

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة بعنوان:

التسوية الإدارية للتراع الضريبي

- دراسة حالة مركز الضرائب CDI لولاية البويرة

تحت إشراف الأستاذ:

د/ علام سعود

إعداد الطالبين:

- دالي الشارف زهير

- خليفي محمد

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الرتبة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة البويرة	أستاذ محاضر أ	أ.د/ مداحي محمد
مشرفا	جامعة البويرة	أستاذ مساعد أ	أ/ علام سعود
مناقشا	جامعة البويرة	أستاذ مساعد أ	أ/ طايبل فاتح

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل ونسأله أن يجعله خالصاً لوجهه الكريم وأن يوفقنا لما يحبه ويرضاه.

وبكل تواضع نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ الدكتور "غلام سعود" لقبوله هذا العمل وإشرافه علينا وعلى ما قدمه لنا من توجيهات قيمة على مستوى المنهجية أو على مستوى المضمون العملي، فجزاه كل الخير على كل تلك النواحي والتوجيهات، كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل أعضاء المناقشة بتكرمهم لقبول مناقشة هذه المذكرة وتقييمها.

كما نتقدم بتحيةة تقدير خاصة لكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير دون أن ننسى عمال المكتبة الذين وفقونا طيلة مسيرتنا الدراسية وكل طاقم مركز الدراسات البوذية وكل الأصدقاء الذين درسوا معنا وإلى كل من ساعدنا كل هؤلاء جزاهم

خيراً.

2024

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى الشمعة التي أنارت دربي
وفتحت لي أبواب المعرفة إلى أعز إنسان في الوجود الطاهرة
الوفية أُمي

وإلى أعز إنسان الذي سعى جاهدا في تربيته وتعليمي أبي وإلى
من رعتني بعنايتها وبعطفها جدتي الغالية حفظها الله ورعاها
وإلى جميع إخوتي وأخواتي وإلى جميع الأهل والأقارب.

وإلى جميع الأصدقاء والرفقاء الذين جمعني البسمة وقضيت
معهم أحلى الأيام وإلى كل طلبة كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير دفعة 2024/2023

وإلى كل أساتذة الكلية خاصة الذين مروا على تدريسي دون أن
ننسى كل عمال وإطارات مركز الضرائب لولاية البويرة الذين
منحو لنا الفرصة من أجل كسب المعارف والخوض في تجربة
مهنية من بينهم الموظفة

حجاج سامية وإلى كل من ساهم

في دعم مسيرتي الدراسية.

دالي زهير

20
24

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى من أودعوا فينا روح
العطاء والإتقان إلى من زرعوا في أنفسنا الرضا والعرفان
إلى مدرسة العلم والصفاء والحنان إلى من أعطونا دون
تفضل وامتنان إلى من وقفوا بجانبنا في أصعب الأحيان
إلى

الوالدين الكريمين

إلى من هيئوا لنا الظروف والاحوال وانتظروا معنا لحظة
الفرح والكمال إخواننا وأخواتنا وإلى جميع اهالينا وزملائنا
في الدراسة وفي العمل كما لا ننسى من ساهموا في انجاز
هذا العمل من عمال المكتبة بكلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير والمكتبة المركزية جامعة اكل
محمّد اولحاج.

خلفي محمد

20
24

ملخص

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبسيط و توضيح الإجراءات القانونية التي يمكن للمكلف اتباعها في حال انتهاك حقوقه من قبل الإدارة الضريبية، و تحديد المصالح المخول لها قانونا في النظر في الشكاوي، كما تسلط الدراسة الضوء على كيفية تقديم الشكاوي بالطرق القانونية لتجنب البطلان مع توضيح الضمانات القانونية الممنوحة للمكلفين لضمان حقوقهم أمام إدارة الضرائب و أيضا لتعزيز ثقافة الوعي الضريبي بينهم، حيث قمنا باستخدام المنهج الوصفي لاستعراض جزئيات الدراسة في الجانب النظري اما الجانب التطبيقي حيث اعتمدنا على المنهج التحليلي بالاعتماد على معطيات مركز الضرائب لولاية البويرة، مع تسليط الضوء على التسوية الادارية للنزعات الضريبية و توضيح نتائجها المهمة مثل التنفيذ الجبري للضرائب والتأجيل القانوني للدفع.

كلمات مفتاحية: النزاع الضريبي، إجراءات الطعن، الشكاية، التسوية الادارية.

Abstract

This study aims to simplify and clarify the legal procedures that taxpayers can follow in case their rights are violated by the tax administration. It also aims to identify the authorities legally authorized to consider complaints. Additionally, the study highlights how to submit complaints through legal means to avoid invalidation, and clarifies the legal guarantees granted to taxpayers to ensure their rights before the tax administration. The study also aims to enhance tax awareness among them. We used the descriptive method to review the study components in the theoretical part, while in the practical part, we relied on the analytical method based on data from the Tax Center of Bouira Province. The study also sheds light on the administrative settlement of tax disputes and clarifies its important results, such as the compulsory execution of taxes and the legal deferral of payment.

Keywords: Tax dispute, Appeal procedures, Complaint, Administrative settlement

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر و تقدير
	الإهداء
II	ملخص
IV	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الاشكال
X	قائمة المختصرات
XI	قائمة الملاحق
أ - د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري حول الضريبة و النزاع الضريبي	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة
3	المطلب الاول: تعريف الضريبة و خصائصها
3	الفرع الاول: تعريف الضريبة
4	الفرع الثاني: خصائص الضريبة
5	المطلب الثاني: القواعد والمبادئ العامة للضريبة
7	المطلب الثالث: أهداف الضريبة
8	المطلب الرابع: أنواع الضريبة
13	المبحث الثاني: ماهية النزاع الضريبي
13	المطلب الاول : تعريف النزاع الضريبي وشروطه
13	الفرع الاول : تعريف النزاع الضريبي
14	الفرع الثاني : شروط قيام المنازعة الضريبية
15	المطلب الثاني : أنواع النزاع الضريبي
15	الفرع الاول : النزاع من حيث نوع الضريبة
17	الفرع الثاني : النزاع من حيث مراحل التي تمر بها الضريبة
17	الفرع الثالث : النزاع من حيث الجهة المطروح امامها النزاع
18	المطلب الثالث : العوامل المسببة للنزاع الضريبي

18	الفرع الاول : أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي
19	الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية
20	الفرع الثالث: أسباب مرتبطة بالمكلف
22	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : أليات التسوية الإدارية للنزاع الضريبي	
24	تمهيد
25	المبحث الاول : الشكاية كمرحلة إجبارية لتسوية النزاع الضريبي
25	المطلب الاول : تقديم الشكاية و شروطها و اجالها القانونية
25	الفرع الاول : تقديم الشكاية و شروطها
28	الفرع الثاني :الآجال القانونية للشكاية
31	المطلب الثاني: محتوى الشكاية و أهميتها
32	المطلب الثالث: دراسة الشكاية و الفصل فيها
37	المبحث الثاني: التظلم امام لجان الطعن الادارية كمرحلة اختيارية لتسوية النزاع الضريبي
37	المطلب الأول: تشكيلة لجان الطعن الادارية
40	المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن الادارية
41	المطلب الثالث: سير وضوابط عمل لجان الطعن الادارية
43	خلاصة الفصل
الفصل الثالث : دراسة حالة تطبيقية بمركز الضرائب لولاية البويرة	
45	تمهيد
46	المبحث الاول: تقديم المؤسسة المستقبلية
46	المطلب الاول : نشأة مديرية الضرائب لولاية البويرة وهيكلها التنظيمي
48	المطلب الثاني: نشأة مركز الضرائب لولاية البويرة و هيكله التنظيمي
49	المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب
53	المبحث الثاني: خطوات التسوية الضريبية الخاصة بالتحقيق المحاسبي
53	المطلب الاول: الاشعار المسبق لعملية التحقيق الجبائي
53	المطلب الثاني : سير عملية التحقيق الجبائي
60	المطلب الثالث: النتائج النهائية لعملية التحقيق الجبائي

63	المبحث الثالث: اجراءات المنازعة الإدارية للملف
63	المطلب الاول: دراسة الشكوى من حيث الشكل
66	المطلب الثاني: دراسة الشكوى من حيث الموضوع
74	المطلب الثالث: التبليغ بالقرار و الفصل في الشكوى
76	خلاصة الفصل
78	الخاتمة

قائمة الجداول والأشكال والملامح

الرقم	العنوان	الصفحة
01	جدول يمثل مزايا وعيوب الضرائب المباشرة	11
02	جدول يمثل مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة	12
03	جدول يمثل الآجال القانونية للشكوى	30
04	المقاربة بين فواتير المناولة والفواتير المصرح بها	55
05	جدول يبين رقم الاعمال المسترجع الخاضع للرسم على القيمة المضافة	56
06	جدول حساب الرسم على النشاط المهني	56
07	حساب رقم الاعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة	57
08	جدول حساب الرسم على القيمة المضافة	57
09	جدول حساب الفوائد الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات	58
10	جدول حساب الضريبة على ارباح الشركات الواجبة الدفع	59
11	جدول يبين حالة الضريبة على الدخل الاجمالي لرؤوس الاموال المنقولة	59
12	جدول يمثل إشعار بالدفع الورد الضريبي	61
13	جدول الضرائب والرسوم المتنازع عليها	67
14	جدول يبين نتائج التخفيضات	74

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	هيكل المديرية الولائية للضرائب	47
02	هيكل التنظيمي لمركز الضرائب	49

قائمة المختصرات

الرقم	المختصر	المعنى
01	ق إ ج	قانون الاجراءات الجبائية
02	ق ض م ر م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
03	ق ر أ	قانون الرسم على قانون الاعمال
04	SCF	النظام المحاسبي المالي
05	ض ج و	الضريبة الجزافية الوحيدة
06	CPI	المركز الجوارى للضرائب
07	CDI	مركز الضرائب
08	DGI	المديرية العامة للضرائب
09	DT	حق الطابع
10	TVA	الرسم على القيمة المضافة
11	IBS	الضريبة على ارباح الشركات
12	IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي
13	TPA	الرسم على النشاط المهني
14	SARL	الشركة ذات المسؤولية المحدودة
15	EURL	الشركة ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد
16	IRCM	الضريبة على رؤوس الاموال المنقولة

الرقم	عنوان الملحق
01	إشعار و التبليغ الاولي بالتسوية الاولى
02	إشعار والتبليغ النهائي بالتسوية
03	جدول الورد الضريبي
04	الشكاية المقدمة من طرف الشركة
04	ورقة التحقيق
05	إشعار بالاستلام للشكاية
06	بطاقة التحليل الشكلي والموضوعي للشكاية

مقدمة

مقدمة:

إن تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول الحديثة ضرورة لا بد منها، بحيث أن كل دولة تعتمد على الإيرادات العامة لتغطية نفقاتها بغرض المحافظة على استقرارها السياسي و الاجتماعي و الاقتصادي و المالي و تحتل الجباية مكانة متميزة من ضمن وسائل تطوير الاقتصاد، كما تعتبر الضريبة مصدرا أساسيا لهذه الإيرادات حيث تقوم الضريبة على فكرة المساهمة في الأعباء العامة و بتالي تكون المبادرة بالتصريح الصريح الصادق و النزيه من طرف المكلف سواء كان شخص طبيعي أو شخص معنوي و من هنا يكون المنطلق في تأسيسها، وهي بذلك تعطي معنى جد هام للمكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها، وبالتالي فهي وسيلة لتوجيه ودفع عجلة التنمية و انعاش اقتصاد البلد وخاصة ما يتعلق بشقها المالي، وهي تسعى دائما إلى تحقيق السياسة المالية والاقتصادية للدولة.

حيث أن الضريبة هي عبارة اقتطاع إلزامي واجباري لمبلغ من المال من الذمة المالية للمكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية، و تتم عن طريق تحويل نهائي لذلك المبلغ من ملكية المكلف و نقله إلى ملكية خزينة الدولة بدون مقابل أو حصول على منفعة خاصة للمكلف وذلك وفقا لقواعد وإجراءات منظمة من قبل السلطة العامة بغرض تحقيق وتغطية جزء هام من أعباء و نفقات الدولة الكثيرة و لمالها من تكاليف ضخمة لذا فالضريبة تعتبر من أهم ركائز الاساسية والداعمة للسياسة الاقتصادية، لهذا السبب أولت الدولة اهتماما كبيرا للضرائب وفي تحديد قوانينها حتى يتسنى للضرائب أن تؤدي دورها الفعال في تحصيل المبالغ المالية من جهة وحتى لا تكون عبئ كبير على المجتمع الضريبي بعناصرها المختلفة من جهة ثانية حيث رتبت القوانين الضريبة للإدارة الضريبية من خلال سن الامتيازات وكل من الحقوق و الضمانات والأساليب إلى تحديد المادة الخاضعة لتقدير مقدار دينها بطريقة احترافية و دقيقة .

لكن في إطار أداء وتطبيق الادارة الضريبية لهذه المهام و هي فرض الضريبة بالاعتماد على النصوص القانونية في حساب وعاء الضريبة وكيفية تطبيقها أو طرق و أليات تحصيلها تنشأ علاقة متبادلة بين الطرفين الطرف الأول هو الإدارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة والطرف الثاني هو المكلف بالضريبة الذي يكون في أغلب الأحيان جاهلا للنصوص القانونية المطبقة عليه، فقد توقع أخطاء في حساب الضريبة من طرف الإدارة أو استفادة المكلف من نص تشريعي يعفيه من هذه التزامات أو في حالات يكون المكلف معسر ماليا، و في بعض الاحيان تتجاوز الادارة الضريبية لصلاحياتها القانونية برفضها ومعارضتها و احيانا التعديل المتكرر للمواد القانونية يلغي بعض الاتفاقيات السابقة، ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي، فالمنازعة الضريبية تعني أنها مختلف المشاكل والاختلافات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

حيث من أجل إيجاد منافذ وحلول لهذا الاشكال المطروح ولمحاولة تسوية النزاع الضريبي القائم بين الادارة الضريبية و المكلف بالضريبة والفصل فيها يقتضي المرور على مجموعة من المراحل و الاجراءات الإدارية التي هي موضوع دراستنا باعتبارها مرحلة مهمة و تجنب اللجوء إلى القضاء والتي تتضمن تقديم

شكاية أو تظلم أمام إدارة الضرائب كخطوة أولى و في حالة عدم رضا المكلف بالقرارات الصادرة من طرف الادارة الضريبية حينها يتم اللجوء إلى لجان الطعن الادارية كمرحلة ثانية و التي تعتبر مرحلة اختيارية بالنسبة للمكلف و بإمكانه الاستمرار و اللجوء إلى القضاء الاداري كمرحلة اخيرة.

الإشكالية:

- ما مدى مساهمة التظلم الإداري كألية لتسوية النزاع الضريبي؟

الأسئلة الفرعية: ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية يمكن صياغتها كالآتي:

1- فيما تتمثل أسباب النزاع الضريبي؟

2- هل تعتبر الشكاية من اليات تسوية النزاع الضريبي ومتى يتم اللجوء الى لجان الطعن ؟

3- كيف تتم تسوية المنازعات أمام ادارة مركز الضرائب؟

فرضيات الدراسة: انطلاقا من الاشكالية لكي يتم حلها ومناقشتها من خلال هذه الدراسة، نضع جملة من الفرضيات الآتية:

1- النزاع الضريبي هي مختلف المشاكل و الاختلافات التي تنشأ بين المكلف و الادارة الضريبية حين يتبين للمكلف عدم صحة او عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه، ومن بين الأسباب المؤدية للنزاع الضريبي نجد أسباب مرتبطة بالمكلف بالضريبة، أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبة، أسباب مرتبطة بالتشريع الجبائي.

2- الشكاية هي عبارة عن الية لفك النزاع الضريبي وهي أداة اجبارية والزامية يبدا بها المكلف نزاعه، وتعتبر وسيلة حوار بين المكلف وإدارة الضرائب، ويتم اللجوء الى لجان الطعن الادارية في حالة عدم رضا المكلف بقرارات الادارة الضريبية.

3- تتم تسوية المنازعات امام إدارة مركز الضرائب بعد دراسة والتحقيق في الشكاية المحررة من طرف المكلف بالضريبة ومن خلال ذلك يتم قبولها بشكل كلي او جزئي للشكاية او رفضها كليا .

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة في مجموعة من النقاط الآتية:

أهمية النظرية:

تكمن بالاطلاع في دراستنا هاته على أكبر قدر من الدراسات والنصوص القانونية والإجراءات في مجال المنازعات الإدارية لاسيما قوانين الضرائب وقانون الإجراءات الجبائية ومحاولة فهمها.

الاهمية العلمية:

- كثرة المنازعة الضريبية نظر لتوسع والانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر من خلال اتساع الوعاء الضريبي وزيادة عدد المكلفين بالضريبة

- يعتبر موضوع النزاع الضريبي موضوع أساسي جدير بالبحث يستحق المتابعة كونه يعتمد على منهج التحليل و التدقيق

من خلال محاولة إسقاط الجانب النظري على التطبيقي بالتطرق إلى دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب لولاية البويرة باعتبار موضوع المنازعات الضريبية موضوع مهم جدا يستحق البحث فيه والالمام به.

أهداف الدراسة:

- لقد كانت الغاية من وراء هذه الدراسة حتى نتمكن من بلوغ و تحقيق عدة أهداف و من بينها:
- تبليغ و نشر ثقافة الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة.
- توضيح أهم الضمانات القانونية الممنوحة والإجراءات المتبعة للمكلف بالضريبة لأجل ضمان حقه أمام إدارة الضرائب والممثل في إجراءات الشكوى الضريبية .
- تحديد المصالح الإدارية المخولة قانون النظر في الشكاية.
- بيان أطراف النزاع الضريبي و طرق إنجائه إداريا.

أسباب اختيار الموضوع: هناك نوعين من الاسباب التي أدت إلى اختيار الموضوع:

- الأسباب الشخصية: لي رغبة في معرفة جوانب المنازعات الجبائية والتعمق فيها وفهم موضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية على اعتبار أنه موضوع يدخل في مضمون اختصاص دراستي الجامعية.
- من اجل إثراء الرصيد المعرفي في الجانب العلمي للموضوع ومحاولة الاستفادة منها في الميدان العملي.

- لي رغبة في الانتماء إلى هذا المجال الوظيفي للإدارة الضريبية.

الأسباب الموضوعية:

- محاولة تسليط الضوء على أهم مراحل المنازعة الإدارية باعتبارها خطوة مهمة لتسوية النزاع الضريبي نظرا لتمييزها بإجراءات و شروط و قوانين خاصة بالاعتبار انها تختلف عن باقي المنازعات .
- يعتبر هذا الموضوع من بين أهم المواضيع التي يهتم بها القانون
- السعي لتقديم دراسة محدثة وفقا للأخر التعديلات التي مست القوانين الجبائية.

المنهج المتبع وأدوات الدراسة:

لقد اعتمدنا على اختيار المنهج الوصفي من أجل توضيح و استعراض أهم جزئيات الدراسة و ذلك من خلال اختيار جملة من المصادر والمراجع العامة والمتخصصة، كما نشير إلى أنه تمت محاولة إسقاط الجزء النظري من دراستنا على الفصل التطبيقي دراسة حالة تطبيقية معتمدين في ذلك على المنهج التحليلي، وهذا من خلال اختيار مديرية الضرائب لولاية البويرة (مركز الضرائب) للإعطاء صورة واقعة عن التسوية الإدارية للنزاع الضريبي.

الدراسات السابقة:

بالرغم من وجود الكثير من الدراسات و المؤلفات و البحوث السابقة و الحالية فإن موضوع التسوية الادارية للنزاع الضريبي لم يحقق القدر الكافي لتشعب الموضوع، فعلى سبيل الحصر نذكر ما تيسر منها:

- وفاء شيعاوي ، الاحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة الدكتوراه كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2009.
- كوسة فضيل، القاضي الاداري و المنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 2010/2009.

- بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الادارية، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011.

- لكل عائشة ، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه جامعة الجزائر 1 2015/2014.

- رسالة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير حاكم الطاهر تحت طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، جامعة الجزائر، 2015/2014 .

- رسالة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير للباحث بدايرية يحي تحت عنوان تسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري جامعة الحاج لخضر، باتنة 2023/2022.

- مذكرة الماستر علواش احلام المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2023.2022.

- مذكرة الماستر جراد سارة منازعات الضرائب المباشرة و طرق التسوية جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل 2021/2020.

الحدود الزمنية والمكانية للدراسة

نظر لكثرة العناصر المرتبطة بالموضوع ارتباطا ضبطيا وتحديد معالمه سواء من حيث المحتوى أو من ناحية المكان والزمان حيث حددت الدراسة في الإطارين:



- **الإطار الزمني:** دراسة وثائق محاسبة للاستخراج الحلول المتواصلة إليها لتسوية النزاع الضريبي خلال سنوات ما بين 2015 إلى غاية 2023.

- **الإطار المكاني:** ارتكزت دراستنا على الواقع الجزائري من خلال تطرقنا للأنواع المنازعات والطرق والمراحل والقوانين المطبقة من طرف المشرع الجزائري لتسويتها ودراسة حالة مركز الضرائب لولاية البويرة في الفصل الثالث.

صعوبات الدراسة:

- 1-نقص الدراسات السابقة بهذا الموضوع على مستوى مكتبة جامعة البويرة
- 2-صعوبة البحث في الموضوع نظر لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية ويظهر ذلك من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية مما يصعب الإلمام بالموضوع.
- 3- مواجهة صعوبات في التربص الميداني للحصول على المعطيات الرقمية والإحصاءات الكافية المرتبطة بدراسة حالة على مستوى مركز الضرائب لولاية البويرة وهذا لسرية المهنة.
- 4-عدم استلام بعض الملاحق التي تعد ضرورية في دراستنا بحكم انه غير مسموح بنشرها في المذكرات.
- 5-كثرة العناصر ذات الصلة بالموضوع وتشعبه مما صعب علينا حصر النقاط المهمة بهدف معالجتها بأكثر دقة.

هيكل الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية السابقة تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري حول الضريبة والنزاع الضريبي والذي تم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول نستعرض فيه مفاهيم عامة حول الضريبة أما المبحث الثاني فقد عالج فكرة ماهية النزاع الضريبي.

أما الفصل الثاني تناولنا فيه آليات التسوية الإدارية للنزاع الضريبي والذي قسم بدوره إلى مبحثين، الأول تضمن الشكاية كمرحلة إجبارية لتسوية النزاع الضريبي والمبحث الثاني تضمن التظلم أماما لجان الطعن الإدارية كمرحلة اختيارية.

أما الفصل الثالث فقد خصصناه لدراسة الحالة التطبيقية وهذا من أجل إعطاء صورة عن الواقع العملي للتسوية الإدارية للنزاع الضريبي في مركز الضرائب بولاية البويرة.

لنختم هذه الدراسة بخاتمة تتضمن فيها معالجة الفرضيات و أهم النتائج والتوصيات المتوصل إليها من جراء البحث وفتح منافذ أخرى للبحث بوضع آفاق مستقبلية للدراسة في هذا المجال.

الفصل الأول
الإطار النظري حول الضريبة
والنزاع الضريبي

تمهيد :

تعتبر الضريبة من أهم الموارد و العوائد التي تعتمد عليها الدولة في تمويل الخزينة العمومية ولهذا تسعى الدولة إلى توعية المكلفين بالضريبة إلى ضرورة المساهمة في أعباء الدولة من خلال دفعهم للضرائب المفروضة على ذمتهم بإتباع الطرق واجال التسديد التي حددها التشريع الجبائي، وحينما يتبين للمكلف بالضريبة في حالات عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة علي ذمته أو الإجراءات المطبقة في إعداد الوعاء الضريبي وتحصيلها أو في حالة ما تكون وضعيته المالية معسرة او مفلسة لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية و من هنا و ينشأ و يظهر بما يسمى بالنزاع الضريبي ، وفي هذا الفصل سنحاول تناول بعض المفاهيم و الجوانب المرتبة حول الضريبة و النزاع الضريبي وهذا من خلال

تقسيم الفصل الأول إلى مبحثين اساسين هما :

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة.

المبحث الثاني: ماهية النزاع الضريبي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة

تعتبر الضريبة مورداً هاماً والاساس ومصدر اخر يعتمد عليه لانعاش به خزينة الدولة حيث تساهم بشكل فعال في تمويل نفقات التسيير و التجهيز العمومية وإنعاش الحياة الاجتماعية والاقتصادية، وتعتبر أيضاً من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة في إطار سياستها الضريبية.

المطلب الأول: تعريف الضريبة و خصائصها.

إن تعدد تعاريف الضريبة كانت نتيجة التطورات العديدة التي مرت لها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها فهناك من يعتبرها وسيلة لتوجيه الحياة الاقتصادية و هناك من يعتبرها أداة لتحقيق الاهداف المالية و هناك من يعتبرها وسيلة الدولة للتنمية الاقتصادية.

