

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و العلوم التسيير
قسم : علوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم المالية والمحاسبة

اتخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان :

" تقييم نجاعة آليات المنازعات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية "
دراسة حالة : مكتب التميز للاستشارات المحاسبية و الجبائية بورقلة

من إعداد الطالبين : - عامر شمس الدين

- شنين بشير

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ : 20 جوان 2023

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د / زرقون عمر الفاروق.....(أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا

د / كسكس مسعود.....(أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة) مشرفا و مقرا

أ.د / خروبي يوسف.....(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2022-2023

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و العلوم التسيير

قسم : علوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم المالية والمحاسبة

اتخصص: محاسبة وجباية معمقة

بغنوان :

" تقييم نجاعة آليات المنازعات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية "
دراسة حالة : مكتب التميز للاستشارات المحاسبية و الجبائية بورقلة

من إعداد الطالبين : - عامر شمس الدين

- شنين بشير

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ : 20 جوان 2023

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د / زرقون عمر الفاروق.....(أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا

د / كسكس مسعود.....(أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة) مشرفا و مقرا

أ.د / خروبي يوسف.....(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2022-2023

إهداء

الحمد لله على هذه النعمة.
أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين حفظهما الله وإلى كل عائلتي كل باسمه.
إلى كل زملائي وأخوتي في العمل وفي الدراسة.
وإلى كل أساتذتي الذين رافقوني من الطور الابتدائي وإلى هذا اليوم في الجامعة.
وإلى كل طلبة محاسبة و جباية ماستر دفعة 2021-2023.

بن عامر شمس الدين

إهداء

الحمد لله على هذه النعمة.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى روح والدي رحمهما الله وإلى كل عائلتي كل باسمه.

إلى كل زملائي وأخوتي في العمل وفي الدراسة.

وإلى كل أساتذتي الذين رافقوني من الطور الابتدائي وإلى هذا اليوم في الجامعة.

وإلى كل طلبة محاسبة و جباية ماستر دفعة 2021-2023.

شنيين بشير

شكر وتقدير

نتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ الفاضل أطال الله في عمره وأمه بالصحة والعافية الأستاذ "مسعود كسكس" الذي شرفنا بقبوله الإشراف على هذه المذكرة والذي قدم نصائحه وإرشاداته القيمة التي من خلالها تم بعون الله إنجاز هذا العمل ، وكذا جميع أساتذتنا الذين تفضلوا بمناقشة هذا العمل المتواضع.

كما أشكر كل الأساتذة وأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

نتوجه بالشكر أيضا وإلى كل من ساهم في إعداد هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم نجاعة آليات تسيير المنازعات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تسليط الضوء على مرحلة في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الضريبية وهي المرحلة الإدارية لتسوية النزاع الجبائي نظرا لتمييزها بإجراءات خاصة و مختلفة عن باقي المنازعات الأخرى، و التي تتعرض إلى التعديل والتغيير المتسارع و المتلاحق للنصوص الضريبية، ، فهي عبارة عن مرحلة فاصلة و ضرورية منحت للمكلف بالضريبة من طرف المشرع للدفاع عن حقه و تعتبر في نفس الوقت وسيلة للإدارة الضريبية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء فإذا تحقق المكلف بالضريبة من عدم مشروعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها يمكنه اللجوء إلى الإدارة الضريبية من خلال تقديمه شكايته وفقا للشروط و الإجراءات القانونية المتبعة في ذلك، و عليه يمنح للإدارة الضريبة استدراك الأخطاء المرتكبة من قبلها من خلال إصدار قرار يتضمن تخفيضا جزئيا أو كليا للضريبة محل النزاع أو الرفض الكلي لطلبات المكلف بالضريبة، و في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار الصادر عن الإدارة الضريبية يمكنه اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية التي تبدي رأيها في طلبات المكلفين بالضريبة و التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة سواء في الوعاء أو حساب الضريبة أو الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، و قد خلصت الدراسة إلى أن فعالية الطرق و الكيفيات التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين في تسوية هذا النوع من المنازعات ، تتجسد في تجنب العبء المالي الناتج عن عدم تسوية هذه النزاعات و بالتالي سلامة المؤسسات وذلك من خلال إبداء رأي محايد وموضوعي.

الكلمات الدالة: منازعات جبائية، تسيير جبائي، خطر جبائي، لجان الطعن الجبائية، التظلم.

This study aims to assess the effectiveness of mechanisms for managing tax disputes within the economic institution. This is achieved by shedding light on a crucial stage in the tax dispute process, which is the administrative stage of tax dispute settlement. This stage is distinguished by its special procedures and differs from other disputes, as it is subject to rapid and consecutive amendments and changes in tax legislation. It is a pivotal and necessary stage granted by the legislator to the taxpayer to defend their rights. At the same time, it serves as a means for the tax administration to rectify its errors before resorting to the judiciary. If the taxpayer verifies the illegitimacy of the imposed tax or the procedures followed in its collection, they can resort to the tax administration by filing a complaint according to the conditions and legal procedures applicable in this regard. This grants the tax administration the opportunity to rectify its mistakes by issuing a decision that includes a partial or complete reduction of the disputed tax or a complete rejection of the taxpayer's requests. If the taxpayer is not satisfied with the decision issued by the tax administration, they can appeal to the administrative appeal committees. These committees express their opinions on taxpayers' requests and aim to rectify any errors in the tax base, tax calculation, or the utilization of legislative or regulatory provisions. The study concluded that the effectiveness of the methods and procedures established by the tax legislator in various laws to settle this type of dispute is manifested in avoiding the financial burden resulting from the non-settlement of these disputes. This, in turn, ensures the stability of institutions through the expression of neutral and objective opinions."

Keywords: tax disputes, tax management, tax risk, tax appeal committees, grievances.

قائمة المحتويات

IV	إهداء
VI	شكر و تقدير
VI	الملخص
VIII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية وجودة المعلومات المحاسبية
25	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع
26	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة حالة لدى مكتب التميز للاستشارات المحاسبية و الجبائية . ورقة .	
28	تمهيد
29	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
31	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
36	خلاصة الفصل
38	خاتمة
41	المراجع
44	الملاحق
54	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
22	الشروط الشكلية و الموضوعية للشكوى	01
32	توضيح الأعباء المطلوب تبريرها	02
34	ملخص المقابلة	03

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
30	الهيكل التنظيمي للمكتب	01

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
45	طلب المعلومات Cn°2	الملحق 01
46	إشعار التخلي عن التسوية Cn°4 Ter	الملحق 02
47	إشعار بالتسوية المقترحة Cn°4 ص 1	الملحق 03
48	إشعار بالتسوية المقترحة Cn°4 ص 2	
49	إستمارة رد المكلف	الملحق 04
50	إشعار بالتسوية النهائية Cn°4 Bis	الملحق 05
51	جدول الورد الفردي Role	الملحق 06
52	ورقة التعليمات In°3	الملحق 07

مقدمة

مقدمة :

تعد الضرائب من أهم مصادر تمويل الخزينة التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة و تمويلها ،وهي بذلك تُعنى بالأهمية سواء من الدولة أو المكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها و تحصيلها و تنظيمها وبالتالي فهي وسيلة لتوجيه ودفع عجلة اقتصاد الدولة ، فهي تسعى بذلك إلى تحقيق السياسة المالية والاقتصادية للدولة من حيث نجاعتها في التنمية و الانتعاش الاقتصادي، لذا كانت و لا زالت الضريبة أهم مصدر رئيسي لإيرادات الدولة، و التي تعتمد عليها من أجل إنفاقها العام و كذا تمويل خزينتها العامة.

والضريبة هي اقتطاع إجباري لمبلغ من المال من الذمة المالية للمكلفين بها، وهذا دون مقابل وذلك وفقا لقواعد وإجراءات منظمة تهدف إلى تغطية جزء هام من أعباء الدولة الكثيرة لذا فالضريبة تعتبر من أهم ميكانزمات السياسية الاقتصادية، لذا السبب بدأت الدول تولي اهتماما كبيرا للضرائب من خلال وضع نظام جبائي يضم سياسات جبائية تعتمد على أدوات تسييرها قصد الوصول إلى فعالية هذا النظام.

كما أن نظرة المكلف بأداء الضريبة لها تكون كعبء و هذا ما يؤدي في بعض الاحيان بالمكلف إلى التحايل والتهرب من أدائها أو قد يقع في أخطاء بسبب جهله لبعض القواعد المطبقة و هذا ما ينتج عنه خلافا أو نزاعا بينه و بين الإدارة الجبائية.

فالمنازعة الضريبية تعني المشاكل و الخلافات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة و تحصيلها ، فيلجأ المكلف إلى محاولة وجود مخرج لهذه الحالة و تسوية النزاع الضريبي والفصل فيه يقتضي المرور بالمرحلة الإدارية التي هي موضع دراستنا باعتبارها مرحلة مهمة لتفادي اللجوء إلى القضاء والتي تتضمن تقديم شكاية أو تظلم أمام مديرية الضرائب و اللجوء إلى لجان الطعن.

إشكالية الدراسة:

من مجمل ما سبق فان السؤال الأساسي الذي تحاول هذه المذكرة الإجابة عليه، يمكن صياغته على النحو التالي:

أين تكمن فاعلية و نجاعة آليات تسوية المنازعات الجبائية في تسوية النزاع الضريبي إداريا قبل اللجوء إلى القضاء؟

الأسئلة الفرعية:

وهذا التساؤل الرئيسي بدوره يقود الى طرح عدة أسئلة فرعية كما يلي:

- ماهي الأسباب المؤدية إلى نشوء النزاعات الجبائية؟
- ما هي إجراءات المنازعة الجبائية؟
- فيما تتمثل آليات تسوية المنازعات الجبائية وتكوينها وسير عملها ونتائج أعمالها؟

الفرضيات:

ولالإجابة على مجمل هذه الأسئلة نضع الفرضيات التالية:

1. هناك أسباب و عوامل مؤدية إلى نشوء النزاعات الضريبية؛
2. هناك إجراءات تتبع في المنازعات الجبائية؛
3. هناك آليات لتسوية المنازعات الجبائية لها طرق و قواعد سير و لها نتائج؛

مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار هذا الموضوع من أجل دراسته لم يكن وليد الصدفة، بل كان نتيجة لعدة اعتبارات وأسباب موضوعية، والتي تتمحور أساسا حول المستجدات الحديثة في مجال الجباية، إضافة إلى متطلبات البحث العلمي في هذا المجال، ويمكن اختصار أهم هذه المبررات فيما يلي:

- إن الوضعية الحالية التي تعيشها المؤسسة الاقتصادية، ومختلف المساعي الرامية للنهوض بوضعية هذه المؤسسات، وتأهيلها للاستجابة لمختلف التغيرات التي يشهدها الاقتصاد الوطني، تبعث على البحث ومحاولة التطرق ولو إلى أحد مجالات تأهيل هذه المؤسسات في المجال الجبائي، حيث أن تسيير المنازعات الجبائية على الخصوص تعتبر من أهم آلياته.
- محاولة تسليط الضوء على مرحلة في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الضريبية وهي المرحلة الإدارية لتسوية النزاع الضريبي نظرا لتميزها بإجراءات خاصة و مختلفة عن باقي المنازعات الأخرى، و التي تتعرض إلى التعديل و التغيير المتسارع و المتلاحق للنصوص الضريبية وكذا تسليط الضوء على الآليات الإدارية الكفيلة.
- الرغبة في معرفة جانب المنازعات الجبائية و التعمق في فهم موضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية على اعتبار أنها تدخل في صميم الاختصاص و كذا الإحاطة و الإلمام بالموضوع و البحث فيه وخاصة مجال المنازعات الضريبية.

- إن مجال تسيير المنازعات الجبائية كميدان دراسة بمختلف أبعاده، يفتح مجالا واسعا للدراسة حول المعلومات بمختلف أبعادها، وتعتبر المنازعات الجبائية ميدانا خصبا للدراسة.

أهداف البحث:

- ويهدف هذا البحث إلى إيضاح ولو بعض الغموض على مجال تسيير المنازعات الجبائية، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح الأسس النظرية والإطار العملي، ومحاولة التوفيق بينهما من أجل الوصول إلى تحقيق التوفيق بين ما يحققه تسيير المنازعات الجبائية وبين ما ينتج عنه من تخفيف للعبء الجبائي.
- كما يهدف هذا الموضوع إلى توضيح الدور الفعال الذي يلعبه تسيير المنازعات الجبائية في حل النزاع الجبائي والإعفاء من الغرامات و بالتالي إبعاد المؤسسة عن خطر مالي محقق أو تخفيض مقدار هذا الخطر.
- ونظرا للأخطاء الجبائية التي تشهدها المؤسسة الاقتصادية والتي تدخلها في نزاعات جبائية، فإن الأمر يتطلب تحديدا دقيقا وشاملا لمختلف جوانب تسيير المنازعات الجبائية.

