

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي - الاغواط -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة

أثر معالجة إدارة الضرائب للاحتجاجات

على تسوية المنازعات الضريبية

الإستاذ المشرف:

- د . نبق قويدر

من اعداد الطالبين:

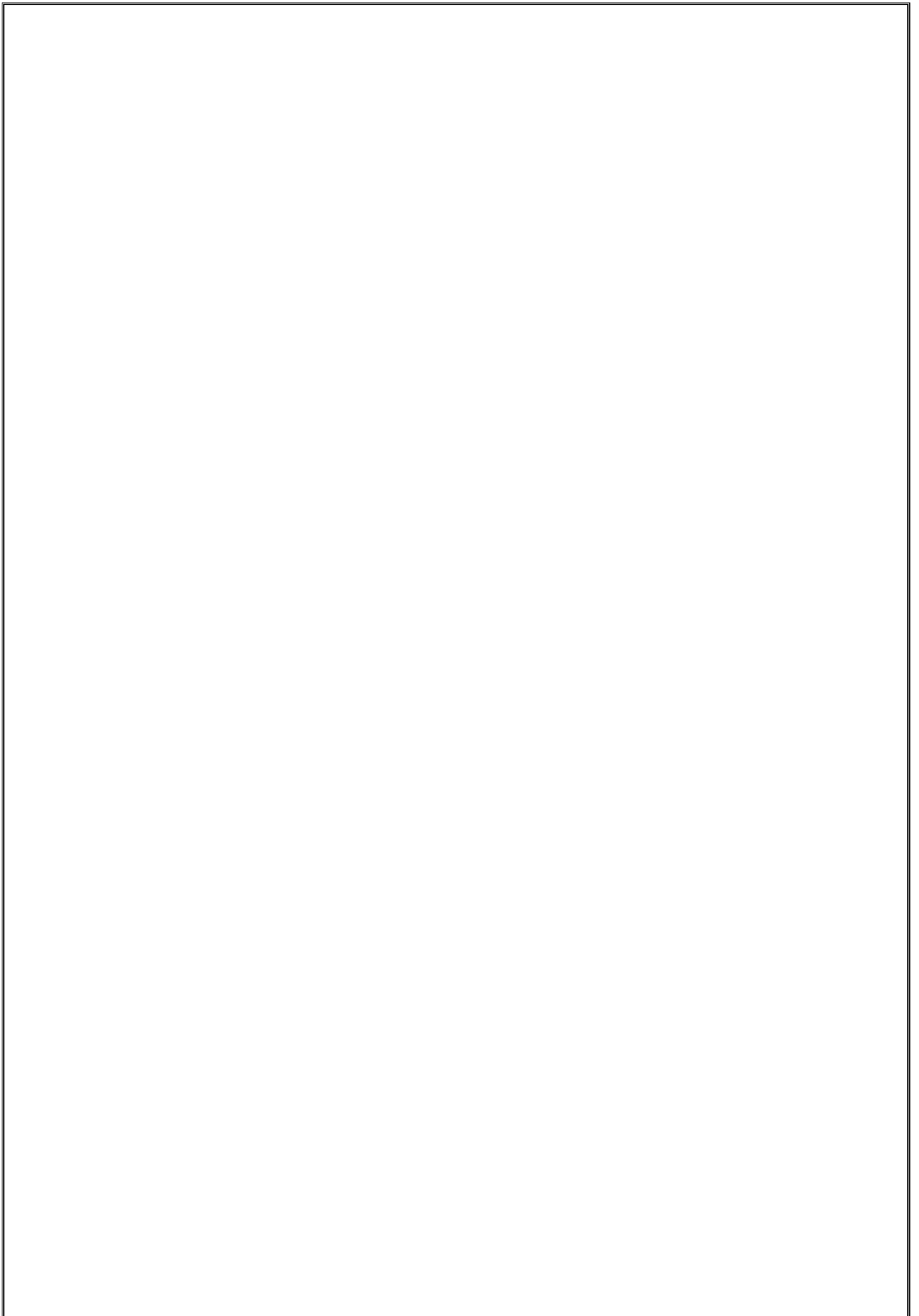
- محفوظي مختار

- لعدول صدام

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
بوجلال أحمد	دكتور	رئيسا
نبق قويدر	دكتور	مقررا
دوة محمد	دكتور	ممتحنا

السنة الجامعية 2022/2021



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي - الاغواط -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة

أثر معالجة إدارة الضرائب للاحتياجات

على تسوية المنازعات الضريبية

الإستاذ المشرف:

- د . نبق قويدر

من اعداد الطالبين:

- محفوظي مختار

- لعدول صدام

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
بوجلال أحمد	دكتور	رئيسا
نبق قويدر	دكتور	مقررا
دوة محمد	دكتور	ممتحنا

السنة الجامعية 2022/2021

شكر وعرفان

نشكر الله العلي القدير الذي أنعم علينا بنعمة العقل والدين،

القائل في محكم التنزيل "فوق كل ذي علم عليم"

وقال رسول صلى الله عليه وسلم : "ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه،

فإن لم تجدوا ما تكافئونه فادعوا له حتى تروا أنكم قد كافأتموه"

ونثني ثناء حسنا على كل من يستحق الشكر والوفاء والتقدير،

اعترافا بالجميل نتقدم بجزيل الشكر

إلى أولئك المخلصين الذين لم يوالوا جهدا في مساعدتنا

بدءا من معلمي المرحلة الابتدائية وصولا الى أساتذتنا الكرام بجامعة عمار ثليجي -الأغواط-

ونخص بالذكر الاستاذ د. نبقى قويدر

فجزاه الله كل خير وجعله في ميزان حسناته

ولا ننسى أن نتقدم بجزيل الشكر

إلى كل من قدم المساعدة من بعيد أو قريب في إنجاز هذا العمل.

الإهداء

أولاً لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطائك وجودك، الحمد لله ربي ومهما حمدنا فلن نستوفي حمدك والصلاة والسلام على من لا نبي بعده، على من قال على نفسه انا سيد الخلق لأفخر، على من قال إنما بعثت الأئمة مكارم الأخلاق.

إلى ذلك الحرف اللامتناهي من الحب والرقّة والحنان، إلى التي بحنانها ارتويت وبتفئها احتमित، وبنورها اهتديت وبيصرها اقتديت ولحقها لم أوف وما وفيت، إلى من يشتهي اللسان نطقها، وترفرف العين من وحشتها، والتي كانت تتمنى رؤيتي وأنا أحق هذا النجاح، وشاء الله أن يأتي هذا اليوم، أهدي العمل إلى أمي بلسم الروح حبيبي.

إلي درعي الذي به احتमित، وفي الحياة به اقتربت، والذي شق لي بحر العلم والتعلم، إلى من احترفه شموعه ليضيه لنا درب النجاح، ركيزة عمري، وصدر أمانني وكبريائي وكرمتي، أبي الحبيب أطال الله في عمره. إلى من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم، إلى من قاسموني حلول الحياة ومرها، تحت السقف الواحد... أخوي الصغيرين العزيزين الحبيين إلى قلبي "رياض فيصل" و"بلال معاذ هشام" أخواتي الأربع "حليمة السعدية" مروة هدى، "تريمان نرجس" و"نور" العزيزات الغاليات من هن سندي في الحياة الأنيسات المؤمنات إلي من تحبني بسمتها وتميتني دمعته جدتي مسك الحياة والبيت والعائلة شفاها الله وأطال في عمرها. على شقيقة جدتي وجدتي الثانية إلى جدتي التي لم أبصرها ولم أراها في الوجود قط إلى روحها الطاهرة رحمها الله وغفرها وأسكنها فسيح جنانه

إلى جدي العزيزين الغاليين فضهما للهوأطال في عمرهما جدي من الأب "أبو الأرياح" وجدي من الأم "بن عطية"

إلى كل من يحمل لقب "محفوظي" على رأسهم المقربين اعمامي عماتي وابن العم أحمد "أنيس عبد الرحيم" على كل من يحمل لقب "جربيع" وعلى رأسهم كل أخواتي وخالتي وكل أولادهم. إلى أحسن من عرفني بهم القدر، الأصدقاء القدامى وأصدقاء الدراسة، إلى صدام، زكريا، زياد، محمد الأمين، رضوان، سلامي، زين العابدين، الجليل، عبد الجليل، عز الدين الجليلي، مبارك، محمد، رضا، وائل، عبد القادر، الطيب، رزيق، محمد، عمار، عبد الحكيم إلى كل من عرفني وعرفته وعاشرنا ولولأيام معدودة وترك أثرها وطيبا إلى كل من لم يدركهم قلبي، أقول لهم بعدتم ولم يعبد عن القلب حيكم وأنتم في الفؤاد حضور. وأخيرا أهدي هذا العمل المتواضعة إلى رقيقة الدرب مستقبلا إن كان في العمر بقية ولقيا معها لا أعلم من تكون ولكن سيجمعنا الله إن شاء بحكمته وقدرته.

إلى بلدي الجزائر الحبيب، إلى الشعب الفدائي شعب فلسطين الثائر نصره الله عزوجل أرض القدس الأبية، إلي كل مسلم متمسك بكتاب ربه وسنة نبيه.

فأفخر بعلم ولا تطلب به بدلا فالناس موتى وأهل العلم أحياء

مختار

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۗ"

صدق الله العظيم

أهدي هذا العمل:

إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله

أبي الغالي

إلى القلب الناصع بالبياض إلى الشمعة التي تير دري

أمي العزيزة

إلى من أرى التفاؤل والأمل بأعينهم إلى القلوب الطاهرة الرقيقة

والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إخوتي

إلى الوجوه المفعمة بالأمل ومعهم تحلو الحياة زملائي

(طلبة جامعة عمار ثلجي بالأحواط) قسم العلوم المالية والمحاسبة.

وإلى من عرفت كيف أجده وعلمي أن لا اضيع

الأستاذ الأملعي " د. نبق عبد القادر "

صدام

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر
	اهداء
	فهرس المحتويات
1	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للسياسة الضريبية – النظام الضريبي - المجتمع الضريبي والمنازعات	
8	تمهيد
9	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لـ: " السياسة الضريبية "
9	المطلب الأول: مفهوم السياسة الضريبية، أساسياتها، أهدافها و أدواتها
17	المطلب الثاني: النظام الضريبي و علاقته بالسياسة الضريبية
29	المبحث الثاني: المجتمع الضريبي (المكلف والإدارة)
29	المطلب الأول: المركز القانوني للمكلف بالضريبة
41	المطلب الثاني: الإدارة الجبائية
46	المطلب الثالث: العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية
52	المبحث الثالث: ماهية المنازعات الضريبية وأسبابها
52	المطلب الأول: مفهوم المنازعة الضريبية و أنواعها
57	المطلب الثاني: الأسباب المرتبطة بالتشريع الضريبي
63	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للمنازعات الجبائية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-	
65	تمهيد
66	المبحث الأول: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب لولاية الأغواط
66	المطلب الأول: نشأة المديرية وتدرجها الإداري
67	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية الأغواط
72	المبحث الثاني: التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية
72	المطلب الأول: الإجراءات الإدارية المتعلقة بمنازعات الوعاء

فهرس المحتويات

76	المطلب الثاني: الإجراءات الإدارية للتحصيل والظعن أمام اللجان الإدارية
81	المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية
81	المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية وطرق الظعن الممنوحة للمكلفين بالضريبة
85	المطلب الثاني: الدراسة المقدمة على مستوى مديرية الضرائب 2017-2021
90	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

مقدمة

تهتم دول العالم بصفة عامة والدول النامية بصفة خاصة بالتنمية الاقتصادية باعتبارها الوسيلة الفعالة لزيادة دخلها ورفع معيشة الأفراد، إضافة إلى تطور دور الدولة من مهمة الدفاع وحفظ الأمن إلى التدخل والإشراف على ميادين مختلفة منها الاجتماعية، الاقتصادية والثقافية وغيرها، هذا التغير في دور الدولة في مجالات الحياة المختلفة ألزمها ضرورة البحث عن موارد مالية لتمويل النفقات الضخمة التي يفرضها هذا الإشراف و سد العجز المحتمل ظهوره في الخزينة العامة.

وتعتبر الضرائب أحد أهم المصادر التي باتت الدولة تعتمد عليها لتمويل انفاقها و لتحقيق حاجات الأفراد، حيث تعتبر الضريبة اقتطاع نقدي إجباري دون مقابل و تدفع بصفة نهائية إلى الخزينة العمومية قصد تحقيق أهداف تخدم مصالح المجتمع.

ومن هذا المنطلق فإن الضريبة لا تستطيع ان تقوم بهذا الدور الهام المنوط بها إلا إذا قامت على أساس من العدل بحيث يتحمل كل فرد الضريبة على حسب مقدرته التكاليفية وبذلك تتحقق المساواة في المراكز القانونية أمام الضرائب.

و بالرجوع إلى النظام الجنائي الجزائري نجد انه شهد عدة تعديلات و ذلك تبعا للتقلبات اقتصادية و التي يشهدها العالم خاصة بعد التوجه إلى اقتصاد السوق الحر، حيث كان لزاما على المشروع أن يتماشى مع التوجه الجديد و ذلك بتعديله للنصوص الضريبية، فظاهم هذه الإصلاحات تتمثل في إعادة هيكلة النظام الجنائي و تنظيم الجانب الفني للضريبة إلا أن هذه التعديلات لم تكن جذرية و إنما كانت وقتية لمواجهة الواقع الجديد، فكثرة هذه القوانين الضريبية وتشعبها يؤثر سلبا على كل من المكلف و الإدارة الضريبية في حد ذاتها، حيث أنه عند تطبيق النصوص القانونية و حساب وعاء الضريبة و تخلصها تنشأ علاقة بين الطرفين الطرف الأول هو الإدارة الضريبية التي تمنع بصلاحيات و امتيازات السلطة العامة و طرف ثاني هو المكلف بالضريبة و الذي يكون في أغلب الأحيان جاهلا بالنصوص المطبقة عليه، فقد تقع أخطاء في حساب الضريبة من طرف الإدارة أو تتجاوز صلاحياتها القانونية عند قيامها بإجراءات التحصيل، وبلا شك يقوم المكلف برفضها و

مقدمة

معارضتها ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي، حيث يقوم المكلف شكوي وتظلمات وطعون أمام الإدارة و لجان الطعن و القضاء .

ولحل هذا النزاع المتعلق بالجانب الجبائي جاء المشرع الجزائري بأهم الإصلاحات التي قام بها والتي تتمثل في إصداره لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية سنة 2022.

أولاً: إشكالية الدراسة

أتاح المشرع للمكلف غير الراضي عن الضريبة المفروضة عليه منازعة الطرف المصدر لهذا العبء والممثل في إدارة الضرائب، حيث تعتبر المنازعة ضمانا للمكلف يحفظ بها حقوقه أمام إدارة الضرائب والتي تعتبر سلطة سيادية أمام المكلف وذلك من خلال اختلاف المراتب القانونية بينهما، ومن هنا نطرح التساؤل الاتي

ما هو تأثير الاحتجاجات على تسوية المنازعات الضريبية ؟ وما مدى نجاعة النظام القانوني والإجراءات المتبعة التي وضعها المشرع في حل المنازعة الضريبية؟ ومن خلال هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية

• ماذا يقصد بكل من السياسة الضريبية والنظام الضريبي، وما أهدافهما وعلاقتهما ببعضهما؟

• ماذا يقصد بالمكلف والإدارة الضريبية وما حقوق والتزامات كل طرف؟

• ما مفهوم المنازعات الجبائية، وما أسبابها وأنواعها وكيف يتم تسويتها؟

ثانياً: الفرضيات

• كثرة التظلمات و الاحتجاجات ستعكس إيجابا على تسوية المنازعات الضريبية.

• الاتجاه إلى عدم قبول الاحتجاجات من شأنه تعقيد عملية حل النزاع الضريبي.

ثالثاً: أهداف الدراسة

• تشخيص ظاهرة النزاع الضريبي وبيان أطراف النزاع وطرق إنهائه إداريا، وشرح مختلف مراحل المنازعة.

• محاولة تحسين الإجراءات وفقا لقانون الإجراءات الجنائية 2022

مقدمة

• محاولة تكوين رصيد علمي للباحث ولكل من يعنيه موضوع البحث، والخروج بمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات تعني بالخصوص المشرع الضريبي والإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

رابعاً: أسباب اختيار الموضوع

أسباب ذاتية:

• الرغبة الشخصية في الدراسة المنازعات الجنائية من حيث الأساليب المتبعة في حل النزاع ؛

• وجود الموضوع في دائرة الاختصاص الذي ننتسب إليه ؛
الميل إلى البحث والدراسة في المواضيع الجبائية.

أسباب موضوعية:

• نشر الوعي بين المكلفين بالضريبة وذلك بهدف معرفة حقوقهم وواجباتهم وفي نفس الوقت حمايتهم من تعسف الإدارة الجبائية ؛

• موضوع البحث مطروح في الساحة الاقتصادية و المهنية و العلمية حالياً ؛
• التغيير والتعديل المتسارع والملاحق للنصوص الضريبية عبر قوانين المالية المختلفة، وعدم مواكبة عملية البحث لهذه التغيرات تزداد في صعوبة استيعاب هذه النصوص خاصة من غير المختصين في المجال الضريبي؛

• قلة البحوث والدراسات في هذا المجال، وبالتالي تدعيم الوسط الجامعي بهذا العمل الجد متواضع.

خامساً: حدود الدراسة

الحدود الزمانية : التطرف لملفات المنازعات الجنائية مع الاعتماد على بعض الاحصائيات المتعلقة بالموضوع خلال الفترة 2017-2021 ؛

الحدود المكانية : اختصر المجال المكاني الذي اخترناه للقيام بالدراسة الميدانية على مديرية الضرائب بالأغواط على مستوى مصلحة المديرية الفرعية للمنازعات.

مقدمة

سادسا: صعوبات الدراسة

- قلة الكتب المتخصصة في الموضوع البحث مما جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية و التشريعات ؛
- صعوبة البحث في هذا الموضوع نظرا لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية وهذا يظهر من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية، مما يصعب الإمام بها ؛
- صعوبة البحث كذلك في الإجراءات المتبعة نظرا لتشعبها و ارتباطها بقوانين أخرى من بينها القانون المدني.
- عدم إتقان اللغات الأجنبية للاستفادة من المراجع الأجنبية.

سابعا: أدوات الدراسة

- أما عن أدوات الدراسة فيمكن تلخيصها في ما يلي :
- الكتب ذات العلاقة بموضوع البحث ؛
 - الأطروحات و الرسائل العلمية ؛
 - القوانين و التشريعات المالية و الجبائية ؛
 - وثائق مستخرجة من مديرية الضرائب ؛
 - مطبوعات جامعية ذات علاقة بالموضوع المدروس .

ثامنا: منهج الدراسة

للإجابة على إشكالية البحث تم اعتماد المنهج الوصفي لإمام بمختلف الجوانب المتعلقة بالمنازعة الضريبية و مفاهيمها الأساسية و كذا عرض مختلف الإجراءات و مراحل التي تمر بها , تم القيام بدراسة ميدانية وذلك من أجل تجسيد هذه الإجراءات القانونية على أرض الواقع.

تاسعا: الدراسات السابقة

• بدايرية يحيى، "الإطار القانوني تسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري " مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، جامعة الحاج لخضر , باتنة 2012/20116.

هدفت هذه الدراسة إلى شرح كافة الإجراءات المتبعة في المنازعة الضريبية، بالتركيز أكثر على الجانب القانوني حيث تطرقت إلى مختلف التغيرات في قوانين المالية و نصوص المواد، كما ركزت على الجانبين الإداري و القضائي للمنازعة من خلال الشرح الدقيق لكافة الإجراءات القضائية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

• زناتي فريدة، " العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب "، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في الإدارة و المالية، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة بومرداس بالجزائر 2012/2011.

حيث تناولت هذه الدراسة حقوق و التزامات و واجبات كل من الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة و عرفت كل طرف بشكل مفصل و بين العلاقة بينهما و تناولت الضمانات الممنوحة للمكلف أثناء التحقيق الجنائي و حقه في الطعن.

عاشرا: خطة الدراسة

• لمعالجة موضوع: "أثر معالجة إدارة الضرائب للاحتجاجات على تسوية المنازعات الضريبية " تم تقسيم دراسة هذا الموضوع إلى فصلين.

