



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة

بـعـنـوان:

واقع تسيير المنازعات الجبائية في بيئة الاعمال الجزائرية
دراسة حالة لدى مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية

من اعداد الطالبة: حيدوسي مروة

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 2023/06/20

امام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د/ عمر الفاروق زرقون.....رئيسا

أ.د/ مسعود كسكس.....مشرفا

أ.د/ يوسف خروبي.....مناقشا

السنة الجامعية 2023/2022



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة

بـعـنـوان:

واقع تسيير المنازعات الجبائية في بيئة الاعمال الجزائرية
دراسة حالة لدى مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية

من اعداد الطالبة: حيدوسي مروة

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ:

امام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د./..... رئيسا

أ.د/ مسعود كسكس..... مشرفا

أ.د./..... مناقشا

السنة الجامعية 2022/2023

الاهـداء

الحمد لله الذي ما تم جهد ولا ختم سعي الا بفضلـه
الى الايادي التي ازالـت من طريقي اشواك العقبات ورسموا لي المستقبل بالعلم
امي التي لطاما تمنـت ان تـقر عينها بهذا اليوم
وابي الذي كان لي عونـا وسندا طول المشوار ليفخر بي الان
الى جدي اطال الله في عمره منبع التشجيع والهمة
الى اخوتي دتمـم لي سندا وعائـلتي فردا فردا حفظكم الله ورعاكم
الى رفيقات الخطوة الأولى والأخيرة جعلكم الله مكللين بالنجاح دائما
الى كل من لهم مكانة في قلبي وكانت لي عندهم دعوة بالتوفيق والنجاح
اهديكم هذا العمل المتواضع سائلة الله ان يمدنا بتوفيقه

الشكر والتقدير

اشكر الله العلي القدير على نعمه التي لا تعد ولا تحصى.

أتوجه بجزيل الشكر والامتنان للأستاذ الفاضل "مسعود كسكس"

الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل ولم يبخل بنصحاءه وتوجيهاته.

كما أقدم الشكر الى من قدم يد العون وامدنا بالتوجيهات والارشادات

"بمكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية".

والى كل من ساعد في إتمام هذا العمل المتواضع من الناحية العلمية والمعنوية.

الملخص:

هدفت الدراسات الى ابراز واقع تسيير المنازعات الجبائية في بيئة الاعمال الجزائرية، ويعتبر موضوع المنازعات الجبائية أحد المواضيع الجبائية المعقدة التي يصعب التحكم والالمام بها، حيث ينشا النزاع الضريبي جراء عدم الالتزام بالتصريحات الجبائية لبعض المكلفين.

بغية ذلك للإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على دراسة حالة من خلال المقابلة بمستشار جبائي بمكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية، حيث تم التطرق الى أساليب واليات تسيير المنازعات الجبائية.

وقد تم التوصل الى مجموعة من النتائج كان أهمها ان للمسير الجبائي دور فعال في تسيير المنازعات الجبائية، كما ان المنازعات تعتبر وسائل اتصال بين المكلف والإدارة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: المنازعات الجبائية، المكلف بالضريبة، الإدارة الضريبية، التسيير الجبائي.

Summary :

This study aims to highlight the reality of managing the tax disputes in the Algerien business environment ; and the subject of tax disputes is one of the most complex topics that are difficult to control and understand ; where the tax disputes arises as a result of non-complians with the tax diclaration of some tax payers.

And in order to answer the problem presented a field study was relied upon, through an interview with a tax advisor in the office of accounting and tax consultancy; where we've been presented the methods and mechanisms for managing tax disputes.

And the most important results has been reached is that the tax advisor has an effective role in managing the tax disputes, also these disputes are a communication tool between the tax payer and the tax administration.

Keywords : Tax disputes ; Tax payer ; Tax administration ; Tax managing

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
35	واقع الدراسات الحالية من الدراسات السابقة	1
46	الأعباء الواجب تبريرها	2
49	تسوية الاعباء	3
55	أجوبة مساعد المستشار الجبائي بمكتب التميز للاستشارات	4

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
43	الهيكل التنظيمي لمكتب الاستشارات المحاسبية والجبائية	1

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
45	اشعار C2	1
47	اشعار C4	2
48	اشعار C4 (2)	3
50	الورد الفردي	4
51	طلب إعادة النظر في قرار التسوية لسنة 2016	5
52	طلب إعادة النظر في قرار التسوية لسنة 2017-2018	6
54	وثيقة الرفض	7

المقدمة

للضرائب المباشرة او الغير مباشرة دورا محوريا في تمويل خزينة الدولة، فهي أداة فعالة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية، وقد اقترنت الضريبة بالسلطة السيادية للدولة حيث تعتمد عليها بشكل أساسي وتعتبر أداة من أدوات التنمية الاقتصادية.

وكان الامر كذلك بالنسبة للجزائر اذ انتهجت سياسة إنشاء ضريبة تضم ثروات هامة، حيث كانت قائمة على النظام الضريبي الجزائري الى غاية الاحتلال الفرنسي الذي شرع في ادخال النظام الفرنسي تدريجيا وقضى بإلغاء الضرائب العربية واحلال النظام الضريبي الفرنسي محلها، وبعد استقلال الجزائر وفي ظل الفراغ التشريعي الذي عرفته اعتمد المشرع الجزائري تطبيق القوانين الفرنسية الا ما تعارض مع السيادة الوطنية، ومن بين هذه القوانين النظام المتعلق بالجباية الفرنسي؛ وبصفة عامة شهدت الجزائر منذ ذلك الوقت تعديلات هامة الى غاية ما تم تعيين التشريع الجزائري بموجب الامر رقم 75-87 المؤرخ في 1975/12/03 المتضمن للقوانين الجبائية المختلفة ابتداء من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في 1976/12/09 و قانون الجمارك في 1979/07/21 للمساهمة في دفع عجلة التنمية.¹

ونظرا لأهمية الضريبة فقد اولت التشريعات اهتماما كبيرا بها وخصتها بأنظمة قانونية متميزة من خلال سن قوانين نصت عليها كل دساتير وتشريعات الدول، وعلى راس هذه الأسس الشرعية في فرض الضريبة، فقد اقتضى المشرع على فرض وتحصيل الضريبة وفقا لظروف من التفهم والعدل والمساواة، ومن خلال ما سبق نجد ان للضريبة وجهان اساسيان، فالأول كونها ايراد عام للدولة يحقق نفعا عاما والثاني كونها تكليف مالي للمعنيين بدفعها، وبالتالي فانه من البديهي لا يتوافق طرفا هذه العلاقة ويثور بينهم خلاف يعرف بالنزاع الضريبي؛ ولمحاولة تسوية المنازعات الجبائية، يقتضي المرور بمرحلتين: الاولى هي المرحلة الإدارية حيث يتم تقديم شكاية حول الحالة المتنازع عليها وهي خطوة مهمة خاصة بالنسبة للمكلف بالضريبة، والمرحلة الثانية تأتي بعد الإجراءات الإدارية وهي التسوية القضائية ويقصد بها رفع دعوة امام الجهات القضائية في حالة عدم الرضا عن القرار الإداري الصادر من الإدارة الضريبية.

طرح الإشكالية:

ضمن هذا الإطار من التأثير المتبادل بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، وكون المنازعات الجبائية أداة للتسوية بينهم؛ يتم طرح إشكالية البحث من خلال التساؤل التالي:

¹ زعزوعة فاطمة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجزائري، كلية الحقوق جامعة تلمسان، 2005/2004، ص 2.

ما واقع آليات تسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري؟

وتتدرج عنها أسئلة فرعية:

- فيما تتمثل المنازعات الجبائية وأسبابها وأنواعها؟
- ما هي الإجراءات المتخذة لتسوية المنازعات الجبائية؟
- وهل هناك علاقة بين المنازعات الجبائية والتسيير الجبائي؟

الفرضيات:

- تتمثل المنازعات الضريبية في منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل الضريبي؛ ومن الأسباب المؤدية للنزاع الضريبي نجد أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي وأسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية وأخرى مرتبطة بالمكلف بالضريبة.
- تتم تسوية المنازعات الضريبية امام الإدارة الضريبية من خلال قبول كلي او جزئي او رفض.
- توجد علاقة تربط التسيير الجبائي بالمنازعات الجبائية.

أهمية الدراسة:

تظهر أهمية هذه الدراسة في المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني وان المكلف بالضريبة هو عنصر من العناصر التي تمول الخزينة العمومية، بالإضافة الى النصوص التي اقرها المشرع الجبائي في القوانين التي تحكم المنازعات الجبائية الواقعة بين المكلف والإدارة الضريبية ومدى نجاعة هذه النصوص والإجراءات في تسوية هذا النزاع سواء إداريا او قضائيا.

مبررات اختيار الموضوع:

- تم اختيار الموضوع على حسب التخصص الذي أنتمي اليه.
- الرغبة في البحث في مجال المنازعات الجبائية نظرا لأهميته في ظل التغيرات الحاصلة خاصة في المجال الاقتصادي
- الأهمية الكبيرة للموضوع لدى إدارة الضرائب حيث تسعى جاهدة لمعالجته وبشكل إيجابي
- الانتشار الواسع للنزاع الضريبي بمختلف انواعه.

اهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مراحل في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الجبائية، والتي تتمثل في المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية وبيان أطراف هذا النزاع مع شرح وتوضيح الإجراءات الواجب اتباعها للفصل فيه؛ بالإضافة الى اخذ لمحة عن العلاقة التي بين المنازعات الجبائية والتسيير الجبائي.

المنهج المعتمد:

تم اختيار المنهج الوصفي لاستعراض مجموعة من المفاهيم والمصطلحات بالإضافة الى تحليل بعض الإجراءات والقوانين ذات صلة بالموضوع لتسوية المنازعات الجبائية من خلال جملة من المصادر والمراجع المختلفة، كما انه تمت محاولة اسقاط الموضوع بالجزء النظري من الدراسة معتمدين في ذلك على منهج دراسة حالة.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على كتب متخصصة في هذا الموضوع حيث تم الاعتماد أكثر على النصوص القانونية والاجتهادات والمقالات.
- تشعب موضوع المنازعات الجبائية وكثرة العناصر ذات صلة به مما صعب جمع وحصر النقاط المهمة.
- صعوبة مواكبة الدراسات السابقة لعدم استقرار القوانين الجبائية وكثرة التعديل عليها.
- عوائق خلال التربص الميداني بالتحفظ في إعطاء المعلومات الخاصة بالجبائية.

هيكل البحث:

تم تقسيم هذه الدراسة على الشكل التالي:

تخصيص الفصل الأول لدراسة الجزء النظري حول ماهية المنازعات الجبائية حيث تم تقسيمه الى مبحثين، المبحث الأول احتوى على مفهوم المنازعات الجبائية أسبابها أنواعها وطرق تسويتها ثم اخذ لمحة عن التسيير الجبائي وعلاقته بالمنازعات الجبائية، اما المبحث الثاني فقد تم فيه عرض الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية ثم تحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية؛ والفصل الثاني فقد تم تخصيصه لدراسة حالة حول موضوع المنازعات الجبائية.

الفصل الاول

تمهيد:

يقصد بالنظام الجبائي بشكل عام مجموعة من الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وكيفية تحصيلها، وتشمل هذه الإجراءات قواعد قانونية حددها المشرع حول كيفية تقدير الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وكذلك مجال تطبيق الضريبة وكيفية تحصيلها، بالإضافة الى الإجراءات الجزائية والعقوبات المترتبة عن مخالفة هذه الاحكام التشريعية.

وفي حالة وجود خلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حول فرض هذه الضريبة او تحصيلها، يتم اللجوء الى الإدارة الضريبية لتسوية الخلاف بطريقة ودية وفقا لإجراءات قانونية حددها المشرع، وإذ لم ينتهي الخلاف يمكن ان ينتقل الامر الى الإدارة القضائية وتسويته قضائيا.

وبناء على ما سبق سيتم التفصيل في إجراءات تسوية المنازعات الجبائية في هذا الفصل.

المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة

ادى التغير والتعديلات المستمرة في القوانين المنظمة للمجال الضريبي الى كثرتها مقارنة بالقوانين الأخرى، وهذا ما فرض صعوبة في فهمها من طرف المكلفين بالضريبة وكذلك الإدارة الجبائية وقد يؤدي بدوره الى حدوث أخطاء في فرض الضريبة او تحصيلها؛ وهذا جعل المشرع الجزائري الحق للمكلف بمنازعة الإدارة الضريبية متى تبين له الظلم في حقه، وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم المنازعات الجبائية

تعتبر المنازعات الجبائية فرع من فروع المنازعات الادارية، ولكن نظرا لخصوصية هذا النوع من النزاع سواء من حيث طبيعة الضرائب بصفة عامة او من حيث اطرافه او انواعه وطرق فضه، فقد وضع المشرع الجزائري احكام خاصة مقارنة بالأحكام العامة المنظمة للمنازعات الادارية واجراءات خاصة لحلها. وبالتالي سنتناول من خلال فروع هذا المطلب مفهوم المنازعات الجبائية، اسبابها، انواعها ومن ثم طرق تسويتها.

الفرع الأول: تعريف المنازعات الجبائية واطرافها:

اولا: تعريف المنازعات الجبائية: تعني كلمة منازعة لغة الخصومة، اي نزاع او خلاف او دعوى، وفي مجال الضرائب فعبارة منازعة لها مفهوم محدد وشامل حيث يتضمن كل الاعمال والاجراءات التي تهدف الى التحقيق او الالغاء الكلي والجزئي للضريبة المفروضة.¹

وتكون المنازعة الجبائية عندما يتبين للمكلف عدم صحة او شرعية الضريبة المفروضة عليه او الاجراءات المتبعة في تحصيلها او في الحالة التي يكون فيها معسرا، ومن هذا المنطلق يكون للفظ منازعة في مادة الضريبة معنيين؛ الاول وهو المعنى الواسع ويقصد به وضعية معينة يمكن ان تحل بالمكلف بالضريبة مثل اعساره او اهلاك امواله، وبناء على ذلك يلجا لإدارة الضرائب طالبا منها الغاء او خفض في الضرائب المفروضة عليه²؛ اما المفهوم الثاني فهو المفهوم الضيق للنزاع الضريبي ويقصر على الخلاف

¹ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 26.

² زاقى درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2016/2017، ص 9

الذي ينشأ بين المكلف والادارة الضريبية بخصوص فرض قيمة الضريبة وتحصيلها منهم، وينشأ هذا النزاع بخصوص¹:

- المطالبة باستدراك الاخطاء المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي.
 - اغفال الادارة عن حق استفادة المكلف من احكام التشريع الضريبي بخصوص الاعفاءات او الامتيازات التفضيلية.
 - تملص المكلف بالضريبة من دفع قيمة الضرائب المفروضة عليه وتماطله في دفعها.
- وقد تم تعريف المنازعة على انها مجموعة من القواعد المطبقة على النزاعات التي تطرأ بين المصالح الضريبية والمكلفين بالضريبة والنااتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة ثانية.²

وكما اختلفت تعاريف النزاع الضريبي من فقيه الى اخر غربيا او عربيا، نذكر أشهرها:

- عرفها الاستاذ اندري هارتي مستشار بمجلس الدولة الفرنسي " المنازعة الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب".

- والاستاذ جين لامارك يري ان النزاع الضريبي بمفهومه الواسع هو: " ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الادارة الجبائية وجملة الاجراءات القانونية الكفيلة بحله".

- اما الاستاذ زكريا محمد بيومي رأى " هي المنازعة التي تتنازع في صحة او شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون واللوائح او لم تربط وفقا لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة او شرعية ربط الضريبة فانه يحكم في رفعها كليا او جزئيا".³

د.قاشي يوسف، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلة معارف مجلة علمية دولية محكمة، العدد 23، ديسمبر 2017، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، ص 198.

محمد امين كويدي، سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والادارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، مجلد 8، 2019، جامعة البليدة 2، ص 61.

³ زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 27-28.

- وهناك ايضا تعريف الاستاذ محمد عاشور للنزاع الضريبي "مجموعة الاجراءات العادية والغير عادية المعمول بها في محل النزاعات القائمة بين المكلفين بالضريبة وبين الادارة بمناسبة عمليات مراقبة وعاء او تحصيل الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق المكلفين بالضريبة".¹

وفيما يخص المشرع الجزائري فلم يضع تعريفا موحدا للمنازعات الجبائية، بل اشار اليه من خلال بعض النصوص من قانون الاجراءات الجبائية

- مثل ما ورد في المادة 70 والتي تنص على: " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب او الرسوم او الحقوق او الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، عندما يكون الغرض منها الحصول اما على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها واما الاستفادة من حق ناتج عند حكم تشريعي وتنظيمي".²

- والمادة 92 من قانون الاجراءات الجبائية: " تتلقى السلطة الادارية طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها طلبات تلتزم من حضرتها بصفة ولائية، الاعفاء او التخفيض من الضرائب او الزيادات الضريبية او الغرامات الجبائية، وذلك في حالة عوز او ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن ابراء ذمته ازاء الخزينة".³

ومن خلال هذه التعريفات يتضح ان النزاع الجبائي هو النزاع الذي يقوم بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية نتيجة احتجاج او رفض او طعن المكلفين في الضرائب والرسوم والغرامات المفروضة عليهم، ويعود ذلك لوجود خطأ التأسيس وعدم مشروعيتها او حسابها او من اجل الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي، ويحكم هذا النزاع قواعد القانون الضريبي المتمثلة في قانون الضرائب المباشرة وقانون الاجراءات الجبائية الى جانب الاحكام العامة الواردة في قانون الاجراءات المدنية والادارية.