الفرع الأول: تعريف الضريبة

توجد عدة تعاريف للضريبة يمكن إدراجها من خلال ما يلي:

أولاً: تعرف الضريبة على انها كل اقتطاع مالي يكون على شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة والإنفاق العام وتستخدم عوائدها في تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية و لا يحق للمكلف ان يردّها.⁽¹⁾

ثانياً: الضريبة هي عبارة عن تأدية نقدية أو اقتطاع نقدي ذو سلطة نهائية، دون مقابل تفرض على الاشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط ، مخصصة لفائدة الدولة وجماعاتها المحلية أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية و كل الاسلاك العمومية.⁽²⁾

ثالثاً: تعرف الضريبة على انها فريضة نقدية يدفعها الفرد أو المكلف بالضريبة أو المؤسسات بصورة إجبارية وإلزامية إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة، مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة والتعبير عن التضامن الاجتماعي والمواطنة، دون أن يتوقع الحصول على منفعة خاصة او مقابل على ذلك.⁽³⁾

رابعاً: من خلال هذه التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص تعريفاً شاملاً و ملم، تعرف الضريبة على انها اقتطاع نقدي تتقاضاه الدولة من المؤسسات و الافراد بصورة إلزامية وبصفة نهائية و بدون مقابل و الهدف منها تمويل نفقات التجهيز و التسيير و تصرف أيضاً على مختلف القطاعات و الاسلاك و المتمثلة في التعليم و الجيش و الشرطة، و تستعمل أيضاً للسياسات الاقتصادية كدعم لمختلف السلع و الخدمات او صرفها في تشييد البنية التحتية.

(1) عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص239.

(2) نور زاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المناهج الأردن، 2006، ص92.

(3) عبد المجيد قدي، دراسات على الضرائب، دار الجريب للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص22.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة.

انطلاقاً ومن خلال مجمل التعاريف السالفة الذكر يمكن تحديد خصائص للضريبة في مجموعة من النقاط التي يمكن حصرها فيما يلي:

1- تدفع الضريبة بشكل نقدي: الضريبة هي التزام يفرض أساساً في صورة نقدية و يختلف ذلك على ما

كان عليه في السابق كانت تدفع على شكل سلع و محاصيل زراعية و هذا لعدم ملائمة الضرائب العينية مع الاقتصاد الحديث وقد لجأت الدولة إلى انتهاج سياسة الضريبة النقدية نظراً لأنها تحقق العديد من المزايا و العوائد، ويمكن ذكرها و تلخيصها في بعض النقاط التالية:

- تحقيق عدالة أكبر للأشخاص المكلفين بالضريبة، حيث يمكن احتساب اعباء المكلف الشخصية.
- حيث تعتبر دفع المبالغ النقدية أسهل طريقة في الجباية وأقل تكلفة من حيث الجهد و الوقت عكس الضريبة العينية كانت تحمل تكاليف باهظة في نقلها و تخزينها.
- الصفة النقدية تسهل من عملية المراقبة و التحكم فيها، حيث لا يتم التلاعب بحصيلتها و سهولة نقلها⁽¹⁾.

2- الضريبة تدفع جبراً: أطلق عليه صفة الإلزام و الإلزام لأنها تعتبر صيغة قانونية، بمعنى أن الإلزام قانوني وليس معنوي، يوجد مرجعه في قانون التشريع الجبائي وليس من إرادة الأفراد والدولة، ويكون الإلزام بدفع الضريبة واقعا على جميع أفراد والمجتمع المكلفين بأدائها للذين تتوفر فيهم الشروط التي حددها المشرع في قانون الاجراءات الضريبة، وعليه يساهم كل حسب قدرته التكاليفية، والامتناع من دفعها تعد جريمة يستوجب العقاب عليها، كما أن المبالغ الغير مؤدات من المكلفين ديناً امتيازياً للدولة، يحق لها الحجز على أموال المدين بها وإتباع الأساليب الجبرية لتحصيلها⁽²⁾.

3- الضريبة تدفع وفقاً لقدرة المكلف: المبدأ العام الضريبة تفرض وفقاً لطاقة المكلف، لأن الأشخاص في المجتمع تختلف قيمة مواردها المالية وكذا ظروفهم الشخصية و المعيشية ومراكزهم الاجتماعية، ولقد عملت الدولة على تحقيق قدرًا من العدالة في توزيع العبء الضريبي من كافة أفراد المجتمع نجد أنه يكون هناك اختلاف في قيمة الضرائب المدفوعة إلى الدولة⁽³⁾.

4- تدفع الضريبة بصفة نهائية ودون مقابل مباشر: يقصد بهذه الخاصية أن قيمة الضريبة التي تقدم من طرف المكلف إلى الدولة تخرج من ذمة الفرد المكلف بها وتدخل في ملكية وفي خزينة الدولة بصفة نهائية و لا ينتظر ان يحصل على نفع خاص او مقابل على تأديته لهذا الفرض، والدولة غير مطالبة أو ملزمة

(1) أسامة خيرى، الإدارة العامة، دار الرأية للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص216.

(2) زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، 2000، ص23.

(3) عادل العلي، المالية والقانون المالي والضريبي، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص123.

باسترجاع هذه المبالغ على الأشخاص الذين قاموا بدفعها حيث أنه لا يمكن للمكلف الذي دفعها أن يطالب الخزينة العامة باسترجاع قيمتها، فهي ليست وديعة أو امانة أو قرض يستردها المكلف⁽¹⁾.
المطلب الثاني: القواعد والمبادئ العامة للضريبة.

يقصد بالمبادئ و الاسس العامة التي تحكم الضريبة و هي عبارة عن مجموعة من القواعد والأسس التي يتلزم على المشرع المالي الاعتماد عليها و ان يسترشد بها ومراعاتها عند وضع أسس و اعداد تقرير النظام الضريبي في الدولة والتي يجب على الدولة أخذها بعين الاعتبار عند محاولتها لفرض الضريبة على الأشخاص المجتمع حيث تعد هذه المبادئ بمثابة دستور عام يجب احترامه و ذلك من أجل أن يتم بلوغ الأهداف المبتغاة من فرض الضريبة ويتم ضبطها في النقاط الآتية:

أولاً: قاعدة العدالة: تعتبر القاعدة الأولى لسلامة الضريبة، وهي ضرورة ان يتم توزيع الاعباء بين مختلف الممولين بصورة عادلة و بالقسط وكان آدم سميث أول من عالج قواعد الضريبة، و ذلك من خلال كتابة الشهير و المعروف بثررة الأمم التي يستهل مضمونها بأنه: يجب رعايا الدولة ان يساهموا في دفع المستحقات والنفقات الحكومية بحسب قدرتهم و يتم ذلك بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة أي مراعاة توزيع الاعباء الضريبة بين المواطنين بحسب قدرتهم المالية و يمكن ترتيب الانظمة الضريبية من ناحية العدالة من الاقل إلى الاكثر، حيث يرى الفكر المالي الحديث على أن فكرة العدالة تقوم على مبدأ على مبدأي: عمومية الضريبة والمساواة أمام الضريبة.

-مبدأ عمومية الضريبة: ويقصد به أن تفرض الضريبة على سائر الأشخاص والأموال فلا يعفى منها مال أو شخص من الخاضعين لسيادة الدولة.

ويلاحظ أن مبدأ عمومية الضريبة لا يطبق تطبيقاً مطلقاً حتى في المجتمعات المعاصرة، حيث يعفى بعض الأشخاص والأموال للاعتبارات معينة تحددها السلطة التشريعية.

-مبدأ المساواة أمام الضريبة: ويقصد به أن يكون عبئ الضريبة واحد بالنسبة لكافة المكلفين حتى يتساووا جميعاً في أعباء النفقات العامة ولقد أثارت فكرة المساواة أمام الضريبة كثيراً من الجدل في الفكر المالي بين أنصار النظام النسبي، ويعتمد على المساواة في الانصب، والنظام التصاعدي يعتمد على المساواة في التضحية.

فلقد تطور مفهوم المساواة الضريبة، من المساواة النسبة (الحسابية) إلى المساواة الشخصية (المساواة في التضحية).

(1) أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، 2014، ص18.

فالشكل الأول لشخص الضريبة وهو الأحد بعين الاعتبار أعباء المكلف العائلية والشكل الثاني لتشخيص الضريبة وهو تصاعدية الضريبة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبة، فقد أخذت العديد من النظم الضريبة بنظام الضرائب الشخصية الذي بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة، شخص المكلف وظروفه بالنظر إلى المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف.

ثانياً: قاعدة اليقين: ويقصد بها أن تكون الضريبة التي يلتزم المكلف بدفعها محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إلهام، وعدم ترك فرصة للتعسف في التقدير من طرف جهة الإدارة المختصة بالتنفيذ فاليقين في الضريبة التي تفرض على المكلف من الأهمية بما يجعل انعدام العدالة في الضريبة أهم كثيراً من انعدام اليقين مهما كان ضئلاً⁽¹⁾.

إن احترام قاعدة اليقين: يؤدي إلى وضوح التزامات المكلف اتجاه الخزينة العامة إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها، وهي تقوم بالتنفيذ، تقيد بالقانون ولا تعسف في استعمال السلطة. و لا شك أن مبدأ اليقين محقق في الزكاة، حيث فرضها الله تعالى في كتابة الكريم وحدد وعائها ومصارفها، كما أوضح رسوله مقادير وأحكامها وهي فريضة ثابتة غير قابلة لكثرة التعديل والتبديل كالضرائب الوضعية⁽²⁾.

ثالثاً: قاعدة الملائمة في الدفع.

يقصد بها أن كل ضريبة يجب أن تحصل في اكتسب وقت وأفضل أسلوب عند المكلف، بمعنى أن يتلاءم ميعاد التحصيل مع ميعاد تحقق الإجراء الفعلي حتى يتسنى للمكلف دفعها في حالة يسره المالي. ويتبين الهدف من هذه القاعدة في صحة و صدق الأمر و ذلك من أجل تجنب إجحاف واستبداد الإدارة الضريبة و يظهر من خلال التسلط فيما يتعلق بإجراءات التحصيل و التصفية.

ولقد عينت أحكام الزكاة بدورها بقاعدة الملائمة، ذلك أمر الله تعالى بإيتاء حق الثمر وقت حصاد.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في النفقات: وتعني الاقتصاد في نفقات الجبائية بإتباع إجراءات التحصيل الأقل كلفة للمكلفين وللإدارة المالية، حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزانة الدولة، بحيث تتحقق وفرة الضريبة.

إن القصد من هذه الركيزة و الاساس هو جعل نقود المنفعة في سبيل تحصيل الضرائب و يجب على الدولة أن تختار الطريقة الجبائية المثلى التي تكلفها النفقات حتى يكون الفرق ما يدفعه المكلف و ما يدخل خزانة الدولة. الأقل ما يمكن أن تكون عليه لأنه ما فائدة إنفاق إيرادات الضريبة في سبيل تحصيلها

⁽¹⁾ رجال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري، الوادي، 2010، 2011.

⁽²⁾ سوزي علي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص121، 122.

ويكون هذا المبدأ متوقف على مدى كفاءة وجاهزية العنصر البشري القائم بالتحصيل الضريبي، و ببساطة و ايجاز فإن هذه اللوائح و الاصول تسمح بـ:

- 1- تنفيذ وإثبات النزاهة و المساواة بين الاشخاص المكلفين بالضريبة (قاعدة العدالة).
- 2- ادرك و دراية بالضريبة يجب ان تكون معلومة و ليست مغمورة و مجهولة (قاعدة اليقين).
- 3- يتم تحصيل الضريبة في الاوقات المناسبة، يتوافق مع جميع الاشخاص (قاعدة الملائمة)⁽¹⁾.

المطلب الثالث: أهداف العامة للضريبة.

تشكل الضريبة أداة لتأدية وظيفة معينة، و لقد أدى توسع تدخل الدولة إلى توسع وظيفة الضريبة، فلم يصبح الهدف من فرض الضريبة توفير الاموال الضرورية لتغطية النفقات العامة للدولة فقط بل أصبحت تقدم أيضا غايات أخرى في المجال الاقتصادي و السياسي و الاجتماعي، و بينما الضريبة تفرض على الاشخاص الطبيعية و المعنوية من اجل تحقيق أغراض و أهداف معينة، يأتي في مقدمتها الهدف المالي باعتبارها مصدر هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الاهداف المالية و السياسية و الاقتصادية الاخرى، كما أن لاحظ الدور الهام الذي تلعبه الضريبة في البلدان النامية بصفة أساسية في تعبئة الموارد و تصويبها نحو المشاريع ذات المنفعة العامة و بناء الاستثمارات و تصويبها أيضا إلى الانشطة الاقتصادية المنتجة و المربحة، و من هنا اجزمنا و أكدنا بأن الضريبة هدف أساسي يتبين في تغطية الاعباء العامة و من خلال هذا المطلب سنقوم بتحديد أهم الأهداف في النقاط التالية.

اولا: الهدف المالي : إن مقصد الضريبة إلى إحراز و تحقيق أغراض مالية وهي الحصول على الأموال اللازمة لتمويل النفقات العامة وهذه الغاية تعتبر تقليدية فالضرائب لدى الفكر التقليدي تقتصر على الغاية المالية، أو بصياغة أخرى النفقات العامة هي التي تستوجب اللجوء إلى الضرائب وهي التي تحدد نطاقها، ويرى الاقتصادي حيز بهذا الخصوص أن العلاقة بين كل من الضرائب وايضا التكاليف العامة من الصلابة و التمكن، بحيث يمكن القول أن الإنفاق العام من أجل خدمة الصالح العام هو مبدأ الضريبة والمعين لها.⁽²⁾

ثانيا: الهدف الاقتصادي: تعتبر الضريبة أداة تستخدمها الدولة في المجال الاقتصادي، وبالتالي فهذه العام هو الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانتكاس الانكماش و الانخفاض وفي بعض حالات التضخم تترفع نسبيا وتتوسع في سيطرتها للامتصاص كمية السيولة النقدية الزائدة، وفي حالة الانكماش تخفض أسعارها وتزداد الاعفاءات مما يزيد من الادخار وبالتالي التوسع في الاستثمار.⁽³⁾

⁽¹⁾ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر، الطبعة الرابعة ، 2008، ص 30.

⁽²⁾ عادل فايج علي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 28.

⁽³⁾ علي زعدود، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 185.

ثالثاً: الهدف الاجتماعي: تعتبر الضريبة وسيلة لإعادة توزيع الثروات والمداخيل، حيث تستخدمها معظم الدول لمعالجة التفاوت بين دخول الأفراد، عن طريق فرض الضريبة التصاعدية على الدخل⁽¹⁾.

رابعاً: الهدف السياسي: قد تستخدم الضريبة من أجل احراز مجموعة من الأغراض و الأهداف السياسية، حيث تعتبر الضريبة داخل الأراضي و الاقليمي للدولة وسيلة في جد القوى الاجتماعية المهيمنة سياسياً في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، أما خارج إقليم الدولة فهي تعتبر آلية من اليات السياسة الخارجية حيث تستخدم إما لتسهيل التجارة مع بعض الدول وذلك عن طريق خفض الضرائب و الرسوم الجمركية على الصادرات والواردات من السلع و البضائع أو حتى الإعفاء منها وإما للحد من التجارة مع بعض الدول وذلك من أجل تحقيق أغراض و غايات سياسة⁽²⁾.

المطلب الرابع: أنواع الضرائب

هناك العديد من انواع الضرائب بحيث تختلف صورها الفنية باختلاف كل من الزمان و المكان و في هذا المطلب سنقوم بذكر ما تيسر منها في النقاط الاتية.

1. الضرائب على الأشخاص:

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان هو نفسه وعاء ومحلا وموضوعا للضرائب بما ان كانت تجبر على الأشخاص و هذا راجع لوجودهم داخل قطر الأراضي الدولة بغض النظر عن حوزتهم من اموال، وعدم حوزتهم على النقود و لذلك سميت بضريبة الافراد، وقد عرفت قديما بضريبة الرؤوس وعرفت في العصر الإسلامي بالجزية أو ضريبة الاستسلام وعند هذه الضريبة يمكن استخلاص نوع آخر من الضرائب وهي ضريبة شخصية وهي ضريبة تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة أي أنها تأخذ بعين الاعتبار إن كان الشخص متزوجا أو أعزبا أو لديه أولاد كضريبة الدخل الإجمالي، وتأخذ هذه شكلين³:

- أ- الضرائب الموحدة وهي أن يدفع أفراد المجتمع نفس المبلغ وتتميز هذه الضريبة بانخفاض معدلها لكي يتمكن أصحاب الدخل المتدنية بدفعها.
- ب- الضرائب المدرجة وهنا يقسم المجتمع إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقا لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد من الضريبة.

(1) أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص28.

(2) جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص82.

(3) أحمد البطريق يونس، و آخرون، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، ص35.

2. الضرائب على المال:

بسبب تفاقم النقائص و الشوائب محل الضرائب على الأشخاص أدى إلى افتقار و ضعف عوائدها أدى إلى ضهور بما يسمى الضرائب على الأموال والتي لا تفرض على الشخص وإنما على ما يملكه هذا الشخص من ثروة ومال، او بصيغة اخرى تفرض على المال بحد ذاته دون النظر على من يمتلكه، هو موازاة مع الضريبة الشخصية الضرائب على الأموال وهي الضرائب التي تجبى من المكلفين دون مراعاة ظروفهم الشخصية وحالاتهم العائلية والاجتماعية فهي تتعلق بوجود سلعة كالرسم على القيمة المضافة وهو ما يعرف في الفقه الجبائي بالضريبة العينية، ومن هذا النوع من الضرائب يمكن استخلاص إن الوعاء الضريبي يمس من جهة رأس المال ومن جهة أخرى الدخل والإنفاق اتخذ هذا الترتيب على الحادثة المنشئة للضريبة ويعني و يعتزم بها أن الارتباط بالضريبة. الارتباط بالضريبة تخلق بمجرد اتاحة تلك الاوضاع الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى نشأة الضريبة على الدخل.¹

3- الضرائب على الدخل: يمكن القول على الدخل على أنه كل ما يتحصل عليه الفرد أو المؤسسة بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود وهذا يشترط أن يكون الدخل هو الوعاء الأساسي لفرض الضريبة، ويمكن تعرف الضريبة على الدخل بأنها عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على الاشخاص سواء كان شخص طبيعي او شخص معنوي على سبيل المثال شركات مؤسسات الين يمارسون مختلف النشاطات و المهن و الخدمات للذين يزيد دخلهم عن مقدار معين من الاموال خلال السنة و من هنا تقوم الدولة باقتطاع جزء من أرباح الاشخاص السابق ذكرهم إذا زاد عن حد معين.²

4- الضرائب على رأس المال:

يمكن القول على هذا النوع من الضرائب حيث يشترط أن يكون الوعاء الضريبي رأس المال أو الثروة، ولقد قام أحد الخبراء الاقتصاديين من اعطاء تعريف موجز عن هذه العملية حيث قال رأس المال أنه عبارة عن مجموع ما يحوزه أي بحوزة الشخص من ممتلكات وأموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة سواء منتجة نقدي لدخل أو غير منتجة وفي هذه الحالة نميز نوعين من الضرائب على رأس المال، الضريبة على رأس المال، الضريبة على رأس المال الذي تدفع من الدخل والضريبة على تصرف في رأس المال.³

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 20.

² زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، بيروت، 1994، ص 142.

³ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة 2، دار وائل، عمان، 2005، ص 153 .

5- الضرائب على الإنفاق والاستهلاك :

هي الضرائب التي تفرض عندما يتم إنفاق الدخل على شراء السلع الاستهلاكية و الاستثمارية و بتالي فهي الضرائب غير مباشرة، حيث تفرض الضرائب على الاستهلاك بمناسبة إنفاق الفرد لدخله للحصول على السلع و الخدمات التي يحتاجها و تتعدد هذه الضرائب وفقا لطبيعة الانظمة، فالأمر يتوافق على مدى حاجة الدولة للمال أو على أهمية تحقيق الاغراض الاقتصادية و الاجتماعية من فرض الضريبة و تقسم بدورها إلى ضرائب نوعية على الاستهلاك و ضرائب عامة على الاستهلاك.¹

6- الضريبة على التداول:

يقصد هنا بالضرائب التي تتعلق بالتصرفات القانونية التي يقوم بها كل من الاشخاص سواء اشخاص طبيعية او اشخاص معنوية في هذه الحالة تقوم الدولة بفرض ضرائب و رسوم على عملية التداول وهي واقعة انتقال و تداول الثروات التي يكون فيها المال طرفا فيها وتنقسم إلى ضريبة الطابع و ضريبة التسجيل، على سبيل المثال العمليات التي تفرض فيها نذكر الرسوم القضائية، رسوم التسجيل العقاري.

- **الضريبة على الطابع:** تفرض على عملية انتقال و تداول من شخص إلى آخر و التي يتم فيها تحرير العقود و الوثائق و الاوراق التجارية و الفواتير و في الاخير تحصل الضريبة على دمج المحرر بختم الادارة أو الصاق طابع جبائي
- **الضريبة على التسجيل:** تتمثل في رسوم التوثيق تستخدم عند عملية إثبات انتقال أو تنازل عن الملكية او عند توثيق عقد الملكية من شخص إلى آخر.²

7 - الضرائب المباشرة :

يمكن القول على الضرائب المباشرة إذا كانت تحصل بمقتضى جداول، و يقصد بها الضرائب على الدخل والثروة التي يمتلكها الافراد و تليها أيضا الضرائب على التركة حيث تفرض الضريبة هنا على وجود الثروة بحد ذاتها تحت يد المكلف بها، وبحيث تعتبر الضرائب ذات دلالة يقاس بيها، تمس الملكية وهي عبارة عن اقتطاع ضريبي يدفعه الفرد او المؤسسات او الشركات إلى الهيئة المعنية بتحصيل الضرائب بشكل مباشر على الأشخاص أو على الممتلكات أي يتحملها المكلف مباشرة من التكلفة بالضريبة إلى الخزينة العامة للدولة، و من هنا نقوم بتقديم أمثلة على الضرائب المباشرة نذكر منها الضرائب على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.³

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق الذكر، ص 45-46.

² عامد عبد المجيد درار، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص28.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص57، 58.

8- الضرائب غير المباشرة:

تسير الضرائب غير المباشرة عكس اتجاه الضرائب المباشرة ويمكن القول عليها بأنها لا تدفع للخزينة العمومية بشكل مباشر بل لأبد من وجود وسيط يدعى بالطرف الثالث حتى يتم تحصيلها و تعرف أيضا بـضرائب على التداول والإنفاق فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك، من جميع السلع والخدمات المؤدات وبالتالي حيث يتم دفع المستهلك النهائي للضريبة كجزء من سعر السلعة بطريقة مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه المواد سواء كانت أساسية أو مكملية أو استعمال الخدمات التي تخضع للضريبة، و على سبيل المثال نقوم بذكر بعض الأمثلة على هذه الضرائب غير المباشرة و من بينها الضرائب على الواردات، حقوق التسجيل، الرسوم الجمركية، الضرائب على الاستهلاك.¹

جدول يمثل مزايا وعيوب الضرائب المباشرة

المزايا	العيوب
01 تتميز بالثبات و الانتظام النسبي للوعاء الذي تفرض عليه.	احساس المكلف بالضريبة بثقل عبء هذه الضريبة و في هذه الحالة يضطر الامر بالمكلف إلى التملص في دفع الضريبة و هذا بسبب ارتفاع سعرها .
02 في هذه الحالة يكون تدفق النفقات الواردة إلى الخزينة العمومية بنسب قليلة و ضئيلة و ذلك بسبب العناصر التي سبق للإدارة الضريبية معرفتهم.	ان عيوب هذه الفريضة الضريبية تتمثل في بطء و تماطل دخول عوائدها إلى الخزينة العمومية و هذا راجع لفرضها على اساس سنوي في غالب الاحيان.
03 تتميز بسهولة الاستجابة للاعتبارات العدالة من الضرائب غير المباشرة لكونها تفرض على رأس المال و على الدخل	في هذه الحالة فهي تتميز بمحدودية المكلفين فهي لا تمس كل شريحة المكلفين .
04 حيث من مميزاتها انها تتمتع في سهولة الاستجابة لقاعدة الملاءمة و سهولة رفع سعرها	هي هذه الحالة يستوجب على ادارة الضرائب العمل بكل احترافية بجد و بقدر كافي من الكفاءة و الفعالية و ذلك من أجل محاربة و مجابهة التملص من دفع الضرائب.

