثل في أنها أداة لتنفيذ السياسة العامة للدولة. ووفقاً لهذا المدخل فالإدارة العمومية تمثل مزيجاً من القوانين واللوائح والعلاقات والأنشطة والعمليات التي تسمح بتحقيق وتنفيذ السياسات العمومية للدولة. وتتمثل اتجاهات هذا المدخل فيما يلي:

الاتجاه الأول: الربط بين الإدارة العامة والسياسة العامة

ويركز هذا الاتجاه على الربط بين الإدارة والسياسة العامة كما تحدها الأجهزة التشريعية في الدولة.

فيعرف ليونارد وايت الإدارة العامة على أنها: العمليات اللازمة للوفاء بالسياسة العامة أو تنفيذها ويبني نظامها على أساس مجموعة من القوانين واللوائح والعلاقات بهدف تنفيذ السياسة العامة للدولة. ويريكلاكسديموك ومارشال ديموك الإدارة العامة على أنها: تنفيذ السياسة العامة في سلسلة عمليات مرتبطة تبدأ بتحديد أهداف الدولة وإدارة السياسة والمصالح العامة والقانون. ويعرفها روبرت برستون وجون فينفر بأنها: ترابط وتعاون جهود الفرد والجماعة من أجل تحقيق السياسة العامة.

مما سبق يتضح لنا أن التعريفات السابقة ركزت على دور الإدارة العامة في تنفيذ السياسة العامة إلا أنها تناولت الهدف من الإدارة العامة دون تفصيل الجوانب الفنية المميزة للإدارة العامة عن غيرها من أنواع النشاط، إلى جانب اعتبار الإدارة العامة هي المسؤولة وحدها عن تنفيذ السياسة العامة. وهذا غير صحيح لأن منظمات الأعمال الخاصة أصبح لها دور في تنفيذ هذه السياسة.

¹ - سلمان محمد الطماوي، الوجيز في الإدارة العامة، دار الفكر العربي، القاهرة 2000، ص 18.

الاتجاه الثاني: الربط بين الإدارة العامة والنشاط الإداري الحكومي

يركز هذا الاتجاه على الربط بين الإدارة العمومية والنشاط الإداري الحكومي. فيعرفها جلاذن بأنها: الأعمال التي تمارسها السلطة المختصة بالأنشطة الإدارية الحكومية. في حين يرى فيريل هيدي أن: الإدارة العامة كمظهر للنشاط الحكومي، موجود طالما استمر النظام السياسي يعمل من أجل تحقيق الأهداف المحددة من قبل القيادة السياسية. أما هيربرت سيمون فيشير إلى الإدارة العامة على أنها نشاط السلطة التنفيذية ومجالات إدارتها وإدارة المشروعات العامة.

بالنظر للتعريفات السابقة يتضح لنا أن المصطلحات المستخدمة تحتاج إلى قدر من الوضوح حيث أنها مصطلحات عامة المعنى. كما أن تخصيص مجال دراسة الإدارة العمومية على قطاع السلطة التنفيذية أو الحكومة فقط أمر لا يساير الاتجاهات الحديثة والتي شملت جميع السلطات التنفيذية والتشريعية والقضائية.

الاتجاه الثالث: الربط بين الإدارة العامة والأجهزة الإدارية

يركز هذا الاتجاه على الكيان المؤسسي أو الهيئة التي تدير النشاط. حيث يعرف ديباسس الإدارة العامة بأنها: وسيلة إدارة الأعمال العامة وهي تتمثل في مجموعة المرافق العامة التي تعمل على تحقيق الأهداف المرسومة أو المحددة بواسطة السلطة السياسية. بالنظر إلى هذا الاتجاه نجد أنه يركز على الجانب العضوي للإدارة أي الجهاز الإداري أو المنظمة العامة التي تقوم بالعملية الإدارية، وإهماله الجانب الموضوعي الخاص بأبعاد النشاط ومجالاته، إذ يُعاب على النظرة العضوية فقط للإدارة العامة أنها تؤدي إلى تضيق مدلولها. كما تؤدي إلى إطلاق وصف الإدارة العامة على كل منظمة أُدرجت ضمن التنظيم الإداري العام حتى ولو لم يكن نشاطها إداريًا بطبيعته.

المدخل الحديث للإدارة العامة

الدور الموسع للإدارة العامة: المساهمة في تشكيل السياسة العامة للدولة وتنفيذها. وفقًا لهذا المدخل فإن الإدارة العمومية تمثل مزيج الأدوار التي يمكن أن تلعبها في المجتمعات المعاصرة.

حيث يرى فيشر أن الإدارة العامة هي علم وفن وضع وتنفيذ السياسة العامة. ويضيف فيشر رغم أن الدور التقليدي للإدارة العامة هو تنفيذ السياسة العامة للدولة، إلا أن الاتجاه الحالي يميل نحو تحديث دورها ليشمل المساهمة في وضع وتشكيل هذه السياسات.

ويمكن القول بأن الاتجاه نحو توسيع الدور الذي تلعبه الإدارة العامة يتضمن المساهمة في وضع وتشكيل السياسات العامة للدولة بالإضافة إلى تنفيذها، ويؤدي ذلك بالضرورة إلى اختلاف النظرة إلى هذا

النشاط وإلى دخول متغيرات أخرى يجب مراعاتها عند دراسة وتحليل الإدارة العامة ومعرفة أبعادها وحدودها. ومن ثم فهي تتأثر بالبناء السياسي ونظام الحكم، والبناء الاجتماعي والثقافي للمجتمع، ومناخ الديمقراطية السائد، والنظام الاقتصادي المتبع. ومن ثم فإن دراسة الإدارة العامة من زاوية تنفيذ السياسات تصبح عديمة الجدوى مالم يتم التعرض لدورها في عملية وضع وتشكيل السياسة العامة. وقدم فليكس نجر و تعريفًا موسعًا لدور الإدارة العامة حيث حدد ستة عناصر رئيسية توضح خصائصها وأدوارها. وتتمثل تلك العناصر فيما يلي:

1. مجهود تعاوني جماعي.
2. تغطي السلطات الحكومية الثلاثة التنفيذية والتشريعية والقضائية وعلاقتها المتداخلة.
3. لها دور في تكوين السياسة العامة، لذا فهي جزء من العملية السياسية وترتبط بالعلوم السياسية.
4. تختلف عن الإدارة الخاصة في جوانب عديدة، بل أنها أهم منها.
5. تعد مجالاً دراسياً مستقلاً وتأثرت في السنوات الأخيرة بمنهج العلاقات الإنسانية.
6. تتصل اتصالاً وثيقاً بالجماعات الخاصة والأفراد حين تأديتها للخدمات الإنسانية للجماعة.

تعريف الإدارة العامة

في ضوء التعريفات السابقة يمكن تعريف الإدارة العامة على أنها: مجموعة الوظائف والعمليات الإدارية المتعددة والمتفاعلة التي تهتم بتخطيط وتنظيم وتوجيه الأعمال والأنشطة التي تمارسها منظمات الدولة وأجهزتها الحكومية المختلفة بهدف تحقيق الصالح العام في المجتمع. مع الأخذ في الاعتبار عوامل ومتغيرات الظروف البيئية الداخلية والخارجية.

تعريف الإدارة العمومية

وبالنظر إلى التعريف السابق يمكن الوقوف على العناصر التالية:

1. الإدارة العامة تمثل مجموعة من الوظائف والعمليات الإدارية التي تشمل التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة مع مراعاة المنهج العلمي في اتخاذ القرارات.
2. تكامل وتفاعل الوظائف التي تمارس في منظمات الدولة وأجهزتها المختلفة مما يتطلب ضرورة مراعاة التكامل بين تلك الوظائف وبعضها البعض، وبين إتمام هذه الوظائف في مختلف أجهزة الدولة في مختلف المجالات، بما يؤدي في النهاية لتحقيق الغايات بصورة متكاملة ومن ثم تفعيل مبدأ التعاون الإنساني المجتمعي لكافة أجهزة الدولة.
3. الاهتمام بالجانب العضوي في الإدارة العمومية والمتعلق بوجود كيان معين يتمثل في منظمات وأجهزة وهيئات ترتبط معاً بكيان الدولة وسيادتها. وتمثل المنظمات التابعة للوظائف الثلاث للدولة (الوظيفة التنفيذية والتشريعية والقضائية) المنظمات الحاكمة في الدولة وأي نشاط إداري يتم في هذه المنظمات يُعد من أنشطة الإدارة العمومية.
4. تهدف إلى تحقيق الصالح العام للمجتمع. ويمثل ذلك الغاية النهائية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها. ويمكن الوصول إلى هذه الغاية عن طريق عدة أهداف، ترتبط كل مجموعة منها بفرع أساسي حسب وجهة النظر التي تحدد ذلك، فقد تنقسم إلى أهداف تتعلق بالنواحي التنفيذية وأخرى بالنواحي التشريعية، وثالثة بالنواحي القضائية.

طبيعة الإدارة العامة

اختلف كتّاب وباحثي علم الإدارة حول طبيعة الإدارة العامة، أي ماهية وجوهر وكيان الإدارة العامة، وهل هي علم؟ أم فن؟ ويعود سبب ذلك إلى أن الإدارة قد نشأت في بداية أمرها مستندة إلى الخبرات والمهارات الخاصة بالأشخاص أكثر من اعتمادها على المبادئ والحقائق العلمية.

فهل الإدارة علم بالمعنى الذي تُوصف به العلوم التطبيقية؟ أي تتميز بخصائص ثابتة يمكن قياسها أو التنبؤ بها؟ أم أن الإدارة فن له خصائص مثل المهارة والابتكار والإبداع، ومن ثم تتدخل فيه درجة

الذكاء والموهبة والإلهام؟ أم أن الإدارة ليست علمًا فحسب، وليست فنًا فحسب، وليست فنًا وعلماً، وإنما هي شيء آخر يمكن أن نطلق عليه فلسفة. على أساس أنها مزيج مجموعة من العلوم والعناصر مثل القيادة والاستراتيجية والإدارة.

لكن ما أجمع عليه معظم كتّاب وعلماء الإدارة بالقول أن طبيعة الإدارة تجمع بين العلم والفن. فهي علم عندما تعتمد على خطط البحث العلمي في كثير من مجالاتها. وهي فن لأنها تحتاج إلى الذكاء والإلهام وسعة الأفق عند الحديث عن الرؤية المستقبلية.

مداخل دراسة الإدارة العامة

بالإضافة إلى المداخل السابقة فهناك العديد من المداخل أو المناهج المتعلقة بدراسة مادة الإدارة العامة بتعدد المدارس التي عنيت بدراسة هذا العلم، إذ ترتب على اختلاف النظر لمشكلات الإدارة وتحديد طبيعتها اختلاف مماثل في طريقة بحثها وتحليلها، ومن ثم اختلاف في طرق ومناهج دراستها. فكما مرت دراسة الإدارة العمومية بمراحل عديدة من حيث نطاق ومجال دراستها والبحث فيها. فقد مرت كذلك من حيث المنهج بمراحل يمكن أجمالها في ست مراحل وهي:

1. المدخل الدستوري القانوني التاريخي

2. المدخل التنظيمي الوصفي

3. والمدخل الوظيفي

4. المدخل الاجتماعي النفسي

5. المدخل البيئي أو الأيكولوجي.

6. المنهج المقارن

المدخل الدستوري القانوني التاريخي

إن القانون يبرز للإدارة العامة ثلاثة أمور أساسية وهي: ما تطالبها السلطة التشريعية بإنجاز، حدود صلاحيات الأفراد فيها.

ويحدد القانون للإدارة العمومية الحقوق الأساسية والإجرائية للأفراد والجماعات في المجتمعات التي ينبغي على موظفي الحكومة مراعاتها.

من هذا المنطلق فإن الموظف الحكومي مفسر للقانون ومطبق له إلى جانب مشاركته في وضع القوانين. والقيمة الأساسية في المنهج القانوني هي العدالة وما يتبع ذلك من حماية حقوق الأفراد من التعسف والتسلط والحفاظ على أرواحهم وحياتهم وممتلكاتهم.

ومن أهم خصائص هذا المدخل ما يلي:

1. **الهيكل التنظيمي:** إن الهيكل التنظيمي المفضل من قبل أتباع هذا المنهج هو ذلك الذي يفسح المجال أمام إجراءات التظلم إلى أقصى حد والذي يؤدي إلى حماية حقوق الأفراد.

2. **النظرة إلى الفرد:** من منطلق تركيز هذا المنهج على تحقيق العدالة والحقوق الأساسية للفرد والإنصاف فإنه يُنظر أيضًا إلى الفرد على أنه شخص متميز بذاته في ظروف متميزة أيضاً. الانتقادات التي وجهت إلى هذا المدخل تتمثل فيما يلي:

1. اقتصاره على سرد النصوص وتفسيرها.
2. إغفال الجوانب الفنية في العملية الإدارية.
3. إغفال المؤثرات السياسية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية.

المدخل التنظيمي الوصفي (المدخل الهيكلي)

ويركز هذا المدخل على دراسة تنظيم وتشغيل الجهاز الإداري، فيهتم بالهيكل التنظيمية للحكومات، وخاصة الأجهزة الإدارية وشؤون العاملين. والنواحي المالية والقانونية لها، وضمان التنسيق بين الوحدات والتسلسل القيادي، والرقابة الجادة على العمليات الإدارية.

الانتقادات التي وُجّهت لهذا المدخل تتمثل فيما يلي:

1. عدم الاهتمام بديناميكية عناصر العملية الإدارية.
2. لم يهتم بدراسة السلوك الإنساني للعاملين، مما يؤدي إلى عجز في تحليل العلاقات الاجتماعية بين العاملين داخل التنظيم.
3. لا يوضح دور الرأي العام ومنظمات الجماهير في توجيه حركة الأجهزة الإدارية بسبب عدم ربطه الإدارة بالبيئة والمجتمع.

المدخل الوظيفي (الإداري)

ظهر هذا المدخل في أواخر القرن العشرين. وافترض هذا المدخل أن يتم إدارة المنظمات العامة بشكل متماثل مع إدارة المنظمات الخاصة. ويستلزم ذلك القيام بالوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم وصنع قرار وقيادة ورقابة. فالإدارة هي الإدارة ولا فرق هناك بين إدارة التنظيمات الحكومية والخاصة. ويكون دور الموظفين الحكوميين هو تنفيذ السياسات المحددة لهم وليس صنع تلك السياسات. وتتمثل خصائص هذا المدخل فيما يلي:

1. **الهيكل التنظيمي:** بيروقراطي يقوم على التخصص وتقسيم العمل وتدرج السلطة وتحديد المهام والصلاحيات به.

2. **النظرة إلى الفرد:** أنصار هذا المنهج ينظرون إلى الفرد نظرة لا شخصية مجردة من العواطف سواء كان أحد أفراد التنظيم الحكومي أو من المستفيدين من خدماته. حيث أن العواطف اللاعقلانية تحد من أداء الفرد مما ينعكس بالتالي على أداء التنظيم ككل وعلى نجاحه.

الانتقادات التي وجهت لهذا المدخل:

1. أنه أغفل النظر إلى الإدارة كنشاط يهتم بالعنصر البشري وسلوكه.
2. أهمل المؤثرات البيئية.
3. يفترض تشابه قواعد وضوابط الإدارة في كل من الإدارة العامة والمنظمات الخاصة.

المدخل الاجتماعي النفسي (المدخل السلوكي)

اعتبرت المدرسة السلوكية المنظمة الإدارية نظامًا اجتماعيًا مفتوحًا يتم اتخاذ القرارات فيه من خلال دراسة العمليات وتحديد المؤثرات وتفاعلها مع بعضها للوصول إلى قرار موضوعي سليم. ويُعد هذا المدخل نتاجًا لدراسة علم الاجتماع وعلم النفس الاجتماعي.

ويتميز هذا المدخل بما يلي:

1. ركز على الإدارة باعتبارها إدارة للعنصر البشري داخل المنظمات.
2. اهتم هذا المدخل بالتنظيمات غير الرسمية والاتصال غير الرسمي.

الانتقادات التي وجهت لهذا المدخل تتمثل فيما يلي:

1. المغالاة في التركيز على الفرد، وتجاهل القوى الاجتماعية والسياسة وتأثيرها على المنظمات الإدارية.
2. العجز عن الوصول إلى تعميمات لمبادئ الإدارة العامة.
3. لا يوجد دراسات كافية حوله.
4. إغفاله للنواحي القانونية والتنظيمية لهياكل الإدارة.

المدخل البيئي (الأيكولوجي)

وتعني كلمة أيكولوجي العلم الذي يدرس البيئة المحيطة بالمنظمة. ويتميز هذا المدخل في أنه أوضح أنه لا يمكن تعميم نظام معين في بلد معين على بلد آخر. وبالتالي ساعد الدول النامية على دراسة البيئة المحيطة بها كبداية لتطوير الإدارة العامة بها. وتفرض المدرسة الإيكولوجية علينا عند دراسة الإدارة العمومية أن نفهم ونحلل العوامل المؤثرة في الإدارة، لا في صورتها المجردة، وإنما كمنظومة مؤثرات متفاعلة مع بعضها البعض تؤثر على مسار الإدارة واستقرارها.

الانتقادات التي وجهت لهذا المدخل تتمثل فيما يلي:

1. إن دراسة جميع خصائص المجتمع، مثل الإمكانيات المادية والبشرية والحضارية مسألة مرهقة.
2. إن العوامل البيئية سريعة التطور، واللاحق بها هي محاولة مرهقة.

المنهج المقارن

يعتبر هذا المدخل من المداخل الحديثة لدراسة الإدارة العامة، وهو يقوم على دراسة نظم وعمليات الإدارة في بلدين أو أكثر بهدف الوصول إلى قواعد أصولية يمكن تطبيقها والاستفادة منها للنهوض بمستوى الإدارة ومعرفة أفضل الطرق لتحسين وظائفها، ويعبر هذا المدخل عن أن اختلاف ظروف البيئة بين دولة وأخرى ومجتمع وآخر لا يلغي وجود قواعد ثابتة وأصول محددة قابلة للتطبيق، وهو ما يمكن اكتشافه عن طريق الدراسة المقارنة.

المنهج المقترح

إن العلوم الإنسانية متغيرة ومتبدلة، وهي تختلف من بلد لآخر تبعاً لتبدل البيئة والمحيط الذي أوجدها، لذلك يمكننا القول بأنه لا يوجد نظرية في العلوم الإنسانية يمكن لها أن تكتشف كل الحقيقة وفي كل زمان ومكان. وكل مدرسة من المدارس رأّت وجهًا أو أكثر من وجه الحقيقة، أما الإحاطة واحتواء كل معطيات الحقيقة فذلك أمر في غاية الصعوبة. لذلك يجب على الباحث في العلوم الإنسانية أن يأخذ في اعتباره الأمور القانونية والفنية التي تحكم هيكل التنظيم ونشاطه، وهو ما يشير إلى المدخل القانوني، كما يجب عليه أن يركز على الجانب الفني في كيفية إنشاء وبناء هيكل التنظيم ومستوياته، وهو ما يشير إلى المدخل التنظيمي، أي يجب على الباحث أن يحيط بكافة أطروحات المدارس والمداخل بالاعتماد على ما يستطيع أن يحصل عليه من وثائق صحيحة ومعلومات من مصادر رصينة وموثوقة.

أهمية الإدارة العامة

- تبدو أهمية الإدارة العامة كتنشيط إداري وسياسي يمارس من خلال أجهزة حكومية فيما يلي¹:
1. القيام بالأنشطة الاقتصادية التي يعجز القطاع الخاص عن القيام بها لعدم تحقيقها للأرباح التي يرغب القطاع الخاص فيها، أو لضخامة الاستثمارات اللازمة لها.
 2. القيام بالأنشطة اللازمة لحياة المواطنين من دفاع وأمن وخدمات تعليمية واجتماعية وغير ذلك.
 3. والقيام بأنشطة إستراتيجية كالتعمير والصناعات الحربية ومواجهة الكوارث والرعاية الاجتماعية، وتوجيه السياسات المالية، ورسم سياسات الاحتكار.

¹ - إبراهيم درويش، الإدارة العامة في النظرية والتطبيق، القاهرة 1975، ص 25
- ماجد راغب الحلو، علم الإدارة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الإسكندرية 1987، ص 11-12.

4. تتطلب التنمية في الدول ضرورة الاستخدام الفعّال للموارد المتاحة عن طريق المزج السليم بين عناصر الإنتاج (الأرض - العمل - رأس المال). وهذا يتطلب وجود إدارة رشيدة تتمتع بالقدرة والمهارة التي تمكنها من تحقيق النمو المتوازن في المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الثاني: خصائص الإدارة العامة

للإدارة العامة خصائص متعددة نظرًا لتأثيرها على حياة المواطنين جميعًا في مجتمع معين ولأهميتها على المستوى القومي، وتداخلها مع الكثير من الأبعاد والجهات والأفراد داخليًا وخارجيًا. وتتمثل خصائص الإدارة العامة فيما يلي¹:

1. تعتبر الإدارة العامة نشاطًا إداريًا يتعلق باستخدام الموارد المادية والبشرية لتحقيق الأهداف العامة للدولة بأحسن كفاءة ممكنة، بما يحقق إشباع حاجات المجتمع ويساهم في رفاهيته.
2. تعتبر الإدارة العامة نشاط إنساني متكامل، وبالتالي لا تتحقق الفعالية في أداء العمل الإداري الحكومي دون مراعاة الاعتبارات الإنسانية، وإشباع حاجات ورغبات العاملين في الوظائف العامة التي يتكون منها الجهاز الإداري للدولة.
3. تقوم الإدارة العامة بتنفيذ السياسة العامة للدولة، فالإدارة العامة تنفذ الأهداف التي تحددها السلطة السياسية أثناء قيامها بتقديم الخدمات للمواطنين.
4. ترتبط الإدارة العمومية بظروف المجتمع والتأثير المتبادل بينهما. حيث يتأثر النظام الإداري للدولة بالنظام السياسي القائم وبقيم ومعتقدات المجتمع وظروفه الاقتصادية. وفي نفس الوقت تؤثر في المجتمع من خلال السلع والخدمات التي تقدمها لإشباع حاجات ورغبات المواطنين.
5. تكامل أهداف الإدارة العامة، فمنظمة الإدارة العمومية تمثل نظامًا عامًا يتحقق فيه التكامل بين أربعة نظم فرعية للأهداف وهي: نظام الأهداف الشخصية للأفراد، ونظام الأهداف الجماعية للجماعات الصغيرة. نظام الأهداف التنظيمية للمنظمة. ونظام الأهداف العامة للمجتمع.
6. تنصب الإدارة العامة على كل المنظمات الحكومية سواء كانت مركزية أو محلية، وكذلك الهيئات والمؤسسات العامة.
7. تتميز الإدارة العمومية بالبقاء والاستمرار، طالما أن هناك استمرار للخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين.

¹ - عمار عوايدي، نفس المرجع، ص 12-16

8. تتأثر كفاءة الإدارة العامة كنشاط إداري بكل من القيادة السياسية والإدارية، وبكفاءة السلطة التشريعية والتنفيذية وعدالة السلطة القضائية وغير ذلك من العوامل.

9. الطابع السياسي للإدارة العامة، فهي لا يمكن فهمها إلا من خلال الاعتبارات والبواعث السياسية التي تعمل الإدارة فيها وبها. ومن ثم فالنتيجة الحتمية أن هناك ارتباطًا جذريًا بين السياسة والإدارة العامة.

المطلب الثالث: علاقة الإدارة العامة بالعلوم الأخرى

تتميز العلوم الاجتماعية بارتباطها الشديد ببعضها البعض، ومن ثم فإن الإدارة العامة تؤثر وتتأثر بباقي العلوم الاجتماعية وعلى وجه الخصوص العلوم السياسية والقانون والاقتصاد وعلم الاجتماع وعلم النفس.

علاقة الإدارة العامة بالسياسة

يوجد ارتباط وثيق بين الإدارة العامة والسياسة، فالإدارة العمومية والسياسة يربط بينهما الأصل المشترك. حيث نشأت السياسة مع نشأة الظاهرة السياسية وتطورها. وعندما بدأت الدراسة لهذا العلم تم التعرض للبحث في تنظيم الإدارة العامة. ويتمثل هذا الارتباط فيما يلي:

1. إن علم السياسة يبحث في وضع السياسات العامة للدولة وبشكل الحكم والمعتقدات الفكرية السائدة، والإدارة تتأثر بالأيدولوجية السياسية التي تدير عليها الدولة، ففي ظل النظام الديمقراطي يأخذ النظام الرأسمالي مجالاً أوسع منه في ظل الأنظمة الاشتراكية أو الأنظمة التي تعتمد على الاقتصاد المختلط. ويسود في ظل الفكر الديمقراطي التخطيط اللامركزي أو التخطيط المركزي. بينما يسود في ظل النظام الاشتراكي التخطيط المركزي. والإدارة العليا في أجهزة الدولة وفي المشروعات العامة تتأثر بدرجة الغموض السياسي.

2. من ناحية أخرى هناك نوع من التكامل بينهما، فالإدارة العامة يقع على عاتقها مسؤولية تحقيق الأهداف والغايات التي سبق وأن حددتها السياسة العامة، كما أن هناك تداخل عضوي بين الإدارة العمومية والحكومة. حيث نجد أن كل وزير يستحوذ على صفتين، فهو يشترك في وضع السياسة العامة للدولة بصفته عضوًا في الحكومة، ويرأس في نفس الوقت الجهاز الإداري الخاص بوزارته.

ورغم هذا الارتباط الوثيق بين الإدارة العامة والسياسة إلا أن هناك الكثير من أوجه الاختلاف بينهما والتي تتمثل فيما يلي:

1. يقوم العمل السياسي على تحقيق المصلحة، وتلعب الصراعات الحزبية والنزاعات الشخصية دورًا كبيرًا في إصدار القرارات السياسية. بينما تقوم الإدارة العمومية على أسس ومبادئ علمية منطقية لتحقيق الأهداف المنوطة بها بأقل قدر ممكن من الوقت والجهد والمال.

2. تتميز السياسة بالتغير وعدم الثبات، فرجال السياسة في تغير وعدم استقرار. وهذا يرجع إلى طبيعة العمل السياسي لكونهم يأتون إلى مراكزهم بالانتخاب، سواء بالنسبة لأعضاء السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية الذين يمثلون الحزب الفائز في الانتخابات. بينما تتميز الإدارة العامة بالثبات والاستقرار. لأن طبيعة العمل الإداري تتطلب ذلك حيث لا بد من دوام رجال الإدارة العمومية في مناصبهم حتى يمكنهم تحقيق الصالح العام وأداء الخدمة.

علاقة الإدارة العامة بإدارة الأعمال

يمكن القول بأن هناك أوجه للتقارب بين الإدارة العامة وإدارة الأعمال تتمثل فيما يلي:

1. من حيث الغايات النهائية: تختص الإدارة العامة بإدارة المنظمات الحكومية العامة والتي تستهدف أهداف عامة. بينما ترتبط إدارة الأعمال بالمنظمات الخاصة التي تستهدف تحقيق أهداف خاصة. ويعمل كل منهما على تحقيق الفعالية التنظيمية والكفاءة الإنتاجية للمنظمات. وبالتالي رفع مستوى المعيشة بصورة مباشرة أو غير مباشرة لأفراد المجتمع في شتى المجالات.
2. من حيث الأدوات المشتركة: تستخدم الإدارة العامة وإدارة الأعمال أدوات مشتركة بينهما مثل: إدارة الوقت. إدارة الجودة الشاملة. الموازنة. الخرائط التنظيمية. ويتأثر كل منهما بالظروف البيئية المحيطة سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية وغير ذلك.
3. ومن حيث تطبيق مبادئ ووظائف الإدارة: تطبق مبادئ الإدارة مثل مبادئ التنظيم، وتوازن السلطة والمسئولية وغير ذلك في كل من الإدارة العامة وإدارة الأعمال. كما تطبق الوظائف الإدارية والتي تتمثل في النشاط الإداري أو العملية الإدارية في كل منهما.

أوجه الاختلاف بين الإدارة العامة وإدارة الأعمال

رغم التقارب بين الإدارة العامة وإدارة الأعمال إلا أن هناك الكثير من أوجه الاختلاف بينهما والتي تتمثل فيما يلي:

أ. الهدف

تهدف الإدارة العامة إلى تقديم خدمات ومنافع عامة للمواطنين دون أن يكون هدفها تحقيق الربح. وبذلك فهي تقوم بإنتاج وأداء هذه الخدمات والمنافع العامة لتوفير الرفاهية لأفراد المجتمع حتى لو تحملت خسائر. وبذلك يتم قياس كفاءة الإدارة العمومية بقدرتها على أداء الخدمات بأعلى كفاءة وترشيد الإنفاق الحكومي. بينما تهدف إدارة الأعمال إلى تحقيق الربح. وبذلك فهي تسعى إلى إنشاء المشروعات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق أقصى ربح ممكن. وبذلك يتم قياس كفاءة إدارة الأعمال في ضوء الأرباح السنوية ومعدل العائد على الاستثمار.

ب. مجال التطبيق

يتم تطبيق الإدارة العامة في المنظمات الحكومية ولتحقيق الأهداف القومية. ومن ثم يمتد نشاط الإدارة العامة إلى النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية. بينما يتم تطبيق إدارة الأعمال في المنظمات الاقتصادية الخاصة لتحقيق الأهداف المادية. وبالتالي يقتصر نشاط إدارة الأعمال على النواحي الاقتصادية فقط.

ج. الإشراف

تختص الإدارة العامة بتنفيذ السياسة العامة للدولة، ولذلك تخضع لإشراف القيادة السياسية والسلطات الثلاث التشريعية والتنفيذية والقضائية. وبالتالي فإن الموظفين العموميين يجب أن يراعوا الجوانب القانونية والسياسية عند أداء واجباتهم وعند اتخاذهم لأية قرارات. أما إدارة الأعمال في المنظمات الخاصة وقطاع الأعمال يعمل فيها الموظفون طبقاً للشكل القانوني للمشروع. وبالتالي فإن تصرفاتهم تتم في ضوء لوائح وإجراءات العمل التي تختلف من مشروع لآخر. ويعتبر المرؤوسين خاضعين لإشراف رئيس مجلس الإدارة، والجميع يخضع لإشراف ومساءلة الجمعية العمومية للشركة والمساهمين.

د. المرونة

تتصف الإدارة العمومية بالبيروقراطية بسبب اللوائح والقوانين التي يتمسك بها الموظف العام. بينما تتصف إدارة الأعمال بالمرونة بسبب الإجراءات والقواعد التي يلتزم بها العاملين في المنظمات الخاصة.

هـ. نمط المسؤولية العامة

تعتبر المسؤولية في الإدارة العامة مسؤولية عامة، ومن ثم تتعاون الوزارات المختلفة فيما بينها لتحقيق أهداف الدولة. بينما في مجال إدارة الأعمال يسود جو من التنافس بين المنظمات بهدف تحقيق أقصى ربح ممكن والاستمرار والبقاء.

و. المساواة

تعتمد الإدارة العامة في أداء خدماتها على قاعدة المساواة بين المواطنين وعدم التمييز في أداء الخدمة بينهم، وذلك لتحملهم العبء الأكبر من الأموال التي تعتمد عليها الإدارة العمومية في تمويل هذه الخدمات. بينما تعمل إدارة الأعمال على تحقيق مصالح الملاك فهم الذين يتأثرون بنتائج الأداء.

ز. أسلوب العمل

يعمل الموظف العام في المنظمات الحكومية بصفته الوظيفية وليس باسمه، أما الموظف في المنظمات الخاصة فيعمل باسمه وليس بصفته، كما يهيمن على الإدارة العامة قاعدة المسؤولية العامة.

فرجال الإدارة العامة مسئولون عن تصرفاتهم أمام الجمهور. أما في إدارة الأعمال فيهيمن عليها قاعدة المسؤولية الأدبية، فرجال إدارة الأعمال مسئولون أمام ضمائرهم بدرجة أكبر.

ح. من حيث الاحتكار والمنافسة

لا توجد منافسة بين أجهزة الدولة حيث يقوم كل منها بنشاط مختلف عن الآخر. وتعتبر ظروف الاحتكار هي الظروف العادية في الإدارة العامة، وفي هذه الحالة تغيب المنافسة. هذا وتعد المنافسة معيار لإدارة الأعمال الخاصة بينما يعد الاحتكار أمرًا استثنائيًا في إدارة الأعمال.

علاقة الإدارة العامة بالاقتصاد

يمكن القول بأن هناك أوجه للتقارب بين الإدارة العامة والاقتصاد تتمثل فيما يلي:

1. إن المالية العامة والميزانية والحساب الختامي والإدارة المالية مثلًا تعتبر موضوعات أساسية. حيث يشترك في دراسة هذه الموضوعات دارسو الإدارة العامة والاقتصاد على حد سواء.

2. الدولة تقوم بإرساء القواعد الأساسية للاقتصاد العام وتوكل مهمة التنفيذ إلى الأجهزة الإدارية. وعليه فالإدارة الحديثة تمارس نشاطات ذات طابع اقتصادي مثل تحديد مصادر الإيرادات وأوجه الإنفاق والحسابات الختامية والرقابة المالية.

3. يبحث علم الاقتصاد في كيفية استغلال الموارد الاقتصادية بما في ذلك الموارد البشرية والمادية بأقصى درجة من الكفاءة الإنتاجية لإشباع حاجات الإنسان في مجتمع ما، والإدارة تهدف لتنسيق الموارد والجهود لتحقيق أفضل استغلال اقتصادي لهذه الموارد بقصد تقديم الخدمات بفعالية وبأقل كلفة ممكنة، ويلاحظ أن هدف الإدارة متفق مع أهداف الاقتصاد في هذا المجال.

4. إن الإدارة العامة تعتمد على المفاهيم الاقتصادية إلى حد كبير، حيث تساهم المفاهيم الاقتصادية في خدمة الإدارة العامة من خلال مجالات متعددة تتمثل فيما يلي:

- تحديد الإنفاق العام الخدمي والإنتاجي اللازم لخطط التنمية الشاملة.
- دراسة جدوى المشروعات الحكومية المختلفة.
- تحديد السياسات النقدية والمالية للدولة بأجهزتها الإدارية المختلفة.

علاقة الإدارة العامة بإدارة المنشآت المتخصصة

تتفق الإدارة العامة مع إدارة المنشآت المتخصصة في المنظمات المهنية (كالنقابات وغير ذلك) في أن كل منهما يقدم خدمات ولا يكون الربح هو الهدف السائد في كل منهما.

بينما تختلف الإدارة العامة عن إدارة المنشآت المتخصصة، فهذا النوع من المنظمات لا يهدف إلى تقديم خدمة عامة، بل يقوم بخدمة فئة معينة. بينما منظمات الإدارة العامة تهدف إلى تقديم خدمات عامة للمواطنين لازمة لإشباع حاجات أساسية.

علاقة الإدارة العامة بعلم النفس

تركز دراسات علم النفس على الاهتمام بالعنصر الإنساني، فدارسو علم النفس تنصب اهتماماتهم على دراسة الفرد وانطباعاته ومشاعره. فالمفاهيم الشخصية، والدوافع والإدراك، وسيكولوجية النمو، والقيم والاتجاهات والعوامل البيئية والوراثية في نمو الفرد وسلوكه هي مفردات علم النفس، وتلعب هذه الأنماط السلوكية دورًا أساسيًا في التأثير على سلوك الفرد وإنتاجيته داخل المنظمة.