من خلال مفهوم النزاع الضريبي يمكننا استخلاص العناصر التي من شأنها ان تؤدي الى نشوب نزاع جبائي.

عطوي عبد الحكيم، مناظرات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جمعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، ص 14.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية، 2023، ص 38.

³ المرجع السابق، المادة 92 من قانون الاجراءات الجبائية، ص 48.

ثانيا: أطراف النزاع الجبائي:

حتى يعتبر النزاع نزاعا ضريبيا يجب ان تتوفر فيه عناصر معينة وهي كالآتي:

- ان تكون الادارة الضريبية في النزاع حتى يعتبر نزاعا ضريبيا، فهي المسؤولة عن تحديد الضريبة وتحصيلها وفقا للتشريعات الضريبية.
- لا بد ان تكون المنازعة الضريبية مرتبطة بعمل من الاعمال الضريبية والتي تأثر في تحديد الضريبة، كعملية حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيلها الى الخزينة العمومية.
- واخيرا لا بد ان يكون القانون الضريبي هو المطبق في المنازعة الضريبية حيث يتم الرجوع اليه للفصل فيها ولا ضير في ان يشاركه في ذلك قانون اخر.

الفرع الثاني: اسباب وانواع المنازعات الجبائية:

اولا: اسباب النزاع الجبائي:

تتعدد أسباب المنازعات الجبائية وتختلف باختلاف العوامل التي أدت اليها، فمنها اسباب قانونية تشريعية ومنها أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية ومنها ما يعود الى المكلف بالضريبة في حد ذاته، وسنتطرق الى التفصيل فيها كما يلي:

أ. اسباب مرتبطة بالتشريع الجبائي:

قد يؤدي التشريع الضريبي الى حدوث منازعات ضريبية بين المكلف والادارة الضريبية لكونه يحتوي على خصائص سلبية، حيث يتميز عن باقي القوانين بإمكانية التعديل المستمر مما يؤدي الى تعدد النصوص فيه وصعوبة تفسيرها وتطبيقها من طرف المكلف بالضريبة من جهة ومن طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى، ويمكن ان تعود أسباب النزاع الضريبي الى ما يلي:

غموض بعض نصوص التشريع الضريبي، الامر الذي يؤدي الى اللبس وعدم الفهم الى ما رام اليه المشرع عند صياغته لهذا التشريع، مما يدفع الإدارة الضريبية والمتعاملين معها الى تفسير ما شاب ذلك التشريع من غموض كل حسب ما يعتقد او ما تدفعه اليه مصلحته، وهذا ما يؤدي الى تعارض المصالح واختلاف والتفسيرات.

التعارض وعدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي وكذلك التعارض بين التشريع الضريبي ومختلف التشريعات والقوانين الأخرى ذات صلة بالجبائية¹، فالتشريعات الضريبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بكثير من التشريعات الأخرى وهناك العديد من الإجراءات التي تنظمها تشريعات غير التشريع الضريبي، فلا يمكنها ان تشمل كل تلك الإجراءات في تشريعات خاصة بها، وعلى الرغم من ان بعض الدول تفرد تشريعات مستقلة بذاتها للإجراءات الضريبية الا انه يقع أحيانا تضاد وتعارض بينها وبين التشريعات الأخرى، ويكون هذا التعارض اما داخليا او خارجيا، فالداخلي ينشأ بين نص ضريبي و نص ضريبي اخرو تعاني منها اغلب التشريعات الضريبية في كثير من دول العالم، والتعارض الخارجي ينشأ غالبا بين نص ضريبي ونص تشريعي غير ضريبي، وعادة ما يتعلق هذا التشريع الأخير بأمور اقتصادية او مالية.²

جمود التشريع الضريبي وعدم استقراره؛ فمن ناحية الجمود يقصد به جمود التشريعات القانونية المختلفة ومنها التشريعات الضريبية وبقائها على حالها دون أي تطوير او تحديث، فيترتب عليها تخلف تلك التشريعات عن التطور الذي يحدث في البيئة الاقتصادية وهذا ما يؤدي الى القصور في مواجهة ما يستجد من تطور المجال الضريبي؛ اما من ناحية عدم الاستقرار التشريعات وتعاقب التعديلات والتغيير عليها دون مبرر واضح فهو يتعارض مع مبدأ استقرار التشريع الضريبي والذي يدعم تحقيق العدالة بين المكلفين، وهذا يعني ان تعدد التشريعات الضريبية من ضمن الأسباب التي تؤدي الى عدم اليقين القانوني، وهو ما يؤثر على العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة نتيجة عدم وضوح القوانين والإجراءات المتبعة للإيفاء بالالتزامات الضريبية، فترى الإدارة الضريبية تصرفات المكلفين غير صحيحة وتهربا من التزاماتها رغم حسن نيته وهي ناتجة عن عدم فهم التشريعات وكثرة التعديل والتغيير عليها، ومن جهة أخرى قد تتم هذه التغييرات من قبل الجهات المختصة بحسن نية أيضا حيث تكون دافعا لتطوير النظام الضريبي والتسهيل على المتعاملين، الا ان تعدد وكثرة التشريعات الضريبية و التعديلات المستمرة عليها قد تؤدي الى حدوث الكثير من النزاعات، ومن هنا يمكننا ذكر قول الفيلسوف و الحكيم الصيني "لاو تسو" بانه: "كلما سنت قوانين وضرائب اكثر، كلما زاد عدد الخارجين عن القانون والمتهربين من الضرائب".³

ب. أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية:

¹ زاقى درين، المرجع السابق، ص 15.

² د. محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل انتهائها، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، مصر، 2012، ص 68.

³ د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 77.

قد تتسبب الإدارة الضريبية في نشوب النزاعات الجبائية لما تتصف به من خصائص ومميزات، فهي الطرف المخول له تطبيق التشريع الضريبي وتحرص على المكلفين بالتزامهم بالواجب الضريبي، وفي كثير من الأحيان تحوم حولها أهم أسباب النزاعات الجبائية، وتتمثل هذه الأسباب في:

تعتبر المراقبة الجبائية أهم سبب للمنازعات الضريبية، فالمنازعات التي تثور بمناسبة التحقيق في الوثائق أو عين المكان متنوعة قد تمس الجانب الشكلي للتحقيق أو تخص النتائج المترتبة عنه، سواء فيما يتعلق بطريقة إعادة تشكيل رقم الاعمال أو بطبيعة الضريبة المفروضة أو مقدارها.¹

الفساد المالي والإداري وانتشار الظواهر السلبية في الإدارات الضريبية على غرار الإدارات العمومية بصفة عامة، بالإضافة إلى تعسف أعوان الإدارة الجبائية في ممارسة سلطاتهم، فتحدث محاباة لبعض المكلفين بالضريبة ومغالاة بخصوص الوعاء الجبائي وتحصيل الدين الجبائي من ذمة المكلفين بالضريبة إلى الخزينة العمومية؛ فكلما قل تدخل أعوان الإدارة وقلت السلطة الممنوحة لهم وفعلت مستويات رقابتهم من الإدارات الأعلى قلت حالات الفساد الإداري الضريبي ومنها تقل المنازعة الضريبية؛ وقد كشفت إحدى الدراسات التي أجريت مؤخرا على 30 دولة متقدمة إلى أن الالتزام الضريبي يعد أعلى في الدول التي تتميز بتدني معدل الفساد الإداري والمالي، والعكس في الدول التي لديها مستويات عالية من الفساد.²

طريقة تحديد الوعاء الضريبي وتأثيره في قلة وكثرة النزاعات الجبائية بين الإدارة والمكلفين بالضريبة، فإذا كان تحديد الوعاء تحديدا إداريا أو جزافيا زادت المنازعات الضريبية، فحسب هذين النظامين يتحدد الوعاء الضريبي بشكل تقريبي وقد ينجم عنه تقدير بأزيد من قيمته الحقيقية، لهذا السبب تتجه العديد من النظم الضريبية نحو النظام الحقيقي لتحديد الوعاء الضريبي.³

ت. أسباب مرتبطة بالمكلف بالضريبة:

يعتبر المكلف بالضريبة حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الضريبي ويسهم بشكل كبير في فعالية هذا النظام من عدمه، والواقع العملي يؤكد على وجود عدائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، فالمكلف لاعتقاده أن الإدارة تحاول دائما نهب أمواله يلجأ إلى التهرب والتملص من التزاماته الجبائية⁴، وتعود أسباب النزاع الضريبي بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية غالبا إلى ما يلي:

¹ زاقى درين، مرجع سابق، ص 16.

² د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 86.

³ أ. بن دحو نور الدين، محاضرة بعنوان المنازعات الضريبية، قانون قضائي، 2020/2021، أولى ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس، 2020، ص 18.

⁴ زاقى درين، مرجع سابق، ص 17.

نقص الوعي الضريبي والثقافة المالية لدى المكلف بالضريبة خاصة والمواطن بصفة عامة حيث لا يدرك حقوقه وواجباته المالية اتجاه الدولة، وهذا الامر الذي يؤدي بالمكلف الى الاهمال وعدم الإيفاء بالتزاماته الضريبية، فنجده لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، بالإضافة الى اهماله في مسك الدفاتر المنتظمة بسبب عدم الاهتمام والتنظيم فلا تطابق هذه الوثائق الشروط التي يفرضها القانون على المكلف، كذلك امتناع او تأخر المكلف في تسديد الحقوق الضريبية اتجاه الخزينة مما يؤدي الى فرض غرامات تزيد من الثقل الضريبي على المكلف؛ وهذه اهم الأسباب التي أدت الى عدم وجود ثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتنشأ منازعات جبائية.

ثانياً: أنواع المنازعات الجبائية:

لقد تم تقسيم أنواع النزاع الضريبي استناداً الى نوع الضريبة او المرحلة التي تمر بها الضريبة او من حيث الجهة المطروح امامها النزاع، وسنفصل في هذه الأنواع كالآتي:

أ. حسب نوع الضريبة:

ويعني ذلك تقسيم المنازعات الضريبية حسب طبيعة الضرائب، أي الى منازعات متعلقة بالضرائب المباشرة ومنازعات متعلقة بالضرائب الغير المباشرة، ويستند هذا النوع على عدة معايير والتي تعرضت للنقد مما جعلها غير مضبوطة ولا يمكن الاعتماد عليها، فلا يوجد معيار دقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، وعلى رأس هذه المعايير **المعيار الإداري**: أي المعيار القانوني، فيرى هذا المعيار ان الضريبة تكون مباشرة اذا كانت العلاقة مباشرة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية دون أي وسيط، وتكون الضريبة غير مباشرة في حالة ما تم فرض الضريبة بمناسبة واقعة او تصرف اقتصادي معين دون اعتبار للمكلف بالضريبة؛ اما **المعيار الاقتصادي**: هو ما يعرف بمعيار راجعية الضريبة ويقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبئ الضريبة بصفة نهائية، أي من هو الشخص الذي يتحملها في النهاية، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة اذا دفعها المكلف واستقرت عليه وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف ثم ينقلها الى شخص ثالث يعد هذا الأخير متحملاً لها؛ و**المعيار الفني**: يقوم على أساس ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة او عدم ثباتها او استقرارها، فتعتبر ضريبة مباشرة اذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية او ممارسة المهنة، وتعتبر غير مباشرة اذا فرضت على وقائع او تصرفات

خاصة او اعمال كالاستهلاك والتداول؛ ورغم تعدد المعايير فكل معيار منها تنقصه الدقة والوضوح وبالتالي كلها عرضة للنقد ولا يمكن الاعتماد عليها في تحديد نوع الضريبة.¹

ب. حسب المراحل التي تمر بها الضريبة:

حسب هذا المعيار تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين، الأولى مرحلة تحديد الوعاء الضريبي أي تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم ربطها او حسابها وتحديد قيمتها، والمرحلة الثانية هي مرحلة تحصيل من المكلف الى الخزينة العامة؛ ومرحلة الوعاء: تسمى بنزاع أساس الضريبة، تثبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية او العكس، والنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين، نزاع الوقائع أي في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة وهنا يطالب المكلف بإسقاط جزئي من قيمتها، ونزاع مبدا خضوعه للضريبة أي انه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطلب بإسقاطها كليا، ونكون هنا امام نزاع قانوني؛ اما نزاع التحصيل: فهو النزاع الذي يتعلق بالإجراءات المتخذة من أعوان الإدارة الضريبية لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها، ويتولد النزاع بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية.²

ت. حسب الجهة المطروح امامها النزاع:

يتقسم النزاع الإداري حسب هذه المرحلة الى نوعين، اما ان يكون النزاع إداريا واما يكون نزاعا قضائيا، فالنزاع الإداري يكون مطروحا امام الإدارة الضريبية مصدرة القرار في حد ذاتها، حيث يتقدم المكلف بالنزاع امام الجهات المختصة سواء في حالة منازعات الوعاء او التحصيل، وقد قسم النزاع الإداري الى مرحلتين، الأولى اجبارية تتمثل في الطعن الإداري الوجوبي امام إدارة الضرائب، والثانية تتمثل في الطعن الاختياري على مستوى لجان إدارة خارج الإدارة الجبائية، وفي حال عدم وجود جدوى في المرحلة الإدارية يتم الانتقال

¹ بدابرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون اداري وإدارة عامة، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012، ص 23-24.

² يعقوب عبد الكريم، الإطار المفاهيمي للضريبة والنزاع الضريبي، مجلة الميدان للدراسات الرياضية والاجتماعية والإنسانية، المجلد الثاني، العدد 8، سبتمبر 2019، جامعة الجلفة، ص 234.

الى المرحلة القضائية¹ والتي تكون على مستوى القضاء حيث ان المكلف يقوم برفع النزاع الى المحكمة الإدارية كما يمكن استئناف الحكم امام مجلس الدولة.²

الفرع الثالث: التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الجبائية:

أولاً: التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية:

مهما كان نوع النزاع الضريبي سواء تعلق بالوعاء او بخصوص التحصيل فانه لا بد ان يرفع امام الجهة الإدارية المصدرة للقرار، واغلب قوانين الضرائب اوجبت هذا الاجراء وجعلت منه شرطاً أساسياً سابقاً لقبول أي طعن قضائي، وقد اوجبه المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002 ونصت لحكامه على عدم قبول أي دعوة قضائية مالم تكن مسبقة بتظلم يرفعه المكلف الى إدارة الضرائب، وعلى هذا الأساس اعتبر التظلم الضريبي مرحلة في المنازعة الضريبية و³ يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية.

وستنتقل فيم يلي الى كيفية تسوية المنازعات الخاصة بالوعاء وتحديد الشكوى، مضمونها وشروطها بالإضافة الى منازعات التحصيل ومختلف الإجراءات المتعلقة بها:

أ. منازعات الوعاء:

المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة هي مرحلة ربطها وتحديد مقدارها المستحق على المكلف دفعه، وتتطلب التأكد من الواقعة المنشأة للضريبة، ثم الإعفاءات المسموحة للمكلف، ثم تحديد المبلغ الصافي للضريبة المفروضة عليه؛ فمسألة تحديد الوعاء الضريبي قد يثار بشأنها العديد من المشاكل بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ففي كثير من الأحيان لا يتقبل المكلف قيمة الوعاء المحددة والمتخذ كأساس لفرض الضريبة، ومن جهة أخرى فان المكلف قد يقدم تصريحات مغلوطة عن وضعيته الجبائية والإدارة تقوم بإعادة تقدير الوعاء بناءً على ما تم اكتشافه في اطار الرقابة التي يخضع لها هذا المكلف، اما المكلف فلكي يقوم بمنازعة الإدارة الضريبية فيما تم تحديده فرض عليه المشرع تقديم التظلم الإداري او كما يسمى في قانون الإجراءات الجبائية بالشكاية.

¹ بدائرية يحي، مرجع سابق، ص 26.

² زافي درين، مرجع سابق، ص 14.

³ بدائرية يحي، مرجع سابق، ص 29.