¹ علي خليل وسليمان اللوزي، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 2013، ص24

• جدول يمثل مزايا الضرائب الغير مباشرة:

المزايا ¹	العيوب
01 سهولة الدفع استجابة المكلف في دفعها و هذا راجع لعدم احساسه بعبئها لأنه يقوم بدفعها على نمط حصة من سعر البضاعة أو خدمات التي يتم شرائها وفي هذه الحالات تعتبر الضريبة لا تقلق المكلف من حيث التكاليف و لا يتهرب عنها بتاتا.	01 من عيوب هذه الضريبة انها بعيدة كل البعد عن العدالة، حيث يتساوى المكلفين بالضريبة بدفع و ذلك دون احترام و عدم الاهتمام إذا كان دخلهم كبير او قليل منخفض
02 و من اهم مميزاتها الاستمرارية و سرعة تحصيلها و تعتبر من اهم العوائد المنتظمة للخرينة العمومية للدولة خلال السنة	02 بعيدة كل البعد عن الملاءمة حيث تتطلب الكثير من نفقات لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع.
03 تستعمل هذه الضريبة كوسيلة لمجابهة و محاربة سياسة الاغراق و حماية الصناعة المحلية الناشئة او من أجل تحقيق غايات و أهداف اقتصادية منها للقطع بعض السلع غير صحية او متنافية مع اخلاقيات المجتمع.	03 لم تقدم أي إضافة من أجل تحقيق الغايات أو أهداف اقتصادية و الاجتماعية
04 تتميز هذه الضريبة بالمرونة في حصيلتها وسريعة الاستجابة في مرحلة الرفاهية.	04 تعتبر هذه الضريبة سريعة التأثير خاصة في حالة الانكماش

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 21، 22.

المبحث الثاني: ماهية النزاع الضريبي.

قد تكون المنازعات الضريبية، إما بمناسبة عمليات تحديد وعاء الضريبة وتصفياتها، حي يرضى قرار الإدارة الضريبة المكلف بها، إما بمناسبة عمليات التحصيل، حيث إذا تخلف المكلف عن أداء الضريبة المستحقة تقوم الإدارة الضريبية بإتباع الحجز الإداري والتنفيذ على أمواله، ويرى المكلف بالضريبة أن هذا القرار قد ظلم، لذا نص المشرع على إمكانية الطعن في مثل هذه القرارات أمام الجهات المختصة. انطلاقاً من هذا التمهيد سنقوم ونحاول تقديم و توضيح بعض التعاريف الخاصة بعملية النزاع الضريبي، وأهم أنواع النزاع الضريبي و مختلف الاسباب و الدوافع لقيام هذه المنازعة.

المطلب الأول: تعريف النزاع الضريبي و شروطه

حيث تنشأ المنازعة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، نتيجة لعمليات تحديد وعاء الضريبة وتصفياتها أو نتيجة لعمليات تحصيلها، فما هو المقصود بالمنازعة الضريبة وماهي شروط قيامها.

الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية

توجد عدة تعاريف للنزاع الضريبي يمكن إدراجها من خلال ما يلي:

أولاً: النزاع الضريبي: يعرف النزاع الضريبي بأنه عبارة عن مجموعة القواعد و الانظمة المجسدة على المنازعات التي تواجه الإدارة الضريبية مع المكلفين، والناجمة عن صراع و خصومة حول قضايا و مواضيع قانونية المتعلقة بضبط و تعيين الضريبة من جهة، والبحث والتدقيق في التجاوزات من جهة أخرى.⁽¹⁾

ثانياً - النزاع الضريبي: يظهر هذا النزاع عندما يتضح للمكلف بالضريبة حول عدم سلامة أو هناك شكوك غير شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو تلك الإجراءات المطبقة في تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها المكلف بالضريبة معسراً مالياً أو وضعيته المالية لا تسمح له بدفع و تسوية الديون المنسوبة على ذمته اتجاه الخزينة العمومية للدولة.⁽²⁾

ثالثاً: النزاع الضريبي بمفهومه الواسع و الشامل: يقصد بالنزاع الضريبي على أنه مختلف المشاكل و المسائل والاختلافات التي تنشأ و تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول فرض الضريبة وتحصيلها، حيث يعتبر النزاع الضريبي كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبة حول ربط الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي وكل المسائل على غرار الاستفادة من أحكام تشريعية أو نصوص أو قرار وزاري يعطي الحق للمكلف بالضريبة في الاستفادة من تلك الامتيازات المتعلقة بالإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء، وكذلك مختلف الصرعات والنزاعات الموصولة بالتحصيل الضريبي فهي تشمل دعاوي الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروع، وكذا دعاوي تعويض الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي ومن الفقهاء من يرى ان المنازعة الضريبية بالمفهوم الواسع لا تتوقف فقط عن هذا

⁽¹⁾ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى عن مليلة، الجزائر، 2008، ص17، ص18.

⁽²⁾ حسن فريحة، إجراءات المنازعة الضريبة في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص17.

النزاع الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف بخصوص الوعاء الضريبي وتحديد أو التحصيل الضريبي فقد يتعدى مفهوم المنازعة الضريبية إلى الأخذ بعين الاعتبار تلك الخلافات الناشئة بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى بخصوص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف على غرار الإعسار التي تلحق به، أو حالة هلاك أو تلف أمواله، والأمر الذي يجعله عاجز عن تسديد قيمة الضريبة الملزمة عليه إلى الإدارة الضريبية فيلجأ إليها من أجل محاولة إيجاد مخرج لهذه الحالة التي حلت به، أما عن مفهوم المنازعة الضريبية بالمعنى الضيق فينصرف إلى تعريف المنازعة الضريبية على أنها تلك المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها وتنشأ بسبب تطبيقها للقانون الضريبي بصورة مباشرة على المكلفين والتي تتعلق بحصر المجتمع الضريبي وربط الضريبة وتحصيلها منهم⁽¹⁾.

الفرع الثاني: شروط قيام المنازعة الضريبية.

من خلال تلك المفاهيم والتعاريف السالفة الذكر و المرتبطة بالمنازعات الضريبية سواء كان المفهوم الواسع والضيق نجد أنه لقيام النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبة لابد من توفر شروط لكي يعتبر النزاع ضريبياً و تتمثل هذه الشروط فيما يلي:

- 1- وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفاً في النزاع فهي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها بناء على تقضيه التشريعات الضريبية.⁽²⁾
- 2- لابد أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغير من الأمر شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر.
- 3- إذا امتنع المكلف عند دفع المبالغ المفروضة والمستحقة على ذمته.⁽³⁾
- 4- الاستفادة من حق ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي وذلك عندما يتم تعديل قانون الضرائب أو إلغاء نص تشريعي أو تنظيمي من شأنه أن يرتب حقوقاً للمكلفين بالضريبة.
- 5- في حالة خطأ في وعاء الضريبة أو في حسابها فيطالب المعني استدركها
- 6- في حالة ارتكاب الأطراف والإدارة خطأ فيطالب باسترجاع المبالغ المدفوعة وهذا ما أشارت إليه المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية وتقدم هذه الدعوة بمرور 3 سنوات⁽⁴⁾.

(1) قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، السنة الجامعية 2014/2015، ص 69.

(2) خيرى عثمان، إنهاء المنازعة الضريبة على الدخل بطريقة الانفاق، دار النهضة العربية القاهرة، 2012، ص 08.

(3) دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم السير، الجزائر 3، 2016، ص 69.

(4) قرار رقم 7470 المؤرخ في 2003/03/18 المنشور في مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، ص 57.

المطلب الثاني: أنواع المنازعات الضريبية

من خلال المفاهيم السابقة للمنازعات الضريبية والتي استقرت حولها أنها الخلافات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية حول ربع الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي وكل المسائل المرتبطة به على غرار الاستفادة من أحكام تشريعية تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء، وكذا مختلف الخلافات والنزاعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي وكذا دعاوي تعويض الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي تبين لنا أن هناك عدة أنواع للنزاع الضريبي وذلك بالاستناد إلى أنواع الضرائب أو بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة، أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي، وعليه تم تقسيم هذا المبحث.

الفرع الأول: النزاع من حيث نوع الضريبة.

وذلك على أساس تقسيم النزاع حسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة ومنازعات للضرائب الغير مباشرة كل على حدى، ونظرا لأهمية هذا التقسيم وبالرغم من وجود معايير متعددة للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد، ولا يمكن الاعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة وعلى رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري والاقتصادي والمعيار الفني¹.

1- المعيار الإداري:

أو ما يعرف بالمعيار القانوني، ويقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية وتحصيل هذه الأخيرة، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي، وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية.

فالضريبة هنا مباشرة، ونظرا لأن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف دون أي وسيط، وفي حال ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون اعتبار الشخص المكلف بالضريبة، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة، ولقد لقي هذا المعيار نقدا من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح المتأتية من التعامل بالأسهم والسندات، فأصحاب هذه الأخيرة ليسوا على

¹ المحاييد موفق سمور علي، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الاردن، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، (دس-ن)، ص37.

اتصال مباشر بإدارة الضرائب، وليسوا مدرجين على القوائم الإسمية، ورغم ذلك فضريبة الإيرادات المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح وفوائد من المسلم أنها من الضرائب المباشرة، إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف إسمية أو من دونها، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها، وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت¹.

2- المعيار الاقتصادي:

أو ما يعرف بمعيار راجعية الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، أي من الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث بعد هذا الأخير متحملاً لها ومثال النوع الأول الضريبة على الأجور والمرتببات².

3- المعيار الفني:

فيقوم على أساس ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها واستقرارها، فتعتبر الضريبة المباشرة إذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك والتداول، وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه قد تعرض للنقد باعتباره ليس محكماً بدرجة كافية، ولا يمكن بالتالي الاعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب، كالضريبة على التركات التي يمكن أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة باعتبارها تفرض على الثروة أو رأس المال بشكل مباشر، وكما يمكن بالاعتماد على المعيار نفسه اعتبارها ضريبة غير مباشرة، كونها تفرض على واقعة انتقال الشركة من الموروث إلى الوارث، باعتبارها واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية³.

وبالتالي فإنه على الرغم من تعدد المعايير، فكلها عرضة للنقد ولا يمكن الاعتماد على إحداها لتحديد نوع الضريبة، فكل معيار منها بعوزه وينقصه الدقة والوضوح، ومما لا شك فيه أن اعتبار نفس الضريبة مباشرة تارة وغير مباشرة تارة أخرى، يزيد الأمر صعوبة في عملية التمييز بين النوعين من الضرائب، وعلى هذا الأساس فإن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع ضرائب مباشرة، ونزاع ضرائب غير مباشرة سيجعلنا أمام نفس الإشكال⁴.

¹ سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر مذكرة ماستر تخصص إدارة مالية جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016-2017، ص 19.

² علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، مكتبة عين الشمس، 1990، ص 133.

³ منصور ميلاد يونس، ميادين المالية العامة، دار النشر والتوزيع، مصر، 2004، ص 102.

⁴ بدائية يحي، الإطار القانوني للتسوية للنزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج الخضر، باتنة، 2011-2012، ص 24-25.

الفرع الثاني: النزاع من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة ومن ثم ربطها أو حسابها وتحديد قيمتها، وتسمى هذه المرحلة أيضا: مرحلة ميلاد الضريبة **LA NAISSANCE DE L'IMPOT** - ، وأما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة، والتي ترمي إلى نقل مبلغ من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة¹.

نزاع الوعاء **Le contentieux de l'assiette** :

وهو نزاع في أساس الضريبة أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة، فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثنين²، إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهذا يطالب بإسقاط جزئي مبلغها، وتكون هنا أمام نزاع في الوقائع. وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي أنه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطلب إسقاطها كليا، وتكون هنا أمام نزاع قانوني وعلى هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة وضعية فرض الضريبة.

وعلى هذا الأساس يتفرع النزاع الضريبي إلى فرعين أساسيين، يتعلق الأول بوعاء الضريبة، وأما الثاني فيرتبط بتحصيلها.

نزاع التحصيل **Le contentieux de recouvrement** :

وهو الذي يتعلق بالمنازعة في الاجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها، ويتولد النزاع هذا بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية³.

الفرع الثالث: النزاع من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع.

يطرح النزاع الضريبي عموما أمام الجهات الإدارية في مراحله الأولى، ومن ثم أمام الجهات القضائية المختصة كآخر مرحلة له إن لم يجد له حلا على المستوى الإداري، وقد انتهجت كل التشريعات

¹ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، الطبعة 2، دار الهدى، 2008، ص 09.

² محمد زكرياء، المنازعات الضريبية في تحصيل وربط الضرائب، مصر، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ص 29.

³ بدائية يحيى، مرجع سابق، ص 26.

تقريباً هذه المرحلة في فض المنازعات الجبائية وبالتالي فإنه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع، إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء¹.

المطلب الثالث: العوامل المسببة للنزاع الضريبي.

سوف نحاول في هذا المطلب أن نقوم بالتطرق إلى أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعة الضريبة إلا أنها توجد أسباب عديدة تؤدي إلى حدوث النزاع الضريبي على اختلاف مستوياته سوف نتطرق إليها بنحو من التفاصيل في الفروع الموالية.

الفرع الأول: أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي.

إن التشريع الضريبي قد يؤدي بما يحتويه من خصائص سلبية إلى حدوث النزاع الضريبي، كما تؤدي كثرة التعديلات المدخلة على النظام الضريبي إلى حدوث سوء الفهم وصعوبة التطبيق وعلى العموم يمكن إرجاع الأسباب المنازعة الضريبية التي تعود إلى التشريع الضريبي فيما يلي:

مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي، أو خروج هذا التشريع وانحرافه 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 ويجعل التشريع الضريبي ينحرف عن الغاية والهدف الأساسي من تشريع الضريبة وهو مساهمة جميع الأشخاص في تحمل العبء الضريبي كل حسب قدرته التكاليفية، هذا السبب قليل الحدوث وإن حدث لا يكون في التشريع العادي أو ما يسمى القانون الصادر عن السلطة التشريعية، لأنه لا يمكن تصور إصدار قانون من طرف السلطة التشريعية ويكون مخالف للقواعد الدستورية الموجودة ويصبح ساري المفعول.

-التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة بالضريبة، فيف الضريبة المراد تشريعها، ونتيجة كثرة القوانين من جهة والتعديلات الكثيرة المدخلة على 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 قيم المكلف بواجباته الضريبية الأمر يؤدي إلى نشوب الضريبي بين المكلف والغدارة الضريبية.

-جمود التشريع الضريبي وعدم تعديله لفترات طويلة هذا من جهة، ومن جهة ثانية عدم استقرار التشريع واتسامه بالتعديل المتكرر والكثير في فترات زمنية قصيرة، فخاصية الجمود التي قد يتميز بها التشريع الضريبي وعدم بالتطور الحديث يؤدي إلى عدم مواكبة هذا التشريع للتغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية، ومن جهة أخرى فإن عدم استقرار التشريع الاقتصادي واتسامه بكثرة التغيير والتعديل دون مبررات تذكر قد يؤدي إلى غموض هذا التشريع وتعارضه مع مبدأ استقرار التشريع الضريبي الذي يعد من

¹ رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006، ص124.

المبادئ القانونية التي تدعم تحقق العدالة بين المكلفين، نتيجة عدم وضوح الرؤية بخصوص الإجراءات الواجب إتباعها من أجل الإيفاء بالالتزامات الضريبية، حيث ترى الإدارة الضريبية في تصرفات المكلفين غير الصحيحة والناجمة عن عدم فهم التشريعات الضريبية نتيجة كثرة التعديل والتغير على أنها تهرب من الالتزامات الضريبية، بينما المكلف قد تكون هذه التصرفات عن غير قصد ودون وجود نية سيئة في عدم الالتزام الضريبي، هذه الأمور قد تؤدي إلى حدوث الكثير من النزاعات الضريبية.

-مغالة التشريع الضريبي في الاعتماد على النظام الجزافي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، فنظام الإخضاع هذا مبني على التقدير للوعاء الضريبي، وبالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الضريبية للمغالة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي على رضا المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الضريبية مما ينجز عنه الوقوع في المشاكل الضريبية. كما أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين الإدارة و المكلف.⁽¹⁾

الفرع الثاني أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية

لا تقتصر الخصائص السلبية التي تميز التشريع الضريبي على حدوث المنازعة الضريبية، بل قد تساهم الإدارة الضريبية ببعض ما تتصف به من خصائص ومميزات في نشوب النزاع الضريبي، فالإدارة الضريبية هي الجهة القائمة على تطبيق التشريع الضريبي وحرصها على التزام المكلفين بالواجب الضريبي وعلى العموم فالأسباب المؤدية لنزاع الضريبي التي تعود للإدارة الضريبية تتمثل في:

-تعسف أعوان الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، والتي قد تأخذ شكل قيام هؤلاء الاعوان بتقدير الوعاء الضريبي بأكثر من المقدر الحقيقي الذي يتلاءم مع المقدرة التكاليفية للمكلف، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم القانونية حين ربط الضريبة وتحصيلها أو حتى أثناء القيام بمهامهم في إطار الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلف، وتأخذ هذه التجاوزات شكل عدم احترام الإجراءات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية أو حتى عدم احترام الاجال 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 أليات وإجراءات وطرق التطبيق مما ينجز عنه في النهاية نشوب الخلاف بين المكلفين بهذه الضرائب والإدارة الضريبية.

- انتشار الظواهر السلبية في الإدارة العمومية بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي والإداري الذي يستشري في الإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى تفويض العملية المهنية الصحيحة

(1) نعيم فاهيم، دور الهندسة الضريبية في إعادة النظام الضريبي في مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مصر، 1997، ص01.

لأعوان هذه الإدارة، فقد تكون هناك محاباة لبعض المكلفين ومغالاة بخصوص تقدير الوعاء الضريبي وتحصيل الدين الضريبي من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

- نشوب النزاع الضريبي هو مغالاة السلطات الإدارية في طلب معدلات أداء مرتفعة من طرف أعوان الإدارة الضريبية.

كما أن طريقة تحديد لوعاء الضريبي تلعب دورا كبيرا في زيادة وانخفاض النزاعات الضريبية، حيث نجد أنه كلما كان نظام تحديد الوعاء الضريبي يتم من خلال التحديد الإداري أو الجزافي كلما كان ذلك مدعاة لانتشار المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وقد ينجم عن ذلك تقدير الوعاء الضريبي بأكثر من قيمته الحقيقية، وعلى هذا تتجه أغلب النظم الضريبية إلى النظام الحقيقي لتحديد الوعاء الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بمجموع مداخيله وأرباحه وكذا العمليات الخاضعة للضريبة وتلك المعفية منها، وإن كان في ظل هذا النظام تحتفظ الإدارة الضريبية بحقيها في إخضاع المكلف لإجراءات الرقابة متى كان هناك شك في وجود تهرب من طرف المكلف بالضريبة.

الفرع الثالث: أسباب مرتبطة بالمكلف:

- ويمكن إجمال أسباب النزاع الضريبي الذي ينشأ بين المكلف والإدارة الضريبية في:

- نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإبقاء بالتزاماته إتجاه الدولة، نقص الوعي هذا مرده نقص الثقافة المالية لدى المكلف والمواطن، فالثقافة المالية، نقص الثقافة المالية لدى المكلف والمواطن، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات المالية إتجاه الدولة، وفي المجال الضريبي يتجلى نقص الثقافة المالية والوعي الضريبي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الضريبية، ونقص 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 إلى طريقة التحديد الإداري للوعاء الضريبي.

- الإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف، هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم وكذا عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة الأمر الذي يؤدي إلى عدم اعتراف الإدارة الضريبية بهذه الحقوق حتى وإن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون.

- التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير مما يؤدي إلى تتأقل العبء الضريبي على المكلف مما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون، وطالما أن الدين الضريبي هو دين امتيازي ولا يمكن سقوطه إلا بالتقادم فتتسبب النزاعات الضريبية.⁽¹⁾

(1) دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 73-74-75.

كما يمكن إدراج مجموعة من الأسباب:

- إذا امتنع المكلف بالضريبة عن تسديدها.
- الاستفادة من حق ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي وذلك عندما يتم تعديل قانون الضرائب أو إلغاء نص تشريعي أو تنظيمي من شأنه أن يرتب حقوقا مكتسبة للمكلفين بالضريبة.
- وتقوم أيضا في حالة التهرب الضريبي أو في حالة القيام بالغش الضريبي وفي هذه الحالة يكون الاختصاص للقاضي الجزائي.
- في حالة خطأ في وعاء الضريبة أو في حسابها فيطالب المعني استدركها.
- في حالة ارتكاب الأطراف والإدارة خطأ فيطالب باسترجاع المبالغ المدفوعة، ونتيجة لهذا الأسباب السالفة الذكر تقوم المنازعة بين المكلف بالضريبة والإدارة.⁽¹⁾
- كما يمكن الإشارة إلى مجموعة من الأسباب تتمثل في نقص الكفاءة لدى موظفي الإدارة الجبائية، إذ أن رقي الإدارة الجبائية لا يتحقق إلا بوجود اليد العاملة الكفيلة فتعاني الإدارة الجبائية من نقص كبير في اليد العاملة الكفيلة القادرة على مواجهة التغيرات.⁽²⁾

⁽¹⁾ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دار النشر والتوزيع، القاهرة، 204، ص102.

⁽²⁾ محمد امين كويدي سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد، 2، 2019، ص59.

خلاصة الفصل:

من خلال التعرض للإطار النظري للفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري حول الضريبة والنزاع الضريبي يمكن القول ان الضريبة مساهمة إلزامية تفرض على جميع الاشخاص المعنويين والطبعيين وهذا من خلال ممارستهم للأنشطة الاقتصادية، والملاحظ أيضا ان الضريبة إجبارية متى توفرت شروط دفعا و مع ذلك تعتبر الضريبة أداة هامة من أدوات الحرية الاقتصادية فبعد دفعها يكون المكلف بالضريبة حرا في أداء عمله و في ماله و تهدف الضريبة أساسا إلى تمويل النفقات العمومية بصفتها أهم مصادر تمويل الخزينة التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة وتمويلها و تستخدم أيضا لتحقيق غايات و أهداف اقتصادية و اجتماعية بعد ذلك تقوم الدولة باقتطاع ذلك لمبلغ من المال من الذمة المالية للمكلفين اجباريا وهذا دون مقابل او حصول على منفعة خاصة للمكلف وذلك بالاعتماد على مجموعة من للقواعد الاجراءات المنظمة و الاسس والمبادئ التي تدير الضريبة، فالنزاع الضريبي يتمثل في مختلف الصراعات والاختلافات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول عقد الضريبة وضبط الوعاء الضريبي ومختلف المسائل المتعلقة به على غرار الانتفاع من نصوص تشريعية تمكنه من الحصول الإعفاء الضريبي، او تقليل من قيمة الوعاء وكذلك مختلف النزاعات المتعلقة بالتحصيل أو في حالات التي تحل بالمكلف على غرار الإعسار التي تلحق به ولقد ابرزنا في هذا الفصل على أهم الأسباب والدوافع المحركة للنزاع الضريبي وفصلناه تفصيلا شاملا وذكرنا أهم تصنيف لأنواع المنازعات الضريبية .

الفصل الثاني
آليات التسوية الإدارية
للنزاع الضريبي

تمهيد

تنشئ المنازعة الضريبية في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة الضريبة أخطاء في حساب الضريبة والقواعد المعتمدة في تأسيسها، لهذا فالمكلف بالضريبة يطعن في القواعد التي تم على أساسها فرض الضريبة من أجل مراجعته لذلك ألزم المشرع الجبائي إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة، ويتم ذلك بتقديم الشكاية أمام إدارة الضرائب بإجراء إجباري وملزم للمكلف للقيام به من أجل تسوية بعض الوضعيات القانونية، وبالتالي يعتبر هذا الأخير بمثابة سبيل الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وعلى هذا الأساس فإن المكلف بالضريبة يلجأ إلى الإدارة عبر إجراء قانوني منصوص عليه في قانون الاجراءات الجبائية وهو تقديم الشكوى وفي هذا المنطلق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الشكاية كمرحلة إجبارية لتسوية النزاع الضريبي.

المبحث الثاني: التظلم أمام لجان الطعن الإدارية كمرحلة اختيارية لتسوية النزاع الضريبي .

المبحث الأول: الشكاية كمرحلة إجبارية لتسوية النزاع الضريبي:

تعتبر الشكاية من بين الإجراءات الإلزامية إذا أعطى لها المشرع أهمية كبيرة ويتجلى ذلك من خلال الشروط الشكلية والموضوعية التي يجب أن تضمنها وعدم استيفائها للإحدى الشروط التي استوجبها المشرع ترفض الدعوى شكلاً كما أجمعت مختلف النصوص الجبائية على شرط تقديم شكوى أمام الجهات الإدارية المعنية، يطالب فيها المكلف بالضريبة أن تعدل من قرارها وتهدف لتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، وهذا وفق لنص المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية.

المطلب الأول: تقديم الشكاية وشروطها وأجالها القانونية:

ألزم المشرع الجبائي إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة، ويتم ذلك بتقديم الشكوى أمام إدارة الضرائب الذي يعتبر إجراء جبري والزامي لمكلف للقيام به من أجل تسوية بعض الوضعيات القانونية¹.
الفرع الأول: تقديم الشكاية وشروطها.

أولاً: تقديم الشكاية

يمكن للمكلف بدفع الضريبة بتقديم شكوى إلى مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوري للضرائب كل حسب اختصاصه إما لتصحيح خطأ مادي ارتكب أثناء تقدير وعاء الضريبة لإعادة النظر في القاعدة الضريبية أو الاستفادة من امتيازات قانونية تم إقرارها بنص قانوني.