• الفصل الأول: نستعرض في هذا الفصل الإطار المفاهيمي للسياسة الضريبية و النظام الضريبي و المجتمع الضريبي و المنازعات الضريبية، و قد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، حيث ستطرق في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي للسياسة الضريبية و النظام و ذلك بسرد أهم و مختلف المفاهيم المرتبطة بها ؛

• أما المبحث الثاني فهو متعلق بالمجتمع الضريبي من مكلفين و إدارة ضريبية و ما يرتبط بهما من حقوق و التزامات و العلاقة بينهما ؛

مقدمة

- في حين سنتطرق في المبحث الثالث للمنازعات الضريبية وما يرتبط بها من أسباب وأنواع وغيرها.
- **الفصل الثاني:** نتناول في هذا الفصل دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الأغواط، وتم تقسيمه كذلك لثلاثة مباحث، خصص الأول لتقديم المؤسسة محل الدراسة وعرض هيكلها التنظيمي، وأما المبحث الثاني فهو حول الكيفية العملية لسير المنازعة بدءاً من الجهة المكلفة إلى الجهة التي تفض النزاع، في حين يتعلق المبحث الثالث بدراسة الملفات المتعلقة بالمنازعات الضريبية ومعالجتها و مدى تأثيرها الاحتجاجات عليها.

الفصل الأول

الإطار النظري للسياسة الضريبية

- النظام الضريبي -

المجتمع الضريبي والمنازعات

تمهيد:

إن السياسة الضريبية و النظام الضريبي هما من أهم الأمور في الجانب و المجال الضريبي لأي دولة خاصة تلك الدول التي تعتمد على الجباية كأداة للتقدم والتنمية والاستثمار و جلب المستثمرين لذا سنتطرق في هذا الفصل في مبحثه الأول للسياسة الضريبية و النظام الضريبي و أهدافها و علاقتها ببعض و دورهما في المنظومة الضريبية و تأثيرها في اقتصاد الدولة، بعد ذلك سنتطرق في المبحث الثاني للمكلف بالضريبة و إدارته الضريبية و العلاقة التي تجمعهما و أهم المفاهيم المرتبطة بهما، و في المبحث الثالث والأخير في الفصل النظري نتناول الجزء الأهم في موضوع الدراسة ألا وهو المنازعات الضريبية بالتطرق لأنواعها، أسبابها، خصائصها و موقف المشرع الجزائري في تعريفها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لـ: السياسة الضريبية

المطلب الأول: مفهوم السياسة الضريبية، أهدافها و أدواتها

الفرع الأول: مفهوم السياسة الضريبية

تلعب الضرائب دورا هاما في اقتصاديات الدول، فالضريبة لم تعد هدفا إلى الحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات التقليدية فقط، إنما تعتبر أداة فعالة بيد الدولة تستخدمها لتحقيق أهدافها، و يتم ذلك من خلال استخدام السياسة الضريبية، و قد عرفت السياسة الضريبية بـ:

"أنها مجموعة من البرامج التي تضعها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية المحتملة، لإحداث آثار اقتصادية و اجتماعية و سياسية مرغوبة، و تجنب أية آثار غير مرغوبة فيه من أجل تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية".¹ كذلك يمكن أن تعرف بأنها: "مجموعة القرارات المتخذة لتأسيس و تنظيم و تطبيق الاقتطاعات الضريبية طبقا لأهداف السلطات العمومية".

وعرفت أيضا: "من الاقتطاع بأحسن صيغة ممكنة مبلغ من الضرائب محدد و مسبقا، وتمتد عبارة أحسن صيغة ممكنة إلى عدة جوانب منها العدالة الاجتماعية، التجارة الخارجية، التطور التقني، و كذلك تنمية الادخار".

وتعتبر السياسة الضريبية عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية.

و تعتمد السياسة الضريبية العمل على عدة محاور :

- تحديد الأولويات التي تسعى إلى تحقيقها النظام الضريبي في المدى الطويل والقصير .

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة - الدار الجامعية للنشر و الطبع و التوزيع، الإسكندرية 2002، ص 11 .

المجتمع الضريبي والمنازعات

- المزج بين مختلف الأدوات الممكن استخدامها عند الهيكل الضريبي باختيار الضرائب الأكثر ملاءمة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.
- تحديد المعدلات التي تمكن في ذات الوقت من رفع المردودية، و تحقيق باقي الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.¹

الفرع الثاني: أساسيات السياسة الضريبية

لغرض تحقيق الدولة للأهداف العامة و سواء الاقتصادية و الاجتماعية أو السياسية يجب أن تتصف السياسة الضريبية بالقواعد التالية:

- التنسيق بين السياسة الضريبية و باقي السياسات الاقتصادية الأخرى
- التخفيف من التناقضات الناجمة عن قرارات السياسة الضريبية و التي تسعى إلى تحقيق أهدافها مع منح الامتيازات الضريبية لتحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية قد يكون على حساب الهدف المالي الضريبي.
- المزج و التوفيق بين أدوات السياسة الضريبية عند تحديد الهيكل الضريبي.²

الفرع الثالث : أهداف السياسة الضريبية

تستعمل السياسة الضريبية في الأساس كأداة تمويلية، إلا أن هذا الدور التمويلي لازال قائماً وإما تغير نوعياً تبعاً لتغير مهام الدولة، التي بعد أن تخلت عن حيادها أصبحت تستعمل الضريبة كأداة للتأثير على الوضع الاقتصادي و الاجتماعي لتحقيق العديد الأهداف ومن أبرز أهداف السياسة الضريبية نذكر ما يلي :

توجيه الاستهلاك : تستعمل الضريبة كأداة للتأثير على السلوك الاستهلاكي من خلال تأثيرها على الأسعار النسبية للسلع والخدمات. فمثلاً فرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع (الضارة بالصحة مثلاً) يمكن أن يثبط استهلاكها، أو يحول دون الاستهلاك من سلعة إلى

¹ عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)، الطبعة الثالثة 2006 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، ص139.

² مبروكة حجار، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في E - حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف، مذكرة ماجستير كلية ع إ ع ت جامعة محمد بوضياف، المسيلة ؛ 2006 ، ص45.

المجتمع الضريبي والمنازعات

صالح أخرى (أحلال سلعة بأخرى) كما يعمل تخفيض الضرائب على بعض السلع (كالسلع المنتجة محليا) إلى تشجيع استهلاكها.

توجيه قرارات أرباب العمل : فيما يتعلق بالكميات التي يرغبون في إنتاجها، ذلك أن الضرائب يمكن استخدامها للتأثير حجم ساعات و نوعية العمل، حجم المدخرات.

و يمكن استخدامها لتغيير الهيكل الوظيفي في المجتمع بإعادة توزيع الموارد البشرية بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة. كما يمكن استخدامها للتأثير على هيكل الاستثمارات بتوجيهها نحو قطاعات معينة ترغب الدولة في تشجيعها لقدرتها على خلق مناصب العمل، أو لقدرتها على إحلال الواردات، أو لكونها غير ملوثة للبيئة...

و تعمل في نفس الإطار على توجيه توطين الاستثمارات في مختلف المناطق سواء كان ذلك في إطار سياسة توازن جهوي أو تنمية مناطق لاعتبارات خاصة (كالمناطق الحدودية، أو مناطق تركيز المعارضة تجنباً لاحتجاجاتها... إلخ). و بهذا تكون الضريبة متغيراً هاماً من متغيرات المناخ الاستثماري الذي تكون ملاءمته عنصراً بارزاً لاستقطاب الاستثمار الأجنبي. و بهذا نفهم اتجاه الحكومات نحو اعتدال أنظمتها الضريبية .

زيادة تنافسية المؤسسات : تؤثر الضريبة على تنافسية المؤسسات من خلال تأثيرها على عوامل الإنتاج فانخفاض الضرائب يساعد من جهة على زيادة الإنتاج و منه الاستفادة من مزايا الحجم الكبير من جهة، و من جهة ثانية يعمل على تخفيض أسعار عوامل الإنتاج مما يعمل في النهاية على خفض التكاليف الكلية للإنتاج . و لهذا نجد الدول سعياً لزيادة تنافسية منتجاتها على مستوى الأسواق الخارجية، تقوم بإعفاء المنتجات المصدرة من الرسوم و الحقوق الجمركية و من الكثير من الضرائب المحلية كالرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي... إلخ.¹

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 168-169.

المجتمع الضريبي والمنازعات

تصحيح إخفاقات السوق: يعمل سوق المنافسة الكاملة على تخصيص الموارد بشكل جيد، إلا أن هذا السوق مثلما تصوره الكتب المدرسية غير موجود على أرض الواقع . و لهذا نجد الأسواق غير التنافسية عاجزة عن تخصيص كفاء للموارد و ذلك بسبب الآثار الخارجية Extemalité التي تعمل على تخفيض التكاليف التي يتحملها الأفراد نظير نشاط معين (استهلاك، إنتاج...) مقارنة بالتكاليف التي يتحملها المجتمع ككل ؛ ذلك أن هناك ميلا نحو انخفاض التكاليف الخاصة في حين أن التكاليف الاجتماعية ما فتئت تزداد، و تتمثل في تكاليف التلوث الصناعي، الضجيج، تدهور البيئة و التربة، التصحر، انكماش طبقة الأوزون... إلخ. وهذا ما جعل الادراك يتزايد بوجود روابط بين الأنشطة الاقتصادية و البيئة. وهذا ما أدى إلى الأخذ بعين الاعتبار لهذا البعد عند رسم السياسات الاقتصادية. و في هذا الإطار تستخدم السياسة الضريبية لتصحيح هذه الآثار الخارجية، وهذا برفع التكاليف الخاصة بعد فرض الضريبة إلى مستوى التكاليف الاجتماعية أو الاقتراب منها.

السياسة الضريبية كأداة للاندماج الاقتصادي: وهذا من خلال تنسيق الأنظمة الضريبية من خلال اعتماد نفس المدونة من الضرائب، تنسيق المعدلات، الإعفاءات و التخفيضات الممنوحة، أنماط الاهتلاك المعتمدة، تبادل المعلومات بخصوص ظاهرة التهرب ؛ بل نجد دولا كدول الاتحاد الأوروبي تعمل على توحيد أنظمتها الضريبية بشكل كامل لأنه من غير هذا التوصيد التوحيد لا يمكن الحديث عن تكامل اقتصادي¹.

إعادة توزيع الدخل: تؤثر السياسة الضريبية على الحصص النسبية للدخل القومي الموجهة لمختلف الشرائح والفئات وهذا في اتجاه تخفيف الفوارق بين المداخل أين تقوم الضريبة بدور المصحح لحالة التوزيع الأولي. إلا أن تحقيق هذا الهدف يجعل أصحاب القرار أمام موقفين : إما اختيار كفاءة تخصيص الموارد و إما اختيار العدالة الضريبية . و يطرح قياس إعادة التوزيع عن طريق الضريبة عدة مشاكل منهجية تتعلق بكيفية الأخذ بعين الاعتبار المزايا المحصل عليها من قبل بعض الفئات عن طريق النفقات العمومية، فمثلا نلاحظ أن

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، 170.

المجتمع الضريبي والمنازعات

الإطارات العليا يستفيدون في المتوسط من خدمات المكتبات، الجامعات والمسرح المدعمة من قبل الدولة، في حين أن بعض المساعدات تنهب إلى محدودي الدخل (مساعدات الإيجارات).

و يتعلق الجانب الثاني بتحديد الفئات الاجتماعية التي بينهما إعادة توزيع الدخل، هل من الأكثر ثراء لصالح الأكثر فقرا، أم بين الأجراء، أم من الغراب لصالح العائلات كبيرة الحجم...؟.

تمويل التدخلات العمومية : وهذا الهدف هو الهدف الأصلي و الثابت للضريبة. و رغم وجود عدة إمكانيات لتمويل الإنفاق العام، فإن اللجوء إلى الضريبة. يتميز بكونه إجراء غير تضخيمي. خاصة إذا اعتمد أنماطا معينة من الضرائب، كالضريبة على الدخل التي تعمل على تقليص حجم المداخل المتاحة للإنفاق الخاص. وحتى الضريبة على الاستهلاك فإنها تعمل على كبح الطلب (ارتفاع الطلب مصدر من مصادر التضخيم). ومن بين المزايا التي يوفرها التمويل الضريبي هي إن قدرة الدولة في الواقع، على إخضاع الضريبي غير محدودة، نجلان الإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاكتتاب العام.

توجيه المعطيات الاجتماعية: من خلال حفز الزواج، تشجيع او تنشيط الإنجاب، الوقوف به عند مستوى معين . وهذا ما يعرف بشخصية الضريبة التي تراعي الأوضاع و المواقف الاجتماعية . كما تلعب الضريبة دورا أساسيا في التخفيف من حدة بعض الأزمات كأزمة السكن من خلال الإعفاءات الممنوحة المداخل الإيجار أو شراء الأراضي لبناء المساكن الاجتماعية.

الفرع الرابع: أدوات السياسة الضريبية

تعتمد السياسة الضريبية على مجموعة من الأدوات التي أصبح يعبر عنها في الأدبيات الضريبية "بالأنفاق الضريبي" وهي عبارة عن تخفيفات تمس المعايير الجبائية النمطية .

المجتمع الضريبي والمنازعات

تصنف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية النفقات الجبائية (الضريبية) إلى خمس مجموعات:

- التخفيضات الضريبية ؛
- القرض الضريبي ؛
- التخفيضات الخاصة بالمعدلات ؛
- تأجيل مواعيد الدفع ؛
- الإعفاءات الضريبية.¹

ويشكل النفقات الضريبية اليوم موضوع نقاش حاد، إذ ينظر إليها على أنها مصدر من مصادر تعقيد الأنظمة الضريبية، تهيئ المناخ الملائم للبحث عن المزايا قصد التهرب الضريبي، ويصعب إخضاع المزايا الممنوحة لمنطق الرشادة. وعادة ما يتم استخدام النفقات الضريبية في إطار دعم الاستثمار، الادخار وخلق أو التكلفة الهيكلي للمؤسسات نشير إلى أهم الأدوات المستخدمة من قبل السياسة الضريبية لتحقيق أهدافها :

الإعفاء الضريبي : هو عبارة إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد و مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة. وتكون هذه الإعفاءات دائمة أو مؤقتة. فالإعفاء الدائم هو إسقاط حق الدولة في مال المكلف طالما بقي سبب الإعفاء قائما. و يتم منح الإعفاء تبعا لأهمية النشاط ومدى تأثيره على الحياة الاقتصادية و الاجتماعية. اما الإعفاء المؤقت فهو إسقاط لحق الدولة في مال المكلف لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع (وعادة ما يكون في بداية النشاط).

ويمكن أن يكون هذا الإعفاء كليا، بمعنى إسقاط الحق طوال المدة المعنية كإعفاء المؤسسات العاملة في الجنوب الكبير بالجزائر (ولايات أدرار، تندوف، تمنراست، إليزي) من الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري لمدة عشر سنوات.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 171-172.

وقد يكون إعفاء جزئياً¹ وهو إسقاط جزء من الحق لمدة معينة، كإعفاء المؤسسات العاملة في الطوق الثاني من الجنوب (ولايات: بشار، ورقلة، البيض، النعامة، بسكرة، غرداية، الاغواط، الجلفة) من 25 % من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات تبعا لشكلها القانوني.

التخفيضات الضريبية: وتعني إخضاع الممول لمعدلات ضريبية أقل من المعدلات السائدة أو تقليص وعاء الضريبة مقابل الالتزام ببعض الشروط، كالمعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها، أو التخفيضات الممنوحة لتجار الجملة على الرسم على النشاط المهني نظير التزامهم تقديم قائمة بالزبائن المتعامل معهم و العمليات التي تم إنجازهم معهم لصالح مصلحة الضرائب .

نظام الإهلاك: يعرف الإهلاك على أنه النقص الحاصل في قيمة الاستثمارات أو الأصول الثابتة نتيجة الإستخدام أو مرور الزمن أو الابداع التكنولوجي. و يعتبر عن القسط السنوي من القيمة الكلية الأصل بقسط الإهلاك.

ويطرح هذا القسط من الدخل الخاضع للضريبة و بالتالي يصبح العبء الضريبي أقل مقارنة بحجم الدخل الخاضع للضريبة قبل الإهلاك. ويعتبر الإهلاك مسألة ضريبية بالنظر إلى تأثيره المباشر على النتيجة من خلال المخصصات السنوية. التي يتوقف حجمها على النظام المرخص استخدامه (ثابت، متزايد، متناقص).

ولكما كبر حجم هذه المخصصات، و تسارع في بداية حياة الاستثمار، خاصة في فترات التضخيم، كلما اعتبر ذلك امتياز الصالح المؤسسة، إذ بفضلها تتمكن من تجديد استثماراتها و دفع ضرائب أقل، فضلا عن كون الإهلاك عنصرا أساسيا من عناصر التمويل الذاتي للمؤسسة، ففي الجزائر منذ 1989 تم السماح بإعتماد ثلاثة أنماط الإهلاك حسب شروط و ظروف يحددها القانون².

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص173

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص174

المجتمع الضريبي والمنازعات

و يمكن تعدد أنظمة الإهلاك للمؤسسات من اختيار النظام الأكثر ملاءمة لظروفها و يدفعها إلى المبادرة التي هي في الواقع، روح التسيير الحديث و أساس تطور المؤسسات و نموها .

إمكانية ترحيل الخسائر إلى السنوات اللاحقة :

و تشكيل هذه التقنية و سيلة لامتصاص الآثار الناجمة عن تحقيق خسائر خلال سنة معينة. وهذا بتحميلها على السنوات اللاحقة حتى لا يؤدي ذلك إلى تآكل رأس مال المؤسسة.

يبقى أن نجاح هذه الأدوات يتوقف على عاملين :

- اعتبار الضريبية جزءا من مناخ استثماري عام تتداخل عناصره و تتشابك إلى حد كبير، منها الاستقرار العملة، إمكانية التحويل التجاري للعملة، نطاق السوق و حجمه، طبيعة النظام المصرفي و المالي القائم، درجة تطور الهياكل القاعدية ووسائل الاتصال ... إلخ .
- الزمن الذي يتم فيه استخدام هذه الأدوات، فتجارب المؤسسات مع المزايا الضريبية يرتبط بالمرحلة التي تمر بها الاقتصاد، و درجة المخاطرة التي يمكن للمؤسسة تحملها على ضوء العدائد المنتظرة . ففي أوقات الخروج من الأزمة يكون هناك ميل أكبر الاستفادة من المزايا و حوافز الاستثمار .

نشير في النهاية إلى أن المعالم اليوم يعرف تحولات عميقة تتمثل في عولمة المبادلات، انتشار و إعادة انتشار المؤسسات والأشخاص، النقود الإلكترونية، تطور وسائل الاتصال و تقلص المسافات، عدم الاستقرار المتزايد للأنظمة المالية والنقدية، وهذا ما يجعل الضريبية تعمل في محيط معقد يترك آثاره على الكثير من التقنيات الضريبية، مما يتطلب مراجعة المفاهيم، التقنيات و الأدوات للتكيف مع هذا الوضع الجديد.¹

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص174

المطلب الثاني : النظام الضريبي و علاقته بالسياسة الضريبية

الفرع الأول : مفهوم النظام الضريبي (الجباي) : تعددت تعارف النظام الضريبي في

معظم الكتب، و بصفة عامة يمكن أن نعرف النظام الضريبي وفقا للآتي :

"أنه مجموعة من التدابير الضريبية ملزمة التحصيل من قبل الدولة، يساهم بها أفراد المجتمع واحد، مما يعي إن و ضعنا بعض الموارد المشتركة (المال، على سبيل المثال) لتوفير خدمة من شأنها أن تعود بالفائدة على الجميع من الدولة و أفراد المجتمع . وهو المقصود من تجميع الضرائب، نعطي الدولة ولاية لإدارة الضرائب بمعنى الأولوية و المبادئ التوجيهية و المشتركة أو بعبارة أخرى إدارة المصالح العامة .¹

ويرى البعض من مفكري المالية العامة و جود مفهومين للنظام الضريبي المفهوم

الواسع و المفهوم الضيق و ستعرف على كل منهما من خلال ما يلي :

النظام الضريبي وفقا للمفهوم الواسع : يعرف النظام الضريبي وفقا للمفهوم الواسع

على النحو التالي : " هو مجموعة العناصر الأيديولوجية و الاقتصادية و الفنية التي يؤدي تراكبها و تفاعلها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام و التي تختلف ملامحة بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع مختلف.²

النظام الضريبي بالمفهوم الضيق : يعرف النظام الضريبي بمفهومه الضيق على

النحو الموالي :

" هو مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مرحله

المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل".³

¹ la fiscalité une richesse collective , une outil pour le bien commun !,le MEPACQ, Mai 2007,P.4.

² سعيد عبد العزيز عثمان ، النظم الضريبية ، مرجع سبق ذكره ، ص 13 .