فأهداف علم النفس مثلًا تساهم في خدمة الإدارة العامة ومنها زيادة الكفاءة الإنتاجية والانسجام، إيجاد نوع من الاستقرار الوظيفي عن طريق حل الصراعات والمنازعات ومصادر الشكاوى، تحسين نوعية العمل بشكل لا يفقد الموظف الاهتمام والحد من قدرته. وأخيرًا معرفة النمط الثقافي وخاصة القيم والاتجاهات السائدة في داخل التنظيم.

علاقة الإدارة العامة بعلم الاجتماع

يركز علم الاجتماع اهتماماته في المشكلات المتعلقة بالمجتمعات الإنسانية. كما يعتبر علم الاجتماع أحد الروافد الرئيسية في العلوم السلوكية والمفاهيم المتعلقة بالسلوك الإداري.

وتعتبر دراسة المجتمع والجماعات والأسس التي تقوم عليها وعلاقتها ببعضها البعض ذات أهمية كبيرة لكون الجماعات ذات تأثير كبير على تفكير الإدارة وسياساتها وبرامجها ونشاطها.

إن علم الاجتماع ذو صلة وثيقة بالإدارة والتنظيمات الاجتماعية، فهو يهدف إلى دراسة ومعرفة القواعد والتقاليد التي تحكم العلاقات بين الأفراد داخل المنظمة، مما سهل على المدراء معرفة أمور كثيرة عما يدور أو يحكم عمل الجماعة أو الفرد وخاصة عن التنظيمات غير الرسمية، وعلاقتها بالتنظيمات وأي مفاهيم أخرى لها صلة تؤثر على الجماعة بما يخدم أهداف التنظيم والعاملين.

علاقة علم الإدارة العامة بعلوم الرياضيات

تعتمد الإدارة حاليًا على الأسلوب العلمي في اتخاذ القرارات الإدارية ويشمل ذلك الإدارة العامة وإدارة الأعمال.

وتشكل الأساليب الكمية جانبًا هامًا من عمل الإدارة العليا، وتستعين الإدارة ببحوث العمليات والرياضيات والإحصاء في هذا المجال

وتعتبر المدرسة الكمية ممثلًا لهذا الاتجاه الحديث في الإدارة.

علاقة الإدارة العامة بعلم القانون

يحكم عمل الإدارة قوانين وأنظمة وتعليمات وقرارات إدارية، وعمل الإدارة العمومية محكوم بالقوانين الإدارية. أما إدارة الأعمال فيحكمها القانون التجاري في أغلب الأحيان. وأما القطاع العام فيطبق فيه قواعد القانون الإداري والقانون التجاري كما في عمل المؤسسات الاقتصادية¹. والقانون عبارة عن قواعد السلوك كما تصفه السلطة التشريعية العليا في الدولة فتبين السلوك الصحيح وتحرم السلوك غير الصحيح.

ورغم أن القانون يأتي وليد حاجة تسبقه بزمن فإن الإدارة تضطر للتعامل مع الحاجات المستجدة للمجتمع بالرغم من عدم وجود قانون ينظم هذه الحاجات وحتى صدور تشريع على شكل قانون من قبل السلطة التشريعية. وهنا يبدأ عمل الجانب الأخلاقي للإداري.

علاقة الإدارة العامة بعلم الأخلاق

يحدد علم الأخلاق الإطار الخلفي للعمل الإداري داخل المنظمات وذلك في تعاملها مع البيئة. ويتم الرجوع لعلم الأخلاق في حالة غيبة القوانين أو الأنظمة أو التعليمات أو تقاريرها بحيث تصبح غير صالحة للتطبيق. وفي مثل هذه الحالات فإن الإداري يحكم ضميره بما يعرض عليه من حالات ويكون الإطار المرجعي له قواعد الأخلاق العامة والتي لا تكون مكتوبة في معظم الأحيان باستثناء ما جاء في الموثيق الأخلاقية، ولا يعد ذلك عن كونه قواعد عامة ليست مفصلة.

وقد تصاعد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع أخلاقيات الإدارة العامة (بالإنجليزية: Ethics of Public Administration) باعتبارها تمثل من ناحية الأداة المناسبة للحيلولة دون حدوث الظواهر المختلفة للفساد الإداري، من قبيل الرشوة والمحسوبية والتربح الشخصي. كما أن الأخلاقيات الإيجابية من ناحية أخرى تسهم في تحقيق أهداف المنظمات المختلفة بكفاءة وفاعلية.

والأخلاقيات (بالإنجليزية: Ethics) بصفة عامة هي محاولة متعمدة ومنظمة لإضفاء الطابع الأخلاقي (بالإنجليزية: Moral) على السلوكيات المختلفة، بطريقة تحدد القيم التي يتعين أن تحكم هذه السلوكيات. وعليه، فإن الأخلاقيات تعنى بالعملية التي يتم عن طريقها تأكيد الالتزام بقيم أخلاقية معينة وتحديد الصواب والخطأ، وهكذا فالأخلاقيات هي عملية البحث عن المعايير الأخلاقية، ولذلك عرف البعض الأخلاقيات بأنها مجموعة المعايير أو قواعد السلوك التي تم تنميتها من خلال الممارسة أو الخبرة الإنسانية، والتي يمكن في ضوءها الحكم على السلوك باعتباره صواباً أو خطأ، خيراً أو شراً من وجهة الإنسانية. وهذه القواعد الأخلاقية (المقبولة من العقل الإنساني عامة دينياً ومجتمعياً) تؤثر في سلوكيات الأفراد وأسلوبهم في اتخاذ القرارات، كما أنها تحقق جلب النفع أو دفع الضرر.

¹ - مولود ديدان، مباحث في القانون الدستوري والنظم السياسية، دار النجاح للكتاب الجزائري 2005، ص 334-396

المطلب الرابع: وظائف الإدارة العامة

للإدارة العامة مهام تنظيمية وتخطيطية وأخرى فنية، تتعلق الأولى بتحديد ما هو ممكن من مُثُل أو أهداف منشودة وقيادة العمل الإداري. ويدخل في وظيفة التصور عملية التنبؤ وما يتبعها من إعلام وتنظيم وإحداث وترتيب للمصالح الإدارية المتخصصة. أما وظائف الإدارة العمومية القيادية فهي مهام توجيه وتحضير أعمال قيادة الأعمال وإصدار الأوامر وتنفيذها ومراقبة استخدام الوسائل اللازمة لذلك، والمهام الفنية فهي مهام ذات طابع قومي تتعلق بتمثيل المصالح القومية داخلية وخارجية وحمايتها، أو ذات طابع اقتصادي أو اجتماعي، تتعلق بالتنفيذ والتسيير بقصد تلبية الحاجات العامة للمجتمع مباشرة.

ويمكن تلخيص المهام الرئيسية أو وظائف الإدارة العامة الرئيسية بما يلي:

أ. التخطيط

يُعرف التخطيط بأنه التدبير الذي يرمي إلى مواجهة المستقبل بخطط منظمة سلفاً لتحقيق أهداف محددة. ويُعد التخطيط من أهم وظائف الإدارة العامة، وهو الفكرة التمهيدية السابقة لتنفيذ أي عمل من الأعمال. ومن خلال التخطيط يستطيع القائد الإداري تحديد الهدف المنشود والوسائل الكفيلة بتحقيقه بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب ولاسيما أن الأعباء التي أُلقيت على عاتق الدولة جسيمة جداً، ولا يمكن تحقيقها بصورة عشوائية وعفوية.

ب. التنظيم الإداري

من الوظائف المهمة التي تلقى على عاتق الإدارة العامة وذلك لكثرة الحاجات المستجدة للمواطن ولندرة المواد الأولية التي تخدم إشباع هذه الحاجات، ويُعد التنظيم من أهم المصادر التي تؤدي إلى تحقيق الوفرة عن طريق استغلال الطاقات البشرية ومنع تبعض الجهود وتعارضها. لذلك يجب على الإدارة دراسة الأعمال التي تهمها وتحليلها من أجل تحقيق أهدافها واستبعاد جميع الأعمال والإجراءات غير المفيدة، ومن ثم يجب توزيع هذه الأعمال على الأشخاص الذين عليهم القيام بها وتحديد المسؤوليات التي تقع على عاتقهم والعلاقات القائمة فيما بينهم.

ج. القيادة الإدارية

إن القيادة هي العصب الحساس في كل مفصل من مفاصل الإدارة العامة. والقائد الإداري يقوم بدور بارز في نجاح الأجهزة الإدارية أو إخفاقها في الوصول إلى أهدافها، فبكفاية القائد ودرأيته يمكن الوصول بالمرفق العام إلى بر الأمان وبإهماله وعدم الاهتمام به يكون فشله. لذلك يجب على الحكومات العناية باختيار القادة الإداريين ومتابعة تدريبهم وزيادة خبراتهم وقدراتهم من أجل ضمان استمرار المرفق العام في أداء مهمته.

د. التنسيق

يقع على عاتق القائد الإداري مهمة التنسيق بين عناصر الإدارة الواحدة عن طريق إشراف المرؤوسين في وضع الخطط أو في اتخاذ القرارات.

ويمكن أن يكون التنسيق بين الإدارة والسلطة السياسية والهيئات المحلية والجماعات ذات المصلحة.

هـ. الاتصال

تتم عملية الاتصال من قبل الرئيس الإداري عن طريق إعلام المرؤوسين بما تم تنفيذه من خطط المشاريع التي يعطيها الأولوية والتعديلات التي تفرضها المستجدات والصعوبات التي تعترض تنفيذ مشروع من المشاريع، وكذلك يمكن للمرؤوسين أن يعلموا رئيسهم بكل أمر يرون أنه ذو نفع، أو يلحق ضرراً بالمرفق، ولكن يجب أن يحدث الاتصال عن طريق القنوات التي تحافظ على تدرج السلم الإداري، أي إنه يجب ألا يتخطى المرؤوسون رؤساءهم المباشرين إلا في حالات الضرورة والاستعجال.

و. الرقابة

إن الرقابة هي الوظيفة الإستراتيجية الحساسة داخل الكيان الإداري لأنها تتعلق بالتخطيط والتنظيم وتحديد المسؤولية وتنقل للقائد الإداري جميع المعلومات التي تتعلق بتنفيذ الخطط وبلوغ الأهداف المنشودة.

وللرقابة ثلاثة أنواع:

1. رقابة إدارية

2. رقابة قضائية

3. ورقابة سياسية

وكل واحدة منها تمارسها جهة متخصصة مختلفة ومستقلة عن غيرها.

المبحث الثاني: تطور الفكر الإداري

(بالإنجليزية Development of Administrative Thought) هو عبارة عن تطور فكري مرتبط بعلم الإدارة، واعتمد على مجموعة من النظريات الفكرية الإدارية، مثل النظرية الكلاسيكية، والعلاقات الإنسانية، والنهج السلوكي، إضافة إلى التطورات اللاحقة في كل من الإدارة العلمية، والوظائف والعمليات الإدارية، وأيضاً اعتمد تطوّر الفكر الإداري على وجود مجموعة من المدارس الفكرية التي ساهمت في التأثير على علم الإدارة بشكل عام، وأدت إلى ظهور العديد من النماذج المرتبطة بأساسيات ووسائل الإدارة.

المطلب الأول: مدارس الفكر الإداري

مدارس الفكر الإداري (بالإنجليزية Schools of Administrative Thought) هي مجموعة من المدارس التي تعتمد على استخدام فرضيات متنوعة؛ من أجل دراسة الأفراد والمنظمات. منذ الاهتمام

بدراسة الإدارة بشكل رسمي في نهاية القرن التاسع عشر للميلاد شهد علم الإدارة تطوراً من خلال مجموعة من المدارس التي اهتمّ العلماء والمُفكِّرون بدراستها، ولكنهم لم يتفَقوا على وضع عددٍ مُحدّدٍ لها، ممّا أدى إلى ظهور اختلاف واضح في الآراء حول عددها، والآتي معلومات عن أهمّ المدارس الرئيسيّة المرتبطة بالفكر الإداري:

المدرسة الكلاسيكيّة

المدرسة الكلاسيكيّة (بالإنجليزية ClassicalSchool) هي من أقدم المدارس الإداريّة المرتبطة بالفكر الإداري، ويُطلق عليها أيضاً مُسمّى المدرسة التقليديّة، وتعود بداياتها إلى مرحلة ما قبل القرن العشرين للميلاد، وعُموماً تهتمّ هذه المدرسة بالطرق الإداريّة الخاصة في إدارة الأعمال والمنشآت، وتقسّم إلى ثلاث مجالات دراسيّة هي:

1- الإدارة العلميّة:

هي الإدارة التي ظهرت في نهايات القرن التاسع عشر للميلاد، واعتمدت على دراسة أساليب العمل من خلال استخدام منهجيّة مُعيّنة لتحقيق الكفاءة، ولكن نتج عنها تطبيق قراراتٍ إداريّة تعسفيّة غالباً، ممّا أدّى إلى تنفيذ العمّال لأعمالهم ببطء، كما أدّت الإدارة العلميّة إلى ظهور نزاعات بين الإدارة والعمّال، ويعدُّ المفكر الإداري فريدريك تايلور من أهمّ المؤيدين لهذه الإدارة.

2- الإدارة الإداريّة:

هي الإدارة التي تهتمّ بالمبادئ الإداريّة بصفتها تختلف عن الإدارة العلميّة، وتوفّر نظريّة أكثر شموليّة لدراسة الإدارة، كما اعتمدت على أفكار المفكر الإداري هنري فايول الذي عرّف الإدارة بأنّها عمليّة تعتمد على تنفيذ مجموعةٍ من الوظائف، وهي: السيطرة، والتنظيم، والقيادة، والتنسيق، والتخطيط.

3- الإدارة البيروقراطيّة:

هي الإدارة التي تهتمّ بالتنظيم المثالي، ويُعدُّ المفكر ماكس ويبر من أهمّ المساهمين فيها؛ إذ أشار إلى أنّ المنشآت كانت تُدار بوسائل غير فعّالة بالاعتماد على قراراتٍ مُرتبطةٍ بالعلاقات الشخصية، فاقترح ويبر أن يتمّ تطبيق نوع من أنواع التنظيم المعروف بمُسمّى البيروقراطيّة؛ وهو الاهتمام بتقسيم العمل من خلال وجود تسلسل هرميّ يعتمد على اختيار العمّال والموظفين، ومن ثمّ ترقيتهم بناءً على كفاءتهم بالعمل.

المدرسة السلوكيّة

المدرسة السلوكيّة (بالإنجليزية BehavioralSchool) هي المدرّسة التي تطوّرت نتيجة ضعف المدرسة الكلاسيكيّة؛ بسبب اهتمامها بالمبادئ والكفاءة، ورأى معظم المفكِّرين أنّ هذا الاهتمام يُقلّل من

أهمية التنظيم في الإدارة تحديداً المرتبط بسلوك الأفراد؛ لذلك ركزت المدرسة السلوكية على فهم كافة المؤثرات التي ينتج عنها تأثير على سلوك الأفراد في بيئة العمل.

المدرسة الكمية

المدرسة الكمية (بالإنجليزية Quantitative School) هي المدرسة التي اهتمت في استخدام معايير كمية من أجل اتخاذ القرارات الإدارية، ويعود ظهور المدرسة الكمية إلى حقبة الحرب العالمية الثانية أثناء ظهور الحاجة إلى وجود وسائل للتعامل مع القضايا العسكرية خلال الحرب، ومن ثم انتقلت العديد من الأفكار الكمية إلى مجال الأعمال خلال فترة ستينيات القرن العشرين للميلاد، وأطلق عليها مسمى بحوث العمليات التي اعتمدت على وسائل كمية للتعبير عن القضايا الإدارية؛ بواسطة نموذج كمي أو صيغة كمية تتضمن علاقات ورموز رياضية.

مدرسة النظم

مدرسة النظم (بالإنجليزية SystemsSchool) هي المدرسة التي اعتمدت على تطبيق إدارة عامة للنظم، وأشارت إلى أن فهم أي شيء يعتمد على النظر إليه بصفته نظاماً، ويُعدّ النظام من المفاهيم المهمة في هذه المدرسة، ويُعرّف بأنه مجموعة من المكونات التي شكلت معاً كياناً يسعى لتحقيق أهداف مشتركة، وتُقسم هذه النظم في بيئة الأعمال إلى قسمين هما:

- **النظم المغلقة:** هي النظم المعزولة التي لا تُؤثر أو تتأثر بالبيئة الموجودة ضمنها.
- **النظم المفتوحة:** هي النظم التي تختلف عن النظم المغلقة؛ إذ تتعامل وتتفاعل باستمرار مع البيئة التي توجد بها، مما يؤدي إلى تأثيرها وتأثرها مع كافة مكوناتها.

المطلب الثاني: نظريات الفكر الإداري

نظريات الفكر الإداري (بالإنجليزية Theories of Administrative Thought) هي مجموعة الاتجاهات الفكرية المرتبطة بالفكر الإداري، وتميزت بتنوعها وقدرتها على إثراء المجالات المعرفية المتعددة في علم الإدارة، وتُقسم إلى نوعين رئيسيين هما:

• النظريات غير الاقتصادية في الفكر الإداري:

هي النظريات التي صاغها مجموعة من الباحثين وفقاً لأبحاثٍ متعلقة بعلم الاجتماع والنفس، وتعتمد هذه النظريات على مجالات دراسية متنوعة، ومترتبة بطبيعة المؤسسات الحكومية والصناعية.

• النظريات الاقتصادية في الفكر الإداري:

هي النظريات التي اعتمدت على تطبيق علم الاقتصاد ضمن الفكر الإداري، واعتمدت على البحث من أجل التعبير بطريقة كمية عن العلاقات الإدارية، وظهرت أفكار هذا الاتجاه في الإدارة منذ مطلع القسم الثاني من القرن العشرين للميلاد.

المطلب الثالث: المبادئ العامة للإدارة:

1- الاطار الاستراتيجي لاصلاح الإدارة العامة:

يتطلب تحقيق الإدارة العامة السليمة إصلاحات في العديد من مجالات السياسات المتنوعة والعديد من المؤسسات. وعند تخطيطها وتنفيذها بشكل مجزأ وعلى أساس كل حالة بعينها، فإن الإصلاحات قد لا تحسن أداء الإدارة العامة كما هو متوقع حيث يتطلب تحقيق النتائج من الحكومة أن تقوم بتوجيه وتنسيق التنفيذ لرؤية شاملة للإصلاح وتحديد أولويات الأهداف. ولذلك فإنه من المهم الوصول إلى إصلاحات الإدارة العامة بالتتابع ووضع جدول أعمال للإصلاح من منظور شامل للحكومة برمتها.

إن إصلاح الإدارة العامة هو واحد من مجالات الإصلاح الأفقية الأكثر أهمية في أي دولة، حيث أنه يوفر إطاراً وشروطاً مسبقة لتنفيذ السياسات الأخرى. على سبيل المثال، تمكن الإدارة ذات الأداء الجيد الدول من تحقيق نتائج في العديد من المجالات، بما في ذلك التعليم والأمن الداخلي. وتتطور الدول بسرعات مختلفة ولكل منها أساليبها المختلفة في الحوكمة وتنفيذ إصلاحات الإدارة العامة. ومع ذلك، فإن مبادئ الإدارة العامة: إطار لدول سياسة الجوار الأوروبية توفر اللبنة الأساسية للإدارة العامة الجيدة والقابلة للتطبيق لجميع الدول.

تعتبر القيادة الفعالة والواضحة للإصلاحات، وآليات التنفيذ ذات الأداء الجيد، وخطوط المساءلة الواضحة والاستدامة المالية للإصلاحات في صميم استراتيجية إصلاح الإدارة العامة الناجحة كما تعتبر حاسمة لضمان أن الاستراتيجية يتم تنفيذها على أرض الواقع ولا تبقى مجرد حبر على ورق.

المبدأ رقم 1:

تطوير جدول أعمال فعال لإصلاح الإدارة العامة يتناول التحديات الرئيسية وأن ينفذ ويراقب بصورة منتظمة.

المبدأ رقم 2:

ضمان الاستدامة المالية لإصلاح الإدارة العامة

المبدأ رقم 3:

تحمل المؤسسات المعنية لإصلاح الإدارة العامة مسؤولية واضحة فيما يخص مبادرات الإصلاح والقدرة على تنفيذها.

أمثلة على المؤشرات:

1- المؤشرات الكمية:

- ✓ نسبة وثائق التخطيط المركزي التي تضم أهداف وأولويات إصلاح الإدارة العامة بطريقة موحدة و مترابطة.
- ✓ نسبة أهداف إصلاح الإدارة العامة التي تم الوفاء بها.
- ✓ نصيب إجراءات إصلاح الإدارة العامة المعينة الموارد والتكاليف.

2- المؤشرات النوعية:

- ✓ المدى الذي يكون فيه نطاق وثيقة/وثائق التخطيط المركزي لإصلاح الإدارة العامة كاملاً.
- ✓ المدى الذي يوجد فيه على أرض الواقع نظاماً شاملاً لإعداد التقارير والرصد فيما يخص إصلاح الإدارة العامة.
- ✓ المدى الذي تؤسس فيه المساءلة عن وظائف إصلاح الإدارة العامة.

تطوير وتنسيق السياسات:

إن السياسات والتشريعات هي مخرجات محورية للقيادة السياسية والإدارة. تختلف الأطر الدستورية التي تنظم القيادة السياسية في كل دولة ويمكن أن تشمل مجموعات مختلفة من الملك والرئيس ورئيس الوزراء ومجلس الوزراء.

وفي جميع الحالات، فإنه من الأهمية بمكان أن يتم اتخاذ القرارات السياسية بطريقة منسقة، وضمان أن تكون المخرجات متسقة ويمكن التنبؤ بها، وتتماشى مع الأهداف والموارد الاستراتيجية للدولة. ولهذا السبب، تحتاج القيادة السياسية إلى المؤسسات الإدارية التي تدعم أنظمة تطوير السياسة وصنع القرار. كما ينبغي دعم تطوير وتنسيق السياسات بالترتيبات والقدرات من أجل تخطيط وتطوير وتنسيق وتنفيذ ومراقبة السياسات والتي:

- تشمل على آليات تشاورية لتوقع وكشف وحل فض التشابك بين السياسات في مرحلة مبكرة من العملية وتحسن الترابط.
- تشمل على الإجراءات لتحقيق توفيق فعلي بين أولويات السياسة والاحتياجات المتعلقة بالميزانية.
- تشمل على آليات الرصد لضمان أن السياسات يمكن تعديلها في ضوء التقدم المحرز وبناء على المعلومات الجديدة والظروف المتغيرة.
- تؤسس إطار سياسة من شأنه أن يساعد على ضمان اتساق السياسات الفردية مع الأهداف والأولويات الوطنية.
- توفر القدرة والإجراءات اللازمة للتخطيط المسبق للسياسة والمخرجات التشريعية.

- توفر القدرات المؤسسة للإشراف والتنسيق لضمان الاتساق الأفقي بين السياسات.
- تزود صناع القرار بالنصائح التي تعتمد على التعريفات والأدلة الواضحة والتحليل الجيد للقضايا، والتي تحتوي على مؤشرات واضحة لحالات التضارب والتناقض المحتملة.
- وبشكل عام، فإن نظام صنع السياسة ينبغي أن يكون منظماً تنظيماً جيداً ويعمل بطريقة احترافية.
- وينبغي على التركيبية المؤسسية المركزية أن تشمل على مركز الحكومة والهيئات الأخرى ذات المسؤوليات الأفقية، مثل وزارة المالية والمؤسسة المسؤولة عن تخطيط السياسات.

المبدأ رقم 1:

تخطيط السياسات متوسطة الأجل بشكل منسق مع وضع أهداف متسقة للنظام ككل، وأن تتماشى مع الظروف المالية للدولة، وتلبي السياسات القطاعية الأهداف العامة التي وضعتها القيادة وأن تنسق مع إطار الموازنة على المدى المتوسط

المبدأ رقم 2:

الرصد المنتظم للأداء مقابل الخطط سيمكن من التدقيق العام ويضمن تحقيق الأهداف المعلنة.

المبدأ رقم 3:

إعداد قرارات السياسات والقرارات التشريعية بطريقة شفافة وبناء على التقدير المهني للإدارة.

المبدأ رقم 4:

إشراف البرلمان على صنع السياسات الحكومية.

المبدأ رقم 5:

ضمان قدرة الهيكل التنظيمي والاجراءات وتخصيص الموظفين لمؤسسات الدولة المسؤولة على وضع وتنفيذ السياسات والتشريعات التي تلبي الأهداف والخطط متوسطة الأجل والسنوية.

المبدأ رقم 6:

إجراء عملية صنع السياسات والصياغة القانونية بطريقة قائمة على الأدلة وباستخدام تقييم الأثر (impact assessment) بانتظام في مختلف الوزارات.

المبدأ رقم 7:

تصميم السياسات والتشريعات بطريقة تمكن المشاركة الفعالة للمجتمع، وتسمح بتنسيق وجهات النظر داخل الإدارة.

المبدأ رقم 8:

توافق التشريع في الهيكل والأسلوب واللغة، وتطبيق متطلبات الصياغة القانونية باتساق عبر الوزارات وإتاحة التشريعات للجمهور.

أمثلة على المؤشرات:

1- المؤشرات الكمية:

- ✓ نسبة القوانين الجديدة التي تم تعديلها في غضون سنة من اعتمادها.
- ✓ تراكم غير المنجز من التنفيذ السنوي للالتزامات المقررة في وثيقة/ وثائق التخطيط المركزي.
- ✓ تراكم غير المنجز سنويا في تطوير الاستراتيجيات القطاعية.
- ✓ نسبة بنود جدول الاعمال العادية المقدمة في الوقت المحدد من قبل الوزارات الى دورة مجلس الوزراء (أو ما يعادلها).

2- المؤشرات النوعية:

- ✓ المدى الذي تعمل فيه عملية وضع السياسات على أفضل استخدام للأدوات التحليلية.
- ✓ المدى الذي تستخدم فيه عملية التشاور مع الجمهور في تطوير السياسات والتشريعات.
- ✓ المدى الذي يكون فيه التشريع الأساسي والثانوي متاحا للجمهور بطريقة مركزية.
- ✓ اكتمال التقديرات المالية في الاستراتيجيات القطاعية.
- ✓ المدى الذي توفر فيه التقارير معلومات عن النتائج التي تم تحقيقها.

الخدمة العامة وإدارة الموارد البشرية:

إن الخدمة العامة هي واحدة من المكونات الرئيسية للإدارة العامة المصممة تصميما جيدا والتي تدار بفعالية تمكن الدولة من تحقيق قدر مناسب من الكفاءة المهنية والاستدامة وجودة للخدمات العامة في جميع مناحي الإدارة، مما يؤدي إلى وضع سياسات أفضل وتوفير خدمات أفضل للمواطنين والأنشطة التجارية.

تعتبر الخدمة العامة الحديثة ممكنة فقط عندما تتوفر مجموعة من الشروط والتي تضمن:

- الفصل بين المجالين العام والخاص
- الفصل بين السياسة والإدارة
- المساءلة الفردية للموظفين العموميين
- الحماية الوظيفية الكافية، ومستويات الأجور والاستقرار، والالتزامات المحددة بوضوح للموظفين العموميين.
- التعيين والترقية على أساس الجدارة.

ان النهج المختلفة لنطاق الخدمة العامة تعتبر ممكنة ففي الدول التي تطبق مفهوم واسع للخدمات العامة حيث يمكن أن تشمل كل موظف عام، بينما في الدول التي لديها نطلق مقيد، فإن الخدمة العامة تغطي فقط ما يسمى بـ"الإدارة العامة الجوهرية"، على سبيل المثال الوزارات والسلك الدبلوماسي، وكذلك أيضا إدارة البرلمان والرئيس والهيئات المستقلة الدستورية.

وفي هذه المبادئ فإن سيجما تطبق النطاق الضيق من الخدمة العامة والذي يوصف في العديد من الدول بأنه الخدمة المدنية. إن مبادئ سيجما ليست مصممة للتطبيق على سبيل المثال على الحكومة المحلية على الرغم من أن معظمها سيكون ذا صلة أيضا بكل المستويين الحكومي والإقليمي والحكومي المحلي.

وبغض النظر عن النطاق الذي يتم تطبيقه في الخدمة العامة، فإن المصلحة العامة يجب أن تسود على المصالح الخاصة. كما يجب أن يكون هناك طبقة من الموظفين الإداريين -موظفي الخدمة المدنية المحترفين- الذين يعملون على أساس الجدارة والمكافئين بوضع وتنفيذ سياسات الدولة، تحت قيادة السياسيين ولكن من دون تدخلهم غير المبرر.

المبدأ رقم 1:

ضمان تطبيق السياسات والأطر القانونية لخدمة عامة بصورة احترافية و مترابطة، وتمكن التركيبة المؤسسية ممارسات متسقة وفعالة لإدارة الموارد البشرية عبر الخدمة العامة.

المبدأ رقم 2:

نطاق الخدمة العامة كاف ومحدد بوضوح.

المبدأ رقم 3:

توظيف الموظفين العموميين، بما في ذلك هؤلاء الذين يشغلون مناصب إدارية عليا، على أساس الجدارة والمساواة في المعاملة في جميع مراحلها، والنص على معايير تخفيض الدرجة وإنهاء الخدمة صراحة في القانون والحد من السلطة التقديرية.

المبدأ رقم 4:

استناد نظام الأجور للموظفين العموميين على تصنيف الوظائف، وأن يكون عادلا وشفافا.

المبدأ رقم 5:

ضمان التطوير المهني للموظفين العموميين، ويشمل هذا التدريب المنتظم، وتقييم أداء عادل، والتنقل والترقية على أساس معايير وجدارة موضوعية وشفافة.

المبدأ رقم 6:

توافر ضمان تطبيق تدابير تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد وضمان الانضباط في الخدمة العامة.

أمثلة على المؤشرات:

1- المؤشرات الكمية:

- ✓ حجم التبدل السنوي لموظفي الخدمة المدنية على مستوى الإدارة المركزية.
- ✓ عدد المرشحين لكل وظيفة شاغرة على مستوى الإدارة المركزية.
- ✓ نسبة النساء في المناصب الإدارية العليا في الخدمة المدنية على مستوى الإدارة المركزية
- ✓ تصور المواطنين عن نزاهة ومصداقية الخدمة العامة.

2- المؤشرات النوعية:

- ✓ المدى الذي يعتبر فيه نطاق الخدمة العامة كافيا وواضح المعالم ومطبقا على أرض الواقع.
- ✓ المدى الذي يكون فيه توظيف الموظفين العموميين قائما على مبدأ الجدارة في جميع مراحلها.
- ✓ المدى الذي يكون فيه نظام الأجور للموظفين العموميين عادلا وشفافا.
- ✓ المدى الذي يكون فيه نظام النزاهة موجودا ومطبقا في الممارسة العملية في الخدمة العامة.

المساءلة:

- من المقبول عموما أن تنظيم الإدارة العامة له تأثير عميق على أدائها بشكل عام، وبالتالي على شريعتها الديمقراطية فيما يتعلق بتوقعات المواطنين.
- إن البحث عن الكفاءة، والحاجة إلى مزيد من التخصص، والسياقات الدستورية والقانونية والتقاليد الإدارية ونظم الرقابة الموجودة والظروف السياسية جميعها تؤثر على النموذج التنظيمي الذي تعتمده كل دولة. ونتيجة لذلك فإنه لا يوجد نموذج واحد فيما يتعلق بكيفية تنظيم وتنفيذ الإدارة العامة في مختلف الدول.
- ومع ذلك وفيما يتعلق بالمساءلة (بما في ذلك المساءلة التنظيمية)، فإن بعض الشروط عموما تعتبر ضرورية لضمان قيام الإدارات العامة بمهامها بشكل صحيح وفعال:
- العقلانية- والتي تهدف الى الكفاءة والاتساق، تجنب التداخل بين المؤسسات العامة، انشاء نظام متوازن للرقابة.
 - الشفافية- ضمان التنظيم الواضح والمتربط والذي يتبع الأنواع المشتركة التي تم إنشاؤها.
 - القدرة على تحمل التكاليف- تكييف التكاليف والحجم مع احتياجات وقدرات الدولة.

- المساءلة- ضمان أن يكون كل جزء من المؤسسة خاضع للمساءلة داخليا وأن المؤسسة ككل خاضعة للمساءلة الخارجية من خلال النظم السياسية والقضائية والاجتماعية ومؤسسات الاشراف، وأيضا من خلال توفير الوصول الواسع إلى المعلومات العامة. المؤسسات الخاضعة للمساءلة هي أيضا مسؤولة عن القرارات والإجراءات، وينبغي أن تنص على حل عادل في حالات خرق موظفيها للواجب تحت طائلة المسؤولية.

المبدأ رقم 1:

إعداد التنظيم العام للحكومة المركزية بصورة عقلانية وبتابع السياسات والنظم الملائمة، والنص على المساواة المستقلة المناسبة.

المبدأ رقم 2:

تطبيق آليات الأداء لحماية كل الحقوق الفرد في إدارة جيدة ولتحقيق المصلحة العامة.

المبدأ رقم 3:

النص في التشريعات على الحق في الوصول الى المعلومات العامة وتطبيقها باستمرار في الممارسة العملية.

المبدأ رقم 4:

ضمان المعاملة العادلة في المنازعات الإدارية من خلال الطعون الإدارية الداخلية والمراجعات القضائية.

المبدأ رقم 5:

تحمل السلطات العامة المسؤولية في حالات اخلال الموظف العام بالواجب و/أو التعويض المناسب.

على المؤشرات:

1- المؤشرات الكمية:

- ✓ حصة طلبات الحصول على المعلومات العامة التي تم رفضها في سنة معينة من قبل السلطات العامة.
- ✓ حصة السلطات العامة التي تحافظ على سجل وقاعدة بيانات للوثائق
- ✓ نسبة المواطنين الذين لديهم ثقة في مؤسسة ديوان المظالم
- ✓ نسبة المواطنين الذين لديهم ثقة في النظام القضائي
- ✓ تراكم غير المنجز من القضايا الإدارية.

2- المؤشرات النوعية:

- ✓ المدى الذي يكون فيه الهيكل العام للوزارات والهيئات الأخرى التابع للحكومة المركزية عقلانياً و مترابطاً.
- ✓ المدى الذي يتم فيه سن الحق في الوصول الى المعلومات العامة في التشريعات وتطبيقه على أرض الواقع.
- ✓ المدى الذي توجد فيه الآليات لتوفير الضوابط والتوازنات الفعالة، والرقابة على المؤسسات العامة.

تقديم الخدمات:

تعتبر الإدارة العامة عنصرا أساسيا في تعزيز النمو الاقتصادي المستدام والتنمية والرفاه، كما يمكن أن تسهم الحوكمة الفعالة إلى حد كبير في تحديث الاقتصاد وخلق فرص العمل وجذب المستثمرين. وتبسيط الإجراءات الإدارية سيؤدي إلى بيئة أقل ارهاقا للنمو الاقتصادي، في حين ستؤدي أساليب تقديم الخدمات الحديثة، مثل حلول الحكومة الالكترونية وتقديم الخدمات الحديثة، مثل حلول الحكومة الالكترونية وتقديم خدمات الشباك الواحد إلى تحسين الإجراءات الإدارية، وبالتالي سيكون العبء أقل على الافراد والأنشطة التجارية.

يمكن تمييز المبادئ الأساسية للقانون الإداري على النحو التالي:

- الموثوقية والقدرة على التنبؤ (اليقين القانوني).
- الانفتاح والشفافية
- المساءلة
- الكفاءة والفعالية.

