

جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس  
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل  
شهادة الماستر أكاديمي

تخصص :  
محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

مساهمة السياسة الجبائية في التقليل من المنازعات الجبائية وزيادة التحصيل  
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

تحت إشراف الأستاذة  
نوي نجة

من إعداد الطلبة  
ابراهيم نوال  
دولاش سمير

230

السنة الجامعية 2021-2022



## كلمة شكر

نحمد الله ونثني عليه أن أنعم علينا بنعمة العلم ووفقنا لإنجاز  
هذا العمل .

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم " لم يشكر الله من لم  
يشكر الناس "

نتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع أساتذتنا

الشكر الجزيل للأستاذة " نوي نجاه " التي أشرفت على هذه  
المذكرة

إلى كافة عاملات وعمال مديرية الضرائب لولاية بومرداس  
إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل  
المتواضع

شكرا

## إهداء

إلى من قال فيهم عز وجل " وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"  
نبع المحبة والحنان والصبر والإقدام أُمي حفظها الله  
مثلي الأعلى في التضحية والدي العزيز رحمه الله  
إلى من أفنى الغالي والنفيس من أجلي، أخي النبيل مصطفى حفظه  
الله

إلى من ساندتني وساعدتني دوما: زوجتي

إلى جميع إخوتي وأخواتي

إلى بنتي العزيزتين مسيليا وأنايبس

إلى جميع زملائي في العمل وزملاء الدراسة

أهدي هذا العمل

دولاش سمير

## إهداء

الهم لك الحمد ولك الشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك والصلاة والسلام على خير الخلق محمد صلى الله عليه وسلم أما بعد:

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى التي احترقت كالشمعة لتنير دربي، إلى التي بدعائها تنحل كل العقد ويتيسر كل صعب إلى الغالية نبع الحنان أمي حفظها الله

إلى من ضحى وكافح لأجلي وكان السبب في وصولي إلى ما وصلت إليه أبي الغالي أطال الله في عمره

إلى سندي ورفيق دربي والذي شجعني على مواصلة مسيرتي العلمية زوجي العزيز "عثمان حفظه الله"

إلى فرحة قلبي وبهجته اللؤلؤتان اللتان تحلو بهما الحياة بناتي حبيباتي "لينة ابتهاج وليان نهال"

إلى أخواتي العزيزات وإخوتي الكرام حفظهم الله وادام وجودهم في حياتي وأزواجهم وكل أولادهم.

إلى صديقاتي الحبيبات: ليلي، أمال، فائزة، لامية، فضيلة،، صفية وأمينة.

و إلى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

نوال

## ملخص:

تناولت هذه الدراسة دور السياسة الجبائية في التقليل من المنازعات الضريبية وزيادة التحصيل الضريبي من خلال عرض أهم المفاهيم الأساسية للسياسة الجبائية التي أصبحت من أهم السياسات الاقتصادية التي تعتمدها الدولة لتوجيه الاقتصاد والتحكم به ، ومحاولة إبراز أهم التسهيلات والإجراءات التي قدمتها هذه الأخيرة للتقليل من المنازعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية التي أصبحت الحاجز الأساسي أمام زيادة الحصيلة الضريبية .

ولإظهار مدى فعالية هذه السياسة قمنا بعرض دراسة حالة بالمديرية الفرعية للتحصيل الضريبي -مديرية الضرائب لولاية بومرداس -خلال فترة 2013-2021، والتي خلصنا من خلالها إلى أنه فعلا تساهم السياسة الجبائية المتبعة في التقليل من النزاع وزيادة التحصيل الضريبي .

**الكلمات المفتاحية:** السياسة الجبائية ،التحصيل الضريبي،المنازعات الضريبية

## RESUME :

cette étude a abordée le rôle de la politique fiscale dans la rabaissement des litiges fiscaux et l'augmentation de la perception des impôts, en présentant les concepts de la politique fiscales ,qui est devenue l'une des politiques économiques les plus importantes adoptées par l'état pour diriger et maitrisé l'économie ,et essayer de mettre en évidence les facilites et procédures les plus importantes édictée pour réduire les litiges entre le contribuable et l'administration fiscale qui est devenue le principal obstacle a promouvoir des recettes fiscales .

Afin de montrer l'efficacité de cette politique, nous avons présenté une étude de cas a la sous -direction du recouvrement au niveau de la direction des impôts de la wilaya de Boumerdes durant la période 2013-2021, a travers la quelle nous avons conclu que la politique fiscale adoptée a contribue effectivement a amoindrir le conflit et augmenter le recouvrement fiscale.

**Mots clés :** politique fiscale, recouvrement fiscale, contentieux fiscale

# فهرس المحتويات

## فهرس

رقم الصفحة	العنوان
	كلمة شكر
	إهداء
	ملخص
I	فهرس
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
V	قائمة المصطلحات
أ ث	مقدمة
	الفصل الأول: السياسة الضريبية كآلية للتقليل من المنازعات الضريبية لزيادة التحصيل الضريبي
2	تمهيد الفصل
3	المبحث الأول التحصيل الضريبي الضريبي
3	المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي
6	المطلب الثاني: طرق ، أساليب التحصيل الضريبي والهيئات المكلفة بذلك
13	المطلب الثالث : قواعد التحصيل الضريبي و ضماناته
16	المبحث الثاني: مدخل لدراسة المنازعات الضريبية
16	المطلب الأول: ماهية المنازعات الضريبية
19	المطلب الثاني: أسباب المنازعات الضريبية
24	المطلب الثالث إجراءات الإلتماسات و المنازعات الضريبية
29	المبحث الثالث: السياسة الجبائية كمدخل للتقليل من المنازعات وزيادة التحصيل
29	المطلب الأول : ماهية السياسة الجبائية
34	المطلب الثاني: الإجراءات الجبائية التشجيعية المقدمة من طرف المشرع الجبائي
38	المطلب الثالث: عصرنة الإدارة الجبائية ودورها في تحسين الخدمة المقدمة
44	المطلب الرابع: تعزيز الوعي الجبائي لدى المكلفين
48	خلاصة الفصل

## فهرس

	الفصل الثاني: واقع التحصيل الضريبي في ظل المنازعات الضريبية في مديرية الضرائب لولاية بومرداس
50	تمهيد الفصل
51	المبحث الأول : عرض عام لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
51	المطلب الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس ومهامها
52	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
57	المطلب الثالث : المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
60	المبحث الثاني: دراسة تحليلية للتحصيل الضريبي نتيجة تطبيق التسهيلات الجبائية لتسوية المنازعات
60	المطلب الأول: تطور التحصيل الضريبي في ظل إجراءات التخفيض المشروط
65	المطلب الثاني:تطور التحصيل في ظل المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015
66	المطلب الثالث: تطور التحصيل الضريبي وفق إجراء إعادة الجدولة
67	المبحث الثالث : تقييم مساهمة الحصيلة المسترجعة في ظل الامتيازات المقدمة للتقليل من المنازعات في مديرية الضرائب لولاية بومرداس
67	المطلب الأول : تطور إجمالي التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس
70	المطلب الثاني: مساهمة التحصيل الضريبي الناجم عن إمتيازات تسوية المنازعات الضريبية في مديرية الضرائب لولاية بومرداس
72	المطلب الثالث:المعوقات التي تواجه الإدارة الضريبية في عملية التحصيل وسبل حلها
75	خلاصة الفصل
76	الخاتمة
79	قائمة المراجع

## قائمة الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
35	نسب التخفيض المشروط	جدول رقم 01
60	تطور التحصيل الضريبي وفق اجراءات التخفيض المشروط	جدول رقم 02
63	تطور الطلبات المودعة المقبولة والمرفوضة	جدول رقم 03
65	تطور التحصيل الضريبي وفق امتيازات نص المادة 51	جدول رقم 04
66	التحصيل الضريبي وفق طريقة جدولة الديون	جدول رقم 05
68	تطور اجمالي التحصيل الضريبي	جدول رقم 06
69	تطور التحصيل العام الودي والجبري	جدول رقم 07
70	مساهمة التحصيل الضريبي الناجم عن تطبيق الإجراءات التحفيزية إلى إجمالي التحصيل	جدول رقم 08
71	تطور عدد القضايا على مستوى المحاكم بسبب الغش الضريبي	جدول رقم 09

## قائمة الأشكال

الصفحة	البيان	الرقم
41	مخطط التنظيم للمديرية العامة للضرائب	شكل رقم 01
56	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	شكل رقم 02
57	المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	شكل رقم 03
58	الهيكل التنظيمي لقبضة الضرائب	شكل رقم 04
59	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	شكل رقم 05
61	تطور الديون الأساسية المحصلة وفق اجراءات التخفيض المشروط	شكل رقم 06
62	تطور غرامات الوعاء الملغاة والمستحقة وفق اجراءات التخفيض المشروط	شكل رقم 07
63	تطور غرامات التحصيل المحصلة والمستحقة وفق اجراءات التخفيض المشروط	شكل رقم 08
64	تطور الطلبات المودعة لتسوية النزاع مع الطلبات المقبولة والمرفوضة	شكل رقم 09
65	تطور التحصيل الضريبي وفق امتيازات نص المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015	شكل رقم 10
67	تطور التحصيل الضريبي وفق اجراء إعادة الجدولة	شكل رقم 11
68	تطور إجمالي التحصيل الضريبي	شكل رقم 12
69	نسب التحصيل الضريبي الودي والجبري	شكل رقم 13
70	مقارنة مساهمة التحصيل الضريبي الناجم عن التحفيظات الضريبية إلى الحصيلة الإجمالية	شكل رقم 14
71	تطور عدد القضايا على مستوى المحاكم	شكل رقم 51

## قائمة المصطلحات

المصطلح بالعربية	المصطلح بالفرنسية	الرمز
المديرية العتمة للضرائب	DIRECTION GENERALE DES IMPOTS	DGI
مديرية كبريات المؤسسات	DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES	DGE
مركز الضرائب	CENTRE DES IMPOTS	CDI
المركز الجوّاري للضرائب	CENTRE DE PROXIMITE DES IMPOTS	CPI
المديرية العامة للضرائب	DIRECTION REGIONALE DES IMPOT	DRI
الإشعار للغير الحائز	AVIS DES TIERS DETENTEUR	ATD

# مقدمة

## مقدمة

تسعى معظم الدول من بينها الجزائر إلى تحقيق التنمية المستدامة مستخدمة في ذلك كافة الوسائل والسياسات الجبائية، لما لها من أهمية بالغة كأداة لتوجيه الإقتصاد وتمويل التنمية كونها أداة تمويلية هامة وحيوية ومصدرا رئيسيا لإيرادات الدولة .

وعلى هذا الأساس أولت الدولة اهتماما بالغا بالضريبة لأنها أهم مصادر الحصول على الموارد المالية من أجل تمويل الإنفاق العام، وانطلاقا من هذه الأهمية تشدد وتسعى الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية لتحصيل الضرائب بشتى الطرق وأحسنها مستتدة بذلك إلى المكلف بالضريبة، الإدارة والأطراف القانونية الموضوعة لهذا الغرض وذلك لتحقيق الأهداف المرجوة.

غير أن هذه العملية يعكر صفوها كثرة النزاعات الضريبية التي تثور بين المكلف بالضريبة من جهة لما لديه من رؤية سلبية اتجاه الضريبة كأن يراها تعسفية ومجحفة في حقه، وبين الإدارة الضريبية من جهة أخرى والتي بدورها تهدف إلى زيادة الحصيلة الضريبية، وهذا ما استدعى الدولة للقيام بالعديد من الإصلاحات على السياسة الجبائية واتخاذها جملة من الإجراءات بهدف التقليل من المنازعات الضريبية وزيادة التحصيل الضريبي .

### الإشكالية:

من خلال ما سبق تتبلور معالم إشكالتنا والتي يمكن صياغتها في السؤال الجوهري التالي:

فيما يتجلى دور السياسة الجبائية في التقليل من المنازعات الضريبية وزيادة التحصيل الضريبي؟

### الأسئلة الفرعية:

وللإمام بجوانب الإشكالية المطروحة ارتأينا طرح جملة الأسئلة الفرعية التالية:

1-كيف يقود النزاع الضريبي إلى التخفيض من عملية التحصيل الضريبي؟

2-فيما تجلت أهم التسهيلات التي قدمتها السياسة الجبائية الجزائرية بغية التقليل من النزاعات وزيادة التحصيل

الضريبي؟

3-كيف ساهمت الإمتيازات المقدمة لتسوية المنازعات الضريبية في زيادة التحصيل الضريبي في مديرية

الضرائب لولاية بومرداس؟

### الفرضيات:

بعد طرح التساؤلات وأيضا طرح الإشكالية رأينا من الضروري تقديم بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا

للدراسة، وهي كما يلي:

1 - طول إجراءات المنازعات الجبائية تعرقل من عملية التحصيل الضريبي.

## مقدمة

2- رغم سلسلة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية، إلا أنها لا تحتوي على إجراءات تيسيرية للتقليل من المنازعات الضريبية.

3- لم تسهم الإجراءات التحفيزية المقدمة لتسوية المنازعات الضريبية في زيادة عملية التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

### أسباب اختيار الموضوع:

هناك أسباب موضوعية و أخرى ذاتية دفعتنا لاختيار هذا الموضوع نذكر منها:

-قلة الدراسات التي تناولت مساهمة السياسة الجبائية في التقليل من النزاع وزيادة التحصيل الضريبي.

-تزويد القراء ببعض المعارف من خلال إثراء البحوث حول الموضوع.

- ملنا إلى البحث في المواضيع المتعلقة بالجباية خاصة وأن هذه الأخيرة تتطابق مع مرحلة تخصصنا في تدرجنا الجامعي.

### أهداف البحث:

وتتمثل أبرز أهداف البحث فيما يلي:

-تسليط الضوء على أهم الإجراءات التي تبنتها السياسة الجبائية بهدف التقليل من المنازعات وزيادة التحصيل.

-معرفة إجراءات التحصيل والمنازعات في الجزائر، والإشارة إلى أهم مراحلها.

-كما نهدف من خلال هذا البحث إلى دراسة واقع التحصيل الجبائي في ولاية بومرداس بعد تطبيقها للتسهيلات المقدمة من طرف المشرع الجزائري.

-معرفة مدى انعكاس الامتيازات التي جاءت بها السياسة الجبائية للتقليل من النزاع والزيادة في عملية التحصيل الضريبي.

### -أهمية البحث:

تكمن أهمية بحثنا في إلقاء الضوء على عملية التحصيل الضريبي وأثرها الإقتصادي الكبير كونها تعتبر الآلية التي من خلالها يتم تمويل الخزينة العامة، وبما ان المنازعات الضريبية تعد أحد أهم المعوقات للتحصيل الضريبي، هذا ما استدعى اتخاذ جملة من الإجراءات التي تهدف إلى التقليل من هذه الأخيرة، وهذا ما استلزم منا التركيز على أهم الإجراءات التي تبنتها السياسة الجبائية بغية التقليل من المنازعات وزيادة التحصيل الضريبي.

# مقدمة

- **منهج البحث** : اعتمدنا في بحثنا هذا على منهجين المنهج الوصفي والتحليلي، حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي في الفصل الأول عند التطرق إلى التعريف بماهية التحصيل والمنازعات الضريبية وكذا سرد مختلف التشريعات التي تضمنتها السياسة الجبائية للتقليل من المنازعات بهدف زيادة التحصيل الضريبي، وقمنا باستخدام المنهج التحليلي في الفصل الثاني عند تحليل مختلف الإحصائيات الخاصة بالتحصيل الضريبي والمنازعات الضريبية.

## أداة البحث :

-الإحصائيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

-القوانين الجبائية.

## حدود البحث:

انصبت هذه الحدود على البحث في المنازعات والتحصيل الضريبي المطبق في الجزائر وما تضمنته السياسة الجبائية من إجراءات سواء من ناحية التشريع، الإدارة أو المكلفين للتقليل من عملية المنازعات بغية الزيادة في التحصيل الضريبي.

**الحدود المكانية:** ترتبط بالجزائر بأخذ مديرية الضرائب لولاية بومرداس كعينة للدراسة.

**الحدود الزمنية:** تتمثل الحدود الزمنية في الفترة الممتدة من 2013 الى 2021.

## صعوبات البحث:

-عدم توفر الإحصائيات الكافية.

-قلة المراجع التي تتناول موضوع بحثنا بصفة مباشرة.

- الوقت غير الكافي للبحث العلمي.

-الدراسات السابقة:

كثيرة هي ومتعددة الدراسات التي عالجت موضوع الضرائب في الجزائر من مختلف الجوانب، ولعل أهمها تتمثل في الآتي:

1-خير فضيلة، دور الحوافز الضريبية في استقطاب الإستثمار الأجنبي المباشر -دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب خلال الفترة (2001-2016) أطروحة دكتوراه.

## مقدمة

تمثلت إشكالية البحث في السؤال الجوهرى التالى:

ما هو الدور الذى تلعبه السياسة الضريبية عن طريق ما تقدمه من حوافز ضريبية فى استقطاب الإستثمار الأجنبى المباشر إلى كل من الجزائر، تونس والمغرب ؟

وقد خلص البحث إلى أنه تعمل أدوات السياسة الجبائية على إحداث آثار إيجابية وسلبية هامة على مختلف المتغيرات الإقتصادية الكلية، كون الضريبة من الوسائل الهامة التى تؤدي إلى تحريك وتوجيه النشاط الإقتصادى نظراً لآثارها الهامة على الاستهلاك، الاستثمار وغيرها .

2-يوسفى نور الدين، السياسات الجبائية فى دول المغرب العربى وإشكالية التنسيق فى إطار تحقيق الشامل الإقتصادى، أطروحة، دكتوراه علوم فى العلوم الإقتصادية تخصص اقتصاديات المالية والبنوك حيث تمثلت إشكالية البحث فيما يلى:

-إلى أى مدى يكمن اعتبار السياسات الجبائية فى دول المغرب العربى متقاربة لتجسيد تنسيق ضريبى يسهم فى تحقيق التكامل الإقتصادى ؟

وقد خلص البحث إلى أن السياسة الجبائية تؤدي دوراً مهماً فى جذب وتوجيه الاستثمارات إلى القطاعات والمناطق ذات الأولوية الوطنية، إذا ما اعتمدت على منظومة فعالة من الحوافز الضريبية والتشريعات الجبائية القادرة على تحقيق التوازن بين مصلحة المكلفين من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى.

**الفصل الأول: السياسة الضريبية كآلية للتقليل من المنازعات الضريبية  
لزيادة التحصيل الضريبي**

## تمهيد

يعتبر التحصيل الضريبي المرحلة النهائية للإدارة الجبائية في تحويل الدين الجبائي الخاص بالمكلفين بالضريبة إلى سيولة نقدية لحساب الخزينة العمومية، وذلك وفق تنظيم الضرائب وضبطها من خلال اختيار النظام الضريبي الذي يترجم أهداف السياسة الضريبية، إلا أن هذه العملية قد يعكر صفوها كثرة النزاعات الضريبية التي تتور بين الإدارة الضريبية والمكلف بها، ولتفادي النزاع والتأخير في التحصيل أقر المشرع الضريبي بالإضافة للإجراءات الردعية بعض التدابير التحفيزية للمكلف بالضريبة لتشجيعه على تسديدها.

في هذا الصدد، سنتناول من خلال هذا الفصل ما يلي:

**المبحث الأول: التحصيل الضريبي**

**المبحث الثاني: مدخل لدراسة المنازعات الضريبية**

**المبحث الثالث: السياسة الجبائية كمدخل للتقليل من المنازعات وزيادة التحصيل**

## المبحث الأول: التحصيل الضريبي

نظرا لأهمية الضرائب كونها تعتبر من أهم الموارد المالية للدولة فإن الاهتمام بعملية تحصيلها نالت اهتماما واسعا من قبل مختلف هيئات الدول، فخصصت أجهزة خاصة لهذه المهام، وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى ماهية التحصيل، طرقه وأساليبه والهيئات المكلفة بالتحصيل، وكذا ماهي قواعد وضمانات التحصيل؟

### المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي

تسعى الإدارة الجبائية لتحصيل الضرائب لأنها تعد مصدرا هاما وأساسيا لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة، وفيم يلي سوف نتطرق إلى مفهوم التحصيل، أهدافه وأهميته.

### الفرع الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

هناك العديد من التعريفات التي حاولت تحديد مفهوم التحصيل والتي نجد من بينها

**التعريف الأول:** يعني تحصيل الضريبة، مجموعة الإجراءات والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من المكلف بها إلى الخزينة العمومية على أساس الواقعة المنشئة لها، بعد اختيار المادة الخاضعة تقديرها وحساب مبلغها، تصل إلى آخر عملية وهي تحصيل الضريبة والتي تعبر عن مجموعة العمليات التي تستهدف تحويل قيمة الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية أي انتقال العنصر المالي من الدافع إلى الدولة .

وعلى ضوء هذا التعريف فإن مرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها وأن كافة المراحل السابقة إنما كانت تهدف وتمهد إلى هذه المرحلة، فبعد تحديد الوعاء وتطبيق معدل الضريبة المناسبة يصبح المبلغ الضريبي جاهزا للتحصيل وذلك إما عن طريق المكلف بدفعه إلى الخزينة أو تحصيله من طرف الخزينة<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** هو مجموع العمليات التي ترمي إلى نقل مبالغ الضريبة من ذمة الممول إلى الخزينة العامة، أي استقاء الدولة لدين الضريبة<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** يطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموعة العمليات التي تهدف إلى نقل المبالغ الضريبية من جيوب المكلفين إلى صناديق الخزينة، وتعتبر من أهم المراحل لأن الإخفاق في تحصيلها يعتبر ضياع كل الجهود والتكاليف التي أنفقت من أجل الضريبة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر 2014، ص 198-199.

<sup>2</sup> منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، مطبوعات الجامعة المفتوحة طرابلس، 1999، ص 173.

<sup>3</sup> عبد الله خبابية، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، سباب الجامعة، مصطفى مشرقة، الاسكندرية، 2009، ص 142.

من خلال التعريفات السابقة يمكننا تعريف التحصيل الضريبي على انه آخر مرحلة للضريبة بحيث يتم فيها تحويل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، وهذا يعني إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة.

### الفرع الثاني: أهداف التحصيل الضريبي

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة حيث تزود الخزينة العمومية بمختلف إيراداتها من أجل تغطية النفقات العامة، وتسعى لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، بالإضافة إلى تحقيق أغراض أخرى سياسية، ومن هنا تبرز أهمية الأهداف التي تسعى لتحقيقها الدولة من وراء عملية التحصيل الضريبي:

#### أولاً: الأهداف المالية

يعد الهدف المالي من الأهداف الرئيسية والهامة لأي عملية تحصيل ضريبي، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة وفرة حصيلة الضرائب، أي اتساع مجال تطبيق الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد في نفقات التحصيل حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر الواقع مرتبط بمستوى التطور الاقتصادي<sup>1</sup>

#### ثانياً: الأهداف الاقتصادية

وهي الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي غير مصحوب بالتضخم أو الانكماش، ففي حالة التضخم تستخدم الضريبة كأداة للعلاج الاقتصادي عن طريق رفع نسبتها والتوسع في فرضها، بغرض امتصاص كمية النقد الزائدة، وفي حالة الانكماش تخفض أسعارها وتزيد الإعفاءات، مما يزيد من الادخار، وبالتالي التوسع في الاستثمار، وبذلك تكون الضريبة لها فاعليتها في علاج مساوئ الدورة التجارية، وما ينجم عنها من آثار سيئة كما أن زيادة نسبة الضريبة أو نقصها بالنسبة لقطاع معين وخفضها أو إلغائها بالنسبة لقطاع آخر تعتبر في هذه الحالة تشجيعاً لزيادة إنتاج معين وخفض إنتاج آخر مما يجعل الموارد الاقتصادية للدولة تشتغل بالشكل الذي تحدده السياسة العامة للدولة<sup>2</sup>.

#### ثالثاً: الأهداف الاجتماعية

يعتقد البعض أن الهدف الوحيد من وراء فرض الضريبة هو الهدف المالي من خلال سعي الدولة إلى تحصيل الأموال من المواطنين بهدف تمويل نفقاتها، إلا أن للضريبة أهداف أخرى يمكن أن تكون ذات أهمية بالغة

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب أحمد زهير شامية، ط 3، دار وائل للنشر الأردن، عمان ص 152، 153

<sup>2</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، حيدرة، 1987، ص 47

وينعكس أثرها بشكل مباشر وإيجابي على المواطنين إذا تم استغلال فرض الضريبة بشكل فعال، والأهداف التي نحن بصددتها هي الأهداف الاجتماعية، حيث أن هناك العديد من الأهداف الاجتماعية التي يمكن تحقيقها من خلال فرض الضريبة، ويمكن ان نلخصها فيما يلي<sup>1</sup>:

✓ إعادة توزيع الثروة بين المواطنين: إذا تم استغلال هذه الهدف بشكل فعال وصحيح فإنه سيعمل على تقليل الفجوة بين أصحاب الدخل العالي وأصحاب الدخل المتدني، ويعمل على الحد من الطبقة في المجتمع، وهذا بدوره يؤدي إلى التآلف والمحبة بين طبقات المجتمع.

✓ الحد من بعض العادات السيئة أو الغير مرغوب فيها في المجتمع: هناك بعض العادات والتصرفات التي قد تكون غير محببة أو مرغوب بها، وتعمل الدولة على محاربتها والحد منها عن طريق فرض ضرائب عالية على مثل هذا النوع من السلع للحد من استهلاكها من قبل المواطنين مثل: التدخين، المسكرات، السلع الترفيهية..

✓ تنظيم النسل في المجتمع: ففي المجتمعات التي تعاني من كثافة سكانية عالية، فقد يتم فرض ضرائب على كل طفل بعد عدد معين من الأطفال، في حين قد يتم إعفاء ضريبي على كل طفل في الأسرة في الدول التي تعمل على تشجيع النسل.

✓ الأهداف السياسية: سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية (كمنع الإعفاءات والامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم الجمركية) من أجل تحقيق أغراض سياسية<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: أهمية التحصيل الضريبي

تكمن أهمية التحصيل الضريبي في الآتي؛

- 1- تغطية نفقات الحكومة المختلفة بواسطة الضرائب التي تعد إحدى أهم مصادر الحكومة لتمويل نفقاتها.
- 2- إعادة توزيع الدخل الفردي عن طريق فرض الضرائب المتصاعدة التي تؤدي الى اقتطاع جزء من هذا الدخل من الفئة القادرة ماليا وإنفاقه لمنفعة فئات أخرى.
- 3- حماية المجتمع من المنتجات والصناعات غير المرغوب فيها أو الضارة عن طريق فرض ضرائب عالية عليها على سبيل المثال الضرائب على السجائر.

<sup>1</sup> محفوظ المشاعلة، الضرائب ومحاسبتها، ط2، الجامعة الأردنية عمان، الأردن 2003، ص 6،5

<sup>2</sup>سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان 2003، ص 131.

4- دعم الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الأجنبية بفرض ضرائب على التجارة الدولية (الجمارك)

وفي الوقت نفسه تشجيع تصدير السلع والخدمات عن طريق تخفيض أو إلغاء الضرائب المفروضة

على السلع من أجل تعزيز قدرتها التنافسية في السوق العالمية<sup>1</sup>.

**المطلب الثاني: طرق أساليب التحصيل والهيئات المكلفة بذلك**

تقاس كفاءة النظام في كمية الضرائب التي تم تحصيلها وليس فيما يفرض من ضرائب وتختلف طرق التحصيل وتتعدد من مكلف لآخر

**الفرع الأول: طرق وأساليب التحصيل**

تتخذ الإدارة الضريبية طرقاً مختلفة لتحصيل الضرائب وذلك حسب طبيعة كل ضريبة، بحيث تختار لكل

ضريبة طريقة التحصيل المناسبة والملائمة، ومن بين هذه الطرق نجد:

**1- التحصيل الودي:**

ويتمثل في الطرق التالية<sup>2</sup>:

✓ **طريقة الدفع المباشر:** تقوم هذه الطريقة على قيام المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه بدفع المبالغ الضريبية

المستحقة عليه في آجالها القانونية دون مطالبة الإدارة بأدائها، حيث يقوم بملاً التصريحات الجبائية التي

يبين فيها المبالغ الضريبية المستحقة عليه، ثم يتقدم إلى إدارة الضرائب من أجل دفع تلك المبالغ

طواعية، كما قد تقوم إدارة الضرائب بإخطار المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه مع تحديد موعد دفعها

، بالميعاد المذكور حيث ما يلاحظ على هذه الطريقة أنها سمحت للمكلف بالضريبة بدفع الضريبة بصفة

إرادية وبدون مطالبة من طرف إدارة الضرائب، هذا المكلف الذي يفترض فيه أنه على درجة الضريبة قد

يتجنب العقوبات الجبائية في حالة إخلاله بتلك الواجبات، ضف إلى ذلك أن هذه الطريقة لا تكلف إدارة

الضرائب أعباء إضافية لتحصيل حقوقها الجبائية مادام أن المكلف بالضريبة هو نفسه من يتولى عملية

التحصيل أو الدفع.