³ المرسي السيد حجازي ، النظم الضريبية - بين النظرية و التطبيق - الدار الجامعية ، الإسكندرية ، دون سنة النشر ، ص6.

المجتمع الضريبي والمنازعات

من خلال التعريفين السابقين للنظام الضريبي بالمفهوم الواسع و الضيق يمكن أن نخلص إلى ما يلي : أن التعريف الأول و الممثل في التعريف الواسع للنظام الضريبي، يوضع أن النظام الضريبي عبارة عن مزج لعناصر مختلفة تتمثل في العناصر الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و ينتج عن التفاعل فيما بينها النظام الضريبي، و يعتبر غير موحد من طرف جميع الدول بل يختلف من دولة لأخرى، و حسب درجة التقدم التخلف للدول .

أما التعريف الثاني، و الممثل في المفهوم الضيق للنظام الضريبي، فهو يقتصر على مفهوم الضريبة باعتبارها استقطاع مبلغ نقدي، بموجب القانون، كما يبين مراحل هذا الاستقطاع المتمثلة في:

مرحلة التشريع: و فيها يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة و معدلها و المكلفين بها و غير ذلك من المهام المحددة قانونيا.

مرحلة الربط: و يتم ربط المكلف بمعدل الضريبة المفروضة أي تحديد قيمة الضريبة و الأجال المحددة لذلك.

مرحلة التحصيل: أو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة و تبين طريقة التحصيل أو الدفع للضريبة سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

وتحدد معالم النظام الضريبي بالنسب و العلاقات القائمة بين مختلف أنواع الضرائب في دولة معينة، و لهذا يمكننا تصور العديد من الأنظمة الضريبية تبعا لاختلاف الهياكل الضريبية، فيمكن أن نجد نظاما ضريبيا تسود فيه الضرائب المباشرة، و آخر يخضع لهيمنة الضرائب غير المباشرة . يقود التحكيم الذي يقوم به النظام الضريبي إلى تحديد :

كمية الأموال التي يجب على الدولة حيازتها : و تلك التي يجب أن تترك للأشخاص للتصرف فيها.

وهذا ما يطرح في الواقع مستوى الضغط الضريبي المقبول، إذا لهذا المستوى حد لا يجب تجاوزه لأنه يمكن أن يؤدي إلى ردود فعل اقتصادية و اجتماعية غير محبوسة .

المجتمع الضريبي والمنازعات

نسب مختلف الضرائب المرغوبة فيها : و التي تعتبر من وجهة نظر القائمين على السلطة أكثر مردودية و انسجاما مع معطيات العدالة الضريبية، لأنه لا يمكن تحقيق أهداف النظام الاقتصادي انطلاقا من أي ضريبة كانت.¹

الفرع الثاني : أهداف النظام الضريبي

يختلف هدف النظام الضريبي وفقا لما تسعى إليه الدولة من خلال النظام الاقتصادي، ومنه نوضح هدف الدولة من النظام الضريبي وفقا لكل من النظام الاشتراكي والنظام الرأسمالي .

هدف النظام الضريبي في الدولة الاشتراكية : في ظل الخصائص التي تتمتع بها اقتصاديات النظام الاشتراكي فإن دخول الأفراد تصبح صورة من صور النفقات العامة و كل نفقات الأفراد شكل من أشكال الإيرادات العامة، ومنه يتدنى دور الضريبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية إلى أدنى مستوى، ونظرا لتخطيط الدولة لكل ما تهدف إليه، مع ضمانها استمرارية تحقيق النمو الاقتصادي دون أي تدخل من خلال السياسة الضريبية، وبالرغم من تخطيط كافة الغايات في الاقتصاد الاشتراكي إلا أن دور الضريبة يبقى ذا أهمية ولو بصفة محدودة.²

حيث تستخدم النظم الاشتراكية الضريبية كأداة مرنة من أدوات التوجيه الاقتصادي من جهة كتعديل أسعار بعض السلع والخدمات من أجل تحقيق التوازن بين العرض والطلب، كأداة للرقابة من قادات الرقابة على الإنتاج ومقياسا لكفايته من جهة أخرى، فقد لعين الضريبة دورا ثانويا في الفكر الاشتراكي نظرا لبنائه على المصلحة العامة وليس الفردية مثل النظام الرأسمالي.³

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 139-140.

² محمد حمو، منور أو سرير، محاضرات في الجباية المؤسسات، الطبقة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر

³ يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الأسكندرية، 2005، ص24.

المجتمع الضريبي والمنازعات

هدف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية: نظرا لعدم تدخل الدول الرأسمالية سابقا في النشاط الاقتصادي، فقد اكتفت بالاستعانة بالضريبة كأداة ذات بعد مالي فقط تساعد الدولة على تغطية الانفاق العام، فقد كان النظام الضريبي يهدف إلى تحقيق حصيلة مرتفعة، والعدالة في توزيع العبء الضريبي، وبعد حدوث أزمة 1929 أين أثبت فشل النظام الاقتصادي القائم، ونودي بتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، فقد أصبح للضريبة دورا جديدا يتماشى و النظام الاقتصادي الذي ساد الفترة بعد الأزمة، حيث لم يبقى دور الضريبة يقتصر فقط على انها مورد مالي بحت، فقط تعدت ذلك لتستخدمها الدولة كوسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، و توجيه النشاط الاقتصادي على نحو الملائم.¹

*تسعى الدولة من خلال السياسة المالية إلى الحصول على الإيرادات المختلفة التي يمكنها من أداء دورها و تحقيق الأهداف المرغوبة، و تعتبر السياسة الضريبية جزء لا يتجزأ من السياسة المالية، كما تلعب اهمية بالغة في الحصول على الإيرادات اللازمة من خلال مشاركة أفراد المجتمع في ذلك، وتكون هذه المشاركة منظمة عن طريق إخضاع بعض النشاطات الاقتصادية للضرائب وتنطوي ضمن النظام الضريبي الذي يمثل المكون الأساسي للسياسة المالية .

الفرع الثالث : محدودات تصميم نظام ضريبي فعال

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد، ومن أبرزها نذكر مؤشرات "فيتوتاتري (v.TANZI) للنظام الضريبي الجيد: يحدد في فيتوتاتري مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال :

مؤشر التركيز : ويقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب و معدلات الضريبة، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ. فيجب وجود عدد كبير من الضرائب و جداول المعدلات

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 23-24.

المجتمع الضريبي والمنازعات

التي تغل إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة و تقادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة .

مؤشر التشتت: و يتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، و إذا كانت موجودة هل عددها قليل . فمثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعياً لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه أثر على مردودية النظام.

مؤشر التآكل: و يتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية القريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً و إذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة و القطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي . وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات و مثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

مؤشر تأخيرات التحصيل: و يتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها. لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

مؤشر التحديد: و يتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بخراب أخرى، فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بخرابية واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض .

مؤشر الموضوعية: و يتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين والتقدير بشكل وأوضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها . ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب "آدم سميث" بأن تكون الضريبة الملتمزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض

المجتمع الضريبي والمنازعات

أو تحكم، بحيث يكون ميعاد الدفع و طريقته و المبلغ المطلوب دفعه واضحا معلوما للممول أو لأي شخص آخر . وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء الاستعمال للسلطة من قبل الادارة الضريبية.¹

مؤشر التنفيذ : ويتعلق الأمر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل و بفعالية . ولهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات و التنبؤات، و مستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات و قابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي و الاقتصادي .

مؤشر تكلفة التحصيل : وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية و النفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.²

الفرع الرابع : الضغط الضريبي و العوامل المؤثرة في الهيكل الضريبي

مستوى الضغط الضريبي : يعتبر مستوى الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي منسوبة إلى بعض المقادير الاقتصادية الهامة و التي تكون في العادة إما :

- الناتج المحلي الخام ؛
 - الناتج الوطني الخام ؛
 - مجموع الاقتطاعات العمومية (مجموع موارد الدولة)
- حساب مؤشر الضغط الضريبي :** أكثر المؤشرات استخداما هو:

$$\text{معدل الضغط الضريبي} = \frac{\text{مجموع الضرائب}}{\text{الناتج المحلي الخام}}$$

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره ص 165-166.

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره ص 167.

تتوسع بعض الجهات إلى اعتبار اقتطاعات الضمان الاجتماعي في حسابه معبرة عنه

ب: 1

$$\text{معدل الانقطاعات الإجبارية} = \frac{\text{مجموع الضرائب} + \text{اشتراكات الضمان الاجتماعي}}{\text{الناتج المحلي الخام}}$$

ويهدف دراسة الضغط الضريبي إلى تحديد التغيرات الاقتصادية الناجمة عن الاقتطاعات الضريبية، فقد تكون هذه التغيرات إما :
لاإرادية: نتيجة حدوث عيوب أو عجز في الهيكل الضريبي تناقص و أهداف السياسة الضريبية .

مقصودة : وهي تلك التي يسعى النظام إلى تحقيقها .

تلقائية : هي تلك التي تحدث تلقائيا عن غيرها من التغيرات المقصودة أو اللاإرادية من جزاء فرض ضرائب معينة.²

مشاكل حساب معدل الضغط الضريبي : يشير حساب معدل الاقتطاعات الاجبارية مشكلة مزدوجة، فالدولة اسعى من جهة لتعظيم مواردها لتغطية التدخلات العمومية، ومن جهة أخرى تسعى إلى تمكين الأفراد من القيام بالادخارات اللازمة للاستثمارات و التوظيف، و ضمان مستويات مرتفعة من الطلب .

ويمكن أن توجه مجموعة من الانتقادات لارتفاع معدل الضغط الضريبي :

- يمكن أن يؤدي الضغط الضريبي المرتفع باقتصاد الدولة إلى فقدان تنافسيته؛
- يمكن للاقتطاعات الاجبارية أن تقلص من القدرة الشرائية للأعوان الاقتصاديين الخواص، وإعادة تخصيصها للاستعمالات العمومية، وبالتالي هناك إحلال لتفضيلات الإدارة العمومية محل تفضيلات الأفراد، بحيث يعكس معدل الاقتطاعات الاجبارية درجة القيود

¹ نفس الرجوع السابق، ص 156

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 157.

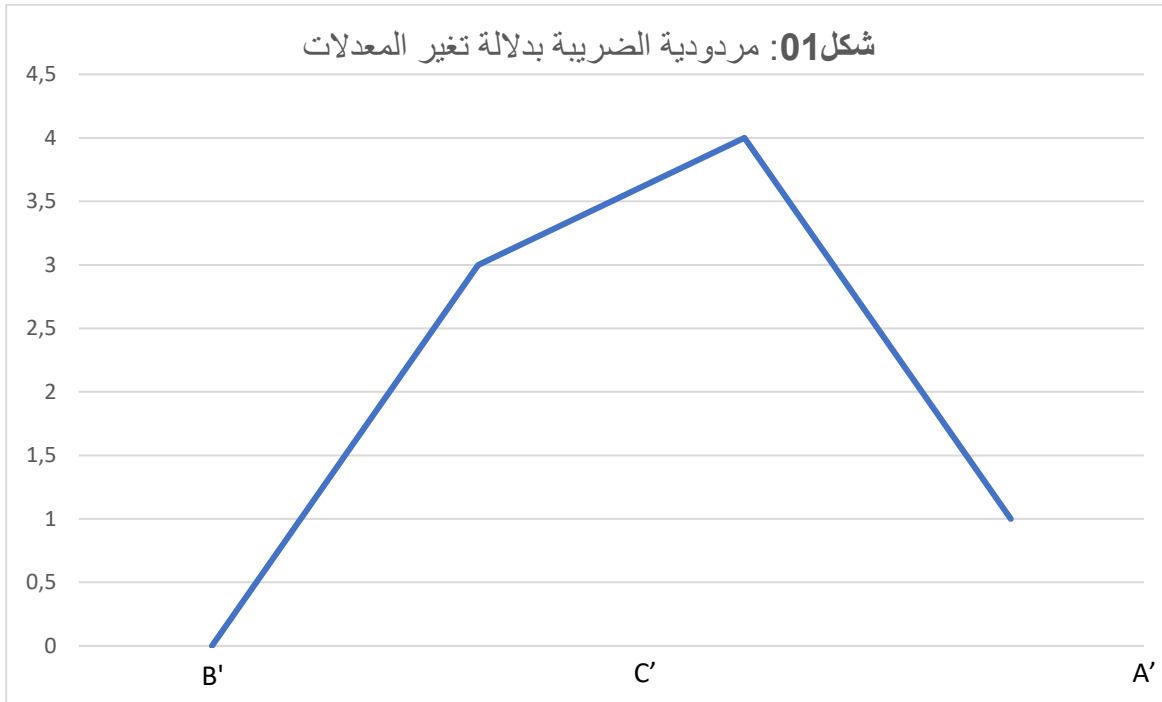
العمومية على الأعوان الاقتصاديين. ولا يتم هذا الاحلال على حساب الاختيارات الفردية فقط. وإنما يقع أيضا على الاقتصاد السوقي أين يتم خلق القيمة المضافة. إن تقل الجباية تؤدي إلى فقدان فعالية القطاع السوقي بسبب ارتفاع تكاليف. كما يصبح التسيير العمومي اقل فعالية بسبب نمو حجم الدولة؛

- يعمل معدل الضغط الضريبي المرتفع على تنشيط النشاط الإنتاجي.¹

معدل الضغط الضريبي الأمثل : يرتبط المعدل الأمثل للاقتطاع الضريبي بالآثار التي يتركها على الناتج المحلي الخام، فالمعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الناتج المحلي الخام في أعلى مستوياته، هذا من الناحية الاقتصادية، أما من الناحية المالية فإن المعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الحصيلة الضريبية في أعلى مستوياتها. ولقد أدرك بعض المفكرين منذ القدم مثل "ابن خلدون" أن التوسع في الضريبة يمكن أن يؤدي إلى ترك بعض الأنشطة الاقتصادية، وهذا ما يغري الحكام برفع المعدلات بجبر ما نقص من الحصيلة، وهكذا " لا يزال العملة في نقص و مقدار الوزائع و الوظائف في زيادة لما يعتقدونه من جبر الجملة بها، إلى أن ينتقص العمران بذهاب الآمال ". [ابن خلدون 1989، ص 180].

ولقد حول "لافر" laffer ابرز ذلك من خلال المحنى المسمى باسمه والذي مفاده ان كثرة الضريبة تقتل الضريبة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 158-159



المصدر : bouvier Michel , Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, P198.

و يسعى هذا المنحنى إلى تبرير السياسات ذات الخلفية الليبرالية الهادفة لتخفيض الاقتطاعات الاجبارية، و يشكل أساسا لنقد الضغط الضريبي يؤدي تجاوزها لانخفاض الحصيلة الضريبية.¹

فمثلا ضمن الفكر الليبرالي هناك الذين يستلهمون آراءكم من الكينزية، و هناك النقديون و هناك أنصار

العوامل المؤثرة في الهيكل الضريبي : يعتبر الهيكل الضريبي عن توزيع نواتج الاقتطاعات الإجبارية بين مختلف أنواع الضرائب أخذ بعين الاعتبار لأوعيتها، انعكاساتها الآنية على المتغيرات الاقتصادية ...إلخ .

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص161-162.

المجتمع الضريبي والمنازعات

وفي العادة ينصرف الحديث عن الهيكل الضريبي إلى تحديد نسبة الضرائب المباشرة و غير المباشرة ضمن الاقطاعات الاجبارية . إلا ان تحديد الهيكل الضريبي لدولة ما ليس امرا عشوائيا بقدر ما هو مرتبط بعدة عوامل أهمها :

الهيكل الاقتصادي : تختلف الاقتصاديات من حيث ارتكازها على بعض القطاعات، حيث تعتبر قطاعات محركة للاقتصاد كحال القطاع النفطي في الجزائر، كما أن القطاعات الاقتصادية لا تعرف نفس درجة النمو في كل الاقتصاديات. و نفذوا الوضع هو الذي السلطات إلى الارتكاز على بعض قطاعات النشاط لتحقيق أكبر عائد ضريبي. كما أن ضعف بعض القطاعات الأخرى يدفع بالسلطات إلى البحث عن تنشيطها و ترقيتها باستخدام الضريبية¹.

الخلفية السياسية و الفكرية للاقتصاد: تعتمد السلطات منطلقات أيديولوجية مختلفة حتى ضمن الفكرة الواحدة فمثلا ضمن الفكر الليبرالي هناك الذين يستلهمون آراءهم من الكينزية، وهناك النقديون و هناك أنصار التوقعات الرشيدة، فضلا عن التباين الواضح بين الفكر الاشتراكي و الليبرالي، و موقع الضريبية لدى مختلف التيارات الفكرية ليس واحدا و النظرة إليها و إلى كيفية إعمالها متباينة. فمثلا أصحاب نظرية العرض يدعمون دوما تخفيض الضريبة لإنعاش الاستثمار، وكالدور KALDOR من أنصار ضريبية واحدة على الانفاق، في حين يذهب موريس آليه إلى فرض ضريبية على الثروة. ولهذا لا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن الضريبة هي اقتطاع اجباري في مجتمع معين ذي نهج اقتصادي خاص به. وهذا ما يجعل هناك تباينا في أنواع الضرائب المعتمدة من نظام اقتصادي إلى آخر و تباينا من حيث الأهمية النسبية لكل ضريبية، و تباينا في الأهداف المراد تحقيقها عن طريق الضريبة. و مما يثر على الهيكل الضريبي أيضا حجم القطاع العام ضمن النشاط الاقتصادي².

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص147.

² نفس المرجع السابق، ص153.

المجتمع الضريبي والمنازعات

يمكننا استخدام عدة معايير لتصنيف الأنظمة الضريبية تبعا للخلفية الايدولوجية :

- الجهة التي يخضع لها توزيع الموارد على انتاج السلع المختلفة هل هي السوق أم الحكومة؛
 - الجهة التي تخضع لها توزيع القوى العاملة على فروع الإنتاج هل هي السوق ام الحكومة؛
 - الجهة المهيمنة على ملكية و سائل الإنتاج، الخواص أم الحكومة؛
 - الجهة المؤثرة في تحديد حجم الادخار ومنه الاستثمار، الخواص ام الحكومة.
- و تنعكس هذه العوامل على:
- درجة استقرار الهيكل الضريبي؛
 - درجة تعقيد أو بساطة الهيكل الضريبي؛
 - درجة توازن الهيكل الضريبي؛
 - طبيعة الإدارة الضريبية الضرورية لإدارته.
- درجة التقدم الاقتصادي و الاجتماعي: تلعب الحالة التي يعرفها الاقتصاد دورا جاززا في تحديد معالم الهيكل الضريبي، ذلك أن البيئة يطبق فيها هذا الهيكل، تؤثر على تصميمه و بنيته، و على هذا الأساس يمكننا تصنيف الهياكل الضريبية على النحو الآتي:
- هياكل الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة اقتصاديا ؛
 - هياكل الأنظمة الضريبية في الدول النامية ؛
 - هياكل الأنظمة الضريبية في الدول المضعة حديثا ؛
 - هياكل الأنظمة الضريبية في الدول المتحولة¹.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص154.

الفرع الخامس: علاقة النظام الضريبي بالسياسة الضريبية

النظام الضريبي هو القوانين التي تحكم الضرائب و تحدد الاوعية و ما إلى ذلك ...، أما السياسة الضريبية فهي سياسة فرض الضرائب او مجموعة التدابير ذات الطابع الضريبي، وعادة ما يتم استخدام السياسة الضريبية في إطار نظام ضريبي معين، باعتبار النظام الضريبي ما هو إلا تحكيم بين مجموعة القضايا الاقتصادية تعكس رغبة الدولة و أهداف السلطات . و بالتالي هو مجموع القواعد و الأصول الحاكمة للمجتمع الضريبي الممثل في الممولين و الإدارة الضريبية .

ولا يمكن تطبيق السياسة الضريبية إلا ضمن ما يعرف بالنظام الضريبي و الذي نعني به المعاملة القائمة بين المكلف و الإدارة كما ذكرنا ¹.

¹ نفس المرجع السابق، ص 139.

المبحث الثاني : المجتمع الضريبي (المكلف و الإدارة)

المطلب الأول :المركز القانوني للمكلف

إن لفظ المكلف بالضريبة لم يعرف تعريفا دقيقا من الناحية القانونية لذلك سوف نلجأ إلى التعريفات الفقهية و قبلها نعرف التكليف لغة، كذلك سنطرق لمختلف المصطلحات التي يمكن أن تطلق على المكلف بالضريبة و التي تختلف باختلاف الشخص الذي يدفع الضريبة فعلا، أو باختلاف البلد.¹

الفرع الأول: مفهوم المكلف:

بما أن المكلف يمثل أحد طرفي العلاقة الضريبية فإنه يصبح من الضروري تحديد مفهوم المكلف .