وبناء على هذا، فإن الهدف من مبادئ الإدارة العامة: إطار لدول سياسة الجوار الاولية هو التركيز على تقديم الخدمات من قبل الإدارة العامة، وخاصة بالنسبة للفعالية، مع ضمان حماية الافراد والمؤسسات خلال تنفيذ الإجراءات الإدارية.

ويمكن تعريف تقديم الخدمات على نطاق واسع على أنه التواصل مع الإدارة العامة والتي من خلالها يسعى العملاء (المواطنين والمقيمين والشركات) إلى الحصول على البيانات، ويتعاملون مع شؤونهم أو يشاركون مع شؤونهم أو يشاركون في علاقة معاملتية مع الدولة في مبادرة خاصة بهم وفي هذا السياق، فإن هناك حاجة لفهم التوجه نحو العملاء على أنه يشمل جميع أنواع التواصل هذه وجميع المهام التي تقوم بها الإدارة العامة والتي تؤثر على المؤسسات والافراد. ولا يشمل هذا التعريف الواسع فقط التواصل بين الإدارة العامة المركزية والعملاء، ولكن أيضا القواعد التي تنظم تلك الاتصالات، أي الإجراءات الإدارية.

المبدأ رقم 1:

اعداد وتطبيق سياسة لإدارة الدولة تركز على تقديم الخدمات.

المبدأ رقم 2:

التركيز على الإدارة الرشيدة كهدف أساسي للسياسات التي تدعم تقديم الخدمة العامة، والتي تسن في التشريعات وتطبق باستمرار في الممارسة العملية.

المبدأ رقم 3: وضع وتطبيق آليات لضمان جودة الخدمة العامة.

المبدأ رقم 4: ضمان سهولة الحصول على الخدمات العامة.

المطلب الرابع: مفهوم الرقابة الإدارية

إن المؤسسة الناجحة هي التي تضع خططها وبرامجها وفق أهدافها المرسومة ، وتسعى إلى تنفيذها بما يكفل تحقيق الأهداف بشكل يضمن استمرار نجاحها ودورها في المجال الذي تعمل فيه. ولكن جودة هذه الخطط والبرامج التي تضعها إدارة المؤسسة لا يمكن الحكم على نجاحها إلا من خلال التنفيذ، وحتى تتأكد هذه الإدارة من أن التنفيذ يتم وفق الأهداف، لا بد من ممارسة عملية الرقابة الإدارية على أسس واضحة ومدروسة ؛ لذلك تعد الرقابة إحدى الدعائم الأساسية التي تركز عليها المؤسسة في تحقيق أهدافها ، ومن هنا جاءت الأهمية في تعريف مفهوم الرقابة الإدارية وأهميتها وأغراضها وعناصرها وأنواعها ووسائلها.

مفهوم الرقابة الإدارية:

الرقابة الإدارية عملية تستطيع إدارة المؤسسة من خلالها تعرف مدى تطابق إجراءات التنفيذ وخطواته ووسائله مع الخطط الموضوعة ، وعند اكتشاف انحرافات في التنفيذ أو ضعف في الأداء ، أو أي سبب قد يؤثر على سير عمليات التنفيذ وتحقيق الأهداف ، يمكن أن تقوم الإدارة باتخاذ التدابير اللازمة التي من شأنها التصحيح والتوجيه والإرشاد¹.

وفي ضوء ذلك فإن للرقابة الإدارية علاقة بمجالين مهمين من مجالات العمل في أية مؤسسة ، وهما المتابعة والتقييم ، ومراقبة الانجاز والأداء ، وعليه فهي تهتم بتنظيم الجهود الخاصة بالعمل وفقا للخطط والبرامج في إطار اهداف المؤسسة ، كما تعنى بقياس النتائج العملية ومقارنتها بأهداف الخطط ، وتشخيص أسباب تدني الأداء أو الجودة وتحديد أسباب تصحيحها أو تعديلها أو تبديلها أو تطويرها بما يضمن تلاشي الضعف وتحسين الجودة والالتقان للعمل المنجز².

أهمية الرقابة الإدارية:

تظهر أهمية الرقابة الإدارية من قدرتها على الربط بين الخطط ، والبرامج ، والقرارات المناسبة لتنفيذها وفق الأهداف ، وفي إطار من التعليمات المحددة لذلك ، من تأكدها أن الممارسة تتم باتقان واقتصاد وسرعة مناسبة.

إن مهمة الرقابة لا تنحصر في التأكد من أن الأعمال تنفذ ، بل يضاف إليها التأكد من أن التنفيذ يتم بأفضل الوسائل والطرق والأشكال ، ويعطي النتائج المتوقعة في ظروف ممكنة ، فمهمتها لا تقوم على الضبط والمنع والمساءلة فحسب ، وإنما في تحديد أسباب الانحراف أو الخلل في الأداء، والتوجيه لتجنب وقوعها . ومن هنا تظهر أهميتها في التدخل في الإعداد والتخطيط السليم والمتابعة الواضحة . وهي

¹ - عبد الكريم أبو مصطفى ، الإدارة و التنظيم المفاهيم الوظائف و العمليات، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية 2001 ص 246
² - زيد

عملية ملازمة للتخطيط ، ضرورية في اتخاذ القرارات، عن طريق التغذية الراجعة ، ومن خلال دراسة النتائج للأعمال السابقة ، وإعطاء المعلومات والبيانات الدقيقة لتيسير الإعداد وبناء الخطط والبرامج على مرتكزات واستراتيجيات سليمة . وتكمن أهميتها أيضا في مراقبة الأداء ومتابعته لتفادي الأخطاء والسيطرة على تصحيحها في الوقت المناسب قبل فوات الأوان¹

إن سعي الرقابة الإدارية المستمر في تحديد مواطن الضعف أو الخلل في عملية التنفيذ ، وكشف أسباب الانحرافات ، والأخطاء ، يجعلها مهمة لإدارة أية مؤسسة تريد أن تنجح في تحقيق أهدافها.

أهداف الرقابة الإدارية:

تكمن الغايات المطلوبة من الرقابة الإدارية فيما يلي:

- 1- متابعة سير العمل وتقيده بالأنظمة والتعليمات المرسومة وفق أهداف الخطط والبرامج في المؤسسة
- 2- تحديد الانحرافات وبيان أسبابها في وقت يسمح بتصحيح خطوات العمل ووسائله ، واتخاذ الإجراءات الكفيلة بإيجاد الحلول الناجعة
- 3- التأكد من أن استخدام الموارد المادية والبشرية والتصرف فيها يتم وفق الخطط والبرامج المقررة
- 4- العمل على مبدأ التوفير في تكلفة التنفيذ في إطار نجاح الخطط والبرامج.
- 5- مراقبة تنفيذ القرارات والتعليمات وفق الأهداف.
- 6- تحقيق العدالة والمحافظة على حقوق العاملين في المؤسسة.

خصائص الرقابة الإدارية:

حتى تتمكن الرقابة الإدارية من القيام بمهامها بشكل فاعل ، يحقق لها النجاح لا بد من أن تمتاز بالخصائص التالية²:

- 1- **الوضوح:** أن تختار إدارة الرقابة الوسائل الواضحة التي تمنع الوقوع في التناقض أو الإزدواجية مع الأجهزة المشابهة في العمل ، وأن تعمل على تحديد هذه الوسائل بشكل يسمح لجميع الأجهزة الخاضعة للرقابة أن تلم بها ، فالهدف التوجيه والإرشاد والتصحيح ، وليس التصيد للأخطاء.
- 2- **المرونة:** وهذا يعني أن تكون وسائل الرقابة الإدارية وخطواتها وأساليبها قابلة للتغيير والتبديل أو التعديل والتطوير حسب ظروف العمل ومستجداته.
- 3- **الملائمة:** وهذه خاصية مهمة في نجاح الرقابة الادارية ، حيث تشترط أن تتناسب الرقابة مع طبيعة الأعمال المكلفة بها كل مؤسسة والتي تؤدي إلى اختلاف في الخطط والبرامج في ضوء

¹ - علي السلمي ، الإدارة العامة دار الغريب للطباعة لنش، القاهرة 1989 ص 278.

² - طارق المجذوب، المرجع في الإدارة العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية لبنان 2005 ص 665.

ظروف

المؤسسة وأهدافها وتمويلها.

4- **قلة التكاليف:** يجب أن تمتاز الرقابة بانها قليلة التكاليف ، ولا تشكل عبئاً على موارد المؤسسة.

خطوات الرقابة الإدارية:

حتى تتمكن الرقابة الإدارية من تحقيق أهدافها لا بد من أن تمر بالخطوات الرئيسة التالية:

أ- وضع المعايير الخاصة بقياس الأداء:

وهي المعايير الموضوعية التي تستخدم لقياس الانجازات التي تعبر عن أهداف المؤسسة

وخططها وبرامجها ، وتشمل:

- كمية العمل المطلوب إنجازه.

- نوع العمل.

- الوقت المحدد للأداء.

ب- مقارنة النتائج الفعلية بالأداء:

وهي عملية تعنى بالتقييم الفعلي للانجاز الذي يتم بعد تنفيذ العمل المطلوب وفق خطط المؤسسة

وبرامجها وأهدافها ، ويجب أن تكون طرق القياس المتبعة في تقييم النتائج الفعلية للانجاز مطابقة للمعايير

الموضوعية ، حتى تسهل الحكم على النتائج في ضوء مدى تحقيقها للأهداف.

ج- تصحيح الانحرافات:

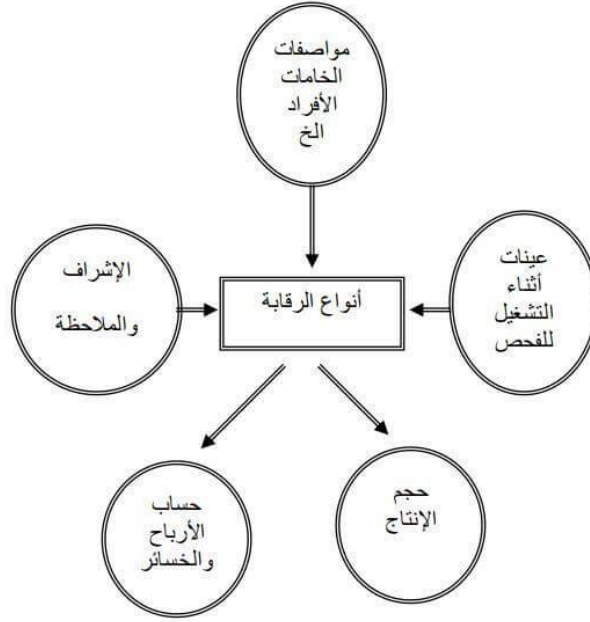
وتتم عملية التصحيح من خلال الكشف عن أسباب الانحرافات ، ثم البحث عن طرق علاجها.

أنواع الرقابة الإدارية:

للمراقبة الإدارية أنواع عديدة منها : الرقابة على الانتاج ، والرقابة على الجودة ، والرقابة على

التكاليف ، والرقابة على أداء العاملين ، وحتى يسهل تعرف هذه الأنواع يمكن تصنيفها على الشكل التالي¹

¹ - صال هشام صادق، التخطيط و الرقابة ، الجامعة المقترحة للنشر ، طرابلس 1998 ص 93.



أولاً : الرقابة حسب أهدافها وموضوعاتها:

- الرقابة الإيجابية : وتعني بالتأكد من أن الإجراءات تتم وفق الأنظمة والتعليمات المحددة للمؤسسة.
- الرقابة السلبية : وتهدف إلى اكتشاف الأخطاء بشكل مقصود دون الاهتمام بتوجيه وإرشاد وتنبية العاملين إليها قبل وقوعها ، أو تقديم الحلول المناسبة لمعالجتها عند وقوعها ، وتلافي تكرارها مستقبلاً.

ثانياً : الرقابة حسب الفترة الزمنية للتنفيذ:

- الرقابة الوقائية : وهي عملية تسبق مرحلة التنفيذ ، وتتنحصر في تدقيق الخطط والبرامج في مراحل إعدادها، لمنع حدوث الأخطاء
- الرقابة العلاجية : وهي عملية تتم بعد التنفيذ لكل مرحلة من مراحل العمل ، وتهدف إلى تقييم ما تم انجازه، والتعرف إلى الأخطاء - إن وجدت - وبيان الحلول المناسبة للتصحيح.

ثالثاً : الرقابة حسب أنواع النشاطات:

- الرقابة على الأعمال الإدارية : وتهتم بمتابعة الأداء والتقييم المستمر لخطوات ومراحل الأعمال الإدارية، والتأكد من تنفيذ الخطط والبرامج وفق التعليمات المقررة
- الرقابة المحاسبية : وتهتم بالمراقبة على البيانات المالية من إيرادات ومصروفات حسب الأنظمة والتعليمات الخاصة بها
- الرقابة القضائية : وتهدف إلى مساءلة المخالفين ومسببي الانحرافات في العمل ، وذلك من خلال السلطة الجزائية والقانونية
- الرقابة الاقتصادية : وتهدف إلى التأكد من أن الإجراءات تتم وفقاً للأنظمة والتعليمات بصورة اقتصادية تكفل تحقق أهداف المؤسسة

-الرقابة حسب مصادرها¹:

- أ- الرقابة الداخلية : وتعمل على تقييم خاص لكيفية تطبيق السياسات والاجراءات وأساليب تنفيذ الخطط والبرامج ومدى تحقيق أهدافها المقررة
- ب- الرقابة الخارجية : وتقوم بها أجهزة مختصة ومستقلة ، بما يضمن التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة والتعليمات لتحقيق أهدافها وتنفيذ برامجها وخططها.

وسائل الرقابة الإدارية:

لضمان الرقابة الناجحة ، لا بد من استخدام عدد من الأدوات والوسائل ، واهمها:

- 1- الميزانية التخطيطية: يتم من خلالها مراجعة الموازنة باعتبارها الترجمة الرقمية للخطط والبرامج التي تسعى المؤسسة لتنفيذها خلال فترة زمنية محددة.
 - 2- البيانات لإحصائية: البيانات الإحصائية من الأدوات التي تسهل للرقابة أن تجري المقارنات والدراسات التحليلية لمدى توافق الانجاز مع المدة الزمنية والتكلفة المقررة.
 - 3- التقارير: هي وسيلة توفر للرقابة المعلومات عن سير العمل وإجراءاته وأساليبه.
 - 4- الملاحظة الشخصية: هي وسيلة تتيح لجهاز الرقابة الاتصال المباشر مع العاملين في المؤسسة لمراقبة أدائهم وفق التعليمات المقررة لذلك.
 - 5- السجلات: هي وسائل مهمة لإجراء عملية الرقابة الداخلية ، حيث توفر معلومات وبيانات عن الأداء الفعلي للعاملين
 - 6- التفتيش: هي تسعى إلى التحقق من حسن أداء الأعمال وانجازها ، وسلامة الاجراءات المتخذة في سبيل ذلك ، ويتم من خلال الجولات والزيارات الميدانية لمواقع العمل.
 - 7- الشكاوي و التظلمات: يقدمها أصحاب المصالح ممن يشعرون بوقوع ضرر أو ظلم لحق بهم من القائمين على أمور المؤسسة.
- وهكذا فعمل الرقابة الإدارية ضروري ومهم لنجاح أداء العاملين في اجهزة المؤسسات ، في تنفيذ البرامج والخطط وفق الأهداف المنشودة.

أنواع الرقابة	أساليب الرقابة
الرقابة السابقة	طرق الاختيار والتعيين الموازنة المالية فحص الخامات الواردة للمصنع تقارير الفحص والاستلام

¹ - مبادئ للرقابة الإدارية دار الزهران، نشر و التوزيع، عمان 1997 ص 117.

الموازنة الرأسمالية	
التوجيه – الإشراف فحص عينات أثناء التشغيل الفحص المعملية المتابعة تقارير التشغيل	الرقابة الملازمة
تحليل الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر المقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية الرقابة على الجودة تقارير تقييم الأداء	الرقابة اللاحقة

الفصل الثاني

ماهية الضرائب والجباية

والوسائل المتبعة لمواجهتها

الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري

المبحث الأول: مراحل تطور الضريبة

تعتبر الضرائب من أهم وأقدم الإيرادات العامة و هي الجوهر الأساس لكافة التشريعات المالية بكافة دول العالم على اختلاف أنظمتها الاقتصادية لما تمثله من أداة تستخدم لتنظيم المسار المالي للدولة، بجانب دورها في تحقيق مجموعة من الأهداف ذات الطبيعة الاقتصادية و الاجتماعية و التي تختلف أثارها باختلاف الأنظمة الاقتصادية السائدة، و بما أن الجزائر لا تختلف عن هذه الدول فالمشرع الجزائري صاغ نصوص تشريعية جبائية مبينا فيها شروط التكليف و فرض الضرائب و كيفية التحصيل، إلا أنها تتميز بالتعقيد و عدم إستقرارها و هذا من جراء التعديلات المتوالية و تدهور الحساب الجبائي من طرف المكلفين.

- و لقد عرفت الضريبة خلال مراحل طويلة من الزمن و تطورت بتطور العصور و ارتبطت إرتباطا وثيقا بالدولة، حيث شكلت همزة وصل بين الدولة و الأفراد في الضريبة هي انعكاس الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية في المجتمع الذي تفرض عليه و ذلك لكونها الممول الأساسي لخزينة الدولة لسد نفقاتها العامة.

- و لقد اقترنت الضريبة بوجود سلطة سياسية في العصور القديمة إلا أنه و لقلة الأعباء التي كانت تتحملها الدولة أنداك لمواجهة نفقاتها، لم يكن تعدد الضرائب أمرا لازما، فاقترنت السلطة على فرض ضريبة الرؤوس إلى جانب بعض الضرائب الجمركية و ضرائب المرور.

- و لما زادت أعباء الدولة إستلزم الأمر إيجاد مصادر تمويل جديدة لمقابلة زيادة الأعباء، ازدادت أهمية الضرائب في العصور الوسطى لكنها لم تكن تفرض على جميع طبقات المجتمع بل اقتصر على عامة الشعب دون غيرهم الأمر الذي خلق تميزا في المعاملات و الالتزامات، و استمر هذا التمييز في الالتزامات مدة طويلة من الزمن إلى حين ظهور الثورة الصناعية في إنجلترا، التي أحدثت طفرة كبيرة في الاقتصاد، و قفزة هائلة في الصناعة، فأخرجت الأنظمة الإنتاجية أنداك من الركود إلى الديناميكية النشيطة، ولم تكن هذه الفترة خالية من المساوي، و العيوب إذ استحوذت الطبقة البرجوازية على القوة الاقتصادية، و نصبت نفسها وصية عليها، تتحكم في دواليب الإنتاج و تسييره على النحو الذي يحقق لها أقصى ربح ممكن.

- وكان نتيجة لذلك، أنه ساد الاقتصاد و طغت فيه العلاقات الاقتصادية المادية على العلاقات الاجتماعية و الأساسية التي لم يحسب لها أي حساب على اعتبار أن هذه الطبقة التي أعلنت الصدارة هو تحقيق أكبر قدر من الربح عن طريق اكتساب و إحتكار الإنتاج.

- ولما ظهرت الثورة الثقافية الفرنسية، التي نادى بالمساواة و الاخلاء بين جميع الطبقات بدأت النظرة إلى العلاقات الاجتماعية تتغير شيئاً فشيئاً¹، و إذا بالمعاملات و المبادلات الاقتصادية تدخل قوانين المنافسة الحرة، فظهر نظام اقتصادي حر تقليدي، بما فيه من طابع سلبي للدول في مجال النظام الاقتصادي، حيث اقتصر وظائفها على مجرد الاضلاع بأعباء الأمن الداخلي و الدفاع الخارجي، و تزويد الاقتصاد بما يحتاجه من خدمات أساسية كإنشاء الطرق و تأمين المواصلات.

و كان نتيجة سوء فهم العلاقات الاجتماعية، أن تعدل مفهوم الضريبة، فلم يعد يفرض فقط على عامة الشعب بل أصبحت الضريبة تؤدي من طرف جميع الأفراد المكلفين، في مقابل ما تقدمه الدولة من خدمات محدودة أو نظير ما قد يوجهونه من مخاطر فقد كان المواطن يعطي جانباً من دخله، في مقابل ما تقدمه الدول من نظام و عدالة.

وحسب mirabeau فإن الضريبة هي تعبير عن رضا مسبق، من قبل المواطنين للحصول على حماية السلطة العامة لشخصهم.

و اعتبر A.Smith أنها عقد إيجار يستأجر بمقتضاه المواطن ما تقدمه الدول من خدمات مقابل ما يدفعه من ضرائب، كما رأى آخرون² أن الضريبة هي عبارة عن ثمن لخدمات الدولة التي تكفل إشباع الحاجات العامة و مهما يكن من أمر هذه الاتجاهات المختلفة لتحديد مفهوم الضريبة فلقد كان لها تأثير بالغ على الأنظمة السياسية في ذلك الوقت، بحيث يمكن القول أن فرض الضرائب بما يتطلبه من إجراءات يعتبر إحدى الدعائم الرئيسية للأنظمة السياسية حيث لا يقتصر الأمر على مجرد إقرار الضرائب من طرف المشرع بل تتعداه إلى مبدأ التصويت على الضريبة و تبرير سببها، بتقديم البيانات الكاملة.

و يتطور مفهوم الضريبة خلال القرن التاسع عشر نتيجة تطور مهام الدولة و ازدياد أعبائها، لم تعد الضريبة فقط إسهام من طرف عامة الشعب دون الفئات الأخرى، بل التزمت طابعاً إلزامياً تأخذها الدولة من الأفراد من أجل تغطية نفقاتها المتزايدة لمضان رفاهية المجتمع ، فأصبحت أداة إكراه، تستخدمها الدولة من أجل استقطاع جزء يسير من دخل الأفراد، و وضعه في خدمة المواطنين.

كما كانت الدولة تستعين بالضريبة كمجرد تحقيق الأهداف المالية في العصور القديمة لتغطية نفقاتها العامة فقد اتخذت الضريبة طابعاً حيادياً و ذلك لعدم محاولتها التأثير على نشاطات الأفراد من جهة، و إحداث أي تغيير في توزيع الدخل أو الثروات من جهة أخرى.

و قد عهدت السلطة على تنمية هذا المورد المالي، و زيادة حصيلته، محترماً مبدأ العدالة لتوزيع عبئها و حيث كان المفهوم التقليدي للضريبة حتى أوائل القرن الحالي يتنازعه مبدآن هما:

- وفرة الحصيلة الضريبية.

¹ - A-smith دورة الأمم - لندن 1938 ص 545 المملكة المتحدة.

² - M.Duverger : المالية العامة - المطبوعات الجامعية الفرنسية ، 1963 ص 108.

- العدالة أمامها.

نقصد بالعدالة في هذا المجال: عموميتها من حيث تطبيقها، أي إمكانية سريانها على جميع المواطنين دون تمييز.

و يرتبط مبدأ الحصيلة الضريبية مبدآن آخران هما:

-الاستقرار.

- المرونة.

نعي بالاستقرار عدم سن أحكام قوانين الضريبة بطريقة مفاجئة، دون دراسة مسبقة أو تدبير في الأمر فاستمرارية تطبيق نفس القوانين المسنة للضرائب بنفس النسب و الشروط يضم حصيلة ضريبة و فيرة، و يجنب المكلف من التذمر أو اللجوء إلى طرق التهرب أو الغش الضريبيين. كما نقصد بالمرونة¹ ملائمة الضريبة للبيئة الضريبية بحيث لا يجب أن تكون جامدة غير قابلة للتأقلم و متغيرة باستمرار.

غير أن مدلول العدالة الضريبية بدقة متناهية قد اختلف فيه الفقهاء و لم يحدده بالضبط على اعتبار أنه يتغير بتغير دور الدولة في المراحل المختلفة، ففي مرحلة دولة الأمن، اقتضت العدالة الضريبية على الاستخدام العادل للاستقطاعات الضريبية، و ذلك بتوظيفها توظيفاً عادلاً دون تمييز.

كما تمثلت العدالة الضريبية في مرحلة دولة الحقوق، على تحقيق العدالة الاجتماعية بين الأفراد من حيث فرضها وفقاً لنسب تصاعديّة أو تنازليّة تبعاً لمقدرة المكلف بها، كما أن العدالة الضريبية في هذه المرحلة، كانت تهدف إلى التقليل من التفاوتات بين مستويات الدخل بحيث يجب أن يتناسب إسهام كل فرد مع مستوى دخله.

ثم أنه بتطور مفهوم الدولة في مرحلة لاحقة، أصبحت العدالة الضريبية تتحقق بالضريبة أي بواسطة و ليس كما كان الحال في المراحل السابقة، حيث كانت العدالة تعني العدالة أمام الضريبة أو بمعنى آخر العدالة في المعاملة أمام الضريبة، فصارت الضريبة في هذا المجال أداة تدخل و توجيه للأنشطة الاقتصادية، و لعبت دوراً هاماً كوسيلة للتدخل الحكومي، بوصفها مصدراً رئيسياً للتمويل حيث أو كل لها مهمة بناء اقتصاديات الدول.

و قد كان من جراء ذلك اختلف الفقهاء - كما أشرنا سابقاً - في ملول الضريبة حيث فسرها البعض (كلام سميث) على أنها المساواة في القدرة التكليفية، بحيث يتناسب إسهام كل فرد في النفقات العامة أي بنسبة ما يحصل عليه من دخل، و قد اجهه آخرون² على أن يكون توزيع العبء الضريبي على أساس

¹ - يقصد بملائمة الضريبة: اغتنام جميع فرص الاستفادة من الضريبة من حيث الحادثة المنشئة لها أو مواقيت جنيتها.
² - O.gezhord: محاولات في المالية العامة و الجبائية، نظام الرسموم الأمثل ، أوكسوفورد 1955 ص 45.

نصيب كل فرد من خدمات الإنفاق العام رغم منافاة ذلك للواقع ، لعدم تناسب أنصبة أصحاب الدخل المنخفضة من الإسهام الضريبي و أنصبتهم من المنفعة العامة.

كما أن تعيين عبء الضريبة من جهة، و تعذر قياس أثرها بالنسبة لكل مكلف من جهة أخرى يزيدان من عقبات و صعوبة هذا الاتجاه.

هذا التباين في مفهوم العدالة الضريبية يصعب من تحديد معالمها لأن التفسير تنازعه وجهات نظر مختلفة تتأثر بالفلسفات السياسية التي تميز المراحل المختلفة لتطور الدولة، فمفهوم العدالة الضريبية إذا ليس مطلقا كما نتصوره نظريا، بل يخالفه الواقع و يظهر فيه التجاوزات التي تختلف بحسب اختلاف وجهات

النظر كما أشرفنا عليه سابق إن الصراع بين وفرة الحصيلة الضريبية و العدالة أدى إلى الاعتقاد بأن "الضرائب ذات الإنتاجية المرتفعة ليست هي الضرائب العادية و أن الضرائب العادية و أن الضرائب العادية ليست هي الضرائب ذات الإنتاجية المرتفعة" وقياسا لما أشرنا إليه، تعتبر الضرائب غير المباشرة على المعاملات أو على الاستهلاك لكثرتها، أوفر الضرائب العادية و أن الضرائب حصيلة يؤديها المكلف عادة بدون تدمير لعدم إحساسه بها، و أبعادها تحقيقا للعدالة الضريبية، لأنها لم تصبغ بطابع التشخيص على عكس الضرائب المباشرة هي أكثر عدالة، من الضرائب غير المباشرة، و أن الضرائب غير المباشرة هي أكثر وفرة و حصيلة من الضرائب المباشرة خاصة بعد التقدم الهائل الذي حققه الفن الضريبي، و بعد أن أدخلت على أنواعه صور التشخيص في المعاملة الضريبية بين السلع الضرورية و السلع الكمالية.

و لما ازداد تدخل الدول المعاصرة – وخاصة الغربية منها – في النشاط الاقتصادي و خاصة بعد عجز النظام الرأسمالي على مواجهة الأزمة الاقتصادية سنة 1929 و عدم كفاية إجراءاتها من أجل التخفيض و التقليل من الأزمة. و أن النظرية التقليدية للاقتصاد التي تقول بأن قدرة الاقتصاد الرأسمالي على التطور المتوازن التلقائي أي حياد الدولة المطلق عند التدخل في النشاط الاقتصادي، و ترك هذا لامجال إلى المتعاملين فيه، ينظم علاقاتهم السوق بقوانين العرض و الطلب، إن هذه النظرية التقليدية للاقتصاد لم تعد تلقى تأييدا من واقع النظام الرأسمالي الأمر الذي دعا (KEYNCS) إلى تحليل العوامل التي تحدد الدخل الوطني، ذلك المستوى الذي يتحدد بمستوى الطلب الكلي الفعال الذي يمثله كل من الطلب الخاص أي الإنفاق الخاص، و الطلب العام أي الإنفاق العام على كل من السلع الاستهلاكية و السلع الإنتاجية، أي الاستثمار ... نتيجة المفاضلة بين سعر الفائدة الذي يحدد كل تفاعل من العرض من النقود و الطلب عليها، و بين الكفاءة الحدية لرأس المال التي تحدها كل نفقات إنتاج رأس مال و توقعات المستثمرين لتحقيق أرباح تبعا لوجود فرص الاستثمار.

إن الاستثمار لا بد أن يعتمد على توقعات المستثمرين لتحقيق الأرباح التي تأثر بصورة واضحة على مستوى الدخل الوطني، و في ذلك تفسير لظاهرة الكساد و الت يصاحبها نقص في الطلب الخاص على السلع الإنتاجية - نتيجة إجماع المستثمرين- الأمر الذي يملى على الدولة ضرورة تعويض هذا النقص بزيادة الإنفاق العام أو بمعنى آخر زيادة الطلب العام على السلع الإنتاجية، و بذلك يتعين على الدولة في المجتمع الرأسمالي المعاصر ضرورة الاحتفاظ بالطلب الكي الفعال في مستوى يكفل تحقيق مستوى معين من العمالة، أي مستوى معين من الدخل الوطني و خاصة أن دور الدولة المعاصرة لم يعد يقتصر على مجرد الاحتفاظ بالتوازن علاجا للأزمات الاقتصادية و إنما تحقيقا لتنمية الاقتصاد الوطني، وقد أدى هذا الدور الجديد الذي تلعبه الدولة المعاصرة إلى زيادة تدخل الدولة في الأنشطة الاقتصادية و اتساع نطاق مجالها، حيث أثر على ازدياد حجم ميزانيتها بجانبها الإنفاقي و التحصيلي، كان نتيجة لذلك أن أصبح للضريبة مفهوم معاصر يتمثل في الجانب الإمدادي بالأموال اللازمة التي تأثر تأثيرا مباشرا في الأنشطة الاقتصادية و الاجتماعية معا، يتخذ هذا التدخل أشكالا مختلفة، فمنها ما يقوم على أساس التخفيض العام أو الزيادة العامة لعبء الضريبة من زيادة القدرة الضريبية أو تنمية حجم المعاملات الضريبية لتشجيع بعضها أو لحد من بعضها الآخر، قد يقتصر هذا التدخل على مجرد استقطاع ضريبي من الثروة المكتسبة أو الدخل الكبير المتحصل عليه بغرض تحقيق أهداف اجتماعية، فتعيد توزيعه عن طريق الخدمات العامة التي يستفيد منها أصحاب الدخل المحدودة، هكذا يمكن القول أن المفهوم المعاصر للضريبة لم يتخلى نهائيا عن المبدأين الثابتين السابقين.

- وفرة الحصيلة الضريبية.

- العدالة الضريبية.

و إنما أعطى الصدارة إلى التدخل الاقتصادي و جاء بمدلول جديد للعدالة الضريبية بحيث لم تعد تعني المساواة أمام الضريبة نفسها من حيث إلزاميتها على كل الأفراد، بل أصبحت تحقق بواسطتها، عن طريق إخضاعها للمادة الضريبية وفقا لمقدرة المكاف و تبعا لما يجنيه من موارد و مداخيل، و إعادة توزيعها في الإنفاق العام، أي أن العدالة لم تعد مجرد قاعدة من قواعد الضريبة، بل أصبحت هدفا من أهدافها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

مفهوم الضريبة: تعرف على أنها ضريبة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها وفقا لمقتضى بيولوجيتها ولقد إعتبرها Gaston jeje بأنها " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.

خصائص الضريبة:

إقتطاع مالي ونقدي مباشر: تفرض في صورة نقدية مباشرة وذلك حتى تتلائم مع الاقتصاد النقدي المعاصر خلفا لما كانت عليه إقتصاديات المجتمعات البدائية، حيث كانت تفرض كمًا من السلع أو بتأدية بعض الخدمات لفترة مؤقتة وبحسب الإقتطاع بطريقة تتناسب مع القدرة التكليفية للممول حتى لا يكون هناك تدمير من طرفه وبالتالي تتحقق بواسطة العدالة الضريبية بين الأفراد حيث يتناسب إسهامه مع مقدرته التكليفية وليس مع مقدرة ما يجنبه من فائدة من النفقة العامة لصعوبة تحديد مقدار النفع الخاص من النفقة العامة.

إجبارية بصفة نهائية: وذلك بإخضاع الممول لأداء الضريبة التي تحددها الدولة دون إتفاق معه في القوانين المسنة للتشريعات الضريبية والمحددة لأساليب التحصيل وطرق التقدير هي التي يطبق عليها، وبحسب بمقتضاها الإقتطاع الضريبي الذي لا يمكن للممول أن يسترجعه لأنه نهائي لعكس ما هو عليه في حالة التأمينات منه.

بدون مقابل: ومعنى ذلك أن الممول الذي يؤدي الضريبة بطريقة إجبارية لا يمكنه أن يطلب من الدولة الاستفادة من نفع خاص تجاه ما قدمه إليها من ضريبة بل يكون إستفادته منها عن طريق النفع العام. **النفع العام:** لم يستطيع الصراع القائم حول مفهوم النفع العام والنفع الخاص أن يفصل بينهما أو يحدد مصالهما بدقة وذلك لأن التداخل بين المفهومين متين، فقد تكون المنفعة الخاصة مشمولة في العامة، وقد تلبى المنفعة العامة الحاجات الخاصة، كما يمكن أن لا تلبىها، إلا أن الطابع العام أو المنفعة العامة هو الذي يجب أن يسود¹.

التمييز بين الضريبة والرسم كعناصر النظام الضريبي

الضريبة والرسم: الرسم مورد مالي يفرض لقاء خدمة خاصة تقدمها الدولة لمن يحتاجها، كالرسوم القضائية، أو رسوم التسجيل...مثلا، أما الضريبة فللدولة سلطة إنفرادية في فرضها دون أخذ رأي المكلف بها، ولا ينتظر دافعها نفعًا خاصًا، وقد يستفيد من اتفاق الدولة أكثر مما يدفع، وقد لا يستفيد أصلا، وقد يستفيد من هذا الاتفاق من لا يدفع الضريبة.

الضريبة والآتأة: الآتأة مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة جبرا من مالكي العقارات لقاء تحسينات تجريها على هذه العقارات فتدعى الآتأة بمقابل التحسين، وتختلف عن الضريبة في أنها تدفع لقاء نفع خاص، وتفرض الآتأة على فئة معينة من الناس، وقد تدفع مرة واحدة بينما تدفع الضريبة بصفة دورية ومتجددة.

الضريبة وشبه الجباية: هي مختلف الرسوم والحقوق التي يفرضها شخص معنوي عام (غير البلدية والولاية والدولة) وعوادها تمول ميزانية هذا الكيان الإعتباري وتدفع لقاء منفعة يقدمها هذا المرفق ولا تفرض إلا بقانون.

¹ - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 13-18.