1. شروط التظلم الإداري (الشكاية): قسم المشرع شروط التظلم الإداري الى قسمين وهي الشروط الشكلية

والشروط الموضوعية، وتمثلت الشروط الشكلية حسب المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية في¹:

- يجب ان تكون الشكاوى فردية باستثناء المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وعلى أعضاء شركات الأشخاص ان يقدموا شكوى جماعية.
- يجب ان تقدم منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.
- تقدم على ورقة عادية ولا تخضع لحقوق الطابع.

وبالنسبة للشروط الموضوعية فهي كالآتي:

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحتها هذه الضريبة في حالة عدم تقديم نسخة من الإنذار.
- عرض ملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفع لتصحیح الأخطاء الإدارية.
- تعيين موطن المشتكي، حتى المشتكي الذي بالخارج يجب ان يتخذ موطنًا بالجزائر، وكذلك المؤسسات الأجنبية يجب ان تعتمد على ممثل قانوني لها بالجزائر.

2. آجال تقديم الشكوى: تعد مسالة الآجال مسالة مهمة حددها وفرضها المشرع بصرامة، فيجب على

المكلف بالضريبة صاحب التظلم احترامها، فإن انقضت هذه الآجال ترفض الشكاية من طرف الإدارة الضريبية؛ وتتمثل هذه الآجال في:

الآجال العامة: حسب المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية: "تقبل الشكاوى الى غاية 31 ديسمبر

من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل او حصول الاحداث الموحية لهذه الشكوة".

الآجال الاستثنائية: تتعلق الآجال الاستثنائية ببعض الحالات وهي كالآتي:

- حدوث خطأ في توجيه الإنذارات: في هذه الحالة الآجال القانونية لرفع الشكاية تنقضي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم فيها المكلف الإنذارات الجديدة، بسبب خطأ صادر عن الإدارة الضريبية في ارسال هذه الإنذارات.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 39.

- وجوب ضرائب مطالب بها بغير وجه حق: تنقضي اجال رفع الشكاية في هذه الحالة في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف من وجود ضرائب مفروضة عليه غير مؤسسة او فرض نفس الضريبة مرتين.

- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول: تكون هذه الحالات عندما تقتطع الضريبة من المصدر مثل الضريبة المفروضة على المرتبات والأجور، كما تكون في الحالات التي تدفع الضريبة برسماها، ان تعلق الامر بالحالات الأخرى.

فيحدد اجال رفع الشكاية الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الحالات السابقة.

- بالإضافة الى اجل تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ لقرار المتنازع فيه كحد اقصى.¹

3. التحقيق في الشكوى: ترفع الشكوى الى جهات الإدارة الضريبية المختصة حسب الحالة، فيأمر المدير الولائي للضرائب مفتش الضرائب المختص إقليميا بإجراء تحقيق في موضوع الشكاية فهو المكلف بإعداد الوعاء الضريبي ويكون على دراية بالموضوع أكثر من غيره فحسب المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية "يتم النظر في الشكوى من قبل المصلحة التي اعدت الضريبة"²

وعند استلام مصالح إدارة الضرائب الشكاوى من المكلفين تقوم بوضع طوابع على هذه الشكاوة من تحدد تاريخ وصولها، ثم يتم ارسالها الى مصلحة المنازعات لتقوم بتسجيلها على دفتر خاص ويرسل وصل للمكلف بالضريبة يثبت استلامها، ومن هنا تبدأ مرحلة الدراسة الأولية للشكوى³، فتتخذ الشكوى أحد السبل التالية:

- اما صدور قرار رفض الشكوى التي لا يمكن تصحيحها خاصة المقدمة بعد انقضاء الاجل.
- في حالة وجود عيب شكلي يشوب الشكوى، يعلم المدير الولائي للضرائب بذلك فيطلب من المكلف تسديد قيمة الضريبة او تصحيح الأخطاء الموجودة.
- يمكن ان يكون موضوع الشكاية طلبا واضحا وبسيطا لا يحتاج القيام بالتحقيق فيصدر المدير الولائي للضرائب قرارا بشأنه مباشرة.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 38.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 40.

³ زاقى درين، مرجع سابق، ص 27.

- الحالة الأخيرة هي ان تكون الشكاية مقبولة شكلا وموضوعا وتحال الى التحقيق؛ ويتم التحقيق بعدة طرق فقد يكون من خلال الاستعانة بجهات أخرى حتى ولو كانت خارج الإدارة الضريبية طالما تقدم معلومات تفيد التحقيق ويعطى للمحقق حق الاطلاع عليها، او يمكن استدعاء صاحب الشكوى من اجل طلب توضيحات وتبريرات، كما يمكن التنقل الى عين المكان والاطلاع على الوثائق والمعلومات اللازمة.

بعد انتهاء التحقيق يقوم مفتش الضرائب المختص إقليميا بتقديم تقرير الى مدير الضرائب بالولاية او الجهة الضريبية المختصة حسب الحالة، يذكر فيه المعطيات المتحصل عليها خلال التحقيق والحلول التي يراها مناسبة؛ فيقوم المكلف بمصلحة النزاعات بإدارة الضرائب المختصة حسب الحالة بإبداء رأيه في موضوع التقرير كتابيا على نفس الوثيقة المعدة من طرف الجهة المختصة، ثم يتم ارسالها الى المدير الولائي للضرائب ليتخذ القرار النهائي والذي يتمحور حول: حالة التخفيض الكلي، حالة التخفيض الجزئي، رفض موضوع الشكاية؛ ويبلغ قابض الضرائب بذلك القرار ليتخذ الإجراءات اللازمة ويرسل رسالة موصى عليها الى صاحب الشكاية متضمنة القرار النهائي مع اشعار استلام ليستمر هذا الأخير في مواصلة الإجراءات.¹

4. البت في الشكوى:

- يتم اصدار القرار المتعلق بالشكاية حسب اجل محددة لا يمكن تجاوزها، وتتحدد هذه الآجال حسب الجهة النازرة في الشكوى وكذلك حسب طبيعة الضريبة:
- الشكاوة التي يشوبها عيب شكلي يتم البت فيها فورا حين وصولها للجهة الضريبية المختصة حسب الحالة.
- يتم البت في الشكاوة المنظورة من قبل رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب حسب الاختصاص في اجل 4 أشهر من تاريخ استلام الشكوى.
- إذا كانت الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب فحدد اجلها 6 أشهر، اما القضايا التي تتطلب موافقة الإدارة المركزية فتتمدد الى 8 أشهر.
- اما اجل الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة فيتم الرد في اجل أقصاه شهرين.²
- وتتحدد صلاحيات مديرية كبريات المؤسسات ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب والمدير الولائي للضرائب حسب ما يلي:

¹ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 85-86.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 76، مرجع سابق، ص 40.

- حسب المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية: "يجب على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى إيداع لدى الهيئة جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها والتي تختص بها؛ وعندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا التي تفوق مبلغها الإجمالي 600.000.000 دج فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الاخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية".¹
 - بالنسبة لمجال اختصاص المديرية الولائية للضرائب، يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي، ويتعين عليه التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكاوى نزاعية يتجاوز مبلغها 300.000.000 دج.
 - وبالنسبة لرئيس مركز الضرائب فيبت باسم مدير الضرائب الولائي في الشكاوى النزاعية التابعة لاختصاص مركزه، والتي يقل أو يساوي مبلغها 70.000.000 دج.
 - أما رئيس المركز الجوارى فيبت باسم مدير الضرائب الولائي في المنازعات المرفوعة من طرف المكلفين التابعين لاختصاص مركزه، وتكون في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي 30.000.000 دج.
- وتشمل حدود هذه الاختصاصات الحقوق والعقوبات والغرامات الناتجة عن نفس اجراء فرض الضريبة.²

ب. منازعات التحصيل:

التحصيل الضريبي هو الخطوة التي تلي عملية تحديد الوعاء الضريبي أي تحديد الضريبة الواجب تسديدها، فيتم ارسال جداول الضرائب الى قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية التحصيل الضريبي؛ وهي عملية نقل قيمة الضريبة من ذمة المكلف بها الى خزينة الدولة، وتتم هذه المرحلة على طريقتين، اما التحصيل الودي اذ ان المشرع يمنح للمكلف بالضريبة مدة قانونية معينة حتى يدفع بشكل ودي قيمة ما عليه، او حالة التحصيل الجبري التي تلجا لها الإدارة الضريبية فور بداية استحقاق الضريبة وتكون بسبب عدم استجابة المكلف وعدم امتثاله في دفع دينه الضريبي، وتجرى عملية التحصيل الجبري وفق شروط محددة بموجب القانون ولا بد من احترامها سواء من الناحية الشكلية او الناحية الإجرائية.

1. المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة والتحصيل: بعد ارسال المشرع الجزائري إنذارات ضريبية الى المكلفين بالضريبة اثناء مرحلة التحصيل الضريبي، يبدأ بالإجراءات التنفيذية للتحصيل الجبري مباشرة بعد سريان استحقاق الضريبة، ويبلغ المكلف بسندات إجراءات المتابعة؛ وطبقا لقانون لإجراءات الجبائية

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 70.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 41.

فالمكلف يستطيع منازعة الإدارة الضريبية من خلال اعتراضه على إجراءات المتابعة والتحصيل القصري.

- **الاعتراض على إجراءات المتابعة:** يقوم المكلف بالضريبة بالاعتراض على إجراءات المتابعة كما شرع له في حالة وجود عيوب شكلية واجرائية وذلك ما نصت به المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية فتتم هذه الإجراءات على يد أعوان معتمدين قانونا ومحضرين قضائيين وتتم بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل هذه الاجراءات في:

- الغلق المؤقت للمحل المهني
- الحجز
- البيع¹

- **الاعتراض على التحصيل القصري:** الاعتراض على التحصيل القصري يمس أساسا بالموضوع عكس الاعتراض على سند اجراء المتابعة المتعلق بشكل الاجراء، فالاعتراض على التحصيل القصري يتعلق بوجود الالتزام ككل او جزء منه او وجوب الوفاء به، ويتم الاعتراض بنفس شروط وإجراءات الاعتراض على المتابعة سواء بالتظلم امام المدير الولائي للضرائب او رفع الامر الى القضاء.²

2. الطعن امام اللجان الإدارية:

نظرا للمركز القانوني للدارة الجبائية وما يتميز به القانون الجبائي من طابع السلطة العامة مقارنة مع المكلفين بالضريبة، فان تمكين المكلفين من عرض نزاعاتهم امام لجان إدارية مخصصة هو وسيلة لتعزيز العلاقة والتعاون بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والتخفيف من الخاصية الاجبارية للضريبة، ويرى البعض ان لجان الطعن الإدارية هي موجهة أساسا لتفادي كثرة النزاعات القضائية والسماح للمكلفين بطرح مشاكلهم اما المسؤولين محليا.³

بعد ان يقوم المكلف بتقديم تظلمه الى الإدارة الضريبية وتصدر هذه الأخيرة قرارا بخصوص شكايته وكان مضمونها لا يتوافق مع طلبات المكلف بالضريبة، أتاح له التشريع خيارين، اما اللجوء الى القضاء المختص لتسوية نزاعه قضائيا، او اللجوء بشكل اختياري بتقديم طعن الى لجان الطعن الإداري؛ وقد وضع المرع شروطا حتى يستطيع المكلف اللجوء الى هذه اللجان:

¹ ابن دحو نور الدين، مرجع سابق، ص 32-33.

² أ.محمد امين كويدي، سامية بوضياف، مرجع سابق، ص 68.

³ بدائيرية يحي، مرجع سابق، ص 81.

• يلجا المكلف الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكاواه من طرف مدير كبريات المؤسسات او المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوارى للضرائب في اجل 4 أشهر من استلام قرار الإدارة.

• الطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للمكلف بالضريبة الاستفاداة من احكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بان يسدد من جديد مبلغا يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع.

• لا يمكن ان يرفع الطعن اللجان بعد رفع دعوة امام المحكمة.

• ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة الى رئيس لجنة الطعون وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و74 من هذا القانون.¹

- **تركيبه وعمل لجان الطعن الاداري:**

- لجنة الطعن الولائي: تتشا لى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال، وهي مشكلة كما يلي:

- عضو المجلس الشعبي الولائي
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل
- ممثل واحد عن المديرية الولائية بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل
- ممثل واحد من الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة للولاية
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية
- المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوارى للضرائب او ممثلين عنهم، رتبة نائب مدير او رئيس مصلحة رئيسية.
- يمكن للجنة ان تضم خبيرا موظفا له صوت استشاري

إجراءات سير عمل لجنة الطعن الولائي: يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الولائي للضرائب

تبدى اللجنة رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا التي يكون مجموع مبالغها اقل او يساوي 20.000.000 دج والتي سبق وأصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي او الجزئي، تجتمع اللجنة بناء على

¹ أ.بن دحو نور الدين، مرجع سابق، ص 39.

استدعاء رئيسها مرتين 02 في الشهر ولا يصح الاجتماع الا بحضور اغلبية الأعضاء، يخضع أعضاء اللجنة بالالتزام بالسر المهني، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة او ممثليهم لسماع اقوالهم، ولهذا السبب يجب على اللجنة ان تبلغهم الاستدعاء قبل 20 يوما من تاريخ انعقاد الاجتماع.¹

- لجنة الطعن الجهوية: تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة طعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال؛ وتكون مشكلة كلاتي:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير لجهوي للضرائب او ممثله برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية.
- ممثل واحد للمديرية الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية.
- ممثل واحد عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

إجراءات سير عمل اللجنة الجهوية: تبدي اللجنة رأيها حول القضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات 20.000.000 دج ويقل او يساوي 70.000.000 دج والتي سبق وأصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض.

تجتمع هذه اللجنة مرتين 02 في الشهر، ولا يصح الاجتماع الا بحضور اغلبية اعضائها، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة او ممثليهم لسماع اقوالهم، ولهذا السبب يجب على اللجنة ان تبلغهم الاستدعاء قبل 20 يوما من تاريخ انعقاد الاجتماع، يخضع أعضاء اللجنة بالالتزام بالسر المهني، ويجب ان تكون الموافقة على اراء اللجنة من اغلبية الأعضاء ويكون صوت الرئيس مرجحا في حالة التساوي، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب الى المدير الولائي للضرائب خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام اشغال اللجنة.²

¹ أ.بن دحو نور الدين، مرجع سابق، ص 44.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 44.

- لجنة الطعن المركزية: تتشا لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة طعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال والمشكلة كلاتي:
- الوزير المكلف بالمالية او ممثله _رئيسا_
 - ممثل واحد عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - ممثل واحد عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - ممثل واحد عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير.
 - ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للصناعة والتجارة.
 - ممثل واحد عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
 - ممثل واحد المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
 - مدير كبريات المؤسسات او ممثله برتبة نائب مدير.

إجراءات سير عمل اللجنة المركزية للطعن: تبدي اللجنة رأيها حول القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات 70.000.000 دج، والطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات والتي أصدرت بشأنهم قرار الرفض الكلي او الجزئي.¹

تجتمع هذه اللجنة مرتين في الشهر، ولا يتم انعقاد الاجتماع الا بحضور اغلب الأعضاء، وتستدعي المكلفين بالضريبة او ممثليهم لسماع اقوالهم وعلى اللجنة ان تبلغ استدعاءات الحضور للمكلفين قبل 20 يوم من تاريخ الجلسة، ويجب ان تتم موافقة اغلبية الحضور على اراء اللجنة ويعتبر صوت الرئيس مرجحا في حالة تساوي الأصوات؛ وتبلغ الآراء الصادرة عن اللجنة الى المدير الولائي للضرائب او مدير المؤسسات الكبرى خلال 20 يوما ابتداء من تاريخ اختتام اشغال اللجنة بعد ان تمضي هذه الآراء من طرف الوزير المكلف بالمالية او المفوض القانوني عنه بصفته رئيس اللجنة؛ وحسب المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية بإمكان اللجنة ان تستمع الى اقوال المدير الولائي للضرائب او مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة لكي يقوم بتزويدها بالتفسيرات اللازمة والتي تساعد في التظلم المرفوع امامها.²

ثانيا: التسوية القضائية للمنازعات الجبائية:

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 44.

² قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 100.