أولا :تعريف المكلف لغة

المكلف اسم مشتق من الفعل اللاتيني "contribuer"، في الشأن الضريبي كل الذين يتحملون الإسهام أو التكليف.²

وكلمة مكلف تتبع من التكليف و الالتزام الذي يفرضه القانون الجبائي، والذي يقع على المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، فالشخص الطبيعي هو كل فرد بعينه، أما الشخص المعنوي فيشمل الإدارات و الجمعيات وشركات المساهمة (SPA) والشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) وشركات التوصية بالأسهم و الشركات الأجنبية.³

¹ زياتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص: إدارة و مالية، كلية الحقوق، الجزائر، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2011-2012، ص8.

² عقر الدماغ صلاح الدين، مدى تحقق التوازن بين المكلف بالضريبة و مصلحة الخزينة العمومية في قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة، الجزائر، 2011-2012، ص25.

³ شريف محمد، السياسة الجبائية و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان-الجزائر، 2009-2010، ص42.

ثانيا : تعريف المكلف اصطلاحا

المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، و الذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة.¹

أما بالنسبة للمشرع الجزائري فلم يعرف صراحة المكلف بالضريبة، و لكنه قسم المكلفين بالضريبة إلى قسمين : المكلفين الخاضعين للنظام الجزائي و المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي.²

ثالثا : تعريف المكلف من الناحية الفقهية

أما عدم وجود تعريف تشريعي محدود دقيق للمكلف بالضريبة يتوجب علينا ضرورة البحث في التعريف أو في التعريفات الفقهية، و برجعنا إلى الفقه نجد هناك العديد من التعريفات للمكلف بالضريبة:

التعريف 1: المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، و هو الذي يحدده المشرع الضريبي كمدين للضريبة.

التعريف 2: هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية، يكون تحصيلها مصرح وفقا للقانون، و تأسيسا على ذلك فإن أي شخص يتمتع بأحد المداخل المنصوص عليها قانونا يدخل في إطار تعريف المكلف و يلتزم بدفع الضريبة المقررة قانونيا.³

بناء على ما سبق نستنتج بأنه على الرغم من عدم وجود تعريف تشريعي للمكلف بالضريبة إلا أنه يمكن القول بأنه هو كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاط معين، و بالتالي يكون ملزم بدفع ضريبة معينة مقابل النشاط يمارسه و هذا من أجل تمويل الأعباء العامة.

¹ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012-2013، ص19.

² عقر الدماغ صلاح الدين، مرجع سبق ذكره، ص25.

³ زياني فريدة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

الفرع الثاني: حقوق و ضمانات المكلف

يتمتع المكلف بالضريبة بمجموعة من الحقوق والضمانات اتجاه الإدارة الجبائية والتي يمكن أن تذكر منها

ما يلي:

أولاً : حقوق المكلف

الحق في الاعتراض: عند اشعار المكلف بالمبلغ المراد اقتطاعه، مكنه القانون من منطلق العدالة، حق الاعتراض و العن في غضون شروطه شكلية و موضوعية حددها القانون، كاحترام تقديم الطعن في مدة زمنية معينة، و أعتبر احترام هذه الشروط شرطاً رئيسياً في حق الاعتراض، و إلا فبسقوطها سقط حق اعتراض الطعن، و أصبح قرار التقدير من حق الإدارة.¹

الحق في اللجوء للقضاء: يعتبر اللجوء إلى القضاء من الحقوق الأساسية و التقليدية لكل إنسان، و كذلك الأمر نفسه بالنسبة للمكلف، حيث أنه من حق المكلف اللجوء إلى القضاء في الحالة تقدير الاعتراض إلى الإدارة الجبائية ولم تقبل هذه الأخيرة أو لم ترد على اعتراضه خلال مدة محدودة.²

الحق في الاستعلام الضريبي: وفقاً لقاعدة اليقين فإن المكلف ينبغي أن يعرف مقدماً القواعد التي ستطبق عليه و مبلغ الضريبة الذي يجب دفعه، و له الحق في الحصول على المعلومات الكافية إذا ما أراد الاستفسار عن أي معلومات تهمة، و حسب قاعدة الملائمة فإن المكلف له الحق في أن يكون تاريخ الدفع مناسباً له.³

¹ شريف محمد، مرجع سبق ذكره، ص42.

² حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل و الجباية، مذكر لنيل الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاحات الوطنية، نابلس-فلسطين 2008، ص23.

³ خالد شعبان أحمد مصطفى، عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011م، مذكرة نيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، نابلس-فلسطين، جامعة النجاحات الوطنية، 2016، ص39.

المجتمع الضريبي والمنازعات

إعادة الضريبة او المبالغ المسددة بالزيادة: تعمل التشريعات الضريبية على رد المبالغ الضريبية التي دفعها المكلف زيادة عن مبلغ الضريبة، و يعتبر هذا الحق من أهم حقوق المكلف.¹

الحق في المساعدة الضريبية: هناك بعض المكلفين الذين تكون لديهم صعوبات في ملء بيانات الإقرار الضريبي، كما في حالة المكلف الأمي الذي لا يعرف القراءة و الكتابة أو المكلف المعوق، فمثل هؤلاء المكلفين لهم الحق في اللجوء للإدارة الضريبية لمساعدتهم، والإدارة الجبائية تكون ملزمة هذا الخصوص أن تقدم كل مساعدة ممكنة لهؤلاء المكلفين.²

ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلف

إلى جانب حقوق المكلفين التي تم ذكرها، فقد أعطاهم المشروع جملة من الضمانات التي تحميهم من تعسف الإدارة الجبائية والتي بعدم احترامها يصبح التحقيق باطل و يتم إلغائه، و عليه يمكن التطرق لأهم هذه الضمانات كالتالي:

ضمانة الإشعار المسبق بالتحقيق: لا يمكن أن تجرى الرقابة الجبائية ومراقبة التصريحات وما بعدها من أنواع التحقيق إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق الإشعار بالتحقيق المسبق³،

وهو الذي عبارة عن ورقة إدارية خاصة بإدارة الضرائب يقوم المفتش بإرسالها إلى المكلف بالضريبة المراد مراقبته،⁴ وقد أكد قانون الإجراءات الجبائية على ذلك من خلال ضرورة إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه للمكلف مع إشعار بالاستلام، مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته المحاسبة أو الجبائية، و منحه أجلا أدنى

¹ حسام فايز أحمد عبد الغفور، مرجع سبق ذكره، ص24.

² المرجع السابق، نفس الصفحة.

³ غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2013-2014، ص7.

⁴ عامر قويدر، الحماية القانونية المقرر للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيصر-بسكرة، الجزائر، 2016-2017، ص18.

المجتمع الضريبي والمنازعات

للتحضير يقدر بعشرة (10) أيام بالنسبة لإجراء التحقيق في المحاسبة و أجلا أدنى
للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما بالنسبة لإجراء التحقيق المعمق في الوضعية
الجبائية الشاملة ابتداء من تاريخ الاستلام.¹

ففي التحقيق في المحاسبة يرسل الإشعار إلى الشخص إلى الشخص ذاته، وإن كان
الشخص معنوي فإنه يرسل إلى ممثلة القانوني كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام
للشركة، و إذا ما تعلق بالتحقيق المعمق فإنه يرسل إلى المكلف بالضريبة شخصا، و إذا
كان المكلف بالسجن فإنه يرسل إلى مدير المؤسسة العقابية المحبوس بها، و في حالة
التسوية القضائية فإنه يرسل إلى المدين، و في حالة الإفلاس أو التصفية فإنه يرسل إلى
المصفي.²

يجب أن يتضمن الإشعار الموجه إلى المكلف بالضريبة الذي سوف يتعرض لتحقيق
في محاسبته ما يلي :

- اسم و لقب المكلف، ألقاب و أسماء ورتب المحققين، تاريخ وساعة أول تدخل في
المؤسسة، الضرائب و الحقوق و الرسوم الخاضعة للرقابة، إمكانية الاستعانة بمستشار من
اختياره،

السنوات التي تجرى عليها عملية التحقيق و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها.³

أما فيما يخص التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فإن المشروع ذكر أربع بيانات
للإشعار و هذا ما نصت عليه المادة 21 الفقرة الثالثة، من قانون الإجراءات الجبائية وهي:

- المدة التي يتم فيها التحقيق ؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية' المديرية العامة للضرائب، المادة20 الفقرة04 و المادة 21 من
قانون الإجراءات لسنة 2022، ص15 و ص 21.

² أيت العربي محمد عبد النور و خليل ياسين، حقوق المكلف بالضريبة في المنازعة الجبائية' مذكرة لنيل شهادة الماستر
في الحقوق، القانون الخاص الشامل، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية، الجزائر، 2014-
2015، ص 8.

³ زياتي فريدة، مرجع سبق ذكره، ص 74.

المجتمع الضريبي والمنازعات

- المكلف بالضريبة له حق الاستعانة بمستشار ؛
 - إرفاق ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة مع الأشعار ؛
 - إخطاره بأن له مدة 15 يوم لتحضير دفاعه، يسري من تاريخ تسليمه الأشعار.¹
- وعليه فإن المحقق الجبائي لا يمكنه الخوض في عملية التحقيق إلا بعد إرسال الأشعار بالتحقيق و انتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف، و التي يمكن القول بشأنها أنها قصيرة إذا ما قارناها بالمدة الممنوحة للمكلف بالضريبة في فرنسا وهي مدة شهر كامل، غير أن هذه المدة يمكن أن تلغى في حالة الرقابة الفجائية،² التي ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة يسلم الأشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة، حيث لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير.³
- ويعتبر الإشعار المسبق بالتحقيق صحيحا في الحالات الآتية :
- في حالة رفض المكلف استلام الرسالة التي وصلته عبر البريد ؛
 - في حالة تغيير المكلف لعنوانه دون إبلاغ مصالح الضرائب بذلك وعودة رسالة الإشعار عليها عبارة (مجهول في العنوان المدون) .
- كما يعتبر الأشعار غير صحيح في الحالات الآتية :
- في حالة تسليم الإشعار لشخص غير مؤهل لاستلامه مكان المكلف المعني ؛
 - في حالة عودة الرسالة الأشعار إلى المصالح الضرائب بسبب خطأ في العنوان أو إرسال الإشعار إلى العنوان القديم في حين أن العنوان الجديد معلوم لدى مصالح الضرائب.⁴
- ضمانة الاستفادة بمستشار:** يتعين وجوبا الإشارة في مضمون الإخطار بالتحقيق إلى إمكانية المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار مع اختبار خلال عملية التحقيق وذلك

¹ أيت العربي محمد عبد النور و خليل ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 9.

² زياتي فريدة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

³ عقر الدماغ صلاح الدين، مرجع سبق ذكره، ص 64.

⁴ عامر قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 21-22.

تحت طائلة البطلان وهذا ما نصب عليه المادة 21 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية،¹ وذلك لأن الجهة الإدارية تكون ممثلة بالمحقق الجبائي الذي يقوم بعملية التحقيق أما المكلف فيجب أن يكون حاضرا بنفسه أو عن طريق وكيل يختاره هو فقد يكون محامي أو محاسب أو مستشار جبائي.²

وتعد الاستعانة بمستشار من أهم الضمانات التي منحها المشرع الضريبي للمكلف، وهذا راجع للدور الذي يلعبه المستشار كرجل قانون يساعد على تحرير رده على الملاحظات التي تقدمها الإدارة الجبائية وسعية كذلك للتأكد من مدى احترام الإدارة لحقوق المكلفين و الضمانات الممنوحة قانونا و يحاول أن يشير أي بطلان ناتج،³ و يجب الإشارة بالتحقيق فإنه لا يبطل إجراءات التحقيق أو يعيق سير عملية التحقيق.⁴

تحديد مدة التحقيق بعين المكان: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية آجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة، فمثلا بالنسبة لمؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1000.000 دج لكل سنة مالية محدد مدة التحقيق بأربعة أشهر، أما إذا كان رقم أعمالها يتعدى 1000.000 دج و أق 5000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها فتحدد مدة التحقيق بستة أشهر.⁵

¹ زياني فريدة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

² عامر قويدر مرجع، سبق ذكره، ص 23.

³ زايد قوزي و شيروف نصر الدين، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، مذكر لنيل شهادة في القانون، تخصص: قانون عام (منازعات إدارية) ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، الجزائر، 2016-2017، ص 41.

⁴ عامر قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 24.

⁵ زمر ياسمين لطيفة، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر مع الدراسة قانون المالية 2017، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: محاسبة و جباية، معهد العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، المركز الجماعي بلحاج بوشعيب لعين تموشنت، الجزائر، 2016-2017، ص 20.

المجتمع الضريبي والمنازعات

عدم إعادة التحقيق: لا تجوز للإدارة الجبائية بعد انتهاء التحقيق أن تقوم بتحقيق جديد لنفس التغييرات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كافية أو خاطئة خلال التحقيق.¹

وقد نصب المادة 193 من القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على هذه الطرق الاحتيالية صراحة تحت عنوان يقصد بأعمال الغش، و جاءت كالتالي:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ و المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف المكلف بالضريبة، وخاصة المبيعات بدون فاتورة ؛
- تقديم وثائق مزورة و غير صحيحة عند طلب الحصول إما على تخفيف أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من امتيازات جبائية لصالح بعض المكلفين بالضريبة ؛
- القيام عمدا بتقييد حسابات غير صحيحة في دفتر اليومية أو دفتر الجرد أو وثائق محل محلها تتعلق بنشاطات تم إقفال حساباتها ؛
- كل عمل أو سلوك أو فعل يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع مبلغ الضرائب و الرسوم ؛
- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك نشاط غير مسجل أولا يتوفر على محاسبة قانونية.²

السر المهني : تعتبر الإدارة الجبائية مستأمنة بالسر المهني، فيمنع على أعوانها تحت طائلة المسؤولية التأديبية و الجنائية إفشاء المعلومات الجبائية أو المالية للمكلف بالضريبة، ويعتبر هذا الأخير (موظف الضرائب) من الأشخاص الملزمين بالحفاظ على سر المهنة.³

¹ زايدى فوزي و شيروف نصر الدين، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² عامر قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 37.

³ أيت العربي محمد عبد النور و خليل ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 17.

وحسب قانون الإجراءات الجبائية فقد جاء في نص المادة 65 الالتزام بالسفر المهني على النحو الآتي : يلزم بالسفر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات و يعترض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو اثناء أداء و وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.¹

إلا أن الأحكام الواردة في المادة 301 تظل حالة وقوع نزاع أو إذا قدمت الإدارة طعنا أمام كام الطعن حينها لا تكون الإدارة ملزمة بالسفر المهني إزاء قاضي التحقيق الذي يستنتقهم حول وقائع موضوع الشكوى كما لا يكونون ملزمين به إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين و الخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة و الهيئات التأديبية التابعة بها بالمعلومات اللازمة للفصل بكل دراية في الطلبات و الشكاوي المعروضة عليها.²

الفرع الثالث : التزامات المكلف بالضريبية

يترتب على المكلف بالضريبة مجموعة من الالتزامات الجبائية و أخرى محاسبية تجاه الإدارة الجبائية، سنتطرق في هذا الفرع لكل منهما .

أولا : الالتزامات الجبائية

على المكلفين بالضريبة ان يكتبوا عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي و التي تتمثل في مجموع الوثائق القانونية التي تحدد العلاقة بين المكلف و مصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، حيث تحتوي هذه الوثائق على معلومات

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، ص 29.

² عزمة مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 11.

تعتبر عن الذمة المالية و أرقام الاعمال المحققة من قبل المكلفين و التي تحدد أسس

الاعوية الضريبية،¹ و عليه يلتزم المكلف بالضريبة بالتصريحات الآتية :

التصريح بالوجود : إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب التصريح إلى الإدارة

الجبائية و ذلك في الثلاثين يوما من بداية النشاط، حيث يحتوي هذا الأخير على الاسم،

اللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان، طبيعة النشاط، رقم التعريف الاحصائي.²

التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الاعمال : إن المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاطات

خاضعة للضريبة و الرسوم المحصلة من الحسابات أو عن طريق المداخيل من المصدر،

وجب عليهم وضع كشف لرقم الاعمال و دفع الضرائب المستحقة على مستوى المقر الرئيسي

للمؤسسة، أما المؤسسات التي يتعذر عليها تحديد رقم الأعمال لكل مؤسسة فرعية تابعة لها

أو وحداتها ن وذلك قبل 20 من الشهر الذي يلي حسب الحالة الشهر الذي تحققت فيه

الإيرادات المهنية . كما يجب أ يرفق كل دفع بجدول إشعاري في نسختين مؤرخ و موقع من

قبل القائم بالدفع و يتضمن البيان ما يلي: اللقب، الاسم، الغرض و العنوان، المهنة

الممارسة، ورقم تعريف المادة الرئيسية للضريبة.³

التصريح السنوي للمداخيل : يجب على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم

المماثلة، أن يقدم تصريحات بمداخيله كل سنة وفقا لنموذج يوضع تحت تصرفه من الإدارة

الجبائية و يختلف هذا النموذج حسب أنظمة الاخضاع الضريبية .

بالنسبة للخاضعين للضريبة على أرباح الشركات : يتعين على الأشخاص المعنويين

المذكورين في المادة 136 أن يكتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش

الضرائب الذي يتبع له من مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ

¹ زايدي فوزي و شيروف نصر الدين، مرجع سبق ذكره، ص 36.

² زمور ياسمين لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

³ سليمان فاطمة، دور الإدارة الضريبة في فعالية التحقيق الجبائي دراسة حالة بمركز الضرائب الأغواط، مذكرة لنيل شهادة

ماستر في العلوم التجارية، تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،

جامعة عمار ثلجي الأغواط، الجزائر، 2015-2016، ص 26.

الربح الخاضع للضريبة الخاص بالنسبة المالية السابقة، و في حالة العجز يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط .

بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي : يتعين على الأشخاص الطبيعيين او الخاضعين لهذه الضريبة، أن يكتبوا هذ التصريح على الأكثر يوم 30أفريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب لكان الإقامة الجبائية للمكلف، حيث يتوجب عليه تقديم كل المعلومات الضرورية بخصوص حالته وكذا تلك المتعلقة بالأعباء العائلية، كما يتعين عليه ذكر مختلف العناصر الضرورية في تحديد مداخيله الخاضعة للضريبة .¹

التصريح بالتنازل أو التوقف أو الوفاة : التصريحات المتعلقة بالتنازل و التوقف عن النشاط كما هو منصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة، و قانون الرسوم على رقم الأعمال .

التنازل أو التوقف : يتم التنازل الجزئي أو الكلي للمؤسسة أو التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو استغلال مستثمرة فلاحية، ويتم الاكتتاب بواسطة تصريح إجمالي للمداخيل وكذا تصريح خاص للمداخيل الفئوية، ويتم الاكتتاب في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف. الوفاة : حالة وفاة المكلف بالضريبة يجب أن تكون المداخيل خاضعة للضريبة، ويتم إيداع أحد المقربين للمتوفى تصريح إجمالي، وتصريح خاص في أجل 6 أشهر.² التزامات خاصة بتقديم الرقم الاحصائي: تضع المديرية الجبائية حسب قانون المالية لسنة 2022 ن لكل شخص سواء طبيعي أو معنوي رقم خاص به.

¹ بلعوجة حسينة، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة و جباية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان-الجزائر، 2016-2017، ص209.

² حفيظة بلوطي، تسوية المنازعات الجبائية، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون أعمال، جامعة العربي بن المهدي-أم البواقي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، الجزائر، 2014-2015، ص 25.

المجتمع الضريبي والمنازعات

رقم التعريف الجبائي : وهو رقم يتميز به كل مكلف وهو خاص كما أنه يعتبر رقم وطني استعماله على مستوى جميع المصالح الضريبية في الوطن، و يتكون من خمسة عشر (15) رقم و كل رقم له تعبير و تعريف خاص.¹

ثانيا :الالتزامات المحاسبية

يلزم المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة بمسك الدفاتر و المستندات المنصوص عليها في القانون التجاري وكذا مدة الاحتفاظ بها، وذلك بفرض تسهيل عملية التحقيق .
مسك الدفاتر: حدد القانون التجاري الجزائري في مواده من 09 إلى 12 التزامات التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل اجباري²، و تتمثل هذه الدفاتر في:

مسك دفتر اليومية: هو عبارة عن دفتر مرقم و مختوم من قبل المحكمة المختصة تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، ويسجل فيه يوما بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام من دون ترك فراغ او تشطيب، إضافة إلى ارفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات.³

مسك دفتر الجرد: يجبر القانون التجاري المكلف بالزامية مسك دفتر الجرد كما جاء في نص المادة (10): "يمسك التاجر دفتر الجرد و دفتر اليومية حسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل على الهامش، يجب عليه أيضا ان يجري سنويا جرد عناصر أصول و خصوم مقاومته، وأن يقفل كافة حساباته يقصد اعداد الميزانية و حسابات النتائج و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحسابات النتائج في دفتر الجرد، ويعد دفتر الجرد مهما و مفيدا للتاجر، إذ يقف من خلاله على حقيقة مركزه المالي إذا كان ربحا أو

¹ سليمان فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² زايدي فوزي و شيروف نصر الدين، مرجع سبق ذكره، ص 37.