أما الضريبة البترولية فهي إقتطاع يفرض على الشركات أو المؤسسات التي تنشط في المجال البترولي، ويتم إقتطاعها في صورة رسم على الدخل البترولي، أو ضريبة تكميلية على الناتج، أو ضريبة عقارية (الحفر، التكرير) فهي إقتطاع مقابل الترخيص من الدولة لإستغلال باطن الأرض التي هي ملك الدولة.

المطلب الثاني: الأساس القانوني لفرض الضريبة وأهدافها

إن المقصود بالأساس القانوني للضريبة هو البحث في مصدر إنشاء وتأسيس الضريبة ومدى وجود سلطة قانونية تلزم الفرد بتأدية واجباته الضريبية وفي هذا الإطار ظهرت نظريتان هما:

(1)- نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي: ترى هذه النظرية أن الأفراد يدفعون الضريبة مقابل المنفعة التي تعود عليهم من خدمات المرافق العامة المختلفة، وترجع فكرة المنفعة التي تعود عليهم من خدمات المرافق العامة المختلفة، وترجع فكرة المنفعة إلى إرتباط الفرد بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي ومضمون هذا العقد هو أن الأفراد سيتنازلون عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بموجب عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب، مقابل المنافع التي تعود عليهم، وقد اختلف أصحاب هذه النظرية في تكيف طبيعة هذا العقد حيث يرى البعض بأنه:

أ- عقد بيع خدمات: فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل إلتزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب.

ب- عقد شركة: ينظر إلى الدولة على أنها شركة إنتاج كبيرة لشركاء فيها هم أفراد المجتمع، حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل في سبيل ذلك نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة الشركة (الحكومة).

ج- عقد تأمين: تعتبر الضريبة حسب هذا الطرح بمثابة قسط التأمين الذي يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقي من أموالهم والانتفاع بها.

(2)- نظرية التضامن الاجتماعي: تركز هذه النظرية على فكرة أساسية مفادها أن المواطن يسلم بضرورة وجود الدولة لأسباب سياسية وإجتماعية تعمل على تحقيق مصالحه وإشباع رغباته وحاجاته، ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن إجتماعي يلتزم بموجبه كل واحد منهم بأداء عمل معين ويتحمل في سبيل ذلك نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة الشركة (الحكومة).

عقد تأمين: تعتبر الضريبة حسب هذا الطرح بمثابة قسط التأمين الذي يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقي من أموالهم والانتفاع بها.

(3)- نظرية التضامن الاجتماعي: تركز هذه النظرية على فكرة أساسية مفادها أن المواطن يسلم بضرورة وجود الدولة لأسباب سياسية وإجتماعية تعمل على تحقيق مصالحه وإشباع رغباته وحاجاته، ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن إجتماعي يلتزم بموجبه كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل حسب قدرته التكاليفية "المالية" تمكن الدولة من توفير الخدمات العمومية لكافة الأفراد بلا إستثناء حيث يمكن

إستفادة بعض الأفراد من الخدمات العمومية لكافة الأفراد بلا إستثناء، حيث يمكن إستفادة بعض الأفراد من الخدمات العمومية رغم عدم دفعهم للضرائب أو دفع مبالغ صغيرة كذوي المداخيل المحدودة.

(4)- المبادئ العامة لضريبة: يقصد بها مجموعة المبادئ والأسس الواجب مراعاتها عن وضع النظام الضريبي، حيث تحقق مصلحة المكلف بالضريبة ومصلحة الجزية العمومية، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1- قاعدة العدالة: يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته النسبية أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد، حيث تكون مساهماتهم متناسبة مع مداخيلهم، ومن أمثلة ذلك الضريبة التصاعدية التي تحقق قدرا من العدالة بين المكلفين بها.

أ- مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة: حسب هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو إقتصاديا، وعليه فالضريبة تمثل المواطنين المقيمين بالخارج ولهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ القيمة السياسية (النسبة) وكذا المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب إستناداً لمبدأ القيمة الاقتصادية.

ب- مبدأ الشمولية المادية لضريبة: ويقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية من مداخيل وممتلكات وثروات.

ت- قاعدة اليقين مضمون هذه القاعدة أن يتم تحديد الضريبة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام أو مغالاة أو تحيز ويتم ذلك من خلال وضع قانون يحدد وعاءها ونسبتها والحدث المنشئ لها وموعد سدادها وكيفية تحصيلها والإعفاءات الخاصة بها، حيث تكون هذه الجوانب الفنية واضحة لدى المكلفين لكي يسهل تعاملهم مع أحكام القانون وتنفيذه بطريقة سليمة.

3-قاعدة الملائمة في الدفع: أي تنظيم قواعد الطريقة بصورة تلائم ظروف المكلفين وتسهل دفعها خاصة فيها يتعلق بموعد التحصيل وإجراءاته، وهذا يعني أن يتلائم موعد دفع الضريبة مع موعد تحقيق الوعاء الضريبي، أي أنه لا يجب أن تدفع الضريبة قبل تحقيق وعائها، فالموظف أو الأجير أو التاجر يدفع الضريبة بعد حصوله على الراتب أو الأجر أو الدخل، وبذلك يتم مراعاة الظروف المادية أو النفسية للمكلفين، حيث أن هدف هذه القاعدة هو التيسير على المكلفين وتجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التحصيل.

4- قاعدة الاقتصاد في النفقات: أن تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة قدر الإمكان مقارنة بتحصيلها وبذلك تتحقق مصلحة المكلف¹.

والدولة فهذه الأخيرة تحصل على أكبر قدر من الحصيلة الضريبية في الوقت نفسه تقتطع أكبر قدر ممكن من أموال المكلف، وبذلك تضمن الدولة فعالية الضريبة كمورد عالي دون ضياع جزء كبير منه للحصول عليها ولذلك تسعى إدارة الضرائب لإختيار أسلوب الجباية والتحصيل المناسب لطبيعة الضريبة.

تاريخ الاطلاع 18 جانفي 2023 - <https://elearning-facsceg-uniu-annaba.dz> new pdf 2023 - ¹

خامساً: أهداف الضريبة¹

بالنسبة لدافعي الضرائب قد تبدو الضرائب بمثابة إستغلال لدخلهم خاصة إذا ما ظهرت علامات الفساد وتحقيق المصالح الشخصية في الجهات المشرعة للضريبة ولكن إذا ما تم إستخدام الضريبة وعائداتها بحكمة وصورة سليمة فستعود بأهمية كبيرة على المواطنين، وفيما يأتي نستعرض خمسة أهداف لضريبة تسبب أسباب قيام الحكومات بفرضها:

- 1- **توليد الإيرادات للحكومة:** وهو الهدف الأكثر أهمية في الدول فناتج تحصيل الضريبة المختلفة من الأفراد والشركات والسلع هو مبلغ مالي مقطوع تحتاجه الحكومة لتحقيق أغراضها وتمويل نفقاتها وعادة ما يتم بناء المدارس و المستشفيات والطرق والجسور.
- 2- **تحقيق التنمية الاقتصادية:** تعد الضريبة أداة مهمة ومفيدة، لتحقيق التنمية الاقتصادية في بلد ما من خلال أن تمنح الحكومة إمتيازات ضريبية للشركات الناشئة عن دفع الضرائب إلى أن تتوسع وتبدأ في جني مبالغ معقولة من الأرباح وتكون الشركة قادرة على إستخدام هذا المدخل الإضافي للنمو والتوسع مما يساهم في دفع لمجلة التنمية الاقتصادية داخل الدولة.
- 3- **إعادة توزيع الدخل:** يرى خبراء الضرائب أن إعادة توزيع الضرائب بطريقتين فهي تجبر الافراد على العمل بجدية أو تشكيل تدريجي حيث تدفع الطبقة الغنية القيمة الأكبر والطبقة الفقيرة الأقل.
- 4- **الإستخدام في إدارة إقتصاد البلد:** تعد الضرائب إحدى أقوى الأدوات لإدارة إقتصاد البلد فقد تستخدم لتجنب إغراق البلد بالبضائع الخطرة أو لمنع إستهلاك السلع التي تريد الحكومة منع مواطنيها من إستهلاكها وهكذا يمكن أن تريد الحكومة إقتصادها من أجل تحسين حياة الأفراد.
- 5- **المساعدة في الاتفاقيات التجارية بين البلدان:** يمكن لنظام الضريبي أن يساعد في تحقيق إتفاقيات ثنائية بين البلدان وقد تشمل هذه الاتفاقيات تخفيض الضريبة على السلع المتبادلة بين الدول وتوفير إمتيازات تشجع على التجارة بينهم.

المطلب الثالث: أنواع الضرائب وأساسها:

يحب العلم أنه عندما تنتقل الضريبة بشكل مباشرة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية فنكون أمام ضريبة مباشرة لأن المكلف بها هو يتحملها كالضريبة على الدخل أو ضريبة رأس المال، أو غير مباشرة (ضريبة غير مباشرة) وهي قيمة مالية يدفع مؤقتاً ويمكن نقل عبئها إلى شخص آخر، وتفرض على الخدمات أو الإستهلاك (الضريبة على الهاتف، أجور النقل، المبيعات، التداول، التسجيل الطابع)². والأعباء الضريبية ثلاث أنواع هي الضريبة على الدخل الإجمالي وعلى أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة.

¹ الضريبة، مفهومها، أنواعها، مبادئها، أهدافها d/rowwad.com

² مفهوم الضريبة تاريخ الاطلاع 19 جانفي 2023 <https://rowwad.com>

1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

عرفها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالمادة الأولى "تؤدي ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين التي تسمى ضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتكون الدخل الصافي الإجمالي وفقا لنص المادة الثانية من نفس القانون من:

- الأرباح المهنية.
- عائدات المستثمرات.
- الإيرادات المحققة من ايجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل العقارات المبنية أو غير المبنية المشار إليها في المادة 77.

تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بأنها ضريبة سنوية، إلا ما تعلق بالرواتب والأجور التي تقتطع شهريا، وهي ضريبة وحيدة تفرض على مجموع المداخل المحددة بالمادة الثانية وتفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط، وهي تصاعدية تحسب وفقا لجدول تصاعدي، وهي شخصية تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف وهي تصريحية ضمن الشروط المنصوص عليها بالمادة 152 من ق ض م¹.
نعم لهذه الضريبة وفقا للمادة 02 من ق ض المباشرة الأشخاص المقيمون بالجزائر، الذين يمارسون نشاطا مهينا بالجزائر، ويعفى منها وفقا للنص المادة 05 من نفس القانون.

الأشخاص الذي يساوي دخلهم السنوي الصافي يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الضريبي والسفراء الدبلوماسيين².

ويستفيد من إعفاءات مؤقتة (من 3 إلى 6 سنوات) الشباب ذو المشاريع الإستثمارية والمؤهلون للإستفادة من دعم الصندوق الوطني لتشغيل الشباب ويعفى لمدة 10 سنوات إذا كانت أنشطة هؤلاء الشباب في منطقة الجنوب، أو كان الأنشطة تتعلق بالحرفين التقليديين الممارسين للأنشطة الحرفية الفنية.

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة، 2003، ص125.
² - يونس أحمد بطرين، النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، ص130.

ويعفى من هذه الضريبة كليا المؤسسات التابعة لجمعيات المعوقين وإجراءات الفرق المسرحية، والأعمال الفنية والأدبية، حقوق التأليف والاختراع، ويستفيد من تخفيضات فيما بين 25 و35% بالمئة نشاط المخابر، والأعضاء السابقين في جيش التحرير وأرامل الشهداء، كما يستفيد من التخفيضات كإعانات مباشرة لترقية قطاعات النشاطات والخدمات، والتي تحددها تباعا قوانين المالية السنوية.

2- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

وتطبق على مح الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات والأشخاص المعنوية مهما كان شكلها، كشركات الأموال وشركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات التوصيات بالأسهم، والمؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والشركات المدنية على شكل شركات أسهم، وتفرض على الأرباح وفقا لنظام الحقيقي مهما كان رقم أعمالها¹، وتحدد المادة 138 من ق ض م الإعفاءات الخاصة لهذه الضريبة.

وهذه لمدة 3 سنوات من تاريخ الاستغلال للشركات ذات الأولوية في المخطط التنموي

- وإعفاء دائم لشركات جمعيات المعوقين.

- إعفاء شركات الحرفيين التقليديين لمدة 10 سنوات.

وتفرض على الشركات التي تؤسس بالجزائر سواء كانت للجزائريين أو الأجانب وتنوع المعدلات الخاصة بهذه الضريبة إلى معدل عام على الأرباح الصافية في حدود 19% ومعدل خاص منخفض بالأرباح المعاد استثمارها في حدود 12.5% ومعدلا خاصة تفرض على عائدات رؤوس الأموال المنقولة وعلى إجراءات المؤسسات الأجنبية التي ليس عمل دائم بالجزائر ب 10% و20% للأسعار العقارية، وتخضع هذه المعدلات للتغيير أحيانا بموجب قوانين المالية السنوية.

3- الرسم على القيمة المضافة TVA: هو ضريبة غير مباشرة تفرض بنسبة متفاوتة على إنتاج

سلع وموارد وتقديم خدمات منبثقة من نشاط صناعي أو تجاري ويقع عبؤها على المستهلك النهائي، وتفرض على السلع المحلية والمستوردة،

فالقيمة المضافة = قيمة الإنتاج الكلي - قيمة مستلزمات الإنتاج²

من أهم العمليات الخاضعة للرسم: النشاط المهني الصناعي أو التجاري عمليات البنوك والتأمين، للنشاط الحر، مبيعات الكحول، الأشغال العقارية، تجارة المساحات الكبرى، الإيجار وأداء الخدمات، وعلى عمليات الاستيراد.

ومن أهم العمليات الخاضعة لرسم إختياريا للمزودين لمبلغ أو خدمات للتصدير والشركات

البتروولية.

تاريخ الاطلاع 20 جانفي 2023 في 112 memoire pdf 2023 - univ tlemcen.dz dpace-¹

² - القيمة المضافة هي الفرق بين السلعة المنتجة وقيمة المواد التي دخلت في انتاجها وهو ما يعرف بالاستهلاك لوسيط في عملية الإنتاج .

ومن أهم العمليات المعفاة في مجال التطبيق لرسم عمليات البيع المتعلقة بمصوغات الذهب عدا المجوهرات الفاخرة المنتوجات الخاضعة للرسم الصحي كاللحوم، ومن يقل رقم أعمالهم عن 30 مليار مليون دينار، عمليات بيع الخبز والدقيق والحليب والسيارات الجديدة أو عمرها أقل من ثلاث سنوات سعتها 2000 سم مكعب¹.

أسس الضريبة:

الضرائب هي مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقات الدولة أي تمويل كل القطاعات التي تصرف عليها الدولة كالتعليم وغيرها أو كدعم السلع وقطاعات معينة أو العرف على البنية التحتية كبناء الطرقات والسدود أو التأمين على البطالة.

المساهمة في دعم الحكومة:

عن طريق مشاركة الأفراد في تقديم مبالغ مالية تتوافق مع قدرات كل منهم وبالتالي رفع نسبة الإيرادات المالية الحكومية.

ثبات قيمة كل ضريبة: على الحكومة تحديد قيمة الدفع الخاص بالضرائب.

إختيار أفضل الوسائل لتحصيل الضريبة: فيجب أن تكون طريقة الاستيفاء من الطرق المريحة التي تساهم في الدفع بسهولة، كما يجب تحديد وقت محدد لسداد قيمة الضرائب.

تقدير الوضع المالي العام للمجتمع: أي يجب مراعاة القدرات المالية عند الافراد مثل محدودي الدخل لذلك يجب أن يكون تأثير الضريبة بسيطاً على دخل الأفراد.

قواعد الضريبة: ويقصد بها القواعد التي تعين على الدول مراعاتها عند فرض الضريبة إذ تحقق قاعدة مزدوجة، إذ تحقق مصلحة المكلف من جهة ومصلحة الدولة من جهة أخرى وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

قاعدة العدالة: وهي تعد من أهم سيمات النظام الضريبي الجيد وحسب آدم سميث أن يساهم كل رعايا المجتمع في تحمل نفقات الدول ولكن حسب مقدرته أي أن تكون مساهمتهم متناسبة مع دخلهم والعدالة هي أن يخضع جميع المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسياً أو اقتصادياً إلى الضريبة وقد كانت كان يحدد سعر الضريبة نسبياً أي تكون النسبة المقتطعة من الدخل واحدة سواء على أصحاب الدخل المرتفعة أو الدخل المتدنية والتي تكون أكثر تحملاً لعبء الضريبة، ولكن حديثاً اتجه علماء المالية إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعديّة والتي يتم بفرض نسب تتغير مع تغير الوعاء أي إذا كان الدخل منخفض بطبيعة الحال تكون قيمة الضريبة منخفضة والعكس صحيح².

تاريخ الاطلاع 19 جانفي 2023 pdf2023 <http://virtuelcompus.univ-msila.dz> -1

²- رفعت المحجوب، المالية العامة، ص213.

قاعدة اليقين: يقصد بهذه الضريبة أن تكون الضريبة واضحة المعالم، محدودة بشكل واضح خالية من الغموض والإلهام من ذلك وضع المكلف في صورة تمكنه من أن يكون متيقنا من سعر الضريبة وموعد الوفاء بها، وطريقة دفعها.

ولتوفير عنصر اليقين يجب أن توفر التشريعات الضريبة على ما يلي:

1- الوضوح في التشريع: بمعنى أن تكون النصوص واضحة، جلية خالية من كل تعقيد، وأن لا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى.

2- أن يقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة التي يفهمها عادة الممولين وأن تساعدهم على فهم القانون عن طريق منشوراتها في وسائل الإعلام المختلفة.

3- أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبة والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا يدع مجال الإجتهد.

التنظيم الفني للضريبة:

تمهيد: يمثل التنظيم الفني لضريبة الفرق والإجراءات اللازمة بفرض الضريبة وكبقية تحصيلها، ومن ثم فإن التنظيم الفني لضريبة يتشكل من الوعاء الضريبي والمعدل الضريبي، وكذا الإزدواج الضريبي و التخلص من الضريبة.

الوعاء الضريبي: وهو ذلك الجزء الذي يخضع لضريبة ولتوضيح الوعاء الضريبي نحاول التعرض للعناصر الثلاثة.

10أولا: الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال

هو الشخص الملتزم أساسا بسدادها إلى الدولة وتفرض على الأشخاص انطلاقا من انهم مقيمون في منطقة معينة أو بما يسمى بالضريبة على رؤوس او الفردة، وقد تفرض على الاسر، ومثل ذلك ضريبة الرؤوس التي فرضت في فرنسا 1965 وتعتبر هذه الضريبة بعيد كل البعد عن العدالة الضريبة التي نادى بها "ادم سميت" والتي يجب أن تسود في عصرنا الحديث وبعدها أصبحت المادة الأساسية او الوعاء الخاضع لضريبة هي الأموال.

ثانيا: الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة

منذ أن دخلت الضريبة حيز التنظيم أصبحت جزء من السياسة المالية والسياسة الاقتصادية، ومنذ أن اعتبرت مصدرا ماليا لا يمكن تجاهله لتغطية النفقات العامة منذ ذلك الحين، أخذ الباحثون في دراسة التنظيم الفني لضريبة فهل تفرض ضريبة وحيدة أم تفرض ضرائب متعددة على مختلف الأوعية وقد

إقترح الضريبة الاقتصادية الألماني هومبرت 1916 ولكنها لم تطبق لهذه الصورة العامة ولقد رفضها البرلمان الألماني عام 1920 ورفضها الكونغريس 1942¹.

إن تطور الأنظمة المعاصرة من الناحية المالية والاختصاصية بمبدأ العدالة الضريبية لدى العديد من الدول هو ما أدى إلى الأخذ بالأموال كوعاء حقيقي لإخضاعه للضريبة وليس على المال بكامله، وإنما على مختلف مكوناته واستعمالاته.

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

قصد تحقيق هدف الضريبة وهو اقتطاع جزء من الثروة طبقاً لنظام المالي الذي تتبعه دولة ما وبالتالي تتبع الثروة أي تتبع الدخل أو رأس المال.

وهنا يجب أن طريقة معينة من الطريقتين إما تتبع الثروة في يد المالك القانوني أي تحت ملكيته، أو هنا تكون قد إنتهجا الطريقة الثانية وهي تتبع الثروة عند تداولها واستعمالها، أي عندما يقوم المالك باتفاق وصرف ثروته فعندها يكون قد إتبعنا الطريقة غير المباشرة وتكون بالتالي الضريبة المحصلة ضريبة غير مباشرة.

ولكل من الطريقتين آثار من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وأن الدولة تختار الضريبة التي تناسبها للتدخل أكثر في المجالات الاقتصادية ومعالجة الأزمات الاقتصادية والاجتماعية أو تأخذ بالضريبتين لتحقيق التنمية الاقتصادية وهو الأرجح.

هناك ثلاث معايير لكنها بقيت محط خلاف بين المهتمين بالمالية العامة كما أن الدول لم توضح بشكل جلي ما هي الضرائب التي تعتبر مباشرة وماهي الضرائب التي تعتبر غير مباشرة؟

1- المعيار الإداري: حسب هذا المعيار تعتبر الضرائب مباشرة تلك الضرائب التي يتم جبايتها عن طريق جداول إسمية بمعناه يسجل ضمن هذه الجداول الإسمية أسماء المكلفين ونوع الضريبة مصدرها².

أما الضريبة التي يتم تحصيلها بدون جداول إسمية مدونة بها أسماء المكلفين فتعتبر ضرائب غير مباشرة كالضريبة على الموارد الغذائية وكذلك الضرائب على النفقات أو الاستهلاك لأن المصالح الضريبية لا تعرف مسبقاً من يدفع هذه الضريبة وبالتالي فهي تفرض على السلع وليس على مستخدم هذه السلعة.

ولكن هذه المعيار لا يمكن أن يصلح لتحديد طبيعة الضريبة وذلك لإختلال الهيكل الضريبي لكل دولة وطريقة تحصيل الضريبة.

¹ - تاريخ الاطلاع 20 جانفي 2023 bu.umc. education.dz

² - حسين عواضة، المالية العامة، دار الطليعة، عام 1987، ص167.

2- معيار راجعية الضريبة: (استقرار عبء الضريبة) ومحتوى هذا المعيار هو أن تنظر إلى استقرار العبء الضريبي، أي على من ستستقر الضريبة في النهاية، فإذا استقرت على المكلف القانوني ولم يتمكن من تعلمها إلى شخص آخر فنكون أمام ضريبة مباشرة، أما إذا تمكن المكلف القانوني بنقل العبء الضريبي إلى شخص آخر نكون أمام ضريبة مباشرة، أما إذا تمكن المكلف القانوني بنقل عبء الضريبة إلى شخص آخر، وإستقرت في النهاية على هذا الأخير فنكون أمام ضريبة غير مباشرة.

يمكننا هذا المعيار من الوصول لتحديد طبيعة الضريبة كما حددها علماء الفكر المالي منهم "جون سيوارت جيل"

3- معيار مدى استمرار المادة المفروضة عليها الضريبة: فحسب هذا المعيار تكون الضريبة مباشرة إذا ما إتصفت المادة المفروضة عليها الضريبة بالثبات والاستمرار وكذا الإنتظام وبمعنى أن الأعمال المتقطعة وغير مستمرة والتي لا تتصف بالاستمرار والدوام، فالضرائب المفروضة عليها تعتبر ضرائب غير مباشرة هذا المعيار صادف صعوبة كبيرة لأن ذلك مرتبط بمدى تقدم النظام الضريبي المنبثق عن التغيرات الاقتصادية والسياسية وكذا القوانين المنظمة لممارسة مختلف الاعمال التجارية والصناعية.

طرق تقدير الوعاء الضريبي¹ :

يمكننا الإعتداد على أكثر من طريقة

1- طريقة التقدير الإداري المباشر

2- طريقة التقدير على أساس العلامات والمظاهر الخارجية

3- طريقة التقدير الجزافي

4- طريقة الإقرار المباشر

المطلب الرابع: مضمون النظام الضريبي وأركانه (الجباية في الجزائر)

إن النظام الضريبي هو عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين بدفع الضريبة في زمن معين، بما فيها الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

وتتعدد الأنظمة الضريبية، وتتنوع باختلاف العناصر والمعطيات المكونة لها حيث تتسم الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة بتفوق كبير للضرائب المباشرة التي تطبق بشكل ضريبة عامة على الدخل، في حين نجد بالنسبة لدول النامية أن الضرائب غير المباشرة أي الضرائب المفروضة على الإنفاق وكذا الرسوم الجمركية هي التي تشكل نسبة كبيرة من الإيرادات الضريبية الاجمالية لدولة.

¹ - زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح لطباعة والنشر، 2003، ص96.

هناك مفهومان لنظام الضريبي:

- (1)- المفهوم الشامل: وهو عبارة عن مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان وجود ضريبي معين¹.
- (2)- التعريف المحدود: هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المتتالية في التشريع إلى الربط فالتحصيل².

أولاً: الهدف

تختلف أهدافه الاقتصادية والاجتماعية من دولة أي أخرى حسب فلسفة الدولة السياسية والاقتصادية التي من خلالها يعمل النظام الضريبي كأداة فعالة لتحقيق ما تصبوا إليه الدولة بالدرجة الأولى من أهداف مختلفة.

وقد يكون هدف الدولة إقتصاديا أي العمل على تنمية وترقية هذا القطاع الحيوي العام والذي من خلاله يعمل النظام الضريبي كأداة فعالة لتحقيق هذا الهدف وقد يختلف هذا الهدف من دولة إلى أخرى، ومن ثم لابد من وضع ضريبي يتماشى وهذه السياسة.

ثانياً: الأداة

تتكون الوسيلة من العنصر الفني والعنصر التنظيمي

(1)- العنصر الفني: هو إختيار الأداة الفنية التي تسمح لدولة بتحقيق أهداف المالية والاقتصادية وبالتالي فالدولة الرأسمالية نختار الوسيلة الفنية بما تسمح لها بتحقيق أكبر ضريبة دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاجتماعية لدافع الضريبة.

(2)- العنصر التنظيمي: وهي الأدوات التي تفرض بها الضريبة من أجل ربط الضريبة وفق التشريع المحدد لذلك المكلف وتحصيل الضريبة بما يحقق العدالة الضريبية³، وأهمية هذا العنصر تكمن في الحفاظ على التنسيق بين الضرائب المختلفة التي تحتوي على النظام الضريبي، ضرورة مراعاة الوجود السابق لبعض هذه الضرائب وذلك من أجل المحافظة مع الهدف العام للنظام الضريبي الضروري في مجمله.

أنواع الأنظمة الضريبية

(1)- النظام الجزافي: يطبق النظام الجزافي على المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطهم بصفة فردية أو في نطاق شركات أشخاص يقومون بأعمال مع غير الخاضعين لهذا الرسم.

¹- بونس أحمد البطرين، النظم الضريبية، الدار الجامعية، عام 2001، ص19.

²- نفس المرجع السابق.

³- بونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، ص 27/26/25، الدار الجامعية، عام 2004.

الذين يكون رقم أعمالهم السنوي يزيد عن 100.000 دج ويقل أو يساوي 200.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات.

يزيد عن 1300.000 دج ويقل أو يساوي 2500.000 دج بالنسبة للأنشطة الأخرى. لا يتجاوز رقم الاعمال الإجمالي السنوي " الأنشطة الأخرى" وتأدية الخدمات مبلغ 2500.000 دج ورقم الأعمال الخاص بنشاط تأدية الخدمات 1200.000 دج.

نظام الربح الحقيقي: وحددهم القانون كما يلي:

- (1) الأشخاص المعينون الخاضعون لضريبة على أرباح الشركات.
- (2) المدينين بالضريبة الذين يقومون بعملية التصدير.
- (3) الأشخاص الذين يبيعون إلى مؤسسات مستفيدة من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم.
- (4) المدينون بالرسم على القيمة المضافة الذين يمارسون نشاطهم بصفة رسمية أو نطاق شركات أشخاص.
- (5) عملية ايجار العتاد ومواد الاستهلاك الدائمة إلا إذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا ثانويا أو ملحقا لمؤسسة صناعية أو تجارية.
- (6) ايجار الجملة.
- (7) أصحاب الامتياز.
- (8) الخاضعون للرسم الذين يمارسون مهن حرة.
- (9) المدينون الذين يقومون بعملية البيع التي تمارسها نشاطات التجارة المتعددة وكذا المساحات الكبرى.

مفاهيم عن النظام الجبائي

1) تعريف الجباية: هي إقتطاعات نقدية تقوم بها الدولة على الأفراد لتغطية نفقات الدولة وتكون على شكل ضريبة أو رسم.

تعريف النظام الجبائي¹: هو الهيكل المنفرد بلامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع. وهو الإطار الذي يعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد بإختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية

كما أن علماء المالية والمفكرين الاقتصاديين يرون أن النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق وذلك في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل.

ما هو الفرق بين الجباية والضريبة

تاريخ الاطلاع 20 جانفي 2023 malina.yoo7.com/t2762.topic - 1

(1) من حيث الشمولية: تعد الجباية مجموعة من الوسائل القانونية التي تكمن من خلالها الاستيلاء على الممتلكات من خلال سلطة الضرائب وذلك من أجل تسديد دين أو ضريبة غير مدفوعة، مما يجعل مصطلح الجباية مفهوم أوسع وأشمل من مفهوم الضريبة.

(2) من حيث الشكل: تأخذ الضرائب عدة أشكال عند فرضها مثل ضريبة المشتريات، أو الضريبة على السلع المستوردة، أو الضريبة على قيمة الممتلكات أو العقارات أو الهدايا، أما فيما يتعلق بالجباية فقد تأخذ غالباً شكل غرامة أو ضريبة غير المدفوعة، أو قد تتم من خلالها الاستيلاء وحجر الأصول المملوكة من قبل الكيان أو الفرد من أجل إسترداد مدفوعات الضرائب المستحقة.

(3) من حيث الجهة المخولة بالتطبيق: تتم تطبيق الضرائب من خلال مصلحة الضرائب، بينما الجباية يتم تطبيقها وممارستها من قبل هيئة الضرائب مثل مديرية الخزينة العامة، أو دائرة الإيرادات الداخلية أو أحد البنوك.

(4) من حيث الغاية: للضرائب العديد من الغايات أهمها

إستخدام إيرادات الضرائب في تمويل الأنشطة الحكومية، والتي تشمل الخدمات والأشغال العامة مثل: برامج الرعاية الصحية والضمان الاجتماعي كما أن قد يتم فرضها لتأثير على سلوك الأفراد، على سبيل المثال يتم فرض ضريبة عارمة من السجائر من أجل الحد من شرائها، أما بالنسبة لجباية فقد تكون إما من أجل تسوية دين أو الحصول على دفعات ضريبة غير مدفوعة¹

الرقابة الجبائية في الجزائر

تمهيد: تعتبر الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة لصالح الضرائب التي منعها القانون للتأكد من صدق التصريحات ومعاينة الأخطاء، وذلك لأهميتها البالغة في عملية إتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين وكشف مختلف الانحرافات والمخاطر الضريبية، بالإضافة إلى مكافحة مختلف حالات الغش والتهرب الضريبي، حيث يهدف إلى مدى إمتثال المؤسسات للقوانين والأنظمة الضريبية، وتقسيم المخاطر ودراسة تأثيرها على الحسابات والبيانات المالية.

تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه لأجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات ولذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عملية الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح لمواد ونصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية.

تعريف الرقابة الجبائية:

¹ الفرق بين الضريبة والجباية تاريخ الاطلاع 20 جانفي 2023 /rouwwad.com/0/

إنها فحص تصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. هي تستخلص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع البيانات والتصريحات المقدمة.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

أ- الأهداف الرئيسية¹: وتمثل فيما يلي

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.
 - مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الاجتماعي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول.
 - تقسيم مدى قابلية المؤسسة لإستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.
- ب- الأهداف الثانوية: وتتمثل فيما يلي
- تعميم الحظر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية.
 - تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن التسريح أو التأخر فيه.
 - إبراز نقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار.

أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها: وتتمثل

أسباب الرقابة الجبائية:

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق وحرية العمومية، ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية ونلخصها فيما يلي:

أ- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله:

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمدخله من تلقاء نفسه وذلك من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومدخله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي، ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس ولتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

ب- محاولة التهرب الضريبي:

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة، وتوسع نطاقها عن الضرورة إلى وجود آلية ورقابة تهدف إلى المحافظة على أموال الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

¹ - dspace.univ-msila.dz pdf2023 جانفي 20 الاطلاع

مبادئ الرقابة الجبائية

لابد من توافر المبادئ الأساسية:

- 1- إقامة نظام ضريبي محكم: حيث تعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسيرها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، لذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال، وذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه إضافة إلى وجود عدالة ضريبية بين المكلفين.
- 2- ترقية وتطوير الإدارة الضريبية: إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة بالإضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه بالإضافة إلى اجراء تربصات لأعوان الإدارة الجبائية، ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي.

الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخولة لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منتظمة وفعالة كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية منها من يمارسها حاليا ومن يدخل ضمن إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية التي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة في الإدارة المركزية، وتتمثل هذه الأجهزة فيما يلي:

أولاً: مديرية الأبحاث والمراجعات DRV

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98 الصادر في 13/07/1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، ينحصر مهامها في تحديد إختيار المكلفين بالضريبة التي يقع عليهم التحقيق ، من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا إقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية لرقابة الجبائية لتصادق على البرامج أو تعديله، وهدف هذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي.

ثانياً: المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية SDCF

مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية ومن أبرز مهامها:

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة.
- تقسيم أنشطة المفتشيات.

- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها.
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة البرامج في آجال المحددة.

ثالثا: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

أ- **مديريات كبريات المؤسسات:** بموجب المرسوم رقم 303¹/02 مهامها تسيير وتحديد الوعاء الضريبي والتحصيل وحتى الرقابة والمنازعات والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات الكبرى العاملة في مجال المحروقات والشركات التي يساوي أو يفوق رأسمالها مائة مليون دينار جزائري² وهذا من أجل القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي³...

ب- **مركز الضرائب:** هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب وهو مكلف بالملفات التي يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مائة مليون دينار جزائري ، بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد مع تكلفه بالمنازعات والرقابة في حدود صلاحياته⁴.

ت- **المراكز الجوية لضرائب:** وتعتبر نموذجا مصغرا لمركز الضرائب و مختصة في متابعة الجبائية العقارية وكذا الجبائية الفلاحية ومهامها يكمن في مسك وتسيير ملفات المكلفين، تراقب التصريحات، تبحث عن المعلومات الجبائية بغية استغلالها.

حقوق الإدارة الجبائية: وتتمثل فيما يلي:

أولا: حق الرقابة

وذلك لفرض كل رسم أو اثاوة ، أو ضريبة وعلى المؤسسات خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها⁵ وتتمثل جميع المعلومات والمعطيات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية⁶.

ثانيا: حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية

طبقا المادة 46 من ق الإجراءات الجبائية لا يمكن الاحتجاج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على الوثائق.

ثالثا: حق الاطلاع لدى الهيئات المالية

¹- المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494 /02 المؤرخ في 2005/12 /26.
²- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة عزوار، الجزائر، 2009، ص44.
³- الجريدة الرسمية، العدد 43 المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جوان 2005، ص20.
⁴- الجريدة الرسمية العدد 59 المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06 /327، ص10.
⁵- وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب المادة 18 من ق الإجراءات الجبائية، 2016، ص09.
⁶- وزارة المالية المديرية العامة لضرائب المادة 20 من ق الإجراءات.