بعدما تطرقنا الى طرق وإجراءات تسوية المنازعات الجبائية على مستوى الإدارة سواء امام الإدارة الضريبية في حد ذاتها او امام لجان الطعن؛ يأتي بعدها دور التسوية القضائية للمنازعات الجبائية، فقد انتهج المشرع سياسة التظلم المسبق قبل اللجوء الى طرق الطعن القضائي وجعله شرطا من شروط قبول الدعوة القضائية، والحكمة من ذلك التقليل من القضايا بقدر الإمكان على الجهات القضائية

والمقصود بالدعوة الضريبية السلطة التي خولها القانون للمكلف بالالتجاء القضاء للفصل في وجود ومشروعية دين الضريبة وهذه السلطة ذات طبيعة إجرائية؛ ويمكن القول ان الدعوة هي وسيلة منح الحماية القضائية لأي من الطرفين عن الاعتداء على حقه، والمكلفون لا يشعرون بالاطمئنان على حقوقهم لان في رأيهم الإدارة حكم وخصم، لذلك فالطعن القضائي هو انع الضمانات للمكلفين.¹

إذا التسوية القضائية هي طرح النزاع الضريبي امام الجهة القضائية المختصة للفصل فيها، فبعد المرحلة الإدارية واصدار القرار بخصوص النزاع الضريبي يتوجه المكلف بالضريبة الى المحكمة الإدارية المختصة لمنازعة الإدارة الضريبية برفع دعوة قضائية ضدها لعدم اقتناعه بما أصدرته او في حالة الرد السلبي، ويحق للمكلف في هذه المرحلة ايضا الطعن في حكم المحكمة الإدارية امام مجلس الدولة؛ ولرفع هذه الدعوة يجب تتوفر مجموعة من الشروط لمباشرة اجراء التحقيق والفصل فيها.

أ. إجراءات رفع الدعوة امام المحكمة الإدارية:

يجوز للمكلف بالضريبة ان يطعن في قرار مدير الضرائب او رئيس مركز الضرائب موضوع النزاع الذي لم يرضى به او بعد صدور قرار الطعن لدى اللجان الإدارية وله الحق بان يرفع الدعوة مباشرة بعد الطعن الاجباري، ويكون الطعن امام المحاكم الإدارية خلال 04 أشهر ابتداء من يوم استلام الاشعار الذي يبلغ بموجبه مدير الضرائب المكلف بالضريبة، مع مراعاة اجل 06 أشهر الخاصة بالقضايا التي يأخذ فيها المدير الولائي راي الإدارة المركزية² ويمكن للمشتكي ان يرفع النزاع الى المحكمة الإدارية في أي وقت طالما انه لم يستلم الاشعار بقرار المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوارى للضرائب

¹ قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون اعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007، ص 83.

² زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 80-81.

حسب الحالة؛ ولا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها بل يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقا الى غاية صدور الحكم النهائي.¹

1. الشروط الواجب توفرها في العريضة:

الشروط العامة: يجب ان يحرص المكلف على توفر هذه الشروط من اجل قبول الدعوة من حيث المبدأ، فاذا لم تتوفر هذه الشروط فان المحكمة الإدارية لا تبحث في موضوع الدعوة بل لا تقبلها مباشرة، كمت تودع هذه العريضة حسب الشروط والإجراءات المنصوص عليها بموجب احكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ وتتمثل هذه الشروط في:

من حيث الشكل:

- تحرر الشكوى على ورق مدموغ ساء كانت من طرف الشاكي او وكلاء عنهم، ويقصد بالدمغ ان تكون محررة على ورق عليه طابع بريدي، وإذا جاءت العريضة إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية يجب ان ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.
 - يجب ان تكون موقعة من صاحبها او من وكلاء عنهم والا لن تقبل شكلا، وإذا قدمت من طرف وكيل فعليه ان يثبت وكالته القانونية.
 - يجب ان يقدم القرار المطعون فيه كما هو محدد وفقا للأحكام العامة الخاصة بتسجيل العريضة امام القضاء.
 - يمكن ان تغطي العيوب الشكلية باستثناء عدم التوقيع على العريضة الافتتاحية ولا يجوز اغفاله.
- بعد استيفاء العريضة لهذه الشكليات تقدم الشكوى الى كاتب الضبط لدى المحكمة الإدارية المختصة لتسجيلها في سجل خاص ويسلم للطاعن وصل استلام.²

من حيث الموضوع:

- حسب المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية فان: "يجب ان تتوفر كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل"³ أي يشترط ان تحتوي على عرض موجز بعبارات واضحة وصريحة لوقائع المدعي وخاصة الأدلة في تثبيت صحة الادعاءات إضافة الى ذلك لا بد ان تحتوي على البيانات المتعلقة بالمكلف: اسمه، محل اقامته، موضوع الطلب، اسم من يوجه اليه الطلب، محل اقامته وصفته.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 45.

² زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 86.

³ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 46.

- كما يجب تسبب العريضة بفحوى الشكوى المقدمة الى مدير الضرائب للولاية، غير انه يمكن تقديم أسباب جديدة في حدود التخفيض المطالب به في الشكوى مع التعبير عنه بصراحة في العريضة الافتتاحية.¹

2. الفصل في الدعوة الضريبية:

- بعد التأكد من ان العريضة تتضمن جميع الشروط الشكلية والموضوعية، تبدأ المحكمة في إجراءات البت في النزاع ثم اصدار القرار بشأنه.
- إجراءات التحقيق والبت: حسب المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية فان المحكمة الإدارية بإمكانها القيام بالتحقيق الإضافي وكذلك مراجعته واجراء عملية الخبرة، وهي إجراءات التحقيق الوحيدة التي نص عليها المشرع في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال، بينما التحقيق العادي المنصوص عليه في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري قد تم الغائه.
- مراجعة التحقيق: ان عملية مراجعة التحقيق تحكمها عدة ضوابط حددها المشرع في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، فتتم هذه العملية بحضور الشاكي او وكيله على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب المخول له بذلك قانونا بشرط ان لا يكون هذا الشخص هو من قام بإجراء التحقيق الأول، يحرر العون تقريرا يتضمن ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيد رايه فيها، ثم يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية.²
- يعد هذا التحقيق إلزاميا وتامر به هيئة المحكمة الإدارية كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل واثباتات جديدة تدعم أقواله شرط ان يكون ذلك قبل صدور الحكم في القضية.³
- الخبرة القضائية: تامر المحكمة الإدارية بإجراء الخبرة اما تلقائيا واما بناء على طلب الكلف بالضريبة او مدير الضرائب بالولاية، والهدف منها توضيح وقائع مادية او تقنية يستعصي فهمها دون اللجوء الى الخبرة، ويحدد الحكم القاضي في هذا بهذا الاجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء.
- يعين الخبير من طرف المحكمة الإدارية ويمكن اسناد المهمة الى 03 خبراء إذا طلب أحد الطرفين ذلك وفي هذه الحالة يكون لكل طرف خبيره، ويشترط ان لا يكون الخبير قد شارك في تأسيس الضريبة المعترض عليها او حتى إذا كان قد ابدى رايه فيها.

¹ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 87-88.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 46.

³ أ.قاشي يوف، مرجع سابق، ص 110.

يمكن لكل طرف ان طلب رد خبير المحكمة وخبير الطرف الاخر، ويقدم الرد باسم الإدارة ويوجه الى المحكمة الإدارية في اجل 08 أيام كاملة.

قبل بدا العملية يحدد الخبير اليوم والساعة ويعلم بذلك المصلحة الجبائية المعنية وكذلك المشتكي والخبراء الاخرون إذا تطلب الامر بعشرة أيام قبل العملية؛ يتوجه الخبير الى مكان اجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك الشاكي او ممثله للبدا في مهمته ويقوم عون من الإدارة بتحرير محضر مع ابداء رأيه فيه، ويحرر الخبراء اما تقريراً مشترك او تقارير منفردة.

يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية ويطلع عليها لمدة 20 يوما كاملة في حالة ما رفض الخبير المهمة المسندة اليه يتم تعيين خبير اخر مكانه وإذا رات المحكمة الإدارية ان الخبرة غير سليمة او غير كاملة، تامر بإجراء خبرة جديدة مكتملة.¹

- صدور القرار: بعد كل ما سبق تأتي مرحلة مهمة وهي مرحلة الفصل من طرف المحكمة الإدارية في النزاع الضريبي وهذا طبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، فيقوم رئيس المحكمة الإدارية بتعيين التشكيلة التي يؤول اليها الفصل في الدعوى المرفوعة بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى لدى امانة ضبط المحكمة، ويقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يحدد الآجال الممنوحة للخصوم من اجل تقديم مختلف أوجه الدفاع، بالإضافة الى اخطار الخصوم بتاريخ الجلسة من طرف امانة الضبط على الأقل 10 أيام قبل تاريخ الجلسة.

وفي يوم الجلسة بعد تلاوة القاضي المقرر التقرير المعد حول القضية، يمكن للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية وذلك تدعيماً للطلبات الكتابية، كما يمكن الاستماع الى أعوان الادارة الضريبية ودعوتهم الى تقديم توضيحاتهم، وبعد الانتهاء من هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته.

اما بخصوص النطق بالقرار فيكون علنياً، ويجب ان يشتمل على العبارات المذكورة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل في: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، باسم الشعب الجزائري؛ ويجب ان تحتوي أيضاً على البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي أصدرت القرار
- القاب وأسماء وصفات القضاة
- اسم ولقب محافظ الدولة عند الاقتضاء

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 47.

- اسم ولقب امين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم
- أسماء والقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة ما كان أحدهم شخصا معنويا تذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني
- أسماء والقاب المحامين أو أي شخص مثل أو ساعد الخصوم
- الإشارة الى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية
- الإشارة الى الوثائق والنصوص المطبقة
- يجب ان يسبق منطوق الحكم بعبارة "يقرر"

بعد صدور الحكم يتم تبليغ الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي، وإذا كان الحكم لصالح المكلف بالضريبة فيجب على المدير الولائي للضرائب تطبيق التخفيضات والاعفاءات محل الحكم.¹

3. استئناف القرار امام مجلس الدولة:

- يحق للجهات المتنازعة الطعن ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا لم يرضوا بمضمون القرار، وعليه يتم الاستئناف امام مجلس الدولة وفق مجموعة من الإجراءات والشروط.
- الاستئناف والنقض امام مجلس الدولة: حسب قانون الإجراءات المدنية والإدارية 01/98 والمؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، فإنه يمكن للمكلف من جهة وإدارة الضرائب لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب الاستئناف الاحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بخصوص النزاع الضريبي الذي فصلت فيه إذا كان حكم هذه الأخيرة في غير صالحهم، ويتم استئناف هذه الاحكام امام مجلس الدولة كدرجة أخيرة للتقاضي.²
- وطبقا لقانون الإجراءات الجبائية فقد جاء في المادة 90 بان: "القرارات الصادرة نهائيا عن المحاكم الإدارية قابلة للطعن والنقض امام مجلس الدولة...؛" والمادة 91 من نفس القانون نصت على: "يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه الطعن بالنقض ضد القرارات الصادرة نهائيا عن المحكمة الإدارية للاستئناف لدى المادة الضريبية".³
- الأجال وإجراءات الاستئناف:

1 أ.قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 112-113.

2 أ.قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 113.

3 قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 48.

- بالنسبة للإجراءات المتبعة لتقديم الاستئناف تكاد تكون نفسها المتبعة امام المحكمة الإدارية، فالعريضة تتضمن نفس بيانات عريضة الدعوى امام المحطمة الإدارية، فيجب ان يتبع المستأنف نفس إجراءات وشروط العريضة، الا انه لا بد ان تقدم من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة باستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 800 = من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- اما بخصوص الآجال فقد نصت المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية انه يحدد اجل استئناف الاحكام بشهرين 02 ويخفض هذا الاجل الى 15 يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية مالم توجد نصوص خاصة؛ وتسري هذه الآجال من يوم التبليغ الرسمي للأمر او الحكم للمعني، وتسري من تاريخ انقضاء اجل المعارضة إذا صدر غيابا.¹

المطلب الثاني: التسيير الجبائي وعلاقته بالمنازعات الجبائية:

يعتبر الأداء المالي للمؤسسة الصورة التي تعكس مدى تحكمها في مختلف جوانب التسيير لحصولها على ميزة تنافسية بين المؤسسات؛ فتسعى دائما الى التحكم في الأعباء الضريبية وادراج العامل الجبائي في الاستراتيجية العامة نظرا لأهميته ومدى تأثيره على تحقيق جانب هام من التكاليف المالية. ومن خلال هذا المطلب سنتطرق الى مفهوم التسيير الجبائي وأهميته في المؤسسة، وكذلك نأخذ لمحة عن علاقته بالمنازعات الجبائية.

الفرع الأول: مفهوم التسيير الجبائي:

حسب كريستين كوليت Christine Collete فان "تسيير الضريبة يعني ان الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة يمكن ان تستخدم لصالح المؤسسة وان تصبح متغيرا فعلا في استراتيجيتها، إذا بدلا من السلبية اتجاه الجباية يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها"؛ فالتسيير الجبائي يعرف بانه الاختيار من الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الاخذ بالاعتبار:

- النصوص التشريعية الجبائية
- خصوصيات كل مؤسسة

¹ أ.بن دحو نور الدين، مرجع سابق، ص 75.

- درجة المخطر الجبائي.¹

في حين عرف اخرون التسيير الجبائي انه " ذلك الاختيار الجبائي الذي يكون بين جملة البدائل الجبائية المتاحة، اخذ بعين الاعتبار جملة النصوص التشريعية الجبائية في المجال، الخصوصيات لكل مؤسسة، درجة الخطر الجبائي المحتمل..."²

وحسب التعاريف السابقة نستنتج ان التسيير الجبائي هو اهم عنصر للوظيفة الجبائية داخل المؤسسات، وهو عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تتبعها المؤسسة في الحصول على التدفقات المالية من خلال تخفيض التكاليف الجبائية واحترام النصوص التشريعية الضريبية، مع الاخذ بعين الاعتبار خصوصية كل مؤسسة، فالتسيير الجبائي وسيلة جد مهمة في اتخاذ قرارات المؤسسات.

الفرع الثاني: أهداف التسيير الجبائي:**أولاً: تحقيق الامن الجبائي:**

يعتبر تسيير الخطر الجبائي اول واهم خطوة في التسيير، والهدف منه تحقيق الامن الجبائي، فالخطر الجبائي هو الأثر الذي تتعرض له المؤسسة نتيجة اخلالها بالتزاماتها الجبائية او نتيجة أي سبب اخر يرتبط بجباية المؤسسة.

فيتحقق الامن الجبائي عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية اتجاه الضريبة، لذلك يقوم المسير الجبائي بالبحث عن التركيبات القانونية المعقدة من اجل التحقيق من العبء الضريبي بالإضافة الى تعامل المؤسسة مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها بالشكل المطلوب.³

وتتمثل الإجراءات الوقائية لتفادي الخطر الجبائي فيما يلي:

¹ د.بن سويسي حمزة، د.عبد الوهاب سليمان، مقال دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الحوار الفكري، جامعة ادرار، ص 696.

² د.شعبي مصطفى، مقال مكانة التسيير الجبائي في التصدي للأخطار الجبائية التي تعترض المؤسسة الاقتصادية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 11، العدد 2، جامعة علي لونيبي، البلية، ديسمبر 2022، ص 62.

³ محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي واثاره على المؤسسات، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص عموم اقتصادية، فرع إدارة اعمال، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ص 7.

- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام اجال الدفع.
- ان توكيل مهمة التسيير الجبائي لمختص يلم بقواعد الضريبة وانشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجباية.
- القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية وتطوير مهمة المراجعة الجبائية.
- انشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات واطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.

ثانيا: التحكم في العبء الضريبي: ¹

يتجلى هذا التحكم في هذه الاشكال:

- العمل على تخفيض الضريبة.
- تأجيل دفع الضريبة من اجل الاستفادة من وفورات مالية تعزز وضعية الخزينة.
- الرفع من العبء الضريبي من اجل الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي وذلك من اجل تحقيق اهداف تسييره معينة، مثل ذلك عدم احتساب الاهتلاكات في مستواها الأقصى المسموح به قانونا وذلك بهدف توزيع الأرباح.

ثالثا: خدمة استراتيجية المؤسسة: ²

يرتبط نجاح الاستراتيجية عند تطبيقها بمدى توافر السياسات لكافة أوجه النشاط، كالإنتاج، التسويق، التمويل، الافراد، البحوث والتطوير وغيرها من الوظائف التي تساعد على وضع الخيار الاستراتيجي موضع التطبيق، والعنصر الأهم في هذه السياسات هو مدى فاعلية الإدارة في ترجمة استراتيجية المنظمة الى سياسات متكاملة فيما بينها وقابلة للتنفيذ.

فكما تتدخل الجباية على مستوى تنفيذ استراتيجية المؤسسة بشكل كبير، فهي أيضا تعد الخيارات الاستراتيجية، وتلعب دورا هاما في:

- اختيار الشكل القانوني للمؤسسة.
- اختيار المكان الجغرافي للنشاط.

¹ د.دين سويسي حمزة، د.عبد الوهاب سليمان، مرجع سابق، ص 697-698.

² محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 8.

- تحديد خيارات النمو.