³ زومور ياسمين لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

خسارة، كما يفيد الدائنين أيضا في حالة الإفلاس مما سيسهل لهم معرفة ما لمدينهم من حقوق وما عليه من الديون".¹

بالإضافة لهذين الدفترين، على المكلف مسك دفاتر أخرى مثل دفتر الأجور ن فواتير الشراء الاصلية، إضافة إلى نسختين من كل فاتورة بيع و بصفة عامة على مكلف مسك جميع الأوراق و البيانات التي تثبت إيرادات و نفقات المؤسسة، والتي تعد من وثائق الايضاح و التبرير.²

حفظ الدفاتر: يجب على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر و الوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر و تاريخ تحريرها فيها الوثائق الثبوتية.³

المطلب الثاني : الإدارة الجبائية

تعد الإدارة الضريبية من بين أهم مكونات النظام الضريبي، و بناء عليه منحها المشرع الجزائري سلطات واسعة من أجل ضمان حقوق الخزينة العمومية و ضمان حصيلة أكبر من الجباية العادية، فهي تتمتع باعتبارها احدى السلطات العامة في الدولة بسلطات واسعة في المجال الضريبي و ذلك لتمويل النفقات العمومية.⁴

الفرع الأول : مفهوم الإدارة الضريبية

هناك تداخل في التسميات المختلفة للجهة التي أناط بها القانون أناط بها القانون جميع الضرائب، فقد يطلق عليها مصلحة الضرائب أو الإدارة الضريبية ويقصد بها مصالح الضرائب التي تتبع وزارة المالية جميع فروعها و تقسيماتها و إدارتها الفنية و الإدارية و الجغرافية،⁵ وهي التي تقوم على تنفيذ التشريعات الضريبية، و تطبيق نصوصها و أحكامها

¹ بلعوجة حسينة، مرجع سبق ذكره، ص 204.

² سليمان فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 25.

³ زايد فوري و شيروف نصر الدين، مرجع سبق ذكره، ص 38.

⁴ زعزوعة فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

⁵ د.نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008، ص 28.

بهدف تحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة وتوريدها للخزينة العامة و تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي، و التحقيق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة، و حقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي.¹

وبمعنى آخر فإن إدارة الضرائب هي ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية و الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي، و يعمل كهمزة وصل بين المكلفين و النظام الضريبي . و تعتبر الإدارة الضريبية لهذا عامل أساسي محرك للإصلاح الجبائي باعتبار أنها ستقوم بتطبيق مختلف الإجراءات و التشريعات و تحسيس المكلف بها فالتشريع الجبائي وحده غير قادر على تحقيق أهداف السياسة الجبائية مالم تتوفر إدارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة و تحمل المسؤوليات.

الفرع الثاني: حقوق الإدارة الضريبية

الحق في الاطلاع: إن ممارسة حق الاطلاع من طرف الإدارة الضريبية ليس حق مطلقا يمكن ممارسته كيفها تشاء وإنما هو محدود و بعدة شروط أهمها :

- أن يكون الهدف من الاطلاع معرفة العناصر الدقيقة و المنظمة ذات الفائدة في فرض الضريبة فقط ؛
- أن يكون الأشخاص القائمين بالاطلاع من درجات معينة من أعوان الضرائب ؛
- أن يرسل إخطارا إلى المكلف بالضريبة يحدد فيه طبيعة التدخل حتى يتجنب أي تفسير خاطئ من جانب المكلف بالضريبة ؛
- أن يكون الاطلاع في نفس موقع العمل أي في المكان الفعلي الذي توجد فيه الوثائق و البيانات المطلوبة، أي بمركز العمل، و يقصد به المكاتب، المعامل، المصانع، المشاغل، المخازن، الأراضي التي تستعمل كمصنع أو مستودع، و الأماكن التي يمارس فيها النشاط بشكل مؤقت كورشنة البناء،

¹ عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلود، الطبعة الأولى، 2002، ص291.

المجتمع الضريبي والمنازعات

- أن يكون في أوقات العمل الطبيعية، وليس في أوقات خارجة عنها.¹

حق المعاينة و الحجز و إجراءات البحث: من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل مرتبة مفتش و مؤهلين قانونياً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة .

ويكون هذا الحجز تحت سلطة القاضي ورقابته، إذ يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية يعطى كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية، أما عن إجراء البحث المنصوص عليه بالمادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية، فقد منح هذا الجراء إلى أعوان الإدارة الجبائية قصد إجراء التحقيق بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بتعليمات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فعلى كل شخص مكلف بذلك أن يزود الأعوان بكل الوثائق و المستندات الضرورية للتحديد رقم الاعمال و أسس فرض الضريبة، من أجل ذلك يحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط من الساعة 08 صباحاً إلى الساعة 20 مساءً.²

الحق في الفحص و التدقيق: وهو يعني حق الإدارة في القيام بكل ما يلزم للتأكد من سلامة إقرار المكلف الضريبي و صحته و ذلك بموازنة بياناته مع المعلومات التي تتوافر لدى العاملين في الإدارة الضريبية من قبلها أو عن طريق الأخبار من الغير، وهو ما يتعلق إما بالحسابات التي يكون المكلف مجبراً أو ملزماً بمسكها وإما بالفحص المضاد لمجموع الحالة الضريبية الشخصية . وقد يسبق بإعلان إلى المكلف .

فالتدقيق في الحسابات عبارة عن المجموع العمليات التي تهدف إلى فحص الحسابات في نفس مكانها لمشروع ما و مطابقتها الاستغلال بغرض فحص و رقابة الاقرارات المقدمة

¹ رايح رتيب، الممول و إدارة الضريبة، دار النهضة العربية، د.ط، القاهرة، 1991، ص 127.

² المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

المجتمع الضريبي والمنازعات

من المكلف بالضريبة لممارسة النشاط المهني الحر أو المستقل، أما الفحص في الحالات الضريبة الشخصية، فيمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها أن تتطابق بين دخول المكلف المعلنة في إقراره بمقتضى الضريبة على الدخل وبين حالته المالية و عناصر معيشتة.¹

فالفحص الضريبي هو مرحلة أساسية وفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية، و يعتبر من أهم أنواعه فحص الحسابات² ومن هنا يمكن أن نؤكد أن الفحص الضريبي ما هو إلا عملية دراسة و تحليل و تقييم للقوائم المالية و السجلات و الدفاتر و الحسابات المنشأة محل الفحص ارتكازا على القواعد المقررة في التشريع الضريبي لأي دولة.

الفرع الثالث: التزامات الإدارة الضريبية

تلتزم الإدارة الضريبية مثلها مثل الإدارات العمومية الأخرى في الدولة بالالتزامات التي يشار إليها في القانون الإداري أو اللوائح و القوانين العامة في الدولة، ومن بين هذه الالتزامات عدم التعسف في استخدام السلطات و الصلاحيات الممنوحة لها أن تلتزم بالتطبيق الصحيح للقوانين في علاقتها مع المكلف بالضريبة .

إعلام و توعية المكلف بالضريبة: لاشك أن فرض نجاح النظام الضريبي تتضاعف كلما ازدادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين و اقتناعهم بعدالة الضريبة و أهميتها في تمويل و تنفيذ برامج الحكومة التي تعود بالنفع على المجتمع ككل، وبالعكس كلما انخفضت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف كلما انعكس ذلك سلبا على التحصيل، لذلك يسعى المشرع إلى إلام المكلفين بإعطائه نظرة إيجابية تجاه النظام الضريبي و سلبية التهرب الضريبي .

تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف: إن التغييرات و التعديلات في الهيكل الإداري تبقى ناقصة الفعالية إذا كانت العلاقة بين الإدارة و المكلف مشحونة لذلك و جب أن تقوم العلاقة على مبدأ العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة و الحساسيات، و موجهة نحو

¹ رابح رتيب، مرجع سبق ذكره، ص 130.

² يوحنا نصحي عطية، مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي بإستخدام العينة، 2008، القاهرة، ص 08.

المجتمع الضريبي والمنازعات

إضفاء روح التعاون و التضامن بين المكلف و الإدارة سعياً لإرساء القيم المثلى.¹ لذلك فإن الإدارة الجبائية في حاجة ماسة إلى تحسين العلاقة بينها وبين هؤلاء المكلفين من خلال البحث عن الوسائل الكفيلة لتحقيق ذلك .

الالتزام بالسر المهني: لقد فرض المشرع على موظفي إدارة الضرائب الالتزام بالحفاظ على سر المهنة، وعدم افشاء أية بيانات أو معلومات علم بها بمقتنى وظيفته و الهدف من ذلك هو حماية الإنسان و خصوصياته².

ويعتبر هذا الالتزام من السلوكيات التي يجب أن يتصف بها موظفي إدارة الضرائب حتى في حالة غياب النصوص القانونية التي تلزم بذلك، وذلك نتيجة ارتباط المعلومات التي يطلع عليها الموظفين وثيقاً بطبيعة الوظيفة التي يؤديها والتي تمس الجوانب الشخصية للمكلف و المتمثلة في ممتلكاته و ثرواته و دخله السنوي .

وقد رتب المشرع عقوبات جزائية في حالة الاخلال بهذا الواجب، غير أنه وحتى لا يتم المساس بالسر الحسن للإدارة الضريبية فقد يرد الاستثناءات على هذا الالتزام نص عليها المشرع على سبيل الحصر .

الالتزام بتحصيل الضريبة: إذا كانت إجازة السلطة التشريعية للنفقات العمومية تعني الترخيص للحكومة بالنفاق في حدود حجم الاعتمادات، فإن اجازتها لإيرادات الحكومية تنشأ التزاماً على عاتق الحكومة بتحصيل جميع الإيرادات بما فيها الضرائب، إذ تنص المادة الأولى من قانون المالية من كل سنة على أنه "يوصل في سنة تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو الضرائب غير المباشرة و الضرائب المختلفة طبقاً للقوانين و النصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون" . فتحصيل

¹ بولخوج عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2003-2004، ص 64.

المجتمع الضريبي والمنازعات

الضرائب هو مجموع العمليات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد و القوانين الضريبية المطبقة في هذا المجال.¹

المطلب الثالث: العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية

إن فكرة العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة كانت تقوم على أساس المديونية أي دائن ومدين، فالمكلف يستمد حقوقه و واجباته من عقد يبرم بينه و بين الإدارة الجبائية، ولكن مع تطور الفكرة الإنساني عدل عن هذا الاتجاه طبقا للنصوص الدستورية و القانونية التي تحدد أن دين الضريبة ينشأ بمجرد توفر الواقعة القانونية التي ينظمها القانون دون أن يدخل المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية في ذلك، فنتج عن هذا الفكر إيمان لدى المكلف بالضريبة على أنه عميل للإدارة الجبائية، وأن الإدارة الجبائية بالنسبة للمكلف إدارة خدمات .

الفرع الأول: طبيعة العلاقة بين المكلف الضريبة و الدارة الجبائية

تعتبر العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة علاقة ينظمها القانون و اللوائح الجبائية، وهي علاقة إجبارية وليست اختيارية .

وبالتالي يمكن القول أنها علاقة غير متوازنة إذ أن المكلف لا يرى حتى الإدارة الجبائية إلا جانبا ينزع أمواله، دون أن يحصل على منفعة مباشرة أو ملموسة، في حين تعتبر الإدارة الجبائية أن ما تقوم به واجبا مقدسا باعتبارها تقف مصلحة عامة للمجتمع دون مراعاتها للمصلحة الخاصة بكل مكلف.²

وعليه سنتطرق في ذا الفرع إلى أمرين بحيث يتناولان رأي الفقه في تحديد طبيعة العلاقة التي تربط بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية .

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، لبنان، 2008، ص 199.

² رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، الطبقة الثانية، القاهرة، 2006، ص 23.

المجتمع الضريبي والمنازعات

أولاً : العلاقة التعاقدية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية

في هذا الجانب يرى الفقه أن تقدير وعاء الضريبة يتم على اتفاق بين المكلف و الإدارة الجبائية، و استندوا في ذلك إلى أن التشريع الضريبي يسمح بالمناقشات بين المكلف و إدارة الجبائية حول عناصر التقدير، و الغاية من ذلك هو إيجاد اتفاق يحقق مصلحة الطرفين في تحديد قيمة الضريبة، و التقدير هنا يكون حقيقي عكس التقدير الجزافي الذي يكون بطريقة آلية استنادا على أسس موضوعية.¹ وفي هذا الشأن يمكن إعطاء تعريف للعقد في المجال الضريبي على النحو التالي :

يعرف العقد في المجل الضريبي على أنه : "اتفاق بين طرفين هما الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة يتم بموجبه تغير سلوك الطرفين على النحو الذي يتطوي على نفع متبادل بينهما، ولا يستلزم الأمر أن يكون العقد في الشكل وثيقة مكتوبة في شكل رسمي فهو قد يتمثل في اتفاق شفهي أو في شكل عرف يبين حقوق الأطراف و مسؤولياتهم، ومن ثم فإن المنظور التعاقدية لتحليل إدارة الضرائب يقوم على بحث شروط العلاقة بين الإدارة والمكلفين.²

ثانياً : العلاقة التنظيمية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية

يرى الجانب الأخر من الفقه أن العلاقة بين الطرفين بحددها الدستور و القانون و اللوائح و القرارات الإدارية،³ وبالتالي لا تعتبر الإدارة خصماً أو شريكاً للمكلف،⁴ والقانون لا يترك مجالاً واسعاً للإدارة في تحديد العلاقة فالدستور يقرر إنشاء الضرائب ولا يجوز أن

¹ برحمانى محفوظ، الإطار القانوني و التنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة البليدة، الجزائر، 2006، ص 121.

² نشأت ادوارد ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 41.

³ محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبة المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبقة الأولى، حلب السورية، 2010، ص 83-84.

⁴ رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 33.

المجتمع الضريبي والمنازعات

تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون،¹ لذلك فالقانون الضريبي هو القانون المنتظم للعلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة فقد منح المكلف مجموعة من الضمانات التي تكفل حقوقه، وعلى رأسها حقه في التظلم و المراجعة، كما فرض عليه التزامات ابتداء من معرفة قيمة الضريبة المستحقة عليه ونهاية يدفعها، كما أن القانون هو الذي يحدد سلطات وحقوق الإدارة الجبائية، فالعلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية علاقة قانونية تنظيمية تستند إلى نصوص وأحكام القانون الضريبي وليست علاقة دائن و مدين كما هو الحال في الحقوق، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب واستنادها إليه.²

الخصائص المميزة للعلاقة التنظيمية بين طرفي العلاقة الضريبية: هناك عدة خصائص مميزة للمراكز التنظيمية التي تربط المكلف بالإدارة الجبائية وهي :

العمومية: أي أن جميع الأشخاص الذي تتوافر فيهم شروط و حالات واقعية يتمتعون بنفس المعاملة الضريبية من حيث الحقوق و الواجبات وبدون تمييز وفقا لضوابط موضوعية محددة بالقانون، وهو ما ذهب إليه الدستور الجزائري بالمادة 64 حينما نص صراحة أن كل المواطنين متساوون في أداة الضريبة .

القابلية للاستمرار: إن المركز القانوني للمكلف بالضريبة قابل للاستمرار حتى بعد قيام الإدارة الجبائية بمباشرة سلطتها في ربط وفرض الضريبة و بعد أداة المكلف بها بالتزاماته اتجاهها، ذلك لأن المركز القانوني للمكلف بالضريبة مستمد من القانون.

القابلية للتعديل: إن القوانين الجبائية قابلة للتعديل في أي وقت و بالنتيجة تعدل المراكز القانونية للمكلف بالضريبة، و في ذلك فإن الإدارة الجبائية لها حق التعديل في هذه المراكز و لكن يتوفر شروط لحماية المكلف بالضريبة باعتباره طرف ضعيف في العلاقة، ومنع التفرقة بين شاغلي المراكز المتماثلة بناء على اعتباران شخصية وهذه الشروط هي :

¹ المادة 64 من الدستور الجزائري، 2008.

² رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الإتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، دار

النهضة العربية للنشر و التوزيع، مصر-القاهرة، 2006، ص 124.

المجتمع الضريبي والمنازعات

- أن تكون التعديلات عامة ومجردة غير موجهة إلى مكلف بالضريبة معين، و إلا وقع هذا التعديل تحت طائلة البطلان ؛
 - أن يتم التعديل وفقا لمبدأ تدرج القواعد القانونية أي بنفس الأداة القانونية التي أنشأت المركز القانوني أو بمستوى أعلى ؛
 - عدم رجعية القواعد القانونية بأثر رجعي إلا إذا نص القانون صراحة .
- المراكز الموضوعية:** وهي مراكز مستمدة من القوانين ولا يمكن التنازل المطلق عنها، إذ لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتنازل عن التزاماته الضريبية فالتنازل يكون عن الحقوق وما دام المركز التنظيمي قائما ولم تتخذ أي إجراءات لتعديله فإن أحكامه تفرض على طرفي العلاقة الضريبية ولا يمكنها استبعاد أحكامه.¹

الفرع الثاني: تطور العلاقة بين المكلف و الدارة الجبائية

إن المكلف بالضريبة في بادئ الأمر كان ينظر إلى الإدارة الجبائية على أساس أنها تحيي أمواله بغير حق،² الأمر الذي أدى بهم إلى التهرب من دفع الضرائب الملقاة على عاتق المكلفين، وفي ذات الوقت تسعى إدارة الضرائب بكل وسائلها أن تحيي ضرائبها لحماية موارد الدولة دون مراعاتها الأثر السلبي الذي قد ينجم من ذلك على المكلف بالضريبة، و على هذا فقد مرت هذه العلاقة بتطور المعاملة الممول كزبون أو عميل لدى إدارة الضرائب إلى إدارة خدمات تخدم المكلف بالضريبة،³ وذلك بتوفير محققين أكفاء الذين يفحصون ضرائب المكلفين و معلوماتهم و نشاطاتهم، وكذلك وضوح المراسلات الموجهة لهم وفق القوانين ومختصرة موجزة بحيث تحتوي على اسم الموظف، توقيعه، رقم هاتفه لسهولة الاتصال و الرقم التعريفي للمكلف بالضريبة أي الرقم الجبائي على مستوى إدارة الضرائب التابع لها، بالإضافة للعناية بأهداف المكلف من جهة نظره وهو وليس من جهة نظر الإدارة،

¹ زعزوعة فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 84-85.

²نشأت ادوارد ناشد، مرجع سبق ذكره، ص53.

³ المرجع السابق، ص54.

و الرد على تساؤلاته و التعامل معه بشفافية و صدق و أمانة دون التمييز بين مكلف دون آخر .

وهذا كله لتكون الخدمة المقدمة للمكلف ذات جودة تجعله لا يفكر في التهرب .

ومن أجل ضمان علاقة حسنة بين المكلف و الإدارة بالدرجة الأولى فقدنا قشت بعض التكتلات الدولية سنة 2005 أهم المشاكل لمتعلقة بالأمر التالية :

- استعمال الحاسوب الإلكتروني في النظام الضريبي ؛
- مشاكل التهرب و التملص الضريبي ؛
- تقنيات الفحص الضريبي ؛
- الابداع في الإدارات الجنائية .

في حين هناك من يرى أن اعتبار المكلف عميلا او زبونا لا يغير من طبيعة العلاقة التنظيمية التي تحكم الطرفين ولا تحول الضريبة من فريضة اجبارية إلى التزام اختياري للمكلف الحرية في دفعها من عدمها تشبيه بالعميل أو الزبون التجاري الذي يقرر اختيار التعامل مع المنشأة في الوقت و المكان الذي يحبه و المكان الذي يلائمه، وذلك الضريبة تبقى فريضة إجبارية.¹

ومن ثم تطورت الإدارة الجبائية إلى إدارة خدمات إذ تتمثل هذه الخدمة في اعانة المكلف بالضريبة على الوفاء بالتزاماته الجبائية و استبعاده عن الوقوع في المخالفات التي تعرضه إلى عقوبات، إذ أن المكلف بالضريبة يشعر أن الإدارة تخدمه، وأن خدمتها تعود عليه بالنفع.² إن هذه الخدمات المقدمة إلى المكلف يمكن ترجمتها إلى مبالغ نقدية يمكن توفيرها دون الحاجة إلى دوي الخبرات وبالتالي تجنبهم التكلفة .