أهمية البحث:

- تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، والتي تعتبر موضوع الساعة من حيث أنها تعالج إشكالية تسيير المنازعات الجبائية من خلال تقييم نجاعة و فعالية الطرق و الكيفيات التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين في تسوية هذا النوع من المنازعات.
- كما تعتبر هذه الدراسة حلقة من سلسلة الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع، وتتبع للمستجدات والتطورات التي يشهدها تسيير المنازعات الجبائية، حيث يعتبر البحث في ميدان المنازعات الجبائية نقطة الوصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى المؤسسات الاقتصادية والجهات الأكاديمية، ويبحث على محاولة البحث في مختلف جوانبه النظرية كدعم للممارسة العملية لتسيير المنازعات الجبائية.
- كما يعتبر البحث في هذا الموضوع محاولة لكسر الجمود الذي يشهده هذا المجال، كما أن الدراسة في هذا المجال تتيح إمكانية مواصلة البحث في الموضوع.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات اعتمدنا في الجانب النظري على "المنهج الوصفي" وذلك من خلال التطرق للمفاهيم الأساسية والنظرية في الموضوع، و دراسة و تحليل أهم ما قام به مكتب التميز للدراسات للإستشارات المحاسبية و الجبائية بورقلة من تسويات لنزاعات ضريبية.

حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على مستوى مكتب التميز للإستشارات المحاسبية و الجبائية بورقلة.
- **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر فيفري 2023 حتى نهاية شهر أفريل من نفس السنة، وذلك بدءا من إعداد و تحضير للوثائق ، مروراً بدراسة ملفات ذات صلة بالموضوع

صعوبات الدراسة:

- واجهتنا العديد من الصعوبات في إعداد هذه الدراسة ويمكن تلخيصها فيما يلي:
- تكمن الصعوبات التي واجهتنا في قلة أو انعدام التطرق لهذا الموضوع كما ذكرنا سابقا و كذا انعدام المراجع التي تلمس الموضوع مباشرة.
 - توسع موضوع المنازعات الضريبية، وهذا من خلال الإجراءات المعقدة وأحيانا تكون مبهمة وهذا ما صعب علينا دراسة الموضوع من كل جوانبه.

هيكل الدراسة:

ولقد خططت هذه الدراسة بحيث تقع في فصلين على النحو التالي:

- **الفصل الأول:** تطرقنا فيه إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية، الذي بدوره قسم إلى مبحثين، ففي المبحث الأول تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي و كذا الخطر الجبائي ثم التطرق لمفاهيم المنازعات الجبائية و أسبابها، أما في المبحث الثاني فتناولنا فيه عرض بشكل عام للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع وإجراء المقارنات بينها وبين الدراسة الحالية.
- **الفصل الثاني:** نتطرق فيه إلى الدراسة الميدانية والذي انقسم بدوره إلى مبحثين، حيث تناولنا في المبحث الأول الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة الاستبائية، كما تم فيه إعداد استبانة تحتوي على مجموعة من الأسئلة التي قمنا بتوجيهها إلى المكلف بالتسيير الجبائي بالمكتب، أما في المبحث الثاني سنقوم بتفسير النتائج المتوصل إليها ومناقشتها.

**الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
والدراسات السابقة**

تمهيد:

إن وجود المؤسسة في بيئة تتميز بالتغير المستمر، يحتم عليها التكيف مع متغيرات بيئتها، من خلال التقليل من تكاليفها وزيادة ربحيتها وتعزيز تنافسيتها حتى تضمن بقاءها، و من بين هذه التكاليف نجد التكاليف الجبائية التي يحددها القانون الجبائي، والذي بدوره أعطى هامش من الإختيار للمؤسسة يسمح لها بالترفضيل من بين الخيارات المتاحة، مما أدى إلى بروز فكرة التسيير الجبائي حتى يتسنى لها الإختيار الصحيح للامتيازات الجبائية المناسبة و تجنب المخاطر الجبائية، لذلك من خلال هذا الفصل سوف نعالج في المبحثين التاليين ما يلي:

- ❖ **المبحث الأول:** نتطرق في المطلب الاول إلى الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي والخطر الجبائي وأهم الخصائص الأساسية و في المطلب الثاني نتطرق إلى المنازعات الجبائية من خلال سرد تعاريف و تحديد أسباب نشوئها، الإجراءات المتبعة لتسويتها قبل اللجوء إلى الحلول القضائية.
- ❖ **المبحث الثاني:** نتطرق فيه للدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة، كما نتطرق إلى مقارنتها بالدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتسيير و الخطر الجبائين و المنازعات الجبائية

المطلب الأول: التسيير الجبائي و الخطر الجبائي

الفرع الأول: التسيير الجبائي

أولاً: تعريف التسيير الجبائي

هنالك عدة تعاريف للتسيير الجبائي نذكر من بينها :

التعريف الفرانكفوني: و الذي يرى بأن التسيير الجبائي هو "آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، في حدود مبدأ عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير، وهذا التعريف يقتصر على التكاليف الجبائية، وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطاء الجبائية ممكنة الوقوع¹."

التعريف الأنجلوسكسوني: و الذي يرى بأن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل: حملة الأسهم (المساهمين) المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب، المجتمع، المراجعين... إلخ، المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة (أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط) بالإضافة إلى أن له نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المالي عن طريق ضمان أقل إخضاع وهذا ما يسمى: المساهمة في خلق القيمة².

إذن نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة.

- التسيير الجبائي فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، ويهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية، وتجنب المؤسسة التكاليف الجبائية الإضافية من خلال

¹ صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، عدد 2013/12، ص 118 .

² شهابة فطيمة، دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، سنة 2015/2014 ص 08 .

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي وبالتالي هو وسيلة لترشيد القرار³.

- حسب كريستين كوليت Christine collete " فإن " تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في استراتيجيتها، إذا بدلا من السلبية تجاه الجبائية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها.⁴

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التسيير الجبائي: هو ذلك العنصر المهم جدا للتوظيف الجبائية داخل المؤسسات، وهو عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تتبعها المؤسسة في الحصول على التدفقات المالية، من خلال التخفيض في التكاليف الجبائية مع احترام النصوص التشريعية الضريبية المختلفة، وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية كل مؤسسة، ولهذا يصبح التسيير الجبائي وسيلة مهمة جدا في اتخاذ القرارات لدى المؤسسة.

ثانيا - خصائص التسيير الجبائي⁵ : يتميز التسيير الجبائي بخاصيتين أساسيتين :

الخاصية الأولى : وهي استعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي، حيث يعمل المسير الجبائي على تحليل التشريعات ودراستها من أجل إيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشروع وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار قانوني، وعليه فإن من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي، كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطا للغاية.

الخاصية الثانية : القرار طوعي للمكلف بالضريبة، إن التسيير الجبائي يركز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف الوضعية المناسبة له، وهو مرتبط بالإختيار الجبائي، فعملية اتخاذ القرار تتضمن اختيار بين بديلين أو أكثر. هذه القرارات تعكس إرادة المؤسسة في اختيار البديل الجبائي المناسب الذي يقره المشرع الجبائي وذلك بهدف تقليص الضرائب المستحقة على المؤسسة، فبانعدام هذه الخيارات والبدائل في التشريعات الجبائية يصبح التسيير الجبائي مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية المحددة مسبقا، وبالتالي يقف المسير الجبائي أمام مختلف الضرائب موقفا سلبيا.

إذن فالتسيير الجبائي يتحدد معناه الحقيقي في الأنظمة الضريبية التي تتضمن تشريعاتها المقدمة للمكلفين خيارات وبدائل و امتيازات، فالخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وغيرها، عن طريق توجيه نشاط المكلف الذي يحاول الاستفادة من

³ بوتيارة سمير، بشيش عبد المالك، التسيير الجبائي ودوره في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة سنة 2018/2019 ص 3.

⁴ بوتيارة سمير، بشيش عبد المالك، مرجع سابق، ص 4.

⁵ شهاة فطيمة، مرجع سابق ص 9، ص 11.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

مختلف الامتيازات والخيارات الجبائية المتاحة له عندما يكون في وضعية قانونية معينة وبالتالي يكون للمكلف الحرية التامة في اختيار البديل المناسب واتخاذ القرارات التي تتلاءم مع مصلحته.

ثالثاً : أهمية وأهداف التسيير الجبائي.

1 - أهمية التسيير الجبائي :

يعتبر التسيير الجبائي عملية ضرورية للمؤسسة باعتبار الجباية عبء ضريبي على المؤسسة ومن ثم فإن على المسيرين استخدام مختلف الوسائل والطرق المتاحة من أجل التقليل من هذا العبء، وبالتالي فإن انتهاج المؤسسات لنظام التسيير الاستراتيجي يمكن من⁶ :

- وضوح الرؤية المستقبلية واتخاذ القرارات الاستراتيجية، إذ أثبتت الدراسات أن المؤسسات التي تهتم بصياغة استراتيجية ناجحة ليس فقط لأنها تملك موارد مالية ولكن أيضاً لقدراتها على اتخاذ قرارات فعالة بسبب دقة المعلومات.

- الالتزام بالواجبات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الضريبي.
- تفادي الأعباء الضريبية الإضافية مثل (غرامات التأخير، العقوبات... إلخ) .
- تحسين نتائج المؤسسة وزيادة مردوديتها.
- تجنب الازدواج الضريبي على المؤسسة.

2 - أهداف التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية :

يسعى التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية⁷:

أ - **التحكم في العبء الضريبي**: تشكل الأعباء الجبائية جزء من سعر التكلفة لأي منتج وعليه فإنها تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في الرفع من تكاليف الإنتاج، مما يجعل التحكم فيها مهما للغاية ويتجلى التحكم في الأعباء الجبائية في ثلاث أشكال :

- العمل على تخفيض الضريبة.
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفورات عالية تعزز وضعية الخزينة.
- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني وذلك من أجل تحقيق أهداف تسييرية معينة مثال ذلك عدم حساب الاهتلاك في مستواه الأقصى المسموح به قانوناً وذلك بهدف توزيع الأرباح.

⁶ نسيمه بلحاج، زينب بن إسماعيل، التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الخدمائية الجزائرية، مذكرة شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار 2013/2014 ص 28

⁷ بوتيارة سمير، مرجع سابق، ص 4 ص 6 .

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

ب - الأمن الجبائي : على اعتبار أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، بمعنى أن المكلف بالضريبة يقوم بالتزاماته الجبائية طواعية بافتراض حسن النية، ولكن للإدارة الجبائية حق مراقبة تصريحات المكلفين ومدى التزامهم بإيداع التصريحات وتسديد الضرائب والرسوم وفقا للتشريع الساري المفعول؛ هذه الوضعية تضع المؤسسة في مواجهة الإدارة الجبائية، فالمسير الجبائي إذن يعمل جاهداً على تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة والذي لا يتأتى إلا بوجود المؤسسة في وضعية قانونية تجاه إدارة الضرائب ومن ثم لا يكون هناك تخوف من أي رقابة تقوم بها هذه الأخيرة للتأكد من انتظام المؤسسة اتجاه الادارة الجبائية.

ج - الفعالية الجبائية : تعتبر الفعالية هي القدرة على تحقيق الأهداف، فالكفاءة تعتر مدى حسن الموارد المتاحة، الأمر الذي يلزم بين الفعالية والكفاءة بما أن الاستخدام الجيد للموارد يساهم في تحقيق الأهداف، حيث أن الفعالية الجبائية هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الضرائب وكذا القدرة على التوفيق بين أهداف الضريبة (المالية، الاقتصادية، الاجتماعية) والتي عادة ما تتعارض فيما بينها ويكون ذلك بتحقيق الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف والإضرار بالمنفعة العامة، ولأن التوفيق المطلق بين الأهداف يصعب إدراكه فإن الفعالية تكمن في أقصى قدر من التناسق الذي يمكن حدوثه بين الأهداف.

د - خدمة استراتيجية المؤسسة : الاستراتيجية هي الوسائل التي بواسطتها يمكن الوصول إلى أهداف طويلة الأجل التي تنشدها المؤسسة، هذه الوسائل على شكل قرارات وأفعال متعلقة بطريقة استغلال الموارد المتاحة. إن المعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخبرات الاستراتيجية للمؤسسة بحيث تؤخذ محددات اتخاذ القرار الاستراتيجي، فالجباية تلعب دورا هاما في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة وكذا اختيار المكان الجغرافي للنشاط ناهيك عن اختيار أشكال التمويل والعلاقة القانونية بين المؤسسة والهيكل الجديد.