✓ **طريقة الأقساط المقدمة:** في ظل هذه الطريقة يكون لدى الممول الخبرة التي تمكنه من تقدير قيمة

الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم

بتوريد بعض المبالغ في صورة أقساط دورية (شهرياً أو كل ثلاثة شهور) مقدماً تحت حساب الضريبة، ثم

تتولى الإدارة في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة. ثم تقوم بعمل التسوية على أساس ما

1 خليل عواد أبو حشيش، دراسات مقدمة في المحاسبة الضريبية، دار النشر الحامد، 2003، ص29

2 عيسى سماعيل، جبائية ومحاسبة المؤسسة، دار المنشورات، الصفحات الزرقاء، فيفري 2021، ص28، 29

تم دفعه من أقساط أثناء السنة فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة ،وقد ترى بعض التشريعات ،خاصة في الدول المتخلفة والنامية والتي ينخفض فيها درجة الوعي الضريبي ،عدم ترك حرية الاختيار للممول في إتباع هذا الأسلوب، فتنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع تحديد طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها...الخ.

وقد تلجأ بعض الدول إلى إصدار سندات أو شهادات ضريبية بقيم نقدية مختلفة تعرض للبيع على مدار السنة، ويقبل الممولون (سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين) على شراءها اختياريا بكميات وفي أوقات يحددها كل ممول على حدا حسب رغبته، وفي نهاية العام عندما يتم تحديد دين الضريبة المستحقة، يقوم الممول بتقديم هذه الشهادات التي قام بشرائها على مدار السنة إلى الإدارة الضريبية وفاء لدين الضريبة وتسوية حسابه على هذا الأساس، كما تقوم بعض الدول بتشجيعا للممولين على شراء هذه الشهادات بإصدارها بقيمة أقل من قيمتها الاسمية، وعلى أن يتم تسويتها في حسابات الضريبة بقيمتها الاسمية<sup>1</sup>.

وقد تلجأ بعض الدول بإصدار طوابع ضريبية بفئات نقدية ضئيلة تعرض للبيع في مكاتب البريد على مدار السنة، ويقوم الممول بشراء هذه الطوابع اختياريا بكميات وفي أوقات يحددها كل ممول على حساب رغبته، ويقوم بإلصاقها في دفاتر خاصة، ثم يقوم الممول بتقديم الدفاتر المكتملة إلى الإدارة الضريبية في نهاية العام **تسديدا عما يستحق عليه من ضرائب.**

ومن الواضح أن مثل هذه الأساليب تخفف من وقع الضريبة على الممول وتجعل أداؤها أمرا سهلا ميسورا بعكس الحال لو انتظرنا الممول حتى نهاية العام فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعها في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحاليل والتهرب، كما أن الأسلوب يضمن للخزانة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركزت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية<sup>2</sup>

✓ **طريقة الحجز من المنبع:** تقوم هذه الطريقة على قيام شخص آخر غير المكلف بالضريبة وبقوة القانون باستقطاع مبلغ الضريبة من الأشخاص الذين لهم عليه حقوق وتوريدها إلى الإدارة الضريبية خلال فترة زمنية معينة. ولا يمكن إتباع هذا الأسلوب بطبيعة الحال في جميع أنواع الضرائب، بل لابد وأن يكون بين هذا الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وبين المكلف علاقة حقوق بحيث يصبح الممول دائما لهذا الشخص

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، المبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، سنة 1988، ص 236، 237

<sup>2</sup> مرجع أعلاه، ص 237

،فعندما تعلن شركة المساهمة عن توزيع أرباح الأسهم يصبح المساهمون دائنون للشركة بهذه الأرباح الموزعة ،وممولون للضريبة على مداخيل القيم المنقولة في نفس الوقت ،ومن هنا تستطيع شركة المساهمة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة منهم وتسليمهم الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة ،ثم توريد تلك الضريبة المستقطعة إلى إدارة الضرائب ،كما يتم تطبيق هذا الأسلوب أيضا فيما يخص الضرائب المستحقة على الأجور والرواتب ،فأرباب العمل مطالبون باقتطاع مبلغ الضريبة من أجور ورواتب مستخدميهم وتسديدها نيابة عنهم إلى إدارة الضرائب خلال آجال معينة، ويتميز هذا الأسلوب بسرعة وسهولة التحصيل إضافة إلى قلة التهرب من الضريبة ،حيث أنها تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة، صف إلى ذلك انخفاض النفقات الجبائية خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العمومية لا يتقاضى في الغالب أجرا نظير ذلك<sup>1</sup>

## 2- التحصيل الجبري:

في حالة عدم تمكن إدارة الضرائب من التحصيل الودي للضريبة من مال المكلف تلجأ إلى الطريقة الثانية وهي طريقة التحصيل الإجباري، وفي هذه الحالة تقوم بتحصيل هذا الدين بقوة القانون وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية وليس بإرادة المكلفين، وهذه الطريقة لها العديد من الآليات والأنماط وتختلف من دولة إلى أخرى فقد تكون عن طريق الحجز على أموال المدين بالضريبة ،وبيعها في المزاد العلني من أجل استفاء دين الضريبة وكل الحقوق العامة ،وتتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين<sup>2</sup>

إن عملية تحصيل الضرائب بالطريقة الجبرية تشمل عدة مراحل وإجراءات تتبعها إدارة الضرائب، في حالة تخلف المكلف عن تسديد المبلغ المستحق في الآجال القانونية، حيث شرع لإدارة الضرائب ممثلة في قابض الضرائب بتذكير المدين بالضريبة وذلك عن طريق توجيه إنذار كتابي بضرورة دفع المبلغ المستحق في آجال خمسة عشرة (15) يوما أو ثلاثين (30) يوما من تاريخ التبليغ.

في حالة عدم امتثال المكلف بالضريبة بالرسالة الموجهة إليه في الآجال المحددة، يتعين على قابض الضرائب الشروع في تطبيق إجراءات المتابعة.

إن الإنذار ليس إجراء من الإجراءات المتابعة بل هو خطوة إدارية تهدف من خلالها إخطار المكلف بأداء دينه ،فهو تصرف قانوني نص عليه المشرع الجزائري من خلال المادة 14 من قانون الإجراءات الجبائية ،وكذا

<sup>1</sup> عيسى سماعيل، مرجع سبق ذكره ،ص 29، 30

<sup>2</sup> يوسف قاشي ،محاضرات في المنازعات الجبائية ،جامعة ألكلي محند ولحاج،البويرة ،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارية الجزائر،2014،ص24.

المرسوم 46/93 المحدد لأجل دفع التسبيقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات القيم المنعدمة<sup>1</sup>.

ورغم انه يمثل إجراء قانوني بسيط قبل الشروع في إجراءات المتابعة إلا أنه يعتبر شرطا أساسيا لصحة عملية التحصيل الجبري ،حيث أوجبت الإدارة الضريبية على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الجبائية<sup>2</sup>.

يتضمن الإنذار الضريبي مجموعة من البيانات المتمثلة في<sup>3</sup>:

- هوية المكلف بحسب ما إذا كان الشخص طبيعي أو معنوي.
  - موضوع الإنذار الضريبي.
  - اسم المصلحة الإدارية المعنية (القباضة) وصفة القابض للضرائب
- كما تضاف إلى البيانات السالفة الذكر بيانات أخرى نتناولها فيما يلي:
- تاريخ الإرسال باليوم والشهر والسنة.
  - هوية عنوان المكلف بتبليغ الإنذار وصفته.
  - ضرورة التوقيع على الإنذار
  - تحديد الديون موضوع التحصيل.
  - ضم الجدول الضريبي بالسند الذي تم على أساسه اتخاذ الإجراءات لتحصيل السنة التي فرضت فيها الضريبة.
  - المبلغ الإجمالي المستحق الواجب أدائه بعد إضافة عقوبات التأخير.
  - صيغة المطالبة بالدين تحت طائلة الإجبار بكل الوسائل والطرق القانونية.
  - صيغة تتضمن عبارة تدل على إخطار المكلف بالأداء في الأجال.
  - خانة مخصصة لتبرير الإنذار عند عدم تحاقه بآخر موطن للمكلف أو لمن يجب عنه من الأشخاص عندما يتعذر تسليمه للمدين شخصيا.
- وتتم عملية التحصيل الجبري بعدة مراحل وإجراءات متمثلة في:

<sup>1</sup>حسنا إخلف ،منازعات التحصيل الضريبي،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق ،كلية الحقوق والعلوم الإنسانية ،جامعة وهران 2محمد بن أحمد 2015/2016 ، ص19

<sup>2</sup>مراد ميهوبي ،إجراءات التحصيل الضريبي أي فعالية مقال في مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون ،جامعة قالمة،الجزائر،العدد 20،2014،ص243

<sup>3</sup>حسنا إخلف مرجع سبق ذكره ،ص21

1- **التنبيه (les commandement):** من بين المسارات التنفيذية المتاحة لإدارة الضرائب أثناء عملية التحصيل الجبري، القيام بعملية التنبيه بالدفع وهو أول إجراء من إجراءات المتابعة إذ يتعين على قابض الضرائب الشروع في تطبيقه إن تخلف المكلف بالضريبة عن التسديد بعد استنفاد إجراءات التحصيل الودي. يحتوي التنبيه على نوع من الردع والتخويف للمكلف من أجل قيامه بالتسديد لما عليه من الرسوم والضرائب غير المدفوعة في أجل ثلاثة (03) أيام، فإن وجد صدا لهذا الأمر تكون هناك تسوية، أما إذا كان العكس فهنا تلجأ إدارة الضرائب لإجراء أكثر شدة من إجراءات المتابعة، لذا يعتبر التنبيه من العناصر الجوهرية في مرحلة التحصيل الجبري، يقوم قابض الضرائب بتبليغ التنبيه بالدفع عن طريق البريد أو رسالة موصى عليها مستنديين على ما جاءت به المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

يعتبر تاريخ تبليغ التنبيه بالدفع نقطة انطلاق:

- حساب الأجال للمكلف بالضريبة من أجل إتاوة أي نزاع بالنسبة للتحصيل

- توقف التقادم لأربع سنوات المنصوص عليها في المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تنص على "يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد المكلفين بالضريبة طيلة أربع سنوات متتالية اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق، حق المتابعة وتسقط كل دعوة يباشرون فيها ضد المكلف بالضريبة" ويستبدل آلياً بالتقادم المدني.

ويجب أن يحتوي التنبيه على المعلومات التالية:

- اسم ولقب المكلف بالضريبة وصفته شخصياً ومعنوياً للمواطن الحقيقي أو المواطن المختار له في دائرة اختصاص قابض الضرائب

- تاريخ الخضوع للضريبة ووضعية المكلف بالضريبة اتجاه المبلغ المستحق.

- رقم المواد الخاضعة للضريبة والمبالغ الواردة في الأوامر وأوراق التحصيل.

- تاريخ توقيع قابض الضرائب.

- تاريخ التنبيه المشار إليه في جميع المراسلات.

- إشارة العون الذي يباشر الإجراء التنفيذي<sup>1</sup>.

- اسم ولقب أعوان المتابعة مع توقيعاتهم.

- هوية الشخص الذي استلم التنبيه في غياب المدين مع التأشير عليها في لتنبيه.

- المبالغ المستحقة للمكلف بالضريبة.

<sup>1</sup> مرجع أعلاه، صفحات من إلى، ص-ص 38-40

-تحديد الأتعاب والرسوم المستحقة بالدفع الموجهة عن طريق المحضر القضائي.

## 2- إشعار لغير الحائز (ATD):

كثيرا ما تستعمل إدارة الضرائب طريقة الإشعار لغير الحائز لتحصيل دين ضريبي حال الأداء ومحدد المقدار، ومثال عن ذلك إشعار الشيك أو حساب الجاري، وذلك لاستقاء دين المكلف لدى الغير، وإن لم تتمكن الإدارة من استيفاء دينها بعد استكمال هذا الإجراء خلال مدة ثمانية (08) أيام فإنها تلجأ إلى إجراء الحجز .  
فإشعار الغير حائز إجراء تنفيذي خاص بالقانون الضريبي، يمكن للإدارة بمجرد تقديم طلبها من إجبار شخص على تسديد الضرائب التي يكون مكلف ما مدين بها، من الأموال المودعة لديه، أو من الأموال التي يكون حائزا أو مدينا بها للمكلف بالضريبة، وأجل صلاحيته طبقا لنص المادة 384 من قانون (ق ض م و غ م) هو سنة واحدة عندما يكون المدين شخصا معنويا<sup>1</sup>

3- **الغلق المؤقت للمحل التجاري:** يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق (6) أشهر .

ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.  
في حالة عدم تحرير المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجل الاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ الإشعار يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت<sup>2</sup>.

4- **الحجز:** يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب<sup>3</sup>، كما يعتبر الحجز إجراء تحفظي ذو طابع خاص يؤدي إلى وضع اليد على أموال المدين المنقولة المادية والعقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها<sup>4</sup>، ولإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة قانونا المتمثلة في<sup>5</sup>:

-يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها.

<sup>1</sup> عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، صفحات من الـ ص ص 39، 40.

<sup>2</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2022، المادة 145، 146، ص 53

<sup>3</sup> فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر: 2011، ص 32.

<sup>4</sup> المادة 646 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>5</sup> فوضيل كوسة، مرجع سبق ذكره، ص 33، 42، 43.

-عدم التعسف في الحجز الإداري، فينبغي أن يكون الحجز الإداري لأموال المدين في حدود مديونيته.

-يشرع أولاً في حجز الأموال المنقولة فإذا لم تفي دين الحجز على بقية الأموال المنقولة لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين ثم حجز ما للمدين على الغير.

-الأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذياً لذا ينبغي اتخاذ مقدمات وإجراءات لاستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب، وتبليغه بالإنداز بالدفع ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التتبيه.

وطبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة فإن إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ لإشعار بالحجز قبل مباشرة الحجز، في حين عدم تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفياً ويتوجب بطلانه.

5- البيع: هنا تستعمل الإدارة كل الوسائل المخولة لها قانوناً لضمان أموال الخزينة العامة، وهي غالباً التي يتنازع فيها المكلف بالضريبة، ويعتبر البيع أخطر إجراء في متابعة التحصيل إذ يخضع لرخصة من الوالي باقتراح من المدير الولائي للضرائب، غير أنه إذ لم ترد هذه الرخصة في أجل (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، يمكن لمدير الضرائب أن يرخص للقابض الشرع في عملية البيع، إما بواسطة أعوان المتابعة أو موظفاً بالقباضة أو بواسطة محضر أو محافظ البيع بالمزاد العلني، ويمكن أن يرخص المدير الجهوي البيع بالتراضي أيضاً إلى قابض الضرائب المباشر للمتابعة على أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي المبلغ المقدر للبيع، تطبيقاً للمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، ويقصد بالبيع هنا بيع المحجوزات التي تم حجزها من قبل إدارة الضرائب وتعتبر آخر مرحلة من مراحل التحصيل الضريبي وتكون من اختصاص وسلطات إدارة الضرائب.

والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي من خلالها إدارة الضرائب حقها خلال الأموال المحجوزة، ويتم البيع بصفة منفردة لواحد أو عدة عناصر مكونة للمحل التجاري، أو يتم عن طريق البيع الإجمالي للمحل التجاري<sup>1</sup>، والقابض المباشر للمتابعة واسمها ومواطنيها والرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها، ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري، وطبيعة عملياته ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل، ومكان ويوم وساعة فتح المزاد، ولقب القابض الذي يباشر البيع، وعنوان مكتب القباضة، وتلصق هذه الإعلانات وجوباً بسعي القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصه، ومكتب القابض المكلف بالبيع.

<sup>1</sup>فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تلمسان 2012/2013، ص 75.

ويدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري، ويتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع.

### الفرع الثاني: الهيئات المكلفة بالتحصيل الضريبي

قامت الدولة بإنشاء هيئات تابعة لوزارة المالية متخصصة في تحصيل الضريبة، بحيث يقوم المكلف بدفع دين الضريبة دون وجود أي وسيط بينه وبين الدولة في الجزائر المكلفة بتحصيل الضريبة تتمثل في القباضات المختلفة المنتشرة عبر مختلف الولايات الجزائرية.

-**تعريف القباضة وأنواعها:** تعرف بأنها الخلية الأساسية لتحصيل الضرائب والتسيير المالي والبلديات حيث تقوم بتحصيل كل الرسوم والضرائب لصالح الميزانية العامة للدولة والبلديات التي تقع تحت قطاعها الإقليمي، إذ تعتبر المحاسب الثانوي للخبزينة العمومية وهناك ثلاثة (03) أنواع من القباضات، وهي<sup>1</sup>:

1- قباضة الضرائب.

2- قباضة الضرائب مابين البلديات

3- قباضة الضرائب للقطاع الصحي .

### المطلب الثالث: قواعد التحصيل وضماناته

ضبط المشرع للأطراف الضريبية قواعد وضمانات لتحصيل الضريبة وتتمثل في ما يلي :

**الفرع الأول: قواعد التحصيل الضريبي :** لقد حدد المشرع الجبائي قواعد متعددة للضريبة، وفي حالة غيابها تؤدي

حتمًا إلى عدم شرعية التحصيل الضريبي الذي تمارسه الإدارة، وتتمثل هذه القواعد في:

قاعدة المساواة والعدالة، قاعدة الملائمة في الدفع، قاعدة اليقين، إضافة إلى قاعدة الاقتصاد في النفقات .

✓ **قاعدة المساواة و العدالة:** تعني بها اشتراك كل شخص في الدولة، سواء كان شخصًا طبيعيًا أو معنويًا في دفع الضرائب المقررة عليه ويعرف كذلك بمبدأ عمومية الضريبة كما توجب هذه القاعدة مراعاة المقدرة المالية لكل شخص عند إخضاعه للضريبة<sup>2</sup> .

أما العدالة فتعني مساهمة أفراد المجتمع جميعًا في أداء الضريبة بما يتناسب مع قدرتهم المالية، فجميع الخاضعين للضريبة كأفراد يجب أن يتحملوا عبئها، ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل إذ أن تحقيق قاعدة العدالة تستند إلى اعتبارات متعددة تهدف إلى المساواة بين الأفراد دون تمييز بالصفة الشخصية، وإنما يؤخذ بعين الاعتبار وضع المكلف الاجتماعي إذ كان متزوجًا أو عازبًا، فالأول يكلف بضريبة أخف من الثاني، أي

<sup>1</sup> المديرية العامة للضرائب استنادًا إلى القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009

<sup>2</sup> حمدي عفانة، الجديد في المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2004، ص 15

ينظر إلى شخصية المكلف ومركزه الاجتماعي، كما تؤخذ اعتبارات أخرى، كالاختبارات السياسية والاقتصادية والقانونية لتحقيق التوازن بين مصالح الأفراد ومصالح الخزينة العامة<sup>1</sup>.

✓ **قاعدة الملائمة في التحصيل:** تقضي هذه القاعدة أن يكون ميعاد تحصيل الضريبة مناسباً وملائماً للقدرة المالية للمكلف، والتخفيف قدر المستطاع من وقع ثقلها ودفعها، وهذا يعني أن جباية الضريبة وتحصيلها يكون في وقت لاحق على حصول الدخل<sup>2</sup>.

كما يمكن القول أن هذه القاعدة تعني أن كل ضريبة يجب أن تحصل في أنسب الأوقات وبالأسلوب الأنسب للمكلف حتى يتجنب انزعاجه وتكون التكاليف سهلة<sup>3</sup>

✓ **قاعدة اليقين:** وذلك بوجود تنظيم لتحصيل الضريبة وفقاً لقواعد محددة وواضحة لكل من المكلف

والإدارة التي تتولى التحصيل، سواء بالنسبة لأسس تحديد قيمتها أو مواعيد وأساليب تحصيلها<sup>4</sup>

**قاعدة الإقتصاد في النفقات (نفقات التحصيل):** يقصد بها أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيله الضريبة ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها لمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه<sup>5</sup>

#### الفرع الثاني: ضمانات التحصيل الضريبي

لضمان حقوق الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد أحاط هذا الحق بعدة ضمانات تجعل دين الخزينة واجب الأداء، ومن بين تلك الضمانات نجد؛

1- **دين الخزينة له حق الامتياز:** من خلال الطرق الواسعة للتحصيل، ومن خلال اعتبار حق الخزينة دين

ممتاز ذو أسبقية على كامل الديون الأخرى<sup>6</sup>، معنى ذلك أن دين الخزينة تكون له الأولوية في الأداء قبل

الديون الأخرى، حيث يكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً

<sup>1</sup> صلاح شاكر البغدادي، أثر تغيير الأسعار الضريبية والسمات الشخصية في حصيله الضريبة، مقال في مجلة القادسية للعلوم الإدارية، المجلد 17، العدد 3، 2015، ص 225

<sup>2</sup> أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص 129

<sup>3</sup> مصطفى الغار، الإدارة المالية لعامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 29

<sup>4</sup> يونس البطريق، أصول المالية العامة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2008، ص 57

<sup>5</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط 4، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 30

<sup>6</sup> رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 204

للتحصيل<sup>1</sup> ففي حالة إفلاس شركة ما وكانت على عاتقها ديون جبائية ، فإنه لا بد من قضاء ديون الخزينة أولاً ثم تليها الديون الأخرى.

2- دين الخزينة محمول لا مطلوب: إن الضريبة المستحقة على المكلفين بها تخضع لقاعدة "دين الضريبة محمول لا مطلوب" ، ومعنى ذلك أن القانون يجبر الأشخاص على حمل حقوق الخزينة إليها لتأديتها وليست الخزينة هي التي تنتقل إلى المكلفين لكي تطالبهم بدفع حقوقها اتجاهها ، إذ يتوجب على المكلفين ليس دفع الضريبة في الموعد المحدد فقط وإنما أيضاً حملها إلى إدارة الضرائب أيضاً<sup>2</sup> من تلقاء أنفسهم دون أن تطالبهم بذلك ، كما يتعين وفقاً لهذه القاعدة أن يقوم ورثة المتوفي بدفع الديون الجبائية لتي كانت على عاتق المالك من أملاكه التي خلفها وراءه.

3- المضايقات الإدارية: حيث تلجأ إدارة الضرائب إلى مضايقة المكلف بالضريبة إدارياً وذلك إن تخلف هذا الأخير في أداء حقوقها ، حيث أنها تستطيع اللجوء إلى التحصيل الجبري لحقوقها الجبائية عن طريق اتباع مجموعة من الإجراءات القسرية ، كأن تلجأ إلى حجز ممتلكات المكلفين الذين يمتنعون عن سداد ديونهم الضريبية وبيعها في المزاد العلني ، كما تلجأ هذه الأخيرة إلى تجميد حسابات المكلف لدى المصارف والبنوك (ATD) أو الحجز عند الموثق في حالة البيع الموثق أو حتى غلق محلاته التجارية والمهنية لمدة معينة ، من أجل الضغط عليه وإكراهه على سداد ديونه الجبائية المستحقة ، كما قد يضع المشرع في الغالب جزاءات جنائية ومدنية شديدة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية كضمانات لحماية تحصيل حقوق الدولة<sup>3</sup>.

4- قاعدة الدفع ثم الإسترداد : إن الضريبة تخضع لقاعدة الدفع ثم الاسترداد ، حيث يلزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أو في مقدارها أو حتى استردادها ، والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون عن دفع دين الضريبة<sup>4</sup> ، فتقديم المكلف شكوى أو تظلم لا يوقف دفعها ولا يؤثر على التزاماته بالدفع.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ، مرجع سبق ذكره ، ص 212

<sup>2</sup> عادل فليح العلي المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، دار الحامد ، الأردن ، 2007 ، ص 177

<sup>3</sup> حميد بوزيدة ، جبائية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2014 ، ص 38

<sup>4</sup> سوزي عدلي ناشد ، أساليب المليات العامة النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت

2006 ، ص 203

## المبحث الثاني: مدخل لدراسة المنازعات الضريبية

ظهرت المنازعات الضريبية في الأنظمة الليبرالية مع تطور الأنشطة التجارية و المالية التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون و المعنويون ، إذ أنه ومع تنامي نشاط الإدارة و تعدد هياكلها و حاجاتها إلى إمكانيات ضخمة للقيام بمسؤوليتها الأساسية و المتعددة أصبحت الدول تشدد في حماية الأموال العامة من المنافسة الداخلية و الخارجية غير المشروعة بوضع قوانين جبائية متعددة للحفاظ على التمويل الإجباري للخزينة العامة و نصوص عقابية رادعة لكل محاولة تهدف للتملص من دفع الضرائب و الرسوم أو جزء منها ، و عليه فإن معاينة و مراقبة و التحقق في هذا الإطار بين الإدارة الجبائية و الأشخاص المكلفين بالضريبة قد تتجم عنه خلافات تقود إلى نشوء المنازعة الضريبية.

## المطلب الأول: ماهية المنازعات الضريبية

إن المكلف بالضريبة تقع على عاتقه العديد من الالتزامات الضريبية وليس له الحق في رفضها، حيث أنها تمثل واجب قومي ينبغي احترامه، إلا أنه مخول له قانونا الاعتراض على بعض تقديرات هذه الالتزامات إن كان يرى أن هناك تعسفا وإجحافا في حقه.

## الفرع الأول: مفهوم المنازعات الضريبية

لقد حاولت العديد من التعريفات تحديد مفهوم المنازعة الضريبية والتي نجد من بينها:

**التعريف الأول:** المنازعات تتعلق بالخصومات أو المعارضات في تحصيل الضريبة الذي يستند إلى الالتزام بدفع الدين الضريبي<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** هي كل الشكاوى المتعلقة بالضرائب، المساهمات، الحقوق و الرسوم المحصلة من طرف الإدارة الجبائية والقابلة للإخضاع للتسويات الإدارية أو القضائية<sup>2</sup> و تتعلق المنازعات الجبائية في الغالب بالتطبيق الخاص لأسس التنظيم الفني للضريبة من جهة و المتعلقة بالوعاء الضريبي ( مطرح الضريبة )، تصفية الضريبة ( سعر الضريبة )، تحصيل الضريبة، الإعفاءات الضريبية، الانعكاس الضريبي و المراقبة الجبائية.

**التعريف الثالث:** المشرع الجزائري لم يعرفها صراحة ولكن حصر إمكانيات حدوثها من خلال الشكاوي التي تسمح لطالبيها، إما بتصحيح الأخطاء الحاصلة في الوعاء، احتساب الضريبة، الاستفادة من حكم تنظيمي أو

<sup>1</sup> محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع، طبعة 1 عام 2002، الاسكندرية، ص 169

<sup>2</sup> رضا خلاصي شذرات النظرية الجبائية دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر 2014 ص 228

تشريعي، باستثناء حقوق التسجيل و الرسم على الإشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير<sup>1</sup>.

فبمجرد احتجاج واعتراض المكلف بالضريبة، يلجأ هذا الأخير في مرحلة أولى تسمى المرحلة الإدارية أو التظلم الإداري وذلك بالتماس مراجعة القرارات التي يجدها تعسفية في حقه وكذا مطالبة الإدارة بمراجعتها واستردادها ثم في مرحلة ثانية وتسمى المرحلة القضائية حيث يلجأ المكلف إلى الطعون القضائية.

كما يمكن أن تنجم هذه الشكوى بناء على طلب من الإدارة الجبائية في حالة لجوء الخاضعين للضريبة إلى عمليات مخالفة للقانون قد تكتسي طابع دعوى عمومية جزائية أو دعوى جبائية ذات طابع مختلط ( جزائي مدني)<sup>2</sup>.

من خلال التعاريف السابقة حول المنازعات الضريبية يمكننا تقديم التعريف الآتي:  
المنازعة الضريبية تعني وجود خلاف بين طرفين أحد أطرافها الإدارة الضريبية والثاني المكلف بالضريبة يدعي كل منهما أحقية في الشيء موضوع الخلاف سواء كانت مرتبطة بالوعاء أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها أو الحالة التي يكون فيها المكلف معسرا.

### الفرع الثاني: مميزات المنازعة الضريبية

إن التغييرات المستمرة في القانون الذي يحكم الضريبة وكثيرا ما يشوبها الغموض والتضارب في تفسيرها جعل المنازعات تتميز وتنقسم حسب عدة معايير؛

- صعوبة البحث في الجرائم الضريبية نظرا للطابع التقني و الفني لهذا النوع من الجرائم ومما يتسم به التشريع الجبائي من عدم الاستقرار نتيجة التعديلات المرتبطة سنويا بقانون المالية وكذلك بالقانون التكميلي للمالية -خضوع المنازعة الضريبية لقانون الإجراءات الجبائية.

- المنازعة الضريبية منازعة إدارية كون أحد أطرافها الإدارة.

- طول مدة رفع الدعوى والحكم فيه<sup>3</sup>.

- تنشأ من طرف المكلف بالضريبة كما تنشأ من طرف إدارة الضريبة.

- تعدد المراحل وتعقيدها وتشعبها للوصول إلى فضلها.

<sup>1</sup> Ministère des finances، instruction générale sur les procédures contentieuse 2021.

<sup>2</sup> فارس السبتي لمنازعات الضريبة في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، الطبعة الثانية 2011، دار هومة للطباعة والنشر

<sup>3</sup> فضيل كوسة منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة الجزائر 2011، ص 228

-زيادة عددها وكثرتها بسبب التوسع والانفتاح .

-المنازعة الضريبية تتضمن جانب قمعي.