- ولا يستطيع المتظلم أن يتجه مباشرة إلى القضاء المختص، بل لا بد أن يبدأ بالتظلم الإداري المسبق لتسوية نزاعه، حيث لا يوجد نموذج موحد للشكوى فلا بد أن تتوفر كل شكاية على شروط حتى تقبل وهذا ما جاء في نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية².

ثانياً: شروط قبول الشكوى الضريبية:

قسم المشرع شروط تقديم الشكاية إلى قسمين المتعارف عليهما لدى رجال القانون وهما: الشروط الشكلية والشروط الموضوعية.

1) الشروط الشكلية للشكاية:

وضحت المادة 79 من قانون الاجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها المتمثلة في:

- أن تكون الشكاية فردية كأصل عام وليست جماعية: مثل ذلك أن تفرض على مجموعة من التجار ضرائب فردية، ويتفق هؤلاء التجار أن يتقدموا إلى إدارة الضرائب بشكاية جماعية يطالبون فيها

¹ المادة 71 معدلة بموجب المادتين 59 ق.م/2013 و 42 ق.م/2007 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2024.

² حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، الجزائر 2015، ص 38.

تخفيض أو إلغاء الضرائب المطالبون بها، فهنا ترفض الشكاية لعيب في الشكل وهو عدم إبداع الشكوى فردياً¹.

- لا تخضع الشكاوي لحقوق الطابع.

- غير أنه واستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعياً أن يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص وشركة التضامن تقديم شكاية جماعية على الضريبة المفروضة على شركتهم.

- أن تكون الشكاية موجهة حسب الحالة: على سبيل المثال إلى مدير الضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري أو مدير كبريات المؤسسات على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.

- أن تضمن الشكاية المعلومات التالية:

- ✓ لقب واسم الشاكي أو الاسم التجاري للشركة.
- ✓ طبيعة النشاط وعنوان المحل التجاري محل النزاع.
- ✓ موضوع التظلم والضريبة المتنازع فيها.
- ✓ أرقام الجداول المتنازع فيها، أو أي وثيقة أخرى محل النزاع كوثيقة دفع الضريبة الجزافية الوحيدة أو الجدول العام للرسم على العقارات ورسم التطهير وكذا الخاضعين للنظام الحقيقي إذا تعددت الضرائب المتنازع فيها، فيجب أن تذكر كلها وترفق بالجدول والوثائق التي أنشأت الضريبة، وكذلك إذا تعددت المحلات التجارية، فلا بد من تقديم شكاية لكل محل.

- أن تكون الشكاية موقعة من المكلف شخصياً (التوقيع) : وإلا ترفض لعيب في الشكل، غير أنه يمكن أن تكون ممضية من الغير، كالوكيل شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكاية ويعفى من هذا الاجزاء الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد ولا تمارس عملاً تجارياً مستقلاً عن تجارة زوجها، والمحامي المكلف إذا كان مسجل لدى المصالح الجبائية المعنية بهذه الصفة أما بالنسبة لشركات، يقوم بهذا الإجراء الأشخاص المؤهلين لتمثيل الشركة أمام القضاء .

- أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية: نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع².

¹ المادة 73-04 معدلة بموجب المادتين 44 ق.م/2007 و 35 ق.م/2012 وزارة المالية قانون الاجراءات المالية طبعة 2022، ص33

² حسين فريجة، اجراءات المنازعة الضريبية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص19.

- أن تكون الشكاية مفسرة بشكل جيد : حيث أن ترفق بكل الوثائق والدلائل للإثبات الخطأ الضريبي فإن لم ترفق هذه الدلائل أو كانت ناقصة، تقوم إدارة الضرائب بمراسلة المعني برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، الاستكمال ما ينقص من وثائق ودلائل في شكايته، وللمتظلم أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ استلام الرسالة لتقديم ما طلب منه، وإذا تجاوز هذه الآجال ولم يرد على الطلبات أو كان رده ناقص، يقوم مدير الضرائب بتبليغ المتظلم بقرار رفض الشكاية، ويعتبر هذا القرار الإداري نهائيا ولا يمكن للمتظلم إعادة نفس الشكاية أمام مدير الضرائب لأنها سيتم رفضها، لكن يبقى له الحق في رفع طعن أمام اللجان المختصة أو أمام المحكمة الإدارية.¹

- **تعين موطن المشتكي :** حسب المادة 75 الفقرة الأخيرة من قانون الاجراءات الجبائية، حث تحت طائلة بطلان الشكوى، فإنه يجب على كل مشتكي يكون موطنه في الخارج أن يتخذ له موطنًا في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب، هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فإنه يجب على هذه المؤسسات أن تعتمد لدى إدارة الضرائب بممثل عنها مقيم بالجزائر، والذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم المذكور أما فيما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فإننا نرجع بشأنها أولا إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تقاديا لازدواج في فرض الضريبة.²

(2) الشروط الموضوعية للشكاية:

يجب على المكلف تفصيل شكايته بالعرض المفصل لها وتوضيح مبررات اعتراضاته، فيقع بذلك تلقائيا عبء إثبات سوء تقديم وعاء الضريبة والأخطاء المادية المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية على عاتق المكلف، وتتمثل الشروط الموضوعية فيما يلي:

- ذكر الضريبة وتحديد القيمة المالية المتنازع عليها.
- بيان رقم الضريبة في الجدول في حالة عدم تقديم نسخة من الانذار.
- تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع في صورة ما إذا كانت الضريبة لا تحصل بواسطة الجدول.

- تقديم المكلف الملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفع، والتي يقدمها لتصحيح الأخطاء الإدارية.³ وكننتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير ولائي للضرائب وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في:

- غياب توقيع المشتكي باليد.

¹ علوش أحلام، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مستغانم، 2023/2022، ص10.

² المادة 75 معدلة بموجب المادتين 21 ق.م/2008 و 47 ق.م/2008 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2024.

³ علوش أحلام، مرجع سابق، ص11

- الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

كما توجد أنواع أخرى من الشكايات أهمها:

- **الشكاوى المسبوقة** : وهي الشكاوى التي تقدم بها المكلف ولا يوجه جدول بشأنها أو الجدول مازال

في إطار الإنجاز وبالتالي هنا لا يوجد محل النزاع وعليه فهي شكاوى مرفوضة.

- **الشكاوى المتأخرة** : هي الشكاوى التي تقدم بها المكلف بعد الآجال المحددة قانوناً وعلى شكاوى

مرفوضة غير أنه وتطبيقاً لنص المادة 95 ق.إ. ج يجوز لمدير ولائي أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواني في أي وقت منح تخفيض تلقائي في مبلغ الضرائب أو الرسوم أو أجزاء منها بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتبكة عند إعدادها.

- **الشكاوى التكميلية**: هي الشكاوى المدعومة بعناصر جديدة لم تذكر في الشكاوى الأولى، فهي

شكاوى مقبولة إذا لم يتخذ القرار في شأنها ويجب أن تكون في الآجال المحددة قانوناً.

- **الشكاوى المتتالية**: وهي الشكاوى التي تحتوي على نفس العناصر النزاع وفي نفس الطلبات

المقدمة في شكاوى سابقة وهنا تكون أمام حالتين:

- شكاوى جاءت قبل اتخاذ القرار: هنا نقوم بدمج السكوى مع ملف الشكاوى الأولى ونقوم بإعلام

المكلف بازدواجية التظلم .

- شكاوى جاءت بعد اتخاذ القرار: هنا يتم إعلام المكلف برسالة عادية بأنه يتسحيل دراستها

لازدواجية الشكاوى مع ذكر مرجع الشكاوى الأولى ومرجع القرار¹.

الفرع الثاني: الآجال القانونية للشكاية

حتى تقبل الشكاية من طرف الإدارة الجبائية وجب تقديمها في الآجال القانونية المحددة لها فحسب

المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة الأولى لا تقبل الشكاية كأصل عام إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى وعليه فإن آجال تقديم الشكاية تسقط بمضي سنتين مدنيتين بعض النظر عن تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، أو تاريخ دخول الأحداث الموجبة لشكاية، أو السنة التي تمت فيها الاقتطاعات أو غيرها من الحالات².

مثال: شخص صدر في حقه جدول ضريبي وضع للتحصيل بتاريخ 20 فيفري 2019 رأى بأن

بعض الضرائب مبالغ فيها، متى آخر أجل لتقديم الشكاية؟ تاريخ وضع الجدول في التحصيل هو 2020/02/20.

¹ حاكم الطاهر، مرجع سبق ذكره، ص40

² المادة 72 المعدلة بموجب المواد 43، ق.م/2007 و 39 ق.م/2009 و 15 ق.م/2013 و 33 ق.م/2015 و 45 ق.م/2017 من قانون الاجراءات الجبائية 2024.

1 جانفي 2019 ← 31 ديسمبر 2019 .

1 جانفي 2010 ← 31 ديسمبر 2020 (1 جانفي 2021 الشكاية غير مقبولة)¹.

- الآجال استثنائية:

لقد خص المشرع الجبائي الجزائري بعض الشكاوي المتعلقة بالضرائب المباشرة بأجل خاصة وبالتالي يتم تحديد بداية آجال حسب نوع كل شكوى كما يلي:

- ❖ بالنسبة للخطأ او ازدواجية فرض الضريبة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تيقنتم فيها بوجود خطأ او ازدواجية في فرض الضريبة.
- ❖ الاعتراض على الأسس المعتمدة في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل 6 أشهر من تاريخ استلام الإشعار النهائي الجزافي.
- ❖ بالنسبة للأخطاء المتعلقة بإرسال الانذارات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة استلام الإنذارات .
- ❖ الضريبة المدفوعة تلقائيا من طرف المكلف بالضريبة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي بعنوانها دفع الضريبة .

❖ الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي الضريبة على أرباح الشركات .
تقبل الشكاية في أجل 6 أشهر ابتداء من تاريخ التبليغ للإشعار التقويم عندما تكون متعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين الخاضعين لضرائب الجزافية الوحيدة².

مثال: شخص صرح برقم الاكمال معين بعد مدة رأت إدارة أن رقم الأعمال المصرح به غير واقعي قامت هذه الإدارة بإرسال له إشعار بإعادة التقويم ومنحه مدة 30 يوم لرد، ثم بعد ذلك بلغته بإعادة التقدير النهائي بموجب إشعار تقييم بتاريخ 2019/01/21 من آخر أجل لتقديم الشكاية؟ آخر أجل يكون 2019/07/21 .

* تقبل في غضون 4 أشهر من تاريخ تبلغ القرار المتنازع فيه عندما تتضمن الشكاية احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة.

مثال: شخص قدم طلب إلى السيد المدير ولائي للضرائب من أجل استرداد الرسم على القيمة المضافة رد عليه مدير الضرائب بالرفض لطلبه وتم تبليغه قرار الرفض بتاريخ 2019/01/15، متى آخر أجل لتقديم الشكاية؟ آخر أجل 2019/05/15.

* ينقضي أجل الشكوى في:

¹ فريجة حسين، مرجع سبق، ذكره، ص 21

² المادة 72 معدلة بموجب المواد 43 ق.م/2007، و 39 ق.م/2009، و 15 ق.م/2013، و 33 ق.م/2015 و 45 ق.م/2017 من قانون الاجراءات الجبائية 2024.

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حال وقع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب الى يتبعها.
- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها من غير وجه حق.
- عندما لا تتوجب الضريبة وضع جدول، تقديم الشكاوى.
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعترافات تخص تطبيق الاقتطاعات من المصدر.
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

جدول رقم (01): يمثل الآجال القانونية للشكوى

طبيعة الشكوى	الآجال	بداية احتساب الآجال
الضريبة المدفوعة بالجدول	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل	تاريخ إدراج الجدول في التحصيل
خطأ في إرسال الإشعار بالدفع	إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة استلام الإنذارات	من يوم استلام الإشعارات الجدد بالدفع
ازدواجية الضريبة	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ العلم بازدواجية الضريبة	من تاريخ العلم بازدواجية الضريبة
الاقتطاع من المصدر	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ الخصم من المنبع	من تاريخ الخصم من المنبع
الدفع التلقائي	31/12 من السنة الثانية التي تلي تاريخ دفع الضريبة	من تاريخ دفع الضريبة
الرسم العقاري	12/31 من السنة التي تلي تاريخ نشأة الضريبة	تاريخ نشأة الضريبة
الضريبة الجزافية الوحيدة	6 أشهر من تاريخ التبليغ النهائي للضريبة الجزافية الوحيدة	تاريخ إسلام التبليغ النهائي لضريبة الجزافية الوحيدة

المصدر: رسالة ماجستير للطالب حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الادارة الجبائية في الجزائر، تخصص إدارة مالية، الجزائر، 2015، ص 37 .

وكنتيجة عامة، فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى، وبالتالي يتم رفضها وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في: غياب توقيع المدعى باليد، في حالة غياب الوكالة المسجلة قبل تقديم الشكوى، الشكاوي الجماعية.

المطلب الثاني: محتوى الشكاية وأهميتها:

الفرع الأول: محتوى الشكاية:

: يجب أن تحتوي الشكوى أو التظلم على عرض وجيز للأسباب التي جعلت المكلف لا يقبل بالضريبة ويعترض عن تسديدها كأن يدفع مثال أن الضريبة جاءت مخالفة للقانون أو أن حسابها خاطئ لا يوافق نشاطه التجاري أو المهني ولا بد للمكلف أن يوضح طبيعة نشاطه وتاريخ شروعه فيه وينهي الشكاية بطلبه الإلزامي يدعو إلى إلغاء إما كلي أو جزئي من الضريبة إذا وجد مصوغ قانوني جدي يدعو إلى ذلك ويجب أن تحتوي الشكاية على ما يلي:

- **عرض الدفع:** وهنا يجب التفرقة بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف بالاستفادة من حق ناتج من حكم تشريعي أو تنظيمي.

- **حالة الخطأ البسيط:** في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكوى في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.

- **منازعة الترتيب في إحدى المذكرات أو البيانات :** حيث يكون من فائدة المشتكي أن يتقدم بتوضيحات أكثر ذات أهمية للعمليات الى يقوم بها ويمكنه تدعيم شكايته بوثائق إثباتية مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، ووثائق التصريح G50، ميزانيات جبائية، دفاتر محاسبة، فواتير، نسخ من الرسائل، شهادات، وكل وثيقة من شأنها أن تبين بجلاء الغموض الذي تضمنه الضريبة المفروضة على المكلف¹.

- **حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة:** إذا كان التقدير قد أعد بناء على وقائع مادية لها طابع الديمومة فالمشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة. لغرض إثبات الإدارة، وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها أعباء لإثبات في موضوع النزاع.

طلبات المكلف: بعد ان يعرض المكلف في شكايته الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المفروضة عليه وبعد ان يقدم الدفع التي يراها مناسبة يلجأ على الأقل تبين مبلغ التخفيض المرغوب وذلك بدقة، وإما ان يلجأ على الأقل بتوضيح ادعاءاته دون غموض ويبين كذلك القاعدة الضريبية التي يراها مناسبة².

¹ حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات في المواد الإدارية، دار الخلدونية للنشر، الجزائر، 2005، ص14

² أمزيان عزيز، مرجع سبق، ذكره، ص16

الفرع الثاني: أهمية الشكاية

للتظلم أهمية كبيرة سواء للمكلف أو الإدارة الضريبية أو القضاء الإداري.

أولاً: بالنسبة للمكلف بالضريبة: التظلم هو إجراء إجباري في مادة الضرائب حيث لا تقبل الدعوى القضائية في غيابه، كما يعتبر هذا الإجراء من النظام العام يشيره القاضي من تلقاء نفسه وفي أي مرحلة من مراحل الدعوى، كما أنه بواسطة التظلم يمكن تسوية النزاع الضريبي ودياً، مما يجنب المكلف اللجوء للقضاء الذي يتطلب الكثير من الوقت والمال.

ثانياً: بالنسبة للإدارة: التظلم يسمح للإدارة بتصحيح أخطائها أن وجدت ما يجنب إدارة الضرائب المثل أمام القضاء وبالتالي التتديد بأعمالها.

ثالثاً: بالنسبة للقضاء: يساهم التظلم في حل المنازعات الضريبية النقليل من الدعاوي المرفوعة أمام القضاء الإداري مما يخفف العبء على القضاء الإداري.¹

المطلب الثالث: دراسة الشكاية والفصل فيها:

تقوم مديرية الضرائب الولائية أو مراكز الضرائب أو مديرية كبريات المؤسسات بتقديم إشعار بالاستلام للمشتكي عند تقديمه للطعن، ويتم تسجيل الشكاية في سجل خاص، أين يتم مباشرة التحقيق في الشكوى بعد التأكد من استيفائها لجميع الشروط.

أولاً: دراسة الشكاية:

نص قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم النظر والتحقيق في الشكاوي من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب، ولقد منح المشرع لجهة التحقيق صلاحيات واسعة من حيث طرق وكيفية ممارسة التحقيق، حيث يقوم مدير الضرائب للولاية بإرسال الشكاية إلى الجهة التي أصدرت الإنذار من أجل المباشرة في عملية التحقيق، إذ ترسل الشكاية سواء إلى المفتشية أو إلى الأعوان الذين قاموا بعملية الرقابة الجبائية من أجل دراسة هذه الشكاية ويعتمد المفتش في هذه الدراسة على الوثائق التبريرية المقدمة من طرف المكلف والقوانين والملف الموجود بحوزته، وكما يمكنه استدعاء الشاكي للحصول على كل التوضيحات الضرورية، وكما له الحق أن يجري تحقيقات في عين المكان، وله أيضاً حق الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية، ولدى المتعاملين الخواص على كل الوثائق التي يرى أنها تساعد في التحقيق وله حق المعاينة والزيارة إلى مقر الشركة والمؤسسة والامكان إذا تطلب الأمر وبعد الانتهاء من هذه الدراسة والتحقيق المعمق يرسل مفتش الضرائب إلى مدير الضرائب ملخص عن الشكاية المقدمة من طرف المشتكي والنتائج المتواصل إليها ليقوم مدير الضرائب بالرد على المكلف حيث يمكن أن يقوم مدير الضرائب بـ :

✓ رفض الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، في حالة عدم التأسيس القانوني لها.

¹ قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة،

✓ منح التخفيض الكلي للمشتكي وبالتالي إبراء ذمة المكلف من الدين الواقع على عاتقه

✓ منح تخفيض جزئي، أي أن الإدارة الضريبية تقوم بإجابة المكلف على جزء من طلباته

و بعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحضر رئيس المفتشية تقرير مبدئي يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقا للمعطيات الموجودة لديه وطبقا للنصوص القانونية السارية المفعول مع ذكر كل الأدلة والأسانيد التي بني عليها تقدير ضريبة المكلف محل النزاع ويوجه إلى مدير ولائي للضرائب لاتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هذا الأخير ملزما ما توصل إليه رئيس المفتشية.¹

• **التأجيل القانوني للدفع:** حسب نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يجوز للمكلف بالضريبة

الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة إلى إدارة الضرائب ضمن الشروط المحددة في المواد 75، 73، 72 من هذا القانون في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عنها .

وفي غياب تقديم الضمانات، يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من الضرائب المتنازع فيها، لدى قابض الضرائب المختص فيها .

يترتب على منح الإرجاء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاع. يربأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاع، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطر إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 20% من الضرائب المتنازع فيها²

ثانيا: الفصل في الشكاية

اجال الفصل في الشكاية: تتحدد اجال الفصل في الشكوى النزاع حسب الجهة الناطرة في الشكوى

وكذا حسب طبيعة الضريبة

بالنسبة للشكوى التي يشبها عيب شكلي عدم احترام الآجال اوعدم احترام الشروط الشكلية المتعلقة بالشكاية يجعلها غير جديرة بالقبول لدراستها نهائيا يتم البث فيها فوراً لا يتم النظر في موضوعها إطلاقاً.

بالنسبة للشكاوي المنظورة من طرف رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الجوارى للضرائب، فيتم

البث في الشكوى حسب الحالة في أجل أقصاه أربعة

اشهر، يبدأ حساب هذه الآجال من تاريخ استلام الشكوى.

¹ بسمه عطية، صبرينة خماس، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي التبسي، الجزائر، 2016-2017، ص39.

² المادة 74: معنلة بموجب المواد 38ق. م/2005 و 45ق. م/2007 و 40ق. م/2009 و 25ق. م/2023 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

بالنسبة للشكوى المنظورة من طرف المدير ولائي للضرائب فيتم النظر في الشكاوي النزاع خلال ستة أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكوى، أما الشكوى التي تتطلب الأخذ برأي الموافقة من طرف الادارة المركزية ففي هذه الحالة يمدد الآجال إلى ثمانية أشهر.

و أخيرا إذا تعلق الأمر بالشكوى المقدمة من طرف الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة فيجب الرد على موضوع الشكوى من طرف الجهة الضريبية المختصة في آجال اقصاه شهرين اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى هذا الاجل يعد خروجا عن الإطار العام مثلما تم الخروج عن الاطار العام الآجال الممنوحة للمكلف الخاضع لهذه الضريبة لرفع الشكاية في إطار النزاع الضريبي.¹

سلطة البث في الشكوى:

❖ **مجال اختصاص رئيس المركز الجوازي للضرائب:** مع مراعاة أحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية، يبت رئيس المركز الجوازي للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية، في الشكاوي النزاع المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، يمارس رئيس المركز الجوازي للضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاع في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي ثلاثين مليون دينار (30,000,000 دج).

❖ **مجال اختصاص رئيس مركز الضرائب :** مع مراعاة أحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية يبت رئيس مركز الضرائب باسم المدير ولائي للضرائب في الشكاوي نزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لمركزه، يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي سبعين مليون دينار (70,000,000 دج).²

- تمثل حدود الاختصاص المذكورة في الفقرتين 2 و3 من هذه المادة الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن نفس إجراء فرض الضريبة.

- يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها.³

¹ المادة 76: معدلة بموجب المواد 59 ق.م/ 2003 و 39 ق.م/ 2005 و 46 ق.م/ 2007 و 36 ق.م/ 2012 و 16 ق.م/ 2013 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

² المادة 77: معدلة بموجب المواد 25 ق.م/ 2008 و 38 ق.م/ 2012 و 46 ق.م/ 2015 و 47 ق.م/ 2017 و 37 ق.م/ 2018 و 37 ق.م/ 2023 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

³ المادة 77: معدلة بموجب المواد 25 ق.م/ 2008 و 38 ق.م/ 2012 و 46 ق.م/ 2015 و 47 ق.م/ 2017 و 37 ق.م/ 2018 و 37 ق.م/ 2023 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

❖ **مجال اختصاص مدير الضرائب بالولاية :** حسب المادة 79 يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها ثلاثة مائة مليون دينار (300,000,000 دج).¹

❖ **مجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات:** لقد نصت المادة 172 من قانون الاجراءات الجبائية على انه يجب على المؤسسات التابعة لمدير المؤسسات الكبرى إيداع لدى هذه الهيئة جميع الشكاوي المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها والتي تختص بها²، حيث يجب ان ترسل الشكاوي الى مديرية المؤسسات الكبرى ضمن الآجال المحددة في المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية ويقصد بذلك المشرع الآجال العامة للشكوى الضريبية .

يجب ان تتوفر في الشكاوي في الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمدير المؤسسات الكبرى كل الشروط المتعلقة بالشكل والمضمون المحددة في احكام المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية .

- يستفيد المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والذين يقدمون شكاوي ضمن الشروط المحددة في الفقرتين 2 و 3 أعلاه من احكام المادة 74 من هذا القانون والمتعلقة بالتأجيل القانوني للدفع.
- بيت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوي المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من هذا القانون، في أجل ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها.
- عندما تتعلق هذه الشكاوي بالقضايا التي تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ستمائة مليون دينار (600.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب)، وفي هذه الحالة يحدد أجل البث بثمانية (08) أشهر.³
- كما يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن تفوض سلطته في البث في الشكاوي النزاعية للأعوان الخاضعين لسلطته وتحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر من المدير العام للضرائب.⁴
- يجوز لمدير كبريات المؤسسات، طبقا لأحكام المادة 95-1 من قانون الاجراءات الجبائية، النطق تلقائيا بتخفيض الحصص أو جزء منها والتي اكتشفت المصالح، بخصوصها أخطاء ظاهرة أثناء اعدادها.

¹ المادة 79 :معدلة بموجب المواد 48 ق.م / 2007 و 26 ق.م / 2008 و 41 ق.م / 2009 و 46 ق.م / 2011 و 60 ق.م / 2021 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

² المادة 172 محدثة بموجب المادة 60 ق.م / 2003 ومعدلة بموجب المواد 40 ق.م / 2006 و 53 ق.م / 2006 و 44 ق.م / 2023 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

³ المادة 172-5: معدلة بموجب المادتين 62 ق.م / 2017 و ق.م / 72 ق.م / 2021 و 44 ق.م / 2023 من قانون الاجراءات الجبائية 2024.