رابعا : مبادئ وحدود التسيير الجبائي

1 - مبادئ التسيير الجبائي :

يعتمد التسيير الجبائي في المؤسسة على مبدئين أساسيين و هما⁸ :

أ - مبدأ الحرية في التسيير : إن المكلف بالضريبة ومن خلال تسييره لأعماله، من حقه بأن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها وذلك تبعا لمهاراته ودكائه للتعامل مع الجباية. وبالمقابل فإن خياراته السيئة لا يمكن مباشرة تصنيفها على أنها تحايل ضريبي إلا إذا استطاعت الإدارة الضريبية إثبات سوء النية لديه.

⁸ بوتيارة سمير، مرجع سابق، ص10 ص11.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

وبما أن النتيجة الضريبية للمؤسسة تحسب انطلاقاً من النتيجة المحاسبية بعد إدخال التعديلات عليها فدور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة هذه النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أي اعتراض على طبيعة ونوعية التسيير الداخلي للمؤسسة ما دام المكلف بالضريبة لا يقوم بأي تجاوز قانوني.

ب - مبدأ عدم التدخل في التسيير : إن التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بالإيفاء بالتزاماتها الضريبية تجاه إدارة الضرائب وفق الشروط المحددة مسبقاً، فليس لإدارة الضرائب الحق التدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها ما دامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية حتى وإن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الاختيار. وعليه فإن ليس للإدارة الضريبية الحق في التدخل في القرارات التي يتخذها المسيرين في المؤسسة والذين يرونها مناسبة لها حتى وإن كانت تؤدي إلى زيادة التكاليف الجبائية، فمثلاً يحق للمؤسسة أن تلجأ إلى الاستدانة حتى وإن كانت الأموال الخاصة كافية للتمويل وهذا بغرض خصم الأعباء المالية من الربح الخاضع للضريبة. وقد أقر المشرع الجزائري بهذا المبدأ من خلال سماحه لإدارة الضرائب لممارسة حقها في الاطلاع الرقابة، التحقيق والمعاينة بحيث تهتم كل هذه التدخلات بالنظر في الوثائق المختلفة سواء على مستوى إدارة الضرائب من خلال مراجعة التصريحات الدورية أو على مستوى المكلف بالضريبة عندما تقرر الإدارة ضرورة ذلك

2 - حدود التسيير الجبائي :

قام المشرع بإعطاء الحرية للمؤسسة في التسيير الجبائي وفي المقابل كذلك قام بتحديد مجال لهذه الحرية وتتمثل في كل من⁹ :

أ - الحدود القانونية : منح المشرع الحرية الكاملة للمؤسسة في تسيير شؤونها تحت طائل القوانين السارية المفعول، وكل تجاوز أو عدم احترام لأحد هاته التشريعات في تسيير المؤسسة يعتبر تعسفاً قانونياً، والتعسف في استعمال الحق مصطلح لا يخص بالذكر التشريعات الجبائية فحسب بل يتعدى ذلك إلى كافة التشريعات الأخرى.

ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير ما يلي :

- العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها إخفاء أو تحقيق أو تحويل أرباح.
- تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات.
- التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية.
- التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع.

⁹ سعادوي نهي، دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم

التسيير، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2017 ص8

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.

وفي الأخير لابد من التفريق بين التسيير الجبائي والتعسف في استعمال الحق حيث أنه عادة ما تكون المؤسسة في إحدى الوضعيتين التاليتين:

- إما أن تدفع المؤسسة أكثر من القيمة القانونية للضريبة، وهذا يعني سواء في التسيير ناتج عن جهل المسير لمختلف الامتيازات التي يمنحها المشرع، وهذا لا يعتبر تعسفا في استعمال الحق لا تهتم به إدارة الضرائب.
- أو إنها تدفع أقل من القيمة القانونية للضريبة، وهذا ما يجعلها أمام خطر الوقوع في التعسف في استعمال الحق أو الغش الضريبي أو التهرب الضريبي، وعلى هذا المستوى يتدخل التسيير الجبائي من خلال محاولة بلع القيمة القانونية للضريبة.

ب - الحدود المالية : إن سوء تسيير الجباية يؤدي إلى ارتفاع الديون، وعلى رأس المال الديون الجبائية، لأنه لا يمكن تأجيلها، فهي مفروضة وفقا لأحكام القانون الجبائي، وكلما تأخرت المؤسسة عن دفعها يزداد حجمها وتصبح المؤسسة غير قادرة على تسديدها، ومن ثم تجدد نفسها عرضة لتحمل تكاليف إضافية في شكل غرامات وعقوبات على التأخير في الدفع مما يصعب ويعقد من مهمتها ويجعلها معرضة لعقوبات صارمة، تصل إلى تجريد حساباتها ويمكن أن تتعداه إلى إعلان إفلاسها وهناك أمثلة على الأخطاء التي يقع فيها المسيرين كالتنازل على عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة جدا عن الأسعار الحقيقية، وعليه على المؤسسات أن تحدد وبشكل دقيق في العمليات التي تقوم بها والتي قد تصنف ضمن هذه الأفعال.

خامسا : المسير الجبائي

1- تعريف المسير الجبائي¹⁰ :

هو المسؤول الأول عن تحديد البيئة الجبائية لأي قرار تسييري، وهو الذي يقف على مختلف الخيارات الممكنة والتي بانعدامها ليتمكن الحديث عن التسيير الجبائي.

2- مؤهلات المسير الجبائي :

بما أن التسيير الجبائي يتعامل مع مختلف قرارات التسيير، سواء متعلق بالقرارات الروتينية أو الاستراتيجية منها، فإنه يتوجب على كل مختص في التسيير الجبائي أن يكون متعدد الاختصاصات، كالتحكم في التقنيات المحاسبية والإلمام بالأسس القانونية للعمل التجاري وكذا مبادئ التحليل والتسيير المالي، إضافة إلى تحكمه في جباية المؤسسة كـمعيار أساسي¹¹.

¹⁰ بن زاوي محمد صابر، فعالية المراجعة الجبائية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2014/2015 ص58.

¹¹ بن زاوي محمد صابر، مرجع سابق، ص58.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

أ - التحكم في تقنيات التسيير: التسيير يعني اتخاذ القرار، لذا على المسير الجبائي أن يكون لديه مؤهلات اتخاذ القرار والتي تتمثل في القدرة على تشخيص، التنبؤ، تحديد البدائل وتقييمها، اختيار البديل الأنسب، وأهم عنصر في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو إدراك الآثار المالية لكل منها مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة أكيدة.

ب - التحكم في الجباية: تحكم المسير الجبائي في الجباية أمر بديهي لأن الجباية هي اهتمامه الأول، ويظهر هذا التحكم من خلال:

- معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي، هذه النصوص هي بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لاتخاذ أي قرار.

- إدراك آثار تلك النصوص على المؤسسة، أي تحديد حقوق والتزامات المؤسسة.

- معرفة تقنيات وآليات المراجعة (الرقابة) الضريبية واهتمامات إدارة الضرائب أثناء أي عملية رقابة ممكنة.

ج - التحكم في تقنيات المحاسبة: كانت المحاسبة ولفترة طويلة من الزمن تستخدم فقط لأغراض جبائية، ومعايير التسجيل المحاسبي كانت تتأثر بشكل كبير بقواعد الجباية، كما أن التسيير الجبائي في العديد من المؤسسات هو من مهام مديرية المحاسبة والمالية هذا ما يجعل إلمام المسير الجبائي بالآليات المحاسبية هاما للغاية، خاصة وأن المراجعة الجبائية والتي هي إحدى أدوات التسيير الجبائي تتداخل بشكل كبير مع المراجعة المحاسبية وذلك لاعتمادها الأساسي على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي والجبائي للمؤسسة، أي ضمان الفعالية والأمن من مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة أثناء القيام بالعمليات المختلفة.

د - المعرفة القانونية:

هذه المعرفة مطلوبة في المسير الجبائي للاعتبارات التالية:

- المسير الجبائي في تعامله مع الجباية يتناول بالدراسة نصوصا قانونية وتنظيمية، ويتطلب التعامل مع هذا النوع من النصوص مهارات خاصة قد لتكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية.

- أمام المؤسسة العديد من الخيارات القانونية ذات آثار جبائية مختلفة (الشكل القانوني للمؤسسة).

- التشريعات قد تنطوي على بعض الغموض أو السكون عن بعض الحالات، ما قد يوقع المؤسسة في المجالات المحظورة علم التسيير الجبائي (حدود التسيير الجبائي).

- المنازعات التي قد تنشأ مع إدارة الضرائب، الأمر الذي يتطلب شخصا ذا دراية بالإجراءات القانونية الواجب إتباعها يتحقق جزء كبير من الأمن الجبائي على المستوى القانوني.

3 - مهام المسير الجبائي:

للمسير الجبائي عدة مهام من بينها ما يلي¹²:

¹² - بن زاوي محمد صابر، مرجع سابق، ص 60.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

أ - السعي إلى الحوكمة الجبائية : وذلك من خلال قيامه ب :

- تسيير المعدل الفعلي للضريبة والفهم الجيد للمعلومة المالية من جانبها الجبائي.

- إثارة اهتمام الإدارة للرهانات الجبائية بطريقة بيداغوجية.

- إعداد روابط وعمليات منظمة للتبادل مع لجنة المراجعة و/أو مجلس الإدارة.

ب - تحسين العمل الجبائي داخل المؤسسة : ليتمكن من القيام بذلك يجب عليه إعادة النظر في أنظمة المؤسسة وقانون الأمن المالي من أجل تجاوز أهداف التوثيق واختيار كفاءة وموثوقية المعالجة، مراقبة البيانات والأخطاء التي تؤثر على الجباية.

ج - العمل على تقليل مواجهة الأخطار الجبائية : من خلال اختيار استراتيجية جبائية أفضل من تحمل عبء العمل الجبائي ، و القدرة على التشخيص الصحيح لموقع الخطر ، و الإحاطة بالنصائح الملائمة ووضع المستشارين الجبائيين في وجه تحديات المؤسسة.

الفرع الثاني : الخطر الجبائي

حيث نتناول مفهوم الخطر الجبائي وأهم الأسباب المساهمة في حدوثه.

أولاً : تعريف الخطر الجبائي وأسبابه.

1 - تعريف الخطر الجبائي :

للخطر الجبائي العديد من التعاريف نذكر منها¹³ :

- يعرف الخطر الجبائي بأنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية وتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات وعموماً ينشأ الخطر الجبائي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.

- الخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فيه نتيجة لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية اتجاه هذا التشريع.

بصفة عامة يمكن القول أن " الخطر الجبائي هو وضعية المؤسسة بعد تحملها للتكلفة الجبائية المتمثلة في الغرامات والعقوبات نتيجة عدم التزامها بالقوانين الجبائية."

2 - أسباب الخطر الجبائي :

يمكن تقسيم أسباب الخطر الجبائي إلى أسباب ناتجة عن ضعف التسيير وأخرى ناتجة عن تعقد النظام الجبائي¹⁴ .

¹³ ناصري آسيا، مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة مسيلة 2016/2017 ص 09.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

أ - الأسباب الناتجة عن ضعف التسيير : إن نمو المؤسسة واستمرارها مرهون بكفاءة المسير في اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، ومن الناحية الجبائية فإن عدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل أهم المخاطر الضريبية التي تعترض المؤسسة وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية، ونظرا لحجم الكبير للإعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم وضعف تكوينهم في الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب.

- المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة ما يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات في مواعيدها القانونية.

- اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى مما يؤدي ببعض المؤسسات إلى تخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها إلى التهرب من دفع الضرائب وتأجيلها، وهذا ما يؤدي إلى مخاطر ضريبية.

ب - الأسباب الناتجة عن تعقد النظام الجبائي : إن عدم استقرار التشريع الجبائي يرجع بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تحدث في قوانين المالية، مما خلق نوع من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية . كذلك فإن إيجاد هيكل جبائي يتماشى مع مستوى المجتمع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي يعتبر هدف كل التشريعات الجبائية في دول العالم، وعليه فإن التشريع الجبائي المعقد لا يخدم المؤسسة من حيث الإجراءات الواجب إتباعها، كما أن التشريع الذي يتميز بعدم الاستقرار هو في حد ذاته عامل لوقوع المؤسسة في الخطر الجبائي، حيث يمكن الحكم على تعقد التشريع الجبائي من خلال عدم يقين النصوص الجبائية.

ثانيا :مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة

يمكن تحديد مصادر الخطر الجبائي في مخاطر ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة وأخرى ناجمة عن التشريع الجبائي، وهما كالتالي¹⁵ :

1 - المخاطر الناتجة عن ضعف تسيير المؤسسة :

يمكن أن تنشأ مخاطر عن سوء تسيير المؤسسة وهذه المخاطر قد تنتج عن الأخطاء المادية بالإضافة إلى المخاطر الناتجة عن الخيارات الجبائية الغير ملائمة للمؤسسة، كالتطبيق السيئ للنصوص الضريبية أو سوء تفسير لبعض هذه النصوص، أو في كيفية إعداد التصريحات الضريبية ويرجع سبب حدوث هذه المخاطر إلى الأخطاء المحاسبية وكذلك الخطأ في تسيير المؤسسة بالإضافة إلى الأخطاء الناتجة عن عدم فهم التشريع الضريبي.