### الفرع الثالث: أنواع النزاع الضريبي

يتم تقسيم النزاع الضريبي وقف العديد من المعايير والأسس التي يتم الاستناد إليها،ومن بين أنواع النزاع الضريبي يمكن ذكر:

- **حسب نوع الضريبة :** حسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع متعلق بالضرائب المباشرة، وآخر متعلق بالضرائب الغير مباشرة، ويتم الاستناد في تقسيم النزاع الضريبي حسب هذا المعيار إلى المعايير المتبعة في تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة<sup>1</sup>
- **حسب المرحلة التي تمر بها الضريبة:** حسب هذا المعيار تقسم المنازعات الجبائية إلى منازعات مرتبطة بالوعاء الجبائي وأخرى بالتحصيل الجبائي، فمنازعات الوعاء تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الجبائي المتخذ كأساس لحساب قيمة الجباية الواجبة الأداء من المكلف بالضريبة، أما منازعات التحصيل الجبائي ترتبط بطرق التحصيل، الملاحظ أن منازعات التحصيل تنجر عن التحصيل الجبري وليس التحصيل الودي فهذا الأخير يتم من خلاله إيقاف المكلف بقيمة الضرائب التي على عاتقه طواعية الى الخزينة العمومية، أما منازعات التحصيل الجبري تنشأ بسبب امتناع المكلف عن سداد ديونه تجاه الخزينة العمومية<sup>2</sup>.
- **من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي :** حسب هذا المعيار نجد أن النزاع الضريبي ينقسم إلى نوعين: إما أن يكون نزاعاً إدارياً، وإما أن يكون نزاعاً قضائياً، فالنزاع الإداري هو أن يكون النزاع مطروحاً أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار في حد ذاتها، 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 اختيارياً يدخل في خانة الطعن النزاعي الإداري، أما النزاع الضريبي القضائي فهو النزاع الذي يكون على مستوى القضاء، بحيث أن المكلف يقوم برفع نزاعه إلى المحكمة الإدارية وبعدها مجلس الدولة إن لم يكن

<sup>1</sup> قاشي يوسف مطبوعة في المنازعات الجبائية جامعة أكلي محند أولحاج البويرة السنة الجامعية 20105-2014 ص72

<sup>2</sup> محمد أمين كويدي وسامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مخبر تحديات النظام الجبائي الجزائري في التحولات الاقتصادية، (DFACE) و(LGLRD)، مقال في مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، سنة 2019، جامعة البليدة 2، ص63

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.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أسباب المنازعات الضريبية

تقوم المنظومة الضريبية لأي دولة على توفر ثلاثة عناصر أساسية متمثلة في: الإدارة الضريبية وهي الجهة المخولة قانونا بتقدير وربط الضريبة وتحصيلها، التشريع الضريبي والمكلف بالضريبة، وعليه فأي خلل في عناصر هذه المنظومة يؤدي إلى نشوء النزاعات.

### الفرع الأول: الأسباب المرتبطة بالتشريع الضريبي

تتنوع الأسباب المرتبطة بالتشريع الضريبي، فمنها ما يرتبط بغموض وتعقيد النص التشريعي الضريبي ومنها ما يرتبط بعدم التنسيق وتعارض النصوص الضريبية ومنها ما يعود إلى جمود وعدم استقرار النص.

#### ✓ غموض وتعقيد النصوص الضريبية:

يرجع تعقيد وغموض النص الضريبي على عدة عوامل نوجزها فيما يلي:

- \* تنوع النصوص التي تحكم الضريبة وحجمها الهائل.
- \* عدم استقرار الضريبة يؤدي إلى اتساع مجال التأويل.
- \* تسرع المشرع في إعداد النصوص التشريعية وعدم استشارة أهل الاختصاص

#### ✓ التعارض وعدم التنسيق بين النصوص الضريبية:

\* في كثير من الأحيان يحدث عدم التنسيق بين النصوص القانونية التي تصدرها الدولة من أجل تنظيم الضريبة والنصوص القانونية التي تنظم باقي النواحي من الحياة الاقتصادية. ترتبط التشريعات الضريبية ارتباطا وثيقا بعدد من التشريعات الأخرى كالقوانين المنظمة لعمل المؤسسات الحكومية و التي قد تؤثر على الإدارة الضريبية و طرق عملها، كما أن التنسيق قد ينتفي بين القانون الجمركي مثلا و بين النصوص الضريبية في بعض الأحيان ، لا سيما في حالة تضمنه التخفيضات الضريبية لفائدة بعض المكلفين ما يؤدي إلى نشوء المنازعات الضريبية.

\* التعارض بين النصوص الضريبية في حد ذاتها ويقصد به التناقض بين النصوص التشريعية الضريبية

، الأمر الذي يفتح المجال أمام المكلف للتهرب الضريبي ما يؤدي لقيام نزاع جبائي ، حيث يتمسك كل أطراف العلاقة الضريبية بالنص الذي قد يتوافق و مصالحه و هو شكلان<sup>2</sup> . :

1- **التعارض الداخلي:** و هو التعارض الذي ينشأ بين نص ضريبي و نص ضريبي آخر و هي صورة كثيرة

الانتشار .

<sup>1</sup> قاشي يوسف، مطبوعة في المنازعات الجبائية المرجع أعلاه ص73

<sup>2</sup> معزوز العربي وبن ناصر وهيبة، أسباب نشوء النزاع الجبائي بين طرفي العلاقة الجبائية، مقال في مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 06، عدد 02، 2020، ص 489، 498 الموقع [www.asjp.dz](http://www.asjp.dz) .cerist .dz

2- **التعارض الخارجي:** وهو النوع الذي ينشأ بين نص ضريبي ونص تشريعي غير ضريبي كقانون الاستثمار مثلا والقوانين الخاصة بالمناطق الحرة.

✓ **جمود وعدم استقرار النصوص التشريعية:** وتتمثل فيما يلي

❖ **جمود النصوص الضريبية:** يؤدي عدم تغير النصوص الضريبية وتحديثها عن طريق تحيينها بين فترة وأخرى إلى عدم قدرة هذه النصوص على مواكبة التغيرات المستمرة وتخليها عن مجارة ما يستجد من نظم قانونية واقتصادية في بقية الدول، وبالتالي احتمال قيام نزاع.

❖ **عدم استقرار النصوص الضريبية:** يؤدي تعدد التشريعات الضريبية وكثرة التعديلات عليها إلى عدم اليقين القانوني، ما يجعل العلاقة بين الإدارة الضريبية تتسم بالريبة وعدم الثقة، ويعد النظام الضريبي الجزائري من بين النظم التي تتسم بالتعقيد وعدم الاستقرار، مما يجعل المكلف بالضريبة غير قادر على مسابرة كل هذا التنوع وتغيرها المستمر، حيث يجد نفسه يتعامل بقوانين عدلت أو ألغيت ما ينجم عنه قيام النزاع الجبائي بين الطرفين.

إن انحراف التشريع الجبائي عن القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الجبائية و مخالفة التشريع الجبائي لمبدأ العدالة الجبائية مما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحمل العبء الجبائي مما يؤدي إلى نشوب النزاع<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية

ويكون ذلك بشكل كبير في الدول النامية والمتخلفة والتي تعرف بتخلف التنظيم الهيكلي القائم على تنفيذ التشريع الضريبي ويرتبط هذا التخلف بتخلف وعدم استقرار التنظيم السياسي والاقتصادي والاجتماعي<sup>2</sup>

✓ **محدودية الإمكانيات:** وتتمثل فيما يلي

❖ **محدودية الإمكانيات البشرية:** تعاني الإدارة الضريبية من نقص كبير في المؤهلات البشرية الأمر الذي ترتب عنه كثرة النزاعات المطروحة وذلك بعدم مراعاة حسن اختيار موظفي الإدارة الجبائية والاهتمام بتكوينهم و تدريبهم باستمرار، بحيث لا يكفي التزود كميا من حيث التعداد دون الاهتمام بالكادر البشري و ترقيته و تأهيله، و هنا يجب أن ننوه بضرورة رقمنة الإدارة الضريبية للتقليل من المنازعات.

❖ **محدودية الإمكانيات المادية :** يلاحظ أن الإدارة الضريبية الجزائرية تفتقر على الوسائل التي تمكنها من لعب الدور المفترض تأديته و رغم تسخير اعتمادات مالية، إلا أنها تبقى دون المستوى المطلوب بل حتى

<sup>1</sup> محمد أمين كويدي و سامية بوضيف، مرجع سبق ذكره، ص 59

<sup>2</sup> قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة محمد بوقرة، كلية العلوم

الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية السنة 2015-2014 ص 51

بعض هذه المصالح لا تتوفر على كراسي و مكاتب و أجهزة إعلام آلي و أحيانا الإدارة الجبائية لا تتوفر على مقر خاص بها و تلجأ إلى الكراء مما يجعلها تغير محلها من فترة لأخرى مما قد يسبب ضياع ملفات المكلفين بالضريبة أثناء تحويل الأرشيف و الملفات ، و كذلك عدم ربط الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي لحصر شامل للمكلفين ولائيا و جهويا ووطنيا ودوليا.

#### ✓ تعسف الإدارة الضريبية:

إن تعسف الإدارة الضريبية أو عدم عدالتها يدفع المكلفين للتهرب الضريبي من أجل تجنب أداء ما يستوجب عليهم وذلك بسبب الصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها هذه الإدارة، لذا تظهر الكثير من المنازعات لهذا التعسف في استعمال السلطة<sup>1</sup>.

\* تنفيذ لبعض الإجراءات في غير الأوقات التي نص عليها القانون.

\* مغالاة السلطات الإدارية في طلب معدلات أداء مرتفعة من طرف أعوان الإدارة الضريبية ففي إطار تحفيز الإدارة الضريبية من طرف مسؤوليهم ترصد مكافآت لمن يحقق أعلى معدلات أداء مرتفعة ، و في ظل التنافس للحصول على تلك الامتيازات يتم ارتكاب الكثير من الأخطاء في مجال تحديد الوعاء بدقة ،وهو ما يعكس سلبا على علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية

#### ✓ الفساد في الإدارة الضريبية:

لا يمكن اعتبار الإدارة الضريبية بمنأى عن الفساد الإداري الذي تعاني منه خاصة الدول النامية فانتشاره يؤدي بالمكلفين إلى رفض الامتثال الطوعي للالتزامات الضريبية ويكرس لديهم فكرة عدم عدالة الضريبة المفروضة عليهم ويمكن ذكر الأسباب الخاصة بالإدارة الضريبية يعزي إليها استثناء الفساد.

غموض النظام الضريبي وعدم شفافية الإجراءات الضريبية يؤدي هذا السبب إلى جهل المكلفين بالضريبة ومعاناتهم مع الإدارة الضريبية، علاوة على انتشار الرشوة وسط الموظفين في هذه الإدارة ولجوئهم إلى ابتزاز ومساومة المكلفين نظرا للصلاحيات التي يتمتعون بها وخاصة في ظل انعدام أي رقابة من الجهات المعنية.

\* صعوبة وتعقيد إجراءات تقدير ودفع الضريبة يدفع هذا السبب المكلفين إلى مجارة ممارسات الفساد و الاستسلام لما يعتبرونه واقعا مسلما به، وذلك في سبيل توفير الجهد و الوقت على أنفسهم ،خاصة و أن إجراءات ربط و تحصيل الضريبة في كثير من الدول تتميز بطول المدة و بطء إنجاز المعاملات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>مزوز العربي وبن ناصر وهيبة،مرجع سبق ذكره،ص 491

<sup>2</sup>المرجع أعلاه، ص 492

\* تدني مستوى دخل موظفي الإدارات الضريبية: يعتبر تدني الدخل دافعا لهذه الفئة على الرفع من مستوى دخلها من أجل التكيف مع ارتفاع تكاليف الحياة اليومية ولا يأت إلا من خلال الإقدام على ممارسات الفساد المالي والإداري.

\* ضعف احتمال كشف ومعاينة الموظفين الفاسدين وذلك نتيجة لعدم توفر المعلومات الكافية والمؤكدة حول ممارسات الفساد المالي والإداري داخل الإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤدي في نهاية المطاف لصعوبة ضبط حالات الفساد وإفلاتهم من المتابعة والتعرض للعقوبات.

### الفرع الثالث: الأسباب المرتبطة بالمكلف بالضريبة

تلعب الأسباب المرتبطة بالمكلف بالضريبة دورا بارزا في نشوء النزاعات الجبائية بين الإدارة الضريبية و بين المكلفين ، حيث يتأثر المكلف بالضريبة بالبيئة التي تنشأ فيها و بالتالي تكوين شخصيته و تحديد قيامه بواجبه الضريبي، فالمكلف يحاول دائما التملص من الإيفاء بالتزاماته الضريبية تجاه الإدارة اعتقادا بأنها تنهب أمواله وتأخذ منها نسبة مرتفعة<sup>1</sup>

✓ **الأسباب الدينية و التاريخية:** تعتبر الرواسب و الخلفيات التاريخية سجلا تاريخيا تتحدد على هوية سلوكيات الفرد اليومية ، كما يشكل الدين مرجعية مسلما بها لا تقبل النقاش<sup>2</sup>.

❖ **الأسباب الدينية:** للعامل الديني أثر كبير في تحديد التوجه السلوكي للأفراد واتخاذ المواقف المرتبطة بمختلف نواحي حياتهم بما في ذلك مواقفهم من دفع الضريبة إذ يرونها نظاما وضعيا لا يضاهي نظام الزكاة، الأمر الذي يؤدي بهم إلى النظر للضرائب بعدم الشرعية، مما يشكل سبيلا لإضفاء الحق للتهرب الضريبي أو الغش في التصريح.

❖ **الأسباب التاريخية:** تم استعمال الضريبة كوسيلة ممنهجة لتسريع مصادرة أملاك السكان خلال فترة الاحتلال الفرنسي، كما استعملت كأداة في إستراتيجية إفقار السكان المحليين، حيث شكل التهرب الضريبي في هذه الأوضاع شكلا من أشكال المقاومة للاحتلال، هذا المظهر شكل سلوكا لدى الفرد الجزائري اتجاه الضريبة، أين يعتبر الغش نوعا من التحدي إزاء ما ينظر إليه كسياسة دولة قائمة على الاضطهاد، وفي ظل الحكم الجائر نتج ضعف الشعور بالواجب الضريبي في الوجدان الجماعي للمواطنين منذ تلك الفترة إلى يومنا هذا.

الأسباب النفسية والاجتماعية والاقتصادية: تعد الأسباب النفسية والاجتماعية والأخلاقية من بين أهم

<sup>1</sup> قاشي يوسف مطبوعة في مقياس المنازعات الجبائية السنة الجامعية 2015-2014 ص 77

<sup>2</sup> مزوز العربي وبن ناصر وهيبة ،مصدر سبق ذكره ،ص 493 ، 494،

الأسباب المؤدية لقيام النزاع الجبائي، إذ ازداد دور هذه العوامل في العقود الأخيرة كنتيجة منطقية لتعدد وتشعب الحياة الاقتصادية والسياسية واليومية لدى المكلفين بالضريبة.

#### ❖ الأسباب النفسية والاجتماعية:

يعد التصور الذي يضعه الفرد لنفسه عن النظام الجبائي محددًا لتصرفات المكلف المستقبلية نحو واجبه الضريبي، أما من الناحية الاجتماعية فنجد أن السلوك المكلفين بالضريبة يتأثر بالبيئة الأسرية والاجتماعية التي نشئوا فيها، فالسلوك الضريبي للمكلفين يتأثر بنظرة المجتمع للضريبة سواء لجهة الالتزام والإذعان للضريبة أو الاعتقاد بعدم شرعيتها<sup>1</sup>، ويرجع ضعف الوعي الضريبي لعدة عوامل نذكر منها:

- اعتقاد الشخص بإساءة استخدام الدولة للأموال.
- اعتقاد الشخص انه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها أو عدم شعوره بأنه يستطيع الانتفاع بهذه الخدمات حتى وإن لم يدفع الضريبة.
- عدم توفر الشروط التي تبعث على احترام القوانين لدى الكثير من الدول، وعدم وجود عدالة ضريبية بين المكلفين بالضريبة.

- اعتقاد المتهرب من الضريبة بأنه سارق شريف لأنه يسرق من الدولة كشخص معنوي ولا يضر بالأفراد.

#### ❖ الأسباب الاقتصادية: ترتبط الظروف الاقتصادية التي يمر بها المكلفون بالضريبة ارتباطًا وثيقًا بنشوء و

كثرة النزاعات الضريبية حيث تدفع فترات الكساد والأزمات الاقتصادية إلى التهرب والغش الضريبيين، مما يؤدي إلى نشوء النزاع الجبائي كنتيجة حتمية لسعي الإدارة الضريبية لتحصيل حقوق الخزينة العامة، فالمكلف الذي تمر مشاريعه الاقتصادية بفترات العجز والكساد يعمل على التخلص من التزامه الضريبي بأي وسيلة ممكنة و لو باللجوء للطرق الاحتمالية كأن يقوم بتقديم إقرار لا يمثل الحقيقة و يتم ذلك بتخفيض الإيرادات و زيادة المصروفات<sup>2</sup>.

كما أن هناك بعض المشروعات التي تحصل على إعفاء ضريبي لمدة معينة وقبل انتهاء هذه المدة تغلق هذه المشروعات وتثبت خسارتها بمستندات ودفاتر مزورة وبهذه الطريقة لا تستحق ضرائب وبعدها بفترة وجيزة يقوم صاحب هذا المشروع إقامة مشروعات جديدة وتكرر نفس الخطة السابقة للهروب من دفع الضرائب.

لا بد من الإشارة على أن انتشار الاقتصاد غير الرسمي، و عدم سيطرة الدولة عليه يكون سببًا للتهرب الضريبي الذي يعد مدخلًا لقيام النزاعات الجبائية، و ذلك بمنافسة التجار غير الشرعيين الذي يدفعون الضرائب

<sup>1</sup> مزوز العربي وبن ناصر وهيبية، المصدر أعلاه ص 494 ، 495

<sup>2</sup> محي محمد مسعد العلاقات القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع، طبعة 2002، 1، الإسكندرية، ص 118

بخلاف التجار الغير الرسميين، ما يدفع بالرسميين إلى التهرب الضريبي بسبب المنافسة غير الشرعية.

### المطلب الثالث: إجراءات الالتماسات والمنازعات الضريبية

هناك نوعان من طلبات المكلفين بالضريبة لا يدخل ضمن الطابع المنازعاتي ويتعلق بالالتماس الولائي أين يقر المكلف ويعترف بالضريبة كإجراء قانوني، لكن هناك ظروف معينة تعفيه عن أداءها، فيتقدم بطلبه لالتماس الإعفاء منها، هذا فيما يخص المكلف بالضريبة، كما ينطوي هذا الإجراء الطلبات المقدمة من طرف قابض الضرائب، أما المنازعات الضريبية فتدخل ضمن الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول على استرداد الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي<sup>1</sup>

#### الفرع الأول: إجراءات الالتماسات المكلفين بالضريبة

يعد الطعن العفوي أو الإلتماس الولائي أو المجاني (recours gracieux)، من بين الإجراءات الإدارية التي وضعها المشرع الجبائي لتسوية الإشكالات الجبائية، ويختلف عن الطعن النزاعي الذي سنعرضه فيما بعد في طبيعة الطلب المرفوع إلى الجهات المختصة (مديرية الضرائب للولاية عامة)،

ومنه هذا التدبير يلجأ إليه المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب لتخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية وذلك بتقديم طلب كتابي يلتمس من خلاله التخفيض المشروط ببيان فيه المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي، في حالة قبوله من طرف مصلحة الضرائب، لا يمكن اتخاذ إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها<sup>2</sup>.

- **تقديم طلب الالتماس:** نصت المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه في حالة العوز أو ضيق الحال الذي يحول بين المكلفين بالضريبة وبين إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العمومية، يجوز لهم أن يلتمسوا إعفاءهم من الضرائب المؤسسة قانوناً أو التخفيف منها ماعدا الرسم على القيمة المضافة، لأن هذه الأخيرة يتحملها المستهلك وليس الممول، ولهم أيضاً أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة الشروط القانونية يجب إرسال الطلبات إلى مدير الضرائب الذي يتبع له مكان فرض الضريبة مرفقة بالإنذار، وفي حالة عدم

<sup>1</sup> المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 59 من قانون المالية 2021.

<sup>2</sup> المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 18 من قانون المالية 2013.

تقديم هذه الوثيقة بذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الطلبات. ويمكن عرض هذه الطلبات على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه إذا كانت هذه الرسوم مخصصة لميزانية البلدية، عموماً يشترط هذا الالتماس مايلي:

-يمنح هذا الإعفاء أو التخفيض على وجه الخصوص للمدين بالضريبة الذي يثبت حسن نيته،والذي اكتسبت الملاحظات ضده طابع إجراءات تحفظية من أجل الحفاظ على امتياز الخزينة.

وتكمن العناصر المثبتة لحسن نية المدين بالضريبة في حرصه على المواعيد لأداء التزاماته الجبائية، وكذا في الجهود التي يبذلها لتسديد دينه الجبائي، ويمكن للمدين بالضريبة بعد دفع الرسم ان يقدم طلباً بتخفيض الغرامة أو الإعفاء إلى مدير الضرائب للولاية.

طلبات المكلفين التي ترمي إلى التماس الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المؤسسة قانوناً، ترسل إلى مدير الضرائب بالولاية المختصة إقليمياً، وهذا الإجراء طبيعي لما يتصف به هذا الأخير من صلاحيات واسعة، ونظراً للطابع الإداري لهذه الطلبات، أين يعد المدير هو المسؤول المباشر على المفتشيات التي قامت بفرض هذه الضرائب وكذلك القباضات المطالبة بها.

هذا عن مكان إرسال الطلبات، أما فيما يخص الشروط الشكلية للطلبات فهي نفسها شروط الطعن النزاعي (الشكوى)، وبالإضافة إلى الشروط الشكلية، هناك شروط موضوعية وهي:

- **شروط طلب الالتماس** : هناك شروط شكلية يجب توفرها في طلبات الالتماس وهي نفسها شروط الطعن النزاعي التي سنتطرق إليها لاحقاً ، إضافة إلى ضرورة توفر الشروط الموضوعية وما يتعلق بآجال ومواعيد تقديمها<sup>1</sup> اشترطت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية أن تحتوي الشكاية ،وذلك تحت طائلة عدم قبولها على عرض ملخص لوسائل دفاع المشتكي ولاستنتاجه على الشكل التالي :

\***عرض ملخص لوسائل الدفاع والأساليب المعتمد عليها:** ويقصد بها تصحيح أخطاء بسيطة، أو تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي أو تلك التي يسعى من خلالها المكلف بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وعليه لا بد من تقديم أدلة لإثبات وجود الخطأ في التقدير، وهذا حسب المادة 12 من قانون الإجراءات الجبائية.

\***عرض المكلف بالضريبة لطلباته:** بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته إلى عدم قبول مبلغ الضريبة وتقديم الوسائل والمبررات، يقوم بعرض طلباته ويوضحها بدقة سواء كان غرضها تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها.

<sup>1</sup> قصوري خليل ،أساليب فض منازعات الوعاء الضريبي وفق التشريع الجزائري مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في القانون ،كلية الحقوق ،جامعة لسنة الجامعية 2017/2018 ص7

تقديم طلب بتأجيل الدفع: يمكن للمكلف تضمين شكواه إرجاء دفع الضريبة فيما يخص صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه، على أن تقدم الشكوى قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجداول أو الأحداث الموجهة لهذه الشكوى<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: إجراءات تسوية المنازعة الضريبية

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن إجراءات حل المنازعات الجبائية تمتاز بنوع من الخصوصية، كونها تسعى للتوفيق بين طرفين غير متكافئين من حيث المراكز القانونية، المكلف بالضريبة من جهة، وإدارة الضرائب التي تتصرف باعتبارها صاحبة سيادة وسلطة عامة من جهة أخرى، وعلى الرغم من ذلك فإن القانون المتضمن كيفية حل المنازعات الجبائية جاء ضمن قانون المالية 2002 (مصدره السلطة التنفيذية) وأكثر من ذلك فإن هذا الأخير يخضع لتعديلات دورية متتالية ترد في قوانين المالية المتعاقبة، وأجزاء كثيرة منه متناثرة في قوانين جبائية أخرى، الشيء الذي يجعله متغيراً، وغير مستقر، غامض ومعقد ويصعب على المكلف حتى وإن كان مثقفاً الإلمام بكل جوانبه، وهذا يتناقض مع مبدأ الأمن القانوني، وبالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية نجد أنه تضمن طريقتين أو مرحلتين لحل النزاعات الضريبية وهما :

1- المرحلة الإدارية لحل المنازعة الضريبية: لقد أبقى المشرع الجزائري على شرط التظلم الإداري المسبق كإجراء أولي إلزامي قبل رفع النزاع أمام القضاء في مجال المنازعات الضريبية، فكل طعن في مجال المنازعات الضريبية يجب أن يسبق بشاكية مسبقة أمام مدير الضرائب الولائية، وهي طلب أو تظلم إداري وجوبي يتقدم به المكلف بالضريبة لاستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع قبل اللجوء إلى الجهات القضائية.

كون الطعن العفوي لا يكون ناتجاً عن رفض المكلف بالضريبة، بل إن هذا الأخير يقر بالضريبة ويعترف بالأساس القانوني لها، لكن هناك ما يحول دون إبراء ذمته إزاء الخزينة بسبب وضعية مالية أو اجتماعية أصابته، مثل العوز أو ضيق الحال أو الإفلاس أو هلاك أمواله، وهو ما يجعله لا يحتوي على المعنى الحقيقي للمنازعة التي يقصد بها التخاصم " litige "، بل يدخل ضمن مفهوم الإلتماس الذي يستفيد منه المكلف بالضريبة في أوقات عصيبة يمر بها، تحول دون دفعه لمستحقاته الضريبية، وعليه فإن المكلف بالضريبة أو قابض الضرائب المقدمة طلباتهم، لا يحق لهم الإلتماس إلى الجهات القضائية، ويرجع ذلك إلى طبيعة هذه الطلبات وموضوعها المتضمن الإلتماسات وليست منازعات يتطلب رفعها إلى القضاء<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2007

<sup>2</sup> بين أعراب محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية، السنة الأولى ماستر، القانون العام، جامعة محمد لمين دباغين سطيف (2)

قسم لحقوق

ويهدف المكلف بالضريبة طبقاً أحكام المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية من وراء شاكيته إلى الإلغاء الكلي أو الجزئي لهذه الضريبة ،ويكون ذلك بسبب إحدى الحالات التالية<sup>1</sup> :

- ارتكاب مصلحة الضرائب لخطأ في وعاء الضريبة أي قاعدة الحساب الضريبي أو بعبارة أخرى فرض الضريبة - ارتكاب خطأ في حساب الضريبة.

صدور نص تشريعي أو تنظيمي يمنح هذا المكلف الحق في إعفاء كلي أو جزئي.

بموجب المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية «يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع لمكان فرض الضريبة.

يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة ولا يحق للمكلف أن يرفع دعوى أمام الجهات القضائية قبل استنفادها للإجراءات الإدارية على مستوى الضرائب، كما يجوز للمكلف بالضريبة على سبيل فتح المجال اختيارياً الطعن أمام لجان الطعن الولائية ، قبل اللجوء إلى القضاء<sup>2</sup>. ويعتبر هذا الإجراء الطريقة القانونية التي تمكن المكلف من الحصول على حقوقه أو تصحيح وضعيته، أو الحصول على قرار إداري قابل للطعن أمام الجهات القضائية المختصة ،ويبدو أن المشرع الجزائري أبقى على شرط التظلم في هذا النوع من المنازعات نظراً لخصوصيتها وتمتعها بالطابع التقني الذي كثيراً ما يصعب على القاضي فهمه من دون الاستعانة بخبير أو خبراء مختصين ،أو الاهتمام لما يرد من استنتاجات في التظلم أو الشكاوي ،من خلال الحوار الكتابي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية الساعي لإيجاد أحسن وأسرع الحلول للنزاعات المطروحة ،وتجنب النفقات الإضافية وتضييع الوقت باللجوء للطريق القضائي الذي يتميز بطول الإجراءات، كما يمكن التظلم الإدارة من استدراك الأخطاء المرتكبة في تقييم وعاء الضريبة أو في حسابها من دون جرأها إلى العدالة ،حول أخطاء أو أوضاع لا تمنع في إصلاحه.

2- **مرحلة رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة:** بعد استنفاد المكلف بالضريبة للمرحلة الإدارية، مكنه المشرع من حق اللجوء إلى القضاء الإداري في مجال المنازعات الضريبية وذلك في الحالات التالية:

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية.

يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مديري الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها أن

<sup>1</sup> المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 59، من قانون المالية، 2021

<sup>2</sup> قصوري خليل مرجع سبق ذكره ص5

يرفع دعوة إلى المحكمة الإدارية، إذ لم تبد اللجنة قرارها في الأجل الممنوحة لها.

يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق باسترداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها، لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

• **شروط رفع دعوى المكلف بالضريبة:** هناك شروط يجب أن يتم مراعاتها عند رفع النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري والتي في حالة عدم توفرها فلن تقبل الدعوى حسب نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>.