⁴ المادة 172-6 معدلة بموجب المادة 62 ق.م / 2017 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

- وبالنسبة للحالات التي تشكل فرضاً ضريبياً بالزيادة ناتجاً عن فرض ضريبي مزدوج، يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يفوض سلطته في البث، تبعاً للشروط المحددة بالمقطع 6 من هذه المادة.¹
- يجب أن يبين قرار مديرية كبريات المؤسسات، مهما كانت طبيعته، الأسباب والأحكام التي بني عليها، يجب أن يرسل القرار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.²

¹ المادة 172-7: معدلة بموجب المادة 44 من ق.م/ 2023 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

² المادة 172-9: محدثة بموجب المادة 34 ق.م/ 2016 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

المبحث الثاني: التظلم أمام لجان الطعن الإدارية كمرحلة اختيارية لتسوية النزاع الضريبي

تختص هذه اللجان بتلقي الطعون من المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية على حد سواء، غير أن اللجوء إلى الطعن أمام اللجنة الإدارية ليس قدرا محتوماً على المكلف بالضريبة، وليست إجبارية وهنا يكون النزاع المطروح على هذه اللجان امر اختياري بالنسبة للمكلف ومن حق المعني ان يصرف عنها النظر وفي حالة ما إذا اختار المكلف الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه إلى اللجنة الإدارية وهذا طبقاً لنص المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية¹. أي أن المكلف الذي يتخطى لجان الطعن ويلجأ مباشرة إلى القضاء بعد صدور القرار من طرف الإدارة الضريبية ليس بإمكانه العودة مرة أخرى إلى عرض شكوه على هذه اللجان².

المطلب الأول: تشكيلة لجان الطعن الإدارية

نقف في التشريع الجزائري أمام عدة أنواع من اللجان الطعن الإدارية الجبائية، التي احدثت للبحث في النزاعات التي تستمر بين المكلف والإدارة الجبائية بسبب عدم التوصل لاتفاق يرضي كليهما، كما تختلف تشكيلة لجان الطعن الإدارية باختلاف الهيئة التي أنشأت مستواها، ومن هنا سنتطرق بالتفصيل إلى تشكيلة اللجان الطعن الإدارية حيث نجد:

✓ اللجنة الولائية

✓ اللجنة الجهوية

✓ اللجنة المركزية

1- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن:

تنشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال تتشكل³:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً.
- عضو(1) من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل(1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل(1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل(1) عن الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل(1) عن غرفة التجارة والصناعة للولاية.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

¹ نص المادة 80 الفقرة الثالثة قانون الإجراءات الجبائية رقم 21/01.

² قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 93.

³ المادة 81 مكرر محدثة بموجب المادة 50 ق.م / 2007/ ومعدلة بموجب المواد 46 ق.م / 2023/ و 49 ق.م / 2024/ من قانون الإجراءات الجبائية.

- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجهوي للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد.
- ممثل عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين
- و يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسري المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، وكما توكل مهام كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه مدير الضرائب، يمكن للجنة أن تضم، إذا اقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري.
- يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب.
- في حالة تعارض المصالح، لا يمكن لمحافظي الحسابات المشاركة في النقاشات والمداولات في الجلسة العامة، أثناء دراسة ملفات الطعن الخاصة بزبائنهم.
- لما يتعلق الانسحاب من المناقشات والمداولات بالرئيس، تخول رئاسة اللجنة لعضو يتم تعيينه بالتصويت بالأغلبية من طرف أعضاء اللجنة الحاضرين.

تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن:

تتشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة لطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال وتشكل من¹:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين رئيساً.
 - المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير.
 - ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير.
 - ممثل واحد(1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل
 - ممثل واحد(1) عن المديرية المكلفة بالصناعة بالولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب، برتبة رئيس مكتب على الأقل.
 - ممثل واحد (1) عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
 - ممثل واحد(1) عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
 - ممثل (1) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
 - ممثل(1) عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين.
- في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة.

¹ المادة 81 مكرر محدثة بموجب المادة 50 ق.م / 2007 ومعدلة بموجب المواد 46 ق.م / 2023 و 49 ق.م / 2024 من قانون الإجراءات الجبائية

يمكن للجنة أن تضم، إذا اقتضت الحاجة، خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب.

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسرية المهنية المنصوص عليها بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية .

في حالة تعارض المصالح، لا يمكن للخبراء المحاسبين المشاركة في النقاشات والمداولات في الجلسة العامة، أثناء دراسة ملفات الطعن الخاصة بزبائنهم.

لما يتعلق الانسحاب من المناقشات والمداولات بالرئيس، تخول رئاسة اللجنة لعضو يتم تعيينه بالتصويت بالأغلبية من طرف أعضاء اللجنة الحاضرين

2- تشكيل اللجنة المركزية للطعن:

تتشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال حيث تتشكل من¹:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثل المفوض قانوناً، رئيساً.
- ممثل(1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل(1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل(1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل(1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل(1) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير.

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

في حالة تعارض المصالح، لا يمكن للخبير المحاسبي المشاركة في النقاشات والمداولات في الجلسة العامة، أثناء دراسة ملفات طعن الخاصة بزبائنه.

يمكن للجنة ان تعين، إذا اقتضت الحاجة، خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري.

يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفته مقرر للجنة.

تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام للضرائب أعضاءها.

¹ تدخل الاحكام الجديدة 81و81 مكرر قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادتين 26 و 27 ق.م. 2016، حيز التنفيذ الفاتح جانفي سنة 2017 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسري المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية

أولاً: اختصاصات اللجنة الولائية للطعن:

تختص اللجنة الولائية للطعن بالنظر في الشكاوي المكلفين بخصوص:

تختص وتبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي¹.

ثانياً: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن:

تتمثل اختصاصات لجنة الطعن بالمديرية الجهوية في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال فيما يلي:

تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها بالرفض الكلي أو الجزئي².

ثالثاً: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن:

حسب نص المادة 81 مكرر الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فإن اللجنة المركزية للطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات والتي أنشأت من أجل التكفل بتسيير المؤسسات ذات الرأسمال يفوق 100 مليون دينار جزائري، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي³.

¹ المادة 81 مكرر محدثة بموجب المادة 50 ق.م / 2007 ومعدلة بموجب المواد 46 ق.م / 2023 و 49 ق.م / 2024 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 81 مرجع سابق.

³ تدخل الاحكام الجديدة 81 و 81 مكرر قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادتين 26 و 27 ق.م / 2016، حيز التنفيذ الفاتح جانفي سنة

2017 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

المطلب الثالث: ضوابط عمل لجان الطعن الإدارية والأحكام المشتركة بينهم

الفرع الاول: ضوابط عمل لجان الطعن الإدارية

1- سير عمل اللجنة الولائية: تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر، ولا يصلح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه آراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى مدير ولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

2- سير عمل اللجنة الجهوية: تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر، ولا يصلح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه آراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى مدير ولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

3- سير عمل اللجنة المركزية: تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر، لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم.

و لهذا الغرض، يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع، ويمكن للجنة كذلك أن تستمع لأقوال المدير ولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي.

يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، يبلغ كاتب اللجنة آراء التي يمضيها الرئيس، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.¹

¹ المادة 80 و 81 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

الفرع الثاني: أحكام مشتركة بين لجان الطعن: تشترك لجان الطعن الثلاث اتي ذكرها في الأحكام التالية:

يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار بشؤون شكوه، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو مدير ولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

الطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن للاستفادة من التأجيل القانوني وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20٪ من الحقوق والعقوبات محل النزاع، ولا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون وتخضع للقواعد الشكلية التي تخضع لها الشكوى.

يمكن أن تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، والرامية إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر ضمنا للطعن. وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوة إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.

يجب أن تعلل آراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي، وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس.

يعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك آراء المخالفة صراحة للأحكام القانون أو التنظيم الشاري المفعول.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير مديرية المؤسسات الكبرى أو المدير ولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي.

باستثناء ممثلي إدارة الضرائب، يعين أعضاء لجان الطعن لعهدة ثلاث (03) سنوات، قابلة للتجديد يمنح لأعضاء لجان الطعن تعويضا للحضور والمشاركة، تحدد قيمة وكيفية منحه عن طريق مقرر¹.

¹ المادة 80 : معدلة بموجب المواد 49 ق.م / 2007 و ق.م 42 ق.م / 2009 و 40 ق.م / 2012.

خلاصة الفصل الثاني:

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة آليات التسوية الإدارية للنزاع الضريبي، وتعتبر هذه المرحلة مهمة وحاسمة منحها المشرع المكلف بالضريبة للدفاع على حقوقه من جهة، وأيضا وسيلة للإدارة الضريبية للاستدراك أخطائها أثناء تقديرها لمبلغ الضريبة من جهة أخرى، حيث بينا كل مراحل المتعلقة بالنزاع من بينها بداية الشكوى المسبقة وشروطها الشكلية والموضوعية وكل الإجراءات المتعلقة بها، ثم إلى طرق الطعن في القرار المتخذ بشأن الشكوى عن طرق اللجان المختصة في ذلك من خلال ذكر تشكيلتها واختصاصها وضوابط سير عملها والأحكام المشتركة بين هذه اللجان ومتى وكيف يتم اللجوء إليها بتسلسل وفق منهجية مبسطة.

ثم انتقلنا إلى أن التظلم الإداري أول مراحل منازعات الوعاء وأنه خطوة ضرورية قبل اللجوء إلى أي جهة وأنه بإمكان المكلف الذي خضع للرقابة الجبائية أن يرجئ دفع ضرائبه إلى أن يصدر قرار بشأن شكواه عن طريق طلب التأجيل القانوني للدفع وأنه وبعد صدور قرار لا يرضيه بإمكانه اللجوء اختياريًا إلى لجان الطعن المختصة كفرصة ثانية له قبل اللجوء إلى التقاضي، بحث تكون الإدارة هي صاحبة القرار في مرحلة التظلم وثم تكون طرفا أمام لجان الطعن قبل أن تكون خصما أمام القضاء.

الفصل الثالث:

دراسة حالة تطبيقية

تمهيد

من أجل فهم الدور الذي يلعبه التظلم الإداري المسبق في فك النزاع القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، رأينا من خلال الفصل الثالث وهو الجانب التطبيقي في الدراسة تسليط الضوء على أهم الإجراءات التي يباشرها المكلف بالضريبة من خلال تقديم شكايته إلى الجهة المختصة في ذلك مع احترام الآجال القانونية المحددة في قانون الإجراءات الجبائية، مع أهم المراحل والخطوات التي تنتهجها الإدارة الضريبية في مراجعة الملفات الجبائية والشكاوي، والتحقيق فيها لذلك قمنا بدراسة تطبيقية في هذا الفصل في مركز الضرائب لولاية البويرة CDI حيث ذكرنا ما يلي:

- تقديم المؤسسة المستقبلة المديرية الولائية للضرائب ومركز الضرائب لولاية البويرة وهيكلها التنظيمي ومهامها.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية.

في هذا المبحث سنتعرف على المؤسسة المستقبلية والمتمثلة في مركز الضرائب لولاية البويرة والتي هي إدارة مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية لولاية البويرة، وذلك من خلال الاطلاع على هيكلهما التنظيميين، إضافة إلى عرض المهام المخولة إليهما (المركز والمديرية معا).

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية البويرة وهيكلها التنظيمي:

تعتبر المديرية الولائية للضرائب لولاية البويرة من أهم المديريات التي تمثل الخلية الأساسية المغذية لخزينة الدولة، لذا قمنا بدراسة حول هذه المديرية من حيث نشأتها وتعريفها وهيكلها التنظيمي

أولاً: نشأة مديرية الضرائب لولاية البويرة

لقد تأسست المديرية العامة للضرائب لولاية البويرة برسم القانون رقم 91-60 الصادر بتاريخ 21-02-1991 والتي بدورها تحوي مجموعة من المديريات الفرعية.

هذه المديرية هي إدارة مثل باقي الإدارات العمومية، تسعى جاهدة إلى توفير العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية خدمة لمصالح الدولة والمجتمع، من خلال قبض المبالغ المالية من الأشخاص المكلفين، وتوجيههم إلى أنسب السبل وأسهلها لإنجاز العملية لصالح الخزينة العمومية وكذلك تقديم خدمات لهم من خلال استخراج الوثائق الخاصة بالجباية، وتضم هذه المديرية خمس مديريات فرعية وهي:¹

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

2. المديرية الفرعية للتحصيل؛

3. المديرية الفرعية للمنازعات؛

4. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛

5. المديرية الفرعية للوسائل.

وثائق مقدمة من طرف مديرية الضرائب¹

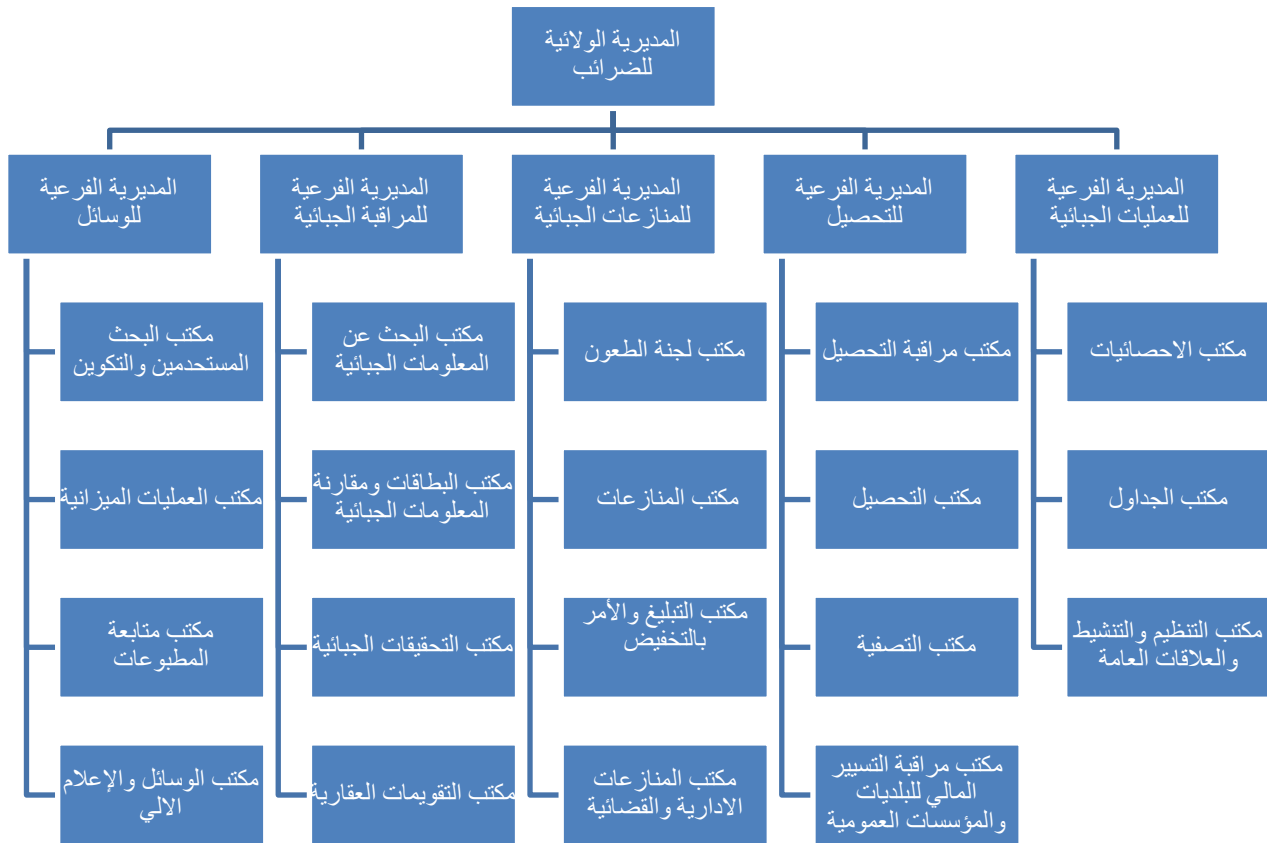
ثانياً: تعريف المديرية.

تعتبر المديرية الولائية للضرائب جزءاً لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب، إذ هي القاعدة له، وهي إدارة جبائية ذات طابع مالي وخدمي تقوم بتحصيل الضرائب والرسوم وفق قواعد قانونية يطلق عليها القانون الجبائي وتدفع إلى ذوي الحقوق في حدود اختصاصها القانوني ولها علاقات مع باقي الإدارات الأخرى مثل العدالة والبنك والبريد، فتتكفل بتحصيل المبالغ التي تفرضها العدالة على مرتكبي الجناح، وتحصيل مبالغ المساهمين الذين يدفعون مستحقاتهم بشيكات بنكية وصكوك بريدية.

ثالثاً: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب.

الشكل رقم 01: هيكل المديرية الولائية للضرائب بالبويرة.

مكتب التحصيل



المصدر: وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

المطلب الثاني: نشأة مركز الضرائب لولاية البويرة وهيكله التنظيمي

يتناول هذا المطلب نشأة تعريف والهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية البويرة

أولاً: نشأة وتعريف مركز الضرائب لولاية البويرة:

يمكن تعريف ونشأة مركز الضرائب لولاية البويرة كما يلي:

1. النشأة:

كشف وزير المالية السابق عن إجراءات جديدة تتضمن مباشرتها من أجل عصنة إدارة الضرائب على رأسها مراكز الضرائب ومراكز جوارية للضرائب من أجل تقريب الإدارة الجبائية من الأطراف المكلفة بدفع الضرائب في أماكن مزاولة نشاطهم الاقتصادية، حيث قام مدير الضرائب رفقة المدراء الفرعيين بفتح مركز الضرائب الذي كان نتيجة للإصلاحات الجبائية التي باشرت الإدارة الجبائية، ليكون بعدها في حيز الخدمة ابتداء من افريل سنة 2016، والذي تضمنه القرار الوزاري المشترك المؤرخ 2009/02/21.

2. تعريف مركز الضرائب:

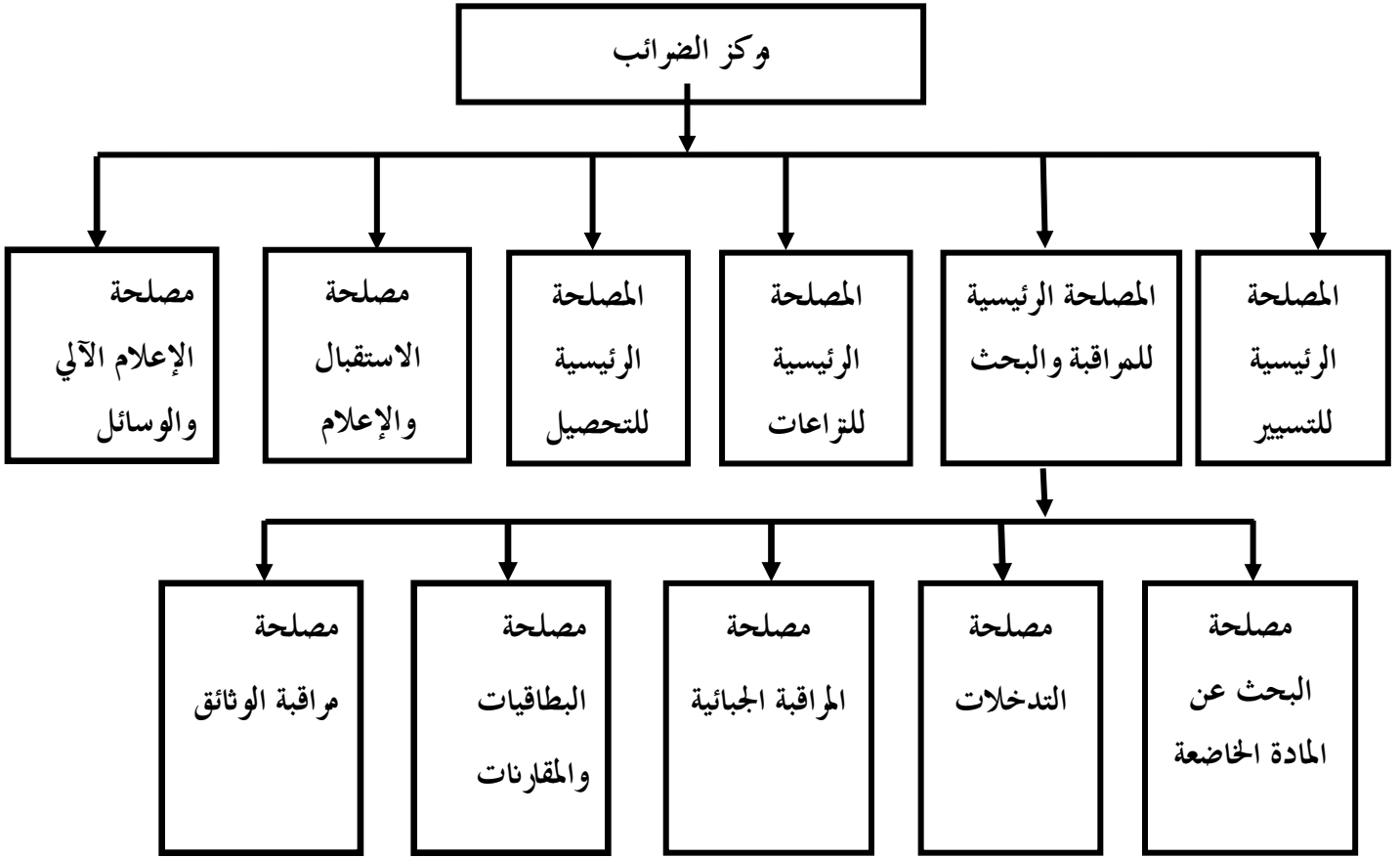
يعتبر مركز الضرائب لولاية البويرة من الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية، وهو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة بالمديرية الولائية للضرائب، ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية، ويتكفل هذا المركز بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي (شركات أو أشخاص طبيعيين) لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى والتي تتكفل بتسيير ملفات الخاضعين للضريبة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها 1000000000 دينار جزائري بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.

يختص مركز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية، ويسير مجمل الضرائب المتعلقة بمجاله الإقليمي على أساس لكل مكلف ملف واحد يحتوي على كل المعلومات المتعلقة بالمكلف ونشاطه الممارس، وفي هذا الإطار تم الشروع في إقامة نظام تصريحي وحيد ومركز لمجمل الأعمال لكل المؤسسات لدى المقر أو المركز الرئيسي للمؤسسة.¹

¹ وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية البويرة

الشكل 02: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية البويرة



المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب لولاية البويرة

يضم مركز الضرائب ستة مصالح، بما فيها مصلحة رئيسية للمراقبة والبحث والتي بدورها تضم خمسة مصالح، سنذكرها فيما يلي مع أهم مهام كل منهما:

أولاً: دراسة مهام مختلف مصالح مركز الضرائب

يضم مركز الضرائب ثلاث مصالح وقباضة ومصلحتين وتتنحصر مهام كل مصلحة فيما يلي: ¹

1. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تتكفل بـ:

¹ وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب

أ- انجاز إجراءات البحث عن المعلومات الجبائية ومعالجتها وتوزيعها من أجل استغلالها؛

ب- انجاز عمليات مراقبة: بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

2. المصلحة الرئيسية للتسيير: وتتكفل بما يلي:

أ- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الاجتياحات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.

ب- المصادقة على جداول سندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب واقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة الحسابات.

ج- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتتكفل بما يلي:

أ- دراسة كل طعن نزاعي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو توزيعات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة ومتابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

4. المصلحة الرئيسية للتحصيل: وتتكفل بما يلي:

أ- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

ب- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.

ج- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة.

5. مصلحة الاستقبال والإعلام: تحت سلطة رئيس المركز وتتكفل بما يلي:

أ- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

ب- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6. مصلحة الإعلام والوسائل: وتتكفل بما يلي:

أ- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيل ورخص الدخول الموافقة لها.

ب- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.

ثانيا: دراسة مهام المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث (المصلحة المستقبلية): تتفرغ هذه المصلحة إلى خمسة مصالح فرعية وهي:¹

1- مصلحة البطاقات والمقارنات: وتتكفل بـ:

أ- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستغلال الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها.

ب- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها.

ج- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

2- مصلحة البحث عن المادة الخاضعة: تعمل على شكل فرق وتكلف بـ:

أ- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع.

ب- تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات الصحيحة.

3- مصلحة التدخلات: وتكلف بـ:

ج- برمجة وانجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وانجاز في عين المكان كل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.

د- مراجعة محاسبة المكلفين بالضريبة ومراقبتهم على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات.