¹⁴ نصري آسيا، مرجع السابق ص10.

¹⁵ سليم عثمانية، لعفيفي، دور المراجعة الجبائية في تخفيض التكاليف، مذكرة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قلمة، سنة

2016/2015 ص51 ص52.

أ - الأخطاء المحاسبية:

تتمثل الأخطاء المحاسبية في مجمل الأخطاء التي تكون على مستوى الميزانية المحاسبية أو جدول حسابات النتائج، بالإضافة إلى المخاطر التي تحدث نتيجة عناصر أخرى مثل الخطأ في تطبيق المعدلات أو عدم الاستفادة من الامتيازات الضريبية... الخ، وعلى العموم فإن هذه المخاطر يمكن تداركها إذا ارتكبت بحسن نية، وذلك عن طريق الإجراءات التصحيحية التي تقوم بها إدارة الضرائب.

ب - الخطأ في قرار التسيير :

ينتج الخطأ في قرار التسيير عندما يقدم المسير على اختيار بديل ضريبي من بين البدائل الضريبية المتاحة لذا فإن هذا القرار يكون قانونيا في بعض الحالات، كما قد لا يكون قانونيا في حالات أخرى يكون الهدف منه تضخيم التكاليف وغيرها، وفي كلتا الحالتين تتعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية.

2 - المخاطر الناتجة عن التشريع الضريبي :

ويمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات من المخاطر والتي تتمثل في المخاطر الناتجة عن تعقد النظام الضريبي وكذلك مخاطر ناتجة عن عدم ثبات التشريعات الضريبية، بالإضافة إلى المخاطر الناتجة عن عدم كفاءة الإدارة الضريبية¹⁶.

أ - مخاطر ناتجة عن تعقد النظام الضريبي : إن كثرة وتعدد الضرائب يدفع بالمؤسسة إلى إتباع إجراءات جد معقدة للقيام بتصريحاتها المختلفة للضرائب . كما أن الكثير من المؤسسات لا تواكب التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي سواء من حيث المعدلات أو الاستفادة من الامتيازات، وأيضا ارتفاع معدلات الضرائب مما يشكل خطر ضريبي عليها، وبالتالي تكون المؤسسة عرضة للازدواج الضريبي وزيادة تكاليفها مما يعرقل استمراريتها.

مخاطر ناتجة عن عدم ثبات التشريعات الضريبية : إن عدم ثبات التشريعات الضريبية يؤدي إلى نشوب أخطار ضريبية نتيجة عدم معرفة المؤسسة لهاته التعديلات أو التغييرات، كما أن هذه التعديلات من شأنها أن تعرقل بناء سياسة المؤسسة واستراتيجيتها على المدى الطويل، ولعل خير دليل على هذا نجد التشريع الضريبي الجزائري الذي عرف تعديلات كثيرة من خلال قوانين المالية كعمليات إلغاء الضرائب مثل الدفع الجزائي وغيره.

مخاطر ناتجة عن عدم كفاءة الإدارة الضريبية : تتسبب أحيانا الإدارة الضريبية في فشل النظام الضريبي المطبق في أي بلد، وذلك لأن النظام الضريبي الأحسن تطورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه وعليه فإن عدم كفاءة الإدارة الضريبية التي تتجلى في عدم توفر العنصر البشري المؤهل وعدم توفر الإمكانيات المادية اللازمة، من شأنه أن ينشئ المخاطر الضريبية للمؤسسة في ظل سوء فهم المواد القانونية واختلاف تفسيراتها من جهة إلى أخرى مما يؤدي إلى دخول المؤسسة في منازعات يطول حلها.

¹⁶ مرجع سابق، ص 52.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

مما سبق يمكن القول ان التسيير الجبائي الجيد للخطر الجبائي قد يساهم في خلق مزايا تنافسية للمؤسسة، نظرا لمساهمتها في تخفيض التكاليف الكلية، والحد من الخطر الجبائي الذي قد تتعرض له المؤسسة وذلك من خلال القضاء على مصادره

المطلب الثاني : المنازعات الجبائية

إن كلمة منازعة بمجرد النطق يتبادر إلى ذهن السامع حصول مشاكل وخلافات بين أطراف المنازعة فالنزاع الضريبي يتضمن مجموع القواعد المطبقة على الخصومة التي تثار بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى حول تحديد وربط الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى. إذا يحق للمكلف محاصمة الإدارة الضريبية من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو في التحصيل وطرقه.

مما تجدر الإشارة إليه أن كلمة منازعة في الميدان الجبائي كلمة ذات (دلالتين) معنيين¹⁷ فقد يراد معنى واسع وهو الذي سوف نتناول بيانه أدناه، كما قد يراد بالمنازعة الضريبية معنى ضيق.

الفرع الاول : المنازعات الجبائية

أولا : المفهوم الواسع والضيق للمنازعة الضريبية

تعني المنازعة الضريبية بمفهومها الواسع مختلف المشاكل والاختلافات التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، هذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي، حيث يعتبر المنازعة الضريبية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية¹⁸ أو قضائية وبذلك فإنها تشمل بالإضافة إلى الخلافات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية حول ربط الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي وكل المسائل المرتبطة به على غرار الاستفادة من أحكام تشريعية تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء، وكذا مختلف الخلافات والنزاعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي فهي تشمل دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروعة، وكذا دعاوى تعويض الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي. ومن الفقهاء من يرى أن المنازعة الضريبية بالمفهوم الواسع لا تتوقف فقط هند النزاع الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف بخصوص الوعاء الضريبي وتحديده أو التحصيل الضريبي، فقد يتعدى مفهوم المنازعة الضريبية إلى الأخذ بعين الاعتبار تلك الخلافات الناشئة بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى بخصوص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف على غرار حالة الإعسار التي تلحق به أو حالة هلاك وتلف أمواله¹⁹ الأمر الذي يجعله عاجزا عن تسديد قيمة الضريبة إلى الإدارة الضريبية فيلجأ إليها من اجل محاولة إيجاد

¹⁷ كوسة فوضيل: الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010 ص 07.

¹⁸ خيرى عثمان فريز فرج عبد العال : إنهاء المنازعة الضريبية على الدخول بطريق الإنفاق ، دار النهضة العربية، القاهرة 2013/2012 ص 08.

¹⁹ أمزيان عزيز : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005 ص 09.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

مخرج لهذه الحالة التي حلت به . أما عن مفهوم المنازعة الضريبية بالمعنى الضيق فينصرف إلى تعريف المنازعة الضريبية على أنها تلك المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها وتنشأ بسبب تطبيقها للقانون الضريبي بصورة مباشرة على المكلفين والتي تتعلق بحصر المجتمع الضريبي وربط الضريبة وتحصيلها منهم²⁰ .

وبالنظر إلى المفهوم الضيق للمنازعة الضريبية يمكن لنا أن نبين الدوافع المحركة لهذا النزاع والتي تتمثل في الجوانب التالية²¹ :

- امتناع المكلف بالضريبة عن دفع المبالغ المفروضة والمستحقة على ذمته .
- قد تنشأ المنازعة الضريبية في حالة المكلف بالضريبة من دفع قيمتها واستعماله مختلف طرق وأساليب الغش والتدليس الضريبي .

- ينشأ النزاع الضريبي نتيجة المطالبة باستدراك الأخطاء الناتجة عن قيام الغدارة الضريبية بعملية تحديد الوعاء وتصفية الضريبة، وحين ذاك ترتكب أخطاء مادية أو مبالغة في تقدير قيمة الضريبة المستحقة، أو عدم الأخذ بعين الاعتبار حق استفادة المكلف من الأحكام التشريعية التي تعفي أو تخفض قيمة الضرائب على المكلف، وحين ذاك يلتمس المكلف من الإدارة الضريبية مراجعة هذه الأخطاء .

واستنادا إلى المفاهيم المتعلقة بالنزاع الضريبي سواء كان المفهوم الواسع أو المفهوم الضيق نجد أنه لقيام النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية لا بد من توفر ثلاثة عناصر لكي يعتبر النزاع نزاعا ضريبيا، هذه العناصر تتمثل في²² :

1 - وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع لأنها هي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها بناء على ما تقتضيه التشريعات الضريبية .

2 - أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغير من الأمر في شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر .

3 - أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزانة الدولة .

بالرجوع إلى التشريع الضريبي خاصة منه قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا للمنازعة الضريبية وإنما تطرق إلى شروطها ومضامينها ففي المواد المتعلقة بالمنازعة الضريبية في قانون الإجراءات الجبائية لا نجد أن المشرع الجزائري قد أعطى تعريفا للمنازعة الضريبية بل باستقراء هذه المواد نجد انه حدد شروط ومواعيد احتساب التقادم بخصوص النزاع الضريبي سواء ما تعلق بمنازعات الوعاء أو التحصيل، أو حتى المنازعة أمام لجان الطعن الإدارية المنشأة لهذا الغرض وكذلك الأمر للمنازعة الضريبية على مستوى القضاء فقد تضمنت

²⁰ خيرى عثمان فريز فرج عبد العال : إنهاء المنازعة الضريبية على الدخول بطريق الإتفاق ، مرجع سبق ذكره، ص 09 .

²¹ كوسة فوضيل : الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سبق ذكره، ص 09 .

²² خيرى عثمان فريز فرج عبد العال : إنهاء المنازعة الضريبية على الدخول بطريق الإتفاق، مرجع سبق ذكره، ص 10

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

هذه المواد البيان الدقيق للمنازعة الضريبية وشروطها ومواعيد رفعها بمعنى الآجال القانونية التي ترفع في ظلها النزاع الضريبي سواء على مستوى الإدارة الضريبية أو على مستوى لجان الطعن أو القضاء.

ثانيا : أنواع المنازعات الضريبية

يتم تقسيم النزاع الضريبي وفق العديد من المعايير والأسس التي يتم الإستناد إليها ومن بين أنواع النزاع الضريبي يمكن ذكر²³ :

1- حسب نوع الضريبة

حسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع متعلق بالضرائب المباشرة، وآخر متعلق بالضرائب غير المباشرة، ويتم الإستناد في تقسيم النزاع الضريبي حسب هذا المعيار إلى المعايير المتبعة في تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، وذلك كما تطرقنا إليه في الفصل الأول عند الحديث عن تقسيمات وأنواع الضرائب.

2- حسب المرحلة التي تمر بها الضريبة :

فحسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع مرتبط بالوعاء الضريبي ونزاع متعلق بالتحصيل، فمنازعات الوعاء هي تلك المنازعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الضريبي المتخذ كأساس لحساب قيمة الضريبة الواجبة الأداء من المكلف، أما منازعات التحصيل فهي كل ما يرتبط بطرق التحصيل الضريبي، ونرى أن منازعات التحصيل تنجر عن التحصيل الج بري وليس التحصيل الودي، فهذا الأخير يتم من خلاله إيفاء المكلف بقيمة الضرائب التي على عاتقه طواعية إلى الخزينة العامة، أما منازعات التحصيل الجبري فتنشأ بمناسبة امتناع المكلف عن سداد ديونه تجاه الخزينة ومن هنا تلجأ الإدارة الضريبية إلى القيام بإجراءات التحصيل الجبري، وعند ارتكابها مخالفة الإجراءات القانونية يثور النزاع الضريبي بينها وبين المكلف.

3- من حيث الجهة المطروح أمامها الضريبي :

حسب هذا المعيار نجد أن النزاع الضريبي ينقسم إلى نوعين، إما أن يكون نزاعا إداريا، وإما أن يكون نزاعا قضائيا، فالنزاع الإداري هو أن يكون النزاع مطروحا أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار في حد ا، بحيث يقوم المكلف برفع التظلم إلى الجهة المختصة سواء كنا أمام حالة منازعات الوعاء أو التحصيل، ونضيف أن طرح النزاع الضريبي أمام لجان الطعن والذي يعد اختياريا يدخل في خانة الطعن النزاعي الإداري، أما النزاع الضريبي القضائي فهو النزاع الذي يكون على مستوى القضاء حيث أن المكلف يقوم برفع نزاعه إلى المحكمة الإدارية وبعدها مجلس الدولة إن

²³ بدائية يحي: النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية والقانونية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011 من ص 23 إلى ص 27.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

لم يكن الحكم الصادر من المحكمة الإدارية في صالحه، هذا ونشير إلى أن المشرع يشترط لصحة رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء وجود التظلم المسبق من طرف المكلف أمام الإدارة الضريبية.