رابعاً: الفعالية الجبائية:

يمكن ان تظهر الفعالية الجبائية من خلال نمطين هما: الفعالية الجبائية المباشرة والمتمثلة في استغلال المؤسسة لمختلف الحوافز والامتيازات الجبائية المتاحة لها قانوناً لتحقيق وفورات مالية؛ والنمط الثاني الفعالية الجبائية الغير مباشرة والتي تظهر في التشريعات الجبائية التي تمنح مجالاً لتعدد الخيارات القانونية المختلفة والتي تؤدي بدورها لتحقيق الهدف الجبائي المراد، مما يخدم الاستراتيجية العامة للمؤسسة.¹

الفرع الثالث: علاقة التسيير الجبائي بالمنازعات الجبائية:

يقصد بالتسيير الجبائي مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها، فهو يرمي الى تخفيض الأعباء الجبائية الى حدها الأدنى اخذا بعين الاعتبار ان الجبائية ليست مجرد التزامات يجب ان تخضع لها المؤسسة فهي توفر مجالاً من الحركة ناتج عن المرونة التي تتميز بها التشريعات الجبائية.

وتكمن فعالية التسيير الجبائي في ادراج الجانب الجبائي في قراراته والتقيد بالتزاماته الجبائية للتصدي لمختلف التأثيرات التي يحدثها التشريع الجبائي من قبيل المعاملات التي تقوم بها المؤسسة الخاضعة للضريبة والتي تتسم أحيانا بالتعقيد، إيداع التصريحات الشهرية والسنوية والتي قد يترتب عنها عقوبات وغرامات لعدم احترام اجالها القانونية او عدم احترام القواعد والشروط التي تقوم عليها؛ فتجد المؤسسة نفسها امام خيار الاستعانة بمسير جبائي يعمل على تحليل التشريعات ودراستها من اجل التقليل من هذه المخاطر الجبائية وكذلك الحصول على الامتيازات الجبائية والمالية وإيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع للتقليل من اثار وتطبيقات القانون الجبائي.

ويمكننا ان نرى انه هنا تكمن العلاقة بين التسيير الجبائي والمنازعات الجبائية، حيث ان العلاقة بين الإدارة الضريبية والمؤسسة او المكلف بالضريبة يتولد عنها مخاطر جبائية عديدة قد تتجلى في التأخر او عدم إيداع التصريحات... الخ وبالتالي تؤدي بدورها النزاعات الجبائية؛ وهذا يعني انه كلما كان التسيير الجبائي فعالاً في التقليل من المخاطر الجبائية كان فعالاً في التقليل من المنازعات الجبائية ايضاً.

¹ د. شعبي مصطفى، مرجع سابق، ص 64.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المبحث الى الدراسات التي عالجت موضوع المنازعات الجبائية من مختلف جوانبه، من خلال تقديم وعرض هاته الدراسات باللغة العربية والأجنبية حسب تسلسلها الزمني، ثم سنحاول تقديم مقارنة بين هذه الدراسات ودراستنا الحالية.

المطلب الأول: عرض باللغة العربية:

سنعرض في هذا المطلب دراسات حول تسوية المنازعات الجبائية باللغة العربية.

- يعقوب عبد الكريم، مقال بعنوان الإطار المفاهيمي للضريبة والنزاع الضريبي، 2019.¹

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على المقصود بالضريبة وماهية النزاع الضريبي، حيث قام الباحث بإعطاء لمحة عن الضريبة واسبابها القانوني والقواعد العامة التي تحكم فرض الضريبة، ثم تطرق الى التعريف بالمنازعات الجبائية انواعه واسبابه، ثم قم بالتفصيل في مراحل فرض هذا النزاع على الصعيد الإداري والقضائي؛ وقد استخلص الباحث ان الضريبة الى جانب كونها تمويلية فهي أيضا وسيلة لتحقيق اهداف الدولة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية واتضح ان كل دولة تختار مزيجا ضريبيا خاصا بها.

- دراسة د.محمد امين كويدي، د.سامية بوضياف، مقال بعنوان دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، 2019.²

هدفت هذه الدراسة الى البحث في المقصود بالمنازعات الجبائية وطرح إشكالية ماهية التشكيلة القانونية للإدارة الجبائية التي تقوم بتسوية المنازعات الجبائية وكذلك مدى صلاحيات القاضي الإداري اثناء الفصل في هذه المنازعات؛ فسلطت الضوء على مراحل تسوية المنازعات الجبائية إداريا وقضائيا وشرح الجهات التي تفصل في هذا النزاع بالإضافة الى توضيح مختلف الإجراءات اللازمة اتباعها، وقد عزز الكاتب هذا البحث بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب؛ حيث كانت النتائج كالتالي: ضرورة نشر الوعي الثقافي والضريبي بين

¹ يعقوب عبد الكريم، الإطار المفاهيمي للضريبة والنزاع الضريبي، مجلة الميدان للدراسات الرياضية والاجتماعية والإنسانية، المجلد الثاني، العدد 8، جامعة الجلفة، سبتمبر 2019.

² محمد امين كويدي، سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والادارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، مجلد 8، جامعة البليدة، 2019.

المكلفين بالضريبة، التوجيه والمعاملة الحسنة لتحسين العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، الصرامة في تطبيق القوانين الضريبية، اللجوء الى استعمال التكنولوجيا في مصلحة الضرائب و المديرات الفرعية له كالإعلام الآلي.

- دراسة د.قاشي يوسف، مقال بعنوان قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، 2017.¹

تناولت هذه الدراسة واقع المنازعات الجبائية في الجزائر من خلال تحليل عددها ونسب معالجتها ونتائج الفصل فيها خاصة في الفترة الممتدة من سنة 2010 الى سنة 2014، وكذلك تحديد الاثار الناتجة عن تقادم النزاعات الجبائية او عدم الفصل فيها والانعكاس السلبي الذي تحدثه على أداء النظام الضريبي، ومن نتائج هذا البحث كانت ان كثرة النزاعات الضريبية تولد شعور الظلم لدى المكلفين بالضريبة وعدم الايمان بالنظام الضريبي وكذلك هذا التقادم في النزاعات يؤثر في تحقيق الأهداف المالية للضريبة؛ وكانت الحلول التي اقترحها الباحث: اسناد قرار التظلم الذي يرفعه المكلف بالضريبة امام الإدارة الضريبية الى هيئة محايدة غيرها حتى تكون مساواة بين الطرفين؛ توسيع نظام الضريبة الجزافية الوحيدة يجعل المشاكل تتوسع بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، اذ ان الخاضعين لهذا النظام لا يملكون محاسبة منتظمة وهذا ما يصعب على إدارة الضرائب مراجعة الأسس التي يبنى عليها تحديد رقم الاعمال وكذلك مراقبة التصريحات؛ تبسيط النظام الضريبي ورفع شفافيته من خلال نشر النشر الواسع للتعليمات والقرارات المتعلقة لكي يصل لأكبر عدد ممكن من المكلفين وزيادة اطلاعهم عليه؛ مراجعة بعض النصوص المنظمة للنزاع الضريبي من اجل حماية مصالح المكلفين بالضريبة وكذلك حث الإدارة الضريبية على معالجة اكبر قدر ممكن من الطعون.

- دراسة زاقى درين، بعنوان النظام القانوني للمنازعات الجبائية، 2016²

لقد كان الهدف من هذا البحث دراسة إشكالية مدى فعالية النظام القانوني للمنازعة الضريبية في تسوية المنازعات القائمة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وللإجابة عنها تطرق الباحث الى دراسة مراحل

¹ د.قاشي يوسف، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلة معارف مجلة علمية دولية. محكمة، العدد 23، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر- 2017

² زاقى درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2016/2017

المنازعات الجبائية سواء على صعيد الإدارة الضريبية او لجان الطعن او امام القضاء، وكننتيجة لهذا البحث تحدث الباحث عن ضرورة رفع الوعي لدى المكلفين بالضريبة والعمل على خلق علاقة ثقة أكبر بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

- دراسة بدائية يحي، بعنوان الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، 2012/2011.¹

كانت إشكالية هذه الدراسة حول مدى كفاءة الإطار او النظام القانوني الذي ينظم ويحكم مادة الضرائب في الجزائر وتسوية النزاع الضريبي، ولمعالجة هذه الإشكالية تطرق الباحث الى كيفية تسوية النزاع الضريبي امام الإدارة الضريبية واستعرض أيضا طرق الطعن فيها امام اللجان الإدارية بشكل مفصل، ثم شرح إجراءات التسوية امام القضاء وكذلك الطعن فيها؛ والنتيجة التي استخلصها الباحث كانت انه بالرغم من المزايا التي يشملها الطعن عموما سواء امام إدارة الضرائب عن طريق لجان الطعن او امام القضاء فان جهة الإدارة مقارنة بالمكلف بالضريبة تشغل دائما مرتبة الخصم والحكم في الوقت ذاته.

- دراسة قصاص سليم، بعنوان المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، 2008.²

هدفت هذه الدراسة الى الكشف عن مدى تمكن المشرع الجزائري من خلال نصه وتعديله لمختلف القوانين الضريبية ان يخلق نوعا من التوازن في تحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة وبين الإدارة الجبائية، بالإضافة الى طريقة سير عمل اللجان الإدارية وفائدتها وكذلك سرعة الإجراءات القضائية من خلال التطرق الى طرق فض النزاع ابتداء بالمرحلة الإدارية الى المرحلة القضائية والقضاء المستعجل في المواد الجبائية.

- دراسة زعزوعة فطيمة، بعنوان تسوية المنازعات الضريبية، 2005.³

¹ بدائية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون اداري وإدارة عامة، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011

² قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، قانون الاعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، 2008/2007

³ زعزوعة فاطمة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجزائري، جامعة تلمسان كلية الحقوق، 2005/2004.

تم التطرق في هذه الدراسة الى الضرائب كمصدر من مصادر إيرادات الدولة وتسليط الضوء على المنازعات الضريبية و أسبابها ودراسة الهيئات المكلفة بحل هذه النزاعات بالإضافة الى الإجراءات المتبعة لذلك، فتناولت في التعريف بالمنازعات الجبائية وطرق تسويتها امام الهيئات الإدارية والهيئات القضائية مع شرح و التفصيل في الإجراءات المتبعة للفصل فيها بالإضافة الى التعرض لبعض احكام النظام الفرنسي في هذا الميدان؛ و خلاصة هذه الدراسة كانت ان إجراءات رفع الدعوة طويلة وغير واضحة بصورة كافية للمكلف بالضريبة، والتشريع الجبائي يبقى من بين التشريعات المعقدة ويصعب التحكم فيه خاصة لكثرة خضوعه الى التعديلات والتغيرات المستمرة، ويرى الباحث أيضا ان عملية دفع الضرائب واستقرار العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية قائمة بالعدل على الجميع.

المطلب الثاني: عرض باللغة الأجنبية:

سنقدم في هذا المطلب دراسات حول موضوع تسيير المنازعات الجبائية باللغة الأجنبية.

- Ighssanene Yacine, Idiri Toufik, contentieux fiscal entre le recours administratif et le recours juridictionnel, 2021¹

هدفت هذه الدراسة الى التعريف بإجراءات التسوية الضريبية وهل هذه الإجراءات تخفف من العبء الضريبي على دافعي الضريبة، بالإضافة الى شرح مراحل التسوية الضريبية على مستوى الإدارة الضريبية وكذلك الجهات القضائية، حيث قام الباحثان بالقاء نظرة عامة بشأن انشاء الضريبة، ثم التعرف الى النظام الضريبي في الجزائر وخصائصه، بعدها تطرق الى النزاعات الضريبية لشرح أسبابها وإجراءاتها خلال المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية؛ وتم تعزيز البحث بدراسة حالة لدى مديرية كبريات المؤسسات حول الطعن الإداري والاستئناف القضائي؛ وقد استخلص الباحثان من هذه الدراسة ان النزاع الضريبي هو اجراء يسمح بتخفيف العبء على المكلفين بالضريبة لذلك يجب على الإدارة الجبائية ان تعمل على مساعدتهم وتوجيههم من خلال تنظيم مؤتمرات ودورات تدريبية بمشاركة المهنيين الاكاديميين ودافعي الضريبة بهدف تحسين العلاقات بين الطرفين.

¹ Ighssanene Yacine, Idiri Toufik, contentieux fiscal entre le recours administratif et le recours juridictionnel, master, faculté science de gestion, comptabilité et audit, université de Bejaia, 2021.

- **Mlouhi Katia, Mlouhi Zakia, la gestion du contentieux fiscal, cas de la direction des impôts de la wilaya de Tizi Ouzou, 2019¹**

قدم هذا البحث لدراسة إشكالية حول مفهوم وأسباب النزاع الضريبي بصفة عامة، وواقع تسوية هذه المنازعات في الجزائر مع تعزيز الدراسة بدراسة حالة لدى مديرية الضرائب بولاية تيزي وزو عن طريق تحليل إحصاءات تسوية المنازعات الضريبية في الفترة الممتدة من سنة 2016 الى سنة 2019؛ وقد شرح الباحث أهمية تسوية النزاع الضريبي بمرحلتيه الإداري والقضائي حسب ما نص عليه قانون الضرائب في الجزائر كوسيلة لأخذ كل ذي حق حقه سواء المكلف بالضريبة او الإدارة الضريبية؛ وقد أشار الباحث الى أهمية تحسين إجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية لتحسن علاقتها بالمكلف بالضريبة وكذلك وضع تدابير لتقليل أوقات معالجة الشكاوى المطروحة لدى إدارة الضرائب؛ حيث قدم مجموعة من الاقتراحات والمتمثلة في تطوير نظام مراقبة الكلفين بالضريبة، تحسين شروط الحوار بين الطرفين لتعزيز حلول النزاعات، حرص الإدارة الضريبية على تدارك الأخطاء وتصحيحها، العمل على توعية و توجيه المكلفين بالضريبة، إعادة النظر في جودة قانون الضرائب ومحاولة التحكم في تعقيد وحجم وتعداد النصوص، نشر ثقافة ان تسوية النزاعات الضريبية ضمانات لحقوقهم وليست عقوبات.

- **Nacer Mourad, Baala Tahir, Relation entre le contribuable d'impôt et l'administration fiscale².**

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، من خلال التعرف على المفاهيم الاساسية للحقوق والواجبات التي على المكلف بالضريبة وكذلك تحديد صلاحيات ادارة الضرائب في مراقبته، إضافة الى التعرف على أسباب نشوء النزاع الضريبي بين هذين الطرفين وتوضيح طريقة وإجراءات سير هذا النزاع في اطار علاقة الصلح بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وقد افضى الباحث انه يجب على المكلف بالضريبة الامتثال لالتزاماته الضريبية المنصوص عليها في قانون الضرائب وكذلك حرص الإدارة الضريبية على تطبيق القواعد القانونية وتحسين العلاقة بينهم للتقليل من الشكاوة المرفوعة ضد الإدارة.

¹ Mlouhi Katia, Mlouhi Zakia, la gestion du contentieux fiscal, cas de la direction des impôts de la wilaya de Tizi Ouzou, master, finance et entreprises, faculté des sciences et économiques, Tizi ousou, 2019.

² Nacer Mourad, Baala Tahir, Article de Relation entre le contribuable d'impôt et l'administration fiscale, Blida, Tipaza.

المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

سيتم في هذا المطلب مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة ومحاولة استنتاج أوجه التشابه ووجه الاختلاف من خلال الجدول التالي:

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
يعقوب عبد الكريم 2019	هدفت هذه الدراسة الى التعرف على المنازعات الجبائية وطرق تسويتها اما الإدارة الضريبية وكذلك امام الجهات القضائية.	فصل الباحث في اول الدراسة عن الضريبة وقواعدها واسسها القانونية، ولم يتطرق الى التسيير الجبائي وعلاقته بالنزاع الضريبي والدراسة الميدانية عكس الدراسة الحالية.
د.محمد امين كويدي د.سامية بوضياف 2019	هدفت هذه الدراسة الى التعريف بالتشكيلة القانونية للإدارة الجبائية التي تقوم بتسوية المنازعات الضريبية واسقاط هذه الدراسة على الواقع من خلال دراسة ميدانية.	الدراسة الميدانية التي أجريت لهذه القراءة تمت على مستوى مديرية الضرائب حول شكوى موجهة الى مديرية الضرائب من أحد المكلفين بالضريبة من المرحلة الإدارية الى مرحلة الاستئناف اما مجلس الدولة اما دراستنا الحالية فكانت من خلال مكتب الاستشارات المحاسبية والجبائية.
د.قاشي يوسف 2017	تناولت هذه الدراسة واقع تسيير المنازعات الجبائية في الجزائر، بالتطرق الى النزاع الضريبي وإجراءات تسويته بالإضافة الى انه حاول اسقاط هذه الدراسة على الواقع.	حاول الباحث اسقاط هذه الدراسة على الواقع من خلال احصائيات حول تحليل عدد النزاعات الضريبية ونسب معالجتها ونتائج الفصل فيها في المدة الممتدة بين سنة 2010 وسنة 2014، عكس الدراسة الحالية التي كانت الاجراءات التي اتخذتها أحد المؤسسات التي تنازع الإدارة الجبائية.
زاقي درين 2016	تطرقت هذه الدراسة الى التعريف بالمنازعات الجبائية وإجراءات التسوية الإدارية والقضائية بهدف	لم يتم التطرق في هذه الدراسة الى التسيير الجبائي وكذلك لم تجرى دراسة ميدانية لإسقاط الموضوع على الواقع

<p>عكس الدراسة الحالية.</p>	<p>معرفة فعالية الإطار القانوني في هذه المنازعات.</p>	
<p>كانت إجراءات التسوية في هذه الدراسة أكثر تفصيلا من الدراسة الحالية، لكن الباحث لم يجري دراسة ميدانية حول الموضوع.</p>	<p>تناولت هذه الدراسة أهمية الضريبة والمنازعات الجبائية، وفصلت في إجراءات التسوية لهذه المنازعات على مستوى الإدارة والقضاء</p>	<p>بدايرية يحي 2011</p>
<p>لم يفصل الباحث في هذه الدراسة بالتعريف المنازعات الجبائية واسبابها وانواعها، كذلك لم يتطرق الى علاقة التسيير الجبائي بالمنازعات الجبائية، ولم يجرى اسقاط لدراسته على الواقع عكس الدراسة الحالية.</p>	<p>هدفت هذه الدراسة الى التركيز مباشرة في إجراءات تسوية المنازعات الضريبية امام الإدارة الضريبية ولجان الطعن ثم الإجراءات القضائية.</p>	<p>قصاص سليم 2008</p>
<p>تعرضت هذه الدراسة لبعض احكام النظام الفرنسي ولم يطرح فيها علاقة التسيير الجبائي بالمنازعات الجبائية بالإضافة الى عدم وجود دراسة ميدانية عكس دراستنا الحالية بل اكتفت بوضع جميع الملاحق كأمثلة.</p>	<p>تناولت هذه الدراسة التعريف بالمنازعات الجبائية واسبابها بالإضافة الى التفصيل في إجراءات تسوية المنازعات الضريبية على مستوى الإدارة وكذلك القضاء.</p>	<p>زعوقة فاطمة 2005</p>
<p>تطرق الباحثان الى التعريف بالضريبة وطرق انشاءها، ولم يذكر العلاقة بين التسيير الجبائي والمنازعات الجبائية، اما الدراسة الميدانية فقد كانت على مستوى مديرية كبريات المؤسسات حول الطعن الإداري والاستئناف القضائي.</p>	<p>هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اليات تسوية المنازعات الجبائية وهل تخفف من العبء الضريبي على المكلف بالتفصيل في هذه الإجراءات على مستوى الإدارة والقضاء، وتم تعزيز البحث بدراسة ميدانية لإسقاطه على الواقع.</p>	<p>Ighssanen Yacine, Idir Toufik 2021</p>
<p>لم يتطرق الباحثان في هذه الدراسة الى علاقة التسيير الجبائي بالمنازعات الجبائية، وكانت الدراسة الميدانية دراسة تحليلية لإحصائيات لدى مديرية الضرائب.</p>	<p>قدم الباحثان في هذه الدراسة مفهوم المنازعات الجبائية واسبابها، وطرق تسويتها حسب التشريع الجزائري مع دراسة ميدانية حول الموضوع.</p>	<p>Mlouhi katia, Mlouhi Zakia 2019</p>

<p>تناول الباحثان في هذه الدراسة بشكل أساسي علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الضريبية بذكر حقوق وواجبات المكلف ومدى صلاحيات الإدارة الجبائية دون إسقاط الدراسة على الواقع.</p>	<p>قام الباحثان في هذه الدراسة بالتطرق الى أسباب نشوب النزاع الضريبي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وطرق تسوية هذا النزاع حسب التشريع الجزائري.</p>	<p>Nacer mourad, baala tahir</p>
--	--	----------------------------------

جدول رقم (1): وقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

المصدر: من اعداد الطالبة.

خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل التعريف بالمنازعات الجبائية في المبحث الاول والتي تعتبر الخلاف الذي يحركه المكلف بالضريبة امام الإدارة الجبائية بخصوص الضريبة متطرقين الى أسباب هذا الخلاف وانواعه من منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل، وكذلك التفصيل في اليات تسوية المنازعات الجبائية على مستوى الإدارة الضريبية بمراحلها ثم الجهات القضائية، وايضا تم التطرق الى لمحة عن التسيير الجبائي وعلاقته بالمنازعات الجبائية؛ اما في المبحث الثاني فعرضت دراسات سابقة تناولت الموضوع محل الدراسة باللغتين العربية والأجنبية لتعزيز المعلومات ومقارنتها بالدراسة الحالية.

الفصل الثاني

دراسة حالة لدى مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجباية
ولاية ورقلة

تمهيد:

تطرقنا في الفصل الأول الى الدراسة النظرية حول موضوع واقع المنازعات الجبائية في بيئة الاعمال الجزائرية، حيث تعرفنا على الإجراءات الإدارية والقضائية لتسوية المنازعات الضريبية؛ وعليه سوف نقوم بإسقاط ما تم دراسته على الواقع التطبيقي في هذا الفصل من خلال دراسة ميدانية تم الاعتماد فيها على المقابلة الشخصية وجمع الوثائق الخاصة بهذا الموضوع مع مستشار جبائي من مكتب استشارات خاص بالجباية والمحاسبة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة:

سيتم التوضيح في هذا المبحث المنهج المتبع والطريقة التي تم بها جمع المعلومات والأدوات المستخدمة للوصول الى النتائج المرجوة في هذه الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

سيتم في هذا المطلب تحديد المنهجية المتبعة في هذه الدراسة وكذلك الأدوات التي تم استخدامها في جمع المعلومات.

الفرع الأول: المنهجية المستخدمة في الدراسة:

من اجل الوصول الى الأهداف المرجوة من هذا البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي نظرا لطبيعة الدراسة في الجانب التطبيقي التي تستلزم وصف الحالة الجبائية والتي تعتبر عينة الدراسة، حيث تم الاعتماد على أسلوب المقابلة بطرح مجموعة من الأسئلة على مستشارين جبائين بمكتب خاص بالاستشارات المحاسبية والجبائية.

الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة:**أولا: المقابلة الشخصية:**

تم الاعتماد في هذه الدراسة على أداة المقابلة مع مستشارين جبائين مختصين في هذا الميدان، من اجل جمع المعلومات الأولية المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث وجهت أسئلة حول الاستشارة الجبائية والتسيير الجبائي وعلاقته بالوضعية الجبائية عامة وبالمنازعات الجبائية خاصة.

ثانيا: الوثائق الإدارية:

تم الاعتماد في الدراسة الميدانية لهذه الدراسة على جمع الوثائق الإدارية الخاصة بموضوع المنازعات الجبائية والتي تحصلنا عليها من مصالح مكتب الاستشارات الجبائية حيث بنيت عليها الدراسة التطبيقية وساعدت في جمع المعلومات اللازمة.

المطلب الثاني: مصادر المعلومات ومجتمع الدراسة:

سيتم في هذا المطلب توضيح طريقة الدراسة ومصادر المعلومات المتحصل عليها بالإضافة الى التعرف على المجتمع الذي تمت فيه الدراسة:

الفرع الاول: مصادر المعلومات:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على مصدرين أساسيين:

أولاً: المصادر الأولية:

تم الاعتماد في الجانب التطبيقي من هذه الدراسة على الوثائق الإدارية والمتعلقة بالمنازعات الجبائية بالإضافة الى المقابلة والمقدمة من طرف مكتب الاستشارات المحاسبية والجبائية.

ثانياً: المصادر الثانوية:

هي تلك المصادر التي تم الاعتماد عليها في دراسة الجانب النظري من هذه الدراسة والمتمثلة في المراجع باللغتين العربية والأجنبية بجميع المستويات، الكتب ورسائل الماجستير بالإضافة الى مختلف المقالات والمحاضرات وكذلك النصوص القانونية الخاصة بالجانب الجبائي.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة:**أولاً: معلومات عن المكتب:**

سوف نتطرق الى تقديم معلومات عن الجهة المقام بها الدراسة الميدانية من خلال التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي وذكر اهم الاعمال التي يقوم بها.

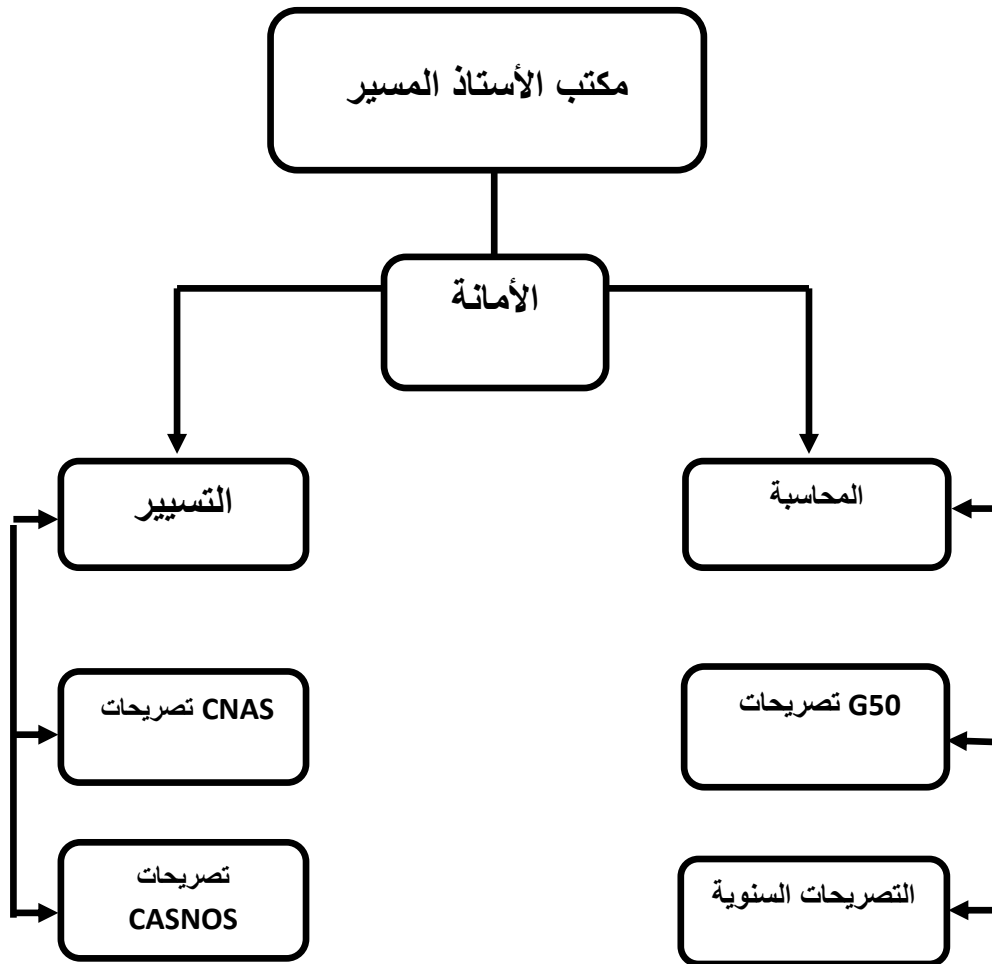
التعريف بالمكتب:

تمت الدراسة الميدانية في مكتب التميز لأعمال المحاسبة والاستشارات المختلفة، الذي تم انشاه في سنة 2014 ومقره متواجد قرب بنك الخليج ببني ثور ورقلة، ويسير المكتب مجموعة من الأساتذة والهنئين المختصين في مجال المحاسبة والجبائية وعلى رأسهم الأستاذ م.ك الحاصل على شهادة الدكتوراه من جامعة غرداية سنة 2020، ويمتلك الأستاذ خدمة ميدانية مهنية تفوق الـ 15 سنة في ميدان المحاسبة والجبائية والتسيير، كما اشتغل ضمن المجموعة التي كانت تدير فرع الجنوب بالمصنف الوطني للمحاسبين ومحافظي

الحسابات من سنة 2008 الى غاية سنة 2014، ويشغل الأستاذ ايضا بين جامعتي غرداية و ورقلة منذ سنة 2015 الى غاية يومنا هذا؛ ويقوم المكتب بالعديد من المهام، نذكر منها:

- متابعة التصريحات الجبائية والاجتماعية للزبائن وذلك بصفة شهرية وسنوية.
- متابعة الميزانيات التي يتم التصريح بها لدى مصالح الضرائب.
- متابعة الدراسات الاقتصادية للمشاريع التي تطلب من زبائنه.
- محافظة الحسابات للشركات التجارية التي يتم التعاقد معها لهذا الغرض.
- الاستشارات المختلفة المحاسبية والجبائية.
- حل المنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين.
- والعديد من الخدمات في مجال المحاسبة والتسيير.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمكتب:



الشكل (1): الهيكل التنظيمي للمكتب

قراءة في الهيكل التنظيمي للمكتب:

- الأستاذ المسير: يقوم الأستاذ بالتنسيق بين الأمانة والمحاسبة والتسيير بتقديم الخدمات اللازمة للزبائن ومن مهامه متابعة عمل مختلف الفروع الأخرى.
- الأمانة: دورها استلام الوثائق اللازمة للقيام بالتصريحات من الزبائن كما يذكرهم بمواعيد هذه التصريحات ويقدم لهم الاعمال المنجزة كما انه يساعد الأستاذ المسير في مختلف المهام.
- المحاسبة: يقوم بمتابعة التصريحات الدورية والسنوية (G50) واعداد الميزانية الجبائية وملئ دفتر التقويم واليومية العامة ومتابعتها بناء على المعلومات المقدمة له من طرف الزبائن والوثائق اللازمة.
- التسيير: يقوم المسير بتنظيم مختلف التصريحات الاجتماعية للزبائن والمتمثلة في:
 - التصريح بالعمال.
 - التصريحات DAC/DAS... الخ.
 - يقوم بملاء سجل الأجرة وسجل المستخدمين ومتابعة حركة العمال لدى زبائن المكتب
 - ملاء شهادات العمل وشهادة الأجرة ليقدمها الى الزبائن.
 - ومن مهامه أيضا القيام بتصريح CASNOS الخاص بأرباب العمل وهذا بناءا على الميزانية السنوية او الدخل الإجمالي.

المبحث الثاني: عرض الدراسة والنتائج:

بعد التعريف بمكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية، سنقوم في هذا المبحث بعرض الدراسة التطبيقية والنتائج التي توصلنا اليها من خلاله.

المطلب الأول: عرض الدراسة:

اولا: تسوية المنازعات الجبائية لدى أحد زبائن مكتب الاستشارات الجبائية.

سنتطرق في هذه الشكوة الى حالة الشركة X التي وصلتها وثيقة طلب المعلومات من طرف الإدارة الضريبية بولاية ورقلة

1. اشعار C02: تمثل الوثيقة التالية اشعار C02 المرسل من طرف مديرية الضرائب بولاية ورقلة والتي جاءت على النحو التالي:

الملحق رقم (1): اشعار C2 المرسل من طرف إدارة الضرائب

JE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

RR 000 256 258 30

DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

Série C n° 2

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de Wilaya d. ورقسات

inspection de المحاذية

53 / 2020

A
de
de
NIS
de vous
renseignements suivants :

Envoyer la réponse à l'adresse suivante

DEMANDE	REPOSE
<p>ضيقاً المادة 18 19 من قانون الاجزاءات الجبائية وبعد من اتي مليكم الجاني اطلب منكم تقرير الأعباء والطرف الثالثة = 2016</p> <p>استهلاكات انزى 10.849.605,00 رابحيات = 15.208.000,00 2017</p> <p>استهلاكات انزى 8.703.200,00 ابحيات 822 2018</p> <p>رابحيات 15.208.000,00</p>	<p>A le</p> <p>رداً على امر رسالكم حول تقرير الاجباء والمصاريف المتعلقة بالمستويات 2016 و 2017 2016 الجبرسيات حدد رقعة هذا الارسال القوانين المنبثقة لانت حسب الطلب</p>

(suite au verso)

ENAG - ULC - Algérie

المصدر: مكتب الاستشارات المحاسبية والجبائية

التعليق: بناء على وثيقة C02 رقم 53-2020 المؤرخة في 2020/07/12، يتبين انه تم ارسالها من قبل مديرية الضرائب لتبرير أعباء تتعلق بالسنوات 2016/2017/2018 طبقا للمادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث كانت الأعباء على النحو التالي:

جدول رقم(2): الأعباء الواجب تبريرها

البيان	2016	2017	2018
استهلاكات أخرى	10 849 605,00	8 703 200,00	/
ايجارات	1 520 800,00	322 500,00	531 200,00

المصدر: من اعداد الطالبة حسب ما جاء في الشكل رقم (1)

والملاحظ من الوثيقة C02 انه لدينا تبرير من الشركة على الأعباء السابقة، حيث قامت بإعداد الفواتير الخاصة بالاستهلاكات الأخرى وكذلك بالإيجارات وتم ارسالها الى مديرية الضرائب في الآجال المحددة بالإضافة الى اعداد جدول خاص بهذه الفواتير.