4- مصلحة المراقبة: وتكلف بـ:

نفس المرجع السابق¹

- أ- انجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان.
- ب- إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية انجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.
- 5- مصلحة مراقبة الوثائق: وتكلف ب:**
- أ- المقارنة بين التصريحات الجبائية الشهرية والتصريحات الجبائية السنوية (الميزانية).
- ب- المقارنة بين كشف الحساب البنكي والتصريحات الجبائية.
- ج- مراقبة جدول استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
- د- مراقبة فواتير البيع والشراء.
- هـ- مراقبة الامتيازات الجبائية ومدى احترام المدة الممنوحة

المبحث الثاني: خطوات التسوية الضريبية الخاصة بالتحقيق المحاسبي

دراسة حالة مؤسسة ش ذ م م راشا

سنتطرق في هذا المبحث الي دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية البويرة حيث سنعرض عملية التحقيق المحاسبي لملف جبائي مسير من المفتشية خاص بشركة ش ذ م م راشا الكائن مقرها ببلدية رافور مشدالله البويرة نشاطها البيع بالجملة للمواد الغذائية والخردوات ونقل العمومي للبضائع .حيث ومن خلال متابعة المصلحة الرئيسية لتسيير ملفها الجبائي لوحظ تجاوزات بفواتير غير مصرحة وتجاوزات في تسجيلاتها المحاسبية وكذلك عدم التصريح بجزء من رقم الاعمال تم علي اثرها برمجة الملف الجبائي للتحقيق في المحاسبة ثم دراسة ملف الشكاية المقدمة من طرف مسير الشركة إلى رئيس مركز الضرائب .

المطلب الأول: إشعار مسبق لعملية التحقيق الجبائي

بعد المصادقة علي برنامج الملفات المقترحة بدأت عملية التحقق في المحاسبة عملا بنصوص القوانين الجبائية ولا سيما المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية كما هو مبين في الملاحق تم من خلاله إعلام مسيري الشركة ببرمجتها للتحقيق المحاسبي عن طريق إشعار بالتحقيق تحت رقم 86 المؤرخ في 11 جوان 2019، وذلك لسنوات 2015، 2016، 2017، 2018 حول مجمل الضرائب والرسوم الخاضعة لها لا سيما (IBS-TVA-IRCM IRG /S-DROIT DE TEMBER ETAUTRE IMPORTS TAXES) وذلك في اجل أقصاه عشرة أيام لتجهيز الوثائق المحاسبية والفواتير وغيرها من الوثائق اللازمة.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق الجبائي :

بعد الاطلاع على الوثائق الإدارية والمحاسبة للشركة (ش ذ م م راشا) وانطلاقا من النشاط الشركة المتمثل في استيراد وتصدير المواد الغذائية والخردوات فإن الشركة تخضع لرقم الاعمال المحقق للرسم علي القيمة المضافة (TVA) وفقا للمادة 14 فقرة 21-29-30 و116 من قانون الرسم علي رقم الاعمال اما بالنسبة للضرائب المباشرة فإن الشركة تخضع للرسم علي النشاط المهني (TAP) لمجمل رقم الاعمال المحقق طبقا لاحكام المواد 217-221 مكرر 227 من القانون الضرائب والرسوم المماثلة.

و كذلك تخضع للضريبة علي الدخل الاجمالي -صنف مرتبات وأجور -علي الأجور المدفوعة للمستخدمين من جهة أخرى فإن الشركة تخضع لمجال المحققة الي الضريبة علي أرباح الشركات (IBS) والضريبة علي رؤوس الأموال المنقولة وفقا للمواد 150-193 46-134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

اما فيما يخص مسلك الوثائق المحاسبة فإنها عموما مطابقة للشروط التشكيلة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي (SCF) وكذا المواد 9-10-1111 من القانون التجاري الا انه من ناحية المضمون يجب لفت النظر لبعض النقائص التالية:

سنة 2015:

01-مبيعات غير مصرح بيها والتي تتمثل في الفواتير الآتية:

✓ الفا تورة البيع رقم 12 بتاريخ 2015/11/5 بمبلغ 3153072,00 دج خارج الرسم والتي بيعت فيها مادة الالمنيوم، هاذة الفاتورة الغيت بفاتورة إغائية رقم 01 بتاريخ 2015/11-15 بنفس المبلغ

✓ الفاتورة رقم 15/16 بتاريخ 2015/12/01 بمبلغ اجمالي 1205491,00 دج

-خارج الرسم والتي بيعت فيها المنتجات الآتية:

-منشقات بمبلغ 49365,00 دج خارج الرسم

علاجات (منظفات الاسنان) 115612,00 دج خارج الرسم لوحظ ان منتجات الالمنيوم والمنشقات المرجعة لم يتم بيعها في السنوات 2015 و2016 و2017 و2018 علما ان مخزون هذه البضاعة استهلاك كليا قبل 2017/12/31

02: الرخص والتأمينات المسجلة محاسبيا بلغت 329682,00 دج في حين ان المبرر منها 272556 دج اذن الفارق بين التسجيل المحاسبي والمبلغ المبرر يسترجع الي فوئد بقيمة 57126، 00 دج

سنة: 2017:

01-مبيعات غير مصرحة

- استغلال الفاتورة الا لغائية (facture d'avoire) رقم 17/01 بتاريخ 2017/03/15 والتي تتمثل في بيع مستلزمات الاعراس والحفلات بقيمة 262800 خارج الرسم هذا المنتج لم يكن محل بيع في العمليات القادمة

02- اعانات للجمعيات الخيرية سجلت محاسبيا بمبلغ 547550، 00 دج في حين ان المبرر منها بمبلغ 29457، 00 دج اذن الفارق يسترجع بمبلغ 518093 دج ليتم حسابية في النتيجة الجبائية

سنة 2018:

01/ خدمات منجزة غير مصرح بها:

المقاربة بين فواتير المناولة والفواتير المصرح بها اسفرت عن ما يلي:

رقم الاعمال المسترجع	السعر الوحدوي	هامش غير مصرح ببه	فواتير البيع		فواتير المناول		جهات النقل
			عدد الرحلات	متوسط السعر	عدد الرحلات	شرط السعر	
619200	14400	43	151	11000	194	12000	بجاية - بويرة
4708748	36.708	131	37	36708	168	31000	بجاية معسكر
1102500	17500	63	24	17500	87	14000	بجاية - سطيف
10077600	45600	221	-	-	221	38000	رافور الجزائر
2604000	52080	50	-	-	50	43400	بويرة وهران
19212048							المجموع

2) خدمات غير مصرح بها فيما يخص الصفقة مع شركة كوكاكولا حيث وبعد المقاربة بين الفواتير المسجلة محسبا لدى شركة رشا والشركة كوكاكولا تبين انه فارق بينهما بمبلغ 4833990 دج والذي يسترجع ويحسب مع الفوائد بعد استكمال التحقيق وحساب النقائص المجلة سالفًا قامت الإدارة الضريبية بالتعديلات اللازمة لحساب النتيجة الجبائية لسنوات : 2015، 2016، 2017، 2018،

-حساب رقم الاعمال المصحح الخاضع للرسم علي النشاط المهني (TAP)

عملا بالمادة 2017 من (ق إ ج) فإن رقم الاعمال الخاضع للرسم علي شكل النشاط المهني يحسب كما يلي رقم الاعمال المصرح به يضاف اليه، رقم الاعمال الغير مصرح في سنتي 2015 و 2017 وكذلك الخدمات الغير مصرح بها في سنة 2018

1/ جدول يبين رقم الاعمال المسترجع الخاضع الخاص للرسم علي القيمة المضافة

البيان	2015	2016	2017	2010
رقم اعمال مسترجع مبيعات غير مصرحة	4309198	/	262800	/
رقم اعمال مسترجع خدمات غير مصرحة	/	/	/	24046038
مجموع رقم الاعمال غير المصرح به	44309198	/	262800	24046038

2/ جدول حساب الرسم النشاط المهني حسب المواد 217، 230 و 193 من قانون الاجراءات
الجبائية :

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم اعمال مصرح به	40442512	4731852	24632213	67029800
مجموع رقم الاعمال المعزز	44309198	/	262800	24046038
رقم الاعمال الإجمالي	83517110	4731852	24895013	91075838
رقم الاعمال المعزز الخاضع لرسم	4309198	/	262800	24046038
النسبة	2%	/	2%	2%
الحقوق	86183	/	5256	480920
نسبة الغرامة	15%	/	10%	25%
مبلغ الغرامة	12927	/	525	120230
المجموع العام لرسم	99110	/	5781	601150

2/ جدول حساب رقم الاعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة: حسب المواد 1، 2، 14، 15، 21 و 2016 من القانون الرسم على رقم الاعمال تحسب رقم الاعمال الخاضع في الجدول الاتي

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال علي مبيعات غير مصرح به	4309198	/	262800	/
رقم الاعمال الخدمات غير مصرح به	/	/	/	24046038
رقم الاعمال المصرح به	4042512	4731852	24632213	67029800
رقم الاعمال الإجمالي	8351710	4731852	24895013	91075838
رقم الاعمال (المعزز)	4309198	/	262800	24046038

3/ جدول حساب الرسم على القيمة المضافة

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المصرح به	4042512	4731852	24632213	67075800
رقم الاعمال المعزز	8351710	4731852	24895013	91075838
التعزيز	4309198	/	262800	24046038
النسبة (TVA)	%17	/	%19	%19
الحقوق الصافية	732563	/	49932	4568747
نسبة الغرامة	%25	/	%10	%25
مبلغ الغرامة	183140	/	4993	1142186
المجموع العام	915703	/	54925	5710933

4/ جدول حساب الفوائد الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات:

يتم حساب الربح الجبائي عملاً بالمواد 135 إلى 150 من ق إ ج وفي ما يلي الربح الجبائي المسترجع لكل سنة

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المبيعات الغير مصرح	4309198	/	262800	/
رقم اعمال الخدمات غير مصرح	/	/	/	24046038
مصاريف تأمين غير مبررة	57126	/	/	/
مساعدات للجمعيات الخيرية غير مبرر	/	/	/	/
خصم متتالي علي TAP	-86183	/	-5256	-480920
مجموع المسترجع	4280141	/	257544	23565118

5/ جدول حساب الضريبة على أرباح الشريكات الواجبة الدفع:

البيان	2015	2016	2017	2018
النتيجة الجبائية المصرح بها	-3981260	-2037447	1305168	-864405
خسارة السنوات السابقة	-1226518	-846935	-2884382	-1321670
المجموع المسترجع	4280141		257544	23565118
النتيجة الجبائية النهائية	-846935	-2884382	-1321670	21379043
نسبة IBS	/	/		%26
حقوق IBS (المبلغ)	/	/		5558551
نسبة الغرامة	/	/		%25
مبلغ الغرامة	/	/		1389637
مجموع الحقوق والغرامات	/	/		6948188

6/ جدول يبين حالة الضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة:

البيان	2015	2016	2017	2018
أرباح موزعة غير مصرحة	/	/	/	/
أرباح معززة (IBS)	/	/	/	15820491
مجموع الأرباح الموزعة				15820491
نسبة الضريبة علي الدخل الإجمالي				15%
حقوق الضريبة				2373073

				علي الدخل الإجمالي
25%				نسبة الغرامة
593268				مبلغ الغرامة
2966341				المجموع

المطلب الثالث: النتائج النهائية لعملية التحقيق الجبائي

بعد دراسة الملاحظات التي تطرقت إليها الشركة محل التحقيق عن طريق الرد على التسوية الأولية وقررت الادارة الضريبية الابقاء على قواعد الضريبية المطبقة في الارسال الاول.

سيدي، سيدتي

لقد اخذنا علمًا بالملاحظات التي ابديتها بتاريخ 2020/01/05 واستجابة لإشعار التعديل رقم 226 من 1 ديسمبر 2019 والاشعار التكميلي/ المعدل رقم / من / وبعد الفحص من طرفي، اعلمكم ان:

- العناصر التي تم إشعاري بها في البداية قد تم التخلي عنها بالكامل!
- العناصر التي تم إشعاري بها في البداية يتم الحفاظ عليها جزئياً!
- العناصر التي تم إشعاري بها في البداية يتم الاحتفاظ عليها بالكامل!

❖ إشعار بالدفع جدول الورد الضريبي رقم 158623

المديرية العامة للضرائب

وزارة المالية

مركز الضرائب لـ: مشدالله

مديرية الضرائب البويرة

مركز الضرائب البويرة

رقم التعريف الجبائي:

مؤسسة رشا

العنوان: مشدالله 10003 البويرة

رقم 158623

الرقابة المحاسبية

تاريخ ما قبل التنفيذ: 2020.02.19

تاريخ الموعد المحدد: 2020.03.22

إشعار بالدفع جدول الضرائب رقم السجل 158623

النوع	مفتاح الفترة	القاعدة الخاضعة للضريبة	القاعدة مفروضة او معلنة	معدل	الخصومات	حجم الحقوق المستردة	العقوبات معدل التقدم	مقدار العقوبات الزيادة	مجموع الواجبات والعقوبات
مقبض	2015	8.351.710	4.042.512	2	0	86.184	15	12.928	99.112
مقبض	2017	24.895.013	24.632.213	2	0	5.256	10	526	5.782
مقبض	2018	91.075.838	67.029.800	2	0	480.921	25	120.230	601.151
الضريبة على القيمة المضافة	2015	8.351.710	4.042.512	17	0	732.564	25	183.141	915.705
الضريبة على القيمة المضافة	2017	24.895.013	24.632.213	19	0	49.932	10	4.993	54.925
الضريبة على القيمة المضافة	2018	91.075.838	67.029.800	19	0	4.568.747	25	1.142.187	5.710.934
الضريبة على أرباح الشركات	2018	21.379.043	0	26	0	5.558.551	25	1.389.638	6.948.189
الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (تقسيم الأرباح)	2018	15.820.491	0	15	0	2.373.074	25	593.269	2.966.343
مجموع العام ل						13.855.229		3.446.912	17.302.141

المصدر: من إعداد الطلبة مستخرج من ملف دراسة حالة تطبيقية

❖ النتائج المبلغ عنها أدناه نهائية:

وعليه فإن النتيجة النهائية لعملية التحقيق الجبائي التي ترتب عنها جدول الورد الضريبي حددت قيمته بـ 17.302.141 دج وبلغت مسيري شركة راشا بتاريخ 2020/02/19، مع الإشارة إلى إمكانية اللجوء إلى تقديم شكوى لدى الإدارة الضريبية وفق شروط والأجال المحددة، وذلك طبقاً لأحكام المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية أرجو أن تتقبلوا، سيدي، سيدتي، تأكيد احترامي الموقر.

المبحث الثالث: إجراءات التسوية الإدارية للملف المنازعة الضريبية.

بعد تبليغ المكلف والمسؤول عن الشركة نتائج التعديل الضريبي اتضح ان إدارة شركة رشا غير راضية علي هذه التسوية وحسب ان القانون يكفل لها اللجوء إلى المنازعات الادارية من خلال تقديم شكاية في اجل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي تبليغها بالتعديل الجديد حسب مالم ذكره في الجانب النظري كخطوة إجبارية وإلزامية، حيث ان بتاريخ 2022/12/25 تقدمت الشركة بشكاية الى رئيس مركز الضرائب بالبويرة كونه المختص في ذلك، يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من اجل اصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها او يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) حيث تم التكاليف بهذه الشكاية كالاتي.

المطلب الأول: دراسة الشكوى من حيث الشكل : يتم في هذا الجزء دراسة الشكوى من حيث الشكل كون اجراءات تقديم الشكوى مهمة وقد يؤدي اهمال بعض الإجراءات الى رفضها شكلا وتلخص هذه النقاط في شكل بطاقة استخلاصية تضم كل المعلومات ومن هذه النقاط :

-التسمية الاجتماعية للشركة، رقم تعريفها الجبائي، النشاط، العنوان، توقيع المسير، والختم الشركة هي شركة رشا، نشاطها استيراد وتصدير المواد الغذائية والخردوات ونقل البضائع بالبويرة .

-اسم ولقب ورتبة العنوان المحقق: العون د. ن مفتش رئيسي للضرائب

رقم وتاريخ الشكاية : يعطي للشركة رقم وتاريخ يعتد به في حساب الآجال رقمها : AS /2022 /2053 بتاريخ 2022/12/28 تدرس في اجل /06 اشهر يبلغ لها في شكل وصل استلام عن طريق رسالة عادية

جدول تفصيلي للضرائب المحتج عنها (نوع الضرائب، قيمتها، العقوبات) ذكر مصدر الاخضاع الضريبي: التحقيق المحاسبي

-التأكيد من اجل القانونية : بالرجوع الي المادة 72 من ق.إ.ج نجد ان التاريخ اصدار الجدول الضريبي كان في 2020/02/19 أي ان الشكاية وردت في الاجال القانونية . ويكون شكل الشكاية كما يلي :

البويرة في 2022/12/25

مؤسسة راشا للاستيراد و التصدير

المواد الغذائية و الخردوات و نقل البضائع

قطعة 44 رافور مشدالله البويرة

الي السيد رئيس مركز الضرائب لولاية البويرة

الموضوع: طلب تخفيض إشعار رقم 158623

لي عظيم الشرف أن أتقدم إلى سيادتكم المحترمة بطلي هذا و المتضمن تدخل مصلحتكم لمراجعة التعديل الذي تم إجراؤه على المجمع بعد التحقيق المحاسبي لشركة راشا و نطالب تخفيض الضرائب و الرسوم الواردة في إشعار بالدفع رقم 158623. و يستند الاستئناف الذي تقدم به المجمع إلى ثلاث نقاط محل خلاف و تمت التسوية على ثلاث فواتير مبيعات ملغاة. و في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

مرفقات الشكوى:

- إشعار أولي بالتعديل الجبائي.
- إشعار نهائي بالتعديل الجبائي.
- فاتورة رقم 2015/12 بتاريخ 2015/11/15.
- فاتورة إلغائية رقم 01 بتاريخ 2015/11/15.
- فاتورة رقم 2015/16 بتاريخ 2015/12/01.
- فاتورة إلغائية رقم 02 بتاريخ 2015/12/01.
- فاتورة رقم 2017/01 بتاريخ 2017/03/15.
- فاتورة إلغائية رقم 01 تاريخ 2017/03/15.
- اوراق المخزون.

إمضاء المعني

بطاقة استخلاص تستخدم من طرف مركز الضرائب لتقييم الشكاية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرة العامة للضرائب

مديرية الضرائب البويرة

مركز الضرائب البويرة

المصلحة الرئيسية للمنازعات

بطاقة التحليل

-الجانب الشكلي-

تخصص:

الاسم واللقب او السمية الاجتماعية : SAEL RACHA

رقم التعريف الجبائي NIF: 00000000000

النشاط: استيراد وتصدير المواد الغذائية والخردوات ونقل البضائع

العنوان : رافور مشدالله البويرة ...

الوكيل :

الاسم واللقب :

الصفة: العنوان:

العنوان المحقق :

الاسم واللقب :

الرتبة : مفتش رئيسي:

رقم الشكوى: 2053/SA/ 2022

تاريخ استلام الشكوى : 28/12/2022

مصدر الاختصاص الضريبي : الفحص المحاسبي

تعيين الجدول او التصريح المحتج عليه الجدول رقم: 15823

دراسة الشكوى من حيث الشكل: بما أن الشكوى وردت في الآجال القانونية وهي مستوفية للشروط

المنصوص عليها في المادتين 72 و 73 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الشكوى مؤرخة وممضى عليها إذن هي مقبولة من حيث الشكل.

المطلب الثاني: دراسة الشكوى من حيث الموضوع: بعد الاطلاع على فجوى الشكاية يتم دراسة ما جاء فيها بالتفصيل بدءًا بالأمور الإجرائية إلى القانونية ثم التقنية نقطة بنقطة حيث يبدي العون المحقق رأيًا، ورئيس مصلحة الاحتجاجات رأيًا كذلك والقرار يعود الى رئيس مركز الضرائب، حيث جاءت دراسة موضوع الشكاية كما يلي:

أولاً: ورقة التحليل:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية البويرة

مركز الضرائب بالبويرة

المصلحة الرئيسية للمنازعات

ورقة التحليل:

-شكوى المسبقة-

تخص:

التسمية الاجتماعية Sarl Racha

رقم التعريف الجبائي NIF : 000000

النشاط: استيراد وتصدير ونقل البضائع

العنوان: البويرة

اسم ولقب الوكيل:

الصفة:

العنوان: رافورر مشدالله البويرة

العون المحقق: ×××

الرتبة: مفتش رئيسي

رقم الشكوى: 2053 /SAI/2022

موضوع الشكوى: طلب إعادة النظر في الجدول المفصل أدناه بناءً على الملاحظات المفصلة في الشكوى

مصدر وطريقة الإخضاع المحتج عنها: الفحص المحاسبي للسنوات 2015، 16، 17، 18.

جدول الضرائب والرسوم المتنازع عنها:

السنوات		رقم جدول الضرائب	طبيعة الضريبة	مبلغ الضريبة
2015	19/02/2020	158623	TAD	99.112.00
2017	//	//	//	5782.00
2018	//	//	//	601.151 .00
2015	//	//	TUA	915.705.00
2017	//	//	//	54.925
2018	//	//	//	5710934.00
2018	//	//	IBS	694.819.9
2018	//	//	IRG/CM	296.661.41
المجموع				17.302.141

المصدر: مستخرج من وثائق دراسة الحالة بمركز الضرائب لولاية البويرة

النقاط والحجج المقدمة: تتلخص حجج الشركة في النقاط التالية:

1- التعديلات المسجلة على فواتير البيع الثلاثة التي الغيت بفواتير الغائبة وهي كالتالي:

السنة 2015:

- الفاتورة رقم 12 / 2015 بتاريخ 2015/11/15 بمبلغ 3153072,00 خارج الرسم والتي بيعت فيها مادة الالمنيوم الغيت بفاتورة الالغاء رقم 01 بتاريخ 2015/11/15 بنفس المبلغ.

- الفاتورة رقم 2015/016 بتاريخ 2015/12/01 التي بيعت فيها المنشفات ومنظفات الاسنان مبلغها على الترتيب: 49365,00 و 1156126 بمبلغ اجمالي 1205491,00 خارج الرسم الغيت بفاتورة الغاء رقم 02 بتاريخ 2015 / 12/01 بنفس المبلغ.

السنة 2017:

- الفاتورة رقم: 2017/01 بتاريخ 2017/03/15 بمبلغ 262800 خارج الرسم والتي بيعت فيها مستلزمات الحفلات والاعراس الغيت بفاتورة الالغائية رقم 01 بتاريخ 2017/03/15 بنفس المبلغ.

كل هذه الفواتير الغيت بسبب عدم الكمية الكافية في مخزن الشركة من هذه المواد (ألمنيوم، منشفات، معدات الحفلات والاعراس) حيث ان تحرير الفواتير جاء قبل جرد المخزونات وبعد الجرد تبين عدم كفاية المخزون حيث ان المراقبون لم يقبلوا اوراق المخزون المقدمة لكل منتج وكما هو معلوم فان اوراق المخزون تعتبر تبرير هام في عملية المراقبة.

- الشركة تطبق طريقة الجرد الدوري والذي يعكف على تسجيل كل حركات دخول وخروج المخزونات وهو نظام يسمح بمعرفة المخزون الفعلي بالكمية وبالقائمة وفي اي تاريخ في السنة.
- الحقوق دون ان هذه المنتجات لم تبع في الفواتير القادمة وهذا وهي اجابة لا اساس لها وغير منطقية.
- المقاربة بين المخزون الاولي والمشتريات والكميات المباعة من الاول جانفي حتى تاريخ تحرير الفواتير يعطي للمحققين الحالة التالية:

الرقم والتاريخ	الكمية المفوترة	الكمية في ورقة المخزون	الفارق
12 في 2015/11/15	1200	1141 (المنيوم)	59 وحدة
16 في 2015/12/01	440	140 (منشفات)	300 وحدة

سنة 2017:

الرقم والتاريخ	الكمية المفوترة	الكمية في ورقة المخزون	الفارق
01 في 2017/03/15	لوازم الاعراس (600 وحدة)	00	600

هذه المقاربة لم يعمل بها وهذا يدل على أن أوراق المخزون المقدمة لم تدرس جيداً مما يعتبر خطأً تحكيمي.

وعليه نرجو النظر في هذا الموضوع وحساب قيمة المنتج المباع الموجود فعليا في المخزن:

$$\text{الألمنيوم: } 1141 \times 2,998,045 = 2998045 \text{ عوض } 3153072$$

$$\text{المنشآت: } 140 \times 2627,65 = 367858 \text{ عوض } 1156126$$

$$\text{مستلزمات الحفلات: مخزون منعدم عوض } 262800$$

2- إعادة تكوين رقم الأعمال وخدمات المحققة غير المصرح بها:

المقاربة التي قام بها المحققون بين فواتير شركة المناولة وفواتير البيع اسفرت عن فارق عن غير مصرح به، هذا الفارق تم حسابه جزافيا بالمقارنة بين السعر المطبق والسعر المناولة نجد النتائج التالية:

الوجهة	السعر الوحدوي المناولة (A)	السعر الوحدة المطبق (B)	النسبة المستخرجة A/B
البويرة - بجاية	12000	14400	%20
الرافور - الجزائر	38000	45600	%20
البويرة - وهران	43400	52080	%20

من هذا التحليل يتبين أن الزيادة التي أقرتها مصالحكم الرقابية في السعر المطبق من طرف المناول بها مشى 20 %

وهذا يوضح ان الاسعار الوحدوية اخذت بطريقة جزافية وليس لها اي دليل مادي في حين ان هذه الاسعار كانت تخضع لمفاوضات والتي يمكن من خلالها تخفيض الاسعار .