ثالثا : أسباب المنازعة الضريبية

بعدها تطرقنا إلى مفهوم المنازعة الضريبية ووجدنا أن لها مفهوم ضيق وآخر واسع، وكذا نظرة المشرع الجزائري للمنازعة الضريبية، سنحاول في هذا المطلب القيام بالتطرق إلى أهم الأسباب المؤدية إلى حدوث المنازعة الضريبية. وعلى العموم فأسباب النزاع الضريبي يمكن تقسيمها إلى أسباب ترجع إلى التشريع في حد ذاته وأخرى مرتبطة بالإدارة الضريبية ومدى كفاءتها وتوفرها على مقومات العمل السليم، كما أنه هناك أسباب ترجع إلى المكلفين في حد ذاتهم و بسلوكياتهم المقصودة وغير المقصودة يساهمون في نشوب النزاع الضريبي²⁴ هذه الأسباب سوف نتطرق إليها في ما يلي :

1 - أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي :

إن عدم استقرار التشريع الضريبي حيث أن كثرة التعديلات المدخلة على النظام الجبائي و اتسامه بالتعديل المتكرر والكثير في فترات زمنية قصيرة، قد تؤدي إلى حدوث سوء في الفهم وصعوبة حين التطبيق و منه إلى ارتكاب مخالفات جبائية تؤدي بدورها إلى حدوث نزاع ضريبي.

2 - أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية :

قد تساهم الإدارة الضريبية ببعض ما تتصف به من خصائص ومميزات في نشوب النزاع الضريبي، فالإدارة الضريبية هي الجهة القائمة على تطبيق التشريع الضريبي وحرصها على التزام المكلفين بالواجب الضريبي، وعلى هذا فلا بد أن تكون على قدر من الكفاءة من أجل تقليل أخطائها المؤدية إلى نشوب النزاع الضريبي، ولا تتأتى هذه الكفاءة للإدارة الضريبية بمختلف تشعباتها وهيكلها إلا من خلال توفير الإمكانيات المادية والبشرية وكذا الاعتناء بالعنصر البشري الذي يعد الدعامة والمقوم الأساسي لقيام الإدارة الضريبية بعملها على أكمل وجه وتقليل الأخطاء المؤدية إلى النزاع الضريبي، لأنه أولا وقبل كل شيء العنصر البشري هو أساس العملية الوظيفية في تحقيق المبتغى من فرض الضريبة على أفراد المجتمع الضريبي.

3 - أسباب تتعلق بالمكلف :

يعتبر المكلف حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الضريبي ويسهم بدور كبير في فعالية هذا النظام الضريبي من عدمه، فنقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإيفاء بالتزاماته تجاه الدولة، ونقص الوعي هذا مرده نقص الثقافة المالية لدى المكلف بصفة خاصة والمواطن بصفة عامة، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات المالية تجاه الدولة، و في المجال الضريبي يتجلى نقص الثقافة

²⁴ خيرى عثمان فريز فرج عبد العال : إنهاء المنازعة الضريبية على الدخول بطريق الإتفاق، مرجع سبق ذكره، ص 14.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

المالية والوعي الضريبي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الضريبية، كما أن الواقع والتطبيق العملي يؤكد على وجود عدائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية الساهرة على تطبيق التشريع الضريبي، فالمكلف يحاول دائما التملص من الإيفاء بالتزاماته الضريبية الشيء الذي يؤدي إلى نشوب نزاع ضريبي.

رابعاً : أهمية تسيير المنازعات الجبائية

يكتسي تسيير المنازعات الجبائية أهميته من ارتباطه بمفهوم العدالة الجبائية سواء في فرض الضرائب أو في الاستفادة من الضمانات المقررة لجميع المكلفين، فإذا كانت الإدارة الضريبية تضطلع بمجموعة من المهام الأساسية في توفير الموارد الجبائية فإنها مقيدة بنصوص قانونية تخص العمليات الجبائية، و التي يجب تطبيقها على جميع الملتزمين و كذلك بضمانات دستورية و قانونية معترف بها للمكلفين و التي يؤدي الإخلال بها إلى المساس بشرعية العمليات الجبائية، إن المحافظة على الموارد الجبائية وحمايتها تكتسي أهمية بالغة و كذلك ضمان حقوق المكلفين، وهذا لا يتأتى إلا من خلال ما يعرف بتسيير المنازعات الجبائية باعتباره آلية قانونية لحماية حقوق المكلف وتحصيل مختلف الموارد بالنسبة لخزينة الدولة.

الفرع الثاني: التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الجبائية

أولاً: التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية :

حولت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية لأي مكلف بالضريبة الحق في رفع تظلم إلى إدارة الضرائب، حيث يعتبر التظلم الضريبي أول مرحلة في تسوية النزاع الضريبي، شريطة أن يكون هذا التظلم متعلق بالضرائب و الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب باستثناء حقوق التسجيل و الرسم على الإشهار العقاري، إذن فمهما كان نوع النزاع الضريبي سواء تعلق بالوعاء أو بالتحصيل فإنه يتوجب ان يرفع امام الجهة الإدارية المصدرة للقرار محل النزاع، حيث يعتبر التظلم الضريبي شرطاً أساسياً سابقاً لقبول أي طعن قضائي.

وسنسرده فيما يلي الى الطريقة المتبعة لتسوية المنازعات الخاصة بالوعاء حيث تعد الشكوى أهم مرحلة فيها حيث سننتقل إلى مضمونها وشروطها، و من ثم الى منازعات التحصيل ومختلف الإجراءات المتعلقة بها :

أ - منازعات الوعاء: إن تحديد مقدار الضريبة المفروضة على المكلف يتطلب التحقق من الحدث المنشئ لها و تحديد الاعفاءات المرتبطة بها و التي يمكنه الاستفادة منها، و عليه يعتبر تحديد الوعاء الضريبي سبباً في نشوء إشكال بين المكلف و إدارة الضرائب، حيث لا يوجد توافق بينهما في قيمة الوعاء المعتمد كأساس لفرض الضريبة، و عليه منح المشرع للمكلف إمكانية تقديم شكاية أو ما تعرف اصطلاحاً بـ : التظلم الإداري المسبق.

1 - التظلم الإداري المسبق : كما و سبق الذكر , يعد التظلم الإداري المسبق شرطاً أساسياً و ألا تكون هذه الشكوى مرفوضة، حيث أن هذا التظلم الإداري المسبق يكون ضمن آجال قانونية و شكل لا بد ان تحترم.

أ - آجال تقديم التظلم الإداري المسبق (الشكوى) : حددت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية آجال تقديم الشكاوى، " تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي إدراج الجدول في التحصيل أو

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي²⁵ ، إذن كقاعدة عامة تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي كما تنقضي آجال الشكاوي في :

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خاللها المكلف بالضريبة إندارات جديدة في حالة أو اثر وقوع أخطاء في الإرسال حيث توجه له مثل هذه الإندارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.
- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق.

- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوي :

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.

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

- يجب تقديم الشكاوي التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة في اقصى أجل قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد.

ب - شروط التظلم الإداري المسبق (الشكاية) :

حددت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية شروط الشكاية الى قسمين وهي شروط شكلية و شروط موضوعية يمكن توضيحها وفق الجدول التالي :

الشروط الموضوعية	الشروط الشكلية
- 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 و الدفع لتصحیح الأخطاء الإدارية. - تعيين موطن المشتكي، حتى المشتكي الذي بالخارج يجب ان يتخذ موطننا بالجزائر، وكذلك المؤسسات الأجنبية يجب ان تعتمد على ممثل قانوني لها بالجزائر.	- يجب ان تكون الشكاوي فردية باستثناء المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وعلى أعضاء شركات الأشخاص ان يقدموا شكاوي جماعية. - يجب ان تقدم منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة. - تقدم على ورقة عادية ولا تخضع لحقوق الطابع.

جدول رقم : 01 الشروط الشكلية و الموضوعية للشكاوي

المصدر : من إعداد الطالبين.

²⁵ المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية 2023 ، ص 38.

2- التحقيق في الشكاوى و آجال البت

عند تقديم المكلف بالضريبة لشكايته أمام الإدارة الضريبية ، تقوم هذه الأخيرة بتلقيها و تسجيلها في سجل خاص ، مع تسليمه وصال بذلك الأمر . بعدها تحال الشكاية على مفتش الضرائب المختص (أي أن المدير الولائي للضرائب يأمر مفتش الضرائب بإجراء التحقيق) الذي قام بتأسيس الضريبة و ذلك من أجل التحقيق فيها ، على اعتبار أنه يجوز على كل المعلومات الضرورية المتعلقة بها، حيث يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوية للضرائب في الشكاوى التابعة لإختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر اعتباراً من تاريخ استلام الشكوى، كما يحدد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لإختصاص المدير الولائي للضرائب، و يمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، كما يقلص هذا الأجل إلى شهران (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة (المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023).

و يكون التحقيق في الشكوى في الشقين الشكلي و الموضوعي ، أي شكلها و محتواها ، فمثال بخصوص الشكل يمكن التحقق من الشروط الشكلية الواردة في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023 و كذلك المواعيد الواردة في المادة 72²⁶.

إذا و بناء على تقرير مفتش الضرائب قد يرفض المدير الولائي للضرائب الشكوى " أو يعلم المكلف بإصلاح العيوب الواردة في الشكوى ، أو يصدر قراره مباشرة إذا كان الأمر يتعلق بإصلاح خطأ مادي أو حسابي بسيط ، ويمكن المدير الولائي استدعاء المكلف لطلب توضيحات أو تبريرات تساهم في حل الخلاف، أو يحقق بالإطلاع على الوثائق أو بالمعاينة أو بطلب معلومات من الإدارات الأخرى أو المؤسسات المالية أو من لهم علاقة بالمكلف ، أو وفقاً للتقرير المعد من مفتش الضرائب ، ويعتمد على كل ذلك إتخاذ القرار المناسب بشأن التخفيض الكلي أو الجزئي ، أو رفض موضوع الشكوى ، و يبلغ بذلك قابض الضرائب و المكلف برسالة موصى عليها لتسوية وضعيته في حال الرضا، أو الطعن أمام لجان الطعن أو اللجوء إلى القضاء في حالة عدم الرضا²⁷ "

²⁶ بن اعراب محمد ، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية موجهة لطلبة السنة اولى ماستر قانون عام ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد لمين دباغين سطيف ، ص. 13 و ما بعدها

²⁷ ذبيح ميلود ، دروس في مقياس القانون الضريبي و المنازعات الضريبية ، لطلبة السنة اولى ماستر قانون اداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد بوضياف ، ص.19.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

- دراسة الطالبين حموش مروان و بلعيد عيسى بعنوان آليات تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية كلية العلوم التجارية و الاقتصادية و علوم التسيير جامعة يحي فارس المدية 2017 - 2018،
- دراسة الطالبين إبراهيم زاي و عبد القادر بغدادى بعنوان آليات تسيير المنازعات الجبائية كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة غرداية 2019 - 2020.
- دراسة الطالبة بلوطي حفيظة بعنوان تسوية المنازعات الجبائية كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي 2014 - 2015.
- دراسة الطالبتين زعيم فطيمة الزهرة و قديدح أميرة بعنوان فعالية المرحلة الإدارية في تسوية المنازعات الجبائية كلية العلوم التجارية و الاقتصادية و علوم التسيير جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل 2021 - 2022.

المطلب الثاني : عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

- Mlouhi Katia, Mlouhi Zakia, la gestion du contentieux fiscal, cas de la direction des impôts de la wilaya de Tizi Ouzou, 2019²⁸

قدم هذا البحث دراسة إشكالية حول مفهوم وأسباب النزاع الضريبي بصفة عامة، وواقع تسوية المنازعات في الجزائر من خلال دراسة 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 بمراحلته الإداري والقضائي حسب ما نص عليه قانون الضرائب في الجزائر كوسيلة لحفظ الحقوق سواء المكلف بالضريبة او الإدارة الضريبية؛ وقد أشار الباحث الى أهمية تحسين الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية لتحسين علاقتها مع المكلف بالضريبة وكذلك وضع تدابير لتدنية آجال معالجة الشكاوى المطروحة لدى إدارة الضرائب؛ حيث تم تقديم مجموعة من الاقتراحات والمتمثلة في تطوير نظام مراقبة المكلفين بالضريبة، تحسين شروط الاتصال 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.

²⁸ 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, 2021²⁹

تطرق 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 بإلقاء نظرة عامة بشأن إنشاء الضريبة، ثم التعرف الى النظام الضريبي في الجزائر وخصائصه، بعدها تطرق إلى 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 أن النزاع الضريبي هو إجراء يسمح بتخفيف العبء على المكلفين بالضريبة لذلك يجب على الإدارة الجبائية أن تعمل على مساعدتهم وتوجيههم من خلال تنظيم دورات تدريبية بهدف تحسين العلاقات بين الطرفين.