وذلك من خلال أحكام المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك أثناء تأدية مهامهم.

رابعاً: حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة

طبقاً لأحكام المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية

خامساً: حق استدراك الأخطاء

حيث يمكن استدراك الأخطاء عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي عن طريق وإيجاد الإغفالات والاطعاء المسجلة¹.

سادساً: حق المعاينة

لا يجوز الترخيص بالمعاينة إلا من رئيس المحكمة المختص إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير بطلب مقدم للسلطة القضائية من طرف عون الإدارة الجبائية.

واجبات المكلفين بالضريبة

أ- الواجبات الجبائية:

- التصريح بالوجود: وذلك خلال 30 يوماً من بداية النشاط إلى مفتشة الضرائب التابع لها إقليمياً
- التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال وذلك كل شهر أو ثلاثي.
- التصريح السنوي بالأرباح والنتيجة ويحتوي التصريح على العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع لضريبة.
- قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع الضريبي
- قائمة الأشخاص الذي يعتبرون حالياً تحت كفالة المكلف بالضريبة.
- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط.
- وضع رقم التعريف الاحصائي.

ب- الواجبات المحاسبية:

وذلك إحتراماً للمبادئ المحاسبية كما أوجبها المشرع الجزائري وهي: مسك الدفاتر

- دفتر اليومية.
- دفتر الجرد.
- حفظ الدفاتر وسندات المراسلات.

ثانياً: حقوق المكلفين بالضريبة

¹ - وزارة المالية المديرية العامة لضرائب المادة 106 الإجراءات.

الضمانات المتعلقة بالتحقيق وذلك من خلال الاستعانة بمستشار أو وكيل وتحدد مدة التحقيق على إختلافها أما الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم فتتمثل في التبليغ عن إعادة التقييم، حق الرد مع حق الطعن¹.

الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية:

وتقسم إلى ما يلي:

(1)- صعوبات مرتبطة بالإدارة الجبائية: تتمثل فيما يلي

- قصور الإمكانيات البشرية: قصورا في أعوانها وموصفيها من ناحية العدد أو التأهيل أو الكفاءة مقارنة بكثرة الملفات الضرورية، لمراقبتها وهذا ما يفسر تباعد فترات حملات الرقابة وطول مدة إجراءاتها وهذا ما يجعل المكلفين يتهربون من واجباتهم الجبائية.
- نقص الإمكانيات المادية: تتمثل في نقص الأجهزة والوسائل المتطورة التي تسمح بجميع المعلومات والتنسيق فيما بينها وتعجيل إجراءات بشكل جيد للقيام بالرقابة الجبائية اللازمة.
- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تعقد الإجراءات الإدارية فضلا عن البطء في تقديم الخدمات ما يؤدي الى طول انجاز أي معاملة.
- اللاعدالة في تطبيق الإجراءات الجبائية: يؤدي إلى شعور المكلف بالظلم، الامر الذي يدفعه الغش والتهرب الضريبي، عدم التشدد في فرض الجزاءات على المهربين من دفع مستحقاتهم الجبائية .

1-2 صعوبات متعلقة بالتشريع الضريبي: ومن بينها ما يلي

- تعقد التشريعات الجبائي وعدم إستقرارها.

- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاقه.

- زيادة سنة التهرب.

صعوبات متعلقة بالمكلف: تتمثل في

تعقد الوعي ما يشكل ضغط كبير على المكلف

حساسة المكلف وإعتبار التصريح عقوبة.

الحلول المقترحة لتفعيل دور الإدارة الجبائية في تطوير الرقابة الجبائية

تتوقف فعالية الإدارة الجبائية الامر الذي يتطلب من هذه الأخيرة اتخاذ مختلف الإجراءات التحسسية والتي من شأنها تفعيل دور الرقابة الجبائية في القيام بمهمتها وتحقيق الهدف من وجودها والمتمثل في محاربة ظاهرة الغش الضريبي الذي يؤثر على التحصيل الضريبي.

موقع الضرائب العامة لضرائب تاريخ الاطلاع 20 جانفي 2023 DGI الضرائب DEI.IMPOTS -¹

1- نشر الوعي الضريبي بين المواطنين: من خلال اتباع سياسات رشيدة ومتطورة في إيصال الوعي الجبائي ونشره بين المواطنين من خلال تجسيد مختلف الوسائل العصرية كوسيلة الاعلام والنشر في الجرائد والمجلات.

2- تطوير الإمكانيات البشرية ورفع كفاءة أعوان الرقابة البشرية: ويتمثل فيما يلي

- إنتقاء أعوان الرقابة من خلال الدورات المحلية والأجنبية.
- فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية.
- ضرورة ترفيه أخلاق المهنة وزيادة رواتب الاعوان، وتوفير وسائل النقل إلى أماكن المعاينة خاصة البعيدة والنائية منها.
- توفير هياكل قاعدية مجهزة بكل المعدات المكتسبة الحديثة التي توفر الراحة للموظفين أثناء قيامهم بمهامهم.

3- تحسين التشريعات الضريبية: يتمثل في

- تعديل وتحسين قانون الإجراءات الجنائية ومختلف القوانين واللوائح الضريبية حتى تصبح أكثر وضوحا ومرونة في التطبيق سواء من قبل المكلفين أو من قبل أعوان الإدارة الجبائية.
- كما يجب أن يعمل المشرع على تحقيق التناسق فيما بين القوانين واللوائح الضريبية.
- تقليص عدد الضرائب ومعدلاتها.

- تبسيط أحكام وقوانين الضرائب بالإضافة الى توضع الإعفاءات الضريبية.

4- تحقيق العدالة الضريبية: لتحقيقها لابد من توفر مجموعة من الإجراءات منها.

- شمولية الضريبة أي تصب جميع الدخول: حتى لا يشعر المكلف أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة.
- معدل الضريبة: أن يكون معدل الضريبة المفروضة على المكلف في حدود المعقول.
- الإعفاءات الضريبية: مراعاة للحالة الاجتماعية للمكلف وذلك بالتحديد الدقيق لقدرته التكليفية.
- التشديد في فرض العقوبات: من خلال إعادة النظر فيها تماشيا مع الغش المرتكب.
- استخدام العقوبات المالية الجزائية من خلال تطبيقها على المكلفين الذي يقدمون تصريحات كاذبة!¹

¹ دور التحقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية تاريخ الاطلاع 20 جانفي 2023 <http://bib.univ-ueb.dz/pdf2023>

المبحث الثاني: التسوية الإدارية و القضائية للمنازعة الضريبية في ظل التشريع الجزائري

تعتبر الجزائر واحدة من الدول التي عرفت فيها النفقات العمومية إرتفاعا مذهلا منذ الإستقلال حيث أخذت على عاتقها ضرورة الإعتماد على مصادر تمويلية مستقرة لمواجهة عمليات الإنفاق الاقتصادية والإجتماعية والثقافية وغيرها، لذا عملت الجباية المحور الأساسي والركيزة الأساسية لتمويل الخزينة بالمقارنة مع الموارد الأخرى لاسيما الجباية العادية، وهذا ما إنجر عنه إنخفاض أسعار البترول في سنة 1986 إلى صعوبات هيكلية وإنجر عنه فقدان مبالغ ضخمة أوقعت الميزانية العامة للدول في عجز دائم، مما اضطرت السلطات إلى القيام بوضع برامج ومخططات للإستقرار والتصحيح الهيكلي، حيث تم إعتماد سياسات متنوعة كان الهدف منها التحكم في ميزان المدفوعات والمالية العامة والبحث عن مصادر تمويل بعيدة عن رهانات وهزات الأسواق الدولية وهو ما يتطلب إعادة النظر في معظم التشريعات القائمة وتكييفها مع التوجهات الجديدة.

وضمن هذا السياق برزت حاجة السلطات العامة إلى إقامة نظام جبائي يهدف إلى زيادة دور ومساهمة الضريبة في تمويل الخزينة، وبالتالي مواجهة متطلبات الإنفاق العام كمصدر دائم ومستقر مما يتطلب القيام بعدة إصلاحات خاصة في بداية التسعينات كانت تهدف أساسا إلى جعل النظام الضريبي الوطني في مستوى التحولات الاقتصادية حتى يكون ذو فعالية ومردودية كافية، و لكن كثرة القوانين، أدى إلى صعوبة فهمها من طرف المكلفين بالضريبة ومن هنا أتاح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الحق في مخاصمة الإدارة الضريبية متى تبين له إجحاف في حقه ومن هنا ينشأ نزاع بينهما يسمى بالمنازعة الضريبية.

• فما هي الإجراءات المنجزة للفصل فيها أمام الإدارة؟

• فيما يتلخص مفهوم التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية؟

المطلب الأول: التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية

أولا: تقديم تظلم إداري مسبق (شكوى) :

إن الشكوى الضريبية إجراء إلزامي إذ أعطى لها المشرع أهمية كبيرة ويتجلى ذلك من خلال الشروط الشكلية والموضوعية التي يجب أن تتضمنها وعدم إستيفائها لإحدى الشروط التي إستوجبها المشرع فرفعن الدعوى شكلا ، ولا بد أن ترفع أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار وهي أساس تحريك النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الضريبية أو مستوى القضاء، والهدف من إشتراط الشكلية كما يلي:

- تجنب إغراق الجهات القضائية بكميات كبيرة من النزاعات بين المكلفين والإدارة الضريبية التي تجد خلالها على مستوى الإدارة الضريبية.

- إستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بغية حصر مضمون الدعوى القضائية وضمان حسن تسييرها لاحقاً.

- ولتنظيم الضريبي أهمية بالغة، من الناحية العملية، إذا يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية قد ربطت على نحو مطابق للقانون ولهذا أعطى المشرع الجزائري خصوصيات لشكاية في المجال الضريبي خاصة من حيث الإجراءات وآجال وشكليات رفعها والتحقيق والفصل فيها.

1-التعريف القانوني لشكوى الضريبة

المشرع الجزائري لم يعطي تعريفاً لشكوى الضريبة، وإنما إقتصر على ذكر حالات وجودها وتلك من خلال المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في إختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وأما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي

2- شروط الشكاوى الضريبية وشكلها:

أوجب المشرع الجزائري أن تقدم الشكاية في شكل معين وأن تحتوي على معلومات وبيانات وأيضاً ما نصت عليه احكام المادة 70 من ق إ ج ج يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه إلى المدير الولائي لضرائب، ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى لضرائب..."

فطبقاً لأحكام المادة 73 من ق إ ج ج فتتمثل شروط الشكاية فيما يلي :

- يجب أن تكون الشكاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ أي بدون دمغة وغير خاضعة لحقوق الطابع.

- أن تكون الشكاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ أي بدون دمغة وغير خاضعة لحقوق الطابع.

- أن تكون الشكاوى فردية كأصل عام، غير أنه واستثناء للمكلفين الذين تعرض عليهم ضريبة جماعية أو أعضاء شركات الأشخاص يمكن لهم تقديم شكوى جماعية بخصوص الضرائب المفروضة على شركتهم.

- أن تكون الشكاوى منفردة عن كل قضية وهذا عدم تعلقها بنشاطات أخرى أو أنواع أخرى من الضرائب والرسوم.

- لا يجب أن تتضمن لنوعين من الطلبات كالإنهاء في حالة إرتكاب الإدارة الضريبية لخطأ مادي أو التخفيض في حالة إعسار المكلف.

- أن تتضمن الشكاوى تحت طائلة عدم القبول نوع الضريبة المعترض عليها رقم المادة من الجدول الذي سجلت فيه الضريبة.
- يجب تعيين موطن المشتكي، على كل مشتكي تحديد موطن له كما يجب أن يكون لكل مشتكي موطنه بالخارج أن يتخذ موطنًا بالجزائر وهذا ما نصت عليه المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية 2020.
- التوقيع والإمضاء، يجب أن تكون الشكاوى موقعة من المكلف شخصيا غير أنه يمكن أن تكون ممضية من الغير كوكيل، شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكاية.
- بالنسبة للمؤسسات الأجنبية والتي تقوم بعمليات في الجزائر خاضعة للرسم على القيمة المضافة يجب لها أن تعتمد لها على ممثل قانوني في الجزائر.

3- الشروط المتعلقة بالموضوع:

- كذلك أجب المشرع شروط موضوعية لتقديم الشكاوى والتي تعتبر إلزامية وجوبية:
 - 1- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.
 - 2- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة.
 - 3- مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها.
 - 4- تصحيح الخطأ الإداري وتحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الإقتطاع.
- إرتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكاوى للمناقشة وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب والتي تتمثل في:
 - غياب توقيع المشتكي بخط اليد.
 - الشكاوى الجماعية المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.
- يعد مضمون طلبات الشكاية النزاعية في مجال الوعاء والتي يكون الغرض منها :
 - إما تصحيح الخطأ المادي البسيط أو طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة.
- وهذا يتمثل في أن القضاء إذا خالف هذا المبدأ يعد مخالفة للقانون وهذا حسب قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قضية رقم 62575 بتاريخ 27-01-1991 في قضية (ح.م) ضد نائب مدير الضرائب لولاية الأغواط ونائب مدير الضرائب لولاية غرداية.
- طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة عند الإقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائيا مثل الدفع الجغرافي على الرواتب والأجور.
- طلب الإعفاء أو التخفيض من الضريبة المفروضة عليه أو مختلف الغرامات والعقوبات.

4-آجال تقديم الشكاية:

لقد نصت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020 كما يلي :

أ- تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى.

ب- ينقص أجل الشكوى في :

- 31ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال.

- 31ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

ت- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكوى:

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الآتية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها أن تعلق الأمر بحالات أخرى.

ث- يجب أن تقدم الشكوى بدعوى عدم إستغلال العقارات ذات الإستعمال التجاري أو الصناعي المنصوص عليها في المادة 225 في قانون الضرائب المباشرة قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الإستغلال المستوفى للشروط المحددة في نفس المادة 225 من قانون الضرائب المباشرة.

تقدم الشكوى من طرف المكلفين بالضريبة والموجهة أساسا إلى المدير الولائي للضرائب وفقا لما نص عليه المشرع في مختلف القوانين الجبائية إلى آجال عامة وأخرى خاصة.

تقدم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة والموجهة أساسا إلى المدير الولائي لضرائب وفقا لما نص عليه المشرع في مختلف القوانين الجبائية العامة.

أما بالنسبة للآجال الإستثنائية فتتلخص فيما يلي :

• حالة الخطأ في توجيه الإنذارات وسواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو ظهور جديد في الملف، فالأجل ينقضي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي إستلم خلالها المكلف بالضريبة الإنذارات الجديدة.

• حالة الخطأ والإزدواج الضريبي في فرض الضريبة في هذه الحالة تنقضي آجال رفع الشكاية في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف وجود ضرائب مفروضة عليه.

• إن تاريخ بداية الآجال مرتبطة ليس بعلم المكلف بل بتأكده من حجز الضرائب غير المؤسسة أو الإزدواج الضريبي، هذا الأمر يثير إشكالية إثبات تاريخ التأكد أو العلم اليقيني من وجود الحالات المرعبة لرفع الشكوى مما يجعل الأجل في هذه الحالة غير مضبوط وعلى المشرع مراجعة هذه الفقرة

حيث يمكن أن تمر ثلاث سنوات على فرض الضريبة غير المؤسسة يتأكد المكلف من حصول ذلك ليبدأ من حساب الأجل.

- في حالة الإقتراع من المصدر للضريبة محل النزاع في هذه الحال تصل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الإقتراع أي نقطة إنطلاق الإقتراع.
- توجد أيضا ما يعرف بالأجل الخاصة وفقا لقانون الإجراءات الجبائية

ثانيا: التحقيق في التظلم وإتخاذ القرار

بعد أن تفحص الشكاية من طرف المدير الولائي طبقا لأحكام المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020 وذلك بالنظر فيما إذا كان هناك عيب شكلي يقوم بإعلام مدير الضرائب بذلك ليطلب من المكلف إصلاحه إذا كان قابلا لتصحيح، أو يقوم بإصدار قرار بالرفض.

- كما يمكن إحالة النزاع إلى الجهة القضائية طبقا لأحكام م 1/119 ويعتبر رئيس المفتشية هو المسؤول عن كيفية إدارة التحقيق وعليه إحترام الأجل المقررة بشهرين الممنوحة له لدراسة الشكاية وإعطاء رأيه فيها ويختص مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى المتعلقة بالأعمال التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات عشرة ملايين دينار.

- أما بالنسبة لإختصاص الإدارة المركزية فيكون طبقا لأحكام المادة 117 من ق المالية وذلك عن طريق مصلحة الأبحاث و التحقيقات يتخذ بناء على الرأي الصادر من الإدارة المركزية.

- يتم التحقيق بعدة طرق إما أن يكون من طريق الإطلاع أو إستدعاء المكلف أو تقوم الجهة المحققة بإستشارة بعض السلطات أو الهيئات خارج إدارة الضرائب، طبقا لأحكام ق المالية 2020 كما يتم أخذ رأي رئيس المجلس البلدي لإيداء رأيه في مدة لا تتجاوز 15 يوما ثم يتم الفصل في التظلم طبقا لأحكام المادة 76 من ق الإجراءات الجبائية في أجل 4 أشهر إعتبارا من تاريخ إستلام الشكاوى.

ويحدد الأجل ب 6 أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لإختصاص المدير الولائي لضرائب، ويمدد الأجل إلى 8 أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية.

1- السلطة المختصة بالفصل في الشكوى:

الفقرة الأولى: إختصاص المدير الولائي

طبقا لأحكام المادة 79 من ق الإجراءات الجبائية 2020، نجد أن المدير الولائي للضرائب يفصل في الشكاوى التي لا تتجاوز 150 مليون دج، المتعلق بالحقوق والغرامات أما في حالة تجاوز هذا المبلغ فيجب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية، كما يفصل في طلبات إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة إذا كان المبلغ لايتجاوز 150 مليون دج.

الفقرة الثانية: إختصاص رئيس مركز الضرائب

يفصل رئيس مركز الضرائب في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي خمسين مليون دج من الحقوق والغرامات، كما يفصل في طلبات إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة وهذا طبقا لأحكام المادة 77 من ق ق الإجراءات الجبائية لسنة 2020.

الفقرة الثالثة: إختصاص رئيس المركز الجوارى

لدى رئيس المركز الجوارى سلطة البث باسم المدير الولائي لضرائب في الشكاوى التي يكون فيها مبلغها الإجمالي للحقوق والغرامات يقل أو يساوي 20 مليون دج.

الفقرة الرابعة: إختصاص الإدارة المركزية

تمارس سلطة البحث في الشكاوى من طرف الإدارة المركزية بالنسبة للحقوق والغرامات التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 150 مليون دج.

كذلك تختص بطلبات إسترداد القروض الرسم على القيمة المضافة التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي 150 مليون دج.

2- قرار المدير الولائي لضرائب:

إن المدير الولائي لضرائب بصفته سلطة إدارية، يملك السلطة التقديرية الكاملة إما برفض الشكاية رفضا كلياً أو تخفيض جزء من كل الضريبة محل النزاع.

فقبل إتخاذ القرار من طرف المدير الولائي للضرائب يتعين عليه أن يطلب وفقا للإجراءات القانونية المعروفة من المفتش المختص إقليمياً بتقديم إقتراح كتابي في موضوع النزاع، يفرض هذا الاقتراح في بادئ الامر على رئيس مكتب المنازعات لابداء رأيه كتابياً على نفس الوثيقة التي يجب أن تقدم للمدير الولائي من طرف المدير الفرعي للمنازعات.

حالة الرفض الكلي: يستوجب أن يكون الرفض مسبباً ومعللاً حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفوعه.
حالة الرفض الكلي أو الجزئي: في هذه الحالة يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك.

ثالثاً: تقديم الشكاوى الاختيارية أمام لجان الطعن الإداري

قام المشرع الجزائري باستحداث لجان إدارية لطعن، والتي يلجأ إليها المكلف بالضريبة اختيارياً لطعن في قرار المدير الولائي لضرائب في حالة عدم رضاه بذلك القرار، بعد استيفائه التظلم الوجوبي على ان يتم هذا الاجراء قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية.

حيث أن المكلف بالضريبة له الحق في الطعن في القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب والمتضمن الرفض أمام لجان الطعن الإداري.

1- الإطار القانوني للجان الطعن الإدارية

نظم المشرع الجزائري على لجان الطعن المواد 80- 81- 81 مكرر من ق الإجراءات الجبائية التي تضمنت إجراءات الطعن امام هذه اللجان وتشكيلاته البشرية وكذا اختصاصاتها.

2- تشكيلة اللجنة الولائية لطعن

ويخضع تشكل اللجنة الولائية لطعن لأحكام المادة 81 مكرر الفقرة الأولى من ق الإجراءات الجبائية

3- تشكيلة اللجنة المديرية الجهوية لطعن

تشكل اللجنة المديرية الجهوية لطعن من:

- خبير محاسب يعينه الرئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا
- المدير الجهوي لضرائب أو ممثله، برتبة نائب المدير
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب المدير
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية الضرائب، برتبة مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية لضرائب.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية لضرائب.
- ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية للولاية.
- ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

4- تشكيلة اللجنة المركزية لطعن

ويتم تشكيلها طبقا لأحكام المادة 3/81 من ق الإجراءات الجبائية، وأنشأت بموجب الامر رقم 68-658 المتعلق بقانون المالية سنة 1969 وكذا قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. الصادر بموجب الامر 76-107 الصادر بتاريخ 09 /12 /1976.

5- لجنة المصالحة

وتوجد على مستوى مديرية الضرائب بالولاية توجد مصلحة تقويم تقوم بإعادة المعنى الحقيقي إذا قام صاحب الشأن بالتقويم بدفع المبلغ أمام قابض الضرائب المختص إقليميا، أما في حالة رفض التقويم فيتقدم بإعتراض أمام لجنة المصالحة المنصبة على مستوى مديريات الضرائب بالولاية وتتشكل هذه اللجنة طبقا لأحكام المادة 102 من الأمر رقم 76- 105 المؤرخ في 09 /12 /1976.

رابعا: شروط العضوية في لجان الطعن:

يخضع شروط الانضمام للجان إلى أحكام المواد 81 مكرر/1 إضافة المادة 301 من القانون رقم 09- 01 المؤرخ في 25 /02 /2009 المتضمن قانون العقوبات أما العضوية في لجنة المديرية الجهوية لطعن فتخضع للأمر رقم 68- 254.

1- إختصاص لجان الطعن الإدارية

تختص اللجنة الولائية لطعن بالنظر في الطلبات التي يفوق مبلغها من الحقوق والغرامات 2000.000 دج وتقل أو تساوي 20.000.000 والتي سبق للإدارة أن أصدرت بشأنها قرار بالرفض الجزئي أو الكلي ، وهذا طبقا لأحكام المادة 81 مكرر من ق الإجراءات الجبائية.

2- إختصاص اللجنة مديرية الجهوية لطعن

أ- الإختصاص العام

تختص هذه اللجنة في إبداء رأيها في جميع الخلافات بين المكلف والإدارة الضريبية وذلك في حدود تقرير مصلحة وطلبات المكلف والتي يكون الغرض منه أساسا إما الحصول على إصلاح الأخطاء المرتكبة سواء في وعاء الضريبية أو حسابها في الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي نص تنظيمي

ب- الإختصاص المالي

تختص بالحقوق والغرامات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال التي يكون فيه مجموع مبالغها الإجمالي أكثر من 20 مليون دج وأقل أو يساوي 70 مليون دج والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة الضريبية قرار بالرفض الكلي أو الجزئي وهذا في أجل 04 أشهر من تاريخ تقديم الطعن .

3- إختصاص اللجنة المركزية لطعن:

أ- الإختصاص العام

يكون إختصاصها طبقا لأحكام المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وبموجب القانون رقم 96-90 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

4- الإختصاص المالي

حيث تبدي رأيها في الطلبات الرامية للحصول إما على تصحيح أخطاء مرتكبة في إقرار أساس الضريبة حسابها وإما الاستفادة من حق مترتب على حكم تشريعي لا تنظيمي، وتنص هذه الطلبات :
- على أقساط الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة التي يزيد عن 2000.000 دج والتي أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
- حيث صدر القانون 06-24 ليحدد إختصاص اللجنة المركزية لطعن.

5- إختصاص لجنة المصالحة

تختص لجان المصالحة بحقوق التسجيل بالنظر في التقديرات الضريبية بالنسبة لجميع العقود والتصريحات التي تثبت نقل بيان الملكية أو حق الإنتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية

بما فيها السلع الجديدة التابعة لها والزيائن والسفن والبواخر كما تختص بإيجاد إتفاق ودي بين المكلف والإدارة الضريبية في الإيجار والاستفادة بالوعد بالإيجار لكل عقار أو جزء منه.

خامسا: الطبيعة القانونية لأراء لجان الطعن:

طبقا لأحكام المادة 81 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات" حيث تقوم اللجان الإدارية للطعن بتقديم رأي في الطعون المطروحة أمامها، هذه الأراء لا تسوما إلى مرتبة القرار.

المبحث الثاني: التسوية القضائية في المنازعة القضائية

تسوية المنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية

1- تقسيمات الدعوى الإدارية وشروط رفعها

إن الدعوى الإدارية هي تلك الدعوى التي تكون الدولة الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري طرفا فيها، و هذا حسب ما جاء في نص المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية، حيث تنص المادة 801 على ان المحاكم الإدارية تختص بالفصل في دعاوي إلغاء القرارات الإدارية و التفسيرية و دعوى فحص المشروعية الصادرة عن

- الولاية و المصالح غير الممركزة للدولة على مستوى الولاية
- البلدية و المصالح الإدارية الأخرى للبلدية.
- المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية

حيث أن الإدارة الضريبية (المديرية الولائية للضرائب) تعد من قبيل المصالح غير الممركزة الموجودة على مستوى الولاية، و على هذا فالمنازعات التي تثور بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية تتبع من حيث الاختصاص النوعي المحاكم الإدارية، و هذا ما جاءت به المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. في هذا المبحث سوف نحاول أن نتطرق إلى أهم التقسيمات للدعوى الإدارية و كذا شروط رفعها.

أنواع الدعوى الإدارية: هناك العديد من معايير التقسيم للدعوى الإدارية، إلا أننا سوف نركز على التقسيم الحديث للدعوى تنقسم إلى دعوى التفسير، دعوى.

- الإدارية (المنازعات الإدارية)، فالمنازعات الإدارية على أساس التقسيم التقليدي، تنقسم إلى دعوى التفسير، دعوى فحص وتقدير مدى شرعية القرارات، دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الكامل، الدعوى الجزرية أو العقابية أما التقسيم الحديث فيقسم الدعوى الإدارية إلى نوعين أساسيين هما الدعوى الشخصية و الدعوى الموضوعية العينية.

الدعوى الشخصية: و تعبر عن مجموعة الدعوى القضائية المرفوعة من أصحاب الصفة و المصلحة أمام الجهات القضائية المختصة على أساس مراكز و أوضاع قانونية شخصية، إذا الغرض منها المطالبة

بتقرير أو الاعتراف لهم بحقوقهم الشخصية المكتسبة أو حمايتها من الأضرار المادية و المعنوية اللاحقة من جراء النشاط الإداري الضار و غير المشروع، و من اشهر الدعاوى الشخصية دعوى التعويض أو المسؤولية، دعاوى العقود، بعض دعاوى التفسير التي تستهدف حماية حقوق شخصية مكتسبة.

الدعاوى الموضوعية: إن الدعاوى القضائية الموضوعية هي تلك الدعاوى التي تؤسس و ترفع على أساس مراكز أوضاع قانونية عامة، و تستهدف الدعاوى الموضوعية تحقيق الحماية القضائية للمراكز و الأوضاع القانونية العامة ناهيك عن حماية شرعية الأعمال الإدارية و النظام القانوني في الدولة، و من أشهر الدعاوى القضائية الموضوعية يذكر أهل الاختصاص.

• دعوى التفسير الإدارية

• دعوى فحص مدى شرعية القرارات الإدارية.

• دعوى الإلغاء الدعوى الانتخابية

• الدعوى الجزئية أو العقابية

شروط رفع الدعوى الضريبية (النزاع الضريبي)

هناك شروط عامة يجب مراعاتها عند رفع النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري، والتي فيحالة عدم توفرها فإن الدعوى لا تقبل، كما أنه هناك شروط تتعلق بالدعوى الضريبية في حد ذاتها، هذه الشروط نتناولها كما يلي :

الشروط العامة لقبول الدعوى: هي الشروط العامة التي تعد من الواجب توفرها في المتقاضين من أجل قبول الدعوى من حيث المبدأ؛ حيث أنه إذا لم تتوفر هذه الشروط فإن المحكمة الإدارية لا تبحث في موضوع الدعوى بالرفض أو الإجابة بل تحكم بعدم قبولها للدعوى، وتتمثل هذه الشروط في :

أولاً- شرط الصفة تقتضي الصفة أن يكون رافع الدعوى القضائية هو صاحب الحق لأجل حمايته من شخص أو طرف آخر، وبالرجوع إلى المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نستشف أن الصفة لا تتعلق فقط برفع الدعوى بل لا بد من أن تكون الدعوى مرفوعة على ذي صفة، وإلا اعتبرت الدعوى القضائية غير مقبولة، حيث أن المادة 13 المذكورة أعلاه تقتضي بعدم جواز التقاضي من طرف أي شخص ما لم تكن له الصفة.

إن انعدام الصفة يمكن أن يثيرها القاضي من تلقاء نفسه إذا لم تتوفر في المدعي أو المدع عليه، فهي من الشروط الجوهرية الواجب توافرها في كلا الطرفين لرفع الدعوى .

ثانياً: شرط المصلحة ويقصد بالمصلحة الفائدة العملية التي تعود على رافع الدعوى، فإذا انتقلت الفائدة من رفع الدعوى فلا تقبل هذه الأخيرة، وهذا ما أكدته المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السالفة الذكر بقولها لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكون له صفة أو مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، حيث يجعل رافع الدعوى الضريبية أن تتحقق له المصلحة من رفع الدعوى، كما أن القانون الجزائي

يقر على أن هذه المصلحة تقبل حتى وإن كانت محتملة، ناهيك عن المصلحة الفعلية الموجودة والقائمة. كما أن هذه المصلحة يجب أن تكون قانونية أي أنها تستند إلى حق أو مركز قانوني بحيث يكون الهدف من الدعوى هو حماية هذا الحق أو المركز القانوني، فالمكلف بالضريبة الذي يرفع النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية يحاول حماية حقه ومصالحته أمام الإدارة الضريبية، كما أن هذه الأخيرة إن قامت برفع الدعوى فإنها تهدف إلى حماية حقوق الخزينة من الضياع .

ثالثاً - توفر أهلية التقاضي كشرط إجرائي بالرجوع إلى المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها لم تنص على الأهلية كشرط لقبول الدعوى، إلا أنه لا يمكن إغفال وجوب توفر هذا الشرط الإجرائي الهام، وفي هذا الإطار يمكن التفرقة بين أهلية الشخص الطبيعي، و أهلية الشخص المعنوي فبالنسبة للشخص الطبيعي فيشترط بلوغه سن الرشد يوم رفع الدعوى بالقضائية دون أن يكون به جنون أو عته أو محجورا عليه بحكم قضائي، أما بالنسبة للشخص المعنوي فيجب التفرقة بين الأشخاص المعنوية التابعة للقانون الخاص وتلك التابعة للقانون العام؛ فالشخص المعنوي الخاص يمثل أمام القضاء من طرف سلطته التنفيذية المخولة بموجب القانون الأساسي لهذه الشركات والمؤسسات، أما الأشخاص المعنوية الإدارية (الشخص المعنوي العام) فإنها تمثل بأشخاص محددين في قوانينها الخاصة .

ففي موضوعنا هذا نجد أن الأهلية متوفرة ضمنيا في المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أمام القضاء، فسواء معان هذا المكلف تاجرا أو صناعيا أو موظفا أو عاملا اجيرا فإنها لابد من التمتع بالأهلية الكاملة لكي يدخل ضمن خانة التكليف الضريبي والذي ينتج عن ممارسة نشاطا مريحا مهما كان نوعه،

الشروط الأخرى لرفع الدعوى الضريبية إضافة إلى ما تم ذكره من الشروط الواجب توفرها لرفع أي دعوى قضائية سوف نتناول في هذا الفرع الشروط المتعلقة بالدعوى الضريبية في حد ذاتها، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :

أولاً- شرط التظلم الإداري المسبق يجدر بنا أن نشير أن التظلم الإداري المسبق وفقا للمبدأ العام الوارد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية يعد شرطا جوازيا، إلا أنه في المادة الضريبية (المنازعات الضريبية) يعد شرطا إلزاميا لقبول الدعوى القضائية، فبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية لا سيما المواد 70, 71, 72 منه يتبين أن التظلم الإداري المسبق (الشكاية) يعد شرطا أساسيا لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، وبمفهوم المخالفة فإن عدم وجود التظلم الإداري المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا وبإمكان القاضي إثارة تخلف هذا الشرط من تلقاء نفسه .

ثانيا- الشروط المتعلقة بالعريضة: إن رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية لابد وأنيكون بعريضة ينبغي أن تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، منها ما هو متعلق بالشكل ومنها ما هو متعلق بالموضوع، ومما يجب أن ننوه إليه أن الشروط المذكورة في قانون الإجراءات

الجبائية هي متعلقة بالعريضة الخاصة برفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة وليس الإدارة الضريبية، فشرط عريضة رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية غير منصوص عليها صراحة في أحكام قانون الإجراءات الجبائية، وتتمثل الشروط الواجب مراعاتها من طرف المكلف بالضريبة في عريضة دعواه في شروط شكلية وأخرى موضوعية يمكن أن نجملها فيما يلي:

- يجب أن تتضمن عريضة الدعوى إضافة إلى ما تعلق بشرط الصفة والمصلحة البيانات التالية :
 - الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى الضريبية
 - اسم ولقب المدعي وموطنه
 - اسم ولقب المدعى عليه وموطنه
 - الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني
- وجوب توقيع العريضة من طرف المكلف بالضريبة، وفي حالة ما إذا تم تقديم العريضة من طرف وكيل ففي هذه الحالة تطبق عليه أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية .
- يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، أي عرض كل الوقائع التي لها علاقة بالنزاع الضريبي وكذا بيان مختلف الأدلة التي تثبت بطلان القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية في حال تلقى الجواب، بل نجد أن المشرع الجزائري أكد في المادة 82 فقرة ثانية من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب إرفاق الإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه والصادر من طرف الإدارة الضريبية.