وعليه نطلب من سيادتكم تطبيق الاسعار المطبقة من طرف المناول بها مش 12 % بدل من 20 % حيث تتحصل على النتائج التالية:

الوجهة	السعر الوحدوي للمناول	المعامل	السعر الوحدة الواجب تطبيقه	السعر الوحدوي المحتجز
بجاية - البويرة	12000	1,12	13200	14400
الرافور - الجزائر	38000	1,12	45600	41800
بويرة - وهران	43400	1,12	52080	47740

3/ إعادة تكوين الربح من الخدمات غير المعلنة:

- إعادة إدماج مجموع الخدمات غير المصرح بها، وبحجم كبير والذي يقابله مبلغ كبير أيضا.

على هذا الأساس نلتزم من سيادتك عدم تغريم المؤسسة بغرامات تتقّل كاهلها حيث نلتزم تطبيق هامش صافي 20% من الخدمات غير المعلنة والمبلغ المحصل عليه يدمج في الأرباح في مكان إدماج كامل مبلغ الخدمات الغير معلنة.

مرفقات الشكوى:

- إشعار أولي بالتعديل الجبائي.
- إشعار نهائي بالتعديل الجبائي.
- فاتورة رقم 2015/12 بتاريخ 2015/11/15.
- فاتورة إلغائية رقم 01 بتاريخ 2015/11/15.
- فاتورة رقم 2015/16 بتاريخ 2015/12/01.
- فاتورة إلغائية رقم 02 بتاريخ 2015/12/01.
- فاتورة رقم 2017/01 بتاريخ 2017/03/15.
- فاتورة إلغائية رقم 01 تاريخ 2017/03/15.
- أوراق المخزون.

الفرع الأول: دراسة وتقديم الرأي من طرف المصلحة التي أقامت التسوية مصلحة المراقبة والبحث

❖ ورقة التحليل: وتبعا للشكاية المقدمة من المسير لهذه الشركة ذات المسؤولية المحددة رشا التي تمارس نشاط الاستيراد والتصدير المواد الغذائية والخردوات والعقاقير ونقل البضائع الواقعة في رافور مشدالله البويرة، وهذه الشركة كانت محل تحقيق المحاسبي والخاصة بالسنوات 2018، 2017، 2016، 2015 وبهذه الشكاية يعترض على الضرائب الملقاة على عاتقه لسنوات 2017، 2015 والملخصة في النقاط التالية:

1. التصحيح الضريبي المتعلق بالفواتير، فواتير البيع الملغاة بفواتير الرجوع

كما يلي:

✓ فاتورة رقم 12 لسنة 2015 بتاريخ 2015/11/15 بمبلغ خارج الرسم 3153072 دج ملغاة بفاتورة الرجوع رقم 2015/02 بتاريخ 2015/12/1.

فاتورة رقم 2017/01 بمبلغ خارج الرسم 262800 دج ملغاة بفاتورة الرجوع رقم 01 بتاريخ 2017/03/15 وهذه الإلغاءات حسب المشتكي تعود إلى نقص الكميات الموجودة في المخزن والمدمجة ببطاقة الجرد للمخزونات، رغم ذلك مصالحكم رفضت هذه التبريرات وابتقت بالتصحيح الضريبي باعتبار أنها مبيعات غير مصرح بها.

2. رقم الاعمال على الخدمات سنة 2018: وتبعا لعملية المقاربة بين فواتير البيع وفواتير المناولة للخدمات المنجزة من طرف مصالحكم التي أظهرت فوارق غير مصرح بها وخضعت للتصحيح الضريبي في مجال رقم الاعمال بتطبيق بثمان جزافي غير مبررو لذلك نطال من سيادتكم تطبيق معامل الربح الخام 10، 10 بدل 20.

الجواب: فيما يخص النقطة الاولى لثلاثة فواتير البيع الملغاة بفواتير الرجوع 2017، 2015 وتبعا لاستخدام بطاقات الجرد للمخزون الخاصة بالمواد موضوع التصحيح من طرف مصالح التحقيق منها الالمنيوم، مناشف منظفات الاسنان ومواد الافراح والاعراس فإن مصالحنا تقترح إعادة النظر في التصحيح الخاصة بتلك الفواتير

2015: فاتورة رقم 12 بتاريخ 2015/11/15 المبلغ خارج الرسم 3153072 دج المتعلقة ببيع مادة الالمنيوم ملغاة بفاتورة الرجوع رقم 01 بتاريخ 2015/11/15 فإن الكمية محل التصحيح تساوي 1141 وحدة بدل 1200 وحدة سابقة إذن رقم الاعمال المصحح يساوي $26276 \times 1241 = 2998160$ دج.

كميات الموجودة في بطاقات الجرد في 2015/12/31 هي 1141 وحدة

كميات منظفات الاسنان الموجودة في بطاقة الجرد المخزون في 2015/12/31 وكميات المناشف هو 140 وحدة إذن رقم الاعمال الخاص بهذه المنتجات محسوب كما يلي

✓ رقم أعمال منظفات الاسنان المصحح هو $4500 \times 10 = 49365$ دج

✓ رقم أعمال المناشف المصحح هو $2627 \times 140 = 3678958$ ، 40 دج بدل من 1561260 دج.

إذن رقم الاعمال المصحح لسنة 2015 هو $367858 + 49365 + 2898160 = 3415383$ دج.

2017: فيما يخص مواد الافراح والاعراس الموجودة في فواتير الرجوع رقم 2017/01 بمبلغ خارج الرسم 262800 دج، ونظرا لغياب هذه المادة في بطاقة الجرد للمخزون فإن مصالحنا تقترح إلغاء التصحيح الضريبي الخاصة بهذه المادة

فيما يخص النقطة 02 الخاصة بإعادة التصحيح رقم الاعمال الخدمات النقل فإنهم مصرحين في سنة 2018 ونظرا لطلب الشاكي فإن مصالحنا ارتأت إلى تخفيض معامل هامش الربح الخام إلى 1، 15 بدل 20 المطبق من طرف مصالحنا وتبعا لهذا التخفيض

إذا رقم الاعمال لسنة 2018 $= 18431050$ دج + 4833990 دج المصحح به $= 23265040$ دج.

الخاضع إلى الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA

إن مصالحكم قامت بدمج الكلي لرقم الاعمال لمبلغ الخدمات النقل إلى الربح والذي نعتبره ضخم ونطلب من سيادتكم في إطار العدالة الجبائية تطبيق الربح الصافي ل20٪

فيما يخص النقطة الثالثة محل الشكوى الخاصة بطلب مراجعة الربح الصافي بتطبيق هامش ربح صافي مقدّر بـ 20٪ على رقم الاعمال الخدمات (النقل) الغير مصرح به بدل الادماج الكلي لذلك الرقم الغير مصرح به في الربح فإن رد على هذا الطلب فإن مصالحنا تذكر بأن الطريقة المعتمدة من طرف مصالحنا في التصحيح الضريبي من طرف الادماج ومن ثم الاعباء تعتبر مضمومة وبذلك رقم الاعمال مصرح به يدمج بصفة كلية ربح.

و لهذا فإن مصالحنا ترفض هذا الطلب وينص بذلك على التصحيح بالإدماج الكلي لرقم الاعمال الغير مصرح به في الربح.

ولمعرفة حساب جداول التخفيضات

حساب تخفيض على الرسم على النشاط المهني

البيان	2015	2016	2017	2018
مجموع الفرق في رقم الاعمال	345.383	/	/	14355616
حقوق TAP الواجبة	68.307	//	/	2153342
غرامات الوعاء	10246	/	/	538335
حقوق الواجب اسقاطها	17877	/		219782
غرامات الوعاء الواجب اسقاطها	2682	/	/	54.934
مجموع الحقوق والغرامات الواجب اسقاطها	20559	/	/	274666

الضرائب على أرباح الشركات

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الغير مصرح به (مبيعات)	3.415.383	/	/	/
رقم الاعمال غير مصرح به (تقديم خدمات)	/	//	/	23.205.04
الأعباء الغير المبررة	57126	/	/	/
حقوق TAP	6.837	/		465.300
مجموع الواجب ادماجه	3404202	/	/	2.279.9745
النتيجة المصرح بها	1226518	/	/	864.405
عجز للسنوات السابقة	3404.202	2037447	1305.168	2535855
المبلغ الواجب ادماجه	1803.576	1803.576	3841.023	22799740
ن ج المعترف بها	/	/	/	19399480
حقوق IBS	/	3841.023	2535855	50.43.864
غرامات الوعاء IBS	/	/	/	1260566
حقوق الواجب اسقاطها IBS	/	/	/	514687
غرامات الوعاء الواجب اسقاطها	/	/	/	128672
مجموع الحقوق والغرامات الواجب اسقاطها	/	/	/	643.359

IRG/IRCM

البيان	2015	2016	2017	2018
الربح الموزع بين الشركاء الغير مصرح بهم	/	/	/	14355616
حقوق IRG/RCM	/	//	/	2153342
غرامات الوعاء	/	/	/	538335
حقوق الواجب اسقاطها IRG/RCM	/	/		219782
غرامات الوعاء	/	/	/	54.934
مجموع الحقوق والغرامات الواجب اسقاطها	/	/	/	274666

TVA

البيان	2015	2016	2017	2018
الفرق في رقم الاعمال غير مصرح به	3415.383	/	/	14355616
حقوق TVA	580615	/	/	2153342
غرامات الوعاء TVA	145.153	/	/	538335
حقوق الواجب اسقاطها TVA	151.949	/	/	219782
غرامات الوعاء	37988	/	/	54.934
مجموع الحقوق والغرامات الواجب اسقاطها	189937	/	/	274666

Ibs :

Exercice 2018 :

DI IBS = 514.687

Plulité = 128.672

Total dh ph = 643.359

IRG / RCM

2018=

Dh IRG / RCM = 219.732

Penalité =54.934

Total = 274.666

TVA 2015

حقوق tva = 151.949

مجموع الحقوق + الغرامات = 37988 / 189937 = غرامات

2018

148.350

37098

185.488

قرار تخفيض جزئي بمبلغ 1333.535

الفرع الثاني نتائج دراسة الشكوى: بعد الدراسة المعمقة لمضمون ومرفقات الشكاية يتضح ما يلي:

- تم قبول المقترحات الخاصة بالفواتير الثلاثة الملغاة وذلك بعد دراسة اوراق المخزون وثبوت ان الكميات غير كافية.

- بالنسبة للنقطة الثانية الخاصة بإعادة التكوين رقم اعمال الخدمات المحققة والتي طلب فيها المكلف تخفيض معامل المناولة الى 1,10 فانه بعد التحقيق فقد قررت الادارة الضريبية احتساب معامل يقدر بـ 1,15.
- بالنسبة لنقطة اعادة التكوين الربح من الخدمات غير المعلنة فقد قررت مصلحة المنازعات رفض الاقتراح المقدم من طرف المكلف الذي طلب ادخال هامش ربح 20% في نتيجة الشركة حيث قررت الادارة الضريبية إدماج كامل رقم الاعمال الغير المصرح.

المطلب الثالث: التبليغ بالقرار النهائي والفصل في الشكوى

بعد الدراسة التي قامت بها مصلحة المنازعات الخاصة بشركة راشا قرر رئيس مركز الضرائب بالبويرة قبول الشكوى قبولاً جزئياً كما تم الاشارة اليه سابقاً في دراسة الشكوى، حيث أرسل الى المكلف رقم 2023/135 الصادر بتاريخ 2023/09/19 والذي جاء فيه لقد قمتم بمراسلتنا بشكوى تخص الاخضاع وبعد دراسة النزاع أقر يوم 2023/09/19 بقبول جزئي لشكايتكم تجدون في ظهر الورقة الرد على اسباب القبول الجزئي لشكواكم.

في حال كنتم قد دفعتم المستحقات الضريبية فان مبلغ الضريبة المخفض سيعوض لكم ان لم تقبلوا بهذا القرار فان لكم الحق في اللجوء الى اللجان الطعن الولائي في أجل أربعة أشهر من استلام هذا القرار .

أو المحكمة الادارية في اجل أربعة أشهر من استلام هذا القرار تقبلوا سيدي عبارة الاحترام والتقدير .

مرجع فرض الضريبة	ضرائب ورسوم	التخفيضات/ الإرجاعات
Rôle N : 158623	TAP 2015+الغرامة	20 558,00
	TVA 2015+الغرامة	189936,00
	TAP 2017+الغرامة	5781,00
	TVA 2017+الغرامة	54925,00
	TAP 2018+الغرامة	19526,00
	TVA 2018+الغرامة	185486,00
	IBS 2018+الغرامة	5541547,00
المبلغ الاجمالي	6.017.759	

- أسباب القبول الجزئي المعلنة:

- حيث أنه قد تم تسوية وضعيتكم الضريبية بعد إجراء المراجعة المحاسبية والضريبية لشركتكم للسنوات المالية من 2015 إلى 2018 طبقاً لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.
- و بما أنكم طلبتم إعادة النظر في الضرائب المفروضة عليكم وأنكم تؤكدون من ناحية أن التسوية تتم على أساس الفواتير الملغاة غير مفهومة ومن ناحية أخرى أن إعادة تكوين الأعمال والأرباح على الخدمات مبالغ فيها.
- و أنه بعد فحص كل المستندات الدائمة المقدمة (الفواتير الاعتماد، جداول المخزون.....و غيرها) تقرر إلغاء التسوية التي أجريت على الفواتير الملغاة
- كما تم تعديل معامل القيمة المضافة لدوران الخدمات إلى 1,15 وتم تطبيق هامش على دوران الخدمات المعاد تكوينه حيث قدرت ب 30% .

خلاصة الفصل الثالث

قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة بمركز الضرائب لولاية البويرة الذي يعتبر هيكلا هاما وفعالا على مستوى الولاية فهو يضمن تحصيل مبالغ كبيرة من الضرائب بفضل نوعية وفعالية الكفاءة الموظفين، الطريقة المميزة في معالجة الملفات ومراقبة وفحصها بدقة وحذر، كما أنه يساهم بشكل فعال في تسوية النزاعات الضريبية بفضل الطاقم الذي يعمل في المصلحة الرئيسية للمنازعات وهذا ما لمسناه في الحالة التي قمنا بدراستها التي تبيننا لنا ان مرحلة التحقيق والمعالجة للملف تمت في اجال محددة قانونا ولقي قبول بالتسوية الادارية بذات المركز ولم يلجا إلى لجان الطعن الولائية أو المحكمة الإدارية

الخاتمة

الخاتمة

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على أهم النقاط المتعلقة بإجراءات و مراحل تسوية النزاع الضريبي الذي يمكن أن ينشأ و يثور بين المكلف بالضريبة من جهة و الادارة الضريبية من جهة أخرى، سواء تعلق النزاع الضريبي بوعاء الضريبة أو جراء تحصيليها والتي تتم على مستوى إدارة الضرائب كمرحلة أولية والتي تتضمن فيها الشكاية وتعتبر مرحلة مهمة وخطوة أولى بالنسبة للمكلف بالضريبة يجب إتباعها وهي من بين الإجراءات الملزمة والضرورية للمكلف الواجب مباشرتها، ثم على مستوى اللجان الطعن الإداري كمرحلة ثانية، وكيفية تنفيذ الأحكام الصادرة بشأنها والسلطة المختصة في بث الشكوى، والتي نصت عليها عدة نصوص ومواد قانونية جمعت فيما يسمى قانون الإجراءات الجبائية او التشريع الجبائي.

وفي صفوة القول ومحصل الدراسة التي حاولنا فيها أيضا أن نستوعب المفاهيم العامة للضريبة والنزاع الضريبي وصولا إلى تفصيل جوانب هذا الموضوع تحت عنوان التسوية الادارية للنزاع الضريبي استطعنا استخلاص بعض النتائج والإجابة على الفرضيات التي بدانا بها هذه الدراسة.

الاجابة عن الفرضيات:

انطلاقا من جملة الفرضيات الموضوعية سابقا في المقدمة العامة للدراسة توصلنا إلى نتائج تثبت وتدعم صحة هذه الفرضيات بحيث:

الفرضية الاولى: عندما يظهر للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية الضرائب المفروضة عليه أو الاجراءات المتبعة في تحصيلها أو عندما يكون في حالة معسرة حيث لا تسمح وضعيته المالية له بسداد الديون المستحقة للخرينة العمومية يكون ذلك من بين اسباب النزاعات الضريبية حيث تتضمن هذه الاسباب اسبابا متعلقة بالتشريع الضريبي و أخرى مرتبطة بالتشريع الضريبي و أخرى مرتبطة بالإدارة الجبائية و أسبابا تتعلق بالمكلف نفسه و يتم تأكيد ذلك من خلال تقديم مجموعة من التعاريف والمفاهيم عدة عن النزاع الضريبي وعن العوامل والدوافع والاسباب المحركة للنزاع الضريبي التي تطرقنا إلى شرحها بالتفصل خلال الدراسة.

الفرضية الثانية: حيث تعد الشكوى من الإجراءات الأولية و الضرورية التي تفرضها القوانين قبل التقدم بالدعوى إلى القضاء الإداري حيث تتمثل الشكاية كوسيلة للحوار بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب بهدف تجنب تكس القضايا أمام الجهات القضائية و السماح بالتفاهم المستمر بين الطرفين وتعتبر اللجان الإدارية للطعن مرحلة اختيارية للملف في حال عدم رضاه عن قرارات إدارة الضرائب.

إن صحة هذه الفرضية من وفقا لمادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية في القانون الجزائري ينص على ان الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم و الحقوق و الغرامات التي تقدمها مصلحة الضرائب يمكن أن تطرح أمام لجان الطعن النزاعي إذا كان هدفها إما استصلاح الأخطاء التي ارتكبت في واجب الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق ينبع من حكم قانوني أو تنظيمي الادارية فهي وسيلة اختيارية بموجب المادة

80 من قانون الاجراءات الجبائية يتعذر على المكلف الذي يتجاوز اللجان الطعن و أن يعود و يقدم شكواه مرة أخرى لتلك اللجان بعد التقاضي أمام القضاء بحيث لا يمكنه العودة إلى هذه اللجان نهائيا .

الفرضية الثالثة: حيث يتم دراسة تسوية المنازعات أمام إدارة مركز الضرائب وذلك بعد دراسة شكوى المكلف بالضريبة والتحقق فيها من خلال الوثائق المرفقة للطلب وبعض السندات الخاصة بها وخلال ذلك يصدر قرار إما قبول كلي أو جزئي للشكاية أو رفض كلي لها.

و يتبين صحة الفرضية بموجب المادة 77 و تطبيقا لأحكام المادة 78 من هذا القانون، حيث يتولى رئيس مركز الضرائب بصفة أو بالتفويض من المدير الولائي للضرائب في معالجة الشكاوي التي يقدمها المكلفون بالضرائب التابعون لمركزه و يصدر قرارات نزاعية في القضايا التي تكون قيمتها أقل أو تساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج).

نتائج الدراسة:

حيث يمكن تلخيص و إجمال نتائج التي أفضى إليها البحث في النقاط التالية:

- في النظام الجزائري تبرز المنازعة الضريبية بخصائص و مزايا فريدة تميزها عن المنازعات الادارية الاخرى إذ تجعل أكثر تعقيدا و تفردا.
- من خلال استكشافنا للمادة الاجرائية للمنازعات الضريبية لاحظنا عدم ثبات النصوص القانونية، إما بتعديل مستمر أو إلغاء متكرر لأحكامها بموجب قوانين المالية يجعل منها أكثر تعقيد بالنسبة لطرفي النزاع سواء المكلف أو الادارة الضريبية.
- إن مرحلة التنظيم الإداري أو ما يسمى بالشكوى الاولى، مهمة وضرورية في فك النزاع والحد منه ويتم خلالها دراسة شكوى المكلف شكلا ومضمونا إذ يستفيد من تخفيض أو إلغاء الضرائب الواقعة على عاتقه، أو رفضا يكون في أغلب الاحيان مقنعا بالنظر إلى عدد الملفات الجبائية وحجم النشاط التجاري وهذا بطبيعة الحال إذا استوفت الشكاية الشروط الشكلية والموضوعية.
- لقد أعطى المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة حق التأجيل القانوني للدفع حتى تتم دراسة الشكوى، ويعتبر أمر مهم بالنسبة للمكلف بالضريبة خاصة من الجانب المالي أين يتمكن من ضبط أمورهِ المادية من أجل تسديد الضرائب المستحقة.
- قد منح المشرع الجزائري المكلف بالضريبة اللجوء إلى لجان الطعن الادارية كمرحلة أخرى في التنظيم الاداري إذا لم يكن راضيا عن القرار الصادر في الشكوى التي قدمها و بما هذه المرحلة اختيارية، بحيث قد يلجأ المكلف إلى القضاء الاداري مباشرة أو يقبل بالقرار الصادر، و في هذه الحالة تبدي لجان الطعن رأيها بشأن طلبات المكلفين التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء في التقديرات الضريبية أو في حساب الضريبة و كما تحاول استخدام التشريعات أو التنظيمات المناسبة لتحقيق ذلك.
- الاستئناف الإداري يساعد على تبادل وجهات النظر بين المكلف و الادارة الضريبية و يعزز الثقة بين الطرفين خاصة في حالة تراجع و سحب الادارة عن قراراتها المغلوطة.

- التنفيذ الجبري للضريبة من أجل تحقيق الهدف من فرضها في جمع اموال العامة.
- ان اجراءات الاستجابة للشكوى أمام الادارة الضريبية تتسم بالبطء، حيث إن الآجال الممنوحة للجهة المختصة في دراسة شكاوى المكلفين طويلة جدا و تختلف من منطقة إلى أخرى، فمثلا يختلف الأجل الممنوح لمديرية الضرائب الولائية عن الأجل الممنوح لرئيس مركز الضرائب و بالإضافة إلى ذلك يتم توجيه الشكاوي إلى هيئات مختلفة للنظر في المبالغ الضريبية المعينة لكل جهة.
- بالرغم من إحدى الفوائد التي لاحظناها أيضا في ظل قانون الاجراءات الجبائية وقوانين المالية المعدلة والمتممة له، والتي لم تكن موجودة في ظل النصوص القانونية الماضية، كتوحيد آجال التظلم الاداري المحددة بأربعة أشهر في شتى مجالات الضريبة تقريبا.
- تقوم الادارة المركزية للضرائب سنويا بتنظيم ملتقى لشرح وتبسيط قوانين المالية المتعاقبة التي يطرا من خلالها تغيير على المنظومة الضريبية لكنها غير كافية مقارنة بالأهمية الكبرى لقطاع الضرائب.
- دراسة الشكاوى تتم بطريقة جيدة لتعدد الاطراف الفاعلة في التحقيق ولتعدد آراء وتدرجها وبالتالي حق المكلف مكفول إلى ابعد نقطة.

التوصيات

- نحن بحاجة إلى تفعيل دور لجان الطعن الادارية و تعزيز استقلاليتها، بالإضافة إلى تزويدها بالكفاءات المختصة في مجال الضرائب
- محاولة تبسيط اجراءات المنازعة الضريبية ضمانا لحقوق المكلفين بالضريبة .
- معالجة مرونة القوانين وتقادي التغيرات والتعديلات الكثيرة لها.
- على الادارة الجبائية إعادة النظر في آجال البث في الشكوى إذ تعتبر طويلة نسبيا.
- الاهتمام بتأطير وتكوين الدائم والمستمر لأعوان الادارة الجبائية وتحفيزهم من أجل تحسين الاداء.
- تكثيف المؤتمرات وتوعية المكلفين بالضريبة خاصة بوضع منشورات على مواقع التواصل الاجتماعي.
- تخفيض معدلات الضريبة من خلال خلق حوافز تشجيعية، الامر الذي يؤدي إلى تأديتها في الوقت المحدد ويقلل من المنازعات الضريبية.
- التسريع في عملية رقمنة الادارة الجبائية لتقليل حجم الخطأ وبالتالي تقليل النزاع.

أفاق الدراسة

بالرغم من أهمية و تنوع الموضوع إلا أنه لا يزال يتطلب المزيد من الاثراء و النقد لتعزيز بحوث و دراسات أعمق و أكثر إدراكا، ومن هذا المنطلق نعرض بعض الاهتمامات التي تشمل بعض النقاط وهي دعوة دور النشر والمؤلفين إلى تحديث المؤلفات في هذا المجال ومن شأنها أن تكون محل بحوث ودراسات مستقبلية نذكر منها:

- التسوية الادارية لمنازعات الوعاء والتحصيل.