- صفة تقاضي المكلف بالضريبة: وهي أن يكون رافع الدعوى صاحب الحق الذي اعتدي عليه، وتخص الصفة كذلك المدعي عليه، ويحق لكل منهما أن تمثله بشخص آخر، ولكن استثناء يمكن أن ترفع دعوى من طرف النقابات أو الجمعية العامة دفاعا عن المصلحة الجماعية

- المصلحة في التقاضي: لا يكفي أن ترفع الدعوى من ذي صفة وإنما كذلك أن تعود عليه منفعة من جراء ذلك، وتتفاوت هذه المنفعة التي تعود من رفع الدعوى من مكلف لأخر، فالمصلحة تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي، فلا دعوى بدون مصلحة، ويكون شرطا خاصا بالمدعي ( سواء كان الكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب) باعتبار أنه الخصم الذي يقيمها، أما المدعى عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه، لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده

- شروط تتعلق بالعريضة: يجب ان تكون العريضة موقعة من محام ومتضمنة البيانات المنصوص عليها قانونا، من إسم ولقب وموطن المدعي والمدعى عليه، والجهة القضائية، وعرض موجز للوقائع و المستندات إن وجدت.

- وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقرير مدى مشروعية القرار الإداري المطعون فيه.  
- إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون خلاف لذلك.

- شرط التظلم المسبق (الشكوى الضريبية) وهو إلزامي في المنازعات الضريبية.  
وبالرجوع إلى المواد 70، 71، 72، 73 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بالوعاء، نجد أن المشرع قد ألزم المدعي قبل اللجوء إلى المحكمة الإدارية أن يتوجه إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس مركز الجوارى للضرائب، أو مدير كبريات المؤسسات.

<sup>1</sup> عكوش حنان، خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري الجزائري المجلد 5 العدد2 السنة 2021 ص1168

-احترام الأجل القانونية: حددت آجال معينة يتوجب على الطاعن الالتزام بها، وهذه الآجال من النظام العام لا يجوز الاتفاق على مخالفتها، ولا يجوز بعد فواتها أن يقبل القضاء الطعن الموجه ضد القرارات.

• **أجل منازعات الوعاء:**

حددت ب 04 أشهر ابتداء من أحد التواريخ الآتية:

- يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه<sup>1</sup>

-يوم استلام القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى اللجنة الجهوية والولاية واللجنة المركزية

يبرز من خلال ما تناولناه في مادة المنازعات الضريبية أن المشرع نظم طرق حل المنازعة الضريبية وأحاطها بقيود زمنية وأوضاع شكلية لا بد من مراعاتها واحترامها، تختلف وتتميز عن تلك المتبعة في المنازعات الإدارية بصفة عامة، وهذا ما جعلها أكثر تعقيدا وطولا، ومن ثم عدم الإلمام بها من قبل المكلف بالضريبة، وفي بعض الأحيان من الإدارة الضريبية نفسها، التي يفترض فيه الاختصاص.

ويجدر التنبيه إلى الارتباط الوثيق الموجود بين قانون الإجراءات الجبائية بمحاور القانون الإداري عموما والمنازعات الإدارية على الخصوص.

**المبحث الثالث: السياسة الجبائية كمدخل للتقليل من المنازعات الضريبية وزيادة التحصيل**

سنحاول من خلال هذا المبحث الاهتمام بما جاءت به السياسة الجبائية للتقليل من المنازعات وزيادة التحصيل، ومن هنا سنتطرق إلى مفهوم السياسة الجبائية وأهدافها، ولتحقيق أدوات السياسة الجبائية سنستعين بالنظام الضريبي الذي هو الترجمة العملية للسياسة الجبائية ويستند النظام إلى الإدارة، التشريع، المكلف، وحتى يحقق هذا الأخير الأهداف المرجوة منه لا بد من التقليل من التشوهات التي تؤدي إلى حدوث نزاع بين المكلف والإدارة، وهو ما سبق ذكره، مما يساهم في تخفيض الحصيلة الضريبية، لذلك سنحاول إلقاء الضوء على إسهامات النظام الضريبي الجزائري وسعيه للتقليل من المنازعات بغية الزيادة في حصيلة المرد ودية الضريبة.

**المطلب الأول: ماهية السياسة الجبائية**

أدى تطور الدولة وازدياد تدخلها في النشاط الإقتصادي إلى تطور مفهوم السياسة الجبائية، وسنحاول فيما يلي التطرق إلى تعريف السياسة الجبائية، أدواتها وأهدافها.

<sup>1</sup> المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية

### الفرع الأول: تعريف السياسة الجبائية

تعتبر السياسة الجبائية من أهم أدوات السياسة المالية مما تحققه في مجال التنمية الإقتصادية<sup>1</sup>، ويمكن تعريفها على أنها " مجموعة التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العامة للدولة من جهة، والتأثير على الوضع الإقتصادي من جهة أخرى<sup>2</sup>.

وتعرف السياسة الجبائية أيضا على أنها: "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوب فيها، وتجنب آثار غير مرغوب فيها، للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع<sup>3</sup>.

إذن من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن السياسة الجبائية تتميز بما يلي<sup>4</sup> :

- أن السياسة الجبائية أداة من أدوات السياسة المالية بصفة خاصة والاقتصادية بصفة عامة والتي تساهم في تحقيق أهداف المجتمع.

- أن السياسة الجبائية مجموعة متكاملة من البرامج، ويتحقق هذا من خلال تصميم ووضع مكونات السياسة الضريبية في ضوء علاقة تناسق وترابط بين أجزائها.

- أن نطاق السياسة الجبائية يشمل الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة والبرامج المتكاملة المرتبطة بها وبذلك يمكن ان يمتد نطاق السياسة الجبائية ليشمل الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة معينة ترغب في تشجيعها وذلك باعتبار هذه الحوافز لإيرادات ضريبية محتملة مضى بها في الفترة القصيرة ومحتمل تعويضها في الفترة الطويلة.

### الفرع الثاني: أدوات السياسة الجبائية

تعتمد السياسة الجبائية على مجموعة من الأدوات تعرف ب"التحفيزات الجبائية" والتي تستخدمها لتحقيق أهدافها، ويمكن تعريف التحفيزات الجبائية على أنها "مجموعة من التدابير التفضيلية التي تقدمها الدولة والتي تؤدي إلى

<sup>1</sup>-جميل حسن النجار،دراسة فاعلية السياسة الضريبية في فلسطين كأداة تمويل عملية التنمية الإقتصادية،مقال،مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات،جامعة فلسطين،العدد الأول جويلية 2011،ص 59

<sup>2</sup>-هشام عبد الرحمان التكروري،الأسس الفلسفية للضرائب،دار المناهج،الاردن،2015،ص 152

<sup>3</sup>-سعيد عبد العزيز عثمان،شكري رجب العشماوي،اقتصاديات الضرائب،سياسات،نظم قضايا معاصرة،،الدار الجامعية،مصر 2007،ص322

<sup>4</sup>-مرجع أعلاه،ص322

نقص في الإيرادات الضريبية للخرينة العمومية بهدف تخفيف العبء الضريبي على دافعي الضرائب وتشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية<sup>1</sup>.

وتتخذ التحفيزات الجبائية العديد من الأشكال المتمثلة أساسا في<sup>2</sup> :

✓ **الإعفاءات من الضريبة:** وهي عباءة عن إسقاط حق الدولة كليا أو جزئيا من الضرائب تحت بعض الشروط المحددة عن طريق القانون، وقد تكون هذه الإعفاءات دائمة أو مؤقتة.

✓ **التخفيضات المتعلقة بالمعدلات:** وتعني إخضاع المكلف لمعدلات ضريبية أقل من المعدلات السائدة أو

تقليص وعاء الضريبة مقابل الإلتزام ببعض الشروط كالمعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها.

✓ **التخفيضات الضريبية المتعلقة بالوعاء:** وهي معدلات أقل من المعدلات السائدة في النظام الضريبي المرجعي.

✓ **القرض الضريبي:** وهو عبارة عن قرض مقدم للخرينة العامة من الأرباح التي يحققها المكلف ويقدم

كاقتطاع ضريبي مسبق عن الضرائب المستحقة، وهذا القرض يضاف إلى الدخل الخاضع للضريبة، وفي نفس الوقت يتم تخفيضه من الضريبة الإجمالية.

✓ **التأجيل الضريبي:** وهي تلك الإجراءات التي تسمح بتأجيل وجوب أداء رفع الضريبة، فهي لا تدخل في حساب الإيرادات المالية للسنة الجارية، ولكن تحسب في إيرادات السنة المقبلة.

### الفرع الثالث: أهداف السياسة الجبائية

تتعلق الأهداف الأساسية الجبائية بهدف النمو الذي يترجم في الواقع عن طريق تحفيز الادخار والاستثمار، كما تتعلق بتحقيق رفاهية المجتمع والذي يتم من خلال التوزيع الأمثل والعادل للدخل بين الأفراد وعلى مستوى الجهات أو المناطق، وعموما سنوجز أهدافها فيما يلي:

#### اولا: الهدف المالي

يقصد به تغطية النفقات العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها بالإتفاق على الخدمات الأساسية المطلوبة من قبل أفراد المجتمع<sup>3</sup>.

#### ثانيا: الهدف الاقتصادي

التي تتمثل في العناصر التالية

<sup>1</sup> ميلود ميكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مقال في مجلة أداء المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر العدد 8، 2015، ص 142

<sup>2</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائر 2022، المواد 13، 21، 138، 159،

<sup>3</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 12

1. تحقيق النمو الإقتصادي: وذلك من خلال التأثير على محدداته وهي:

أ- تأثيرها على تكوين رأس المال: والذي يعتبر من أهم محددات النمو الاقتصادي وللسياسة الجبائية دور فعال في زيادة معدلاته من خلال التأثير على كل من المدخرات وحجم الاستثمار عن طريق منح الإعفاءات والتخفيضات الضريبية، والتي تؤدي في النهاية إلى زيادة الدخل لدى الأفراد والمستثمرين، وبالتالي زيادة الاستثمارات.

ب- تأثيرها على التطور التكنولوجي: تؤثر السياسة الجبائية في سرعة التطور التكنولوجي من خلال تفضيل طرق إنتاجية معينة على أخرى، فمثلا الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية على التجهيزات والمكونات التكنولوجية المستوردة وكذا على براءة الاختراع من شأنها التشجيع على التجديد وتسريع وتيرة التطور التكنولوجي<sup>1</sup>.

2. تحقيق الاستقرار الاقتصادي: تعتبر السياسة الجبائية من بين أهم السياسات التي تستخدمها الدولة التي تهدف من خلالها إلى تحقيق الإستقرار الإقتصادي، إذ يمكن للضريبة أن تخفف من الأزمات الإقتصادية خاصة في حالة الركود الإقتصادي والإزهار الإقتصادي، ففيما ما يتعلق بالركود فهو الحالة التي تنخفض فيها القدرة الشرائية للأفراد والمؤسسات، فعلى الدولة هنا تخفيض الضرائب وإلغائها على السلع الأساسية إلى جانب تخفيض ضريبة الدخل لزيادة الإستهلاك وبالتالي التخلص من تكديس السلع والبضائع، أما في حالة الإزهار الإقتصادي فيمكن رفع الضريبة لامتناس الفائض من القدرة الشرائية، وبالتالي محاربة التضخم<sup>2</sup>.

### ثالثا: الأهداف الاجتماعية

نلخصها في إعادة الدخل حيث تعمل كل الدول المتقدمة والنامية على حد سواء على تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين الأفراد بالمجتمع، باعتباره أساسا لتحقيق الإستقرار الإقتصادي والاجتماعي في البلد مستخدمة في ذلك سياستها الجبائية عن طريق تكييف أدواتها للتأثير بفعالية في أسباب سوء توزيع هذه الدخل، فالسياسة الجبائية تؤثر على الحصص النسبية للدخل القومي الموجهة لمختلف الشرائح والفئات، وهذا في اتجاه تخفيض الفوارق بين المداخل، أي تقوم بدور المصحح لحالة التوزيع الأولي<sup>3</sup>.

### رابعا: الأهداف السياسية

تستعمل السياسة الجبائية لتحقيق أهداف سياسية مختلفة، فقد استخدمت كوسيلة ضغط على الحكومة

<sup>1</sup>- الحواس زواق، دور السياسة الجبائية في تأهيل المؤسسات الإقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في

العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير، العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2005، ص 80

<sup>2</sup>- منور أوسريير ومحمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر 2009، ص 25

<sup>3</sup>- عبد المجيد قدي، المدخل للسياسات الإقتصادية، الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 171.

(عدم دفع الضرائب من طرف المكلفين) ، بغرض تطبيق أو إلغاء قرار معين<sup>1</sup>، حيث كان للضريبة أثر هام في التاريخ السياسي للمجتمعات والشعوب، أدى في بعض الأحيان إلى نشوب الحروب و قيام بعض الانتفاضات، أو تغيير أنظمة الحكم القائمة<sup>2</sup>، كما تستخدم الدولة السياسة الضريبية في سبيل تحقيق هدف سياسي معين مع دولة أخرى، كفرض ضرائب جمركية مرتفعة على منتجات الدولة الموافقة لها سياسيا<sup>3</sup>.

#### خامسا: الأهداف البيئية

تعد الأهداف البيئية للسياسة الضريبية من الأهداف الحديثة نسبيا بالمقارنة مع غيرها من الأهداف، إذ تشكل الضرائب أداة فعالة لمعالجة مشاكل البيئة<sup>4</sup>، ومن أهم هذه الأهداف نذكر : الحد من التلوث البيئي وتشجيع الصناعات الخضراء.

#### الفرع الرابع: النظام الضريبي

يعد النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية إذ لا يمكن معرفة مدى تنفيذ هذه الأخيرة إلا من خلال النظام الضريبي المطبق، لذا سنحاول التعرف على مفهوم النظام الضريبي.

**تعريف النظام الضريبي:** تعددت تعريف النظام الضريبي نظرا لتعدد أهدافه، فهناك من يعرفه على أنه "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع"<sup>5</sup>.

كما يمكن تعريفه وفقا لهذا المفهوم على أنه "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب التي تتلاءم مع الواقع الاقتصادي و الاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية من أجل تحقيق أهداف بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية"<sup>6</sup>.

ومن خلال ما سبق يتضح لنا أن النظام الضريبي يقوم على العناصر التالية<sup>7</sup> :

-أهداف محددة، وهي ذاتها أهداف السياسة الضريبية.

<sup>1</sup>-رضا خلاصي، شذرات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 508

<sup>2</sup>-عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 117

<sup>3</sup>-رضا خلاصي، النظام الجبائي الحديث، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر

<sup>4</sup>-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الجزائر، الطبعة الثانية، 2016، ص 20، ص 22

<sup>5</sup>-حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مرجع سب ذكره، ص 22

<sup>6</sup>-رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 312

<sup>7</sup> المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 7

- مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة.

-مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية والتي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزته المختلفة.

وعليه، من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف النظام الضريبي على أنه مجموعة العناصر والقواعد النية للضرائب التي تعمل بشكل متكامل ومتراط في بلد معين، خلال فترة زمنية محددة، عن طريق مجموعة من التشريعات والقوانين التي تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

### المطلب الثاني: الإجراءات الجبائية التشجيعية المقدمة من طرف المشرع الجبائي

لقد تبني المشرع الجبائي الجزائري خلال الفترة الممتدة بين سنة 2012 و 2021 العديد من الإجراءات الضريبية الهادفة إلى تسهيل تسوية المنازعات الضريبية القائمة والتي نجد من بينها :  
التخفيض المشروط (la remise conditionnelle)؛ المادة 51 من قانون المالية 2015؛ إعادة هيكلة الديون (rééchelonnement).

#### الفرع الأول: التخفيض المشروط (La remise conditionnelle)

هو عقد تقوم من خلاله الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة إما بوضع حد لنزاع نشأ، بتقديم تظلم مسبق أو بتقاضي نزاع يمكن أن ينشأ نتيجة ضريبة محددة ومدرجة في التحصيل، وذلك بتقديم تنازلات متبادلة:  
\* تلتزم إدارة الضرائب بالموافقة على تخفيض العقوبات المالية والغرامات الجبائية المطبقة.  
\* ومن جهته يلتزم المكلف بالضريبة بدفع المبالغ الباقية على عاتقه في الأجل المحدد في العقد، ويتخلى عن كل إجراءات المنازعات المتعلقة بالحقوق، العقوبات المالية والغرامات موضوع العقد، فالإدارة الجبائية بموافقتها على تخفيض مبلغ العقوبات تتأكد من دفع الضريبة مع وضع حد للمنازعات<sup>1</sup>.

إن التخفيض المشروط يشمل العقوبات المالية المتعلقة بالضرائب الناجمة عن إعادة تقييم الناتج عن عملية المراقبة الجبائية (التحقيق في الوثائق التحقيق في المحاسبة،التحقيق المعنوي ،أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة) ،التي يمكن أن تكون محل منازعة أو أنها محل منازعة، بمعنى آخر العقوبات المالية والغرامات الجبائية المفروضة في حالة النقص في التصريح هي المعنية فقط بإجراء التخفيض المشروط .

-يستثنى من مجال تطبيق هذا الإجراء مايلي:

\*العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات الجبائية المفروضة نتيجة التأخر أو عدم التصريح (الشهرية والسنوية)

1 مديرية الضرائب ،القسم الفرعي للمنازعات ،طبقا للمادة 93 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،2022،والمادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية،

\*العقوبات المفروضة إثر الدفع المؤخر للضرائب.

\*العقوبات المالية الخاصة بالوعاء المطبقة في حالة الغش الضريبي، لاعتباره منظم إجراءات مختلفة، خاصة به.

\*العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات الجبائية التي انقضى فيها أجل الطعن (التظلم المسبق).

\*العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات الجبائية المتعلقة بالحقوق التي قبل بها المكلف صراحة (دون أي تحفظ في الموضوع أو الشكل)، من خلال إجابته على تبليغه باقتراحات إعادة التقويم.

\*العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات الجبائية المتعلقة بالضرائب التي هي محل منازعة أمام لجان الطعن أو المحكمة الإدارية.

وطبقا لأحكام المادة 93 مكرر والمادة 4/173 من قانون الإجراءات الجبائية، تمنح نسب تخفيض هذه العقوبات المالية كما يلي:

#### جدول رقم (01): نسب التخفيض المشروط

طلب التخفيض المشروط	مدة	نسبة التخفيض المشروط
طلبات التخفيض المشروط التي يلتزم بموجبها المكلف بالضريبة بدفع الحقوق والغرامات الباقية على عاتقه مباشرة (بمجرد إبرام عقد التخفيض المشروط)	فورا	90% إلى 96%
طلبات التخفيض المشروط التي يلتزم بموجبها المكلف بالضريبة بدفع الحقوق والغرامات المفروضة عليه عن طريق رزنامة استحقاق الدفع (بمجرد إبرام عقد التخفيض المشروط)	4 أشهر	80%
	8 أشهر	70%
	12 شهرا	60%

المصدر: المادة 93 مكرر والمادة 4/173 من قانون الإجراءات الجبائية 2022.

من أجل الاستفادة من هذا التدبير، يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة، يُلتمس من خلاله التخفيض المشروط قبل انتهاء الآجال المتعلقة بتقديم الشكاية المقدرة بموجب المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية أو خلال الفترة التي يكون فيها الطعن محل دراسة ولم يفصل فيه بعد، أي قبل صدور القرار الفاصل في النزاع، وهنا يمكن للإدارة بصيغة تعاقدية قبول طلب المؤسسة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية.

وتخول سلطة الفصل في هذه الطلبات إلى:

\* المدير الولائي للضرائب، بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات، موضوع التماس التخفيض المشروط، أو يساوي مبلغ 5.000.000 دج.

\*المدير الجهوي للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة 93 من هذا القانون عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات، مبلغ 5.000.000 دج .

وبناء على طلبه، تبلغ الإدارة الجبائية في أجل أقصاه 30 يوما اقتراح التخفيض المشروط إلى المكلف عن طريق رسالة موصى عليها، مقابل إشعار الاستلام، يبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض، وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي، ويمنح أجل ثلاثين (30) يوما للمؤسسة من أجل قبوله أو رفضه.

\*عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا و متفق عليه بعد استيفاء الإلتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات، التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها<sup>1</sup> .

#### الفرع الثاني: المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015

تستهدف الأحكام التشريعية للمادة 51 من قانون المالية لسنة 2015، المكلفين الذين يباشرون بسداد كامل لمستحقاتهم المتعلقة بدينهم الجبائي دفعة واحدة، وبناء عليه يستفيدون من تخفيض لغرامات التحصيل<sup>2</sup>، ويقوم هذا الإجراء بمعالجة الديون الجبائية التالية:

\*الديون المستحقة بصفة نهائية

\*لا تكون محل نزاع

\*بعد الاستئناف كل طرق الطعن محل المنازعات

\*الديون التي كانت موضوع نزاع وتم التنازل عنها.

وتجدر الإشارة إلى أن أحكام هذه المادة تميز بين حالتين:

-الديون الجبائية التي يتعدى موعد استحقاقها 04 سنوات والتي من المتوقع أن يكون إعفاء غرامات التأخير فيها بشرط أن يكون إجمالي الدين مسدد دفعة واحدة.

-الديون الجبائية التي يكون موعد استحقاقها أقل أو يساوي 04 سنوات، وتسدد بصفة كاملة دفعة واحدة، غرامات التأخير المتعلق بها من شأنها أن تكون محل تخفيض، ولا تدخل ضمن مجال تطبيق إجراءات هذه المادة الديون التالية:

<sup>1</sup>تعليمية 656، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، سنة 2013

<sup>2</sup>مديرية الضرائب، طبقا لقانون المالية لسنة 2015، الصادر في 31/12/2014

\* لا يستفيد منها المكلفين بالضريبة الذين هم متابعون بملاحقات جنائية مرتبطة بالتحصيل.

\* الديون الجبائية التي لها صلة بتسوية جبائية، تبحت عن غرامات من أجل ممارسة الغش (Manœuvre frauduleuse)

\* الديون الجبائية التي تم فض النزاع فيها وديا، والتي استقادت من إجراءات التخفيض المشروط سابقا.

\* تسديد مبلغ الديون على عدة دفعات (حسب الجدول)، وتوكل مهمة تطبيقها إلى قابض الضرائب، حيث يودع لديه المكلف بالضريبة طلب الاستفادة من هذا الامتياز.

### الفرع الثالث: إعادة هيكلة الديون (Rééchelonnement de la dette fiscale)

أسست المادة 90 من قانون المالية لسنة 2017، إجراء تسهيلي لفائدة المؤسسات التي تواجه صعوبات مالية حالت دون تسديد هذه الأخيرة لمجمل الضرائب المترتبة على عاتقها، قصد تمكينها من إعادة جدولة ديونها الجبائية<sup>1</sup>، وجميع المؤسسات المعنية بهذا الإجراء مهما كان وضعها القانوني (مؤسسات، أفراد، شركات خاضعة للقانون الجزائري، مؤسسات ذات طابع صناعي وتجاري)، ومهما كان نظامها الجبائي (حقيقي أو جزافي)، وحتى نشاطها (إنتاج، أشغال، خدمات، بيع، إعادة بيع)، والتي لها ديون جبائية، زيادة على الغرامات، وتواجه صعوبات مالية، حيث تستفيد هذه المؤسسات المنخرطة في هذا النظام، والتي احترمت مواعيد الدفع من تخفيض إجمالي للغرامات التي على عاتقها (الوعاء والتحصيل)

كما أنه يتم تقديم طلبات المؤسسات حسب وضعيتها وحسب مقارنة فردية تأخذ بعين الاعتبار نقطتين أساسيتين: \*مجموع خصوصيات الملفات.

\* السلوك المعتاد للمؤسسة فيما يخص دفع الضريبة.

هذا الإجراء يخص الديون الجبائية المتصلة بالضرائب المفروضة والتي تكتسي طابع نهائي، بمعنى أنها ليست موضوع الطعن، أو تلك التي استنفذت جميع الطعون النزاعية، كما ويتعلق هذا الإجراء بكافة الديون الجبائية مهما كان مصدرها (رقابة جبائية أو تسوية تتعلق بالتصريحات المودعة دون دفع) يستثنى من الاستفادة من هذا الإجراء:

\* الديون الجبائية المتعلقة بفرض ضرائب محل طعن نزاعي أولي، أو بصدد المراحل الأخرى (لجان الطعن، النزاع القضائي).

\* الديون الجبائية المتعلقة بفرض ضرائب نتج عنها غرامات بسبب محاولات غش.

\* الديون الجبائية التي تخص المؤسسات التي تتمتع بأريحية مالية.

<sup>1</sup>قانون المالية 2017 ، للمادة 90

### المطلب الثالث: عصرنة الإدارة الجبائية ودورها في تحسين الخدمة المقدمة

تؤدي الإدارة الجبائية دورا هاما في خلق البيئة الجبائية الملائمة في المجتمع لذلك عرفت حركية كبيرة وإصلاحات هامة في الجزائر وذلك لتحسين علاقاتها مع المكلفين للتقليل من المنازعات، وعليه سنحاول من خلال المطلب التطرق إلى ماهية الإدارة الجبائية وإلى هيكلية الإدارة الضريبية في ظل العصرنة وتعزيز الوعي الجبائي لدى المكلفين.

#### الفرع الأول: مفهوم الإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الجبائية جزءا لا يتجزأ من الإدارة العامة إذ تشكل مزيجا من العناصر الإدارية، المالية والقانونية ، ولذلك سنتطرق إلى بعض التعاريف التي تناولت مفهوم الإدارة الضريبية، والتي نجد من بينها:

\* تمثل إدارة الضرائب مجموعة الهيئات العامة وما تنفرع إليه من فروع وما تتضمنه من درجات وظيفية متعددة والتي تشكل مجملها مجموعة العمليات التي تهدف إلى تطبيق تنفيذ قانون الضريبة<sup>1</sup>.

\* تعرف الإدارة الضريبية بذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي ، ويعمل كهزمة وصل بين المكلفين والنظام الضريبي ، إذ أنها هي التي سوف تقوم بتطبيق مختلف الإجراءات والتشريعات وتحسيس المكلفين<sup>2</sup> .

\* تشكل الإدارة الضريبية الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة والممولين على حد سواء ، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات للتشريعات الجبائية قصد تحسين كفاءة النظام الجبائي<sup>3</sup> .

من خلال ما سبق، يمكننا تعريف الإدارة الجبائية على أنها الجهاز التنفيذي المسؤول عن تطبيق مختلف الأحكام والتشريعات الجبائية ، فهي تعمل على الموازنة في أدائها بين حماية حقوق الدولة أولا ، لكن مع حماية حقوق المكلفين بالضريبة.

#### الفرع الثاني: دور الإدارة الجبائية في تحقيق أهداف السياسة الجبائية

تسعى الإدارة الجبائية لكونها الجهاز المخول قانونا لتطبيق الأحكام التشريعية الجبائية لتأدية العديد من الأدوار التي تتجلى في<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> -تصيرة يحيوي بوعون ،الضرائب الوطنية والدولية،الصفحات الزرقاء ،الجزائر 2010 ،ص 189

<sup>2</sup> -منور أوسرير ،احمد حمو،جبائية المؤسسات ،مكتبة الشركة الجزائرية ،بودواو ،الجزائر 2009،ص 77

<sup>3</sup> -ناصر مراد،فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ،دار هومة ،الجزائر ،2003 ،ص 113

<sup>4</sup> -ولهي بوعلام،النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة ،حالة الجزائر،رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، في العلوم

الإقتصادية ،جامعة فرحات عباس ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير -سطيف 2011،2012، ص 38

\* **تحقيق الوظيفة المالية:** هذه الأخيرة تتمثل في تغطية الدول لنفقاتها العامة لوجود الموارد اللازمة لذلك، وبعد تحقيق الجانب المالي من أصعب الوظائف الخاصة بالجباية، إن مهمة الإدارة الجبائية لا تتوقف عند حد تحديد الوعاء الضريبي والاتصال بالمكلف، وجمع المعلومات الخاصة بنشاطها، لكنها تمتد إلى محاربة ظاهرة معقدة قد تواجهها في كثير من الأحيان، مثل عدم التصريح بالنشاط، أو الإدلاء بالتصريح الخاطئ أو التأخير في الدفع والاحتجاج، وفي كل هذه الحالات تقوم الإدارة الجبائية بالفصل في تلك القضايا ومراجعة أعمالها والتنظيم المحكم والتوجيه الملائم، مع متابعة العمل ودراسة النتائج المتوصل إليها .

\* **في تحقيق الوظيفة الاقتصادية:** تعمل الدولة جاهدة لإنجاز أهداف المجتمع المتزايدة وخاصة الاقتصادية منها، وبالتالي فإن للإدارة الجبائية دور في تحقيق الوظيفة الاقتصادية، فهي تتابع النشاط الاقتصادي وتقوم بتوجيهه، ومن الأعمال التي تقوم بها الإدارة الجبائية الإهتمام بدرجة التطور الاقتصادي عن طريق مؤشرات الاستهلاك، الإنتاج، الادخار و الاستثمار .