ثالثاً: الشروط المتعلقة بالآجال يجب على المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أن يتقيد بالآجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، حيث يتيح له المشرع الجبائية مدة أربعة أشهر لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، تحسب مدة الأربعة أشهر كما يلي:

- يبدأ حساب مدة الأربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية بشأن الشكوى المرفوعة من طرف المكلف، سواء كان هذا التبليغ تم قبل انتهاء الآجال الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على شكوى المكلف أو مع اية آجال الرد.
- في حالة أن الإدارة الضريبية ردت على شكوى المكلف في اليوم الأخير الممنوح لها للبتفي الشكوى فيتم حساب أربعة أشهر كآجال ليتم رفع خلالها الدعوى الضريبية؛
- عندما لا تجيب الإدارة الضريبية على شكوى المكلف فإنه يبدأ سريان الآجال من آخر يوم من المدة القانونية الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على تظلم المشتكي؛
- في حالة المكلف لجأ إلى لجان الطعن فإن الآجال (أربعة أشهر) تسري من تاريخ تبليغ قرار اللجنة المرفوع أمامها التظلم للمكلف المشتكي؛

• في حالة أن لجنة الطعن لم ترد في الآجال أو سكتت عن الرد (سكوتها يعني الرفض الضمني للشكوى) تبدأ سريات آجال الأربعة أشهر ابتداء من تاريخ انتهاء المدة القانونية الممنوحة لهذه اللجنة للرد على الشكاية والبت فيها.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإنه يمكن لها أن تعرض النزاع المطروح أمامها على المحكمة الإدارية للفصل فيه خلال مدة الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب، وبصفة عامة يمكن لها رفع النزاع للمحكمة الإدارية خلال الفترة القانونية الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على شكوى المكلفين، أما إذا تم عرض النزاع أمام لجان الطعن فإنه يمكن للإدارة الضريبية رفع النزاع الضريبي أمام المحاكم الإدارية في غضون مدة أربعة أشهر وذلك بعد انقضاء الآجال الممنوحة للجان الطعن .

أما في الحالة التي يكون فيها رأي اللجنة غير مؤسس فإن مدير الضرائب بالولاية أو مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة يعلق تنفيذ هذا الرأي غير المؤسس مع تبليغ الشاكي بذلك وتقوم الإدارة الضريبية في هذه الحالة وحسب جهة الاختصاص برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية خلال الشهرين المواليين لتاريخ استلام ذلك الرأي .

الفصل في الدعوى الضريبية بعد أن تتوفر الشروط السالفة الذكر المبينة اعلاه من أجل قبول الدعوى الضريبية، وبعد عرض النزاع الضريبي أمام الجهة القضائية لابد على هذه الجهة القضائية بالفصل في النزاع المعروض أمامها، ولا يتم ذلك إلا من خلال مجموعة من الإجراءات يتم إتباعها للوصول إلى القرار النهائي في النزاع الضريبي، وقبل أن نتطرق للإجراءات الفصل في النزاع الضريبي وصولاً إلى صدور قرار الحكم سواء على مستوى المحكمة الإدارية أو على مستوى مجلس الدولة أيد لنا من التطرق إلى ولاية الاختصاص للفصل في النزاع الضريبي

1- إجراءات التحقيق والبت في النزاع الضريبي على مستوى المحكمة الإدارية بعد استيفاء الدعوى

الضريبية المرفوعة سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الضريبية الشروط والإجراءات الشكلية والموضوعية تبدأ المحكمة في إجراءات البت في النزاع المعروض أمامها وإصدار قرارها بشأن ذلك النزاع، هذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المطلب.

الإختصاص النوعي و الإقليمي للمحاكم للنظر في النزاع الضريبي طبق المواد 800، 801، 804

فالاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية يتحدد بالفصل في المنازعات الإدارية، وهي تختص بالفصل كأول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع النزاعات التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أو المصالح غير المركزية للدولة أو الولاية طرفاً فيها، وعلى هذا فإن ولاية الاختصاص النوعي تعود للقضاء الإداري للنظر في النزاعات الإدارية الضريبية طرفاً فيه والإدارة الضريبية، كما أن المحاكم الإدارية تختص بالفصل كذلك في

*دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية والدعاوى التفسيرية ودعاوى فحص المشروعية للقرارات الصادرة عن الولاية والمصالح غير الممركزة على مستوى الولاية، البلدية ومختلف مصالحها، المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية؛

*دعاوى القضاء الكامل؛

*إضافة إلى الاختصاص بالنظر في القضايا المخولة لهذه المحاكم بموجب نصوص خاصة أما بخصوص الاختصاص الإقليمي فالمبدأ العام يقضي أن يؤول الاختصاص إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه أو الموطن المختار وهذا ما جاءته المادة 37 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما أنه في حال تعدد المدعى عليهم يؤول الاختصاص إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم، إلا أنه في النزاعات المتعلقة بالضرائب والرسوم فيؤول الاختصاص الإقليمي إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم وهذا ما قضت به المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية تجدر الإشارة إلى أن المحكمة الإدارية بإمكانها القيام بالتحقيق الإضافي وكذا مراجعته وإجراء عملية الخبرة، بينما التحقيق العادي المنصوص عليه في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي تم إلغاؤه بموجب المادة التاسعة والعشرون من قانون المالية لسنة 2008 ، ولقد نصت المادة 85 فقرة أولى صراحة أن التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة هي إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال .

أولاً- التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق: إن عملية التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق تحكمها العديد من الضوابط المحددة في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي، إذ أن التحقيق الإضافي يعد إلزامياً وتامر به هيئة المحكمة كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل إثباتات جديدة تدعم أقواله لكن بشرط أن يكون ذلك قبل ، وفي الحالة التي يتذرع فيها المدير الولائي للضرائب بعد إجراء عمليات التحقيق الإضافي صدور الحكم في القضية بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم فيجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية والملغاة بموجب قانون المالية لسنة 2008 ما نود الإشارة إليه أن المشرع أخطأ في إحالتنا على مادة تم إلغاؤها، وبالتالي لا جدوى من هذه الفقرة المدرجة في المادة 85 ، بل يجب أن يتم الفصل في مدى تقديم أسانيدو اثباتات من طرف مدير الضرائب في مواجهة المكلف بالضريبة، حيث نرى أنه لا يمكن لجهة الإدارة الضريبية أن تقدم وقائع وأسباب جديدة طالما أن الإجابة على شكوى المكلف تتضمن الأسباب والوسائل القانونية المستند عليها في إصدار قرار الرفض للشكوى، كما أنه حتى وفي حال عدم الرد على الشكوى في الوقت الممنوح لها قانوناً

فإنه يفترض أن الإدارة الضريبية تفقد حقها في تقديم نية في دفع جديدة ضد المكلف بالضريبة الذي عادة ما يقدم دفعه من أجل الحصول على طلباته المضم الشكوى .

وفي الحالة التي ترى فيها هيئة المحكمة الإدارية ضرورة لمراجعة التحقيق، فإنها تطلب ذلك على أن تتم هذه العملية من طرف أحد أعوان الإدارة الضريبية المخولين بذلك قانونا بشرط أن لا يكون هذا الشخص هو من، شريطة حضور المدعي (المكلف) أو وكيله أو محاميه، وعند الإنتهاء من 2 قام بإجراء عمليات التحقيق الأول عملية مراجعة التحقيق يحرر العون المكلف بذلك محضرا يتضمن ملاحظات المشتكي (المكلف) وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي في الحالات المتعلقة ببعض الشكاوى الضريبية التي توجب أخذ رأي الأخير، كما يجب على هذا العون المكلف بمراجعة التحقيق أن يبدي رأيه في هذا المحضر من أجل تسليمه إلى مدير الضرائب بالولاية، ولهذا الأخير إرفاق اقتراحاته مع هذا المحضر وإرساله إلى المحكمة الإدارية .

ثانيا - الخبرة القضائية: يمكن لهيئة المحكمة أن تطلب إجراء خبرة قضائية والتي دف إلتوضيح وقائع مادية أو ، كما يمكن اللجوء إلى الخبرة تقنية أو علمية يستعص على القاضي فهمها وحلها دون اللجوء إلى إجراء الخبرة القضائية بناء على طلب المكلف بالضريبة أو مدير لضرائب بالولاية، وعادة ما تحكم الخبرة القضائية الضوابط التالية :

*يتم إجراء الخبرة القضائية على يد خبير واحد يتم تعيينه من طرف المحكمة الإدارية، غير أنه يمكن إسنادها إلى ثلاثة (03) خبراء إذا طلب أحد أطراف النزاع ذلك، وفي هذه الحالة يتم تعيين خبير لكل طرف (المكلف بالضريبة، الإدارة الضريبية) والمحكمة تعين الخبير الثالث؛

*إن الموظفين الذين شاركوا في فرض وتأسيس الضريبة المعترض عليها من طرف المكلف لا يمكن تعيينهم كخبراء لين من في القضية، كما لا يجوز تعيين كل شخص أبدى رأيه في الشكوى الضريبية محل النزاع وكذا الأشخاص الموك طرفي النزاع أثناء التحقيق في النزاع؛

*إنه يجوز لكل طرف رد خبير المحكمة وكذا خبير الطرف الآخر متى توافرت الشروط القانونية لرد الخبراء والمبينة في المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي لا تقبل إلا في حالة وجود قرابة مباشرة أو غير مباشرة أو مصلحة شخصية أو لسبب جدي. يوجه طلب رد الخبير إلى المحكمة الإدارية في غضون ثمانية أيام ابتداء من اليوم الذي يستلم فيها الطرف التبليغ باسم الخبير الذي يريد رده، على أن يكون طلب رد الخبير معللا ومؤسسا، هذا الطلب يتم البث فيه بصورة عاجلة؛

*عند إسناد الخبرة إلى خبير معين ولم يتم إجرائها أو رفض القيام ا يتم تعيين خبيرا آخر بدلاله للقيام ذه العملية؛

*على الخبير المعين لإجراء الخبرة تحديد يوم وساعة البدء في عملية الخبرة مع وجوب إعلام المصلحة الجبائية المعنية وكذا المكلف المشتكي وإن اقتضى الأمر الخبراء الآخرين المعينين من طرفي النزاع وذلك قبل عشرة أيام التي تسبق بدء عمليات إجراء الخبرة؛

*عند بداية الخبرة يتوجه الخبير أو الخبراء حسب الحالة إلى مكان إجراء الخبرة وذلك بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية والمكلف صاحب الشكوى أو من يمثله، وإن اقتضى الأمر رئيس لجنة الطعن حسب الحالة، ويقوم الخبراء إما بتحرير تقارير منفردة أو تقرير مشترك، كما أن عون الإدارة يقوم بتحرير محضر وإضافة رأيه فيه؛

*يتم إيداع محضر العون الإداري وتقارير الخبراء لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حيث يمكن لأطراف النزاع أن تطلع على هذه التقارير خلال مدة عشرين يوما

إن المحكمة الإدارية يجوز لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية إذا كانت الخبرة المنجزة غير سليمة ويشوا نقص أو كانت غير كاملة

البث في الدعوى وصدور القرار عند الانتهاء من إجراءات التحقيق والخبرة يتم البث في النزاع من طرف المحكمة الإدارية وفقا لإجراءات وشكليات قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذا ما جاء به المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ أن رئيس المحكمة الإدارية يقوم بتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى الضريبية المرفوعة بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة، كما يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بتحديد الأجل الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات ومختلف أوجه الدفاع، كما يجوز له ، هذا ونشير أنه يتم إخطار الخصوم بتاريخ الجلسة 1 طلب كالمستند من الخصوم أو أية وثيقة تسهم في حل النزاع الذي ينادى فيه على القضية، ويتم الإخطار من طرف أمانة الضبط على الأقل عشرة أيام قبل تاريخ الجلسة .

وفي يوم الجلسة وبعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية محل النزاع يمكن للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية وذلك تدعيما للطلبات الكتابية، كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة الضريبية ودعوتهم لتقديم توضيحاتهم، كما يمكن له أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر في الجلسة يرغب، وبعد الانتهاء من هذه الإجراءات تقدم محافظ الدولة طلباته أحد الخصوم في سماعه أما بخصوص النطق بالقرار فيكون علنيا وهذا ما جاء به المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما يجب أن يشتمل القرار الصادر عن المحكمة الإدارية وتحت طائلة البطلان العبارات المذكورة في المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل في: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، باسم الشعب الجزائري، كما يجب أن يحتوي القرار على البيانات الواردة في المادة

553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل في

*الجهة القضائية التي أصدرت القرار؛

*ألقاب وأسماء وصفات القضاة؛

*تاريخ النطق بالقرار؛ اسم ولقب محافظ الدولة عند الاقتضاء؛

*اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم؛

*أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة كون أحد الأطراف شخصا معنويا تذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني .

*أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل ومساعدة الخصوم؛

*الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية

*كما يتضمن الحكم أيضا الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، كما يشار إلى أنه تما الاستماع إلى القاضي المقرر ومحافظ الدولة وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثليهم وكل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس وهذا ما جاءت به المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
*يجب أن يسبق منطوق الحكم بعبارة "يقر "

الإجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية للاستئناف و اختصاصها (الجريدة الرسمية)

في الاختصاص النوعي

طبقا لأحكام المادة 900 مكرر، 900 مكرر 1 ، 900 مكرر 2 ، 900 مكرر 3 :

- تختص المحكمة الإدارية للاستئناف بالفصل في استئناف الأحكام و الأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، و تختص أيضا بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة، و تختص المحكمة الإدارية للاستئناف بالجزائر بالفصل كدرجة أولى في دعاوى إلغاء و تفسير و تقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية و الهيئات العمومية الوطنية و المنظمات المهنية الوطنية
- تطبيق أحكام المواد من 815 إلى 828 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية للاستئناف، تمثيل الخصوم بمحام وجوبي أمام المحكمة الإدارية للاستئناف، تحت طائلة عدم قبول العريضة
- للاستئناف أثر ناقل للنزاع و موقف لتنفيذ الحكم.
- تطبيق أحكام المواد من 838 إل 873 أعلاه، أمام المحاكم الإدارية للاستئناف.

في طبيعة الإختصاص

المادة 900 مكرر 4 : تطبيق أحكام المادة 807 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية للاستئناف.

في التشكيلة

"المادة 900 مكرر: تفصل المحاكم الإدارية للاستئناف بتشكيلة جماعية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، تتكون من ثلاثة (3) قضاة، على الأقل، من بينهم رئيس ومساعدان اثنان (2) برتبة مستشار ."

في رفع الدعوى

"المادة 900 مكرر 6: تطبيق أحكام المواد من 539 إلى 542 من هذا القانون على كيفية رفع الاستئناف وتسجيله ."

في الآجال

"المادة 900 مكرر 7 : تطبيق أحكام المواد من 829 إلى 832 من هذا القانون والمتعلقة بآجال رفع الدعوى، أمام المحاكم الإدارية للاستئناف ."

في وقف التنفيذ

"المادة 900 مكرر 8 : تطبيق الإجراءات المنصوص عليها في المواد 833 و 834 و 837 من هذا القانون والمتعلقة بشروط وإجراءات وقف التنفيذ أمام المحكمة الإدارية للاستئناف ."

في الفصل القضائية

طبقا للمواد 900 مكرر 9، المادة 8،

• المادة: تطبيق أحكام لمواد من 874 إلى 876 ومن 884 إلى 900 من هذا القانون أمام المحكمة الإدارية للاستئناف ."

• تعدل وتتم أحكام المواد 901 و 902 و 903 و 907 و 908 و 910 و 911 و 917 و 921 و 931 من القانون رقم 08—09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 المذكور أعلاه، وتحرك كما يأتي :

"المادة 901 : يختص مجلس الدولة بالفصل في الطعون بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة نهائيا عن الجهات القضائية الإدارية .

و يختص أيضا بالفصل في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة ."

"المادة 902: يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف المحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر القرارات الصادرة عن العاصمة في دعاوى إلغاء وتفسير وتقدير مشروعيات القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية "

"المادة 903 : يختص مجلس الدولة بالفصل في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة ."

"المادة 907: يجوز التصريح بالاستئناف أو التصريح بالطعن بالنقض أمام مجلس الدولة أو الجهة القضائية الصادر عنها الحكم المطعون فيه .

تطبيق أحكام المواد من 560 إلى 564 من هذا القانون فيما يتعلق بكيفية التصريح بالاستئناف أو بالطعن بالنقض وتسجيله

"المادة 908: للاستئناف أمام مجلس الدولة أثر ناقض للنزاع وموقف لتنفيذ الحكم ."

"المادة 910: يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ القرارات الإدارية أو رفع وقف تنفيذها عند نظره كجهة استئناف في المادة الاستعجالية ."

المادة 911: يجوز لمجلس الدولة، إذا أخطر بعريضة ترفع وقف التنفيذ المأمور به من طرف المحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر العاصمة، أن يقرر رفعه حالا، إذا كان من شأنه الإضرار بمصلحة عامة أو بحقوق المستأنف، وذلك إلى غاية الفصل في موضوع الاستئناف"

الإدارية وهذا ما جاءت به المادتان 908, 909 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. الفرع الثاني: آجال وإجراءات الاستئناف لم يترك المشرع الآجال مفتوحة أمام المتقاضين بل حددها تحديدا دقيقا وواضحا، حيث أن رفع الاستئناف خارج الآجال القانونية يؤدي إلى رفضه من طرف مجلس الدولة، حيث حددت الآجال بشهرين من أجل استئناف الحكم الصادر في النزاع الضريبي من طرف المحكمة الإدارية، إلا أن هذه الآجال تخفض بالنسبة ، وتسري أجل رفع الاستئناف على كلا الطرفين (المدعي للأوامر الاستعجالية إلى خمسة عشر (15) يوما و المدعى عليه) ابتداء من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى أطراف الخصومة، كما تسري هذه الآجال من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا كان الحكم قد صدر غيابيا. وما يمكن الإشارة إليه أنه يجوز للطرف المستأنف عليه استئناف الحكم فرعا إذا كان الخصم الآخر قابلا لاستئناف الحكم وذلك حتى في حالة سقوط حقه في رفع الاستئناف الأصلي وهذا ما جاءت به المادة 951 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما يجب أن نشير أن الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع لا يمكن أن تكون قابلة للاستئناف إلا مع وجود الحكم الفاصل في الموضوع وأنداك يتم الاستئناف بعريضة واحدة أما بخصوص الإجراءات المتبعة فهي تكاد تكون نفسها تلك المتبعة أمام المحكمة الإدارية؛ خاصة ما تعلق بالعريضة، فهذه الأخيرة يجب أن تتضمن نفس البيانات التي تناولناها في عريضة الدعوى أمام المحكمة الإدارية كما يجب أن يتبع مستأنف الحكم نفس الإجراءات التي تضبط العريضة وشروطها، إلا أن العريضة وكذلك الطعون ومذكرات الخصوم يجب أن تقدم وتحت طائلة عدم القبول من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة باستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والممثلين في الدولة والولاية والبلدية وكذا المؤسسات ذات الصبغة الإدارية .

-من خلال ما تم تناوله في هذه المطبوعة نجد ان النزاع الضريبي تحكمه العديد من الضوابط، كما أن هذا النزاع تؤدي إليه العديد من الأسباب منها ما هو مرتبط بالتشريع في حد ذاته والناجم عن كثرة التعقيدات، كما قد يرجع الأمر إلى الإدارة الضريبية في حد ذاتها نتيجة القصور الذي تشهده أثناء تأدية وظيفة تنفيذ وتطبيق التشريع على المكلفين بالضريبة، كما قد يرجع حدوث النزاع الضريبي إلى المكلف في حد ذاته نتيجة جهله للقوانين والإجراءات المرتبطة بالفرض الضريبي أو نتيجة تقديم التصريحات المغلوطة إلى الإدارة الضريبية، كما قد ترجع أسباب النزاع الضريبي المتعلقة بالمكلف إلى اونه في أداء الواجب الضريبي المفروض عليه، وذلك من خلال تخلفه عن تقديم التصريحات الخاصة بالمداخيل والأرباح المحققة من طرفه بالكيفية والطريقة الصحيحة المنصوص عليها في التشريع، وعند ذلك تتدخل الإدارة الضريبية بما لها من صلاحيات في مجال الرقابة الجبائية بالتحقق من تصريحات المكلفين أو بمراقبة الوضعيات المالية

الحقيقية للمكلفين، وتقوم هذه الأخيرة عادة في إطار الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها وأنماطها بإعادة تقدير الأوعية الضريبية الخاصة بالمكلفين، هذا الإجراء عادة ما لا يرضى به المكلف بالضريبة فيقوم بمخاصمة الإدارة الضريبية في مقدار ما تم تحديده كأساس لفرض الضريبة، ومن جهة أخرى قد يؤدي تخلف المكلف عن سداد الديون الضريبية إلى إتباع الإدارة الضريبية أسلوب التحصيل الجبري والذي يخضع بدوره إلى آليات وإجراءات يجب مراعاتها عند تنفيذ التحصيل الجبري، وفي حالة ما إذا كانت هناك مخالفة لهذه الإجراءات يقوم المكلف بالضريبة بمنازعة الإدارة الضريبية حول الطرق المتبعة في التحصيل .

إن منازعة المكلف بالضريبة للإدارة الضريبية تحكمه ضوابط لا بد من مراعاتها وأخذها بعين الاعتبار من طرف المكلف وإلا رفضت شكواه بعبء مخالفة الشكل، ومن هذه الإجراءات والشكليات أن يتوافق موضوع الشكوى مع الشروط المحددة في قانون الإجراءات الجبائية، كما يجب أن يرفع هذا التظلم في الآجال القانونية المحددة له وإلا تم الفصل فيه مباشرة بعبء تجاوز الآجال، وهذا الأخير (الآجال) عند عدم احترامه ترفض الشكوى دون النظر للموضوعها، ومن جهة أخرى فإن التشريع الجبائي وضع ضوابط أمام الجهات الإدارية للفصل في موضوع الشكاوى المرفوعة أمام الجهات الضريبية حسب الحالة وجعل لكل جهة إدارية من إدارة الضرائب آجال محددة للفصل في موضوع الشكوى، وإلا جاز للمكلف بالضريبة الذي لم يتلق الرد على موضوع شكواه في الآجال القانونية أن يرفع تظلمه إلى لجان الطعن بمختلف مستوياتها وحسب الحالة من أجل النظر في موضوع هذه الشكاوى، وهذه الأخيرة تفصل في هذه الشكاوى في مدة زمنية محددة، إلا أنه ما يؤخذ على النص التشريعي في هذا المجال أنه يكتفه بعض الغموض خاصة ما تعلق بفكرة عدم الفصل في الشكوى بعد فوات الأجل، فالمشرع يعتبر ذلك رفضاً ضمناً للشكوى، حيث نرى أن المشرع لم يوفق في هذه النقطة وذلك بالنظر إلى الإمكانيات المحدودة التي تتمتع الإدارة الضريبية وكذا لجان الطعن لدراسة ومعالجة الشكاوى النزاعية، إذ نرى أنه كان الأجدر بالمشرع أن يعتبر عدم الرد في الآجال القانونية يعتبر قبولاً ضمناً وليس رفضاً ضمناً، وذلك من أجل نزع الاتكالية ومحاربة البيروقراطية على مستوى الإدارة الضريبية وكذا لجان الطعن بمختلف مستوياتها، و من جهة أخرى لم يعط التشريع الجبائي الصفة الإلزامية للقرارات الصادرة عن لجان الطعن أمام الإدارة الضريبية، حيث يمكن لهذه الأخيرة عدم الأخذ بالقرارات الصادرة عن لجان الطعن وبالتالي نرى أن ذلك يورق المكلف بالضريبة والذي يؤدي به الأمر إلى رفع النزاع الضريبي أمام الجهات القضائية. كما أن رفع النزاع أمام الجهات القضائية (المحكمة الإدارية كدرجة أولى، مجلس الدولة كدرجة استئناف) تحكمها العديد من الضوابط والإجراءات التي ينبغي على طرفي النزاع احترامها وإلا تم رفض الشكوى.

المطلب الثالث: ماهية الجريمة الضريبية وأنواعها

اختلفت الآراء حول الجريمة الضريبية فقد عرفها البعض على أنها تشمل كل المخالفات و القوانين الضريبية التي تفرض على كل الممولين أو المكلفين عملاً أو امتناعاً لتحديد الوعاء الضريبي، إلا أن ذلك

الرأي قد وجع له النقد كون النصوص الضريبية لا تقتصر على تحديد الوعاء الضريبي فقط، بل تكفل الرقابة على حصول الواقعة المنشأة للضريبة و تحصيلها¹.

و التعريف المقدم يقصر معنى الجريمة الضريبية على مخالفة النصوص التي تهدف إلى وعاء الضريبة فقط و قد عرفها بأنها «كل نشاط إيجابيا كل سلبا ينطوي على إهدار المصلحة الضريبية أو تعريضها للخطر يرتب له القانون جزا جنائيا و المقصود من المصلحة الضريبية كل عبئ ضريبي يحميه جزا جنائيا»².

كما عرفت بأنها «كل سلب يلجأ إليه الممول او غيره ابتغاء ضياع ق الخزينة في اقتضاء الضريبة عليه، فيقصد به الأضرار بالدولة تبعا للأضرار بمصلحة الجماعة و يستوي أن تكون الغاية منه التخلص من الضريبة كلها أو بعضها»³.

و عرفها البعض من شراح القانون الجنائي «بانها كل تصرف أو فعل يؤدي إلى مخالفة أحكام قانون الضريبة أو الموظف المكلف بتقديرها و تحصيلها أو الشخص الذي ينظم سجلات المكلفة لدفعها»⁴.

الفرع الأول: التدليس الضريبي :

يعرف القانون المدني التدليس في المادة 86 الفقرة 20 على أنه السكوت عمدا عن واقعة أو ملاحظة اذ ثبت ان المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة أو هذه الملاحظة⁵، و رغم أن قانون الاجراءات الجبائية لم يعرفه إلا انه عدد مظاهره و يبين مبنى الاثبات فيه و النتائج المنبثقة عنه، وهو ما سنفصل فيه فيما يلي :

- أولا: مظاهر التدليس :

نصت المادة 36 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية مما يأتي :

- ممارسة نشاط غير مصرح به .
- ممارسة عمليات شراء و بيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيادها .
- تسليم فواتير و سندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية .
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها اجباريا بمقتضى القانون التجاري .

¹ناصر مراد : التهرب الضريبي في الجزائر، دار القراطة للنشر و التوزيع، الجزائر، د ط ، س 2004 ، ص : 6.

²عبد المجيد قدي : مرجع سابق، ص 201.

³محمود محمود مصطفي : شرح قانون العقوبات الخاص، دار النهضة العربية، مصر د ط ، س : 1995، ص 183.

⁴محمود رياض عطية : موجز في المالية العامة و تشريع الضرائب، دار النور للتوزيع، د" ، س 1995، ص : 183.

⁵صالح العيد: الوجيز لشرح قانون الإجراءات الجزائرية ، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة ، سنة 2008، ص 25.

- كل مناورة تهدف إلى تنظيم اعسار من طرف المكلف بالضريبة لدفع الضريبة.
- وقد ورد ذكر هذه المظاهر على وجه الخصوص ، حيث يمكن للإدارة الجبائية استقساء الطرفالتدليسي بكل الوسائل ولها السلطة التقديرية في تقرير العقوبات المقابلة لذلك¹

- ثانيا: مبنى الإثبات :

يقع مبنى الإثبات في حالة وجود تدليس من طرف المكلف على عاتق الإدارة الجبائية، حيث تنص المادة 34 من قانون إجراءات جبائية على أنه من أجل ممارسة حقها في الرقابة الجبائية وعندما توجد قرائن تكل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمنا لشروط المبنية في المادة 35 ادناه كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الصادقة إلى التملص منالوعاء والمراقبة ودفع الضريبة²، لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفش والمؤهلين قانونا بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفعالضريبة³.

- ثالثا: نتائج التدليس الضريبي :

نصت المواد المختلفة لقانون الإجراءات الجبائية على العقوبات والإجراءات التي يمكنتطبيقها في حالة وجود عمل تدليس ويمكن تلخيصها فيما يلي :

أ - قطع مدة التقادم: حيث أنه يحدد قانون الإجراءات الجبائية الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بآربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية لما يأتي :

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها .
- القيام بأعمال الرقابة .

-قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي⁴، وإضافة إلى قطعه لمدة التقادم فيما يتعلق بعمل الإدارة، فإن التدليس يقطع التقادم بالنسبة لأجل القيام بتحصيل جداولالضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص وعاء الضرائب المباشرة والرسومالمماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعينة ويقطع التقادم فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، وكذا فيما يخص الغراماتالثابتة ذات الطابع الجبائي (المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية)⁵.

¹ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص: 51.
²ناصر مراد: التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق، ص: 206.
³ناصر مراد: التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق، ص: 206.
⁴مصطفى عوادي: ضبط التصريحات الجبائية لتقليل من الفتى الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة العربي بن مهيدي 2005-2006/ص 48.
⁵لياس قلاب ذبيح: مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الرقبة الجبائية، مرجع سابق، ص 64.

ب- القيام بإجراء المعاينة: ينص قانون الإجراءات الجبائية على أنه من أجل ممارسة الإدارة الجبائية حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في هذا القانون لأعاونها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاءو المراقبة ودفع الضريبة¹

تنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائياً ولا يمكن الإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلا التحقيق ، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة².

ت - تطبيق عقوبات المنازعات القمعية: ينص قانون الإجراءات الجبائية على أنه يتعرض كل شخص استعمل طرق تدليسية قصد التملص من واجباته للعقوبات المنصوص عليها في الأحكام المطبقة في مجال المنازعات القمعية³

ث- رفع دعوى قضائية ضد المكلف المدلسي: وهو ما نص عليه المادة 106 في فقرتها الخامسة بقولها يمدد أجل التقادم المنصوص عليه أعلاه بسنتين، إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، رفع دعوى قضائية ضده⁴
هذا بالنسبة للمخالفات أو بالنسبة للجنح وبالرجوع إلى مختلف القرانين الجبائية فإن الأفعال التي تكيف على أنها جنح جبائية تتمثل فيما يلي :

الاحتياال الضريبي :

وهو الذي يعرفه الفقه على أنه كل فعل يعبر عن تغيير الحقيقة سواء باستعمال وسائل تقليدية أو حديثة، بسوء نية لعدم الامتثال لتطبيق فعل أو حق قانوني⁵.

أما بالنسبة للمشرع الجبائي الجزائري لم يعطه تعريف محدد الا أنه بالرجوع إلى النصوص الضريبية في المواد 303 و 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمواد 117 و 118 قانون الرسم على رقم الأعمال والمواد 33، 34، 37 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل والمواد 530 و 538 من قانون الضرائب غير المباشرة من خلال نص

¹مصطفى عوادي: الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، في النظام الجزائري ، مكتبة بن موسى الوادي، الجزائر « ط2 س 2010 ص: 123.

²ناصر مراد: التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص: 209.

³العبد صالحى : الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سلق ص: 33.

⁴لباس قلاب ذبيح: مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ص: 68.

⁵طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص: 211.

المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية نجده ذكره على سبيل الأعمال التي تعتبر احتيال والتي يمكننا اجمالها ما يلي :

أ - الاغفال عن قصد سجل او الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو سجل الجرد .

ب - إخفاء او محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة .

ج - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما إلى طلبات ترمي إلى الحصول إما على تحقيق الضرائب أو الرسوم أو الاعفاء منها .

خ- الاغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو الشركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصايا .

استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية

د - القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير مصرح به قصد اخفاء الأرباح والايادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها .

هـ- ممارسة نشاط غير مصرح به .

و - إنجاز عمليات شراء وبيع دون فاتورة خاصة بالبضائع.

ي- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أية وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية .

كل مناورة تهدف إلى تنظيم الاعتبار من طرف المكلف بالضريبة مطالب لدفع ضريبته¹

2. التزوير في الاقرارات الضريبية :

وقد نصت عليها المواد 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 303 من قانونالضرائب الغير مباشرة .

3. الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية لأعوان الضرائب :

لقد أكدت المواد 20 و 21 من قانون الاجراءات الجبائية على حق الإدارة الجبائية فيالمراقبة الجبائية ذلك بالاطلاع على المستندات والوثائق والأوراق الضريبية دون أن يحق للمكلفمنعهم وإذا قام بذلك فإنه يعتبر قد ارتكب جنحة عدم تقديم اوراق ضريبية لأعوان الضرائب .

ب: الاخلال بالرقابة الجبائية :

نصت على هذه الجنحة المواد 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلةو المادتين 530 و 537 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادتين 122 و 121 من قانون الرسمعلى رقم الأعمال والمادة 37 من قانون الطابع والمادة 122 من قانون التسجيل .

¹صالحى العيد : الوجيز في تشريع الإجراءات الجبائية مرجع سابق، ص286.

5 : تحصيل ضرائب غير مستحقة أو الإعفاء منها :

لقد نص قانون العقوبات في المادة 122 منه على اعتبار أن كل تحصيل لضرائب مباشرة أو غير مباشرة، أو منح إعفاءات أو التسليم لجزء من منتجات الدولة جنحة يعاقب عليها بنفس المادة.

6 : تقليد اختتام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات :

أي استعمال طوابع منفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع ضرائب وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلمط الطوابع¹.
أما بالنسبة للجنايات فتتمثل في نوعين وهما جناية التهرب الضريبي وجناية تقليد أو تزوير اختتام الدولة أو الطوابع أو الدمغات .

كذلك عرفت الجريمة الضريبية « بأنها اعتداء على حق الخزينة العامة فيما يخص قانون طن الضرائب إذ وضع القانون لهذا الإداء عقوبة جنائية ويؤخذ على هذا التعريف بأنه يعتبر الجريمة الضريبية لا تقع إلا بنشاط يومي إلى الامتقاع أو التأخر على الوفاء»²
كما عرفت كذلك بأنها «عمل أو امتناع يرتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية، يقرر القانون على ارتكابه عقاباً».

كما أن البعض يميزها بأنه تتضمن إعتداء على مصلحة الخزينة الضريبية إلا أن هذه التعريفات التي تم عرضها شبه شاملة إلا أنه يعاب عليها أنها لن تتضمن بيان طبيعة هذا الاعتداء لأننا كما نعرف في القانون الجنائي أن كل جريمة لها اثر خاص بها، والذي يتمثل بالنسبة للجريمة الضريبية في انخفاض مردود الخزينة العامة من الإيرادات وذلك بسبب الفعل الذي باشره المجرم فعلى سبيل المثال تنقص خزينة الدولة جراء عدم تقديم المكلف بإقراره بإدارة الضريبة خلال الفترة المقررة بموجب القانون أو بسبب عدم تقديمه إقرار صحيحاً³.

كما أن التعريفات السابقة كان لها عيبا بخصوص مرتكب الجريمة فقد ركزت في هذه النقطة على الممولين أو المكلفين فقط بها ولم نذكر الفرق (المقابل المكلف بجمعها) والذي بإمكانه أن يكون طرف في الجريمة الضريبية⁴.

لذلك فإننا نرى أن التعريف الأشمل والأصح للجريمة الضريبية هو كل سلوك (فعل أو امتناع) من شأنه أن يشكل إعتداء على الخزينة العمومية ومصلحة الضرائب يقرر القانون عقوبات معينة على مرتكبي ذلك الأفعال ويكون هذا الفعل من شأنه التأثير على الإيرادات العامة كما أنه يمكن أن يقع من غير الممول في

¹ وفاء شعراوي: الجريمة الضريبية، مذكرة ماجستير تخصص قانون أعمال ، جامعة عنابة، كلية الحقوق 2002، ص: 94.

² صالبي نور الشرع: مرجع سابق، ص: 30.

³ موريس صادق: الموسوعة الضريبية، دار الكتاب الذهب، د ط، 1999، ص: 180.