- التظلم الاداري كآلية لتسوية النزاع الضريبي .
- رقمنة الادارة الجبائية للحد من النزاع الضريبي ،

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، 2014.
2. أسامة خيرى، الإدارة العامة، دار الـراية للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
3. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، دار الهدى، ط2، 2008.
4. أحمد البطريق يونس، و آخرون، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر.
5. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
6. حسن فريحة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
7. حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات في المواد الإدارية، دار الخلدونية للنشر، الجزائر، 2005، 14 .
8. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
9. خيرى عثمان، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريقة الاتفاق، دار النهضة العربية القاهرة، 2012.
10. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، عمان، الطبعة 2، 2005، ص153.
11. رجال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري، حي المنظر الجميل، الوادي، 2010، 2011 .
12. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006.
13. زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، بيروت، 1994.
14. سوزي علي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009 .
15. عادل العلي، المالية والقانون المالي والضريبي، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
16. عادل فايح علي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
17. عامد عبد المجيد درار، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص25.
18. عبد الحميد عبد المطلب اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004.
19. عبد المجيد قدي، دراسات على الضرائب، دار الجريـر للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

20. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى عن مليلة، الجزائر، 2008.
21. علي خليل وسليمان اللوزي، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 2013.
22. علي زغود، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
23. علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، مكتبة عين الشمس، 1990.
24. المحايد موفق سمور علي، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الاردن، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، (د-س-ن).
25. محمد زكرياء، المنازعات الضريبية في تحصيل وربط الضرائب، مصر، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي.
26. منصور ميلاد يونس ميادين المالية العامة، دار النشر والتوزيع، مصر، 2000.
27. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دار النشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
28. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
29. نعيم فهم، دور الهندسة الضريبية في إعادة النظام الضريبي في مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مصر، 1997.
30. نور زاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المناهج الأردن، 2006.

ثانيا: المذكرات والرسائل الجامعية.

1. بدائية يحي، الإطار القانوني للتسوية للنزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج الخضر، باتنة، 2011-2012.
2. بسمة عطية، صبرينة خماس، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي التبسي، الجزائر، 2016-2017.
3. حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص إدارة مالية، الجزائر، 2015.
4. سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر مذكرة ماستر تخصص إدارة مالية جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016-2017.
5. علواش أحلام، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مستغانم، 2022/2023.

6. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007.

ثالثا: المجلات العلمية

1. محمد امين كويدي سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والادارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد، 2، 2019.

رابعا: المحاضرات الجامعية

2. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008.
3. دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم السير، الجزائر، 3، 2016.
4. قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، السنة الجامعية 2015/2014.

خامسا: النصوص القانونية

1. قانون الاجراءات المالية طبعة 2022.
2. قانون الإجراءات الجبائية 2023.
3. قانون الإجراءات الجبائية 2024.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des financesDirection Générale des impôtsDirection régionale des impôts de SétifDirection des impôts de la Wilaya de BouiraCentre des impôts de Bouira

A Bouira le

مقرر باسم الكتابة

ACCUSE DE RECEPTION
D'UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE

مرجع تسجيل الدخول

Référence d'enregistrement de
la réclamationN° : 1 2053/SAT/2022
10/2023/C

Du : 28/12/2022

Requérant : شركة ذات المسؤولية المحدودة رشا
 Activité : استيراد و التوزيع لمنتجات
 Adresse: شارع 444 را فور صند الله البويرة

Mandataire :
 Activité :
 Adresse :

J'ai l'honneur d'accuser réception de votre réclamation contentieuse, visée ci-dessus,
parvenue à mon service le .

Veillez agréer, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération.

Le chef du service

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

Ministère des Finances

Centre de Impôts de:

M'CHEDELLAH

DIW Bouira

CDI BOUIRA

NIF:

00121002836425900000

Nom / RS:

Adresse:

/ 10003 M'CHEDELLAH

N° Rôle:

158623

Motif Rôle:

VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ

Date de Mise en

19.02.2020

Demeure:

Date d'Exigibilité:

22.03.2020

AVIS A PAYER DU ROLE N°:158623

Type de recette	Clé de période	Base Taxable	Base Imposée ou Déclarée	Taux	Déductions	Montant des droits rappelés	Taux Pénalités/Majoration	Montant des Pénalités/Majoration	TOTAL des droits et pénalités
TAP	2015	8.351.710	4.042.512	2	0	86.184	15	12.928	99.112
TAP	2017	24.895.013	24.632.213	2	0	5.256	10	526	5.782
TAP	2018	91.075.838	67.029.800	2	0	480.921	25	120.230	601.151
TVA	2015	8.351.710	4.042.512	17	0	732.564	25	183.141	915.705
TVA	2017	24.895.013	24.632.213	19	0	49.932	10	4.993	54.925
TVA	2018	91.075.838	67.029.800	19	0	4.568.747	25	1.142.187	5.710.934
IBS	2018	21.379.043	0	26	0	5.558.551	25	1.389.638	6.948.189
IRGM	2018	15.820.491	0	15	0	2.373.074	25	593.269	2.966.343
TOTAL GENERAL DU ROLE:						13.855.229		3.446.912	17.302.141

VC

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب

ولاية Bechar

مفتشية

CM

قبضة

CM

بلدية

Mahabada MahabN° 10/2023
du registre I n° 10 de 20

Dossiers connexes

Reçue la Direction le :

Analyse de la demande :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série L, n° 3

**RECLAMATION ADRESSEE AU DIRECTEUR
DES IMPOTS DE WILAYA**
(Impôts Directs TVA Enregistrement Recouvrement)

FEUILLE D'INSTRUCTION
CONTENTIEUX - RECOURS - GRACIEUX

DEMANDE EN RégionIMPOT ou TAXE TAP TVA TBS TOSNom, Prénoms, profession
et demeure du contri-
buable (tels qu'ils figu-
rent au rôle).....Import ExportAdresse actuelle du récla-
mant. Designation du
mandataire, des héritiers
etc.....

IMP.OFFICIELLE-ALGER (2017)

ANNEE au titre de laquelle l'impôt est établi	DATE de mise en recouvrement	ARTICLE et Numéro du rôle	NATURE de l'impôt	BASE DE LA COTISATION	MONTANT de l'impôt
1	2	3	4	5	6
2016	19/01/20	158623	TAP	99.112,00	10
2017	~	~	~	5782,00	10
2018	~	~	~	601.151,00	10
2019	~	~	TVA	915.705,00	10
2017	~	~	~	54.925,00	10
2018	~	~	~	5710.934,00	10
~	~	~	IBS	6.948.189,00	10
~	~	~	IBG	2.966.343,00	10
TOTAL				17.302.141,00	10

17100

6

CALCUL
DES DEGREVEMENTS (2)

Série I, N° 3 - Intercalaire

JURIDICTION CONTENTIEUSE (Suite)

Calcul de dégrèvement

Libellé	2015	2016	2017	2018
CA Netvaux	3 415 383	/	/	2 326 504
Net TAP	68 307	/	/	465 300
Net	10 246	/	/	116 325
Net TAP dégru	17 877	/	/	156 21
Penalité a dégru	2 682	/	/	3 905
Net TAP a dégru	20 559	/	/	19 526

IBS

Libellé	2015	2016	2017	2018
CA Netvaux (Ventes)	3 415 383	/	/	/
CA Netvaux dégru	/	/	/	2 326 504
Charges p. j. dégru	57 126	/	/	/
- TAP	6 8307	/	/	- 465 300
Total des Netvaux	3 404 202	/	/	2 279 974
Revenu fiscal dégru	- 3871 260	- 2 037 447	1 305 168	- 864 405
Deficit extérieur	4226 518	- 1803 576	3841 023	- 2535 835
Total des Netvaux	3 404 202	/	/	2 279 974
Revenu net	- 1803 576	- 3841 023	- 2535 835	19 399 480
Net IBS	/	/	/	5043 864
Net IBS	/	/	/	1260 966
Net IBS a dégru	/	/	/	514 687
penalité a dégru	/	/	/	128 672
Net IBS et pénalité a dégru	/	/	/	643 359

(2) L'agent instructeur doit laisser subsister dans cette colonne les opérations qu'il a effectuées pour calculer les dégrèvements.

CALCUL
DES DEGREVEMENTS (2)

Série I., N° 3 - Intercaire

JURIDICTION CONTENTIEUSE (Suite)

IRG/RCM

Libellé	2015	2016	2017	2018
Principe distribué non déclaré	-	-	-	14355616
Droits IRG/RCM	-	-	-	2153342
pts IRG/RCM 25%	-	-	-	588335
Dts IRG/RCM à dégrèver	-	-	-	219782
pts à dégrèver	-	-	-	54934
Total des Dts et	-	-	-	274666
Pénalité à dégrèver	-	-	-	-

TVA

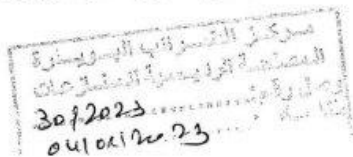
Libellé	2015	2016	2017	2018
Rebroussement c.a.	3415383	-	-	23265040
Dts TVA	580615	-	-	4420357
pts TVA	145153	-	-	1105089
Dts TVA à dégrèver	151949	-	-	148390
pts à dégrèver	37988	-	-	37098
Total Dts + pénalité	189937	-	-	185488
à dégrèver	-	-	-	-

Je soussigné le Service propose au
degrèvement partiel de :

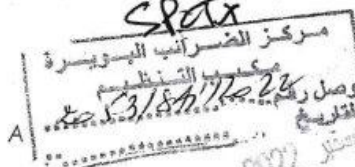
Exercice 2015	2018
DTP = 15877	156021
pts = 2682	3905
Total Dts et pts = 20559	19526

(2) L'agent instructeur doit laisser
subsister dans cette colonne les opé-
rations qu'il a effectuées pour calculer
les dégrèvements.

Import export, produits alimentaires
Quincaillerie et TPM, Lotissement 44 lots



M'CHEDDALAH le 25 / 12 / 2022



Monsieur le Chef de centre des impôts
De BOUIRA

Objet : Réclamation contentieuse (Vérification de Comptabilité)
Avis à payer N° 158623

Monsieur le Chef de centre,

Nous avons l'honneur de venir par la présente, solliciter Votre intervention, pour revoir le redressement opéré à l'encontre du groupe et ce suite à la vérification de comptabilité de la SARL GROUPE BOUNADI.

Le recours introduit par le groupe ~~BOUNADI~~, s'articule sur trois points de contestations.

01) Régularisation opérée sur trois factures de ventes, annulées par des factures d'avoir, qui sont comme suit :

Année 2015 :

- Facture N° 12/2015 du 15/11/2015, d'un montant de 3.153.072,00 en HT, portant sur la vente de l'aluminium, annulée par la facture d'avoir N° 01 du 15/11/2015, pour le même montant.
- Facture N° 16/2015 du 01/12/2015, portant sur la vente de cures dents et serviettes, respectivement pour 49.365,00 et 1.156.126, 00, soit un total de 1.205.491,00 annulée par la facture d'avoir N° 02 du 01/12/2015, pour le même montant.

Année 2017 :

- Facture N° 01/2017, d'un montant de 262.800,00 en HT, portant sur la vente de la fourniture de fêtes, annulée par la facture d'avoir N° 01 du 15/03/2017, pour le même montant.

Les factures de ventes, ont fait l'objet d'annulation par des factures d'avoir, pour absence des quantités suffisantes en stock, des produits, d'aluminium, serviettes, cures dents et la fourniture de fêtes, constaté après l'établissement des factures de ventes.

Les vérificateurs n'ont pas acceptés l'argument avancé, malgré la présentation des fiches de stock pour chaque produit, alors que la fiche de stock, demeure une pièce justification importante en matière de contrôle

Car, il suffit d'un simple pointage des fiches de stocks présentées, pour chaque produit, objet du redressement, du moment que les factures d'achats et de ventes existent.

La présentation des fiches de stock pour chaque produit commercialisé aux vérificateurs, implique la présentation d'une comptabilité matière.

La société utilise la méthode de l'inventaire permanent, qui repose sur l'enregistrement de tous les mouvements en entrées et sorties, le système le plus fiable pour connaître les stocks existant en quantité et en valeur à n'importe quelle date de l'année.

Ils évoquent que ces produits n'ont pas fait l'objet de ventes, d'après les factures de ventes ultérieures, réponse non fondée et ne repose sur aucune logique.

4

Le rapprochement entre le stock d'ouverture, les achats de la période et les quantités de produits commercialisés du premier janvier jusqu'à la date de l'établissement des factures, aura permis aux vérificateurs de constater la situation suivante :

Année 2015 :

N° et date	Quantité facturée	Quantités sur fiches de stock	Ecart manquant
12 du 15/11/2015	Aluminium : 1200	1141	59 unités
16 du 01/12/2015	Serviettes : 440	140	300 unités

Année 2017 :

N° et date	Quantité facturée	Quantités sur fiches de stock	Ecart manquant
01 du 15/03/2017	Fournitures de fêtes = 600	00	00

Ce rapprochement n'a pas été opéré, ce qui prouve que les fiches de stock présentées n'ont pas été consultées et par conséquent ce point a fait l'objet d'un rejet arbitraire.

A cet effet, les quantités existantes en stock qui devraient normalement être valorisées en chiffres et non pas les quantités retracées sur les factures de ventes annulées.

Nous Vous sollicitons de procéder à l'application du prix de vente aux quantités existantes en stock, au lieu des quantités retracées sur les factures de ventes annulées, soit :

Année 2015

- Aluminium = $1141 \times 2.627,56 = 2.998.045 \text{ DA}$, au lieu de $3.153.072 \text{ DA}$
- Serviettes = $140 \times 2.627,56 = 367.858 \text{ DA}$, au lieu de $1.156.126 \text{ DA}$

Année 2017 :

- Fournitures de fêtes = stock = néant au lieu de 262.800

02) Reconstitution chiffre d'affaires. Prestations réalisées non déclarées :

Le rapprochement opéré par les vérificateurs entre les factures de sous-traitances et les factures de vente, a fait ressortir des écarts non déclarés.

Ecarts valorisés en ventes par l'application, d'un prix retenu de manière forfaitaire.

En procédant à une comparaison entre le prix retenu, par rapport aux prix pratiqué par le sous-traitant, la situation suivante a été dégagée:

Itinéraire	Prix unitaire sous-traitance	Prix unitaire Retenu	Pourcentage dégagé Prix retenu / prix sous-traitant
BEJAIA BOUIRA	12.000	14.400	20%
RAFFOUR ALGER	38.000	45.600	20%
BOUIRA ORAN	43.400	52.080	20%

De l'analyse de cette situation, il a été constaté la majoration par vos services, du prix pratiqué par le sous-traitant par une marge de 20%.

Ce qui dénote que les prix unitaire ont été retenu de manière forfaitaire, ne reposent sur aucune preuve matérielle, donc elles sont négociables et peuvent être revu à la baisse.

En conséquence, nous sollicitons, d'appliquer aux prix pratiqués par le sous-traitant, un coefficient multiplicateur moyen de 1, 10, pour chaque itinéraire au lieu de 1,20, soit :

Itinéraire	P.U Sous-traitant	Coefficient	P.U à retenir	P.U retenu
BEJAIA BOUIRA	12.000	1.12	13.200 DA	14.400 DA
RAFFOUR ALGER	38.000	1.12	41.800 DA	45.600 DA
BOUIRA ORAN	43.400	1.12	47.740 DA	52.080 DA

03) Reconstitution bénéfice issu de la prestation non déclarées

La réintégration de la totalité de la prestation non déclarée, est d'une ampleur importante, correspondant à un montant significatif

A cet effet et pour une meilleure justice fiscale, ne pas pénaliser la société lourdement, Nous sollicitons l'application d'une marge nette de 20% à la prestation non déclarée.

Le montant dégagé sera réintégré au bénéfice au lieu de réintégrer la totalité de la prestation non déclarée.

Veuillez, agréer, Monsieur le Chef de centre, l'expression de notre parfaite considération.

Signature

Pièces jointes :

- Notification primitive.
- Notification définitive.
- Facture N° 12/2015 du 15/11/2015.
- Facture d'avoir N° 01 du 15/11/2015.
- Facture N° 16/2015 du 01/12/2015.
- Facture d'avoir N° 02 du 01/12/2015.
- Facture N° 01/2017.
- Facture d'avoir N° 01 du 15/03/2017.
- Fiches de stock.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des finances

Direction Générale des impôts

Direction des impôts de :

La Wilaya de Bouira

Centre des impôts de Bouira

A.R.

Décision d'A.P. :

N° : ...1.3.5.1.2023...

Du : ...10-01-2023...

Décision d'admission partielle d'une réclamation

A Bouira le

10 SEPT 2023

Import Export

Référence d'enregistrement de la réclamation

N° : 10/CDI/2023 C

Du : 04/01/2023

Rôle, déclaration relative au versement spontané ou à la retenue à la source opérée

N° : 158623

Montant total dû :

17.302.141,00 DA

Impôts et taxes contestés :

TAP- TVA-IBS- IRGM

Montant global contesté :

17.302.141,00 DA

Vous m'avez adressé une réclamation concernant l'imposition visée ci-contre. Après examen contentieux, j'ai décidé le 10 SEPT 2023 d'admettre partiellement votre réclamation

Les dégrèvements ou restitutions prononcés ainsi que les motifs pour lesquels votre réclamation n'a pu être intégralement accueillie sont indiqués au verso..

Si vous avez déjà payé l'impôt dont le dégrèvement vous est accordé et si vous n'êtes redevable d'aucune somme à la caisse du receveur, le montant dégrévé vous sera remboursé.

Si vous envisagez de contester cette décision, vous avez la possibilité de saisir, soit :

- La commission de recours compétente (Wilaya, Régionale, centrale), prévue à l'article 81 bis du code des procédures fiscales (CPF), et ce, dans un délai de quatre (4) mois à compter de la date de réception de la décision de l'administration.
- Le tribunal administratif de Bouira, dans un délai de quatre (4) mois à partir de la date de réception de la présente décision (article 82 du CPF).

Veuillez agréer, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération.

LE CHEF DU CENTRE DES IMPÔTS

N.B. : - le recours devant la commission de recours compétente ne peut avoir lieu après saisine du tribunal administratif.

- le recours devant la commission de recours de wilaya doit être adressé au président de cette commission et présenté au niveau du CDI.

- tout recours devant le tribunal administratif ne donne aucun droit à l'effet suspensif de paiement.

- le recours devant le tribunal administratif de Bouira doit être dirigé contre le Directeur des impôts de Wilaya.

7

Dégrèvements ou restitutions accordés :

Référence à l'imposition (avis de mise en recouvrement)	Impôts et taxes	Dégrèvements – restitutions
158623	TAP 2015 + PTS	20.558,00
	TVA 2015 + PTS	189.936,00
	TAP 2017 + PTS	5.781,00
	TVA 2017 + PTS	54.925,00
	TAP 2018 + PTS	19.526,00
	TVA 2018 + PTS	185.486,00
	IBS 2018 + PTS	5.541.547,00
Montant total		6.017.759,00

Motifs de l'admission partielle prononcée :

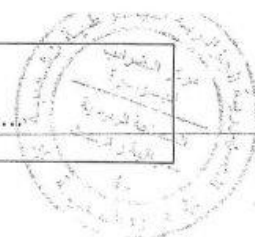
Attendu que votre situation fiscale a fait l'objet d'une régularisation suite à la vérification comptable et fiscale de votre entreprise au titre des exercices 2015 à 2018 conformément aux dispositions de l'article 20 du CPF.

Attendu que vous avez sollicité la révision des impositions mises à votre charge en soutenant d'une part que la régularisation opérée sur la base de factures annulées est incompréhensible, et d'autre part que la reconstitution du chiffre d'affaires et bénéfice (prestations) est exagéré.

Attendu que suite à l'examen des pièces justificatives présentées (factures d'avoir, fiches de stocks ...), il a été décidé d'annuler la régularisation opérées sur les factures annulées.

Aussi le coefficient de valeur ajoutée pour le chiffre d'affaires prestations a été révisé à 1.15 et une marge nette de 30% a été appliquée sur le chiffre d'affaires reconstitué.

Direction des impôts de la wilaya de Bouira.
 Vérification N° 11 /2019.
 Notification N° ...226...../BVF 01/2019...du 01/12/2019.....
 Nombre de pages SIX (06)



-CA issu des prestations non déclarées pour l'exercice 2018

Tableau récapitulatif des rehaussements des chiffres d'affaires dégagés en matière de TAP

Libelle	2015	2016	2017	2018
CA issu des ventes non déclarés	4.309.198	/	262.800	/
CA issu des prestations non déclarés		/	/	24.046.038
TOTAL de rehaussements taxable	4.309.198	/	262.800	24.046.038

Tableau de taxation TAP conformément aux dispositions des articles 217 à 230 et 193 du CIDTA

LIBELLE	2015	2016	2017	2018
CA déclarés	4.042.512	4.731.852	24.632.213	67.029.800
TOTAL REHAUSSEMENT RETENU	4.309.198	4.731.852	262.800	24.046.038
CA TOTAL RETENU	8.351.710	4.731.852	24.895.013	91.075.838
REHAUSSEMENT TAXABLE	4.309.198	/	262.800	24.046.038
TAUX	2%	/	2%	2%
DROITS	86.183	/	5.256	480.920
TAUX DE PENALITES	15%	/	10%	25%
MONTANT DE PENALITE	12.927	/	525	120.230
TOTAL GENERAL	99.110	/	5.781	601.150

Détermination des chiffres d'affaires imposable A LA TVA (conformément aux articles 1, 2, 14-A, 15, 21, 116-1 du code des taxes sur le chiffre d'affaires)

désignation	2015	2016	2017	2018
CA issu des ventes non déclarées	4.309.198	/	262.800	/
CA issu des prestations non déclaré	/	/		24.046.038
CA déclaré	4.042.512	4.731.852	24.632.213	67.029.800
Total du CA retenu	8.351.710	4.731.852	24.895.013	91.075.838
Rehaussements CA	4.309.198	/	262.800	24.046.038

Direction des impôts de la wilaya de Bouira.
 Vérification N° 11 /2019.
 Notification N°...226...../BVF 01/2019...du 01/12/2019.....
 Nombre de pages SIX (06)

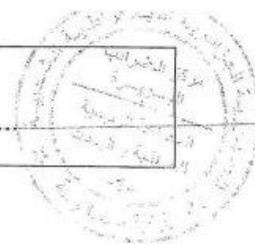


Tableau de taxation TVA

LIBELLE	2015	2016	2017	2018
CA déclaré	4.042.512	4.731.852	24.632.213	67.029.800
CA retenu	8.351.710	4.731.852	24.895.013	91.075.838
Rehaussement	4.309.198	/	262.800	24.046.038
Taux de la TVA	17%	/	19%	19%
Droits nets	732.563	/	49.932	4.568.747
Taux de pénalité	25%	/	10%	25%
Montant de pénalité	183.140	/	4.993	1.142.186
Total général	915.703	/	54.925	5.710.933

NB : les droits résultants de la régularisation en matière de TVA sont soumis à une pénalité d'assiette conformément aux dispositions de l'article 116 du code des TCA

SITUATION DE L'IBS

Votre situation sera régularisée en matière d'IBS conformément aux articles 135 à 150 et 193 du CIDTA

Détermination des bénéfices :

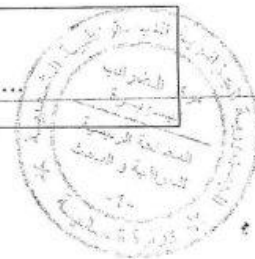
Désignation	2015	2016	2017	2018
CA issu des ventes non déclaré	4.309.198	/	262.800	
CA issu des prestations non déclaré	/	/	/	24.046.038
Charges prime assurance non justifie	57.126	/	/	/
Cotisation aux organismes sociaux non justifie	/	/	/	/
Déduction en cascade TAP	-86.183	/	-5.256	-480.920
Total réintégration	4.280.141	/	257.544	23.565.118

Direction des impôts de la wilaya de Bouira:

Vérification N° 11 /2019.

Notification N°...226...../BVF 01/2019...du 01/12/2019.....

Nombre de pages SIX (06)



SITUATION ET IMPOSITION A L'IBS

Désignation	2015	2016	2017	2018
Résultat fiscal déclaré	- 3.981 260	- 2.037.447	1.305.168	-864.405
Déficit exercice antérieur	-1.226.518	-846.935	-2.884.382	-1.321.670
Total des réintégrations	4.280.141	/	257.544	23.565.118
Résultat fiscal déterminé	- 846.935	- 2.884.382	-1.321.670	21.379.043
Bénéfice rehaussé	/	/	/	21.379.043
TAUX DE L'IBS	/	/	/	26%
Droits IBS rappelés	/	/	/	5.558.551
Taux de pénalité	/	/	/	25%
Montant de pénalité	/	/	/	1.389.637
Total droits et pénalité	/	/	/	6.948.188

SITUATION DE L'IRG/RCM

Désignation	2015	2016	2017	2018
Bénéfice distribué non déclaré	/	/	/	/
Bénéfice rehaussé (base IBS –droits IBS)	/	/	/	15.820.491
Total bénéfice distribue retenu	/	/	/	15.820.491
Taux/RCM	/	/	/	15%
Droits /RCM	/	/	/	2.373.073
Taux/Pénalité	/	/	/	25%
Montant de pénalité	/	/	/	593.268
Total	/	/	/	2.966.341