\* **في تحقيق الوظيفة الاجتماعية:** إن الجهاز الإداري الجبائي يلعب دورا مهما في تحقيق الوظيفة الاجتماعية للجباية من خلال تفعيل الرقابة على الإعفاءات الشخصية والعامة التي تمنحها الدولة في سبيل تحقيق أهداف اجتماعية، مثل مراقبة الإعفاء المنتج لفائدة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نظير استخدامها لمناصب شغل، وكذا الإعفاءات الممنوحة لفئة المجاهدين والأرامل، والأشخاص المعوقين، وكذا التخفيضات الممنوحة لفائدة المؤسسات والأشخاص المقيمين والذين ينشطون في ولايات الجنوب الكبير .

\* **في تحقيق وظيفة الرشادة:** كلما كان النظام الجبائي رشيدا كلما انعكس ايجابيا على كل نمو للاقتصاد، ذلك إن الإدارة الجبائية التي تدار بأساليب الحكم الصالح، والمساءلة له وتبتعد عن المحسوبية، وتحارب الرشوة وتعتمد الكفاءة في التعليم المناسب، وتعاقب من يسيء، وتجازي من يعمل بإخلاص إن هذا لمن شأنه أن يحقق الأداء والفعالية، ويرتقي بالنظام الجبائي إلى مصاف النظم الجبائية الفعالة

### الفرع الثالث: مقومات الإدارة الجبائية

يتطلب نجاح الإدارة الجبائية في تأدية المهام الموكلة لها بكل كفاءة، توفر العديد من المقومات والتي نجد من بينها<sup>1</sup> :

\* توفر العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة، وذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يرفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر، مع وضع برنامج تدريب دوري.

<sup>1</sup> -سارة نبيلة بلحسن، الإصلاحات الجبائية في الجزائر 1992-2008، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، 2004، ص 102

- \*ترقية الحوار بين الإدارة والمكلف بالضريبة لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف.
- \*يجب على الإدارة الجبائية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الجبائي وتأمين لها الظروف الموضوعية لأخلاقيات الجملة الجبائية والمردودية التامة.
- \*وضع نظم رقابة جبائية فعالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها.
- \*القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي، حيث أن البيروقراطية تؤثر سلباً على مردودية النظام الجبائي.
- \*تزويد مختلف الإدارات الجبائية بأجهزة الإعلام الآلي قصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه، كما يمكن حصر جميع المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.
- \*تبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها حتى يسهل عمل موظفي إدارة الضرائب من جهة وتخفيض حجم المنازعات الجبائية التي قد تنشأ بين المكلفين وإدارة الضرائب من جهة أخرى.
- \*إقامة تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة الجمارك والبنوك، قصد تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين، ويجب ان يتحقق بين مختلف الإدارات الحكومية، مثل تعاون بين مفتشية الضرائب وإدارة تحصيل الضرائب حتى يسهل متابعة وضعية المكلفين.
- \*توفر نظم الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تتناسب مع مسؤولياتهم، وعلى مكافآت تشجيعية.

#### الفرع الرابع: هيكلية الإدارة الضريبية في ظل العصرية:

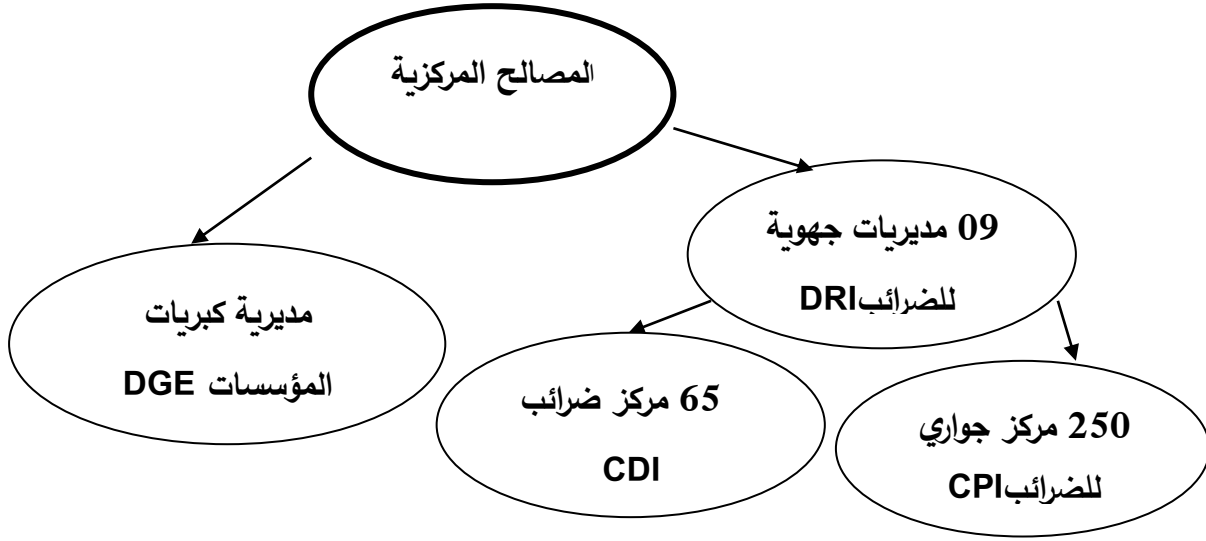
إن تحسين أداء عمل الإدارة الضريبية سوف يساهم في التقليل من الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة، وهو ما يقود إلى التقليل من نشوء نزاع بينها وبين المكلفين بالضريبة، وفي سبيل تحقيق هذا عرفت الإدارة الضريبية إصلاحات هيكلية في إطار مشروع عصرنتها المتبنى في ظل سلسلة الإصلاحات التي شهدتها، حيث كان على الإدارة الجبائية إعادة النظر في هيكلها الإداري وذلك وفق منظورين رئيسيين، يتمثل الأول في جمع مختلف المصالح في هيكل واحد وذلك للتمكن من الاستجابة لانشغالات المكلف في المكان الواحد دون الحاجة للتنقل من مصلحة لأخرى، وهذا بهدف تحسين علاقاتها مع المكلفين للتقليل من النزاع، أما المنظور الثاني في وجوب إعادة تصنيف المكلفين حسب الأهمية، وذلك لتحقيق النجاعة في تسيير الملفات الجبائية حسب مبدأ الأهمية من حيث الأعباء الضريبية.

– قصد تحقيق هذه الغاية، تم إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية، تتمثل في مديريات كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، هدفها تجميع المفتشيات القباضات حسب طبيعة

المكلفين بالضريبة، تتكفل هذه الهياكل بمهام جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها.

1. هيكلة المصالح الخارجية: تم هيكلة التنظيم الجديد للمديرية العامة للضرائب كما يلي

الشكل رقم (01): مخطط التنظيم للمديرية العامة للضرائب



المصدر: حراش ابراهيم، مقال في مجله الإقتصاد والإحصاء التطبيقي، العدد 2، المجلد 12، السنة 2015، ص 90

1- مديرية كبريات المؤسسات DGE: يندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية، ومن المنتظر إن تساهم عملية إعادة هيكلة المصالح الجبائية في استكمال إصلاح القانون الجبائي الذي شرع فيه في بداية عام 1992، وهي السنة التي ميزتها بالخصوص تأسيس ضرائب ذات طابع دولي الضريبية على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة، توحيد المصالح والملفات الجبائية وكذا تبسيط وتوحيد، الإجراءات المتعلقة بالتصريح ودفع الضرائب والرسوم (إنشاء التصريح الجبائي ج 50)<sup>1</sup>.

2- مراكز الضرائب: يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصرا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم التابعين للنظام الحقيقي.

<sup>1</sup> - المديرية العامة للضرائب على الموقع بتاريخ 26/03/2022 WWW.mfdgi.gov.dz

يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة، تقوم أساساً على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة.

**3- المركز الجوازي للضرائب:** يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحور الجبايي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لمفله<sup>1</sup>.

يعتبر المركز الجوازي للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب مخصصة حصرياً لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساساً في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة<sup>2</sup>.

**II. الإجراءات المتخذة لتحسين الخدمة:** وضعت الإدارة الجبائية في إطار سياسة إعادة هيكلة مصالحها الخارجية، إجراءات وقواعد تتحكم في سير العمل، تهدف من خلالها إلى تطوير وتحسين الخدمات المقدمة للمكلفين لتعزيز العلاقة بينهما، وهذا من خلال ما يلي<sup>3</sup>:

**1- استحداث مصالح الاستقبال والإعلام:** وذلك من خلال القواعد المتبعة في هذه العملية كما يلي

✓ تسهيل الاتصال بالمصالح الجبائية وهذا من خلال إعلام ولصق المعلومات الخاصة بشروط الدخول و الاستقبال في المصالح، إلصاق إلتزامات مرجع نوعية الخدمة بغية تمكين المكلفين من الإطلاع على نوعية الخدمة التي يتعين على أعوان الإدارة تقديمها، تهيئة فضاءات الاستقبال، ووضع لافتات بهدف تسهيل عملية التوجيه .

✓ تحسين الإستقبال الهاتفي عن طريق تخصيص أعوان تتكفل باستقبال الإلتصالات الهاتفية خلال أيام وساعات العمل القانونية، مع احترام ضمان الكشف عن الهوية، الرد على كل اتصال هاتفي وتقديم إجابات انتظار عندما تكون الخبرة مطلوبة، أو اقتراح استقبال عن طريق تحديد موعد، كما أنهم ملزمون بإنهاء المكاملة بعبارة مميزة وبلباقة.

✓ التكفل بالإستقبال الشخصي من قبل أعوان مؤهلين ومتعددي الاختصاص حيث يتعين عليهم الكشف عن هويتهم، تسهيل مختلف الإجراءات الإدارية، وكذا تسيير موعد الإستقبال بفعالية، مع ضمان استقبال ملائم وبعناية للأشخاص ذوي الحركة المحدودة أو الذين يعانون من صعوبات. مع العمل على احترام سرية الإستقبال وتقليل مدة الانتظار .

<sup>1</sup>-نوي نجاة، دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة، مقال في المجلة الدولية للأداء الإقتصادي، المجلد 4، العدد

01، السنة 2021، ص330

<sup>2</sup>-عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص289، 290

<sup>3</sup>-نوي نجاة، مرجع سبق ذكره

معالجة أفضل للبريد عن طريق الرد في الأجل المحددة على كل الطلبات بأسلوب واضح ومفهوم.

2- إدخال النظام المعلوماتي "جبايتك": في ظل التطورات المستمرة والمتسارعة في مجال التكنولوجيا، المعلومات والرقمنة، أصبح لزاما على الإدارة الجبائية تبني إستراتيجية جديدة ترمي لزيادة كسب رضا المكلفين من خلال نظام معلومات متطور يعمل على تقديم خدمات جبائية متميزة ومتقنة وإنشاء تفاعل رقمي بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، لتكون إدارة مبدعة مبتكرة تستجيب للتطورات التكنولوجية.

وفي هذا الصدد قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء نظام معلوماتي أطلقت عليه اسم "جبايتك" يركز على لامادية كل العمليات الجبائية والآلية الكاملة لجميع إجراءات معالجة البيانات (المديرية العامة للضرائب، عصرنة الإدارة الجبائية 2018)، بهدف تقديم دعامة في مجال تكنولوجيا المعلومات للإدارة الجبائية لإتمام مهامها وبلوغ أهدافها، وتطوير فرص جديدة في جمع المعلومات الجبائية، وتسهيل تداولها، وبذلك يعد نظام المعلومات "جبايتك" من أهم تكنولوجيات الشبكة الحديثة التي تعتمد عليها المراكز الضريبية في رقمنة الإجراءات الجبائية وتقديم العديد من الخدمات للمكلفين المتجلية في (المديرية العامة للضرائب، إطلاق النظام المعلوماتي الجديد، 2017).

✓ إجراء العمليات من المقر مع المديرية العامة للضرائب وتجنب التنقلات من أجل تقديم التصريحات الجبائية.

✓ الولوج إلى الإدارة الجبائية 24/24 سا خلال كامل أيام الأسبوع.

✓ تزويد المكلف بالضريبة بالمعلومات حول رزنامته الجبائية المحينة مع التزاماته الجبائية.

✓ الولوج إلى استماراته التصريحية المودعة والإطلاع عليها.

✓ الدفع عن طريق الأنترنت لضرائبه ورسومه.

✓ الإطلاع على دينه الجبائي الكلي.

✓ تقديم الطعون (طعون ولائية، تخفيض مشروط،... وغيرها)

✓ طلب امتيازات جبائية.

3- **تأهيل المستخدمين:** يعتبر تأهيل المستخدمين عنصرا أساسيا في تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين،

وفي هذا الإطار تبنت الإدارة الجبائية في ظل الإصلاحات المنتهجة برنامجا تكوينيا لموظفيها قصد تجديد معارفهم وتكييفها مع مختلف التغيرات، بهدف زيادة كفاءتهم وتحسين طرق تعاملهم مع المكلفين لكسب ثقتهم، حيث تقوم كل سنة بتكوين عددا من الموظفين سواء تكوينا داخليا أو تكوينا خارجيا على مستوى مدارس ومعاهد متخصصة في مجال الجبائية، كالمدرسة الوطنية للضرائب بالقلعة.

## المطلب الرابع: تعزيز الوعي الجبائي لدى المكلفين

يعتبر الوعي ضرورة أساسية لقيام المجتمعات، فكلما كان لمجتمع واعيا بما حوله كان مجتمعا متحضرا وناضجا، ويعرف الوعي بأنه حصيلة ما لدى الإنسان من أفكار ووجهات نظر ومفاهيم عن الحياة من حوله، في مختلف مستوياتها (الوعي الشامل) وقد يكون جزئيا عندما تكون أفكار الإنسان ووجهات نظره ومفاهيمه مقصورة على ناحية ومستوى واحد<sup>1</sup>، كالوعي السياسي، الاجتماعي، والوعي الجبائي، الذي هو موضوع بحثنا، وعليه سنتطرق إلى بعض تعريفاته:

### الفرع الأول: ماهية الوعي الجبائي

يوجد العديد من التعريفات عن مفهوم الوعي الجبائي والتي نجد من بينها:

**التعريف الأول:** يقصد بالوعي الجبائي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على ما تلقى من أعباء<sup>2</sup>.

**التعريف الثاني:** الوعي الجبائي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام، بما يخدم الصالح، حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة تعود عليه في شكل خدمات مباشرة وغير مباشرة<sup>3</sup>.

**التعريف الثالث:** الوعي الجبائي هو الإدراك الكامل من قبل الأفراد بواجباتهم نحو المجتمع وكانت ثقتهم كبيرة بالحكومة، كلما أقبلوا على دفع الضرائب مختارين، ولهذا الوعي قيمته الكبرى في ميدان الضرائب المباشرة خاصة ضريبة الدخل<sup>4</sup>.

ومن خلال ما سبق يمكننا استخلاص التعريف الشامل التالي:

الوعي الجبائي هو إيمان إرادي للالتزامات الجبائية، ويتمثل في اقتناع المكلفين بدفع الضريبة وإدراكهم بأن دفعهم لها لم يعد مسؤولية اتجاه المجتمع، وأنه يعود عليهم في شكل منافع وخدمات من خلال ترشيد السلطات السياسية للإنفاق العام، فهو رهان أساسي للدولة في ظل التطور الاقتصادي والاجتماعي للبلاد.

### الفرع الثاني: أهمية الوعي الجبائي

للوعي الجبائي أهمية كبيرة سواء بالنسبة لأطراف العلاقة أو بالنسبة لتحقيق أبعاد الجبائية، وسنتطرق في بحثنا

<sup>1</sup> علاء حسين علوان، دور الإعلام في تنمية الوعي الضريبي للمواطن العراقي، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، كلية

اقتصاديات الأعمال، جامعة النهرين 2016، ص 11

<sup>2</sup> ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 157

<sup>3</sup> - سالم محمد عبود وعروبة معين عايش، العلاقة بين الوعي الضريبي للمواطن العراقي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية

، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة العلمية الضريبية الأولى، مركز بحوث المستهلك، بدون ذكر البلد، 2008، ص 3

<sup>4</sup> علاء حسين علوان، مرجع سبق ذكره، ص 11

هذا إلى أهمية الوعي الجبائي لدى المكلف للتقليل من النزاع، وأيضا بالنسبة للإدارة الضريبية.

أ- أهمية الوعي الجبائي بالنسبة للمكلف بالضريبة: يعمل الوعي الجبائي على<sup>1</sup>

✓ إزالة أسباب التوتر وخلق الثقة المتبادلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وتحقيق التعاون بينهما.

✓ معرفة المكلف بالضريبة ما له من حقوق وما عليه من واجبات.

✓ تغيير ذهنية الرأي العام بحيث لا يرى المكلفين بالضريبة الإدارة الجبائية خصما وإنما إدارة ضرورية لكل مجتمع متحضر.

✓ -القضاء على النظرة السائدة عند المكلفين بالضريبة أن الضريبة مجرد عبء

✓ -تحسين المكلف بالضريبة بمسؤوليته في التنمية الاقتصادية والاجتماعية

✓ -تحفيز أفراد المجتمع على أداء واجباتهم الجبائية وفقا لأحكام القانون بشكل طوعي، وتهيئة الفرصة لهم لتفادي الوقوع تحت طائلة العقاب والجزاءات القانونية.

ب- أهمية الوعي الجبائي بالنسبة للإدارة الجبائية: تتمثل أهمية الوعي الجبائي بالنسبة للإدارة الجبائية في؛

✓ تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وتحقيق مبدأ الشفافية الضريبية في التعامل مع المكلفين بالضريبة.

✓ توفير الجهد والوقت فكلما كان المكلف بالضريبة واع جبائيا قلص عدد الإجراءات على موظفي الإدارة الجبائية -تسهيل العمليات الجبائية وتقليص عدد المنازعات الجبائية.

✓ يساعد الإدارة الجبائية في وضع الخطط، تعديلها ومتابعتها في وضع الاقتراحات، تعديل القوانين، وكذلك وضع اللوائح والتعليمات وإصدارها، باعتبارها همزة الوصل بين المكلف بالضريبة وصناع القرار

### الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على الوعي الجبائي

يتأثر سلوك المكلف بالضريبة اتجاه الإدارة الجبائية في حد ذاتها بعوامل مختلفة، والتي بدورها تؤثر على مدى الوعي الجبائي لديه، ونظرا لأهمية الوعي الجبائي وجب تشكيل مجتمع واع جبائيا، هذا الأخير يتطلب تضافر جهود كل فئات المجتمع، وارتأينا تصنيف العوامل التي تتحكم في درجة الوعي الجبائي إلى عوامل مباشرة وعوامل غير مباشرة:

1- **العوامل المباشرة:** من بين العوامل التي تتحكم في درجة الوعي الجبائي نجد العوامل الإدارية والتشريعية، نلخصها فيم يلي:

أ - **العوامل الإدارية:** ونلخصها فيما يلي

<sup>1</sup> حمود حمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الجزائر 2010، ص 48

- ✓ عدم توفر الثقة المتبادلة بين السلطة المالية والمجسدة في الإدارة الجبائية والأفراد المكلفين، بحيث تتخذ العلاقة بينهما بشكل العداء والخصومة بدل من علاقة التعاون، وعليه فإن توفر الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية هو عنصر مهم وفعال، لأن وجوده يؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما.
- ✓ تعقد الإجراءات وعدم عدالة التقديرات في بعض الحالات تزيد من النظرة السلبية اتجاه الضرائب.
- ✓ يعد زيادة الوعي لدى المكلفين بالضريبة من بين الأهداف الثقافية الجبائية، وذلك عن طريق توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف بالضريبة بالإطلاع على كل ما يتعلق بعملية تقدير واقتطاع الضريبة لكل نشاط أو دخل، وهذا عن طريق وسائل الإعلام والنشر المتعددة التي تقوم بها الإدارة الجبائية.

#### ب - العوامل التشريعية وتتمثل في :

- ✓ تعدد الضرائب ورفع معدلاتها يؤدي إلى زيادة الأعباء الجبائية على المكلفين بالضريبة وإحساسهم بثقل العبء الجبائي الذي يدفعهم إلى تغيير نظرهم حول الضريبة.
- ✓ عدم استقرار النظام الجبائي جراء التعديلات المتكررة للقوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش. مما يؤدي إلى كثرة النزاعات الفكرية بين المكلفين وأعوان الإدارة الجبائية<sup>1</sup>
- ✓ عدم وضوح القوانين الجبائية وعدم فهم نصوصها يؤدي إلى كثرة التأويلات من خلال فتح باب الاجتهاد في كيفية تطبيق النص، الذي قد تعطى له عدة تفسيرات من طرف مصالح مختلفة أو من داخل نفس المصالح<sup>2</sup>

#### 2- العوامل الغير مباشرة: يمكن تلخيصها فيما يلي

- ✓ هناك مبادرة عقائدية تؤمن بالزكاة وترفض الضريبة، بحكم أن الضرائب لم تكن موجودة في الإسلام، ودفع الضريبة والزكاة معا يتقل كاهل المكلف، مما يؤدي به إلى النفور من دفع الضرائب<sup>3</sup>، هذا من الناحية الدينية والثقة في السياسة الإنفاق العام تزيد من تقبل المكلف بالضريبة للضريبة المفروضة، حيث أنه كلما اقتنع المكلف بأن الدولة تحسن توظيف و توجيه الأموال العامة والحصيلة الجبائية بما يخدم المواطنين، كلما زاد التزامه بدفع الضريبة واقتنع بها<sup>4</sup>.
- ✓ كما تؤثر كل من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف بالضريبة لضعف قدرته الشرائية والظروف الاقتصادية العامة للبلاد كالكساد وارتفاع الأسعار وتدني معدلات النمو الاقتصادي على الوعي الجبائي، فزيادة

<sup>1</sup>-سفيان سولم، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، مداخلة في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في

الجزائر، كلية الحقوق، سوق أهراس، الجزائر، 2015، ص 2

<sup>2</sup>-جواد العفري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملمزمين وانعكاساتها: أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام

، تخصص قانون إداري وعلم الإدارة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية، الرباط

، المغرب، 2001، ص 119

<sup>3</sup>-محي محمد مسعد، الإصلاح الضريبي بين الواقع والممول، بدون دار النشر، مصر، 2003، ص 23

<sup>4</sup>-ماهر موسى درغنم، سالم عميرة العمور، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في قطاع غزة، دراية تحليلية، مقال في المجلة الأردنية

في إدارة الأعمال<sup>4</sup>، المجلد 5، العدد 2، 2009، ص 208

الضغط الجبائي عن الحد المعقول يخلق لدى المكلف شعورا بالظلم، مما يدفعه للنفور من الدولة ومؤسساتها كما أن شعور المكلف وإيمانه بان ما سيدفعه سيستخدم لتمويل النفقات العامة للدولة بشكل صحيح، ربما يعود بالنفع على جميع المواطنين في البلد من أمن واستقرار وخدمات عامة لاسيما التعليمية والصحية منها وربما يقدم الرفاهية و التقدم للبلد<sup>1</sup>.

✓ من ناحية المستوى المعيشي للأفراد نعني به ضمان أن يعيش كل فرد في المجتمع حياة كريمة، فكلما كان المستوى المعيشي للأفراد مرتفع كلما زادت ثقتهم في النظام الجبائي المطبق وزاد التزامهم الطوعي للضريبة.

✓ من ناحية العوامل السياسية كلما كان نظام الحكم قائما على أساس دستوري وديمقراطي سليم يحمي مصالح الأفراد ويمثل رغباتهم الحقيقية، يؤدي ذلك إلى تطور الوعي الجبائي.

#### الفرع الرابع: جهود تعزيز الوعي الجبائي لدى المكلفين في الجزائر

تسعى الجزائر كغيرها من الدول لتنمية الوعي الجبائي لدى المواطنين من خلال عدة محاولات ،مع ذلك تبقى في نظرنا غير كافية خصوصا عند مقارنتها بجهود الدول الأخرى ،ومن بين هذه المحاولات نذكر مايلي<sup>2</sup>:

✓ إصدار كتيبات للمكلفين باللغتين العربية والفرنسية، يشرح فيها التزامات كل مكلف، كيفية وآجال دفعها.

✓ إعلام المواطنين بمختلف القوانين والتغيرات التي تطرأ عليها من خلال الجرائد الرسمية التي تنشر باللغتين العربية والفرنسية المتوفرة في شكل مطويات أو عبر الموقع الإلكتروني خصوصا أنها المصدر الأساسي لنشر المعلومات.

تنظيم أبواب مفتوحة للمكلفين بالضريبة في بعض الولايات، تعميق الاتصال بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ،وهذا لا يمكن أن يتحقق إلا إذا حضي أعوان الإدارة الجبائية بالتكوين المهني السليم وإعدادهم إعدادا نفسيا وفنيا عن طريق تحسين ورفع مستوى كفاءتهم من خلال تلقيهم لتكوينات دورية سواء خارجية أو داخلية لإضافة إلى تدريبهم على طريقة التعامل مع المكلفين بالضريبة بالمعاملة الحسنة ،سواء من حيث استقبالهم أو الإجابة على استفساراتهم ،وكذا إقناعهم استنادا إلى اللوائح والقوانين واحترام جميع حقوقهم

<sup>1</sup>صلاح صاحب شاكر ،ضياء شمخي ،ما العدالة في استقطاع ضريبة الدخل على الرواتب وأجور العاملين في القطاع العام

بطريقة الإستقطاع المباشر في العراق ،مقال في مجلة دراسات محاسبية ومالية ،جامعة بغداد ص 13

<sup>2</sup> -حسيبة بلعوجة ،العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية في الجزائر ،ص267

## خلاصة

من خلال تناولنا هذا الفصل ومحصل الدراسة التي حاولنا أن نستوعب المفاهيم العامة للسياسة الجبائية وعلاقتها بالتحصيل ومدى تأثيرها على سلوك المكلف بالضريبة، ففي مجال التحصيل نجد أن هناك طريقتين الأولى وهي الأصل والتي بموجبها يقوم المكلف بالضريبة بتوريد حصيلتها إلى خزينة الدولة، أما الطريقة الثانية وهي الاستثناء والتي بموجبها يتم تحصيل الضريبة بالقوة من ذمة المكلف متى ظهرت بوادر امتناع الدفع من طرف المكلف بها، مما يؤدي إلى نشأة النزاع الضريبي، تبين لنا أن هذا الأخير أحد أهم المعوقات التي تحد من تحقيق الفعالية الضريبية، فهي تتولد من توافر العديد من الأسباب المؤدية إليها، كما أنها تؤدي إلى آثار سلبية عديدة على طرفي العلاقة الضريبية، كما تساهم في عرقلة عمل الإدارة الضريبية من خلال انشغال موظفيها بمتابعة المنازعات والفصل فيها، كما خلصنا أن المنازعات الضريبية منها ما يتعلق بالتحصيل ومنها ما يتعلق بالوعاء، تتميز بخصوصيات ومميزات تنفرد بها عن باقي المنازعات الأخرى، تجعلها أكثر تعقيدا من غيرها، وأن الدور الأساسي للمنازعات في حل الخلاف أو النزاع هو الفصل في الشكوى على مستوى الإدارة أو عن طريق الفصل في الدعوى على مستوى القضاء.

وبعدها تطرقنا إلى التحفيز التي أقرها المشرع للتخفيف من حدة المنازعات بهدف زيادة التحصيل، وذلك بتشجيع ودفع المكلف بالضريبة للوفاء بالتزاماته الجبائية مقابل تخلي الإدارة الضريبية عن جزء منها وفق شروط معينة.

الفصل الثاني: واقع التحصيل الضريبي في ظل المنازعات الضريبية في

مديرية

الضرائب لولاية بومرداس

## تمهيد

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، والذي حاولنا أن نتطرق فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالمنازعات الضريبية وطرق تسويتها وعلاقتها بالتحصيل الضريبي وكذا الامتيازات والتسهيلات التي جاءت بها السياسة الضريبية لتحفيز المكلف بالضريبة والإسراع في تسوية وضعيته الجبائية وبالتالي زيادة التحصيل في هذا الفصل ما علينا إلا أن نقوم بدراسة حالة من حالات النزاع أمام الإدارة الضريبية وكيفية تسويتها، وأثرها على الإيراد الضريبي.

وكنموذج للدراسة تم اختيار مديرية الضرائب لولاية بومرداس باعتبارها الهيئة الجبائية العليا على مستوى الولاية مع تركيزنا على مديريتين فرعيتين على علاقة مباشرة مع موضوعنا وهما المديرية الفرعية للمنازعات والمديرية الفرعية للتحصيل، وليس هذا فحسب، فمديرية الضرائب الولائية تعد أهم الهياكل الجبائية الرئيسية والمحورية في النظام الجبائي الجزائري حسب الهيكل التنظيمي الساري المفعول حاليا، وهذا لارتباطها واتصالها المباشر بالمكلفين الخاضعين، ومن هنا فهي تلعب دورا مهما في بسط وتنفيذ كل التشريعات التي سنها المشرع الضريبي، وما مديرية الضرائب لولاية بومرداس إلا حلقة من حلقات النظام الجبائي الجزائري تمارس عملها ونشاطها ضمن الحدود الإقليمية للولاية.