المطلب الثالث : موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

سيتم في هذا المطلب مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة ومحاولة استنتاج أوجه التشابه و أوجه الاختلاف، حيث يكمن وجه التشابه في العنوان أو الموضوع حيث تطرقت هذه الأخيرة إلى موضوع المنازعات الضريبية ، أما وجه الاختلاف فيمكن أن يتجلى في كون هذه الدراسات لم تتطرق إلى تقييم فاعلية آليات تسوية النزاعات الجبائية و إنما تطرقت إلى الإجراءات و سيرها فقط خاصة و أن معظم هذه الدراسات تأخذ الموضوع من ناحية ميدان الحقوق.

²⁹ 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.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الإطار النظري لتسوية المنازعات الجبائية وتوضيح بعض المفاهيم و الإجراءات الخاصة بها ، كما تم التعريف بالتسيير الجبائي و الخطر الجبائي قصد استغلال طر التسيير الجبائي لتفادي الأخطار الجبائية و منه تفادي الوقوع في النزاعات الضريبية.

وفي الأخير قمنا بعرض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع محل الدراسة، والتي توصلت إلى بدورها إلى مجموعة من النتائج تعكس الطرق و الإجراءات المتبعة في تسوية المنازعات الجبائية، وهذا ما سنحاول التطرق إليه في الفصل الثاني لهذه الدراسة.

الفصل الثاني:

دراسة حالة لدى مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية
ولاية ورقلة

تمهيد:

بعد استيفائنا للجزء النظري، والذي تناول كل من مفهوم التسيير الجبائي و كذا الخطر الجبائي و تعرفنا كذلك من خلاله على بعض المفاهيم و الإجراءات المتبعة في تسوية المنازعات الضريبية، وكذا أهم الدراسات السابقة في هذا المجال، سنحاول في هذا الفصل التطرق إسقاط الجانب النظري على الواقع التطبيقي في هذا الفصل من خلال دراسة حالة 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 في الدراسة؛

❖ **المبحث الثاني:** عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

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

المطلب الأول: المنهجية المستخدمة في الدراسة

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من اجل الوصول الى الأهداف المرجوة من هذا البحث وهذا نظرا لطبيعة الدراسة في الجانب التطبيقي التي تستلزم وصف الآليات أو الإجراءات المتبعة في تسوية المنازعات الجبائية والتي تعتبر عينة الدراسة، كما تم الاعتماد على أسلوب المقابلة من خلال طرح مجموعة من الأسئلة على مستشارين جبائيين بمكتب خاص بالاستشارات المحاسبية والجبائية.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

أولا: المقابلة الشخصية

إعتمدنا في هذه الدراسة على المقابلة مع مستشارين جبائيين مختصين في هذا الميدان، من اجل جمع المعلومات الأولية المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث وجهت أسئلة حول الاستشارة الجبائية والتسيير الجبائي و كذا الخطر الجبائي وعلاقتها بالمنازعات الجبائية و كذا بالإجراءات المتبعة لتسوية المنازعات الجبائية.

ثانيا: الوثائق الإدارية:

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على جمع الوثائق الإدارية الخاصة بموضوع تسوية المنازعات الجبائية والتي تحصلنا عليها من مصالح مكتب الاستشارات الجبائية حيث بنينا عليها الدراسة التطبيقية وساعدت في جمع المعلومات اللازمة.

ثالثا: مصادر المعلومات ومجتمع الدراسة:

سنقوم في هذا المطلب بتوضيح طريقة الدراسة ومصادر المعلومات المتحصل عليها بالإضافة الى التعرف على المجتمع الذي تمت فيه الدراسة.

1- مصادر المعلومات:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على مصدرين أساسيين:

أ - المصادر الأولية:

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

ب - 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.

2 - مجتمع الدراسة:

أ - معلومات عن المكتب:

حيث نقوم بتقديم معلومات عن الجهة ميدان الدراسة من خلال التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي وذكر اهم المهام التي يقوم بها.

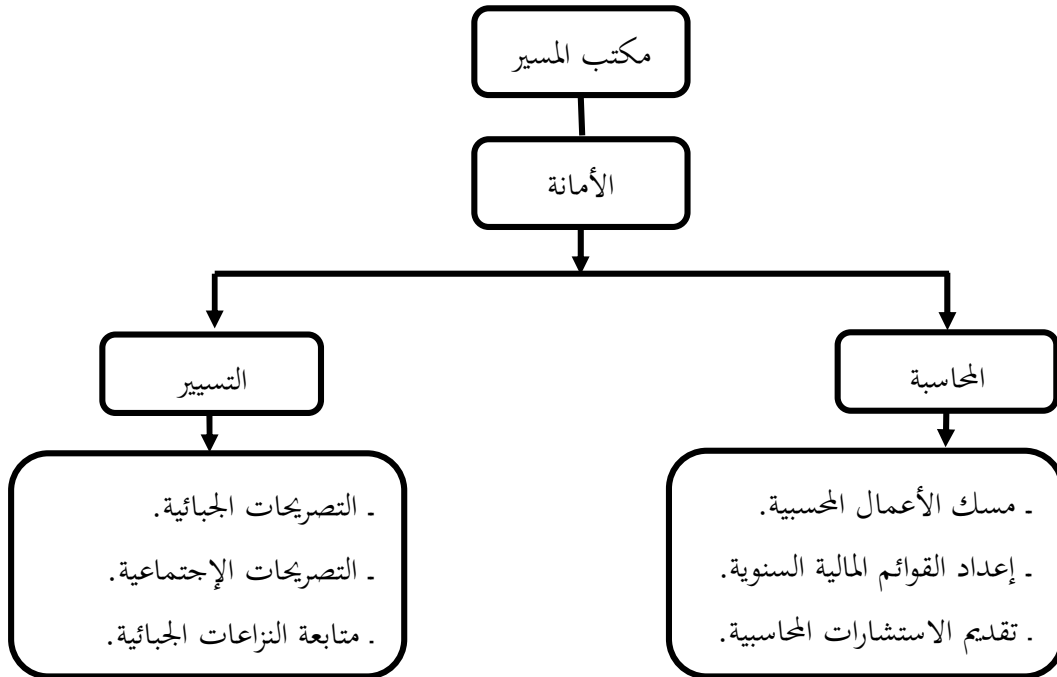
الفصل الثاني: دراسة حالة

التعريف بالمكتب:

تمت الدراسة الميدانية في مكتب التميز لأعمال المحاسبة والاستشارات المختلفة، الذي تم إنشاؤه في سنة 2014 ومقره متواجد قرب بنك الخليج و بنك الفلاحة و التنمية الريفية ببني ثور ورقلة، حيث أن المسير للمكتب هو الدكتور: مسعود كسكس الحاصل على شهادة الدكتوراه من جامعة غرداية سنة 2020 ، حيث لدى الأستاذ خبرة ميدانية مهنية تفوق عشر (10) سنوات في ميدان المحاسبة والجباية والتسيير وقد اشتغل في السابق مسيرا لمكتب الأستاذ بن داود عبد الرزاق محافظ حسابات والأمين العام للمصفي الجهوي للمحاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين للجنوب من سنة 2008 الى غاية سنة 2014 ، كما يشغل أستاذ مؤقت بكل من جامعتي غرداية و ورقلة منذ سنة 2015 الى غاية يومنا هذا؛ و من المهام و الأعمال التي يقوم المكتب بتقديمها لزيائنه نذكر:

- مسك الأعمال المحاسبية من تسجيلات و انجاز للميزانيات السنوية.
- انجاز التصريحات الجبائية والاجتماعية للزيائن وذلك بصفة شهرية وسنوية.
- انجاز الميزانيات الجبائية المصرح بها لدى مصالح الضرائب.
- الدراسات الاقتصادية للمشاريع التي تطلب من زيائنه.
- المصادقة كمحافظ للحسابات على الحسابات للشركات التجارية التي يتم التعاقد معها لهذا الغرض.
- الاستشارات المختلفة المحاسبية والجبائية.
- حل المنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمكتب:



الشكل (01): الهيكل التنظيمي للمكتب

قراءة في الهيكل التنظيمي للمكتب:

الأستاذ المسير : دور الأستاذ يتمثل في التنسيق بين الأمانة والمحاسبة والتسيير حتى يتسنى للزبائن الحصول على الخدمات اللازمة، طبعاً هذا يكون من خلال متابعة عمل مختلف الفروع الأخرى.

الأمانة : كما هو معلوم أنه من مهام الأمانة استلام الوثائق اللازمة و تسليمها للأستاذ الذي يقوم بتوجيه البريد حسب موضوعه إلى الفرع المعني، كما أنه من مهامها التذكير بمواعيد التصريحات الاجتماعية و كذا التذكير بالمواعيد الأخرى مع الزبائن أو الإدارات.

المحاسبة : من مهام العاملين بهذا الفرع مسك التسيير المحاسبي من خلال تسجيل العمليات المحاسبية لكل زبون و إعداد القوائم المالية اللازمة الميزانية الجبائية بناء على المعلومات المقدمة له من طرف الزبائن والوثائق اللازمة و كذلك متابعة حركة المستخدمين و تقديم الاستشارات المحاسبية للزبائن .

التسيير : يقوم المسير بمتابعة التصريحات الاجتماعية و الجبائية الدورية والسنوية للزبائن كما يقوم بمتابعة تسوية النزاعات الجبائية مع تقديم الاستشارات الجبائية إن طلب منه ذلك.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

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

المطلب الأول: عرض الدراسة

سننتقل في هذه الشكوى الى حالة الزبون (أ) التي وصلته وثيقة طلب المعلومات $Cn^{\circ}2$ (الملحق 1) من طرف الإدارة الضريبية بولاية ورقلة، حيث تعد هذه الأخيرة كإشعار من إدارة الضرائب بأن هناك خلل في التصريحات الجبائية أو خطأ في احتساب بعض الضرائب، يمكن القول بأن وثيقة طلب المعلومات $Cn^{\circ}2$ هي بداية الدخول في النزاع الضريبي، تجدر الإشارة إلى أن الآجال المحددة للرد على هذا الطلب هي ثمانية (08) أيام من صدوره إذا لم تقدم هذه التبريرات تسوى الوضعية الجبائية وفق منظور إدارة الضرائب.

المرحلة 1 : فبناء على وثيقة طلب المعلومات $Cn^{\circ}2$ رقم : 2022/64 المؤرخة في 2022/07/18 و الواردة من إدارة الضرائب تبين أن هناك أعباء و مصاريف لم تقتنع بها إدارة الضرائب فطلبت من خلال هذه الوثيقة من الزبون تقديم مبررات لهذه الأعباء و المصاريف حيث أن هذه الاعباء متعلقة بالسنوات : 2018 و 2019 ، 2020 .

الفصل الثاني: دراسة حالة

بعد اطلاع المكلف بتسيير ملف الزبون المعني على طلب المعلومات فيقوم بالرد في الخانة المحددة للإجابة و إمضاء الرد من ثم إعادة وثيقة طلب المعلومات Cn°2 مع الوثائق المبررة لهذه الاعباء و المصاريف.

من خلال ما سبق يمكن استنتاج مايلي :

- أنه عند المراقبة الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب لمكلف قد تجد بعض الأعباء بدون سندات تبررها أو تجد ضعفا يتعارض مع القوانين الجبائية الشيء الذي يوجب عليها ارسال وثيقة طلب المعلومات Cn°2 إلى المعني.

- يقوم المكلف بالرد مع ارفاق الوثائق المبررة للأعباء.

- أن وثيقة طلب المعلومات Cn°2 تعد نقطة بداية للنزاع الضريبي.

المرحلة 2 : بعد رد المكلف من خلال وثيقة طلب المعلومات Cn°2 مع إرفاق الوثائق المبررة للأعباء، تقوم إدارة الضرائب ممثلة في المفتش القائم بتسوية الجبائية بدراسة ملف التبرير و إسقاطه على القواعد القانونية الجبائية و عليه سيخلص إلى حالتين هما :

الحالة الاولى : قبول التبريرات و إصدار وثيقة تعرف بإشعار بالتخلي عن التسوية C4 Ter (الملحق 2).