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للنشر و التوزيع، الطبعة الرابعة، 2008، ص 16.

² رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 42.

ومن خلال هذا نجد أن هناك عدة أسباب أدت إل تحول الإدارة الجبائية إلى إدارة خدمات ومن بينها ما يلي:¹

- ضرورة وجود إدارة تهتم بكافة متطلبات جمهور المكلفين و الوفاء بها ؛
 - قيام الإدارة بمد جسور الثقة بين المصلحة وجمهور المكلفين على حد سواء ؛
 - تقديم المشورة و المساعدة لجمهور المكلفين بالغبرية .
- كما تقوم إدارة الضرائب بتقديم خدمة و معونة متخصصة لمساعدة المكلف من أجل فهم الالتزامات الملقة عليه و الوفاء بها و تشمل الخدمات على:
- تعريف المكلف بحقوقه و التزاماته و مستحقاته ؛
 - تقديم النصح و المعلومات بالطريقة التي تفي احتياجات المكلف كلما أمكن، وتشمل الحصول على خدمات الترجمة الكتابية و الشفهية ؛
 - الوفاء بمعايير تقديم الحذفة ؛
 - إعطاء المكلف تفاصيل الاتصال بالإدارة الجبائية ؛
 - محاولة استخدام لغة سهلة وواضحة في الحديث و الكتابة و الاعتذار عن الأخطاء المرتكبة من الإدارة و إصلاحها في أسرع وقت ممكن.
- ومن ثم تطورت الإدارة الجبائية إلى إدارة على خدمات حكومية إلكترونية باستخدام الأعمال الإلكترونية وكذلك دخلت التجارة الإلكترونية في مجال الإدارة الجبائية بواسطة التحويل الإلكتروني عن طريق الشبكات الإلكترونية و بطاقات الائتمان مما أتاح ضمان أكبر للإدارة الجبائية و إزالة بعض الإبهام و الغموض عن معلومات تخص المكلفين كانوا يتحفظون عليها أو يخفونها أو يزورونها سابقا.²

¹ نشأت ادوارد ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 65.

² نشأت ادوارد ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 65.

المجتمع الضريبي والمنازعات

المبحث الثالث : ماهية المنازعات الضريبية و أسبابها

إن تعدد القوانين الجبائية والتعديلات المستمرة التي تطرأ عليها من فترة لأخرى تعتبر سبب في صعوبة فهمها أو ما كتبتها من طرف المكلف بالضريبة أو حتى الإدارة الضريبية على حد سواء . مما يؤدي لحدوث أخطاء في فرض الضريبة أو تحصيلها، الأمر الذي أدى الإدارة الجبائية في حالة اعتقاده بوجود خطأ في حساب الضريبة المفروضة عليه أو إجحاف في طريقة تحصيلها .

المطلب الأول : مفهوم المنازعة الضريبية وأنواعها

إن لكلمة منازعة بمجرد النطق بها يتبادر إلى ذهن المستمع حصول مشاكل أو خلافات بين أطراف المنازعة، فالنزاع الضريبي يتضمن مجموعة من القواعد المطبقة على الخصومة التي تثار بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى حول تحديد وربط الضريبة من جهة و تحصيلها من جهة أخرى . إذ يحق للمكلف مخاصمة الإدارة الضريبية من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو في التحصيل و طرقه.¹

كما يجدر الإشارة إلى أن لكلمة منازعة في الميدان الجبائي تحمل معنيين فقد يراد بها معنى واسع او معنى ضيق كما سيتم تناوله أدناه .

الفرع الأول : المفهوم الضيق و الواسع للمنازعة

المنازعة بمفهومها الواسع عبارة عن كلمة ذات معنيين أحدهما مستعمل في المشاكل التي تثار بين المكلف و الإدارة و بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها و الآخر يخص وضعية معينة يمكن أن يحل بالمكلف مثل تعسره أو هلاك أمواله، فيلجأ بناء على ذلك للإدارة بطلب منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه ومنه فإن المنازعة الضريبية بهذا المفهوم تقوم كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو

¹ قاشي يوسف، مطبوعة في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة ألكلي محند اولحاج، البويرة، السنة الجامعية 2014-2015، ص 69.

المجتمع الضريبي والمنازعات

الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو في الحالة التي يكون فيها معسرا، ووضعته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العامة.¹

كما تعني المنازعة الضريبية بمفهومها الواسع مختلف المشاكل و الاختلافات التي تثور بين المكلف و الإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، هذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي، حيث يعتبر المنازعة الضريبية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين و الإدارة الضريبية و الذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية و بذلك فإنها تشمل بالإضافة إلى الخلافات التي تنشأ بين المكلف و الإدارة الضريبية حول ربط الضريبة و تحديد الوعاء الضريبي و كل المسائل المرتبة به على غرار الاستفادة من أحكام تشريعية تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء، و كذا مختلف الخلافات والنزاعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي فهي تشمل دعاوي الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروعة، و كذا دعاوي تعويض الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي، و من الفقهاء من يرى أن المنازعة الضريبية بالمفهوم الواسع لا تتوقف فقط عند النزاع الذي يثور بين الإدارة الضريبية و المكلف بخصوص الوعاء الضريبي وتحديد أو التحصيل الضريبي، فقد يتعدى مفهوم المنازعة الضريبية إلى الأخذ بعين الاعتبار تلك الخلافات الناشئة بين المكلف من جهة و الإدارة من جهة أخرى بخصوص وصيغة معينة يمكن أن تحل بالمكلف على غرار حالة الاعسار التي تلحق به أو حالة هلاك و تلف أمواله الأمر الذي يجعله عاجزا عن تسديد قيمة الضريبة إلى الإدارة الضريبية فيلجأ إليها من أجل محاولة إيجاد مخرج لهذه الحالة التي حلت به.²

أما النزاع الضريبي في مفهومه الضيق، فهو خلاف بين طرفين، هما الإدارة والمكلف، يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينها

¹ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، طبعة 2005، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ص9.

² قاشي يوسف، مرجع سابق، ص69-70.

المجتمع الضريبي والمنازعات

- بإصدار حكم تنفيذي و ملزم. كما أنه يعرف بكونه المنازعة التي تحدث بين المكلف و الإدارة الضريبية و ذلك فيما يتعلق بتحديد طرق تحصيل الضريبة أو مبلغها المفروض.¹
- و من خلال مفهوم المنازعة يمكن استخلاص العناصر التالية:
- إن المنازعة تقوم في بعض الأحيان بمناسبة امتناع المكلف عن تسديد ما فرضت عليه الإدارة الضريبية.
 - قد تقوم المنازعة عند تعديل قانون الضرائب المباشرة أو إلغاء نص تشريعي قد يترتب عليه استفاضة فئة من دافعي الضرائب من التشريع الجديد.
 - قد تقوم المنازعة كذلك في حالة تهرب المكلف من دفع الضريبة أو في حالة قيامه بالغش الضريبي.
 - بعد قيام المنازعة فإنه يتعين إيجاد الحل المناسب لإنهائها سواء عن طريق الإدارة الضريبية بعد أن يتقدم إليها المكلف بتظلم أو يرفع النزاع مباشرة إلى الجهات القضائية المختصة بعد تظلم المكلف و عدم حصوله على حقه من الإدارة الضريبية أو عدم الرد على تظلمه خلال المدة التي حددها القانون.²

الفرع الثاني : موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية

سنحاول تبين موقف المشرع و مدى أخذه بالتعريف الواسع أو الضيق للمنازعات، فبالعودة لقانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجزائري لم يقدم تعريفا للمنازعات الجبائية و إنما تطرق إلى شروطها، فباستقرار المواد المتعلقة بالمنازعات الجبائية لا نجد المشرع قد أعطى تعريفا للمنازعات الجبائية، و إنما حدد شروط و مواعيد احتساب التقادم

¹ حسن فريحة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، طبعة 2008، دار العلوم، عنابة، ص 7.

² نفس المرجع السابق، ص 10.

المجتمع الضريبي والمنازعات

بخصوص النزاع الجبائي سواء ما تعلق بمنازعات الوعاء أو حتى المنازعات أمام لجان الطعن الإدارية و حتى على مستوى القضاء.¹

فبالنظر إلى بعض المواد المتعلقة بالمنازعات الضريبية من قانون الإجراءات الجبائية يمكن استنباط ما أشار إليه المشرع بخصوص المنازعات، فقد نصت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول أما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.²

ومن جهة أخرى نجد ضمن المادتين 92 و 93 من نفس القانون أن المشروع قد أخذ بالمفهوم الواسع للمنازعات الجبائية سواء من خلال طلب الالتماس من السلطة الإدارية الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانونيا أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية، و ذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبرام ذمته إزاء الخزينة، أو من خلال طلب التماس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية و عليه يجب إرسال الشكاوي إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة و إرفاقها بالإنذار و في حالة عدم تقديم هذه الوثيقة، يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوي.³

¹ رابيس سفيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016 - 2017، ص 8.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية سنة 2022، ص 30.

³ المادتين 92 و 93 من قانون الإجراءات الجبائية 2022، ص 38-39.

المجتمع الضريبي والمنازعات

على ضوء النصوص القانونية السابقة الذكر يمكن القول بأن المشرع الجزائري لم يعط تعريفا واضحا للمنازعات الجبائية فهو لم يأخذ بالمفهوم الضيق للمنازعات و لكن أشار إليه ضمنا عندما اعتبر الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة هي من اختصاص الطعن النزاعي، و لكنه في المقابل قد أخذ بالمفهوم الواسع للمنازعات عندما تطرق لإمكانية الاستفادة من الإعفاء أو الحصول على تخفيض للضريبة.

الفرع الثالث : أنواع المنازعة الضريبية

ينقسم النزاع الضريبي إلى ثلاث أنواع¹ و ذلك سواء بالاستناد إلى أنواع الضرائب أو بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة، أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي .

أولا: حسب نوع الضريبة

حسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع متعلق بالضرائب المباشرة، و آخر متعلق بالضرائب غير المباشرة، ويتم الإسناد في تقسيم النزاع الضريبي حسب هذا المعيار إلى المعايير المتبعة في تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة و أخرى غير مباشرة .

ثانيا :حسب المراحل التي تمر بها الضريبة

فحسب هذا المعيار يمكن ان نقسم النزاع الضريبي إلى نزاع مرتبط بالوعاء الضريبي و نزاع متعلق بالتحصيل الضريبي، فمنازعات الوعاء هي تلك المنازعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الضريبي المتخذ كأساس لحساب قيمة الضريبة الواجبة الأداة من المكلف، أما منازعات التحصيل فهي كل ما يرتبط بطرق التحصيل الضريبي، و نرى أن منازعات التحصيل تتجر عن التحصيل الجبري و ليس التحصيل الودي، فهذا الأخير يتم من خلاله إيفاء المكلف بقيمة الضرائب التي على عاتقه طواعية إلى الخزينة العامة، أما منازعات التحصيل الجبري فتنشأ بمناسبة امتناع المكلف

¹ بدائية يحيى ، النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية و القانونية ، تخصص قانون إداري و إدارة عامة ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2012/2011 ، ص 23.

المجتمع الضريبي والمنازعات

عن سداد ديونه تجاه الخزينة، ومن هنا تلجأ الإدارة الضريبية إلى القيام بإجراءات التحصيل الجبري، وعند ارتكابها مخالفات في الإجراءات القانونية يثور النزاع الضريبي بينهما و بين المكلف.¹

ثالثا: من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع

كبداية يواجه النزاع الضريبي أمام الإدارة الضريبية كمرحلة أولية و إجبارية، ثم تليها المرحلة القضائية كحل أخير في حالة استعصاء الحل الإداري، و بالتالي فإنه يقسم لمرحلتين رئيسيتين المنازعات أمام الإدارة و المنازعات أمام الإداري.²

قسيم المرحلة الإدارية كذلك إلى مرحلتين، إحداهما إجبارية و المتمثلة في التظلم أمام الإدارة الضريبية حيث تبطل باقي المراحل دونها، أما الثانية فتتمثل في الطعن أمام لجان الطعن المختصة و التي تعتبر مرحلة اختبارية في حالة رفض الشكوى من طرف الإدارة، تليها المرحلة القضائية في حالة عدم انتهاء المنازعة في مرحلتها الادارية . على مستوى القضاء يقوم المكلف برفع نزاعه الى المحكمة الإدارية، و بعدها مجلس الدولة إن لم يكن حكم المحكمة الإدارية الصادرة في صالحه.

المطلب الثاني : اسباب المنازعة الضريبية و خصائصها.

بعد الحديث عن مفهوم المنازعة الضريبية سوف يتم التطرق إلى أسباب هذه المنازعة، إذ أن حدوث النزاع الضريبي بين المكلف و إدارته هو الحالة غير العادية التي تطبع العلاقة بين الإدارة من جهة و المكلفين من جهة أخرى، فالواقع المعقول و المقبول يقتضي بأن تكون هناك علاقة ودو احترام للتشريع بين الادارة الضريبية في ظل سريان مبدأ التفاهم و الانسجام بين الادارة و المكلفين طالما أن التشريع الضريبي هو من الحكم بين الطرفين. ووجود هذا النزاع فلا بد من توفر أسباب أدت لحدوثه.

¹ قاشي يوسف ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 72-73

² بدائيرينة يحيى ، مرجع سبق ذكره ، ص 26.

الفرع الأول : الأسباب المرتبطة بالتشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي قد يؤدي بما يحتويه من خصائص سلبية إلى حدوث النزاع الضريبي بين المكلف و الإدارة الضريبية، فالخصائص السلبية التي تميز التشريع الضريبي قد تؤدي إلى اختلاف الفهم و التفسير بين المكلفين من جهة و الإدارة من جهة أخرى، كما قد تؤدي كثرة التعديلات المدخلة على النظام الضريبي إلى حدوث سوء في الفهم و صعوبة حين التطبيق وعلى العموم يمكن إرجاع أسباب المنازعة الضريبية التي تعود إلى التشريع الضريبي فيما يلي:¹

- مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال، أو خروج هذا التشريع و انحرافه على القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الضريبية على غرار مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي و يجعل التشريع الضريبي ينحرف عن الغاية و الهدف الأساسي من تشريع الضريبية وهو مساهمة جميع الأشخاص في تحمل العبء الضريبي كل حسب قدرته التكليفية، هذا السبب قليل الحدوث و إن حدث لا يكون في التشريع العادي أو ما يسمى القانون الصادر عن السلطة التشريعية، لأنه لا يمكن تصور إصدار قانون من طرف السلطة التشريعية و يكون مخالف للقواعد الدستورية الموجودة و يصبح ساري المفعول و لكن قد يرتبط مخالفة القواعد الدستورية بمختلف اللوائح التنظيمية و التفسيرية التي تسهم في تطبيق التشريع الضريبي؛

- التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي و مختلف القوانين و التشريعات ذات الصلة بالضريبية، ففي الواقع العملي نجد أن التشريع الضريبي يكون من خلال عدة قوانين وذلك حسب نوع الضريبة المراد تشريعها، و نتيجة كثرة القوانين من جهة و التعديلات الكثيرة المدخلة على

¹ قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص ص 74,75.

المجتمع الضريبي والمنازعات

هذا التشريع من جهة ثانية قد يؤدي ذلك إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة، كما قد يؤدي ذلك إلى حالات الازدواج الضريبي أو إلى عدم قيام المكلف بواجباته الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي بين المكلف و الإدارة الضريبية؛

• جمود التشريع الضريبي وعدم تعديله لفترات طويلة هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدم استقرار التشريع و اتسامه بالتعديل المتكرر و الكثير في فترات زمنية قصيرة فخاصية الجمود التي قد يتميز بها وعدم اتسامه بالتطور و التحديث يؤدي إلى عدم مواكبة هذا التشريع للتغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية، الأمر الذي يؤدي إلى قصوره عن مواجهة و الاحاطة بكل المستجدات و المتغيرات ذات الصلة بالمجال الضريبي و من جهة ثانية فإن عدم استقرار التشريع الضريبي و اتسامه بكثرة التغير و التعديل دون مبررات تذكر قد يؤدي إلى غموض هذا التشريع وتعارضه مع مبدأ استقرار التشريع الضريبي الذي يعد من المبادئ القانونية التي تدعم تحقيق العدالة بين المكلفين، إن عدم الوضوح هذا يؤدي إلى مشاكل بين الإدارة الضريبية و المكلفين ونتيجة عدم الوضوح الرؤية بخصوص الإجراءات الواجب اتباعها من أجل الايفاق بالالتزامات الضريبية، حيث ترى الإدارة الضريبية في تصرفات المكلفين غير الصحيحة و الناتجة عن عدم فهم التشريعات الضريبية نتيجة كثرة التعديل والتغير على أنها تهرب من الالتزامات الضريبية، بينما المكلف قد يكون قام بهذه التصرفات عن غير قصد و دون وجود نية سيئة في عدم الالتزام الضريبي، هذه الأمور قد تؤدي إلى حدوث الكثير من المنازعات الضريبية؛

• مغالاة التشريع الضريبي في الاعتماد على النظام الجزافي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، فنظام الإخضاع عذا مبني على التقدير التقريبي للوعاء الضريبي، و بالتالي قد تكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الضريبية للمعانة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي لعزم رضا المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الادارة الضريبية مما ينجر عنه الوقوع في المشاكل الضريبية.

الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية

قد لا تكون التشريع الضريبي دائماً هو السبب في الحدوث المنازعات الجبائية، ففي بعض الأحيان ترجع تلك الأسباب إلى الإدارة الضريبية في حد ذاتها، باعتبار الجهة المسؤولة عن تطبيق هذا التشريع وحرصها على التزام المكلفين بدفع المستحقات الضريبية، و تتمثل الأسباب المرتبطة بالإدارة في :

- أعوان الادارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، و التي قد تأخذ شكل قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الضريبي بأكثر من المقدر الحقيقي الذي يتلاءم مع القدرة التكلفة للمكلف، كما قد يتجاوز أعوان الادارة الضريبية القانون حين ربط الضريبة و تحصيلها أو حتى أثناء القيام بهما مهم في إطار الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلف، و تأخذ هذه التجاوزات شكل عدم الاحترام¹ للإجراءات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية الرقابة الجبائية أو حتى عدم إحترام الأجل القانونية التي يمنحها القانون للمكلف من أجل تحضير نفسه للخضوع للرقابة؛

- قد ينجم حين تطبيق التشريع الضريبي من طرف أعوان الإدارة الضريبية العديد من مخالفات التطبيق لهذا التشريع، هذه المخالفات تكون بسبب عدم فهم التشريع الضريبي أو الخطأ في آليات و اجراءات و طرق التطبيق مما ينجر عنه في النهاية نشوب الخلاف بسن المكلف و الإدارة الضريبية؛

- انتشار الظواهر السلبية في الادارات العمومية بصفة عامة و الإدارة الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي و الإداري في الادارة الضريبية، فقد تكون هناك محاباة لبعض المكلفين و مغالاة بخصوص تقدير الوعاء الضريبي و تحصيل الدين الضريبي من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة؛

¹ قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص76.

المجتمع الضريبي والمنازعات

• كما أنه من بين الاسباب التي تؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي هو مغالاة سلطات الإدارة في طلب معدلات أداء مرتفعة من طرف أعوان الإدارة الضريبية، ففي إطار تحفيز أعوان الإدارة الضريبية من طرف مسؤوليهم ترصد مكافآت لكل من يحقق معدلات أداء مرتفعة، و في ظل التنافس للحصول على هذه الامتيازات يتم ارتكاب العديد من الأخطاء في مجال تحديد الوعاء الضريبي بدقة، الأمر الذي يؤدي لانعكاسات سلبية لسياسات التحفيز المتبعة بغرض تحسين الوعاء الضريبي.