⁴ عبد المجيد فدي: مرجع سابق، ص: 218

المساهمة كمدقق الحسابات أو الممثل القانوني للمكلف لتنظيم الحسابات غير الدقيقة والغير صحيحة التي تقلل من إيرادات الدولة¹.

بالإضافة إلى هذا تجدر الإشارة إلا ان الجريمة الضريبية تتمثل في مجموعة من الجرائم وإن اختلفت جميعا في طبيعة السلوك، كما هو في جريمة عدم تقديم الاقرار في الوقت المحدد وجريمة الإدلال بالبيانات الخاطئة وجريمة الامتناع عن تقديم دفاتر والأوراق أو اتلافها وكذلك في مجموعة الجرائم التي تستهدف ضمان تحصيل دين الضريبة وإن اختلفت الجرائم الأخرى².

أما من حيث السلوك مثل جريمة عدم أداء دين الضريبة في الموعد المحدد، هذا بالإضافة إلى المجموعة الثالثة وهي التي يقصد بها ضمان المصلحة الضريبية مثل الجرائم المدمغة وغيرها³.

خصائص الجريمة الضريبية .

بعد أن تعرضنا لمفهوم الجريمة الضريبية والمقصود بها، وأهم التعريفات الواردة سنقوم بعرض أهم الخصائص التي تتميز بها الجريمة الضريبية حتى نتعرف عليها أكثر فأكثر، الجرائم الضريبية غير محصورة في قانون محدد فمصدر تلك الجرائم قد يكون قانون ضريبة الدخل أو قانون مالية وقد يكون أي قانون آخر⁴.

- 1- أن معظم الجرائم الضريبية هي من نوع الجرح فقط وهذا ما أكده قانون العقوبات الجزائري .
- 2- أهم ما يميز الجرائم الضريبية هو أنها تؤثر على الخزينة العمومية للدولة .
- 3- عدم وجود عقاب على الشروع في الجريمة الضريبية .
- 4- تعتبر الجريمة الضريبية من الجرائم الاقتصادية⁵ فهي تمس بالدرجة الأولى للخزينة العمومية للدولة وتؤثر على إيراداتها مما يؤثر على المردود الاقتصادي للدولة .
- 5- إن التشريعات الضريبية الحديثة عدت للوكيل مسؤولا عن ارتكاب الجرائم الضريبية كالأصيل وهذا بخلاف الجرائم الأخرى، ففي الجرائم الضريبية عادة ما يلجأ المكلفون إلى الوكلاء من أجل القيام بالالتزامات الضريبية أو مخالفتها كالمحامي والمحاسب القانوني ولكن يشترط لمسائلة الوكيل توافر العلم والارادة أي العلم بعناصر الجريمة و ارادة متجهة نحو تحقيق هذه العناصر والقبول بها⁶.

طبيعة الجريمة الضريبية .

¹ غسان رباح، قانون العقوبات الاقتصادي ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ط2، ص 2004، ص 118.

² محمود رياض عطية: مرجع سبق، ص: 187.

³ خالد الشاوي: مرجع سابق، ص: 75.

⁴ محمد قاسم: مرجع سابق، ص: 41.

⁵ عبد الحميد قاضي: مبادئ المالي العلمية، دار الجامعات المصرية، القاهرة، مصر د طس 1985، ص : 123.

⁶ مذكور مليكة: مرجع سابق، ص: 21.

من المسائل المهمة والمثيرة للجدل التي تعرض لها فقهاء القانون الجنائي تحديد الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، وهل تعد جريمة جنائية أو ذات طبيعة إدارية، فالجريمة الضريبية لم تكن مستقرة على وضعها بين الجرائم في قانون العقوبات وكان الفقه يختلف دائما انتمائها إلى القانون الجنائي¹. و من هنا ينظم الفقه في هذا الصدد اتجاهين رئيسيين أحدهما يقول بالطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية والآخر لا يزال يضعهما ضمن دائرة الجرائم ذات الطبيعة الجنائية، وكلاهما يستند إلى حجج ومبررات يستدل بها على صحة ما ذهب إليه²، لذلك سوف نعرض وجهة كالاتجاهين من خلال تحليل المبررات التي يستندون إليها .

أولاً: الطبيعة الجنائية: ذهب فريق من الفقهاء إلى أن الجريمة الضريبية هي من طبيعة جنائية عادية وعليه فإن قانون العقوبات العام هو الذي يطبق عليها وقد استند أصحاب هذا النظر إلى الحجج الآتية :

- 1- أن الغرض الذي يتوخاه المشرع الضريبي من تجريمه لمخالفة المكلف لالتزامه الضريبي هو الغرض عينة الذي يهدف المشرع من تجريمه لبعض السلوكات المجرمة في المدونة العامة لقانون العقوبات. متمثلاً بحماية المصلحة العامة و هذا ليس ذو خصوصية وإنما هو قول عام يشمل كل قاعدة جزائية، فالمشرع عندما يلجأ إلى تشريع إنما الغاية منه وانعدامها يؤدي ذلك إلى العبث، ويقضي بنا الحال أن ننزه المشرع عن العبث، ناهيك من أن تلك الغاية أو المصلحة يجب ألا تدفع بنا إلى ربط تخصص قانون العقوبات بها بل أن ذلك غير مقبول في التشريع³
- 2- يذهب بعض المؤيدين لهذا الاتجاه إلى أن الجريمة الضريبية لها أركان هي ذات الأركان العامة للجرائم الأخرى ولا يوجد فرق يذكر⁴.
- 3- العقوبة التي تنطبق لا تختلف من حيث النوع والطبيعة عن عقوبة التي تطبق على مرتكب الجرائم الأخرى⁵.

و فيما يخص الركن الشرعي فيقول المؤيدين لهذا الاتجاه أنه يحكمه نفس ما يحكم الركن الشرعي في الجرائم الأخرى، فهو يتطلب وجود شخص يصلح أن يسند إليه ارتكاب الجريمة . أما فيما يتعلق بميزان القانون من حيث الزمان والمكان فإن ما يحكم الجرائم العامة يحكم الجرائم الضريبية⁶.

ثانياً: الطبيعة الإدارية: ظهرت نهاية القرن الثامن عشر وهذا الاتجاه في الفقه الألماني يذهب إلى القول بأن هناك جرائم لا تعد من طبيعة الجنائية بالمعنى المفهوم في قانون العقوبات ومنها الجرائم الضريبية⁷.

¹ محمود رياض عطية: مرجع سابق، ص: 191.

² طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص: 47.

³ محمد سعيد عبد اسلام، علم الضرائب، دار النهضة العربية، مصر، د ط، س 2001، ص: 172.

⁴ طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص: 42.

⁵ محمد حسين قاسم حسين: مرجع سابق، ص: 51.

⁶ موريس صادق: مرجع سابق، ص: 191.

⁷ ناصل مراد: مرجع سابق، ص: 38.

إذ سلخ هذا النقه الجريمة الضريبية من نطاق الجرائم الجنائية وأكتفى بإلحاقها بالقانون الإداري وقد أستند إلى الحجج التالية :

أن النصوص الجزائية الواردة في قانون العقوبات تختلف من حيث الفرض عن النصوص الجزائية الواردة في قانون الضريبة، إذ أن القاعدة الضريبية المجرمة تهدف إلى تحصيل الضريبة في معدل معين، ولا شأن لها بالدرجة الأولى بحماية الجماعة، فحماية الجماعة الهدف الأساس لقانون العقوبات من خلال إيرادها لنصوص تنطوي على تجريم الاعتداءات الواردة على جسم الإنسان أو حريته أو شرفه أو ماله، ويعد المجرم تبعاً لذلك في منظور قانون العقوبات الشخص الذي يخالف القاعدة الأخلاقية التي تضمن حماية شخصية وحرمة ماله بما يعنى في نيابة الأمر، أن مخالفة الواجب الأخلاقي يؤدي إلى رد فعل اجتماعي يتمثل في الجزاء الجنائي، وطالما أن القاعدة القانونية الضريبية تختلف من حيث الهدف عن القاعدة القانونية الواردة في قانون العقوبات الذي يمثل هدف أولى- ولما تقدم- بالوصول إلى أقصر الطرق وأجدها للحصول على الضريبة وإيرادها للخرينة العامة، لذا فإن الجرائم الضريبية لا تدخل في دائرة الجرائم وإيرادها للخرينة لذا فإن جرائم الضرائب التي تدخل في دائرة الجرائم الجنائية، إذ هي جرائم تنظيمية ومن ثم لا تهتم بها البحوث الجنائية والاجتماعية، وإنما يقصد بها مصالح خاصة بالدولة فقط¹.

فالجريمة تكون ذات طابع جنائي فقط استناداً إلى جريمة نظر عندما تشكل انتهاكاً للقانون الطبيعي والوضعي فقط²

ثالثاً: الاتجاه المختلط: إن القوانين تفرض عادة في حالة مخالفة أحكامها إلى جانب الغرامة المالية، دفع مبلغ مالي بين الحد الأدنى والحد الأقصى وأطلقت عليه تسمية تعويضاً . وقد اختلفت في طبيعة هذه المبالغ هل تعتبر عقوبة أو تعويضاً مدنياً .

المحاكم الفرنسية تعتبر هذه المبالغ مختلطة، هي عقوبة من جهة وتعويض من جهة أخرى من جهة أخرى أطلق عليه صفة التعويض المدني، وإلى هذا ذهب محكمة التمييز الفرنسية في عدة أحكام لها³.

و يقول بعض الفقهاء إذ دون هذه المبالغ لا يمكن اعتبارها عقوبة أحياناً، وتعويضاً أحياناً أخرى وإن الأصح اعتبارها ذات صفة مختلطة في ما يعتبر فريق آخر من الفقهاء زيادة الضريبة والغرامة المالية بوجه عام عقوبة جنائية⁴.

أركان الجريمة الضريبية.

¹ عبد الحميد الشواربي: التجريم والعقاب في الجريمة الضريبية، دار المعارف، الاسكندرية، مصر ، ط2، ص 1992، ص:93.

² محمد حسين قاسم حسين: مرجع سابق، ص: 52.

³ طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص: 43.

⁴ محمود رياض عطية: مرجع سابق، ص؛ 193.

القاعدة العامة تقضي أنه لا يهتم القانون الجنائي بما يدور في ضمير الفرد من إنكار ولكنه يهتم بالمظهر الخارجي بهذه الأفكار ومن هنا ضرورة توافر ركن مادي جريمة أيا كان نوعها أو طبيعتها، إلى أن هذا الركن الذي يمثل مظهر الجريمة، لم يعد كافيا وحده فيكفيها، فالتطور الذي وصلت إليه المسؤولية الجنائية، جعل الجريمة الآن تتطلب فضلا عنالركن المادي، ركنا معنويا فلا تكون هناك عقوبة ارادة ائمة، إذ لا جريمة بلا خطأ وهذه القاعدةالأن من البديهيات وتعد محور الذي تركز عليه الجريمة والمسؤولية الجنائية وندفق مع الغايةمن العقاب¹.

و تعد الجريمة الضريبية من مصاديق هذه القاعدة إذ أنها تتكون من ركنين إثنين همالركن المادي والركن المعنوي، بالإضافة إلى الركن الشرعي .

أولاً: الركن المادي

تنص القوانين الضريبية على معاقبة كل من يتهرب منأداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في القانون باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية .

فالمشرع الجزائري مثلا: يشترط استعمال طرق الاحتيالية التي حددها النص ومنها :

- 1- تقديم الممول الاقرار الضريبي السنوي باستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحساباتأو المستندات الحقيقية التي أخفاها في مصلحة الضرائب².
- 2- تقديم السمول الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود لفاتر أو سجلات او حسابات أو مستندات تضمينه بيانات تخلف ما هو ثابت بما لديه فعلا من الدفاتر أوالسجلات أو الحسابات أخفاها عن مصلحة الضرائب .
- 3- إخفاء أو إتلاف بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات قيل إنقضاء الأجلالمحدد لممرور زمن الضريبة .
- 4- توزيع الأرباح على الشركاء الوهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح .
- 5- اصطناع وتغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح .
- 6- إخفاء نشاط أو عمل ما يحول دون خضوعه للضرائب³.

¹محمود نجيب حسين : شرح قانون العقوبات العام، دار النهضة، مصر، 1982، ط3، ص: 98.

²محمد سعيد عبد السلام: مرجع سابق، ص: 187.

³محمد سعيد عبد السلام: مرجع سابق، ص: 187.

فالركن المادي في الجريمة الضريبية يتمثل في إعتداء على مصلحة الضريبية، ويقع هذا الإعتداء بمخالفة الالتزام الضريبي، تفرض أساس بقيامها، وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي (المكلف) والدولة (شخص معنوي)، يكون المكلف هو الطرف السلبي لهذه العلاقة وعند إذ يقع على عاتقه التزام ضريبي بقيام بعمل أو امتناع عن العمل، وبمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية¹.

و القاعدة أن الركن في الجريمة العامة يتكون من ثلاثة عناصر هي السلوك والنتيجة والرابطة السببية بين السلوك والنتيجة، أما في الجريمة الضريبية فنظرا لطبيعتها الخاصة فإن الركن المادي فيها يظهر غالبا مكتفيا بمظهر السلوك من دون حاجة إلى بحث النتيجة وبالتالي إلى بحث توافر رابطة سببية ذلك أما أغلب الجرائم الضريبية غير محددة النتائج².

هذا فيما يتعلق بالسلوك الإجرامي أما فيما يخص صور الركن المادي سيتم توضيحها فيما يأتي :
أولا : الشروع : تقتضي القاعدة العامة الواردة في قانون العقوبات³، العقاب على الشروع في الجناح والمخالفات، ولما كانت الجريمة الضريبية تعد نوعا من الجناح، في بعض الأحيان من الجنايات، فإن أعمال تلك القاعدة المنصوص عليها قانون العقوبات يؤدي بنا القول بفكرة العقاب على الشروع في الجريمة الضريبية⁴.

و تطبيقا لذلك فالمكلف الذي لم يرتكب جريمة الاحتيال الضريبي بعد، وإنما حاول ارتكاب استعمال أساليب محاسبية أو وصلات مزورة يعاقب، لأن أفعاله المتقدمة لا تدع مجالاً للشكوى الدلالة على نيته الإجرامية، وبتعبير آخر، أن كل صورة يمكن أن يلجا إليها المكلف، من شأن إعطاء معلومات غير حقيقة عن أوضاعه المالية، تشكل جرائم مستقرة والذي دفع المشرع التجريم محاولة الشروع بارتكاب الجريمة الضريبية، هو الحيلولة دون انتشار هذا النوع من الجرائم الاقتصادية⁵.

ثانيا: المساهمة في الجريمة: كل شخصان أو أكثر يقدمان على ارتكابها وعليه في سلوك إجرامي لم يقع بفعل فاعل واحد، بل وقع بتظافر نشاط فاعلين عدة أي يساهم في ارتكاب الجريمة عدد من الأشخاص ولكي تتحقق المساهمة في الجريمة يفترض وجود شرطين قانونيين هما وحدة الجريمة المرتكبة، وتعدد المساهمين فيها⁶.

الجريمة الضريبية كغيرها من الجرائم، تخضع للقواعد العامة في المساهمة من قانون العقوبات يمكن الاستعانة بها لملاحظة كل شخص ساهم في ارتكابها بحسب مساهمة أصلية أو تبعية⁷.

¹ عبد المجيد قدي: مرجع سابق، ص: 224.

² رياض عطية : مرجع سابق، ص: 201.

³ طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص: 45.

⁴ عبد الحميد الشواربي: مرجع سابق، ص: 106.

⁵ عسان رياح: مرجع سابق، ص 129.

⁶ محمد الفاضل : المبادئ العامة في قانون العقوبات، دار العلوم للنشر، مصر/ ط3، 1993، ص: 205.

⁷ عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي، جامعة الاسكندرية، مصر، س1999، ص: 48.

فالفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية، هو كل شخص باشر صور أو أكثر من صور
الفعلا لإجرامي الاضرابي.

فالجريمة الضريبية كما عرفناها من قبل تفترض أساسا وجرّد علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي
و الدولة يكون فيها الفاعل السلبي بهذه العلاقة أما الشريك فهو حقيقته مساهم ثانوي في الجريمة وأن فعله
غير معاقب عليه الا بانضمامه للفعل الآخر أو فعل الفاعل الأصلي والاحكام التي تنطبق على الشريك
بالنسبة للجريمة الضريبية هي القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات¹.

في الاخير يمكن القول أن هذه الجريمة في ركنها المادي ما لم يترتب عليها احتيال التخلص من
الضريبة الواجبة قانونا وهي نتيجة لا بد من وقوعها لقيام الجريمة و لا بد أن ترجع هذه النتيجة إلى الاحتيال
وتؤدي إلى ضرر بالخزينة يتمثل في الإفلات من الضريبة المتوجبة على المكلف وهذا الضرر يتحقق إذا ما
أفلحت الطرق والوسائل الاحتيالية المستعملة في إدخال الغشبات التعامل مع السلطات المادية بالضريبة و ربط
الضريبة أو تقرير الأعضاء منها أو تخفيف قيمتها².

ثانيا: الركن المعنوي .

يتمثل الركن الثاني في الركن المعنوي أو ما يسمى بالقصد الجنائي، حيث يعرف علأنه إرادة
إرتكاب الجريمة أو نية المجرم في إتجاه إرادته إلى إرتكاب الجريمة³.

إذا نلاحظ من خلا التعريف السابق ان الركن المعنوي هو أمر داخلي بالمجرم، ولكن هناك شرط
لتحقيق هذا الركن، وهو أن يوجه الجاني إرادته إلى إرتكاب الجريمة على النحو الذي يحدده القانون، أي
أن تتجه إرادته إلى ارتكاب الجريمة على النحو التي يرغب في تحقيقها⁴.

أما بالنسبة للجرائم الضريبية فهي تعتبر جرائم تمهيدية يجب توافر القصد الجنائي فيها سواء لجهة
العلم أو الارادة المنعقدة للتخلص من العبء الضريبي وهو القصد الخاص⁵.

هذا ويلحق العقاب كل من حرض أو اتفق أو ساعد أي مكلف على التهرب من أداء الضرائب
المنصوص عنها في القوانين ، فمن هذا الفعل الأصلي يأخذ الشريك صفته الإجرامية، فإذا ما إرتبط عمل
الشريك على هذا النحو بالفعل الأصلي يجب أن يكون الشريك قد ساهم في الجريمة قاصدا الإشتراك فيها⁶.

6.

هذا وتذهب بعض القوانين إلى مخالفات الخزينة المتعلقة بمسائل الضرائب هي من نوع الجرائم
المادية، وجودها مستقل تماما عن الغرض الذي أراده الفاعل، إنما هي مستقلة عن الضرر، صغيرا كان أو

¹السعيد كامل: شرح أحكام العامة في قانون العقوبات، دار الثقافة، عمان، 2، ص 2003، ص: 31.

²محمد سعيد عبد السلام: مرجع سابق، ص: 197.

³السعيد كامل: مرجع سابق، ص: 47 .

⁴محمد الفاضل : مرجع سابق، ص: 219.

⁵طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص: 53.

⁶محمد سعيد عبد السلام: مرجع سابق، ص: 204.

كبيراً والجريمة توجد حتى لو انتهى القصد الجنائي، وإذا كان الغالب في جنح القانون العام هو توافر القصد الجنائي ولا يتطلب هذا الفصد بالنسبة إلى مخالفات فإن هذا لا أهمية له في جرائم الضرائب فلا يأخذ القاضي بحسن النية في وجود الجريمة، وإن كان قد يعقد بهذه النية في استعمالها للظروف المختلفة وقد دعي بعض الشراح إلى تسمية الجرائم الضريبية بالجنح المخالفة لأنها تقترب من الجنح لخطورتها، وللعقوبة الموضوعية لها وتقترب من المخالفة¹، لأنه لا يتطلب فيها قصداً جنائياً وهذا الرأي لا سند له من القانون وإنما يقوم على أساس افتراض محض²، أما بالنسبة للتقدير توافر القصد الجنائي من عدمه فأمره يعود للقاضي الموضوع بحسب ظروف كل قضية تعرض أمامه وتثير مسألة الركن المعنوي بالجريمة الضريبية جداً كبيراً والفقهاء غالباً النقاش حول هذا الموضوع يثير الكثير من الغموض والتعقيد، ويرجع ذلك اعتقادنا إلى أن هذه المسألة نادراً ما طرحت في الفقه بشكل صحيح فقد كانت تطرح في عبارات التعارض بين الوجود والعدم نحو من سيمر بنا³.

وطالما وصف الركن المعنوي بأنه ركن المسؤولية فهذه الأخيرة في القانون الجنائي بأنها شخصية، فلا يسأل جزئياً إلا من باشر بسلوكه .

و إرادته النشاط الإجرامي وفق منازعات التي حددها نص التجريم لكن هذا من يقر خروج المشرع عن هذه القاعدة بتقريره المسؤولية الجنائية عن فعل الغير⁴.

وعليه تجدر الإشارة إلى أمرين مهمين وهما المسؤولية عن الخطأ الشخصي والثانية عن فعل الغير .

أولاً: المسؤولية عن الخطأ :

تتمثل المسؤولية عن الخطأ في الجريمة الضريبية في ضرورة ثبوت الخطأ الشخصي حق الجاني على وفق القواعد العامة بمعنى أن يستلزم ركناً معنوياً في الجرائم الضريبية ويقيم على ثبوته قرينة بسيطة عن طريق إثبات أن الجاني قد وقع في غلط يمكن تجنبه، فانتفاء الخطأ على هذا الأساس يأتي أن الغلط الذي وقع فيه الجاني يتجاوز احتياط الإنسان البالغ الحذر⁵.

ثانياً: المسؤولية الجنائية الضريبية عن فعل الغير :

لمساءلة الإنسان جنائياً يجب أن يكون الخطأ واقعا منه هو ذاته و ليس من فعل الغير إن تقوم أحكام القانون الجنائي على مبدأ أساس هو مبدأ شخصية المسؤولية الجنائية فالمتهم يسأل عن نفسه ولا

¹مذكور مليكة : مرجع سابق، ص: 37.

²عبد الحميد الشواربي: مرجع سابق، ص: 104.

³خالد الشازي: مرجع سابق، ص: 84.

⁴محمود حسين قاسم حسين: مرجع سابق، ص: 64.

⁵عبد المجيد قدي : مرجع سابق، ص: 250.

يسأل عن عمل غيره وهو ما يتفق مع المشرع الجنائي الضريبي الذي يتمسك بشخصية المسؤولية الضريبية الجنائية¹.

الركن الشرعي ويتمثل هذا الركن في النص القانوني الذي ينص على تجريم الفعل ويقتصر على القواعد الجنائية الموضوعية التي تحدد الأفعال التي تعتبر جرائم وتقرر العقوبات المناسبة لها، حيث تنقسم القواعد الجنائية بدورها إلى قواعد شكلية وقواعد موضوعية².

أولاً: القواعد الشكلية :

هي عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية التي تضعها السلطة المختصة والتي تحدد بدورها الإجراءات التي تتبع من لحظة ارتكاب الجريمة حتى المحاكمة وتنفيذ الحكم، حيث تتمثل في إجراء التحقيق والتفتيش والبحث والتحرري والأجهزة المختصة بذلك إضافة إلى بيان الإجراءات التي تتبع أمام المحاكم المختصة وتسمى هذه الإجراءات في الفقه والقانون الفقه بقانون أصولاً لمحاكمات الجزائية.

ثانياً: القواعد الموضوعية :

القواعد الموضوعية هي مجموعة القواعد القانونية التي تحدد الأفعال المحرمة، وما هي العقوبات المقررة لكل جريمة من هذه الجرائم وتسمى بالفقه القانوني بقانون العقوبات والجهة التي تحدد الجرائم والعقوبات المقررة لها هي السلطة التشريعية، والقواعد الموضوعية التي تحدد الجرائم الضريبية نجد أساسها في قانون العقوبات التشريعات الضريبية³.

أسباب ودوافع الجريمة الضريبية .

إن الدافع أو السبب هو الصلة التي تدفع الفاعل أو تحمله على ارتكاب جريمته والغاية من الجريمة والدافع أو السبب لا يكون عنصراً من عناصر الجريمة وليس ركن من أركانها⁴.

أما بالنسبة لمختلف الدوافع التي تكون سبب في ارتكاب الفاعل لجريمته فهي تختلف من جريمة إلى أخرى وقد تكون اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية أو غير ذلك من الأسباب، لكن على مستوى الجريمة الضريبية وللوقوف على أهم عناصر هذا المطلب قسمناه إلى ثلاثة فروع الأول و نتناول فيه الأسباب الاقتصادية ثم الثانيو نتناول فيه الأسباب الاجتماعية والاخلاقية وأما الثالث و نتناول فيه الأسباب السياسيةو التشريعية .

أ. الأسباب الاقتصادية .

إن من الأسباب التي تؤثر على سلوك الأفراد بشكل عام وسلوك الإجرامي بشكل خاص ما يسمى بالبيئة الاقتصادية او الظروف الاقتصادية التي تحيط بهؤلاء الناس ويظهر أثر تلك البيئة في الظروف

¹أخاد نور الشرع : مرجع سابق، ص: 58.

²محمود حسين قاسم حسين : مرجع سابق، ص: 65.

³فوزية عد الشار: قانون الإجراءات الاجتماعية، دار النهضة العربية، مصر، د ط ، س 1982، ص 12.

⁴محمود حسين قاسم حسين: مرجع سابق، ص: 69.

المسببة لعدم كفاية دخول الأفراد لسد حاجتهم، أو لانعدام دخولهم أصلاً وأهم هذه الظروف بصفة أساسية قلة الموارد الاقتصادية وسوء توزيع غلتها¹.

إذ تلعب قلة الموارد الاقتصادية دوراً أساسياً في ارتكاب الجرائم الضريبية بشكل خاص وذلك لأن الهدف كما سبق وأن وضحنا في الجريمة الضريبية يتمثل في عدم أداء دين الضريبة للإدارة الضريبية، وبالتالي بنقص في الخزينة العامة، كما أن سوء توزيع قلة تلك الموارد الاقتصادية يخل بتوازن دخول الأفراد مما يؤدي بالبعض إلى ارتكاب الجرائم .

ب. الأسباب الاجتماعية والأخلاقية .

إن للأسباب الاجتماعية دور مهم في ارتكاب الجرائم بشكل عام والجرائم الضريبية بشكل خاص، حيث إن البعض يفسر الظروف الاجتماعية بأنها الوسط الاجتماعي المحيط بالفرد منذ ميلاده وحتى ارتكاب الجريمة، حيث أن هذه العوامل تتمثل في الأسرة التي يولد فيها الفرد ومنها يكتسب الكثير من العادات الإيجابية والسلبية في حياته ثم ينتقل إلى المدرسة والجامعة حتى يصل إلى العمل إذ أن الفرد يتأثر ببيئة ومحيط يعيشه فيأخذ منه العادات الاجتماعية السلبية قد تكون في المستقبل دافع لارتكاب الجريمة ويرى البعض أن للبيئة الاجتماعية مقومات وهي : المعتقدات الدينية والقيم والتقاليد والعادات والتعليم والرسائل التقنية ووسائل الإعلام إذ لكل هذه المقومات دور في حصول الجريمة وعدم حصولها كما أن لعدم العدالة دور في ارتكاب الجريمة الضريبية، حيث تلعب دور في ارتكاب الجريمة الضريبية².

كما أن شعور المكلفين التي تحصل من الضرائب تصرف في غير محلها من شأنه أن يدفع البعض إلى للتهرب الضريبي .

أما بالنسبة للأسباب الأخلاقية والتي يقصد بها ضعف الحس المالي كواجب اجتماعي لدى بعض المكلفين، فيمكن أن نفرق هذا بين الوعي والأخلاق العامة وبين الأخلاق الحالية إذ أن الكثير من المكلفين يتهربون من أداء الضريبة ويرتكبون الجرائم الضريبية مثل اللجوء إلى الغش والاحتيال مع أنهم يتمتعون بأخلاق عالية ولا شك أن لهذه العوامل والدوافع علاقة بالعوامل الأخرى سواء الاقتصادية السياسية وحتى الاجتماعية تأثير على الأخلاق³.

كما أن للبيئة والبيت دور في تشكيل أخلاق المجرم والتأثير عليها، كما أن للأوضاع الاقتصادية أيضاً في التأثير على الوضع الاجتماعي وظروف العمل وبالتالي يكون لذلك تأثير على العوامل الأخلاقية التي تؤدي إلى ارتكاب الجريمة الضريبية⁴.

¹نسرين عبد الحميد: الجرائم الاقتصادية، الإسكندرية، مصر، د ط، ص: 127

²عبد الحميد القاضي : مرجع سابق، ص : 151.

³ابراهيم أكرم : المدخل إلى علم الإجرام، مكتبة دار الثقافة، عمان، د ط، ص: 55.

⁴يشور عصام : مدخل إلى الجرم الاقتصادي، مطبعة الروضة، سوريا، د ط، س 1994، ص: 263.

ج. الأسباب السياسية والتشريعية .

إن للأسباب السياسية دور في الجريمة وذلك لأن للأوضاع السياسية تأثير على العوامل والأسباب الأخرى مثل العوامل الاقتصادية والعوامل الاجتماعية وغيرها من العوامل¹. هذا ويمكن تقسيم العوامل السياسية داخلية وعوامل تاريخية، فالعوامل السياسية الداخلية تتمثل في سياسة الدولة الداخلية من حيث النظام الحاكم والسلطات ومدى تطبيق مبادئ الديمقراطية داخل الدول إذ أن الدول تحاول أن تتخذ الضريبة وسيلة لتطبيق سياساتها مما يدفع الأفراد الذين يشعرون بالاضطهاد إلى التهرب من أداء دين الضريبة . وذلك لشعورهم بأنهم مضطهدين خاصة عندما يكون الحكم ديكتاتوريا .

كما أن للظروف السياسية الخارجية دور في ارتكاب للجرائم الضريبية على مستوى الداخلي فعلى سبيل المثال يحاول بعض المكلفين التهرب من أداء دين الضريبة بسبب الاتفاقيات المبرمة بين دولة ودولة أخرى².

أما بالنسبة للأسباب التشريعية ويقصد بها تلك الظروف التي ترافق القانون الضريبي من حيث صياغة ذلك القانون والموضوعات التي يتضمنها فمن حيث صياغة فإن صياغة النص التشريعي دور مهم في ارتكاب الجريمة الضريبية، إذا أن لذلك الأمر دور في إمكانية استغلال الثغرات الموجودة بذلك النص، أما من حيث الموضوع فإن فرض الضرائب على نشاط.

الغش و التهرب الضريبي

الغش الضريبي في التشريع الجزائري: نظرا لشيوع هاته الجريمة في الجزائر، أعاد المشرع الجزائري تكيف وضعيتها الجنائي و اعتبرها جنحة مهما كان مقدار المبلغ المتملص منه و هذا ما نصت عليه م 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة³ المعدلة بموجب القانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/11/29 المتضمن قانون المالية سنة 2012 و هذا بغيت تشريع إجراءات المتابعة و من تم المحاكمة القضائية التي يتسم بها قضاء الجرح و الجنائيات.

تعريف الغش جريمة الغش الضريبي: إن المشرع كعادته لم يعرف الغش الضريبي و لكنه حدد أركانه المكونة من ركنها المادي استنادا لنص المادة 36 من قانون الإجراءات الجنائية الي نصت على الاتي استعمال طرق احتيالية لتملص و محاولة التملص كليا أو جزئيا من و اعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب الرسوم المفروضة.

من خلال ذلك يتضح أن الغش الضريبي يقوم على أساس ما يلي:

¹موسى الصادق : مرجع سابق، ص: 206.

²محمد حسين قاسم حسين: مرجع سابق، ص: 63.

³ - 303 من الأمر 101+76 المؤرخ في 1976/12/9 المتعلق بقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج ر العدد 02 الصادرة في 1976/11/12.

أولاً: استعمال طرق احتيالية: تتلخص في مجموعة من الأعمال التي يقوم بها الشخص المكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب و تصنف إلى ما يلي:

1- الطرق الاحتيالية المباشرة: التي يسعى من خلالها الشخص المكلف بالضريبة على تسديد مبلغ أقل من القيمة الواجب أدائها أو أن يمتنع عن أدائها و ذلك بصورة مباشرة و يتبع لتحقيق ذلك أسلوب عدم التصريح بقيمة الدخل أو التأخر و المماثلة في إيداع التصريح الضريبي في أجاله أو تدبير إيساره و تهريب أمواله بالتصرف فيها للغير.

2- الطرق الاحتيالية الغير مباشرة: و تكون في حالة الإغفال العمدي أو الأمر للتسجيل حسابات غير صحيحة في السجل اليومي أو الوثائق التي تطلبها إدارة الضرائب¹

ثانياً: التملص من الضريبة: أي الامتناع الكلي أو الجزئي عن أدائها و هي في الأصل تترتب عن استعمال الطرق الاحتيالية كنتيجة لها و لا تخرج عن حالات معينة تتمثل في التملص الكلي أو الجزئي عن تصفية الضريبة، حالة تملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها عن طريق الإعفاء من أدائها أو التخفيف من قيمتها²

الفرع الأول: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي:

- كباقي الجرائم الممددة من قانون العقوبات تتطلب جريمة الغش الضريبي توافر الركن المعنوي الذي يتلخص في القانون الجنائي العام و الخاص.

أولاً: القصد الجنائي العام: يتلخص في الإدراك بأعماله و اتخاذ إرادته لتحقيق النتيجة الجنائية باستعمال الاحتيال و التدليس.

ثانياً: العقد الجنائي الخاص: و تتمثل في رغبته في الإثراء بلا سبب عن طريق التلصص من الضريبي. المتابعة و العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي: طبقاً لأحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجنائية فإنه تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجزائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية.

- و لقد أخذ المشرع على وجوب الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية لضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية حسب نص المادة 2/104 من قانون الإجراءات الجنائية.

¹ - أحمد بوسقيعة الوجيز في القانون الجزائي الخاص الجزء الأول ، الطبعة 12، دار الهومة سنة 2019 ص 436.
² - هذا الشرط استوفته المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بقولها " يعاقب كل من يتملص ... المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المادة 119 من قانون التسجيل المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ 2011/12/29 المتضمن قانون المالية 2012.

- كما يمكن القيام بسحب الشكوى من طرف مدير كبريات المؤسسات و مدري الضرائب بالولاية في حالة تسديد 50٪ من الحقوق الأصلية و الغرامات موضوع الملاحقة الجزائية و اكتساب جدول إستحقاق للتسديد و ذلك طبق لأحكام المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية¹

العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي: تتمثل في هذه العقوبات في عقوبات أصلية و عقوبات تكميلية.
(1) – العقوبات الأصلية: تتلخص هذه العقوبات في الحبس و الغرامة المالية طبقاً لأحكام المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 29/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

- كما تنص المادة 532 المعدلة بموجب القانون 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 و كذا المادة 119 من قانون التسجيل، على عقوبة الحبس من سنة على خمس سنوات و غرامة من 5000 دج إلى 20000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين².