الحالة الثانية : قبول بعض التبريرات أو رفضها كلية فهنا تقوم إدارة الضرائب بإصدار إشعار بالتسوية المقترحة C04 (الملحق 3) حيث تضم تفصيل احتساب الضرائب و الغرامات لتسوية الوضعية الجبائية للمكلف، ففي حالة الزبون (أ) كانت تفاصيل تسوية وضعيته الجبائية بعد رفض المفتش الجبائي القائم بماته التسوية رفض التبريرات المقدمة وفق ما جاء في إشعار بالتسوية المقترحة C04 كما يلي :

جدول رقم 2 : توضيح الأعباء المطلوب تبريرها

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
/	8.654.300,00	10.850.760,00	الإستهلاكات الأخرى
540.800,00	344.600,00	1.530.600,00	إيجارات
241.363,00	419.912,00	990.508,00	الأساس المصرح به
782.163,00	9.418.812,00	13.371.868,00	المجموع الإجمالي المحجوز
$23\% \times 782.163,00 = 179.890,00$	$23\% \times 9.418.812,00 = 2.166.330,00$	$23\% \times 13.371.868,00 = 3.075.530,00$	IBS
$50.160,00 - 179.890,00 = 129.730,00$	$160.119,00 - 2.166.330,00 = 2.006.211,00$	$227.321,00 - 3.075.530,00 = 2.848.209,00$	
$1,25\% \times 129.730,00 = 162.162,00$	$1,25\% \times 2.006.211,00 = 2.507.763,00$	$1,25\% \times 2.848.209,00 = 3.556.491,00$	

المصدر : من إعداد الطالبين

الفصل الثاني: دراسة حالة

عادة ما يرفق إشعار بالتسوية المقترحة C04 وثيقة تابعة تتمثل في رد المكلف (ملحق 4) و الذي تكون آجاله ثلاثون يوما ابتداء من صدور إشعار بالتسوية المقترحة C04 حيث تكفل إدارة الضرائب حق الرد و نقد ما جاء في إشعار بالتسوية المقترحة C04 و الدفاع عن تبريراته.
في هاته الحالة نخلص إلى احتمالين اثنين هما :

1 - اقتناع إدارة الضرائب بالرد و قبول المبررات فتقوم بإصدار وثيقة تعرف بإشعار بالتخلي عن التسوية C4 Ter.

2 - قبول بعض التبريرات أو رفض كلي للمبررات المقدمة فهنا تصدر الإدارة الضريبية وثيقة تعرف بإشعار بالتسوية النهائية C04 Bis (ملحق 5)، و عليه تقوم بإصدار ما يعرف جدول الورد الفردي " Avis A Payer Du Role Individuel " (ملحق 6) هنا يبدأ ما يعرف بالتظلم الإداري المسبق من خلال تقدم المكلف بشكوى مضمية بخط اليد تحمل فيها نقاط اعتراضه على ما جاء في جدول الدفع الفردي، فتقوم الإدارة الضريبية ممثلة في مصلحة المنازعات بإعداد وثيقة تعرف ب In^o3 ورقة التعليمات (ملحق 7) توضع داخلها الشكوى المقدمة من طرف المكلف المعني و ترسل إلى مفتشية الضرائب التي ينتمي إليها ملف المكلف جبائيا و من خلالها تقوم بدراسة الشكوى و الرد في أجل لا يتجاوز ثلاثة أشهر و في هذه الحالة يمكن أن نخلص إلى :

أ - قبول التظلم و إلغاء الضريبة و الغرامة الصادرة في حقه و يسوى النزاع الضريبي.

ب - قبول بعض التبريرات و بالتالي تخفيض الضريبة و الغرامة الصادرة في حقه و يسوى النزاع الضريبي.

ج - عدم قبول التظلم و رفض الشكوى و بالتالي بقاء الغرامة و الضريبة الصادرة في حقه و من هنا يأخذ النزاع الضريبي شكل آخر يعرف بالتسوية القضائية للنزاع الضريبي.

ففي حالة الزبون (أ) المكلف بالضريبة، يبدو انه تأخر في الرد على إشعار بالتسوية المقترحة C04 و عليه أصدرت الإدارة الضريبية إشعار بالتسوية النهائية C04 Bis و الذي بدوره يستلزم إصدار جدول الورد الفردي " Avis A Payer Du Role Individuel "، و الشيء الذي ألزم المكلف بإرسال تظلم لمديرية الضرائب ، و هنا تبدأ مرحلة التظلم الضريبي المسبق، لكن بعد إرسال الإدارة الضريبية ملف التظلم إلى مصالح المفتشية و بعد دراسته من حيث الشكل و من حيث المضمون أكدت على صحة التسوية التي قام بها المفتش سابقا و هو ما أدى إلى إرسال رسالة للمكلف من قبل مديرية الضرائب ترد بنفس طريقة التسوية السابقة وتم رفض طلب المكلف، هنا لم يتبقى للمكلف إلا اللجوء إلى النوع الآخر من التسوية و هو التسوية القضائية.

من خلال ما سبق نستنتج أنه :

الفصل الثاني: دراسة حالة

- يعتبر إشعار بالتسوية المقترحة C04 ثاني مرحلة من مراحل النزاع الضريبي.
- عند اكتشاف خطأ أو نقص في تصريحات المكلف بالضريبة يتم اصدار وثيقة إشعار بالتسوية المقترحة C04.
- آجال الرد على ما جاء في إشعار بالتسوية المقترحة C04 أقصاها ثلاثون يوما.
- عند امتناع المكلف بالتبرير أو يكون تبريره ناقصا وغير مقنع يتم اصدار وثيقة إشعار بالتسوية النهائية C04 Bis يبلغ فيها المكلف بالقرار النهائي حول تبريراته.
- بعد يتم اصدار وثيقة إشعار بالتسوية النهائية C04 Bis يتم إصدار جدول الورد الفردي " Avis A Payer Du Role Individuel " يبلغ فيها المكلف بالضرائب و الغرامات الواجب دفعها.
- يكفل للمكلف تقديم تظلم إلى إدارة الضرائب قصد إعادة النظر في وضعيته الجبائية.
- في حالة عدم قبول مبررات المكلف المقدمة و بقاء وضعيته الجبائية على ما هي عليه يمكنه اللجوء إلى القضاء.

المطلب الثاني : تحليل نتائج الدراسة و مناقشتها

نتائج الدراسة :

من خلال الدراسة تبين لنا أن نشأة النزاع الضريبي يكون من خلال خلاف بين نظرة إدارة الضرائب و نظرة المكلف لبعض الأعباء أو المصاريف سواء كانت ناتجة عن جهل بالقوانين أو تحايل من جهة المكلف أو من خطأ من جهة إدارة الضرائب و هذا ما يثبت صحة الفرضية الاولى للبحث بأن هناك أسباب و عوامل مؤدية إلى نشوء النزاعات الضريبية، لاحظنا كذلك عند مراقبة مفتشية الضرائب للملف الجبائي للمكلف و بعد وجود أخطاء في احتساب مبالغ الضرائب الواجبة عليه تقوم هذه الاخيرة بإرسال طلب للمعلومات إلى المكلف المعني لتبرير حساباته يحق له الرد في أجل ثمانية أيام ، حيث يقوم هذا الاخير بإعادة إرسال هذا الطلب مرفقا بوثائق الإثبات و التبريرات اللازمة، و بعد دراسة الملف من جديد وفق وثاق الإثبات فيكون هناك احتمالين هما :

- 1 - اقتناع إدارة الضرائب بالوثائق الثبوتية و بالتالي تحرر ما يعرف بالتنازل عن التسوية.
- 2 - اقتناع إدارة الضرائب بجزء من الوثائق و الجزء الآخر غير مجدي أو عدم اقتناعها بكل الوثائق الثبوتية و بالتالي تلجأ إلى اصدار ما يعرف بإشعار بالتسوية المقترحة و الذي يحق له الرد عليه وفق نموذج رد المكلف في أجل ثلاثين يوما طبعا مع الدفاع عن تبريراته و قد يكون هناك إحتمالين هما :

- 1 - قوة الوثائق و رد المكلف أقنعت الإدارة الضريبية و بالتالي تحرر ما يعرف بالتنازل عن التسوية.
- 2 - اقتناع إدارة الضرائب بجزء من الوثائق و الجزء الآخر غير مجدي أو عدم اقتناعها بكل الوثائق الثبوتية ولا برد المكلف و عليه تقوم بإصدار إشعار التسوية النهائية حيث يحق للمكلف الرد عنه في أجل ثلاثون يوما حيث يكون هناك احتمالين كما في السابق، لكن في حالة الإحتمال الثاني يصدر بما يعرف بجدول الورد الفردي، هنا نكون قد دخلنا في مرحلة اخرى حيث يقوم المعني بتحرير شكوى أو ما يعرف بالتظلم الضريبي المسبق و الذي ينتقد فيه النتيجة التي بلغ بها من طرف إدارة الضرائب شكلا و مضمونا و يرسله إلى مديرية الضرائب و التي بدورها تصدر ورقة التعليمات و ترفقها مع طلب المعني و ترسلها إلى مفتشية الضرائب المعنية للدراسة و الرد حيث

الفصل الثاني: دراسة حالة

يضم الرد نقدا للتظلم شكلا و مضمونا و بالتالي تبدي المفتشية رأيها ليعاد إلى مصلحة المنازعات بمديرية الضرائب و التي بدورها تبدي رأيها لأنها تمثل الحكم في النزاع، هذا الرأي ينتج عنه :

- 1- تأييد مديرية الضرائب لملف المعني و بالتالي إلغاء الضريبة و الغرامة عليه.
 - 2- تأييد مديرية الضرائب لجزء من ما أدلى به المكلف و بالتالي تخفيض قيمة الضرائب و الغرامة المفروضة عليه.
 - 3- تأييد مديرية الضرائب لرأي مفتشية الضرائب و بالتالي تحقيق فرض الضريبة و الغرامة المفروضة عليه.
- في الحالتين الثانية و الثالثة قد يقتنع المكلف بهما و يسدد ما عليه أو لا يقتنع فيلجأ إلى نوع آخر من التسوية و هو التسوية القضائية، و هذا ما يؤكد صحة الفرضيتين الثانية و الثالثة لهذا البحث هناك إجراءات تتبع في المنازعات الجبائية و هناك آليات لتسوية المنازعات الجبائية لها طرق و قواعد سير و لها نتائج، الشيء الذي يقودنا إلى الإجابة عن الإشكالية الأساسية ما مدى فاعلية و نجاعة آليات تسوية المنازعات الجبائية في تسوية النزاع الضريبي إداريا قبل اللجوء إلى القضاء؟ حيث تكمن فعالية و نجاعة آليات و تسوية المنازعات الجبائية إداريا في إغتنام المراحل الأولى منها و استشارة خبراء و مستشارين جبائين ضالعين في القوانين الجبائية لإيجاد ثغرات يعزز بها الرد حتى تكون النتيجة في صالح المكلف.

و يمكننا استخلاص مايلي :

- تمر المنازعات الجبائية وفق مراحل يتوجب للمكلف اغتنام الفرصة في الاستفادة من المراحل الأولى قبل الوصول إلى المرحلة الأخيرة.

- المنازعات الجبائية لا بد ان تسير من قبل مستشار او مسير جبائي ملم بالقوانين.

- على المستشار الجبائي الاستثمار في الأخطاء التي يقع فيها القائمون بالرقابة لإيجاد ثغرات لاستتباط حلول ينجد بها المكلف.

المقابلة :

لخصت المقابلة التي أجريناها مع المساعد المكلف بتسيير الملفات الجبائية وفق الجدول التالي :

الرقم	البيان
01	س : ما الوظيفة الموكلة إليك؟ ج : الوظيفة الموكلة لي هي مساعد مستشار مكلف بالجبائية.
02	س : ما المؤهل العلمي الذي تحوزه؟ ج : أنا حائز على شهادة الماستر في المحاسبة و التدقيق.
03	س : كم لديك خبرة في الميدان؟ ج : لدي خبرة تقدر بـ : عشر سنوات خدمة في الميدان.
04	س : ما المهمة الأساسية الموكلة لك كمساعد مستشار جبائي؟ ج : المساعدة في تقديم الاستشارات الجبائية للزبائن و كذا دراسة المشاكل بين الزبائن و الإدارة الضريبية.

الفصل الثاني: دراسة حالة

05	س : ما هي أهم ميزة يتصف بها المستشار الجبائي؟ ج : على المستشار الجبائي أن يكون ملما و مطلعاً بالقوانين الجبائية و كذا يتصف بالذكاء.
06	س : ما هي العلاقة بين التسيير الجبائي و المنازعات الجبائية؟ ج : كلما كان التسيير الجبائي جيداً قلت المنازعات و انعدمت و العكس صحيح.
07	س : هل من الواجب أن يكون بكل مؤسسة اقتصادية مستشاراً جبائياً؟ ج : من منظوري يجب ذلك حتى يتسنى للمؤسسات تفاجي الوقوع في النزاعات الضريبية.
08	س : ما المقصود بالفعالية الجبائية؟ ج : يقصد بها الأثر الذي يظهر على مستوى الوضعية الجبائية للمؤسسة سواء كان سلباً أو إيجاباً.
09	س : ما هي المراحل التي يمكن استغلالها خلال تسوية النزاع الضريبي؟ ج : من الأفضل استغلال المراحل الأولى قبل صدور التسوية النهائية.
10	س : هل كل ملفات تسوية النزاعات الجبائية تنتهي تسويتها لصالح المكلف؟ ج : ليس دوماً فهناك ملفات يلجأ فيها للقضاء و لا تسوى لصالح المكلف.
11	س : ما الذي يحز في نفسك كمستشار جبائي؟ ج : أحياناً و بتهاون الزبائن في الإدلاء بالمعلومات في حينها يؤدي إلى نشوب نزاع الشيء الذي يحزني.