الفرع الثالث: أسباب تتعلق بالمكلف

قد تعود أسباب نشوب النزاع الضريبي إلى المكلف الضريبية في بعض الأحيان، فقيام الإدارة الجبائية بتطبيق التشريع و فرض الضريبة على المكلف، أمر قد يعتبره محاولة منها لنهب أمواله و أخذها منه بنسب مرتفعة، ما يجعله في محاولة تملص من الالتزامات الجبائية و هذا ما يؤدي إلى حدوث المنازعة، و تتمثل الأسباب المتعلقة بالمكلف في نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى تدم الإبقاء بالتزاماته تجاه الدولة، نقص الوعي هذا مرده نقص الثقافة المالية لدى المكلف بصفة خاصة و المواطن بصفة عامة،¹ فالثقافة المالية تبرر من خلال إدراك المواطن للحقوق و الواجبات المالية تجاه الدولة، و في المجال التزاماته الضريبية، و نقص الوعي الضريبي هذا يتجلى في :

• عدم الاهتمام بما تلزمه التشريعات الضريبية في حق المكلف، فنجد عادة أن المكلف لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الضريبية الى طريقة التحديد الإداري للوعاء الضريبي؛

• الإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف، هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم و كذا عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اعتراف الإدارة بهذه الوثائق حتى و إن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون ؛

¹ قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص77.

المجتمع الضريبي والمنازعات

- التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي لفرض الغرامات الناتجة عن التأخير مما يؤدي إلى تتاقل العبء الضريبي على المكلف مما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون، و طالما أن الدين الضريبي هو دين امتيازي و لا يمكن سقوطه إلا بالتقادم فتنشأ النزاعات الضريبية.¹

الفرع الرابع: خصائص المنازعة الضريبية

يمكن تحديد أهم خصائص المنازعة الضريبية كمايلي:²

- هي مجموعة الخلافات التي تكون بين الإدارة و المكلف و النصوص القانونية المطبقة عليها؛
- أن يكون الفصل في المنازعة على مرحلتين الأولى إدارية و الثانية قضائية، وقد يكون مباشرة أمام القضاء في حال تحريك الدعوى من قبل الإدارة الجبائية في حال وجود عش أو تدليس من طرف المكلف؛
- أن يكون موضوع هذه الخلافات في صحة و شرعية وعاء الضريبة أو رسم أو مقدارهما.

¹ قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 78 .

² محفوظ بالرحماني، الضريبة العقارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 335

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى أهم المفاهيم المتعلقة بكل من السياسة الضريبية، النظام الضريبي؛ المجتمع الضريبي الذي يشكله طرف العلاقة الضريبية، إضافة إلى المنازعات الجبائية وما تعلق بها من مفاهيم. حيث ان من بين النقاط التي توصلنا لها أن المشرع أعطى للمكلف بالضريبة طرق متعددة وحقوق و ضمانات لها أجل الدفاع عن المصالح ونزاع الإدارة الجبائية وهذا في حالة عدم رضاه بالضريبة المؤسسة أو بإجراءات تحصيلها.

بداية من النزاع الإداري والذي أهم مميزاته التظلم المسبق أمام الإدارة الضريبية والذي يعتبر شرطاً جوهرياً، هذا النزاع يعتبر كمحاولة إصلاح بين المكلف والإدارة من جهة وتحقيق للضغط على القضاء من جهة أخرى، مروراً باللجان الإدارية والتي تعتبر ثاني مراحل المنازعة في حال رفض الإدارة لشكوى المكلف.

وفي الفصل الآتي سنفصل أكثر في كيفية سير عملية المنازعات الضريبية و تبين وتوضيح الأطراف التي تقض النزاع القائم بين المكلف والإدارة.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي للمنازعات الجبائية
-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-

تمهيد:

في ظل محاولة المكلف لتسوية نزاعة الجبائي ألزمه المشرع باللجوء إلى التظلم و رفع شكواه أمام مديرية الضرائب التي أصدرت القرار الضريبي بحيث توجه الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التي تتبع مكان فرض الضريبة، والهدف من اللجوء إلى الإدارة الجبائية هو إقرار المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية وإبقاء جانب الحوار مستمر بين المكلف والإدارة الجبائية قصد عدم إغراق القضاء بمثل هذه المنازعات، ومحاولة إيجاد حل ودي وإداري للنزاع، فضلا عن ذلك توفير الوقت والجهد وسرعة الفصل في هذه المنازعات.

وبما أن الشكوى إجراء إجباري فإنه لا يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء ما لم يطرح شكواه أمام لجان الطعن الولائية أو العفو بحيث يكون ذلك وفق شروط ومراحل واحترام ميعاد تقديم الشكوى هذا و قد يقوم المكلف بالضريبة باللجوء إلى القضاء في حالة عدم رضا الإدارة الجبائية بتظلمه نتيجة القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، ففي هذه الحالة المكلف بالضريبة قد استوفي جميع طرق الطعن الإدارية، لذلك يمكن له رفع نزاعه أمام الجهات القضائية المختصة و ذلك بموجب دعوى قضائية يطالب فيها بإبطال القرارات الصادرة عن الإدارة.

المبحث الأول : التنظيم الإداري لمديرية الضرائب لولاية الأغواط

لقد شرعت الدولة الجزائرية منذ الاستقلال في إنشاء وزارات من بينها وزارة المالية وذلك بموجب المرسوم 23/326 التي يوجد من بين إدارتها المديرية العامة للضرائب من بين أهدافها مراقبة النشاطات التجارية و الصناعية لممولي الضرائب و كذا الخزينة العمومية كما تسهر على متابعة تنفيذ و تطبيق القوانين المالية في أحسن الظروف، و لقد عرفت الجزائر منذ بداية التسعينات إصلاحات هامة من بينها ما يخص إدارة الضرائب من حيث هيكلها الإداري و التنظيمي و القوانين التي تسيروها، و توجد عدة مديريات جهوية و التي تقوم بالمراقبة و التنسيق من أجل ضمان السير الحسن للمصالح التابعة للمديرية العامة و توجد على مستوى التراب الوطني في مديريات جهوية .

المطلب الأول: نشأة المديرية و تدرجها الإداري

الفرع الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية الأغواط

نشأت مديرية الضرائب لولاية الأغواط بموجب المرسوم رقم 91/60 المؤرخ في 23/2/1991 المتضمن تحديد و تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل و المتمم وقد أوكلت لها على المستوى المحلي كل الصلاحيات. الفرع الثاني: التدرج الإداري للمديرية تضم المديرية العامة للضرائب 9 مديريات جهوية و تضم كل مديرية جهوية هي الأخرى مديريات ولائية فالمديرية الجهوية ورقلة تضم ستة 6 مديريات ولائية من بينها مديرية الضرائب الولاية الأغواط.

أما المديرية الولائية للضرائب بالأغواط تتضمن: مركز الضرائب بالأغواط و(4) مراكز جوارية للضرائب (الأغواط، أفلو، قصر الحيران، بليل) أنشأت هذه المراكز بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/2/2009 و 05 خمس مديريات فرعية وهي:¹

¹ معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية الأغواط، 2022

- المديرية الفرعية لعمليات التحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية الأغواط

الفرع الأول: مهام مديرية الضرائب لولاية الأغواط

المديريات الولائية للضرائب المتواجدة على مستوى الوطن لها أهداف مشتركة ومهام عليها من طرف المديرية المركزية يجب القيام بها على أحسن وجه، وفيما يخص كمران الأساسية للمديرية فتتمثل في تحقيق السياسة المالية للبلاد وتزويد ميزانية الدولة المحلية بالأموال عن طريق تحصيل الضرائب، أما فيما يخص المهام فهي موزعة على المديرية الفرعية الخمسة بحيث كل مديرية فرعية مخول لها مهام معينة. ولكل مديرية فرعية مهام تقوم بها ومكاتب تابعة لها وهي:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتكلف لاسيما بما يلي: ¹

تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار؛
التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات و مراقبتها؛ .

متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب هي:

- مكتب الجداول؛

¹ معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية الأغواط، 2022

-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-

• مكتب الإحصاءات؛

• مكتب التنظيم والعلاقات العامة؛

• مكتب التنشيط و المساعدة.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل

و تكلف لاسيما بما يلي:

• التكفل بجدول سندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم و كل ناتج آخر؛

• متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها التطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛

• التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛

• مراقبة القباضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات و تطهيرها.

و تتكون هذه المديرية الفرعية من (03) مكاتب:

• مكتب مراقبة التحصيل؛

• مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله؛

• مكتب التصفية.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

و تكلف لاسيما بما يلي:

معالجة الاحتياجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية أو تبليغ قرارات الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة؛ . معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة ؛ . تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو الطعون، الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية. او تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب هي:

• **مكتب الاحتجاجات؛** يكلف بتسيير استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة، واستلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

• **مكتب لجان الطعن؛** يهتم بدراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة. وتلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

• **مكتب المنازعات القضائية؛** أهم مهامه إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة، والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

• **مكتب التبليغ والأمر بالصرف؛** يقوم بتبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف الطعون، والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-

رابعاً: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

و تكلف لاسيما ب :

إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها . وتتكون هذه المديرية

الفرعية من 4 مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛
- مكتب البطاقات و المقارنات؛
- مكتب المراجعات الجبائية؛
- مكتب مراقبة التقييمات.

خامساً: المديرية الفرعية للوسائل

وتكلف لاسيما بما يلي:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية و تنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية و التطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من 4 مكاتب هي:

- مكتب المستخدمين و التكوين؛
- مكتب عمليات الميزانية؛
- مكتب وسائل تسيير المطبوعات و الأرشفة؛
- مكتب الإعلام الآلي.

المبحث الثاني: التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية

من أجل تسوية المنازعات الجبائية والفصل فيها يقتضي الأمر المرور بمرحلتين: المرحلة الإدارية والتي تعتبر مهمة بالنسبة للمكلف بالضريبة بحيث يجب عليه إتباعها وتقديم الشكاية فيها والالتزام بكل إجراءاتها الواجب مباشرتها، وبعد الانتهاء من الإجراءات الإدارية تأتي المرحلة الثانية وهي مرحلة الخصومة القضائية بحيث يتم فيها رفع الدعوى القضائية أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة لمنح حق الاستئناف في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة.

وعليه من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مطلبين: يتناول الأول التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية ، في حين يتناول المطلب الثاني التسوية القضائية للمنازعات الجبائية.

المطلب الأول: الإجراءات الإدارية المتعلقة بمنازعات الوعاء

أولاً: تقديم الشكوى و ميعادها

*تقديم الشكوى و شروطها: يمكن للمكلف بدفع الضريبة المباشرة تقديم شكاية إلى مدير الضرائب للولاية إما لتصحيح خطأ مادي ارتكب أثناء تقدير وعاء الضريبة لإعادة النظر في القاعدة الضريبية أو للاستفادة من امتيازات قانونية تم إقرارها بنص قانوني.

وقد قسم المشرع شروط تقديم الشكوى إلى قسمين متعارف عليهما لدى رجال القانون، وهما شروط شكلية و شروط موضوعية.¹

-الشروط الشكلية: حسب نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية يجب أن تكون الشكوى:

¹ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 87

فردية: غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية؛

لا تخضع الشكاوي لحقوق طابع؛

التوقيع: يشترط المشرع أن تكون الشكوى موقعة من طرف المعني بالأمر نفسه أو وكيله القانوني؛

الموطن: على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، فإذا كان مقيما بالخارج فيجب عليه أن يتخذ موطنا في الجزائر.

-الشروط الموضوعية: يجب على المشتكي تفصيل شكواه و ذلك بالعرض المفصل لمحتوى الشكاية و الدفع التي يتقدم بها و طبيعة الاعتراضات و حجمها ومبرراتها، وبالتالي يقع عبئ إثبات سوء تقييم الوعاء أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الجبائية على المشتكي.

وعليه يجب أن تتضمن الشكاية الشروط الموضوعية التالية:

*ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها؛

*بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة؛

*مناقشة ملخص طبيعة النزاع و الدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري و تحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.

وكننتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة،

وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب، وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في:

* غياب توقيع المدعي بخط اليد؛

* الشكاوي الجماعية (المتفرقة) والشكاوي المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-

*ميعاد الشكوى: هنا يجب مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه:

تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي؛
ينقضي أجل الشكوى في:

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها؛

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق؛

عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوي:

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي فيها اقتطاع من المصدر؛

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

ثانيا: شكل الشكوى و محتواها

*محتوى الشكوى: يجب أن تحتوي الشكوى عن عرض موجز التي جعلت المكلف لا يقبل بالضريبة ويعترض على تسديدها كأن يدفع أي ضريبة جاءت مرهقة و مبالغ فيها أو أن حسابها خاطئ لا يتناسب و وضعية المكلف و نشاطه المهني أو التجاري.

ولابد للمكلف أن يوضح طبيعة نشاطه المهني أو التجاري و تاريخ شروعه في النشاط المهني أو التجاري، و في نهاية الشكوى يجب أن يوضح طلباته كأن يلتمس تخفيض الضريبة أو إعفائه منها كليا إن وجد مصوغ قانوني لذلك و يوقع الشاكي بيده .¹

***شكل الشكوى:** و تكون على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي ولا يجوز أن تكون الرسالة المقدمة شفوية، و إذا كان الشاكي أميا لا يحسن القراءة و الكتابة أو غير قادر على الإمضاء فإنه بإمكانه تقديم الشكاية عن طريق محامي أو شخص يمكنه التصرف قانونا باسم المكلف أو ممثله القانوني أو الوصي لحساب القاصر أو الأب لحساب ابنه القاصرة.

ثالثا: التحقيق و الفصل في الشكوى

***التحقيق في الشكوى:** عندما تتسلم مديرية الضرائب للولاية شكاية المكلف المكلفين الذين يطلبون ذلك، و تسجل الشكاية في سجل مخصص لها لهذا الغرض وإخبار قابض الضرائب بطلب تأجيل الدفع، ثم تحال الشكاية لمفتش أو مراقب الضرائب المباشرة ، كما يمكن أن يسند التحقيق إلى أعوان الرقابة الجبائية إذا تعلق الأمر بالطعن في التقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء القيام بالتحقيق في محاسبة المكلف و ذلك بغرض تقديم تبريراتهم بشأن ما توصلوا إليه أثناء إعادة تقدير مداخيل المكلف بالضريبة.

***البت في الشكوى:** يتم النظر في الشكاوي من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة بحيث يجوز البت فورا في الشكاوي التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا، بحيث يبت رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوي التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى، و يحدد هذا الأجل بستة 6 أشهر عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب و يمدد

¹ طاهري حسين، المنازعات الضريبية (شرح قانون الإجراءات الجبائية دار الخلدونية للنشر و التوزيع، بدون طبعة، القبة القديمة - الجزائر، 2007، ص10

الأجل إلى ثمانية 8 أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، و يقلص هذا الأجل إلى شهرين 2 بالنسبة للشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.¹

ويبت رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوازي للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوي النزاعية المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات والمرفوعة من اطرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، بحيث يبت رئيس مركز الضرائب سلطته امن اجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار (50.000.000 دج) أو يساويها، و يمارس رئيس المركز الجوازي للضرائب صلاحياته من اجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون (20.000.000 دج) ، و بعد إصدار القرارات يتعين على كل من مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي أن يبينوا القرارات الصادرة مهما كانت طبيعتها وذكر الأسباب والأحكام التي بنيت عليها ومن ثم يجب عليهم إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام .

المطلب الثاني: الإجراءات الإدارية للتحصيل والظعن أمام اللجان الإدارية

أولاً: الإجراءات الإدارية للتحصيل

* **إجراءات المتابعة:** بعد مرحلة تحديد الوعاء الضريبي تأتي مرحلة تحصيل الضريبة بنقل قيمتها من ذمة المكلف بها إلى خزينة الدولة وهناك طريقتين:

التحصيل الودي والذي يعتبر للضريبة بمثابة إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف بالضريبة قصد تسديد مستحقته الجبائية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، و هذه العملية تعني توجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الجبائية والقيام

¹ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الطبعة الثانية، عين مليلة - الجزائر، بدون سنة

بعملية دفع الأموال المستحقة بنفسه و في أجالها المحددة، أما الطريقة الثانية فتتمثل في التحصيل الجبري للضريبة الذي تلجأ فيه الإدارة بإتباع الطرق القانونية التي تكفل لها الحصول على الدين الضريبي من ذمة المكلف بها. و من هذا تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، و تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني و الحجز على الممتلكات.¹

***الغلق المؤقت للمحلات:** حسب المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019 يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع. ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر.

***الحجز على الممتلكات:** حسب المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة و في الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقاibus الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل، و يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.

* **طلب على إيقاف التسديد:** إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في مقدار الضريبة أو حول إجراءات التسديد أو مهما كان نوع النزاع لا يوقف عملية التسديد، لكن المشرع الجبائي رخص للمكلف بالضريبة تأجيل الدفع،² بحيث يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقديم ضمن الشروط المحددة في صحة أو مقدار الضرائب

¹ زينب العمري، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013-2014، ص 21.

² فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و التوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2013، ص 25

-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-

المفروضة عليه، أن يرجى دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى.

ثانيا: الطعن أمام اللجان الإدارية

*اللجنة الولائية للطعن:

-تشكيل اللجنة الولائية للطعن

تتشأ لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة بحيث تتشكل من:

- عضو من المجلس الشعبي الولائي؛

- ممثل 1 من المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛

- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛

- ممثل 1 من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- ممثل 1 من غرفة التجارة و الصناعة للولاية؛

- ممثل 1 عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛

- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى

للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

مهامها: تبدي اللجنة رأيها في الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح للأخطاء

المرتبكة في إقرار أساس الضريبة أو حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي

أو تنظيمي.

و تتعلق الضرائب ب: تشريعات الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة التي يزيد مبلغها عن

اقل او يساوي عن 20.000.000 دج ؛ و الطعون التي كانت محل رفض من قبل اللجنة

الدائرة للطعون في الضرائب المباشرة .

-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-

-تنظيم و عمل اللجنة الولائية للطعن: يجب أن تقدم هذه الطلبات إلى اللجنة خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو استلام رأي اللجنة البلدية للطعن، وتعد اللجنة اجتماعها بدعوى من رئيسها و لا يصح اجتماعها إلا إذا توفر النصاب القانوني المحدد بسبعة أعضاء و يمكن اللجنة أن تدعو المكلفين السماع أقوالهم أو من ينوب عنهم قانونا وتشعرهم للحضور أمامها قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ الاجتماع.

يجب الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين و في حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس.

* اللجنة المركزية:

- تشكيلة اللجنة المركزية للطعن: حسب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية:
- تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال، مشكلة كما يأتي:
- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا ؛
 - ممثل 1 عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير؛
 - ممثل عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير؛
 - ممثل 1 عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
 - ممثل 1 عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛
 - مدير كبريات المؤسسات أو ممثلة برتبة نائب مدير.

في حالة الوفاة أو الاستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد.

مهامها: تبدي اللجنة المركزية رأيها في:

- تسعيرات الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة لها التي تزيد عن 70.000.000 دج والتي أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي؛

-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-

- الطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن التابعة للولاية.

تقدم هذه الطلبات إلى اللجنة خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو استلام رأي اللجنة التابعة للولاية.

تنظيمها: تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر على الأقل، و يبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل عشر 10 أيام من تاريخ اجتماعها ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، و لهذا الغرض، يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرون 20 يوما من تاريخ الاجتماع. ويمكن للجنة كذلك لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني أو مدير المؤسسات الكبرى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة.

يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، و في حال تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، تبليغ الآراء التي يمضيها الرئيس بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص أو إلى مدير المؤسسات الكبرى في أجل عشرون 20 يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية

المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية و طرق الطعن الممنوحة للمكلفين بالضريبة

الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية

تمارس سلطات الإدارة الجبائية في إطار القانون عن طريق:

وسائل التدخل،

المتابعات.

أولاً: وسائل التدخل

تهدف وسائل التدخل لضمان تحصيل الضريبة.¹

أ.التحصيلات

*الإشعار بالدفع: تبلغ الإدارة المدينين بالضريبة عن طريق إشعار أو عدة إشعارات بالدفع

في حالة عدم دفع الحقوق المستحقة التي تعتبر دين الخزينة، وإذا امتنع المدينون عن الدفع

تباشر الإدارة بالملاحقات التي عادة ما تكون عن طريق التبليغ بسند التحصيل.

*سند التحصيل: بمقتضى مبدأ التنفيذ التلقائي الذي تتمتع به الهيئة العمومية تصدر الإدارة

سند ينفذ مباشرة: سند التحصيل.

ب.إجراءات التقويم

للإدارة القدرة على إثبات عدم كفاية الثمن المعبر عنه أو التقديرات المقدمة من طرف

الأطراف وتسعى للحصول ودياً على الاعتراف بعدم كفاية ودفع الحقوق المستحقة.