وبناء على ما سبق سيتم تناول في هذا الفصل التطبيقي ما يلي:

**المبحث الأول:** عرض عام لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

**المبحث الثاني:** دراسة تحليلية للتحصيل الضريبي نتيجة تطبيق التسهيلات الجبائية لتسوية المنازعات

**المبحث الثالث:** تقييم مساهمة الحصيلة المسترجعة في ظل الامتيازات المقدمة للتقليل من

المنازعات في مديرية الضرائب لبومرداس

## المبحث الأول: عرض عام لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تعتبر إدارة الضرائب إدارة عمومية غير مركززة تابعة لوزارة المالية -المديرية العامة للضرائب -وهيمن أهم المصالح الولائية من حيث تأثيرها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمواطن، نظرا للمهام المختلفة الموكلة لها على مستوى الأقاليم التابعة لها.

فمن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس، تحديد هيكلها التنظيمي وواقع تجسيد السياسة الضريبية للحد من المنازعات الضريبية وزيادة التحصيل، وفي الأخير سنتعرض للمشاكل والمعوقات التي تعاني منها إدارة الضرائب وكذا الحلول الممكنة التي ستساهم في الرفع من فعالية السياسة الجبائية

## المطلب الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس ومهامها.

تأسست المديرية العامة للضرائب لولاية بومرداس مع التقسيم الإقليمي الجديد عبر المرسوم الرئاسي 09-84 المؤرخ في 1984 فيفري 04 المتضمن التنظيم الإقليمي للبلاد الذي بدأ العمل به في الفاتح جانفي 1985 بعدما صنف بومرداس ولاية جديدة تضاف إلى الولايات المتواجدة عبر تراب الوطن، في بداية الأمر كانت إدارة الضرائب لولاية بومرداس تخضع لنفس التقسيم الإداري الذي كان سائدا في ذلك الوقت، حيث كانت هذه الإدارة عبارة عن مصلحة من مصالح الولايات، تخضع في تسييرها للمديرية الولائية للتنسيق المالي و هذه المصلحة تقوم بتسيير عدة إدارات تابعة للوزارة المالية المتواجدة في مقر كل ولاية.

فمديرية المصالح المالية تقوم بتسيير مصالح الإدارات التالية:

- مصلحة الضرائب للولاية؛
- مصلحة أملاك الدولة؛
- مصلحة الخزينة العمومية؛
- مصلحة المراقبة العمومية.

ومصلحة الضرائب للولاية تخضع في تسييرها إلى مدير التنسيق المالي للولاية و هي بدورها تنقسم إلى عدة مصالح و هي:

- مكتب الضرائب المباشرة: و هو يهتم بتسيير و متابعة المصالح المختلفة لإدارة الضرائب (مفتشيات) في القيام بمهامها في إطار محدد أي في ميدان الضرائب المباشرة فقط.
- مكتب الضرائب الغير مباشرة: وهو يهتم بتسيير ومتابعة أعمال المفتشيات في إطار الضرائب التي تفرض على التجارة من خلال الرسوم على حجم المعاملات وعلى الخدمات.

• **مكتب التحصيل:** وهو يهتم بمتابعة وتسيير قباضات الضرائب المتواجدة عبر الولاية؛

• **مكتب المستخدمين:** يهتم بتسيير ومتابعة الموظفين لدفع المرتبات والأجور وتعيين الموظفين الجدد.

لم يكن النظام الجبائي المتبع قبل 1992م من خلال مكونات هيكله ذو فعالية وكفاءة تذكر، وهذا بالنظر إلى الاهتمام الضئيل الذي كانت توليه السلطات للجباية العادية إلى جانب ما كان يتميز به من سلبيات وتناقضات تقنية وهيكلية، فأصبح من الضروري معالجتها وتصحيحها لتكون السياسة الجبائية متلائمة مع الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر للمرور إلى اقتصاد السوق.

و في سنة 1992م قامت الدولة بإصلاحات متعددة في قطاع الضرائب شملت عدة تعديلات، كما تم وضع تقسيم جديد لإدارة الضرائب الولائية و أصبحت مصلحة منفردة لوحدها يطلق عليها اسم مديرية الضرائب لولاية بومرداس<sup>1</sup> ومقرها مؤقت حيث تشغل حاليا المقر الخاص بمركز الضرائب الموجود على مستوى الحي الإداري لولاية بومرداس، كون مقرها القديم الواقع بنزل المالية مهدد بالانهيار تم إخلاءه .  
ومن مهامها الأساسية:

- تأسيس الضريبة والرسوم بمختلف أشكالها

- تحصيل الضرائب والغرامات لصالح الخزينة العمومية

- معالجة الشكايات الجبائية

- الرقابة الجبائية والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

بعد الإصلاحات فإن القانون الجزائري أعطى تنظيمًا إداريًا خاصًا بالإدارة الجبائية ومن بينها مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المصالح الداخلية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

• **المدير الولائي:** إن المدير الولائي للضرائب هو المسؤول الأول على مستوى هذه الإدارة في تنفيذ وتسيير جميع المصالح وهو الذي يقدم الاقتراحات ويفصل في جميع المنازعات والقضايا، ويرسل جميع التقارير إلى المديرية العامة للضرائب الموجودة على مستوى وزارة المالية، حسب المادة 59 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، والذي يهدف إلى تحديد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، تنظم المديرية الولائية للضرائب (DIW)

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 60-61 المنعقد في 8 شعبان 1411هـ الموافق ل 23 فيفري 1991م و الذي يحدد تنظيم واختصاصات المصالح الخارجية و الإدارية الجبائية المعدلة و المنظمة.

في خمس (05) مديريات فرعية والمتمثلة في:

أولا : المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.<sup>1</sup>

تتكفل المديرية الفرعية للعمليات الجبائية بما يلي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها؛

• متابعة نظم الإعفاءات والامتيازات الجبائية الخاصة.

تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

1- مكتب الجداول.

2- مكتب الإحصائيات.

3- مكتب التنظيم والعلاقات العامة.

4- مكتب التنشيط والمساعدة.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل.

تتكفل المديرية الفرعية للتحصيل بما يلي<sup>2</sup>:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوي؛
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
- مراقبة القبضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قبضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب:

1- مكتب مراقبة التحصيل ويكلف بالمهام التالية:

- دفع نشاطات التحصيل؛

1 القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، مرجع سبق ذكره، ص 1

2 المرجع أعلاه نفس الصفحة .

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛
  - إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.
- 1- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله.

ويكلف بالمهام التالية:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛
- إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

## 2- مكتب التصفية.

ويكلف بالمهام التالية:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركز حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛
- التكفل بجداول القبول في الأرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

## ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل المديرية الفرعية للمنازعات بما يلي<sup>1</sup>

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون هذه المديرية من أربعة (04) مكاتب:

<sup>1</sup>القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، مرجع سبق ذكره، ص11

1- مكتب الاحتجاجات.

2- مكتب لجان الطعن.

3- مكتب المنازعات القضائية.

4- مكتب التبليغ والأمر بالصرف.

رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

تتكفل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بإعداد برامج البحث و مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها.<sup>1</sup> وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق.

2- مكتب البطاقات والمقارنات.

3- مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق.

4- مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل.

تتكفل المديرية الفرعية للوسائل بالمهام التالية:<sup>2</sup>

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة التشغيل.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

1- مكتب المستخدمين والتكوين.

2- مكتب عمليات الميزانية.

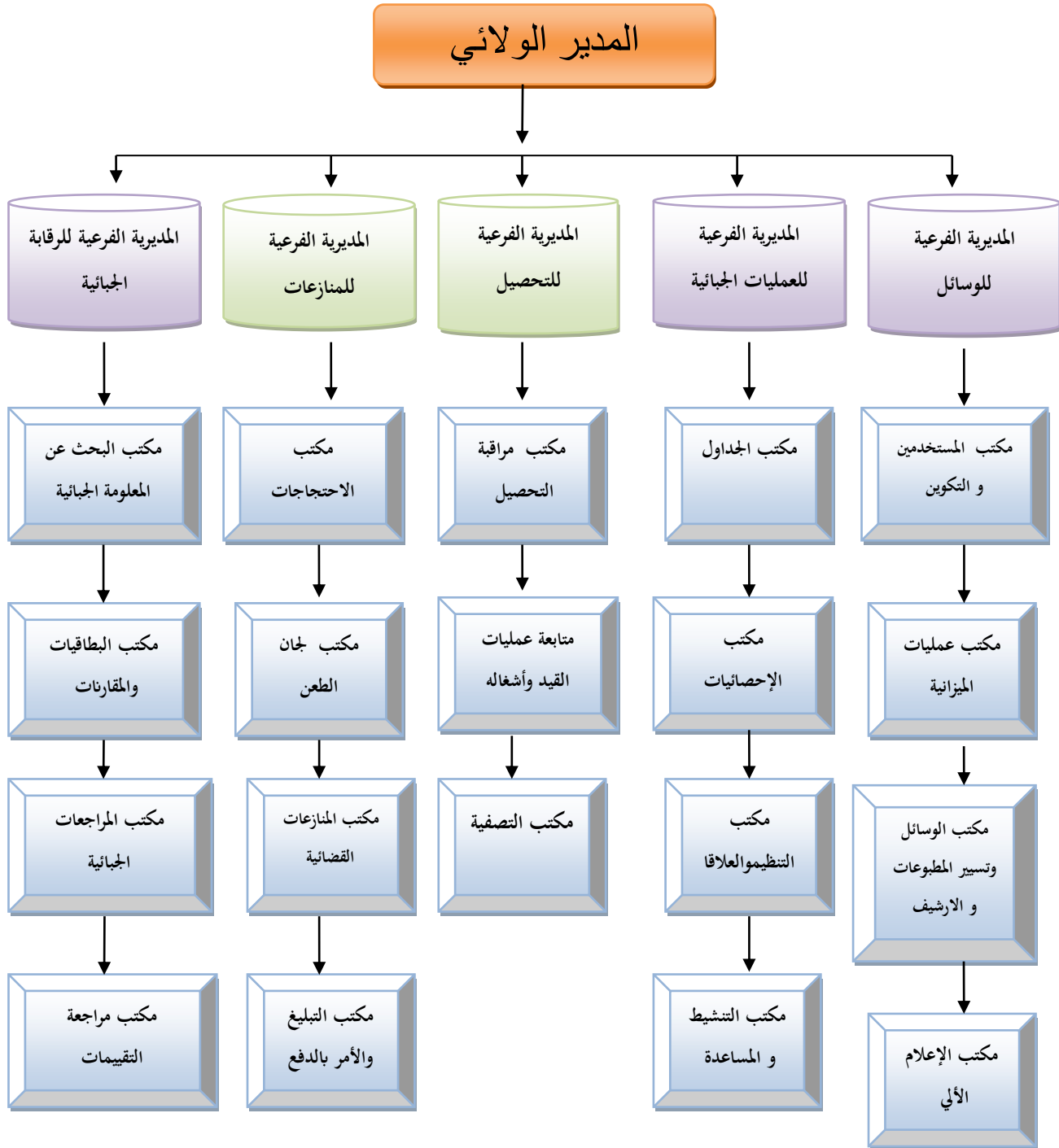
3- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف.

4- مكتب الإعلام الآلي.

1 القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، مرجع سبق ذكره، ص 11.

2 نفس المرجع، ص 12.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

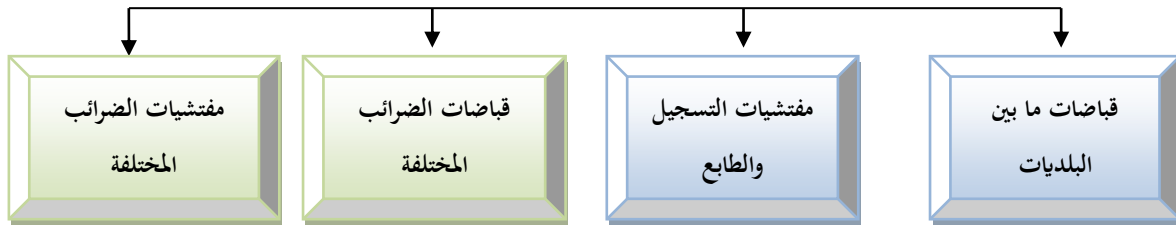


المصدر : من إعداد الطلبة حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21

**المطلب الثالث: المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.**

توجد المصالح الخارجية لمديرية الضرائب في مراكز الدوائر والبلديات التابعة لولاية بومرداس حيث تقوم بفرض وتحصيل الضرائب للأشخاص الخاضعين للضريبة والتابعين لكل دائرة أو بلدية وكذلك تسيير ميزانيات البلديات التابعة لها.

**الشكل رقم (03): المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.**



المصدر: مديرية الضرائب لولاية بومرداس (مصلحة المستخدمين).

**أولاً: قباضات ما بين البلديات.**

تهتم بتسيير وتنفيذ ميزانيات البلديات التابعة لها وتحصيل الرسم على العقارات.

**ثانياً: مفتشيات التسجيل والطابع.**

هذه المصالح تتكفل باستلام العقود المختلفة وكذا محررات المحضرين عقود إدارات الدولة من طرف الموثقين لتسجيلها وإخضاعها للرسم على الطابع لكي تأخذ الصبغة القانونية لتلك الوثيقة وكذلك الملفات المحررة من طرف مجالس القضاء لتسجيلها وإخضاعها للطابع.

**ثالثاً: قباضات الضرائب المختلفة.**

قباضات الضرائب هي المصالح التي تهتم بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم التي يقوم بدفعها المكلف بالضريبة سواء تحصيل ودي أو جبيري.

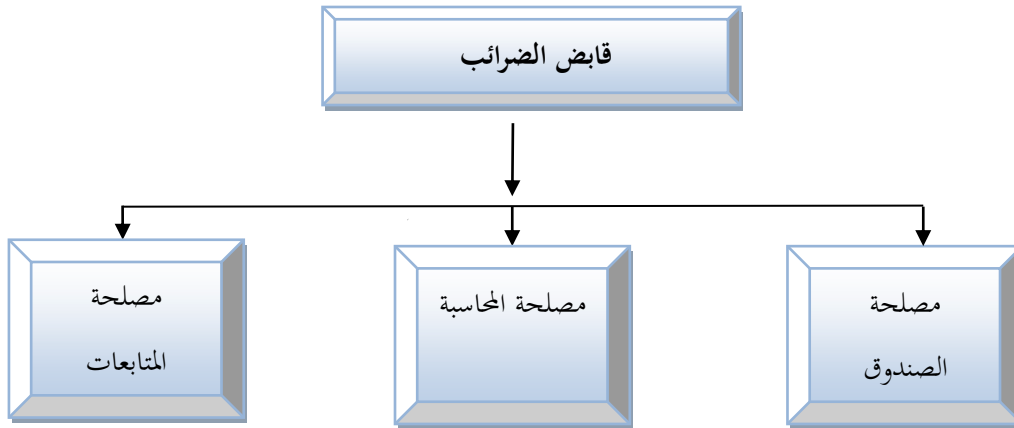
تضم مديرية الضرائب لولاية بومرداس ثمانية (08) قباضة تتمثل في:

قباضة الضرائب الثنية، قباضة الضرائب بومرداس، قباضة الضرائب بودواو، قباضة الضرائب خميس الخشنة، قباضة الضرائب يسر، قباضة الضرائب برج منايل، قباضة الضرائب بغلية، قباضة الضرائب دلس.

تتمثل مهام قباضة الضرائب التابعة لولاية بومرداس في <sup>1</sup>:

1 القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، مرجع سبق ذكره، ص 5.

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة برسم المدفوعات العفوية، الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
  - تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بتحصيل الضريبة.
- وتضم قباضة الضرائب التابعة لولاية بومرداس ثلاث (03) مصالح هي:
- مصلحة الصندوق؛
  - مصلحة المحاسبة؛
  - مصلحة المتابعات.
- الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لقباضة الضرائب.



المصدر: مديرية الضرائب لولاية بومرداس (مصلحة المستخدمين).

#### رابعا: مفتشيات الضرائب المختلفة.

تتكلف مفتشيات الضرائب بتسيير ومراقبة ملفات المكلفين التابعين لمحيطهم الجغرافي، وفتح ملفات جبائية واجراءات التصريح برقم الأعمال والأرباح.

تضم مديرية الضرائب لولاية بومرداس ثلاثة عشر (13) مفتشية تتمثل في:

مفتشية الضرائب الثنية، مفتشية الضرائب زموري، مفتشية الضرائب بني عمران، مفتشية الضرائب بومرداس ابن خلدون، مفتشية الضرائب فرانتز فانون، مفتشية الضرائب بودواو محطة، مفتشية الضرائب بودواو خزان الماء، مفتشية الضرائب ولاد موسى، مفتشية الضرائب خميس الخشنة، مفتشية الضرائب يسر، مفتشية الضرائب برج منايل، مفتشية الضرائب بغلية، مفتشية الضرائب دلس.

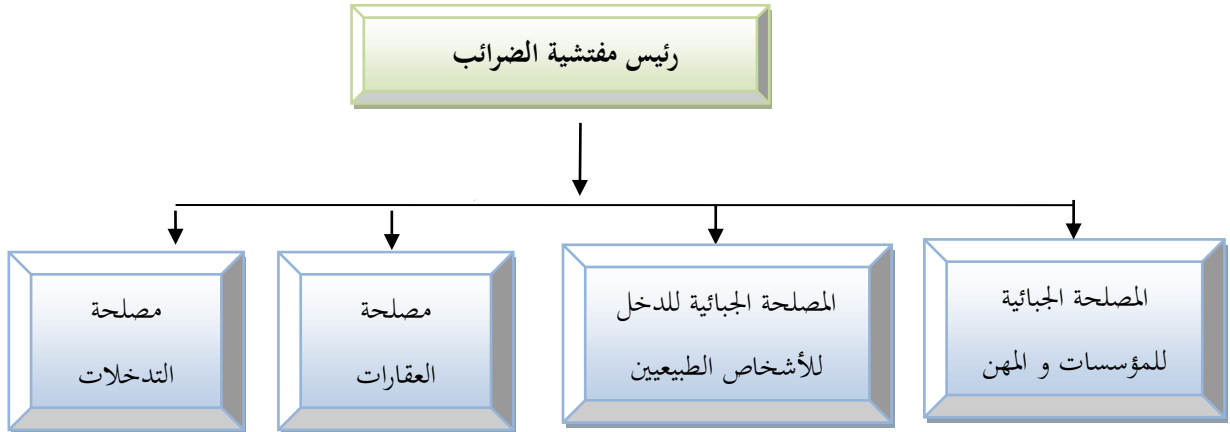
تتمثل مهام مفتشيه الضرائب التابعة لإقليم مديرية الضرائب لولاية بومرداس في:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- فتح الملفات الجبائية وغلقتها؛
- إنشاء مختلف الوثائق للمكلفين بالضريبة والمتمثلة في شهادة الوجود، شهادة إيقاف النشاط، شهادة الدخل... إلخ؛
- إنشاء وثيقة F20 والمتعلق بطلبات الشراء الخاصة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الحاصلين على امتيازات جبائية؛
- نشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين للمفتشية، لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية؛

وتتضمن مفتشيه الضرائب التابعة لولاية بومرداس أربعة (04) مصالح هي:

- المصلحة الجبائية للمؤسسات والمهن الحرة؛
- المصلحة الجبائية للدخل للأشخاص الطبيعيين؛
- مصلحة جباية العقارات؛
- مصلحة التدخلات.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب.



المصدر: مديرية الضرائب لولاية بومرداس (مصلحة المستخدمين).

## المبحث الثاني: دراسة تحليلية للتحصيل الضريبي نتيجة تطبيق التسهيلات الجبائية لتسوية المنازعات في مديرية الضرائب لبومرداس

بعد الدراسة التي قمنا بها في الجانب النظري والمتعلقة بالتسهيلات والتحفيزات التي أقرها المشرع لتسوية النزاع أمام الإدارة الضريبية، سنتطرق في هذا المبحث إلى الدراسة التطبيقية للموضوع وذلك من خلال دراسة لواقع التحصيل الضريبي في ظل الامتيازات الممنوحة لتسوية النزاعات.

### المطلب الأول: تطور التحصيل الضريبي في ظل إجراءات التخفيض المشروط

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق بداية إلى تطور التحصيل الضريبي من خلال فترة (2013-2020) في ظل إجراءات التخفيض المشروط الممنوحة

الفرع الأول: تطور التحصيل وفق إجراءات التخفيض المشروط خلال فترة (2013-2020)

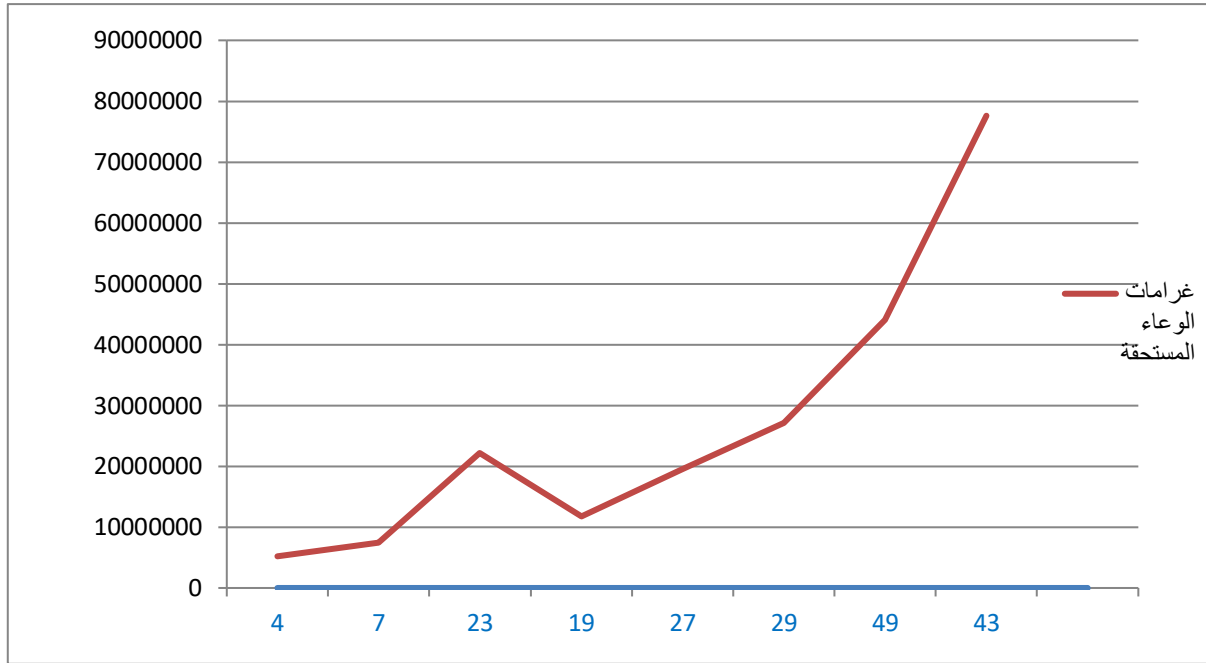
الجدول رقم (02): تطور التحصيل الضريبي وفق إجراءات التخفيض المشروط

السنة	أصل الدين	مبالغ الضريبة		مبالغ التخفيض المشروط	
		غرامات الوعاء المستحقة	غرامات الوعاء المستحقة	غرامات الوعاء المخفضة	غرامات التحصيل المخفضة
2013	21 663 068	5 206 561	-	2 926 618	-
2014	22 000 381	7 461 043	-	2 630 335	-
2015	70 963 862	22 207 319	739 928	15 866 107	597 633
2016	33 006 131	11 766 712	3 868 400	6 631 651	-
2017	69 760 410	19 558 787	1 008 776	11 718 620	-
2018	94 606 531	27 135 905	-	16774479	-
2019	185 551 507	44 097 202	2 052 666	26397620	145 252
2020	270 234 766	77 612 622	20 036 022	44 549 312	15 342 023
المجموع	767 786 656	215 046 151	27 705 792	127 494 742	16 084 908

المصدر: المديرية الفرعية للمنازعات " مديرية الضرائب " بومرداس "

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن مبالغ الديون الضريبية الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة عرفت على العموم وتيرة متزايدة خلال فترة الدراسة وهذا ما يتبين لنا ذلك من خلال الشكل الموالي

الشكل رقم (06): تطور الديون الأساسية المحصلة وفق إجراءات التخفيض المشروط



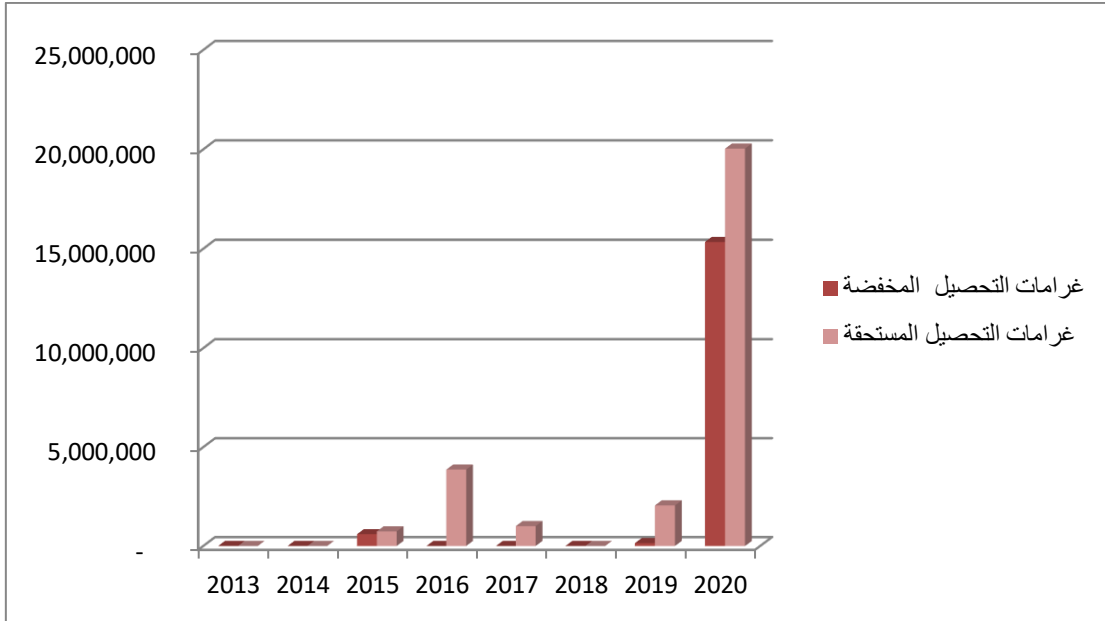
المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الجدول أعلاه

حيث انتقل من 21 663 068 دج سنة 2013 إلى 70 963 862 دج سنة 2015 أي زيادة تقدر بحوالي 49 300 794 دج، ويرجع ذلك إلى إقبال المكلفين إلى تسوية وضعيتهم الضريبية بعد صدور المادة 51 في قانون المالية لسنة 2015، لتتراجع قيمتها سنة 2016 إلى 33 006 131 دج ويمكن إرجاع ذلك للمصعوبات المالية التي واجهتها المؤسسة الاقتصادية في تلك الفترة مما حتم عليها عدم دفع واجباتها الضريبية لتعاود مرة أخرى قيم الديون الضريبية المحصلة بالارتفاع المستمر بداية من سنة 2017 بقيمة 69 760 410 دج إلى 270 234 766 دج وهي زيادة جد معتبرة، إذ بلغت حوالي أربعة أضعاف.

وفيما يتعلق بغرامات الوعاء المستحقة يتبين لنا أنها أخذت نفس اتجاه الدين الأصلي، إذ هي الأخرى عرفت على العموم زيادة مستمرة في فترة الدراسة، حيث انتقلت قيمتها من 5 206 561 دج سنة 2013 لتبلغ 22 207 319 دج سنة 2015 لتتخفف إلى 11 766 712 دج سنة 2016، لتعرف بعدها صعودا مستمرا من سنة 2017 إلى غاية سنة 2020، إذ تم تحصيل من غرامات الوعاء خلال هذه الفترة 87 551 409 دج مقابل تنازل الإدارة عن مبلغ من هذه الغرامات بمقدار 127 494 742 دج أما فيما يخص غرامات الوعاء الملغاة أو المخفضة نتيجة تطبيق امتيازات التخفيض المشروط، نلاحظ أن قيمتها غير

مستقرة بين سنوات الدراسة كما يتبين لنا من خلال الجدول السابق وأخذت نفس منحى الدين الأصلي، وهذا ما نوضحه أكثر من خلال الشكل الموالي

الشكل رقم (07): تطور غرامات الوعاء الملغاة والمستحقة وفق إجراءات التخفيض المشروط

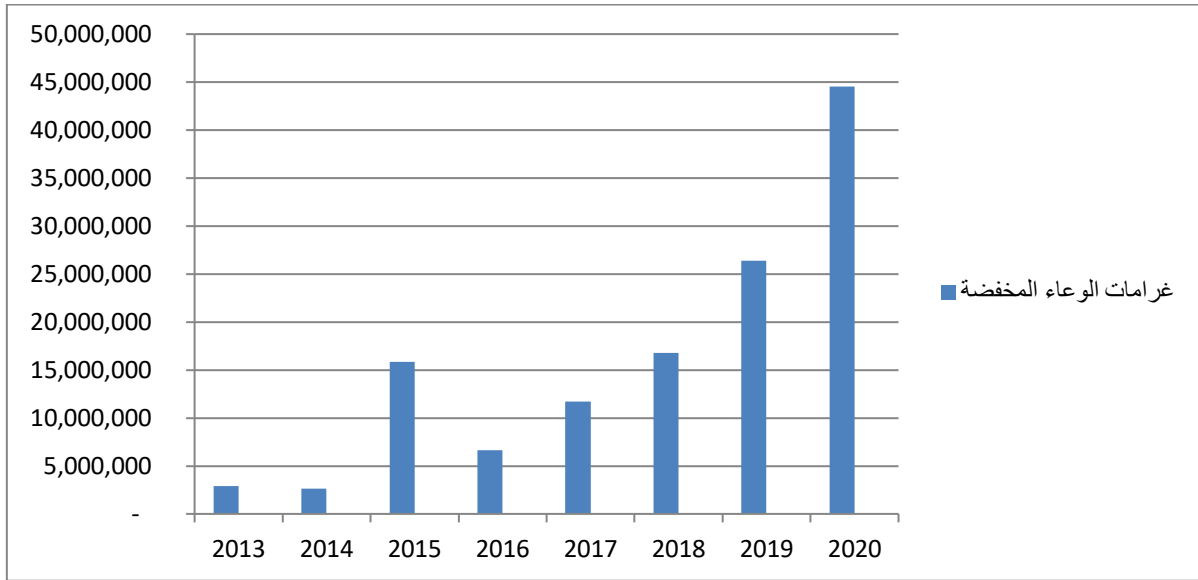


المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول أعلاه

إذ بلغت نسبة غرامات الوعاء الملغاة حدها الأدنى حوالي 35 % سنة 2014 بمقدار 2 630 335 دج من قيمة الغرامات المتعلقة بالوعاء وبلغت حدها الأقصى بنسبة 57 % بمقدار 44 549 312 دج أما مجمل الغرامات الملغاة والمتعلقة بالوعاء خلال فترة الدراسة فهي حوالي 60% مقابل التحصيل 40 % ما يعادل 87 409551 دج.