جدول رقم 3 : ملخص المقابلة

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة الحالة التي قمنا بها على مستوى مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية تمكنا من اسقاط الدراسات النظرية الواردة في الفصل الأول على الواقع و من خلال ذلك تعرفنا على واقع تسوية المنازعات الجبائية والإجراءات المتخذة وفق التشريعات الجزائية إضافة إلى المقابلة مع مساعد المستشار المكلف بالجباية التي من خلالها وضحنا العلاقة التي تربط التسيير الجبائي بالمنازعات الجبائية وتأثير هذه العلاقة على الوضعية الجبائية.

خاتمة

تعد الضرائب موردا هاما لتمويل خزينة الدولة و بالتالي تنمية اقتصادها، هذا الدور عزز من اهميتها فستت لها قوانين تضبطها و تسيرها، حيث تعرف هذه القوانين تغييرا و إصلاحا دائما و بالتالي فهي في حالة غير مستقرة، هذه الحالة تؤدي إلى الإخلال بالتوازن بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، هذا الإختلال ينشأ عنه ما يعرف بالنزاعات الجبائية و التي حاولنا من خلال هذه الدراسة الإحاطة بهذه المنازعات و بأسبابها و طرق تجنبها و بآليات تسوية هذه المنازعات من خلال الإجابة عن الإشكالية الرئيسية المتمثلة في : ما مدى فاعلية و نجاعة آليات تسوية المنازعات الجبائية في تسوية النزاع الضريبي إداريا قبل اللجوء إلى القضاء؟

بالخوض في مشوار البحث والتطرق لمختلف جوانب الموضوع من ماهية المنازعات الجبائية وأسبابها وأنوعها، ومحاولة توضيح إجراءات تسويتها الإدارية قبل اللجوء إلى 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:

- هناك أسباب و عوامل مؤدية إلى نشوء النزاعات الضريبية، و لقد تطرقنا في الدراسة آنفا إلى هذه الأسباب بالتفصيل و رأينا كيف تؤدي إلى نشأة النزاع الضريبي حسب كل مسبب.

- هناك إجراءات تتبع في المنازعات الجبائية وضحتها المشرع ضمن قوانين، من خلالها يتوصل إلى تسوية هذه النزاعات.

- هناك آليات لتسوية المنازعات الجبائية لها طرق و قواعد سير و لها نتائج، فالعمل وفق هذه الآليات و طرق سيرها يضمن الوصول على نتائج مرضية طالما أحترمت هذه القواعد.

الإقتراحات و التوصيات :

- إعادة النظر في قانون الإجراءات الجبائية و وضع قانون مستقر لكي يتمكن المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية من الإلمام بأحكامه ونصوصه للتقليل من المنازعات الضريبية.

- العمل على تبسيط إجراءات تقديم الشكوى أمام الإدارة الضريبية و إلزام الإدارة بالرد في أقرب الآجال مع تقريب هذه الإدارة للمواطن.

- إعادة النظر في تشكيلة لجان الطعن الإدارية وسحب عضوية إدارة الضرائب منها لكونها طرفا في النزاع ومدى فعالية قراراتها.

- الاهتمام بتكوين موظفي إدارة الضرائب وتحفيزهم على أداء المهام المنوطة بهم بالإضافة إلى إيجاد خبراء متخصصين في المجال الضريبي وذلك الحفاظ على أموال الخزينة العمومية.

آفاق الدراسة

بعد دراستنا لموضوع المنازعات الجبائية برزت لنا العديد من المواضيع التي يمكن أن تكون أساسا لبحوث لاحقة كحلقة مكملة لموضوع بحثنا ، و من بين هذه المواضيع نذكر :

1. نجاعة آليات تسوية المنازعات الجبائية،
2. تأثير المنازعات الجبائية على سير المؤسسة؛
3. واقع المنازعات الجبائية و تأثيره على الثقة بين المكلف و الإدارة الجبائية؛
4. منازعات الوعاء الضريبي؛
5. طرق تسوية منازعات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري؛
6. طرق تفعيل دور لجان الطعن في فك المنازعات الجبائية.

المراجع

المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. خيري عثمان فريز فرج عبد العال : إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الإتفاق ، دار النهضة العربية، القاهرة 2013/2012؛
2. كوسة فوضيل :الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010؛
3. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع الجزائر، 2008؛
4. أمزيان عزيز :المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005؛
5. العيد صالح ، " الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية " ، دار بومة لمنشر ، الجزائر ، الطبعة الثالثة 2008

المذكرات:

1. بدائية يحي :النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية والقانونية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011؛
2. نسيمه بلحاج، زينب بن إسماعيل، التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الخدمانية الجزائرية، مذكرة شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار 2014/2013؛
3. شهابة فطيمة، دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، سنة 2015/2014؛
4. بن زاوي محمد صابر، فعالية المراجعة الجبائية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2015/2014؛
5. سليم عثمانية، لعفيفي، دور المراجعة الجبائية في تخفيض التكاليف، مذكرة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قلمة، سنة 2016/2015؛
6. ناصري آسيا، مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة مسيلة 2017/2016؛
7. سعداوي نهي، دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2017
8. بوتيارة سمير، بشيش عبد المالك، التسيير الجبائي ودوره في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة سنة 2019/2018.

المقالات والمدخلات:

1. ذبيح ميلود ، دروس في مقياس القانون الضريبي و المنازعات الضريبية ، لطلبة السنة اولى ماستر قانون اداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد بوضياف 2019؛
2. بن اعراب محمد ، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية موجهة لطلبة السنة اولى ماستر قانون عام ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد لمن دباغين سطيف 2018 ؛
3. صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، عدد . 2013/12؛

منشورات ومراسيم

1. قانون الإجراءات الجبائية 2023؛

المراجع باللغة الأجنبية

- 1- LAMARQUE Jean, Répertoire de contentieux administratif (contentieux fiscal), Dalloz, 2003
- 2- jean pierre casimir . le contrôle fiscale (contentieux-recouvrement) paris . .group revue fiduciaire . 10 eme édition . 2007

الملاحق

(01)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

Direction des Impôts de
Wilaya d. مرسىة

inspection de المنارة
64/2022

DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

Série C n° 2

Envoyer la réponse
à l'adresse suivante

A مرسىة le 12.10.7/2022
L a l'honneur
de prier M
demeurant à

N. I. F.:

de vouloir bien lui fournir, le plus tôt possible, les
renseignements suivants :

DEMANDE	REPONSE
طبقا للمادة 18 و 19 من قانون الاجراءات الجمالية و بعد مراجعة ملفك الاجتاشي المطوب منكم تقرر الاعباء و الضاريف التالية 2018 - استقالات اخرى 10.850.760,00 اجارات 1.530.600,00 2019 - استقالات اخرى 8.654.300,00 اجارات 3.446.000,00 2020 - اجارات 540.800,00	A le كما على اهلكم حول تقرر الاعباء و الضاريف المتخاضة السنوات 2018, 2019, 2020 تقرر رفقة هذا الارسال الغواتير الجنية بذلك لب طلبية
	(suite au verso)

F

REDRESSEMENTS ENVISAGES

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

Nom : Prénom : Grade :

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 لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجمالية
 تبعاً لطلب المعلومات بموجب C2 رقم 2022/64
 المؤرخ في: 07/12/2022 أين طلبت منكم تقديم تبريرات
 لبعض الأخطاء والمصاريف، ولكن بعد حالتكم كالتالي
 من التبريرات المقدمة استخلصت خلال ذلك وبعد الدراسة
 لسبب تتم التسوية، وتصحيح الحسابات على النحو
 التالي:

2018

استهلاك أفرز: 10 850 760,00 - إيجارات: 1 530 600,00
 الأساس المصحح به: 990 508,00
 المجموع الإجمالي المحجوز: 13 371 868,00
 $2 848 209,00 = 227 329,00 - 3 075 390,00 = 7,23 \times 13 371 868,00 = \text{IBS}$
 $3 556 491,00 = 712 052,00 - 7,25 \times 2 848 209,00$

2019

استهلاكات أفرز: 8 654 300,00 - إيجارات: 344 600,00
 الأساس المصحح به: 419 912
 المجموع الإجمالي المحجوز: 9 418 812,00
 $2 006 211,00 = 160 119,00 - 2 166 330,00 = 7,23 \times 9 418 812,00 = \text{IBS}$
 $2 507 763,00 = 501 552,00 - 7,25 \times 2 006 211,00$

2020

إيجارات: 540 800,00
 الأساس المصحح به: 241 363,00
 المجموع الإجمالي المحجوز: 782 163,00
 $129 730,00 = 50 160,00 - 179 890,00 = 7,23 \times 782 163,00 = \text{IBS}$
 $162 162,00 = 32 432,00 - 7,25 \times 129 730,00$

الملحق رقم 3: إشعار بالتسوية المقترحة Cn°4 ص 2

(03)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série C n° 4 Bis

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMENTS

STRUCTURE

Référence :

Accusé de Réception.
N°

M.

Activité / Profession:

Adresse

N° d'Article I.....

N° NIFI.....

A.....

J'ai l'honneur de vous faire connaitre :

Qu'en l'absence d'une réponse dans le délai imparti à la notification de proposition de redressement N° du, il a été décidé de maintenir les redressements envisagés à votre rencontre.

Que compte tenu de votre acceptation formelle reçue en date du, il a été décidé de maintenir définitivement les redressements envisagés dans la notification de proposition de redressements N° du

Qu'après examen de votre réponse reçue en date du à la notification de proposition de redressement N° du, par laquelle vous avez émis des observations relatives aux redressements envisagés, il a été décidé :

D'accepter partiellement les motifs et les justificatifs présentés.

De maintenir la totalité des redressements envisagés.

Les motifs pour lesquels vos observations et justificatifs n'ont pas été retenus sont explicités au verso.

Je vous informe, par ailleurs, qu'un rôle de régularisation sera établi à votre rencontre, lequel peut être contesté dans le cadre d'une réclamation contentieuse, en application des articles 70 à 72 et 172 du Code des Procédures Fiscales.

Veuillez agréer, Madame / Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

SIGNATURE DU RESPONSABLE

Imp. Officielle, Alger (2019)

الملحق رقم 5 : إشعار بالتسوية المقترحة Cn°4 Bis

e D - n° 37

٥٥١

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : Année :

مديرية الضرائب الولائية

DE
TIVITE

M. (nom et prénom - Raison sociale) السيد (اللقب، الاسم، التسمية)

E DE MISE EN RECouvreMENT

Activité ou Profession : النشاط أو المهنة

DATE D'EXIGIBILITE

Adresse : العنوان

RECETTE DES IMPOTS

Article d'imposition : رقم المادة

(Cachet d'identification)

Numéro d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي

(Cachet d'identification)

Numéro d'Identification Fiscale : رقم التعريف الضريبي

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Schema D - 37 - Imp. Officielle, Alger (2021)

MPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT rehaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer	
						De la base imposable (Déclarée)	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant		
I.R.G.	2018	1.148.914,40	1.148.914,40	1.148.914,40	23%	264.240,32	264.240,32	0	264.240,32	25%	66.060,08	330.300,40	
ratons et Amendes (VF+RG)	2018	2.504.116	990.508	1.513.608	23%	348.119,84	348.119,84	0	348.119,84	25%	86.995,46	435.115,30	
I.B.S.	2018	1.148.914,40	1.148.914,40	1.148.914,40	23%	264.240,32	264.240,32	0	264.240,32	25%	66.060,08	330.300,40	
ement Forfaitaire													
e sur accrais													
700 - Enregistrement													
- C 200 - Timbre													
I - B - 00 - TF et TA													
F - 00 - Impôt sur le Patrimoine													
TOTAL GENERAL DU ROLE													

الملحق رقم 6 : جدول الورد الفردي Role

الفهرس

الفهرس

IV	إهداء
VI	شكر و تقدير
VI	الملخص
VIII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
5	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة
6	تمهيد:
7	المبحث الأول: الإطار النظري للتسيير و الخطر الجبائين و المنازعات الجبائية
7	المطلب الاول: التسيير الجبائي و الخطر الجبائي
7	الفرع الأول: التسيير الجبائي
14	الفرع الثاني: الخطر الجبائي
17	المطلب الثاني: المنازعات الجبائية
17	الفرع الأول: المنازعات الجبائية
21	الفرع الثاني: التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الجبائية
24	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع
24	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية
24	المطلب الثاني: ا عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
25	المطلب الثالث : موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.
26	خلاصة الفصل:
27	الفصل الثاني: دراسة حالة لدى مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والحماية
28	تمهيد:
29	المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
29	المطلب الأول :المنهجية المستخدمة في الدراسة
29	المطلب الثاني :الأدوات المستخدمة

31	المبحث الثاني :عرض نتائج الدراسة ومناقشته
31	المطلب الأول :عرض الدراسة
34	المطلب الثاني : تحليل نتائج الدراسة و مناقشتها
36	خلاصة الفصل :
38	خاتمة
41	المراجع
45	الملاحق
54	الفهرس