نتائج ال C2: نستنتج من هذه المرحلة ان:

- اشعار ال C2 هو وثيقة طلب معلومات واستفسارات من طرف عون الرقابة بمديرية الضرائب لتأكيد المعلومات المصرح بها سابقا مثل الكشوفات البنكية، الفواتير...الخ.
- ال C2 تتعلق بإثبات الأعباء فقط.
- ال C2 ما هي الا وثيقة اثبات دون التسوية.
- يعتبر هذا الاشعار اول بداية تقوم عليها المنازعة الجبائية.

2. اشعار C04:

بعد رد الشركة على اشعار ال C02 بإرسالها الفواتير اللازمة، قامت مديرية الضرائب بمراقبة الفواتير الخاصة بالمؤسسة طبقا لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، ثم اعد المفتش القائم بعملية التسوية بوثيقة C4 بناء على ما جاءه في رد الشركة وكما هي موضحة في الشكل التالي:

الملحق رقم (2): اشعار C4

Série C n°4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

NOTIFICATION DE PROPOSITION DE REDRESSEMENTS

STRUCTUR

Référence

Accusé de Réception.
N°.....

Activité / P
Adresse.....
.....

N° d'Article
A le 2023

N° NII

J'ai l'honneur de vous faire connaitre que conformément aux dispositions de l'article 19 du Code des Procédures Fiscales, l'administration fiscale envisage d'apporter des rectifications à vos déclarations et aux éléments servant de base pour le calcul des impôts, droits et taxes marqués d'une croix ci-dessous, au titre de(s) l'exercice(s) repris ci-après :

Imp. Officielle, Alger (2018)

Nature des impôts, droits et taxes à régulariser	Exercice(s) concerné(s)
IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL (IRG) :	
IRG - Bénéfices professionnels	
IRG - Revenus de la location des propriétés bâties et non bâties	
IRG - Revenus des Capitaux Mobiliers	
IRG - Traitement, salaires, pensions et rentes viagères	
IRG - Plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâtis ou non bâtis et des droits y afférents	
IRG - Revenus agricoles	
IRG - Retenue à la source entreprise étrangère non installée	
IRG - Autres retenues à la source	
IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES (IBS)	
IBS - Régime général	2016, 2017, 2018
IBS - Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers	
IBS - Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation permanente en Algérie	
TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE (TAP)	
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)	
IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE (IFU)	
TAXES FONCIERES	
IMPOT SUR LE PATRIMOINE (ISP)	
AUTRES IMPOTS ET TAXES (à préciser) :	

Vous disposez d'un délai de trente (30) jours pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations aux redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation tacite (Article 19 du CPF).
Vous pouvez vous faire assister par un conseil de votre choix (Article 19 du CPF).
Veuillez agréer, Madame/ Monsieur l'expressic

الملحق (3): اشعار C4

REDRESSEMENTS ENVISAGES

I- DESIGNATION DE L'AGENT AYANT PROPOSE LE REDRESSEMENT :

Nom :

II- DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS ET /OU DE JUSTIFICATIONS (SERIE C 2)

1. Référence et date d'envoi :
 2. date de réception de la réponse du contribuable :

III- STRUCTURE DE LA NOTIFICATION DES REDRESSEMENTS ENVISAGES (ART .19 DU CPF) :

1. Origine, éléments de fait et motifs du redressement ;
 2. Base légale du redressement (indication obligatoire des articles correspondants au redressement);
 3. Calcul du redressement et motivation des pénalités et/ ou majorations appliquées.

طبقاً للأحكام الواردة في المادة 19 من القانون رقم 11/2009 المؤرخ في 23/03/2009 والمتعلق بالشفرة الضريبية رقم 157/1، فإن المصلحة العامة تقتضي إجراء تصحيح في الحسابات الخاصة بالفترة الممتدة من 01/01/2008 إلى 31/12/2008، وذلك على ما يلي:

2016 =
 10849600,00 = اجراءات - 15208000,00
 1028254,00 = الأرباح المصوح
 المجموع الإجمالي المحض = 13398954,00
 $2845193,00 = 236567,00 - 3081760,00 = 1/23 \times 13398954,00$ TBS
 $356471,00 = 711399,00 \times 50\%$
 = 2017 =
 822500,00 = اجراءات + 873200,00
 الأرباح المصوح = 524610,00
 المجموع الإجمالي المحض = 1005010,00
 $2311572,00 = 1/23 \times 1005010,00$
 $2718966,00 = 543793,00 \times 25\% \times 2175173,00 = 136393,00 - 2311572,00$
 = 2018
 531200,00 = اجراءات
 الأرباح المصوح = 231761
 المجموع الإجمالي المحض = 762965
 $175481,00 = 1/23 \times 762965$
 $132506 = 17283 = 15\% \times 115000 = 60258,00 - 175481,00$
 مع العلم أنه عدا زيادة الضريبة المطبقة، وفقاً للمادة 192 من القانون رقم 11/2009 المؤرخ في 23/03/2009 والمتعلق بالشفرة الضريبية رقم 157/1، فإن قاصد من

المصدر : مكتب الاستشارات المحاسبية والجبائية

التعليق: بعد مراقبة المفتش للوثائق المرسله من طرف الشركة قام بإعداد وثيقة الـ C4 باعتماده على النقاط التالية التي لاحظها خلال عملية المراقبة:

- وجد ان بعضا من موردي المؤسسة قام بإصدار فواتير الشراء قبل صدور السجل التجاري.
- ارتكاب المورد خطأ في اعداد الفواتير التي تخص سنتي 2016/2017 بالرسم على القيمة المضافة TVA بمعدل 19%

وعليه المفتش القائم بعملية المراقبة برفض هذه الفواتير وقام بالتسوية على النحو التالي

جدول رقم (3): تسوية الاعباء

سنة 2018	سنة 2017	سنة 2016
ايجات: 531 200,00	الاستهلاكات الأخرى: 8 703 200,00	الاستهلاكات الأخرى: 10 849 605,00
الأساس الصرح به: 231 763,00	ايجات: 822 500,00	ايجات: 1 520 800,00
المجموع الإجمالي المحجوز:	الأساس الصرح به: 524 614,00	الأساس الصرح به: 1 022 554,00
175 481,00 = 23% × 762 965,00	المجموع الإجمالي المحجوز:	المجموع الإجمالي المحجوز:
= 60 258,00 - 175 481,00	2 311 572,0 = 23% × 10 050 314,00	13 398 959,00
= 17 283 = 15% × 115 223,00	= 136 399,00 - 2 311 572,00	:IBS
132 506,00	543 793,00 = 25% × 2 175 173,00	= %23 × 13 398 959,00
	2 718 966,00	= 236 567,00 - 3 081 790,00
		2 845 193,00
		711 298,00 = %25 × 2 845 193,00
		3 556 491,00 =

المصدر: من اعداد الطالبة حسب ما جاء في الشكل (2)

نتائج الـ C4: من خلال ما سبق نستنتج ان:

- يعتبر اشعار C4 ثاني مرحلة من مراحل النزاع الضريبي.
- يتم اصدار وثيقة الـ C4 عند اكتشاف خطأ او نقص في تصريحات المكلف بالضريبة.
- يجب الرد على وثيقة C4 في اجل أقصاه 30 يوم.
- عند امتناع المكلف بالتبرير او يكون تبريره ناقصا وغير مقنع يتم اصدار وثيقة C4 bis النهائية يعلم فيها المكلف بالقرار النهائي حول تبريراته.

3. اشعار RÔLE الورد الفردي:

بعد اشعار الـ C4 الذي أرسل للشركة المكلفة لتسوية الاعباء، قام المفتش بإصدار الورد الفردي او المستخرج النهائي الموضح في الشكل التالي:

الملحق رقم (4): الورد الفردي RÔLE

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL
N° : 311 Année

مدينة الضرائب لولاية
مفتشية الضرائب
(Cachet d'identification)

Série D. 37 - Imp. Officielle, Alger (2020)

DTS - TAXES - DROITS Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G. / 1%	2016	1.589.150		1.589.150	10%	158.915			158.915	10%	39.529	197.644
Amendes et pénalités (VF+IRG) I.B.S.	2016	2.053.442	1.028.554	1.024.888	13%	133.235	236.563		236.563	26%	61.516	394.656
Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE									393.940	97.460	491.300	491.300

المصدر: مكتب الاستشارات المحاسبية والجبائية.

التعليق: نظرا لتأخر المكلف بالضريبة بالرد على وثيقة C4 الأولية الخاصة بالتسوية من طرف الإدارة الضريبية تم ارسال اشعار C04 bis النهائي من خلال تسوية الأعباء النهائية، وأصدر المفتش المستخرج النهائي RÔLE الذي تم فيه رفض الأعباء السابقة الذكر وعليه تم تغريم المؤسسة من خلال استرجاع قيمة IBS و IRG ASS والتي كانت بمجموع 893 840 دج وغرامة 98 460 دج.

نتائج الورد الفردي RÔLE:

- يمثل الورد الفردي المرحلة الثالثة في هذه المنازعة.
- يحتوي الورد الفردي على التقديرات النهائية للضرائب وغرامات التأخير.
- يمثل الورد الفردي تسوية الإدارة الضريبية اتجاه الشركة.

4. رد المكلف على الورد الفردي:

قامت المؤسسة بوضع طلب إعادة النظر في قرار التسوية، من خلال طلب تقدمت به لدى المديرية العامة للضرائب ولاية ورقلة تطلب فيه إعادة النظر في الورد الفردي رقم 315-2020 على النحو التالي:

الملحق رقم (5): طلب إعادة النظر في قرار التسوية لسنة 2016

إلى السيدة(ة) : رئيس لجنة الطعن الولائي.

الموضوع: إعادة النظر في قرار رفض طلب رفض شكاية حول إعادة في الورد الفردي رقم 2020/315.
قرار رقم 2022/51

سيدي الكريم .

طبقا لأحكام المواد 70 . 71 . 72 . 73 من قانون الإجراءات الجبائية.
طبقا للمادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية.
يسعدني ويشرفني أن أضع بين أيديكم طلي هذا:

حيث أنه و بعد التسوية التي قامت بها مصالح مفتشية الضرائب المخادمة، و الموضحة في الورد الفردي رقم 2020/315 بخصوص السنوات 2016 و التي كانت حول الأعباء لسنة 2016، والمقدر ب 393.840.00 دج كوعاء و 98.460.00 دج كغرامة وذلك بمجموع 492.300 دج، والخاص بـ: الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح الشركاء IRG/ASS و IBS.

✓ من الناحية الشكلية: طبيعة المؤسسة نش ذ م ذ ش و (EURL) وهي غير خاضعة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح الشركاء IRG/ASS.

✓ كما تجدر الإشارة إلى أن طريق رفض الطلب غير مبررة قانونا لأنها لم تحتوي على مواد و نصوص قانونية يمكن الاعتماد عليها في الرفض.

✓ من ناحية المضمون: نرفق لكم رفقة هذا الطلب فواتير الشراء و كراء المعدات المتعلقة بهذا الورد والتي تثبت الأعباء سالفة الذكر و التي من خلالها تم تكوين الورد وعليه نلتمس من سيادتكم الموقرة إعادة النظر في هذا الورد الفردي المتعلق ب الضريبة على أرباح الشركات IBS.

الملحق (6): طلب إعادة النظر في قرار التسوية لسنة 2017 و 2018

الموضوع: إعادة

سيدي الكري

طبقا لأحكام المواد 70. 71. 72. 73 من قانون الإجراءات الجبائية.
طبقا للمادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية.
يسعدني ويشرفني أن أضع بين أيديكم طلبي هذا:

حيث أنه و بعد التسوية التي قامت بها مصالح مفتشية الضرائب المخادمة، و الموضحة في الورد الفردي رقم 2021/136 بخصوص السنوات 2017 و 2018، والتي كانت حول الأعباء لسنة السنوات 2017 و 2018، والمقدر ب 486.126 دج كوعاء و70.595 دج كغرامة وذلك بمجموع 556.721 دج، والخاص بـ: الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح الشركاء IRG/ASS والضريبة على أرباح الشركات IBS، والرسم على القيمة المضافة TVA.

- من الناحية الشكلية: طبيعة المؤسسة ش ذ م ذ ش و (EURL) وهي غير خاضعة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح الشركاء IRG/ASS. 2017 و 2018.
- من ناحية المضمون: نرفق لكم رفقة هذا الطلب فواتير الشراء و كراء المعدات 2017 و 2018، المتعلقة بهذا الورد والتي تثبت الأعباء سالفة الذكر والتي من خلالها تم تكوين الورد وعليه نلتمس من سيادتكم الموقرة إعادة النظر في هذا الورد الفردي المتعلق ب الضريبة على أرباح الشركات IBS.
- فيما يخص الرسم على القيمة المضافة لسنة 2018: نرفق لكم رفقة هذا الطلب فواتير الشراء و كراء المعدات 2017 و 2018، المتعلقة بهذا الورد والتي تثبت الأعباء سالفة الذكر والتي من خلالها تم تكوين الورد وعليه نلتمس من سيادتكم الموقرة إعادة النظر في هذا الورد الفردي المتعلق ب والرسم على القيمة المضافة TVA، الذي يعطي الحق للمؤسسة في استرجاع والرسم على القيمة المضافة TVA.

في انتظار ردكم بالقبول تقبلوا منا أسمى عبارات الاحترام و التقدير .

ورقلة في

الجا

- نسخة عن الورد رقم 2021/136.
- نسخة الفواتير الكراء وفواتير المشتريات .

المصدر: مكتب الاستشارات المحاسبية والجبائية

التعليق: بعد وصول قرار التسوية الى الشركة قامت المؤسسة بإرسال استفسار للمورد حول الخطأ الوارد في الأعباء من خلال اصدار الفواتير قبل صدور السجل التجاري والخطأ الذي ورد في الرسم على القيمة المضافة بحسابها على 19%.

قدم المورد التبرير على النحو التالي:

- فيما يتعلق بالفواتير المصدرة قبل صدور السجل التجاري تبين انه للمورد سجل تجاري اخر قديم وبنفس النشاط وقد تم تعديل الفواتير وارسال اعدار حول ذلك الخطأ.
- وفيما يخص الرسم على القيمة المضافة برر المورد ذلك بوجود خطأ في اصدار هذه الفواتير وتحجج بالبرنامج المحاسبي الذي اعد من خلاله هذه الفواتير.

وبناء على ذلك وبعد مشاورة المستشار الجبائي للشركة قررت المؤسسة وضع طلب إعادة النظر في قرار التسوية، حيث تضمن الطلب الشكل القانوني اللازم لإعادة النظر في الورد وكان كالتالي:

- الاستناد على مواد قانونية.
- الناحية الشكلية.
- الناحية الموضوعية.
- توفر الملاحق الضرورية.

فمن الناحية الشكلية: احتج المستشار الجبائي على ان الـ C04 النهائية لم تصل الى المكلف بالضريبة بالإضافة الى ان الشركة EURL وعليه فهي لا تخضع لـ IRG ASS وهذا خطأ وقع فيه المفتش الذي قام بعملية المراقبة.

اما من ناحية المضمون: لقد احتج المستشار على انه هناك خطأ وقع من المورد في اصدار هذه الفواتير وعليه المكلف لا يتحمل هذا الخطأ، وقام بإدراج رسالة الاعذار بالإضافة الى رد المورد والفواتير المصححة، كما ان المستشار الجبائي قام بمراجعة الطلب قبل ارسالها خلال الآجال القانونية مع الوثائق التي يمكن ان تساعد المكلف باسترجاع حقه.

نتائج طلب إعادة النظر:

- يتم تقديم طلب إعادة النظر على مستوى إدارة الضرائب.
- يحق للمكلف بالضريبة المنازعة في القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية.
- يجب ان يحتوي طلب إعادة النظر على الشكل القانوني اللازم لقبوله.

الا انه وللأسف جاء الرد بنفس طريقة التسوية السابقة وتم رفض طلب المكلف بالضريبة كما هو مبين في الشكل التالي:

الملحق رقم (7): وثيقة الرفض

REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE IN° 26

MINISTÈRE DES FINANCES

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

AVIS DE REJET

DIRECTION DES IMPÔTS DE
OUARGLA

Affaire suivre par :
Sous Direction du contentieux

Par le Directeur des impôts de wilaya
d'une demande en décharge ou réduction

2010
Ouar gla Le 04

Madame .Monsieur .