أما غرامات التحصيل خلال سنتي 2013 ، 2014 غير معنية بهذه الإجراءات ، لان الإجراءات القانونية الخاصة بغرامات التحصيل بدأ العمل بها سنة 2015 حيث كانت قيمتها خلال هذه السنة تبلغ 739 928 دج وتم إلغاء جزء منها يقدر ب 597 633 دج بالمقابل تم تحصيل الدين الأساسي يقدر ب 70 963 862 دج بالإضافة الى جزء من غرامات التحصيل المقدر ب 142 295 دج ، لكن الشئ الملاحظ خلال سنوات 2016-2018 ، لم يتم تخفيض أي قيمة في غرامات التحصيل نتيجة رفض طلبات المكلفين لعدم احترامهم شروط الاستعادة من هذا الامتياز و لجهل بعض المكلفين بالضريبة ، بينما عرفت قيمتها سنة 2019 انخفاضا مقارنة بسنة 2015 وبلغت 145 252 دج ، في حين ارتفعت هذه القيمة إلى 15 342 023 دج سنة 2020 وذلك نتيجة إقبال بعض المكلفين للاستفادة من امتيازات التخفيض المشروط وهذا ما يبيئه الشكل الموالي

الشكل رقم (08): تطور غرامات التحصيل المحصلة والمستحقة وفق إجراءات التخفيض المشروط خلال الفترة (2013-2020)



المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الجدول أعلاه

كما نلاحظ من خلال هذا الشكل أن سنة 2018 غرامات التحصيل فيها منعدمة، ليس لأن المكلفين ملتزمون بدفع الضريبة في وقتها وإنما السبب يعود لعدم لجوء المكلفين لهذا الإجراء بسبب عسر البعض وجهل البعض الآخر، سنة 2020 هي أهم سنة في فترة الدراسة إذ بلغ تحصيل غرامات التحصيل ذروته بمبلغ 4 999693 دج كما بلغ أيضا ذروته المبلغ الذي تنازلت عنه الإدارة الضريبية بمقدار 15 342 023 دج، وهذا ناتج من ارتفاع في عدد الطلبات المقبولة من طرف الإدارة الضريبية ويتجلى لنا ذلك أكثر من خلال الجدول الموالي

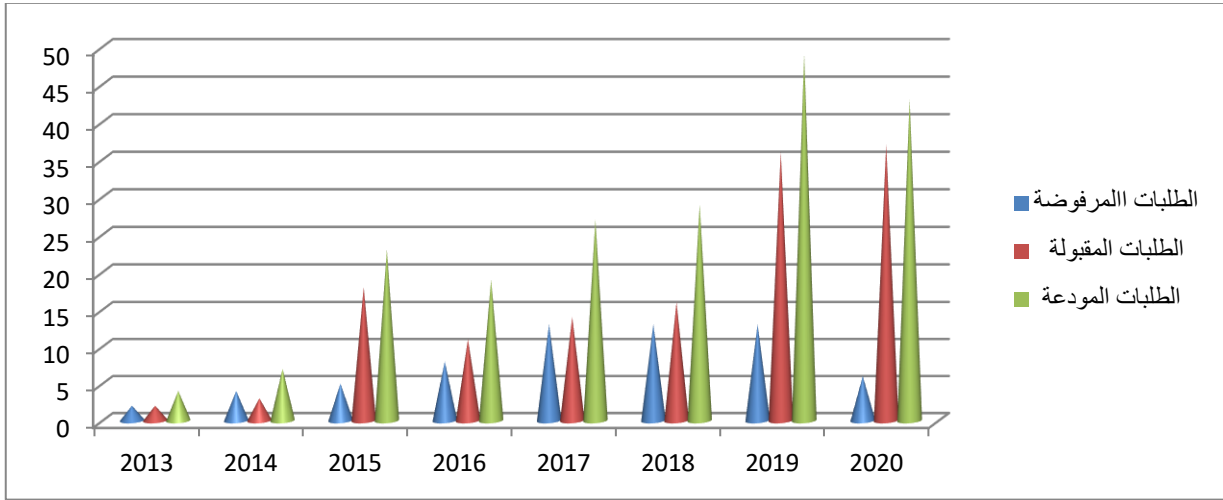
الجدول رقم (03): تطور الطلبات المودعة لتسوية النزاع والمرفوضة خلال الفترة (2013-2020)

السنة	الطلبات المودعة	الطلبات المقبولة	الطلبات المرفوضة
2013	4	2	2
2014	7	3	4
2015	23	18	5
2016	19	11	8
2017	27	14	13
2018	29	16	13
2019	49	36	13
2020	43	37	6
المجموع	201	137	64

المصدر: المديرية الفرعية للمنازعات " مديرية الضرائب " بومرداس "

ويمكننا تمثيل معطيات الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي

الشكل (09): تطور الطلبات المودعة لتسوية النزاع مع الطلبات المقبولة والمرفوضة خلال الفترة (2013-2020)



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول أعلاه

من خلال الجدول والشكل الواردين أعلاه ، يتبين لنا أن عدد الطلبات المودعة والمقبولة متذبذب من سنة لأخرى وان الإقبال للاستفادة من هذا الإجراء يعد ضعيفا مقارنة بعدد المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية الذين لم يستوفوا مستحقاتهم سواء عن قصد وسوء نيتهم أو لجهل بعض المكلفين بهذا الإجراء الذي أقره المشرع ، ولكن ابتداء من سنة 2016 الى 2019 شهدت ارتفاعا مستمر ، إن الطلبات المرفوضة المتمثلة في حوالي 31 % من الطلبات المودعة يعود السبب إلى عدم جدية المكلف بالضريبة في تسوية وضعيته الجبائية وذلك بعدم دفع مستحقات الدين الأساسي وهو شرط لازم للاستفادة من هذه الإجراءات أو نتيجة لعسره ، كما ساهم تقاعس الإدارة في تحسيس المكلفين بأهمية الإجراء والامتيازات التي منحها المشرع لتسوية وضعيتهم الجبائية في ضعف الإقبال ، وبالتالي التقليل من فرصة الزيادة في التحصيل مع الزيادة في عدد ملفات النزاع وتضييع الفرصة للمكلفين بالضريبة الراغبين في تسوية وضعيتهم الضريبية، ومن جهة أخرى تخفيض العبء الضريبي على عاتقهم من خلال الاستفادة من إلغاء الغرامات التي تعتبر تكلفة بالنسبة للإدارة في حين تعتبر ربحا للمكلف، ويمنح أريحية وسيولة له.

رغم أن عدد الطلبات المقبولة شهد ارتفاعا من سنة إلى أخرى ووصل إلى غاية 37 طلب في سنة 2020 مما أدى إلى التقليل من المنازعات وساهمت في تحصيل مبالغ ضخمة من أصل الدين دون اللجوء إلى المحاكم بالمقابل تنازلت الإدارة الضريبية على جزء من الغرامات والمقدر ب 143.579.650 دج في مجملها.

بعد دخول حيز التنفيذ إجراء التخفيض المشروط حيث امتد الى غرامات التحصيل وبنفس الشروط سنة 2015 ، رغم أن عدد الطلبات المقبولة شهد ارتفاعا من سنة إلى أخرى ووصل إلى غاية 37 طلب في سنة 2020 إلا أنه لم يتم التخفيض في سنة 2016، 2017 و2018 كون الطلبات لم تشمل غرامات التحصيل إما لجهل أغلب المكلفين بهذا الإجراء أو لعدم إثبات حسن النية للبعض الأخر مما جعل النسبة لا تتعدى 45 %، تم من خلالها إلغاء غرامات التحصيل بلغ مجموعها الكلي إلى غاية 2020 ب 16.084.908 دج وبالمقابل تم تحصيل أصل الدين والمقدر ب 767 786 656 دج مما أدى إلى التقليل من المنازعات القضائية وزاد من التحصيل .

### المطلب الثاني: تطور التحصيل في ظل إمتيازات الممنوحة في ظل المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى دراسة تطور التحصيل الضريبي في ظل الامتيازات الممنوحة في إطار المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015 خلال فترة (2019, 2020, 2021)

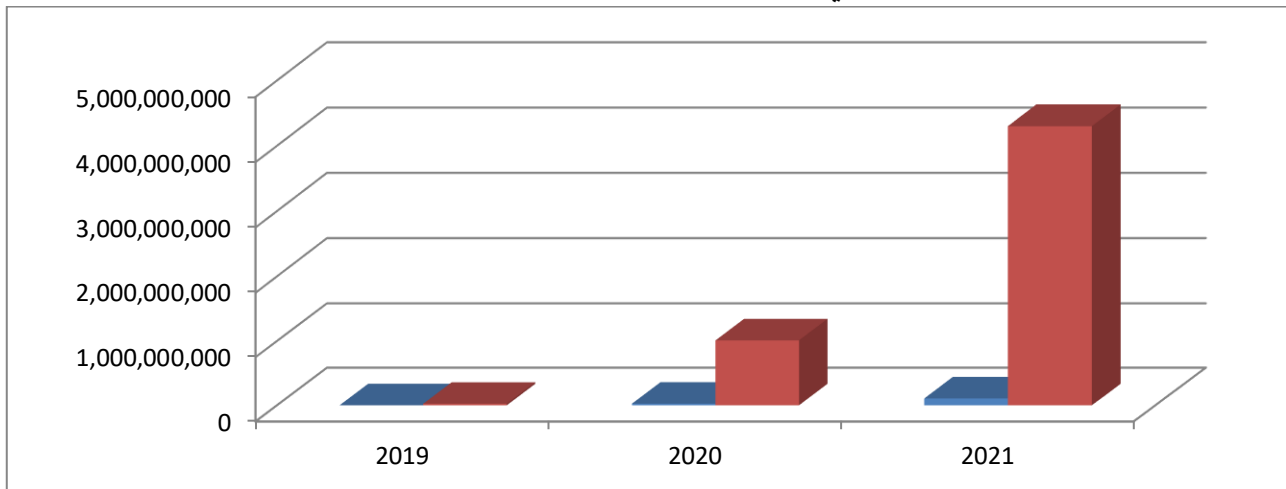
الجدول رقم (04): تطور التحصيل الضريبي وفق امتيازات نص المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015

السنوات	2019	2020	2021
أصل الدين المحصل	24 000 000	1 010 000 000	4 300 000 000
الغرامات الملغاة	600 000	25 250 000	107 500 000

المصدر: المديرية الفرعية للتحصيل

ويمكننا تمثيل معطيات الجدول أعلاه بالشكل الموالي

الشكل (10): تطور التحصيل الضريبي وفق امتيازات نص المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات الجدول أعلاه

ما تجدر الإشارة إليه أن الإحصائيات تتوزع على ثمانية (8) قبضات على كل إقليم ولاية بومرداس ، وهي تخص فقط ثلاث سنوات الأخيرة نظرا لعدم تمكننا من الحصول على الإحصائيات الخاصة بالفترة (2015-2018) رغم أن بداية تطبيق إجراءات نص هذه المادة كان سنة 2015 ، والملاحظ من خلال الجدول والشكل الواردين أعلاه، أن قيم الدين المحصل عرفت نموا بوتيرة متزايدة ، إذ انتقلت قيمتها من 24 000 000 دج سنة 2019 لتبلغ 1 010 000 000 دج سنة 2020 أي بنسبة نمو تقدر ب: 4000 % لتبلغ قيمته 000 000 1 010 دج ، إن هذا الإجراء عرف إقبالا من طرف المكلفين بالضرائب الراغبين في تسوية وضعيتهم اتجاه الإدارة الضريبية لتخفيف العبء الضريبي على عاتقهم من خلال الاستفادة من إلغاء الغرامات التي تمثل ربحا بالنسبة لهم وتكلفة بالنسبة للإدارة الضريبية ، وهذا ما يفسره الارتفاع المستمر خلال الثلاث سنوات الأخيرة في المبالغ المحصلة ، حيث كلما ارتفعت المبالغ الملغاة نتيجة تطبيق نص المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015 زاد التحصيل ، وخاصة سنة 2021 أين بلغ التحصيل ذروته وفاق توقعات الإدارة ، حيث كانت قيمته في حدود 4.300.000.000 دج مقابل التنازل عن مبلغ 107.500.000 دج من طرف إدارة الضرائب تتمثل في الغرامات ، ومرد هذا النمو الإيجابي في تحصيل الديون يعود إلى إقبال المكلفين إلى المصالح الضريبية للاستفادة من هذا الإجراء وكذا امتثال المؤسسات الإنتاجية الكبيرة لأحكام المادة 51 للاستفادة من الامتيازات لعلمهم بأن سنة 2021 هي السنة الأخيرة للعمل بها (المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015) ، بعد أن تم تمديدها بسنة سابقا ، مما سمح للإطراف بالتسوية دون اللجوء إلى القضاء .

### المطلب الثالث: تطور التحصيل الضريبي وفق إجراء إعادة الجدولة

ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تطور التحصيل وفق طريقة جدولة الديون الضريبية من خلال فترة (2019، 2020 و2021)

#### الجدول رقم (05): التحصيل الضريبي وفق طريقة جدولة الديون

السنوات	2019	2020	2021
المبلغ	66 000 000	490 000 000	201 000 000

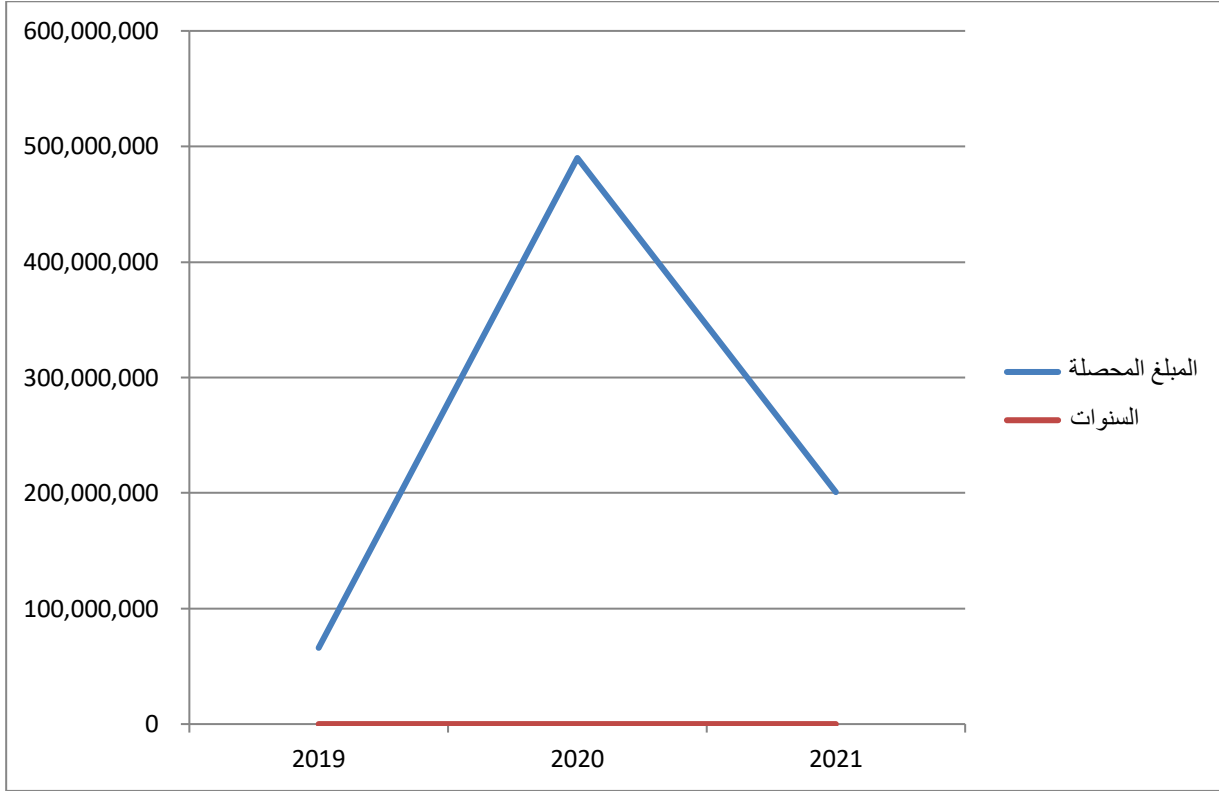
المصدر: المديرية الفرعية للتحصيل

من خلال الجدول يتبين لنا المبالغ المحصلة من طرف إدارة الضرائب نتيجة تطبيق إجراء إعادة الجدولة للديون، أين تم تعديل هذه الصيغة في سنة 2017 وذلك بمنح توكيل إلى قابض الضرائب صلاحية المبادرة في جدولة الديون دون انتظار الموافقة من طرف المديرية مثلما كان سابقا ' إن الامتياز الممنوح لقابض الضرائب بهذا الخصوص مكن الإدارة الضريبية تسريع التحصيل ورفعها خاصة في سنة 2020 أين بلغ 490.000.000

دج بعدما كان المبلغ المحصل لا يتعدى 66 000 000 دج سنة 2019، لكن تراجع خلال سنة 2021 ليصبح 201.000.000 دج وهذا راجع إلى أن أغلب المكلفين فضلوا اللجوء للاستفادة من أحكام المادة 51 التي ذكرناها وحللناها في المطلب أعلاه لرفع العبء المتراكم لعدة سنوات .

ويمكننا تمثيل هذا التطور بالشكل أدناه

الشكل (11): تطور التحصيل الضريبي وفق إجراء إعادة الجدولة خلال الفترة (2019-2021)



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول أعلاه

### المبحث الثالث: تقييم مساهمة الحصيلة المسترجعة في ظل الامتيازات المقدمة لتقليل من

#### المنازعات في مديرية الضرائب لبومرداس

تتم عملية التحصيل الضريبي وفق عدة طرق، ومن خلال الامتيازات الممنوحة بهدف تشجيع المكلف بالضريبة لتسوية النزاعات ووضعياته إزاء الإدارة الضريبية لرفع التحصيل وتفاذي تطور المنازعة ونقلها إلى القضاء .

#### المطلب الأول: تطور إجمالي التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب لبومرداس

سنحاول من خلال هذا المطلب استعراض تطور إجمالي التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس خلال الفترة (2019-2021)

**الجدول (06): تطور التحصيل الضريبي الكلي (الوحدة دج)**

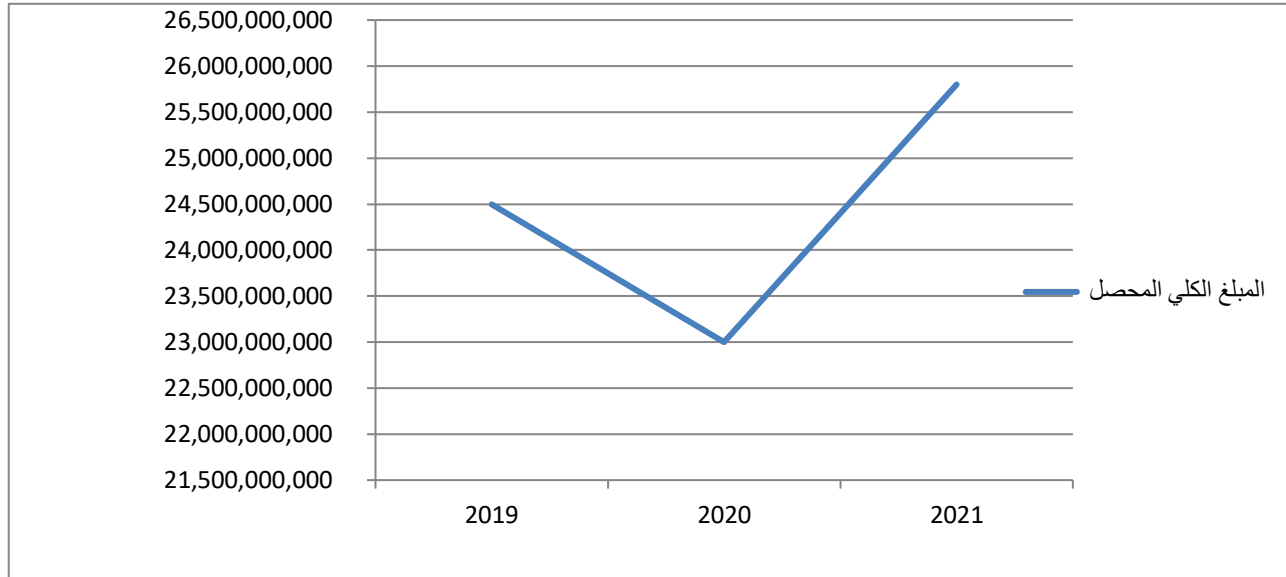
السنة	2019	2020	2021	المجموع الكلي
القيمة	24.500.000.000	23.000.000.000	25.800.000.000	73.300.000.000

المصدر: المديرية الفرعية للتحصيل

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن المبالغ المحصلة من فرض الضرائب ضخمة ومتقاربة إلى حد بعيد في خلال السنوات الثلاث الأخيرة فان دل على شيء فانه يدل على أن ولاية بومرداس لم تشهد توسعا تجاريا أو نشاط اقتصادي جديد نتيجة غياب التنمية فيها ، كما أثر وباء الكوفيد بشكل سلبي على النشاطات التجارية والاقتصادية وبالتالي أثر بالنقصان على الحصيلة الجبائية خاصة في سنة 2020 بمبلغ يقدر ب: 1.500.000.000 دج ولكن ارتفعت سنة 2021 بمقدار 2.800.000.000 دج، ورغم المبالغ الطائلة المحصلة جراء المادة 51 المذكورة أنفا، إلا أن الأثر المالي نتيجة تطبيق المادة 51 في مجمل الحصيلة لا يظهر لنا جليا، ويمكن السبب في تعديل السلم الجديد المفروض على الضرائب على الدخل الاجمالي التي شهدت انخفاضا وخاصة ما يتعلق بالرواتب والأجور .

ويمكننا تمثيل معطيات الجدول أعلاه بالشكل الموالي

**الشكل (12): تطور اجمالي للتحصيل الضريبي خلال الفترة (2019-2021)**



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه

وما تجدر الإشارة إليه أن إجمالي مبالغ التحصيلات الضريبية الإجمالية تعتمد على العموم طريقتين في تحصيلها وهي التحصيل الودي والجبري.

وفيما يلي سنحاول استعراض مبالغها من خلال الجدول الموالي

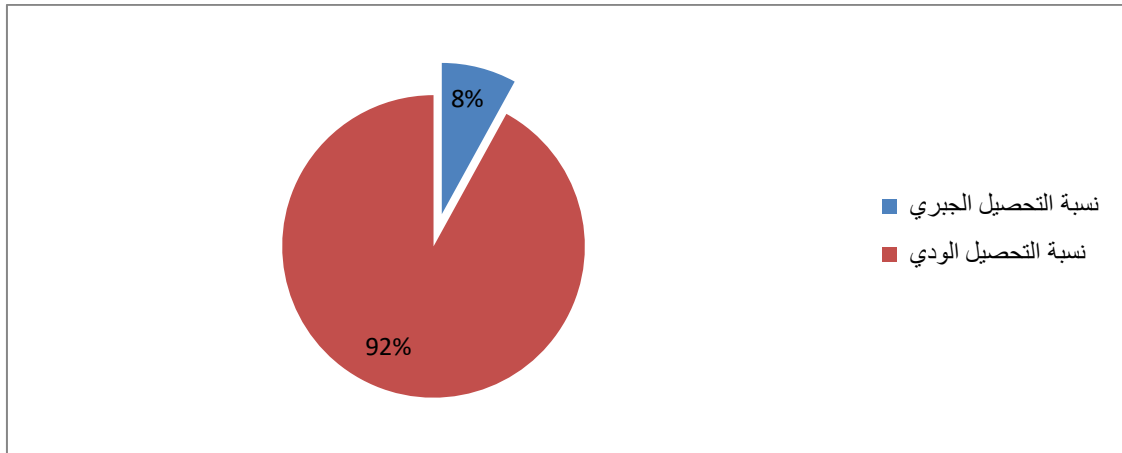
الجدول رقم (07): تطور التحصيل العام الودي والجبري (الوحدة دج،  $10^3$ ) خلال الفترة (2019-2021)

البيانات السنوات	اجمالي التحصيل	التحصيل الودي	التحصيل الجبري	نسبة التحصيل الودي	نسبة التحصيل الجبري
2019	24.500.000	22.510.000	1.990.000	% 91	% 9
2020	23.000.000	21.500.000	1.500.000	% 93	% 7
2021	25.800.000	23.070.000	2.730.000	%89	%11
المجموع	73.300.000	67.080.000	6.220.000	%92	%8

المصدر: المديرية الفرعية للتحصيل

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن قيمة التحصيل الضريبي سواء عن طريق الإجراء الودي أو الجبر عرفنا انخفاضا سنة 2020 بسبب تفشي وباء كورونا التي حالت دون ممارسة مختلف الأنشطة الاقتصادية من قبل المكلف مما أدى إلى تآكل الوعاء الضريبي، هذا من جهة ومن جهة أخرى حتى من جانب الإدارة الضريبية قامت بمنح المكلفين تمديدا سواء من حيث دفع التصريحات وتأجيل دفع المستحقات الضريبية، وهذا ما نجم عنه أن قيم التحصيل الضريبية سنة 2021 عرفت ارتفاعا محسوسا، كما يتبين لنل من خلال الجدول أعلاه أن المبالغ المحصلة في إطار التحصيل الودي هي حوالي 67 080 000 000 دج تمثل حصة الأسد من مجموع التحصيل الكلي، فهذا يدل أن الفئة العظمى من المكلفين بالضريبة لا تتماطل في دفع مستحقات الضريبة كاملة وفي وقتها القانوني وتتجنب التأخر وبالتالي تتفادى الدخول مع الإدارة الضريبية في نزاع . وهذا ما نستنتجه من خلال الشكل الموالي

الشكل (13): نسب التحصيل الضريبي الودي والجبري خلال الفترة (2019-2021)



المصدر: من إعداد الطلبة وفقا لمعطيات الجدول أعلاه

حيث نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن فئة قليلة من المكلفين تلجأ الإدارة الضريبية إلى اتخاذ إجراءات ردية

لتحصيل الضريبة منهم والتي لا تتعدى 8% من إجمالي القيم المحصلة، وبالمقابل 92% تم تحصيلها وديا.

## المطلب الثاني: مساهمة التحصيل الناجم عن الإجراءات التحفيزية في إجمالي التحصيل الضريبي.

سنقوم في هذا المطلب بمحاولة تقييم أثر التحفيزات المقدمة في إطار إجراءات التقليل من المنازعات على الحصيلة المستحقة ومدى مساهمتها إلى إجمالي التحصيل الضريبي.