في حالة العكس تطلب رأي لجنة المصالحة على مستوى الولاية حيث على ضوءه

تصدر سند التحصيل.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل الجبائي للتسجيل، 2022، ص

*المرحلة الودية: إذا بين التحقيق اللاحق للتسجيل بأن الثمن أو القيمة المصرح بها تقل عن القيمة التجارية، تقوم الإدارة بدعوة المدينين بالضريبة القيام بتسوية ودية حول النقص الملاحظ.

في الحالة المعاكسة على الإدارة أن تشرع بإجراء التوفيق في الوقت الذي يخضع فيه الملف للجنة المصالحة تؤسس هذه اللجنة على مستوى كل مديريات الضرائب الولائية وتتكون من الأعضاء التالية:

• مدير الضرائب على مستوى الولاية، رئيسا ؛

• مفتش التسجيل؛

• مفتش الأملاك الوطنية والعقارية؛

• قابض الضرائب المختلفة؛

• مفتش الضرائب؛

• موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية؛

• ممثل عن إدارة الولاية.

*مرحلة المصالحة :

هناك حالتين:

• توصل اللجنة إلى اتفاق مع الخاضع للضريبة، هذا الأخير يكتب التزام بدفع الحقوق المستحقة بصدد الفرق المعين؛

• عدم التوصل لأي اتفاق رفض أو غياب المعنيين بالأمر، تصدر اللجنة إشعار بإجماع الأصوات والذي يبلغ للمكلفين بالضريبة عن طريق رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام.

يمكن القيام بالزيادة التلقائية و إبلاغها للمكلفين بالضريبة عن طريق رسالة موصي عليها مع إشعار بالاستلام في أجل عشرون (20) يوم من تبليغ الإشعار. إذا لم يدفع المكلف بالضريبة الحقوق و الغرامات المطالب بها خلال عشرة (10) أيام يصدر في حقه سند التحصيل.

ثانيا: المتابعات

يشرع في الملاحقات إذا لم تدفع الحقوق من طرف المدين بالضريبة ولا يمكن للاعتراض أن يعيق ذلك إلا في حالة تقديم ضمانات كافية.¹

الفرع الثاني: طرق الطعن الممنوحة للمكلفين بالضريبة

على المكلف بالضريبة طريقتين للطعن هما الطعن القضائي و الطعن الولائي و لكن قبل التطرق لهما يجب الإشارة إلى أنه يجب أولا على المكلفين بالضريبة إرسال الطعون للجنة الطعن الوثنية قبل رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

لجنة الطعن الولائية: هي لجنة تساهم في إبداء رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار 20.000.000 دج و الشئ سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.²

أولا: الطعن الولائي

يتعلق الطعن الولائي بالطلبات الموجهة من أجل الالتماس من الإدارة الجبائية تخفيض أو تعديل العقوبات الجبائية.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الدليل الجبائي للتسجيل، مرجع سبق ذكره، ص ص 62-63.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاعلام ، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب

-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-

يجب أن توجه الطلبات على ورق عادي الى:

- مدير الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي اللجنة التي تنشأ لهذا الغرض على مستوى الولاية إذا كان مبلغ العقوبة أقل أو يساوي 5.000.000 دج؛
- المدير الجهوي للضرائب بعد أخذ رأي اللجنة المشكلة لهذا الغرض على المستوى الجهوي إذا كان مبلغ العقوبة يفوق 5.000.000 دج.
- نشير إلى أن القرارات التي يتخذها مدير الضرائب على مستوى الولاية قابلة للطعن أمام المديرية الجوهريّة للضرائب المختصة إقليمياً .

ثانياً: الطعن القضائي

1. الطعن أمام المحكمة الإدارية

في حالة رفض الاعتراض الموجه لمكتب التسجيل عن طريق رسالة موصي عليها ، يمكن المكلف بالضريبة أن يطعن في ذلك لدى الغرفة الإدارية للمجلس القضائي في أجل أربعة أشهر من استلامه سند التحصيل¹.

و لكي تقبل عريضة شكوى المكلف بالضريبة يجب أن:

تكون موقعة من طرف صاحبها أو شخص وكيل عنه.

تتضمن كل مريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل.

ترفق بالأشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه .

و فيما يخص التأجيل القانوني فقد منح القانون إمكانية تأجيل بدفع المبلغ الرئيسي المحتج

عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال ، الدليل الجبائي للتسجيل، مرجع سبق

-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-

يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.¹

2. الطعن أمام مجلس الدولة

يمكن الطعن في الحكم الصادر عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفق نفس الآجال المحددة عند اللجوء إلى المحكمة الإدارية.

يجب إيداع الطعن لدى كتابة الضبط المجلس الدولة على شكل عريضة موقعة من طرف محامي معتمد.

يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي تم فيه تبليغ المصلحة مدير الضرائب بالولاية.²

المطلب الثاني: الدراسة المقدمة على مستوى مديرية الضرائب 2017-2021

الفرع الأول: تحليل ملفات النزاعات

الجدول رقم (01): عدد الملفات للمكلفين الواردة والمرفوضة والمنخفضة على مستوى

مديرية الضرائب لولاية الأغواط خلال الفترة 2017 - 2021.

السنوات	الملفات النزاعية المستلمة	الملفات المعالجة	الملفات المقبولة	الملفات المرفوضة	تخفيض كلي (النسبة)	تخفيض جزئي (النسبة)
2017	310	274	83	191	46	37
2018	268	221	63	158	33	30
2019	266	207	96	111	44	52
2020	254	171	83	88	43	40
2020	499	358	270	88	212	58

المصدر: من إعداد الطالبيين بالاعتماد على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاعلامي دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز

الضرائب ، مرجع سبق ذكره، 2022، ص 32

² المرجع السابق، ص ص 32- 33

من خلال الجدول السابق وما جاء به الشكل الموضح أعلاه يتضح لنا ما يلي:

إتجاه نسب الرفض إلى الانخفاض من سنة 2017 إلى 2021 على التوالي للاشارة بالنسبة لسنة 2021 الاحصائيات موفقة بتاريخ 2021.

في المقابل يلحظ أن نسب التخفيض (جزئيا +كليا) المقابلة لنفس السنوات المذكورة أعلاه على التوالي تتجه من الارتفاع الى الانخفاض عودة للارتفاع.

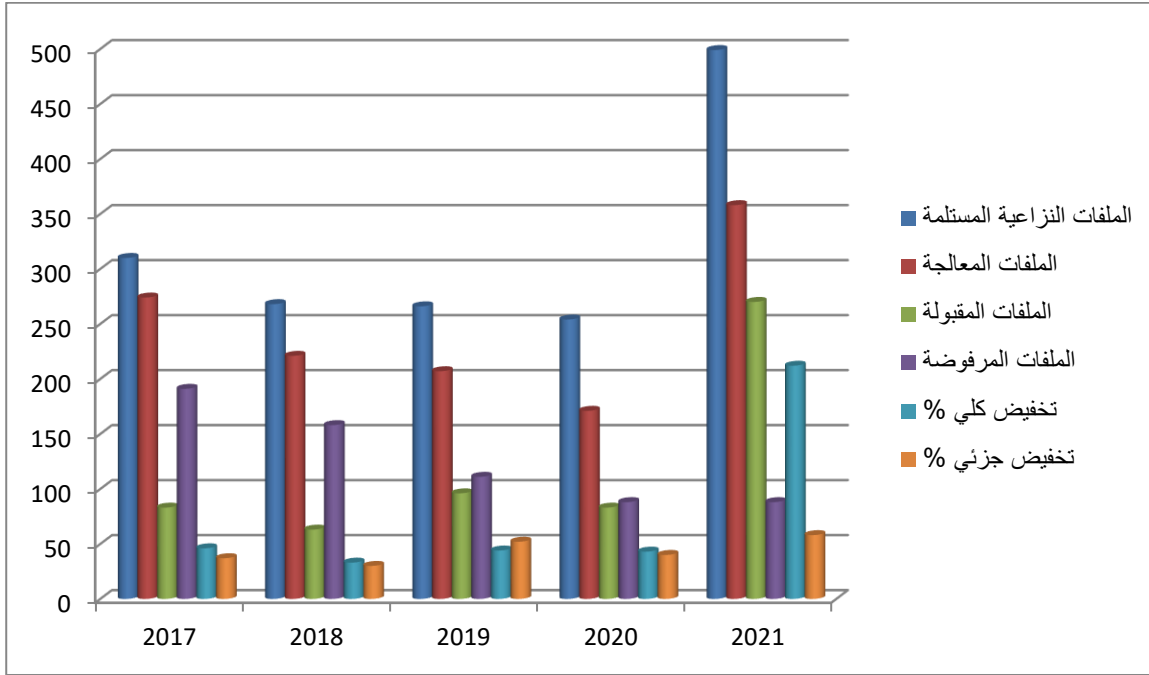
وفي المقابل نلاحظ أن نسب التخفيض الكلي متذبذبة بين انخفاض وزيادة من سنة 2017 إلى سنة 2021 لنفس السنوات على التوالي وكذلك الأمر بالنسبة للتخفيض الجزئي حيث كان في صعود ونزول.

وهذا يدل في مجمله على المعالجة المتأنية والدقيقة لهذا الهيكل (مديرية الضرائب) ويتجلى ذلك من خلال انخفاض وارتفاع نسب الرفض التي كانت مرتفعة جدا وفي نفس الوقت الاتجاه إلى انصاف المكلفين بقبول الاحتجاجات بنسب متدرجة وهذا كمحاولة من هذه الهيئة لتدارك الأمر وتحسين العلاقة مع المكلف بالضريبة لتسهيل مهمتها في تحصيل الضرائب دون عناء او منازعات .

-كما يظهر اتجاه المديرية من خلال نشاطه المعتاد في ربط الضريبة بتوفر الحادثة المنشئة للضريبة ثم تحديد معدلها ثم تحصيلها كما وجه التشريع الجزائري المكلف الى تقديم تظلمه امام هذه الجهة التصحيح خطأها وتداركه في المراحل الأولى للمنازعات .

توفير الجهد والوقت قبل اللجوء إلى القضاء الاداري هذا الأخير الذي تطول إجراءاته مما يعطل مصالح المكلف ويضيع مصالح الخزينة في آن واحد .

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-



المصدر: من إعداد الطالبين

الفرع الثاني: تحليل المبالغ المتنازع فيها

الجدول رقم (01): عدد المبالغ المتنازع فيها على مستوى مديرية الضرائب لولاية الأغواط

خلال الفترة 2017 - 2021

السنوات	المبالغ المتنازع فيها	المبالغ المنخفضة	المبالغ المرفوضة
2017	310	274	83
2018	268	221	63
2019	266	207	96
2020	254	171	83
2020	499	358	270

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

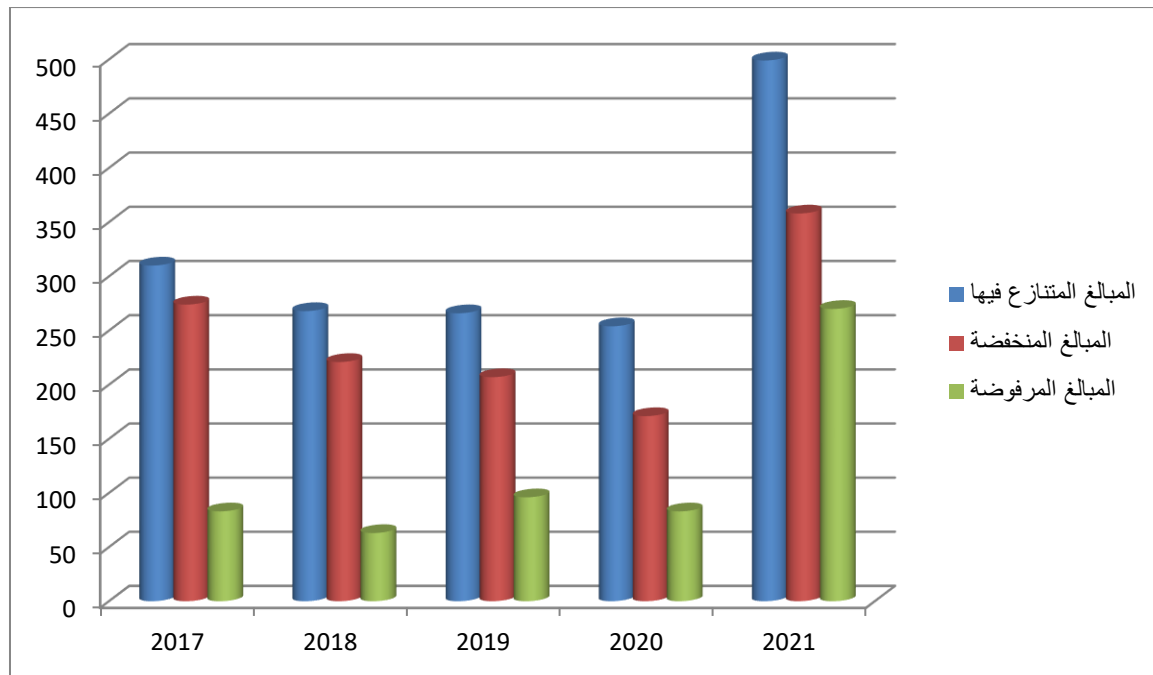
-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الأغواط-

من خلال الجدول السابق وما جاء به الشكل الموضح أعلاه يتضح لنا ما يلي:

- إتجاه نسب المبالغ المتنازع فيها في انخفاض خلال السنوات الثلاث 2017-2018-2019 إلى الارتفاع سنة 2020 إلى الانخفاض سنة 2021 للإشارة بالنسبة لسنة 2021 الاحصائيات موفقة بتاريخ 2021.

- في المقابل يلحظ أن نسب المبالغ المنخفضة في تزايد خلال السنوات الثلاث 2017-2018-2019 المقابلة لنفس السنوات المذكورة أعلاه على التوالي تتجه للانخفاض فيما يخص الانخفاض فهو من سنة 2020-2021.

- وفي المقابل نلاحظ أن نسب المبالغ المرفوضة في الزيادة من سنة 2017-2018-2019 في انخفاض لترتفع سنة 2020 وتتنخفض سنة 2021 .



المصدر: من إعداد الطالبين

الخاتمة

الخاتمة

وفي الختام فإن محاولتنا لدراسة أثر معالجة إدارة الضرائب للاحتياجات على تسوية المنازعات الضريبية، قمنا بمعالجة الإشكالية الرئيسية عبر فصلين، انطلاقاً من الفرضيات المشار إليها في المقدمة، و استعراض مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة وانتهاء بالدراسة التطبيقية التي كانت حول مديرية الضرائب بالأغواط، وذلك بالتطرق لجميع هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مصالحها ومكاتبها، ثم قمنا بتحليل مختلف الإحصائيات المتعلقة بكل من تحليل ملفات النزاعات والمبالغ المتنازع فيها والمبالغ المخفضة جزئياً وكليا وكذا الإيرادات المحصلة خلال الفترة محل الدراسة، وإجراء المقارنات الممكنة لاستخلاص النتائج من هذه الدراسة .

حيث نجد أن النزاع الضريبي تحكمه العديد من الضوابط، كما أن هذا النزاع يؤدي إليه العديد من الأسباب منها ما هو مرتبط بالتشريع في حد ذاته كما قد يرجع الأمر إلى العبارة الضريبية نتيجة لخطأ في تطبيق التشريع على المكلفين بالضريبة، وكما قد يرجع حدوث النزاع الضريبي إلى المكلف نتيجة جهله للقوانين والإجراءات المرتبطة بالفرض الضريبي أو نتيجة تقديم تصريحات خاطئة للإدارة الضريبية أو تهاونه في أداء الواجب الضريبي حيث أن منازعة المكلف تسير وفق ضوابط لا بد من مراعاتها واخذها بعين الاعتبار والا رفضت شكواه كالشروط الشكلية ومحتوى العريضة بحيث تتوافق هذه الاجراءات والشكليات مع الشروط المحددة في قانون الاجراءات الجبائية، كما ترفع هذه الشكوى في الآجال القانونية المحددة لها، ومن جهة أخرى فإن التشريع الجبائي وضع ضوابط على الجهات الادارية للفصل في موضوع الشكوى المرفوعة أمام الجهات الضريبية حسب الحالة، وفي حالة عدم تلقي الرد في الآجال القانونية يجوز للمكلف أن يقدم شكواه الى لجان الطعن بمختلف مستوياتها حسب الحالة .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، طبعة 2005، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر
2. أيت العربي محمد عبد النور و خليل ياسين، حقوق المكلف بالضريبة في المنازعة الجبائية' مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، القانون الخاص الشامل، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية، الجزائر، 2014-2015
3. بدائية يحيى ، النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية و القانونية ، تخصص قانون إداري و إدارة عامة ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2011/2012
4. برحمان محفوظ، الإطار القانوني و التنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة البليدة، الجزائر، 2006
5. بلعوجة حسينة، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة و جباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان-الجزائر، 2016-2017
6. بولخوج عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2003-2004
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022

قائمة المراجع

9. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية' المديرية العامة للضرائب، المادة 20 الفقرة 04 و المادة 21 من قانون الإجراءات لسنة 2022
10. حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل و الجباية، مذكر لنيل الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاحات الوطنية، نابلس-فلسطين 2008
11. حسن فريحة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، طبعة 2008، دار العلوم، عنابة
12. حفيظة بلوطي، تسوية المنازعات الجبائية، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون أعمال، جامعة العربي بن المهدي-أم البواقي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، الجزائر، 2014-2015
13. خالد شعبان أحمد مصطفى، عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقا للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011م، مذكرة نيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، نابلس-فلسطين، جامعة النجاحات الوطنية، 2016
14. رابح رتيب، الممول و إدارة الضريبة، دار النهضة العربية، د.ط، القاهرة، 1991
15. رايس سفيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016 - 2017
16. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، الطبقة الثانية، القاهرة، 2006
17. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الإتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع، مصر-القاهرة، 2006

قائمة المراجع

18. زايدى فوزي و شيروف نصر الدين، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، مذكر لنيل شهادة في القانون، تخصص: قانون عام (منازعات إدارية) ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، الجزائر، 2016-2017
19. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012-2013
20. زمور ياسمين لطيفة، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر مع الدراسة قانون المالية 2017، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: محاسبة و جباية، معهد العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، المركز الجماعي بلحاج بوشعيب لعين تموشنت، الجزائر، 2016-2017
21. زياتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص: إدارة و مالية، كلية الحقوق، الجزائر، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2011-2012
22. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة - الدار الجامعية للنشر والطبع و التوزيع، الإسكندرية 2002
23. سليمان فاطمة، دور الإدارة الضريبة في فعالية التحقيق الجبائي دراسة حالة بمركز الضرائب الأغواط، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: دراسات محاسبة و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار ثلجي الأغواط، الجزائر، 2015-2016
24. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، لبنان، 2008
25. شريف محمد، السياسة الجبائية و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المالية العامة، كلية

قائمة المراجع

- العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان- الجزائر، 2009-2010
26. عامر قويدر، الحماية القانونية المقرر للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيصر-بسكرة، الجزائر، 2016-2017
27. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلود، الطبقة الأولى، 2002
28. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)، الطبعة الثالثة 2006 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر
29. عقر الدماغ صلاح الدين، مدى تحقق التوازن بين المكلف بالضريبة و مصلحة الخزينة العمومية في قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة، الجزائر، 2011-2012
30. غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2013-2014
31. قاشي يوسف، مطبوعة في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، السنة الجامعية 2014-2015
32. مبروكة حجار، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في E - حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف، مذكرة ماجستير كلية ع إ ع ت جامعة محمد بوضياف، المسيلة ؛ 2006
33. محفوظ بالرحماني، الضريبة العقارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2009

قائمة المراجع

34. محمد حمو، منور أو سرير، محاضرات في الجباية المؤسسات، الطبقة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر
35. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للنشر و التوزيع، الطبعة الرابعة، 2008
36. محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبة المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبقة الأولى، حلب السورية، 2010
37. المرسي السيد حجازي ، النظم الضريبية -بين النظرية و التطبيق - الدار الجامعية ، الإسكندرية ، دون سنة النشر
38. معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية الأغواط، 2022
39. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008
40. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل الجبائي للتسجيل، 2022
41. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاعلام ، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب 2022
42. يوحنا نصحي عطية، مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي بإستخدام العينة، 2008، القاهرة
43. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

44. la fiscalité une richesse collective , une outil pour le bien commun !,le MEPACQ, Mai 2007.

الملاحق