Référence.....
N° de décision.....
Réc N° 51/2022 ORD
Inspection MEKHADMA

mpôts et Taxe
JRG - IBS

ort n° 30010128348
Rôle n° 315/2020
Année : 2016

Montant contesté
2.301.00

Vous m'avez adressé une réclamation concernant l'imposition visée ci-contre. Après examen contentieux, j'ai décidé de rejeter dans sa totalité, votre réclamation pour les motifs indiqués au verso.

Si vous souhaitez vous pouvez obtenir des précision sur cette décision auprès de l'agent chargé d'instruire votre affaire.

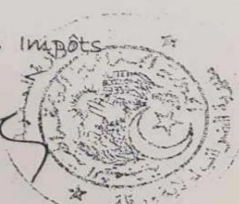
Cette démarche ne saurait cependant suspendre le délai dont vous disposez pour saisir la commission de recours Wilaya ou le Tribunal Administratif.

En effet, vous avez la possibilité d'adresser dans un délai de quatre (04) mois à partir de la réception du présent avis, une demande sur papier libre à Monsieur le président de la commission de recours compétente à déposer auprès de la direction des impôts

Si vous entendez contester cette décision de rejet partiel devant le juge il vous appartient de produire au greffe du tribunal administratif de - Ouargla - une demande motivée sur papier timbré dans un délai de quatre (04) mois à partir de la réception du présente avis, qu'il faut joindre à votre demande .

Je vous prie d'agrèer. Madame Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération

Le Directeur des Impôts
إيقالي عبد الرحمن



ولكن المكلف لم يبق الامر على حاله بل قام بإعادة ارسال الطلب للجنة الولائية للطعن بنفس الطريقة السابقة ووفق الشكل القانوني، محتجا على ذلك ان المديرية العامة او مصلحة المنازعات في المديرية العامة لم تأخذ بعين الاعتبار الرد او العناصر الأساسية التي أشار اليها المستشار الجبائي.

ثانيا: المقابلة:

جدول (4): أجوبة مساعد المستشار الجبائي بمكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية حول المستشار الجبائي، المنازعات الجبائية والتسيير الجبائي.

الرقم	البيان
01	س: ما هو مستواك العلمي؟ ج: ماستر في المحاسبة والتدقيق.
02	س: ماهي وظيفتك؟ ج: مساعد مستشار مكلف بالجبائية.
03	س: كم عدد سنوات خبرتك؟ ج: 10 سنوات.
04	س: ماهي المهمة الأساسية للمستشار الجبائي؟ ج: المتابعة على التصريحات الجبائية.
05	س: ماهي اهم صفة او مهارة يجب ان تتوفر لدى المستشار الجبائي؟ ج: الالمام بكل القوانين الجبائية والقوانين الأخرى التي لها علاقة بالجبائية.
06	س: ما مدى مساهمة المستشار الجبائي في التسيير الجبائي لدى المؤسسة الاقتصادية؟ ج: يساهم في نقادي الوقوع في الأخطاء الجبائية خلال التصريحات.
07	س: هل تحتاج كل مؤسسة اقتصادية في الجزائر الى مستشار جبائي؟ ج: نعم.
08	س: من منظورك الشخصي ماهي أكثر الأسباب المؤدية الى النزاع الجبائي؟ ج: نقص الخبرة. التهرب والغش الضريبي. الامتناع عن التصريح

09	س: ما هو دور المستشار الجبائي في المنازعات الضريبية؟ ج: يمثل المستشار الجبائي المؤسسة امام الإدارة الجبائية.
10	س: هل تجد انه هناك علاقة بين التسيير الجبائي والمنازعات الجبائية؟ ج: نعم هناك علاقة مهمة، فكلما كان التسيير الجبائي فعالا كما قلنا من المنازعات الجبائية.
11	س: ما مدى تأثير التسيير الجبائي في تحسين الوضعية الجبائية؟ ج: يعتبر التسيير الجبائي النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها فهو يهدف الى تخفيض الأعباء الى حدها الأدنى باستخدام الوسائل المشروعة.
12	س: ما هو أثر التكاليف الضريبية على الوضعية المالية؟ ج: تأثر التكاليف الضريبية تأثيرا سلبيا على الوضعية المالية لذلك يجب العمل على التحكم بها.
13	س: كيف يتحكم التسيير الجبائي في العبء الجبائي؟ ج: من خلال العمل على تخفيض الضريبة الحفاظ على لتوازن المالي الاستفادة من الامتيازات الجبائية.
14	س: ماذا يقصد بالفعالية الجبائية؟ ج: تعني الفعالية الجبائية تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها اثار تتوافق مع الهدف الجبائي المراد تحقيقه.
15	س: ماهي الطرق التي تفعل دور التسيير الجبائي؟ ج: انشاء مصلحة خاصة مكلفة بالتسيير الجبائي خبرات وتكوين المسيرين الجبائيين

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على المقابلة الشفهية.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها:

اولا: نتائج الدراسة:

- المنازعات تتم وفق مراحل ولا بد للمكلف ان ينتهز الفرصة في الاستفادة من المراحل الأولى قبل الوصول الى المرحلة الأخيرة.
- المنازعات الجبائية لا بد ان تكون من مستشار او مسير جبائي ملم بالقوانين.
- لا بد للمستشار الجبائي ان يستفيد من الأخطاء التي يقع فيها القائمون بالرقابة.

- اليات تسيير المنازعات تكون من المفتشية وصولاً الى المديرية العامة واللجنة الولائية للطعن او المديرية الجهوية للضرائب إذا كان المبلغ اقل من 2 مليار.

- لا بد للمكلف او المستشار الجبائي ان يلوج في الثغرات القانونية من اجل البحث عن مخرج للمكلف بالضريبة.

ثانيا: اثبات الفرضيات: بعد القيام بدراسة الحالة والمقابلة مع الاخصائيين بالاستشارة الجبائية بمكتب التميز توصلنا الى ما يلي:

- **الفرضية الأولى:** تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين، الأولى مرحلة الوعاء لتحديد المادة الضريبية وقيمتها والثانية تحصيلها من المكلف بالضريبة وينشا النزاع على مستوى هاتين المرحلتين؛ والأسباب التي تؤدي الى النزاع الضريبي هي تعدد التشريعات الضريبية وغموضها، كذلك الرقابة والفساد في الإدارة الجبائية وأيضاً مدى التزام المكلف بالضريبة بتسديد مستحقته ووعيه الضريبي، إذا أسباب النزاعات الجبائية تدور حول التشريع الجبائي، الإدارة الضريبية، المكلف بالضريبة، هذا ما يثبت صحة الفرضية.

- **الفرضية الثانية:** يصدر القرار من الإدارة الضريبية حول تسوية المنازعات اما بالقبول الكلي او الجزئي او يكون بالرفض، إذا الفرضية الثانية صحيحة.

- **الفرضية الثالثة:** يعتبر التسيير الجبائي اهم أداة للتقليل من النزاعات الضريبية وهذا يعني وجود علاقة قوية بين التسيير الجبائي والمنازعات الضريبية؛ وهذا يثبت صحة الفرضية الثالثة.

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة الحالة التي كانت في مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية تمكنا من اسقاط الدراسات النظرية بالفصل الأول على الواقع ومعرفة واقع تسوية المنازعات الجبائية والإجراءات المتخذة وفق التشريعات الجزائرية بالإضافة الى توضيح المقابلة مع المستشارين لعلاقة التسيير الجبائي بالمنازعات الجبائية وتأثيره على الوضعية الجبائية.

الخدمة

تحتل الضريبة مكانة هامة في تمويل اقتصاد الدولة مما جعلها محل اهتمام دائم من طرف مختلف التشريعات، وهذا ما تجلى في التغيير والإصلاح الدائم الذي تتعرض له القوانين الجبائية مما جعله تشريع ضريبي غير مستقر بسبب الاحكام الخاصة والمعقدة التي تحكمه وهو الامر الذي يؤدي الى إخلال التوازن بين المكلف بالضريبة الذي يعتبر ملزما بدفع الضريبة وإدارة الضرائب التي تشكل السلطة المكلفة بتحصيلها، وقد حاولنا من خلال هذه الدراسة الامام بموضوع المنازعات الجبائية والاجابة عن الإشكالية الرئيسية المتمثلة في اليات تسوية المنازعات الجبائية في بيئة الاعمال الجزائرية.

من خلال مشوار البحث والتطرق لمختلف جوانب الموضوع من ماهية المنازعات الجبائية واسبابها وانوعها، ومحاولة توضيح إجراءات تسويتها بمرحلتها الإدارية وامام القضاء بالاعتماد على ما تضمنه قانون الإجراءات الجبائية وقوانين أخرى والإجراءات التي وضعها المشرع الجزائري لتوطيد العلاقة والثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية؛ تم اثبات صحة جميع الفرضيات السابقة والتوصل الى النتائج التالية:

- تتميز المنازعات الجبائية في النظام الجزائري بخصوصيات ومميزات تنفرد بها مقارنة بالمنازعات الإدارية الأخرى، وهذا ما جعلها أكثر تعقيدا من غيرها من المنازعات.
- تخضع المنازعة الضريبية لقانون مرن وسريع التطور، حيث يقوم المشرع بتعديل احكامه باستمرار وهذا ما يستوجب تحيين معلوماته لمسايرة هذه التعديلات.
- منح المشرع الجبائي لإدارة الضرائب في إطار ممارساته للرقابة سلطات واسعة تباشرها في تقديرها للوعاء الضريبي وصولا الى تحصيلها.
- ومقابل ذلك منح المشرع الجبائي عدة سبل وطرق للمكلف بالضريبة لكي يدافع عن حقوقه عند انتهاكها اتجاه الإدارة الضريبية بداية من التظلم الإداري (الشكاية) انتهاء بالتظلم امام لجان الطعن الإدارية.
- كثرة التعديلات المتعلقة بالمجال الضريبي تؤدي الى صعوبة تطبيقها حتى من قبل الإدارة الجبائية في المرحلة الإدارية او من قبل القاضي في المرحلة القضائية.
- تعتبر إدارة الضرائب عضوا في تشكيلة لجان الطعن وهي التي تقدر وتحدد المخافة وتبلغ اراء اللجان الى المكلف بالضريبة.
- يعتبر التظلم الإداري اجراء اجباري في الدعوى الضريبية فبدونه لا تكون هناك منازعة ضريبية.

- تعدد واختلاف مواعيد تقديم الشكاية والدعوة الضريبية تؤدي الى التقادم وسقوط بعض الحقوق كون أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة غير ملمين بكل هذه الآجال والمواعيد، وهذا الامر قد تتجم عنه اثار مضرة بالمكلف بالضريبة مثل انقضاء الاجل المحدد في مادة التحصيل الضريبي.

التوصيات: وعلى ضوء النتائج المتوصل اليها يمكننا اقتراح النقاط التالية:

- محاولة تفادي التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية وتوحيدها في تشريع ضريبي مستقر وواضح لتفادي تعقدها وتمكن المكلفين بالضريبة الالمام بكل ما يخص المجال الجبائي.
- إعادة النظر في تشكيلة لجان الطعن والعمل على استقلاليتها وسحب عضوية إدارة الضرائب كونها طرفا في النزاع.
- إعادة النظر في إجراءات سير الدعوى والعمل على توضيحها وتبسيطها ليسهل على أطراف الدعوة فهمها وتمكين القاضي من الفصل في الموضوع في أسرع وقت.
- محاولة التقليل من الإجراءات الطويلة في مجال المنازعات الجبائية ككل وكثرة المسائل القانونية لتسوية النزاع الضريبي.

افاق الدراسة: من المجالات التي نطمح ان يتطرق لها الباحثين:

- فعالية الوعي الضريبي وأثره على المكلفين بالضريبة.
- واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.
- فعالية التسيير الجبائي في التقليل من المنازعات الجبائية.

قائمة المراجع:

الكتب:

- د. محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل انتهائها، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، مصر، 2012.

المذكرات:

- زعزوعة فاطمة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجزائري، جامعة تلمسان كلية الحقوق، 2005/2004.
- زاقي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2017/2016
- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جمعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر 2019.
- بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون اداري وإدارة عامة، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012.
- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون اعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007.
- محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي واثاره على المؤسسات، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص عوم اقتصادية، فرع إدارة اعمال كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة،

المقالات:

- د.قاشي يوسف، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلة معارف مجلة علمية دولية محكمة، العدد 23، ديسمبر، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2017.
- محمد امين كويدي، سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والادارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، مجلد 8، 2019، جامعة البليدة.
- يعقوب عبد الكريم، الإطار المفاهيمي للضريبة والنزاع الضريبي، مجلة الميدان للدراسات الرياضية والاجتماعية والإنسانية، المجلد الثاني، العدد 8 سبتمبر 2019، جامعة الجلفة
- شعبي مصطفى، مقال مكانة التسيير الجبائي في التصدي للأخطار الجبائية التي تعترض المؤسسة الاقتصادية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 11، العدد 2، جامعة علي لونيبي، البليدة، ديسمبر 2022.

- د.دين سويسي حمزة، د.عبد الوهاب سليمان، مقال دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الحوار الفكري، جامعة ادرار.

المحاضرات:

- أ. بن دحو نور الدين، محاضرة بعنوان المنازعات الضريبية، قانون قضائي، أولى ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس، 2020.
- د.قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، تخصص محاسبة وتدقيق، أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015/2014.

المواد:

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، 2023.

المراجع باللغة الأجنبية:

- Nacer Mourad, Baala Tahir, Article de Relation entre le contribuable d'impôt et l'administration fiscale, Blida, Tipaza.
- Mlouhi Katia, Mlouhi Zakia, la gestion du contentieux fiscal, cas de la direction des impôts de la wilaya de Tizi Ouzou, master, finance et entreprises, faculté des sciences et économiques, Tizi ousou, 2019.
- Ighssanene Yacine, Idiri Toufik, contentieux fiscal entre le recours administratif et le recours juridictionnel, master, faculté science de gestion, comptabilité et audit, université de Bejaia, 2021.

الملاحق

المقابلة:

البيان	الرقم
س: ما هو مستواك العلمي؟	01
س: ماهي وظيفتك؟	02
س: كم عدد سنوات خبرتك؟	03
س: ماهي المهمة الأساسية للمستشار الجبائي؟	04
س: ماهي اهم صفة او مهارة يجب ان تتوفر لدى المستشار الجبائي؟	05
س: ما مدى مساهمة المستشار الجبائي في التسيير الجبائي لدى المؤسسة الاقتصادية؟	06
س: هل تحتاج كل مؤسسة اقتصادية في الجزائر الى مستشار جبائي؟	07
س: من منظورك الشخصي ماهي أكثر الأسباب المؤدية الى النزاع الجبائي؟	08
س: ما هو دور المستشار الجبائي في المنازعات الضريبية؟	09
س: هل تجد انه هناك علاقة بين التسيير الجبائي والمنازعات الجبائية؟	10
س: ما مدى تأثير التسيير الجبائي في تحسين الوضعية الجبائية؟	11
س: ما هو أثر التكاليف الضريبية على الوضعية المالية؟	12
س: كيف يتحكم التسيير الجبائي في العبء الجبائي؟	13
س: ماذا يقصد بالفعالية الجبائية؟	14
س: ماهي الطرق التي تفعل دور التسيير الجبائي؟	15

الفهرس:

رقم الصفحة	العنوان
64	الاهـداء
64	الشكر
III	المخلص
64	قائمة الجداول
64	قائمة الاشكال
64	قائمة الملاحق
64	قائمة الاختصارات والرموز
1	المقدمة
2	الفصل الأول: الادبيات النظرية حول اليات تسوية المنازعات الجبائية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري
3	المطلب الأول: مفهوم المنازعات الجبائية
3	الفرع الأول: تعريف المنازعات الجبائية واطرافها
6	الفرع الثاني: أسباب وأنواع المنازعات الجبائية
11	الفرع الثالث: التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الجبائية
25	المطلب الثاني: التسيير الجبائي وعلاقته بالمنازعات الجبائية
25	الفرع الأول: تعريف التسيير الجبائي
26	الفرع الثاني: اهداف التسيير الجبائي
28	الفرع الثالث: علاقة التسيير الجبائي بالمنازعات الجبائية
30	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
30	المطلب الأول: عرض باللغة العربية
33	المطلب الثاني: عرض باللغة الأجنبية
35	المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
38	خلاصة الفصل
40	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

40	تمهيد
41	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
41	المطلب الأول: منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة
41	الفرع الأول: المنهجية المستخدمة
41	الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة
42	المطلب الثاني: مصادر المعلومات ومجتمع الدراسة
42	الفرع الأول: مصادر المعلومات
42	الفرع الثاني: مجتمع الدراسة
44	المبحث الثاني: عرض الدراسة والنتائج
44	المطلب الأول: عرض الدراسة
56	المطلب الثاني: عرض النتائج وإثبات الفرضيات
58	خلاصة الفصل
60	الخاتمة
61	قائمة المراجع
63	الملاحق
64	الفهرس