الجدول رقم (08): تطور مساهمة التحصيل الناجم عن تطبيق الإجراءات التحفيزية إلى إجمالي التحصيل

الضريبي

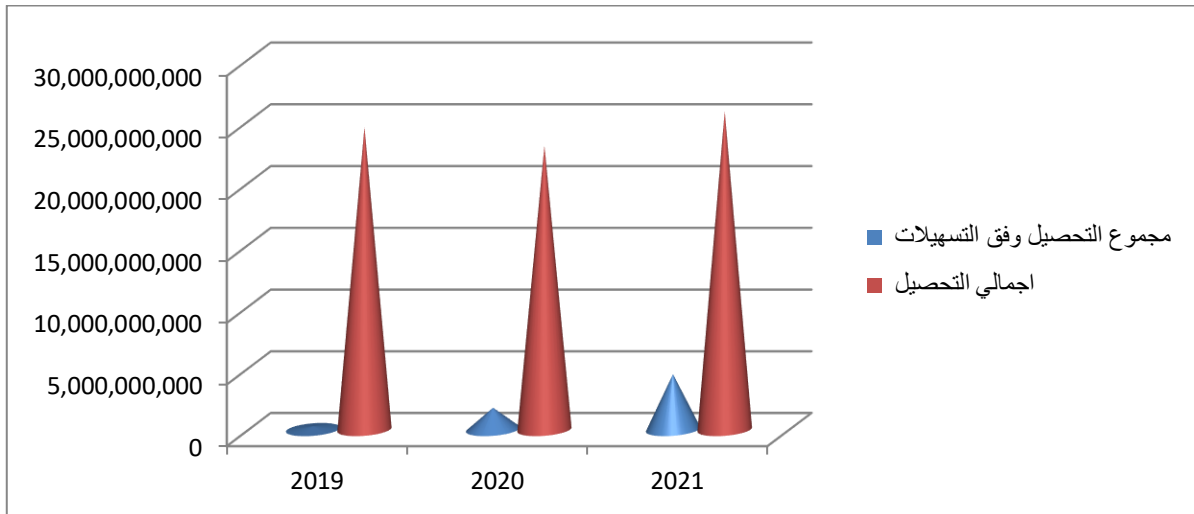
السنة	إجمالي التحصيل	التحصيل وفق لمشروط التخفيض وفق	التحصيل وفق المادة 51	التحصيل وفق إعادة الجدولة	مجموع التحصيل وفق التسهيلات	النسبة
2019	24 500 000 000	185 551 507	24 000 000	66 000 000	275 551 507	1,12
2020	23 000 000 000	270 234 766	1 010 000 000	490 000 000	1 770 234 766	7,70
2021	25 800 000 000		4 300 000 000	201 000 000	4 501 000 000	17,45
المجموع	73 300 000 000	455 786 273	5 334 000 000	757 000 000	6 546 786 273	8,93

المصدر: المديرية الفرعية للتحصيل

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه، إن نسبة المساهمة الناتجة عن تطبيق الإجراءات التحفيزية إلى إجمالي التحصيل عرفت نمواً جدياً معتبراً خلال فترة الدراسة، لكن عند مقارنتها إلى إجمالي التحصيل يتبين لنا أن قيمتها قليلة في سنة 2019 ومعتبرة في سنة 2020 أين ارتفعت من 1.12% إلى 7.70%، ولكن من الناحية الاقتصادية لها أثر مالي هام على تحقيق التنمية، وفي سنة 2021 بلغت نسبة المساهمة جراء التحفيزات نسبة 17.75% وهي نسبة معتبرة جداً وغير متوقعة من طرف الإدارة الضريبية.

وللتوضيح أكثر يمكننا تمثيل معطيات الجدول أعلاه بالأشكال التالية

الشكل (14): مقارنة مساهمة التحصيل الضريبي الناجم عن الإجراءات التحفيزية إلى الحصيلة الإجمالية



المصدر: من إعداد الطلبة وفقاً لمعطيات الجدول أعلاه

من خلال هذا الشكل يتضح أن نسبة مساهمة التحصيل الضريبي الناجم عن التحفيزات الضريبية إلى الحصيلة الإجمالية جد معتبر ويمثل 8.93% من إجمالي الحصيلة ' مما أدى إلى تسوية المنازعات الضريبية وتجنب نقل النزاع الى القضاء الذي يعرف أعداد كبيرة نتيجة سعي المكلفين للتهرب من أداء واجباتهم الضريبية بمختلف الطرق، وهذا ما يتجلى لنا من خلال الجدول أدناه.

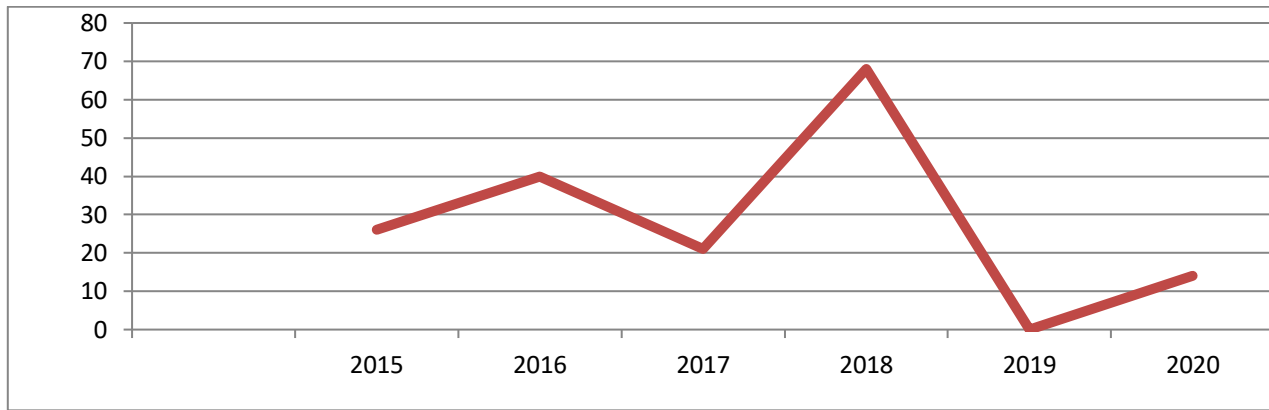
**الجدول (09): تطور عدد القضايا على مستوى المحاكم بسبب الغش الجبائي**

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
عدد القضايا	26	40	21	68	00	14	21

المصدر: المديرية الفرعية للمنازعات " مديرية الضرائب " بومرداس "

ويمكننا تمثيل معطيات الجدول من خلال الشكل أدناه

**الشكل رقم (15): تطور عدد القضايا على مستوى المحاكم خلال فترة (2015-2020)**



المصدر: من إعداد الطلبة وفقا لمعطيات الجدول أعلاه

من خلال الجدول والشكل الواردين أعلاه ، نجد أن القضايا على مستوى المحاكم عرف نمو كبير وخاصة في سنة 2018 حيث وصل عدد القضايا إلى 68 في سنة واحدة ، وفي سنة 2019 لم يتم رفع أي قضية من طرف إدارة الضرائب والسبب لا يعود لعدم وجود المتمصلين من الضريبة وإنما نتيجة لأسباب تنظيمية على مستوى المديرية ، هذا العدد الكبير من المنازعات على مستوى المحاكم والتي بلغت 190 قضية في مجملها كبدت الخزينة أموالا ضخمة حسب العون المكلف بهذا النوع من المنازعات على مستوى المديرية تقدر بمئات الملايير من الدينارات لم يتمكن من تحصيلها ، وبذلك يتبين لنا أن عملية التحصيل الضريبي تواجهها العديد من المعوقات التي تحول دون تحقيقها للأهداف المرجوة منها ، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال المطلب الموالي

### المطلب الثالث: المعوقات التي تواجه الإدارة الضريبية في عملية التحصيل وسبل حلها

رغم التعديلات والتحسينات الهيكلية التي أقرتها الدولة الجزائرية على المنظومة الضريبية وكذا الإمكانيات المادية والبشرية التي وفرتها، إلا أنها مازال يواجهها تحديات كبيرة للوصول إلى الفعالية بتحقيق أكبر حصيلة ضريبية ممكنة، وعليه ومن خلال هذا البحث وجب علينا التطرق إلى المشاكل التي تعاني منها مديرية الضرائب لولاية بومرداس بشكل خاص والإدارة الضريبية بشكل عام مع الحلول الممكنة.

#### الفرع الأول: المشاكل والصعوبات التي تواجه الإدارة الضريبية في عملية التحصيل الضريبي.

وتتمثل فيما يلي:

- عدم تفعيل الهياكل التنظيمية الجديدة وخاصة مركز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب
- نقص الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لأداء مهامها على أكمل وجه، مما اثر على نوعية الخدمة المقدمة للمكلف بالضريبة.
- الازدواجية في تنظيم الإدارة الضريبية مما أدى إلى صعوبة الربط والتنسيق مع مصالحها الخارجية.
- تعدد المصالح الخارجية للإدارة الضريبية فيما يخص تسيير الملف الجبائي وتأسيس الضريبة للمكلف وذلك حسب نوع كل ضريبة، مما أدى إلى تقديرات مختلفة بالنسبة للمكلف بالضريبة.
- عدم استقرار التشريعات الضريبية نتيجة للتعديلات المستمرة بموجب قوانين المالية مما يصعب على أعوان الإدارة الضريبية والمكلفين استيعابها.
- تعدد القوانين الضريبية إلى أكثر من قانون واحد مما يصعب استيعابها وتطبيقها.
- عدم إلمام غالبية أعوان الإدارة الضريبية بنظام الإعلام الآلي وتكنولوجيا الإعلام والاتصال، مما يجعل الإدارة أمام تحديات صعبة في المرحلة الراهنة.
- عدم مسايرة التشريعات الحالية والإدارة لثورة الإعلام والاتصال، وطبيعة التجارة الإلكترونية التي تصعب مراقبتها لكثرة التهرب الضريبية فيها.
- غياب الوعي الضريبي لدى الكثير من المكلفين نتيجة لنقص الثقافة الجبائية ونظرتهم للضريبة على أنها إكراه وليست مساهمة في العبء الوطني.
- غياب ثقافة معلوماتية لدى غالبية المكلفين بالضريبة بخصوص التجارة الإلكترونية ووسائل الدفع الإلكتروني والضريبة الإلكترونية مما يصعب تطبيقها في الواقع.
- غياب تبادل المعلومات الضرورية لتأسيس الجباية بسبب عدم التنسيق بين مختلف الهيئات، مصالح الدولة، ومصالح الجبائية مثل البنوك والمؤسسات المالية.

-بواقي التحصيلات الجبائية المتراكمة من ديون وغرامات قضائية التي تعرف نمو مستمرا من سنة إلى أخرى إذ بلغت حوالي 11 300 000 مليار دينار سنة 2016 لترتفع إلى 12 700 000 مليار سنة 2018 ،مما تقوت موارد مالية هامة للدولة ،حيث أن نسبة كبيرة من هذه المبالغ تتعلق بحالات يصعب تحصيلها إذ يتعلق الأمر بديون تتعلق بمؤسسات عمومية تمت إعادة هيكلتها وبشركات أفلست مع انعدام أصول الحجز عليها وكذا ديون عالقة على عاتق أشخاص طبيعيين متوفين دون ترك أصول .

-تفشي ظاهرة التهرب الجبائي الذي هو عبارة عن مجموعة السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الجبائية الواجبة الدفع ،فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة ،فيدخل في إطار الأمثلة الجبائية ،وهي الوضعية التي ينجح فيها المكلف في تقليص مبلغ الجبائية ،باستفادته من استخدام ثغرات القانون وعدم دقة النصوص بتفسيرها في الإتجاه الذي لم يقصده أو يقدره المشرع بالضرورة ،وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الجبائي ،أي الإمتناع أو التخفيض بطريقة غير مشروعة عن دفع الجبائية المستحقة ،ونماذجه المتنوعة جدا ،كالأخطاء الإدارية في التصريحات ،تخفيض الإيرادات ،تضخيم النفقات .

ان ظاهرة التهرب الجبائي تؤدي إلى حرمان الدولة من موارد مالية معتبرة، حيث تنجم عن هذه الظاهرة تصرفات سلبية لفئة من المواطنين اتجاها الجبائية نتيجة انخفاض وعيهم الجبائي. وعليه لنجاح أي سياسة اصلاح جبائي (سواء من الناحية التشريعية أو الإدارية)، يجب أن تدعم بتبني إجراءات عملية تعمل على زيادة الوعي الجبائي لدى المواطنين، لتحسيسهم بالدور الهام الناجم عن دفع مستحقاتهم الجبائية في بناء المجتمع وازدهاره في شتى المجالات.

### الفرع الثاني: الحلول المقترحة

للقضاء على النقائص والصعوبات التي تواجه الإدارة الضريبية يتطلب اتخاذ جملة من التدابير الضرورية التالية:

- توفير العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة من خلال تكوين متخصص في الضرائب
- تعميم منظومة الإعلام الآلي في كافة المصالح الضريبية وربطها بالإنترنت والإنترنت لعصرنتها وضمان جودة الخدمة المقدمة من حيث سرعة وإتقان العمل.
- تبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها وتقادي التعديلات المستمرة حتى يسهل على موظفي الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة استيعابها.
- ربط الإدارة الضريبية بمختلف الإدارات الحكومية بتقنية الربط عن بعد بالإنترنت وإقامة تعاون وثيق لتبادل المعلومات للحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

- تكييف التشريعات الضريبية لتواكب طبيعة المعاملات التجارية الإلكترونية وعصره وتطوير الإدارة الضريبية، وذلك بتزويدها بكافة الإمكانيات والوسائل التكنولوجية للانتقال من الإدارة التقليدية إلى الإدارة الإلكترونية.
- إجراء دورات تدريبية لأعوان الإدارة الضريبية على استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وفي مجال التجارة الإلكترونية وكيفية مراقبتها، والتحكم فيها وذلك بالاستعانة بخبرات الدول الرائدة في هذا المجال للحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تكثر فيها.
- تنظيم أيام إعلامية مفتوحة حول الإدارة الضريبية حيث تشكل هذه الأيام فترة مميزة للقاءات والتبادل بين الإدارة والمكلفين بالضريبة لتعزيز علاقة الثقة بهدف ترسيخ الوعي الجبائي.
- نشر ثقافة ضريبية جديدة بين المكلفين بالضريبة من خلال تشجيعهم على التصريح الضريبي باستخدام تقنية الأنترنت واستخدام وسائل الدفع الإلكتروني في التعاملات التجارية، وفي تسديد المستحقات الضريبية.
- ضرورة تكييف التشريعات الحالية مع التجارة الإلكترونية وذلك بخلق مناخ ملائم لممارستها بوضع قوانين وتشريعات تشجع المعاملات التجارية الإلكترونية وتضبط وتضمن حقوق الولوج إلى الأنترنت وتبادل المعلومات وتطوير وسائل الإتصال التكنولوجي ومنظومة الأنترنت وتشجيع وتعميم وسائل الدفع الإلكتروني.
- اقتراح إنشاء وزارة منتدبة للجباية تحت وصاية وزارة المالية للتكفل الأفضل بقطاع الضرائب عل غرار الوزارة المنتدبة للميزانية.

## خلاصة:

من خلال ما ورد في الجانب التطبيقي لبحثنا ، نتوصل إلى أن النزاع القائم بين طرفي العلاقة الضريبية (الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة ) ، يمكن تسويته من خلال التنازلات المقدمة من الطرفين ، حيث الإدارة الضريبية تتنازل عن جزء من المبالغ المراد تحصيلها والمتمثلة في الغرامات أو عبر جدولتها ، مقابل تحصيل قيمة المبالغ المتبقية دفعة واحدة أو في شكل دفعات حسب الرزنامة المتفق عليها ، أما من جانب المكلف بالضريبة ، فإن الديون المتنازل عنها من أصل الدين من طرف الإدارة الضريبية لصالحه تعتبر ربحا له وتوفر له سيولة لمواصلة نشاطه في أريحية هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يسمح له من تسوية وضعيته الجبائية والحد من تعقدها والدخول في إجراءات التحصيل التي قد تصل إلى الحجز أو الغلق وهذا ما يؤثر سلبا على نشاطه ويهدد استمراره وعدم اللجوء إلى أروقة العدالة المرهقة للطرفين ولتفادي التكلفة الإضافية الناجمة عن دفع أتعاب المحامي ، كما يتم توجيه موظفي الإدارة الضريبية إلى مهام أخرى عوض إغراقهم وتضييع وقتهم في معالجة النزاع .

في هذا الصدد، يتوجب الفهم الجيد للنظام الجبائي وأن يدرك كلا الطرفين حقوقهم والتزاماتهم والامتيازات التي منحها المشرع الجبائي التي لا بد الاستفادة منها ومواكبة التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي بشكل دوري والتكيف معه لكي يكون في منأى عن أي خطر يهدد استمراريته وتجنب الإدارة من ارتفاع عدد الملفات المتنازع عنها سواء على مستوى إدارتها أو على مستوى القضاء ، وأخيرا يمكن القول بأن التسهيلات الجبائية التي أقرها المشرع مكنت الإدارة الضريبية تحصيل مبالغ ضخمة في مدة زمنية وجيزة وتغادت بذلك محاولة فض النزاع عبر أروقة القضاء الذي يكلف جهدا وتكاليف إضافية

# خاتمة

لقد تمحور موضوع دراستنا حول "دور السياسة الجبائية في التقليل من المنازعات وزيادة التحصيل" وبغية الإحاطة والإلمام بكل جوانبه، تمت معالجته في فصلين: نظري وتطبيقي، سيتم في هذه الخاتمة تقديم ملخص عام لما جاء في الفصلين، مع استعراض لنتائج اختبار الفرضيات ثم لنتائج المتوصل إليها متبوعة بالتوصيات المقترحة، وأخيرا آفاق البحث.

## أولا: ملخص البحث

تطرقنا في ا فصل الأول من خلال لمبحث الأول إلى دراسة التحصيل الضريبي من الناحية النظرية وذلك بالتعرف على المفاهيم السياسية للتحصيل الضريبي، أهدافه، طرق وأساليب والهيئات لمكلفة بذلك، واستخلصنا إلى أن الدولة تسعى لتحصيل الضرائب بشتى الطرق، مستتدة بذلك إلى المكلف بالضريبة، الإدارة، والأطراف القانونية الموضوعية لهذا الغرض، كما تناولنا المنازعات الضريبية، أساليبها وأنواع النزاع الضريبي، ثم تطرقنا إلى السياسة الجبائية كمدخل للتقليل من المنازعات وزيادة التحصيل. حيث تناولنا مفهوم السياسة الجبائية وأهدافها، ولتحقيق هذه الأهداف اعتمدنا على النظام الضريبي، الذي يعتبر الترجمة العملية للسياسة الجبائية ومختلف أركانها الممثلة في الإدارة، التشريع، المكلف، وذلك سعيا للتقليل من المنازعات وزيادة التحصيل.

أما الفصل الثاني فخصصناه للدراسة التطبيقية محاولة منا إسقاط وإثبات ما توصلنا إليه من استنتاجات في الدراسة النظرية، فتطرقنا إلى تقدم المؤسسة المستقبلية، بعد ذلك قمنا بتحليل بعض الإحصائيات، والمؤشرات لإبراز درجة ارتفاع التحصيل الناجم عن التسهيلات والامتيازات التي قدمها المشرع الجزائري، بعدها استعرضنا أهم المشاكل والمعوقات التي تحول دون تحقيق التحصيل الضريبي لأهدافه في مديرية الضرائب لولاية بومرداس، وفي الأخير قمنا بمجموعة من الحلول بغية تفصيل التحصيل الضريبي

## ثانيا: نتائج اختبار الفرضيات.

تم وضع ثلاث فرضيات في مقدمة هذا البحث، وبعد المعالجة والتحليل توصلنا إلى النتائج التالية:  
بالنسبة للفرضية الأولى القائلة بأن طول إجراءات المنازعات الجبائية تعرقل من عملية التحصيل الضريبي، هي فرضية محققة لأن طول إجراءات قضايا النزاعات ينعكس سلبا على عملية التحصيل خصوصا القضايا التي تذهب للقضاء للفصل فيها تطول مدتها.

# خاتمة

أما بالنسبة للفرضية القائلة بأن رغم سلسلة الإصلاحات التي عرفتتها السياسة الجبائية، إلا أنها لا تحتوي على إجراءات تيسيرية للتقليل من المنازعات الضريبية، فهي فرضية غير محققة حيث تضمنت السياسة الضريبية العديد من الإجراءات التيسيرية للتقليل من المنازعات الجبائية خاصة منذ سنة 2013 والمتمثلة في كل من التخفيض المشروط، المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، جدولة الديون Rééchelonnement. وفيما يخص الفرضية القائلة بأنه لم تسهم الإجراءات التحفيزية المقدمة لتسوية المنازعات الضريبية في زيادة عملية التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس، فهي فرضية غير محققة، إذ ساهمت الإجراءات التحفيزية المقدمة لتسوية المنازعات الضريبية في زيادة عملية التحصيل الضريبي في ولاية بومرداس، وتبين لنا ذلك من خلال المبالغ المحصلة في إطار نص المادة 51 بمبلغ 5.334.000.000 دج والتخفيض المشروط بمبلغ 455.786.273 دج وإعادة الجدولة بمبلغ 557.000.000 دج

ثالثا: النتائج المتوصل إليها.

من خلال ما تطرقنا إليه في هذه الدراسة تم استخلاص النتائج التالية:

- تسعى الإدارة الضريبية لتحصيل الضرائب كونها تعد مصدرا هاما وأساسيا لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة.
- تضمن التشريعات عدة امتيازات هدفت إلى وضع تغيير جذري للإجراءات الجبائية لتسهيل المتابعة القضائية، والتي أشرنا إليها في التخفيض المشروط، والمادة 51 من قانون المالية.
- تتمتع الإدارة الضريبية بالشرعية القانونية وتتحمل مسؤولية عند تنفيذ التشريع الضريبي وتعمل كهمزة وصل بين المكلفين والنظام الضريبي كما أنها تتمتع بدور مهم في تحقيق أهداف السياسة الجبائية.
- يعد النزاع الضريبي من أخطر العقبات التي تواجه عملية التحصيل الضريبي.
- أن السياسة الجبائية أداة من أدوات السياسة المالية بصفة خاصة والاقتصادية بصفة عامة، والتي تساهم في تحقيق أهداف المجتمع.
- للوعي الجبائي أهمية كبيرة سواء بالنسبة لأطراف العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية أو بالنسبة لتحقيق أبعاد جبائية.
- سعت الإصلاحات التي عرفتتها الإدارة الجبائية في إطار العصرية إلى تحسين أدائها بتقديم أفضل الخدمات للمكلفين.

# خاتمة

-تساهم عصرنة الإدارة الجبائية والرقمنة في التقليل من الأخطاء المادية مما يؤدي إلى تقليل النزاع الضريبي.

## رابعاً: الاقتراحات المقدمة

من بين الاقتراحات التي يمكننا تقديمها حتى تقوم إدارة الضرائب بأداء مهمتها بأكمل وجه، يجب تدعيم جهودها وتكثيفها من اجل التقرب من المكلف بالضريبة لمعرفة المشاكل التي تعترضه وإبراز أهمية دفع ه للضريبة المستحقة للخرينة العامة، وذلك بتفعيل دور الإعلام في هذا الشأن وتنظيم ملتقيات وأيام دراسية وتوزع مطويات تبرز دور الضريبة.

-كما يجب إنشاء قضاء مستقل مختص في ميدان المنازعات الضريبية وتدعيمه بالدورات التكوينية للقضاة والأعوان لمواكبة التطور السريع للتشريع الجبائي.

-الاهتمام بتكوين أعوان وموظفي الإدارة الضريبية حتى يقوموا بمهامهم بشكل أمثل وحتى تسير المعاملات الإدارية بشكل أحسن وأسرع.

-محاولة التقليل من الإجراءات الطويلة في مجال الطويلة في مجال المنازعات الضريبية ككل، لأنها ترهق كاهل المكلف بالضريبة والخرينة العامة أيضا.

-جعل النظام الجبائي نظاما مستقرا وتفاذي التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية، وهي أهم نقطة ينبغي مراعاتها إذ لا يمكن للمكلفين بالضريبة الإلمام بكل جديد في المجال الجبائي.

-العمل على إيجاد وسائل لتحفيز المكلفين الملتزمين بتسديد الضرائب في وقتها.

## خامساً: آفاق البحث.

رغم أهمية الموضوع واتساعه، إلا أنه يبقى مفتوحا للإثراء والنقد من أجل أبحاث ودراسات أكثر توسعا وإماما، وعليه نطرح بعض الانشغالات التي من شأنها أن تكون محل بحوث ودراسات مستقبلية نذكر منها:

- تسوية المنازعات الضريبية في إجراءات التحصيل.
- تسوية المنازعات الضريبية في مجال التهرب الضريبي.



## قائمة المراجع

22. منصور أوسرير، احمد حمو، جبائية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
23. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، مطبوعات الجامعة المفتوحة طرابلس، 1999.
24. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر 2003،
25. نصيرة يحيوي بوعون، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
26. هشام عبد الرحمان التكروري، الأسس الفلسفية للضرائب، دار المناهج، الأردن، 2015.
27. يونس البطريق، أصول المالية العامة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2008.

### • مقالات و مجلات

1. جميل حسن النجار، دراسة فاعلية السياسة الضريبية في فلسطين كأداة تمويل عملية التنمية الاقتصادية، مجلة، جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، جامعة فلسطين، العدد الأول جويلية 2011
2. حسية بلعوجة، العوامل السياسية المؤثرة على الالتزام الضريبي للمكلف بالضريبة في الجزائر، مقال في مجلة المركز الديمقراطي العربي، الجزائر، 19 أكتوبر، 2016
3. حواش ابراهيم، مقال في مجله الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، العدد 2، المجلد 12، السنة 2015
4. سالم محمد عبود وعروبة معين عايش، العلاقة بين الوعي الضريبي للمواطن العراقي والتهرب الضريبي وتثيورها على التنمية، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة العلمية الضريبية الأولى، مركز بحوث المستهلك، بدون ذكر البلد، 2008
5. سفيان سولم، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، مداخلة في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق، سوق أهراس، الجزائر، 2015
6. صلاح شاكر البغدادي، أثر تغيير الأسعار الضريبية والسمات الشخصية في حصيله الضريبية، مقال في مجلة القادسية للعلوم الإدارية، المجلد 17، العدد 3
7. صلاح صاحب شاكر، ضياء شمخي، العدالة في استقطاع ضريبة الدخل على الرواتب وأجور العاملين في القطاع العام بطريقة الاستقطاع المباشر في العراق، مقال في مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد
8. عكوش حنان، خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري الجزائري، المجلد 5 العدد 2 السنة 2021
9. علاء حسين علوان، دور الإعلام في تنمية الوعي الضريبي للمواطن العراقي، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، كلية اقتصاديات الأعمال، جامعة النهدين 2016
10. ماهر موسى درغم وسالم عميرة العمور، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في قطاع غزة، دراسة تحليلية، مقال في المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 2، 2009

## قائمة المراجع

11. محمد أمين كويدي وسامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مخبر تحديات النظام الجبائي الجزائري في التحولات الاقتصادية، (DFACE) و(LGLRD)، مقال في مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، سنة 2019، جامعة البليدة 2
12. مراد مهيوبي، اجراءات التحصيل الضريبي أي فعالية، مقال في مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة قالمة، الجزائر، العدد 20، 2014،
13. معزوز العربي وبن ناصر وهيبة، أسباب نشوء النزاع الجبائي بين طرفي العلاقة الجبائية، مقال في مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 06، عدد 02، 2020، الموقع [www.asjp.dz](http://www.asjp.dz) cerist .dz
14. ميلود ميكاوي، واقع الحكومة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مقال في مجلة أداء المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر العدد 8، 2015.
15. نوي نجاة، دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة، مقال في المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 4، العدد 01، السنة 2021

### • المذكرات، الرسائل، الأطروحات

1. جواد الجعفري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها: أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، تخصص قانون إداري وعلم الإدارة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والاجتماعية المغرب، 2001، حسان اخلف، منازعات التحصيل الضريبي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد 2015/2016
2. حمود حمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الجزائر 2010
3. الحواس زواق، دور السياسة الجبائية في تأهيل المؤسسات الاقتصادية، ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005
4. سارة نبيلة بلحسن، الإصلاحات الجبائية في الجزائر 1992-2008، رسالة مقدمة ضمن رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، 2004
5. عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010
6. فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة
7. قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة أمحمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية السنة 2015-2014

## قائمة المراجع

8. قصوري خليل، أساليب فض منازعات الوعاء الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في القانون، كلية الحقوق، جامعة لسنة الجامعية 2017/2018
9. ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، حالة الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم في العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس - سطيف 2011، 2012

### • قوانين ومراسيم:

1. التعليم رقم 656 المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، سنة 2013
2. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2022.
3. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2022.
4. قانون المالية لسنة 2017
5. قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009
6. مرسوم تنفيذي رقم 61-60 الصادر بتاريخ في 8 شعبان 1411هـ الموافق ل 23 فيفري 1991م و الذي يحدد تنظيم واختصاصات المصالح الخارجية و الإدارية الجبائية المعدلة
7. منشور وزاري رقم 01 تعليمية 01 المؤرخ في: 13 جويلية 2016

### • المواقع الالكترونية:

المديرية العامة للضرائب على الموقع [WWW.mfdgi.gov.dz](http://WWW.mfdgi.gov.dz) بتاريخ 26/03 /2022

### • محاضرات ومطبوعات:

1. بن أعراب محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية، السنة الأولى ماستر، القانون العام، جامعة محمد لمين دباغين سطيف (2)، قسم الحقوق
2. قاشي يوسف، محاضرات في المنازعات الجبائية، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة
1. قاشي يوسف، مطبوعة، في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والتجارية، الجزائر 2014. السنة الجامعية 2015-2014

### ثانيا :المراجع باللغة الفرنسية

1. ministère des finances, instruction général sur les procédures contentieuse, 2021.