(2) – العقوبات التكميلية: وفقاً لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة فلقد نص المشرع الجزائري على نشر الحكم كاملاً أو مستخرج منه في الصحف اليومية الوطنية أو الإعلانات المتعلقة بالبلدية أو المحكمة، كما إلزامه بتطبيق هذه العقوبات في حالة العود طبقاً لأحكام المادة 3/303 قانون الضرائب المباشرة³

- و تتمثل العقوبات التكميلية في المنع من مزاوله مهن رجال الأعمال، مستشار جبائي، خبير أو محاسب، أما في الجرائم المنتهية لإدانة بموجب حكم أو عدة أحكام حسب المادة 544 من قانون الضرائب المباشرة فقد تكون العقوبة المنع من ممارسة المهنة لمدة لا تتجاوز عشر سنوات وفقاً لنص المادة 29 من قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2013

– العقوبات المقررة للشخص المعنوي في جريمة الغش الفردي:

طبقاً لأحكام المادة 2/51 مكرر ق ع، أحكام المادة 18 مكرر من ق رقم 18/04 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 و التي تتمثل المادة في العقوبة في 5 مرات، حل الشخص المعنوي، غلق المؤسسة، الإقصاء من الصفقات العمومية، المصادرة، المنع من مزاوله النشاط، نشر و تعليم حكم الإدانة، الوضع تحت الحراسة القضائية.

جريمة التهرب الضريبي

¹ - المادة 06 من ق الإجراءات الجزائية الصادر بموجب الأمر 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 86-05 المؤرخ في 4-3-186 تنص على تقضي الدعوى العمومية في حالة كسب الشكوى إذا كانت شرطاً للمتابعة.

² - م 119 من الأمر 76-105 مؤرخ في ديسمبر 1976 ينهي قانون التسجيل ح ر عدد 103 الصادرة بتاريخ 12/11/1976 المعدل و المتمم.

³ - المادة 303 من قانون رقم 16/11 المؤرخ في 28/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 الجريدة الرسمية رقم 72.

- **تعريف التهرب الضريبي:** يعرفه gartoulouis : التهرب الضريبي على أنه مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي تمنحه احسن و أكثر إمتيازات سواء داخل الدولة أو خارجها¹.

- **تعريف شامل للتهرب الضريبي:** بأنه تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال لتشريع الضريبي أو التغيرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، و ذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها²

أولا : الفرق بين التهرب و الغش الضريبي:

-التهرب الضريبي تكون فيه إدارة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء إلا أنه سلك في ذلك سبلا مشروعة فالمكلف هنا يمارس حق من حقوقه القانونية و الاقتصادية لتحقيق هدف مشروعاً بالنسبة له، و بالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريب بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المالي (الحيل التدليسية)

- أما الغش الضريبي فتتجه إدارة المكلف نحو إسقاط العبء الضريبي و لكنه يسلك في سبيل تحقيق الضريبي و لكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس و الاحتيال، الغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المادي و المعنوي، و لذلك لتحقيق عدم الخلط عن التهرب الضريب و الغش الضريب، فالأول يمثل العم و الثاني الخاص، فالغش الضريب يمثل حالة خاصة من التهرب الضريبي عن طريق إنهاء القانون. و يتفق كلا من التهرب الضريب و الغش الضريب في النقاط التالية:

- كلاهما يؤدي إلى تخفيف العبء الضريبي.

- كلاهما ناجم عن سوء النية

- كلاهما ناتج عن انعدام الحس المدني.

أسباب التهرب الضريب:

(1) **الأسباب التشريعية:** نقص فيالتشريع الضريب و احتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون.

(2) **أسعار الضرائب:** بمعنى ارتفاع الضرائب مما يؤدي إلى شعور المكلف بأن الضريبة تقطع جزء

كبيراً من دخله، المر الذي يترتب عليه عدم كفاية مما تبقى له لحاجاته الضرورية.

¹ - جامع أحمد ، علم المالية (فن المالية العامة) دار النشر العربية، الطبعة الثانية القاهرة 1976 ص 244.
² - عليز غود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، طبعة الثانية 2006 ص 209.

- (3) **عدم المساواة في التطبيق:** بحيث أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة، وتكون من أحد أسباب التهرب الضريبي.
- (4) **قصور الإعفاءات الضريبية:** يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية عادلة، حتى تحد من الرغبة في التهرب الضريبي بينما إذ لم تكن الإعفاءات تتناسب مع العوامل التي تبررها إزدادت الرغبة في التهرب من الضريبة.
- (5) **الهيكل الإداري:** تعتبر الإدارة الضريبية الأداة التنفيذية للضرائب المطبقة، كلما كانت هذه تتمتع بكفاءات عالية كلما شجعت المكلفين بالضريبة على التعامل معها بصدق دون تقديد بالإجراءات الإدارية و التحصيل و التحقيق الذي يولد الكراهية للضريبة¹.

أنواع التهرب الضريب:

- 1- **التهرب المشروع:** هنا يتجنب المكلف الضريبة دون مخالفة التشريع، مثال كأن يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى وراثته تهرباً من دفع ضريبة الشركات بعد وفاته.
- 2- **التهرب غير المشروع:** هنا يتم مخالفة النصوص القانونية بطريق الغش و الاحتيال كعدم تقديم المهرب تقرير ضريب عند عدم وجود مقر لنشاطه.

أسباب التهرب الضريبي: هو تكمن عادة فيما يلي:

- (1) **التهرب عن طريق التحايل المادي:** ذلك من خلال تغير واقعة مادية بحيث يتمثل هذا الصريح في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد و المنتجات و البضائع سواء إخفاء كلياً أو جزئياً.
- (2) **التهرب عن طريق التحايل القانوني:** يكون الاخفاء عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية، و الإخفاء عن طريق عمليات وهمي.
- (3) **التهرب عن طريق التحايل المحاسبي:** ذلك يمكن بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو هما معا باعتبار المحاسبة شاملة و مقنعة بصورة واضحة على مجمل نشاطه.

آثار التهرب الضريب في الجزائر:

- (1) **الآثار الاقتصادية:** يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية تمس الاقتصاد الوطني و تظهر هذه الانعكاسات في النقاط التالية:

أ- **إعاقة المنافسة الاقتصادية:** تعتبر الجزائر من بين الدول النامية التي تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و التهرب الضريبي يشكل عائقاً في الوصول الى تحقيق

¹ خالد حسادة الخطيب، د/ أحمد زهير شافيه، أسس المالية العاملة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن 2005 ص 218، 217، 219.

الهدف باعيا أن الضريبة تلعب دورا أساسيا لمويل هذه التنمية و توفير الموارد المالية لتنفيذ مشروعات اقتصادية و استثمارية و دعم القطاع العام.

ب- إعاقَة التقدم الاقتصادي: يساهم التهرب الضريبي في إعاقَة النمو الاقتصادي و يعد من أصعب المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية لأنه يسبب النقص و المساس في الموارد المالية التي تضع في الخزينة العامة و بالتالي نقص التمويل و لا يمكن أن يكون هناك ادخار عام، مما ينتج عنه عجز الدولة على القيام بالمشاريع الاقتصادية و ركود الاقتصاد الوطني بارتفاع معدلات التضخم و البطالة و إنتشار ظاهرة الاقتصاد الأسود.

ت- التوجيه الوهمي للتقدم الاقتصادي: تلعب الفردية دورا هاما في توجيه الفعالية الاقتصادية و تحقيق اهداف الدولة.

ث- الاثار المالية: يعتبر التهريب عملا غير قانوني فهو يؤدي الى نقص حصيلة الضرائب بالنسبة الى الخزينة العامة, و يترتب على ذلك خسارة الدولة, لجزء مهم من الموارد المالية, مما يصعب عليها القيام بالانفاق العام على اكمل وجه و تصبح غير قادرة و عاجزة على أداء واجباتها اتجاه المواطنين, و ينتج عن هذا العجز لجوء الدولة الى وسائل أخرى تمويلية كالاصدار النقدي و الدين العام بالإضافة الى زيادة العبء الضريبي

ج- الاثار الاجتماعية: ينص التهريب الضريبي في الجزائر على اهم مبدا من المبادئ التي تقوم عليها الضريبة « مبدا العدالة الضريبية» مما ينعكس عنه وجود اثار سلبية تمس المستوى الاجتماعي و التي يكمن تجمعها في النقاط التالية :

_ انعدام الشفافية في المعاملات الاقتصادية.

_ تعميق الفوارق الاجتماعية.

_ تفشي المدنية في المجتمع¹

¹ - على زعدود, المالية العامة. المرجع السابق ص 102

المطلب الرابع: الوسائل الإجرائية لمواجهة الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري:

ان الجرائم ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة، وكذا من حيث الجزاءات المقررة لكن قبلها سنعالج إجراءات المعاينة وكيفية كشف واثبات الجريمة الضريبية، والأشخاص المؤهلة لذلك، حتى تمكننا من المتابعة القضائية والجهة المختصة بتحريك الدعوى العمومية والجبائية، كما يجب أيضا التطرق التي تقرير المسؤولية الجزائية.

أولا: معاينة الجريمة الضريبية واثباتها:

بما أن الجريمة الضريبية جريمة اقتصادية وهي تختلف عن باقي الجرائم الأخرى لذلك خصها المشرع بإجراءات متميزة سواء في المعاينة التي لا تتم بالتفتيش أو الاستجواب...الخ بل بالرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي وكذلك من ناحية اثبات الواقعة ووسائل الإثبات التي لا يمكن اثباتها الا بما نص عليه التشريع الضريبي، لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى معاينة الجرائم الضريبية في (المطلب الأول) وسنتناول اثباتها في (المطلب الثاني).

معاينة الجرائم الضريبية:

تعد معاينة الجرائم الضريبية البداية الأولى والأساسية لمكافحة الجرائم الضريبية حيث أولاها المشرع الأهمية القانونية من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توافرها في الأشخاص المكلفين لمعاينة الجرائم والشكليات التي تتطلبها.

وتنطلق المنازعة الضريبية من خلال معاينة الجريمة الضريبية والتي تتمثل في الكشف عن الغش والتدليس والاحتيال الضريبي، وتنتظر إليها في (الفرع الأول)، بينما يمكن الكشف عن الغش والتدليس والاحتيال بوسائل أخرى نتناولها في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الكشف عن الغش والتدليس والاحتيال الضريبي وفقا للقوانين الجبائية:

- لمعاينة الجرائم الضريبية لابد من التعرض للأشخاص المؤهلين لذلك، وكذلك الصلاحيات المخولة لأداء مهامهم.
- نص قانون الضرائب غير المباشرة على أن الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات ومتابعتها هم جميع أعوان إدارة الضرائب، الموظفين والمكلفين قانونا¹
- حيث نجد قانون الرسم على رقم الأعمال ينص على: " يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون، أو تعين بواسطة

¹ - المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة تنص على: " ان جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمكلفين قانونا مكلفون على الخصوص لاثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة..."

محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل، ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية¹.

- أما المادة 21 من قانون الطابع والتي أحييت إلى قانون الإجراءات الجبائية فقد حددت الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجرائم الضريبية في أعوان الإدارة الجبائية².
- أما فيما يخص قانون الإجراءات الجبائية، ورغم استحداثه، لم يفصل بدوره بدقة في هذه القضية، إذ نص تارة على أعوان الإدارة الجبائية، وتارة أخرى على أعوان الإدارة المالية من أجل معاينة وإثبات الجرائم الضريبية، دون الإشارة إلى ضباط الشرطة القضائية³.

وبالتالي فهل يجوز لضباط الشرطة القضائية معاينة وإثبات الجرائم الضريبية في القوانين الضريبية، كما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال مثلا، أم يبقى منحصرا على أعوان الإدارة الضريبية والمالية فقط؟

- ان الإجابة على هذا السؤال، يكون بجواز المعاينة والاثبات إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية هي صاحبة الاختصاص العام، ولها صلاحية البحث والتحري وجمع الاستدلالات في كل الجرائم، ما لم يوجد نص صريح يبيدها عن ذلك.

وإذا نظرنا إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم التي تهتم بالدرجة الأولى بالوعاء الضريبي، وكذا الطابع التقني الذي تختص به الإدارة دون سواها، لوجود علاقة بين المكلف والإدارة، فالمرجح أن حق المعاينة والاثبات في الجرائم الضريبية من اختصاص أعوان الإدارة الضريبية، وما دام لا يوجد نص صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من معاينة هذه الجرائم وإثباتها فمن حقهم اثباتها على أن يحيلوا محاضر الاثبات على إدارة الضرائب المختصة دون سواها لتحريك الدعوى العمومية⁴.

ان البحث عن الغش والتدليس والاحتيال الضريبي يمكن أن يكون من خلال الرقابة التي تمارسها الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة وكذلك مراقبة تصريحات المكلفين وإجراءات التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق واجراء المعاينات عن طريق الترخيص من رئيس المحكمة أو قاضي مفوض لذلك، وهذا ما تناولته القوانين الجبائية بصفة عامة وكذا قانون الإجراءات الجبائية بصفة خاصة⁵.

بالإضافة إلى ذلك يمكن البحث عن الغش بالوسائل الأخرى التي سنتطرق إليها لاحقا.

¹ - المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

² - تم إحالة المادتين 21 و22 إلى قانون الإجراءات الجبائية، حسب المادة 24 من القانون رقم 13/10 المؤرخ في 2010/12/29 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2011 الجريدة الرسمية، العدد 80، الصادرة في 2010/12/30.

³ - المواد من 22 إلى 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - بوسقيعة/حسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص 24.

⁵ - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 117-118.

أولاً: البحث عن الغش عن طريق الرقابة:

إن البحث عن الغش والاحتيايل والتدليس واستعمال المناورات للتملص من الضريبة يكون عن طريق رقابة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والتي يمكن التعرض لها بحسب نوع النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة والواجبات المفروضة عليه، والتي يتعين عليه الالتزام بها، وأنه في حالة الاخلال بذلك يترتب عليه متابعات جزائية وجبائية معا بعد اثبات ذلك.

والأنظمة الضريبية المعمول بها في التشريع الجبائي الجزائري هي خمسة أنظمة باختصار لأننا شرحناها سابقاً:

1- نظام التقدير الجزافي:¹

أول استحداث لهذا النظام كان سنة 2007 حيث جاءت هذه الضريبة لتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة للمكلفين الخاضعين لها وقد نص عليه قانون الإجراءات الجبائية².

2- نظام الربح الحقيقي (المبسط):

يمكن للمكلفين بالضريبة، الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أ يختاروا الخضوع للضريبة، حسب النظام المبسط، وهو نظام الربح الحقيقي، وهذا ما جاء في قانون الإجراءات الجبائية³.

3- نظام التقدير الإداري:

يخصص هذا النظام للمهن غير التجارية، حيث يتعين على المكلف بالضريبة والخاضع لنظام التقدير الإداري أن يكتتب ويرسل إلى مفتش الضرائب التابع له مكان تواجد نشاطه قبل أول أبريل من كل سنة تصريحاً منصوصاً عليه في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية،

¹المادة 2 من القانون رقم 12/06 المؤرخ في ديسمبر 2006 والمتضمن لقانون المالية لسنة 2007 التي تنص على: «يحدث ضمن الجزء الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة باب ثاني عنوانه الضريبة الجزافية الوحيدة ويتضمن المواد 282 مكرر و282 مكرر 1....»

- تنص المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة «تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل، وتعوض الربح على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني»

² - المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: " يتعين على المكلفين بالضريبة والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموذجه وارساله الى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط ويجب أن يتم اكتتاب هذا التصريح قبل الثلاثين (30) من شهر يونيو من كل سنة كحد أقصى..."

- المادة الأولى من القانون 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 الجريدة الرسمية عدد 79 الصادرة في 2001/12/23 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم التي تنص على: " يتعين على المكلفين بالضريبة والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتساب تصريح تقديري، تحدد الإدارة الجبائية نموذجه وارساله الى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط ويجب أن يتم اكتساب هذا التصريح قبل الثلاثين (30) من شهر يونيو من كل سنة كحد أقصى..."

³ - المادة 03 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: " يمكن المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، ويبلغ الاختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلفين بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي "

كذلك يجب أن يمسك دفترًا يوميًا، يرقمه رئيس مفتشية الضرائب التابع له إقليميًا، وعليه أن يضبط الدفتر اليومي يوميًا، دون بياض أو شطب، يقيد فيه الإيرادات والنفقات المهنية بالتفصيل، ويجب عليه أن يحتفظ بهذا الدفتر إلى غاية انقضاء السنة الرابعة الموالية التي سجلت فيها الإيرادات والنفقات.

- وبالمقابل يجب على الإدارة الضريبية أن ترسل كل سنة للمكلف بالضريبة الخاضع لنظام التقدير الإداري للبح غير التجاري تبليغا تبين فيه الإيرادات المهنية والربح الخاضع للضريبة¹.

4- نظام التصريح المراقب:

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا تفوق إيراداته السنوية المبلغ المحدد من قانون الضرائب المباشرة²، أن يختار نظام التصريح المراقب، إذا كان بإمكانه التصريح الدقيق بمبالغ أرباحه الصافية، وتقديم الإثباتات مع تصريحه المرفق بكل المستندات الثبوتية الضرورية، طبقاً لأحكام المادتين 28 و 29 من قانون الضرائب المباشرة³.

5- نظام الضريبة على الدخل الفلاحي والحيواني والثروة البحرية:

حدد المشرع إجراءات تحديد الدخل وحصرها في القطاع الفلاحي والحيواني والثروة البحرية، وهذا ما جاء من خلال قانون الضرائب المباشرة⁴.

- ان نظام الضريبة على الدخل الفلاحي، تخص كل الاحكام المتعلقة بالنشاطات الفلاحية، أما عن إجراءات تحديد الدخل الفلاحي الواجب اعتماده لإقرار أساس الضريبة على الدخل هو الدخل الصافي الذي يأخذ في الحسبان الأعباء.

¹ - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 123.

² - المادة 27 من قانون الضرائب المباشرة قد ألغيت بالقانون 11/02 الصادر في 2002/12/24 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، عدد 86، الصادرة في 2002/12/25.

³ - المادة 28 من قانون الضرائب المباشرة تنص: " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب، أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة، تصريحاً خاصاً يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي وتدعيمه لكل وثائق الإثبات اللازمة.

المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة تنص: " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب أن يمسكوا سجلاً يوميًا مرقماً وموقعاً من قبل رئيس مفتشية الضرائب التابعة لدائرتهم، وأن يقيّدوا فيه يوماً بيوم دون بياض أو شطب إيراداتهم ونفقاتهم المهنية بالتفصيل. " ويجب على المكلفين بالضريبة، أن يحتفظوا بالسجلات وكل وثائق الإثبات إلى غاية الإثبات إلى غاية انقضاء السنة الرابعة التي تم فيها قيد الإيرادات والنفقات، مع العلم أن المادتين 28 و 29 ملغاة بالقانون رقم 07/20 الصادر في 2020/06/04 المتضمن قانون المالية 2020، الجريدة الرسمية العدد 33 الصادرة في 2020/06/04

⁴ - المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على: " تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحقق من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن والنحل والمحار وبلح البحر والارانب واستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض.

- غير انه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والارانب إيرادات فلاحية إلا إذا كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعته وكانت لا تكتسي طابعاً صناعياً... "

- بعد تحديد مبالغ تكاليف الاستغلال القابلة للخصم عن طريق الاستنتاج، وبناء على تصنيف المنطقة تبعاً لقدراتها يحدد الدخل الفلاحي بالنسبة لكل مستثمرة فلاحية حسب طبيعة المزروعات والمساحات المزروعة¹.
- فيما يتعلق بإجراءات الرقابة على الضريبة، فالإدارة الضريبية، لها الحق في الرقابة على تصريحات المكلفين والمكتتبين والمزعمون به في الأجل المحددة قانوناً حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة².
- يراقب العون برتبة مفتش التصريحات، ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً، كما يمكنه أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم ضروري، أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية³.

ثانياً: الكشف عن الغش أو التدليس عن طريق التحقيق المحاسبي:

- يقصد بالتحقيق المحاسبي مجموعة العمليات الهادفة إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة حيث يمكن لعوان إدارة الضرائب إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته⁴.
- هذا ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف، يوجه كتابياً وتبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة.
- إن إجراء التحقيقات في المحاسبة لا يمكن أن يكون إلا أن يكون من طرف أعوان الإدارة الضريبية الذي لهم رتبة مفتش على الأقل.
 - تمارس الإدارة حق الرقابة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية، يلزم المكلفون بالضريبة المحقق في محاسبتهم، عند مسكهم لمحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، بوضع بطاقة الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين، بناء على طلب خطي يقدمه المحققون⁵.

¹ - المادة 07 من قانون الإجراءات الجبائية.
² - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة
³ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.
⁴ - أعوان الإدارة الجبائية تتمثل في موظفي مديرية الضرائب المباشرة وغير المباشرة والطابع والتسجيل وأعوان الإدارة المالية أو سع كونه يشمل بالإضافة للمديرينات السابقة أملاك الدولة، الحفظ العقاري... الخ
⁵ - المادة 20 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثا: الكشف عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق المعمق:

- ان التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، هو تحقيق حديث النشأة في الجزائر، حيث يسعى للبحث عن الغش الضريبي والكشف عن المتهربين من دفع الضريبة وتحديد حالتهم المالية الحقيقية مقارنة بما يصرحون به.
- ويمكن اعتباره امتداد طبيعي للتحقيق المحاسبي، الذي يخص الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا.
- يجب أن يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية، والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب نص المادتين 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة.
- ولكن قبل القيام بتحقيق معمق في الوضعية الشاملة لشخص طبيعي لا بد من إعلام المكلف بذلك مسبقا، من خلال ارسال اشعار بالتحقيق، ومنحه أجل أدنى لتحضير نفسه يقدر بخمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام¹
- عندما ينتهي العون المحقق من تحديد أسس فرض الضريبة على اثر تحقيق معمق للشخص الطبيعي، يتعين على الإدارة أن تعلم المكلف بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة التقويم برسالة موصى عليها مع الاشعار بالاستلام.
- عندما تنتهي الإدارة الجبائية من اجراء تحقيق معمق، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص، بنفس الفترة وبنفس الضريبة، الا إذا كان المكلف قد أدلة بمعلومات غير كاملة او خاطئة خلال التحقيق، أو قد يكون قد استعمل أساليب تدليسية²

رابعا: الكشف عن الغش الضريبي من خلال التحقيقات والمعاینات:

- وهي أحكام خاصة ببعض الضرائب، منها الضرائب غير المباشرة والرسم على القيمة المضافة، حيث يمكن لأعوان إدارة الضرائب القيام بكل التحقيقات والمعاینات التي تبدا لهم ضرورة في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة³.

¹ - المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على: " تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومداخل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالته".

- المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² - المادة 21 الفقرة 5 و 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية.

1- معاينة المحلات المهنية:

عند معاينة المحلات المهنية، لا يمكن لأعوان إدارة الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار المكلفين بالضريبة الأخرى، من أجل القيام بالمعاينات والتحقيقات الضرورية لضمان حق الضريبة، إلا من خلال النهار وفي الساعات الآتية:

- من أول أكتوبر إلى 31 مارس، من الساعة السادسة صباحا حتى الساعة السادسة مساء (التوقيت الشتوي).
- من أول أبريل إلى 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا حتى الثامنة مساء (التوقيت الصيفي)¹.
- استثناء يمكن لأعوان إدارة الضرائب الدخول ليلا إلى المصانع، ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين والتجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط².

2- معاينة مزارع التبغ:

- عندما يتعلق الأمر بمعاينة مزارع التبغ، فيتعين على زارعي التبغ أن يكونوا مستعدين لتقديم إيصالات التصريح التي هم مجبرون على الإدلاء بها عند كل طلب من أعوان إدارة الضرائب.
- كما يتعين عليهم ان يقودوا أعوان مصلحة الضرائب إلى مزارعهم، وأن يدخلوهم إلى مناشرهم ومخازنهم المتواجد فيها التبغ على شكل أوراق، كلما طلب منهم هؤلاء ذلك³.

3- معاينة المحلات والمؤسسات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

- يجب على الشخص الذي يقوم بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يقدم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله، سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية، أو فروعها أو وكلائها إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر، وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، بموجب قرار من وزير المالية.
- يمكن للموظفين بحضور أو تحت قيادة عون منهم له رتبة مراقب على الأقل، لدى المدنيين بالرسم على القيمة المضافة، ولدى غير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها، بكل التحقيقات والتحريرات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها⁴.

¹ - المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية

² - المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 30 من قانون الإجراءات الجبائية

⁴ - المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

خامسا: الكشف عن الغش الضريبي بإجراء حق المعاينة بأمر من رئيس المحكمة:

هذه الاحكام تخص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، حيث انه من أجل ممارسة حقها في الرقابة، وعند وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 من هذا القانون لأعوانها، الذي لهم على الأقل رتبة مفتش، والمؤهلين قانونا القيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول والحجز على كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة¹.

الفرع الثاني: الكشف عن الغش الضريبي بالوسائل الأخرى:

لكي يتسنى للإدارة الجبائية الحفاظ على الأموال العامة، تقوم بمتابعة المتهربين من دفع الضرائب والرسوم المفروضة عليهم، وللوصول إلى هذا الهدف من طرف أعوان الإدارة الجبائية يكون عن طريق مجموعة من الوسائل وهي كالآتي:

- 1- الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات².
- 2- الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى الهيئات المالية والمكلفين الآخرين³.
- 3- الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى الغير⁴

¹ - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية
- المادة 35 من نفس القانون تنص على: " لا يمكن الترخيص لإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير.
- يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، بحيث تبرر بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:
* تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
* عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها
* العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية يتم الكشف عن دليل عنها.
* أسماء الاعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم...."
² - المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: " لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة... ان تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتهم"
³ - المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: " يجب على المؤسسات أو شركات التأمين أو إعادة التأمين ووسطاء التأمين وكذا كل هيئة تمارس عادة نشاطات التأمين للمنفولات أو العقارات أن ترسل إلى الإدارة الجبائية جدولاً خاصاً بعمود التأمين وكذا على دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة حتى يتأكد هؤلاء الاعوان من تنفيذ الاحكام الجبائية"
⁴ - المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: " يتعين على كل شخص أو شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة، من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية، أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع، بأحكام المادة 52 أعلاه".

الفرع الثالث: إثبات الجرائم الضريبية:

لقد ألزم المشرع الجبائي الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي ضرورة تحرير محضر اثبات المخالفة، لذلك أضفى المشرع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحرر للإدارة الجبائية والمالية لأنها تلعب دورا بارزا في الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك اثبات للجريمة، فتحريك الشكوى من اختصاص الإدارة الجبائية دون سواها، لأنها مرتبطة ارتباطا وثيقا بهذه المحاضر، لذلك سنتطرق إلى وسائل الإثبات في (الفرع الأول) وإلى تقدير وسائل الإثبات في (الفرع الثاني).

وسائل الإثبات:

يتم اثبات الجرائم الضريبية بوسيلتين هما:

- المحاضر الضريبية
- طرق الإثبات العامة

وتشكل المحاضر الضريبية الوسيلة المثلى للإثبات لما تتصف به من قوة اثباتية والتي تختلف عن طرق الإثبات العامة.

أولا: طرق الإثبات بواسطة المحاضر الضريبية:

ويقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة والمؤهلين لذلك للإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبيها، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة¹.

وقد خص قانون الإجراءات الجبائية محضر المعاينة والحجز بقوة اثباتية ووقف هذه القوة على توافر شروط شكلية تختلف من محضر لآخر تحت طائلة البطلان.

أ- محضر المعاينة:

استناداً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية وفي نص المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية انه بعد اجراء المعاينة، يجب تحرير محضر تسرد فيه مجريات المعاينة وتعتبر المعاينة إجراء قانوني تلجأ إليه الإدارة الضريبية في حالة وجود قرائن تدل على اختراق للقانون الضريبي بهدف التملص من الضريبة، ويترتب على هذا الاجراء تحرير محضر المعاينة².

¹ - بوسقيعة/حسن، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، الجزائر، 1998، ص 161.

² - المادة 8 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

حيث نص قانون الإجراءات الجبائية والذي حدد من خلالها الشكليات الأساسية التي يجب توفرها في محضر المعاينة.

حيث يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدوين فيه المعاينات المسجلة ويتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص:

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية اجراء المعاينة وصفاتهم، المعني بالأمر أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون.
- تاريخ وساعة التدخل
- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة
- أما إذا اعترض عملية الجرد وفي عين المكان صعوبات، يتم تشميع المستندات والوثائق المحجوزة¹.
- تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الماكن أو ممثله وترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة².

يجب أن يكتم السر المهني من طرف ضباط الشرطة القضائية واعوان الإدارة الجبائية تحت طائلة المتابعة الجزائية طبقا للمادة 301 قانون العقوبات الجزائي³.

ب- محضر الحجز:

منحت القوانين الضريبية لعوان الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية وأجاز لهم حجز وجرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة فيحرر العون محضرا للحجز يذكر فيه بإضافة إلى البيانات السابق ذكرها في المحاضر بصفة عامة التصريح بالحجز الذي قدم في هذا الشأن إلى المخالف كما يجب ذكر نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة أو تقديراتها التقريبية وحضور المخالفين أثناء اعداد البيان الوصفي أو الاخطار الرسمي المقدم له للحضور، واسم وصفة وقبول الحارس.

✓ عندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موسى عليه مع طلب

¹ - راجع المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية
² - راجع المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية "الترخيص لاجراء المعاينة لا يكون إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص أو قاضي مفوض"
³ - نصت عليها المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية

الاشعار بالاستلام من إدارة البريد ويرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف، ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر¹. في حالة حجز مستندات سببها التزوير أو اتلاف الدفاتر والرخص والنسخ وغيرها من الوثائق المقررة بموجب التنظيم يجب تحديد نوع التزوير أو الاتلاف أو التحوير الحاصل وتبقى هذه الوثائق، المذكورة والمؤشر عليها، مرفقة بالمحضر².

ثانيا: طرق الاثبات العامة:

- ان القوانين الضريبية لم تحصر اثبات الجريمة الضريبية في الوسائل المنصوص عليها في القانون الجبائي وإنما أجازت اجراء المعاينات والحجوز الضريبية بكل الطرق، ويترتب على ذلك إمكانية معاينة ضابط الشرطة القضائية للجرائم الضريبية طبقا لقواعد قانون الإجراءات الجزائية وذلك لعدم وجود أي نص يحضر اثبات الجريمة الضريبية بالوسائل المنصوص عليها في القانون العام.
- وهذا ما أكده المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجزائية والذي ينص على: "يجوز اثبات الجرائم بكل طرق الاثبات المتاحة ما عدا في الحالات التي ينص القانون فيها على غير ذلك، وللقاضي السلطة التقديرية، وأن يبني قراره على الأدلة المقدمة له من خلال المرافعات والمناقشات فيها حضوريا أمامه"³.
- ولا يكون للمحاضر والتقارير القوة الثبوتية، إلا إذا كانت صحيحة من حيث الشكل ويجب أن يحرره صاحب الاختصاص في وظيفته ويسرد فيه كل ما رآه أو سمعه أو عايشه بنفسه⁴.
- وإذا ارتأت الجهة القضائية، وجوب اجراء خبرة فنية فعليها اتباع ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجزائية⁵، لأن الخبرة الفنية أصبحت ضرورية في اثبات الجرائم الضريبية لما تتصف به الضرائب بصفة عامة من تقنيات خاصة في مجال فرضها واتباع الأنظمة الضريبية المعمول بها وكيفية اجراء المحاسبات واعادة التقويم، حيث جاء في قانون الإجراءات الجبائية أنه يمكن أن تامر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب⁶.

¹ - المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة

² - المادة 507 من نفس القانون

³ - المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري

⁴ - المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري

⁵ - المادة 219 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري التي تنص: "إذا ارادت الجهة القضائية لزوم إجراء خبرة فعليها

اتباع ما هو منصوص عليه في المواد من 143 الى 156"

⁶ - المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: تقدير وسائل الاثبات:

بالرجوع للقوانين الجبائية فقد أعطت للقاضي كامل السلطة التقديرية في اصدار حكمه وذلك حسب اقتناعه الخاص بناء على الأدلة المقدمة اليه في الجلسة، مما يفهم بأنه نفس الحكم ينطبق على المحاضر الضريبية، فللقاضي كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية وله السلطة التقديرية في اصدار حكمه حسب اقتناعه الخاص.

أولاً: المحاضر الضريبية ومدى حجيتها:

لقد تناول قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك قانون الضرائب غير المباشرة محاضر المعاينة والحجوز واعتبرها حجية مطلقة، وإذا احترمت الشكليات الأساسية التي يجب أن تتوفر فيها، وبالتالي تصبح لديها القوة الثبوتية والحجية المطلقة، إلا إذا طعن بالتزوير، كما قد تكون لهذه المحاضر حجية نسبية، بحيث تكون صحيحة إلى أن يثبت العكس¹.

1- المحاضر الضريبية ذات الحجية المطلقة:

تتمتع محاضر المعاينة والحجز الضريبية المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالحجز للمنقولات بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة الى ان يطعن فيها بالتزوير عند توفر الشروط المنصوص عليها قانوناً².

2- المحاضر الضريبية ذات الحجية النسبية:

هي المحاضر التي تحرر وتتضمن اعترافات من طرف المكلفين بالضريبة وكذلك الحجوز والمعائنات المادية التي تتم من طرف عون واحد، في قانون الضرائب غير المباشرة³. فالمحاضر التي لها حجية نسبية تبقى دليل يمكن الاستناد اليه في الإدانة اذا ابتنى على إجراءات مشروعة وصحيحة غير أنه تعثر به بعض النقائص الشكلية ويمكن للمتهم دحض هاته المحاضر بوسائل الاثبات في القانون العام وفي حالة اثباته لذلك ينتج عنه بطلان المحاضر والإجراءات الخاصة به.

3- حجية المحاضر الأخرى:

- بالنسبة للمحاضر الأخرى، غير المحاضر الضريبية وبالرجوع الى قانون الإجراءات الجزائية، ووفقاً لأحكام المواد 212 الى 215 منه نجد أن عبء الاثبات يقع على عاتق

¹ - قضاص سليم، المرجع السابق، ص 165
² - المادة 2/505 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على: " ... وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة الى أن يطعن في تزويرها"
³ - المادة 2/505 من نفس القانون التي تنص على: "" ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس...."

النيابة العامة والإدارة والجبائية والمالية، ويصدر القاضي الجزائي حكمه تبعا لاقتناعه الشخصي وبناء على الأدلة المقدمة أمامه من خلال معرض المرافعات والمناقشات حضورياً¹.

وبالرجوع الى قانون الإجراءات الجزائية، فيما يتعلق بقضية الاعتراف المدون في المحاضر من المتهم، فإن تقديره يرجع الى السلطة التقديرية للقاضي². وفي هذا المجال جاء قرار المجلس الأعلى للقضاء بما يلي: "حيث قرينة الإقرار أو الاعتراف تطبق في القضايا المدنية، أما في القضايا الجزائية، فللقاضي الحرية في تقدير الاعتراف بحيث يجوز الاخذ بجزء منه وترك جزء آخر بشرط أن الجزء المأخوذ يقنع القاضي ويؤدي ومنطقيا وقانونيا إلى ادانة المتهم أو تبرئته"³

¹ - المواد 212 الى 215 من قانون الإجراءات الجبائية
² - المادة 1013 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائي التي تنص على: "الاعتراف شأنه كشأن جميع عناصر الاثبات يترك لحرية تقدير القاضي"
³ - قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 19/09/1975 رقم 10338