

التخفيض المشروط كإجراء بديل للمنازعات الجبائية Conditional reduction as an alternative to fiscal disputes

1*برابح محمد، 2*سونا عبد القادر 3*دراوسي مسعود

1جامعة المدية (الجزائر) berrabahmoh@gmail.com

2جامعة خميس مليانة(عين الدفلى) aek-souna@yahoo.fr

3جامعة لونييسي علي (البليدة 2) draouci2012@yahoo.com

تاريخ القبول : 2022 / 12 / 30

تاريخ الاستلام: 2022 / 11 / 16

ملخص :

إن المصلحة العامة التي يهدف إلى تحقيقها القانون الضريبي، دفعت المشرع إلى البحث عن قوانين و إجراءات تساعده في هذا المسعى، و لعل من أهم الصعوبات التي تواجه عمل المصالح الجبائية هو الكم الهائل من المنازعات الضريبية، حيث من أجل تخفيف هذا العبء استحدثت المشرع الجزائري إجراء التخفيض المشروط الذي يعد وسيلة فعالة لتحصيل الديون الجبائية المستحقة للخرينة العمومية، و كذلك تمكين المكلفين بالضريبة من العديد من الضمانات التي تساعدهم في تخفيف العبء الضريبي من عقوبات مالية و غرامات جبائية.

الكلمات المفتاحية المنازعات ؛ التخفيض المشروط ؛ تحصيل الديون ؛ العبء الضريبي ؛ غرامات جبائية.

Abstract:

The public interest that the tax law aims to achieve, prompted legislator to enact legislations and procedures to assist him in this endeavour. Perhaps one of the major difficulties facing tax authorities is the huge amount of tax disputes, and in order to alleviate this heavy burden Algerian legislator devised the conditional reduction which is an effective tool in collecting tax debts owed to the public treasury procedure, and an effective solution in enabling taxpayers to have many guarantees that help them reduce the tax burden from financial penalties and tax fines.

Keywords : disputes, conditional reduction, debt collection, Tax burden; tax penalties

Jelclassification code : NX :1,2

مقدمة :

تعد الضريبة من أهم موارد ومصادر دعم الميزانية في أي دولة و في أي نظام اقتصادي في العالم، ومن أجل تنظيمها و تسهيل تحصيلها تسعى الدولة إلى سن و تشريع القوانين و النظم التي تساعدها في هذه العملية و تخفيض العبء على المكلفين حتى يستطيعوا دفع دينهم الجبائي بنوع من الأريحية .

في إطار العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، قد يجد المكلف نفسه أمام نزاعات جبائية حول مقدار الوعاء الضريبي أو حول طرق تحصيل الدين الجبائي، كما قد يلاقي المكلف صعوبات و عراقيل تحول دون أداء و اجبه الضريبي و دفع مستحقات الخزينة العمومية بسبب تأخره أو تعرضه لمشاكل مالية رتبت عليه عقوبات و غرامات مالية زادت من حجم التزاماته المالية اتجاه مصالح الضرائب، رغم ما له من حسن نية في أداء هذه الالتزامات الجبائية، لهذا وجد المشرع الجزائري إجراء

قانوني يهدف إلى تخفيف الأعباء عن هذه الفئة وكان التخفيض المشروط للعقوبات و الغرامات المالية كآلية جديدة من أجل تسهيل عملية التحصيل، و تدارك الديون الضريبية التي استحال على المكلفين دفعها بسبب ما ترتب عليها من غرامات و عقوبات مالية جعلتهم يتهربون من دفعها .
ومن أجل الدراسة و البحث في هذا الموضوع كانت إشكالية بحثنا هذا تتمحور حول : **كيف يساهم إجراء التخفيض المشروط في الحد من النزاعات الجبائية ؟**

ومن أجل الإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم البحث إلى محورين أساسين:

المحور الأول: النزاع الجبائي

المحور الثاني: التخفيض المشروط .

المحور الثالث: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب بولاية المدية

المحور الأول: النزاع الجبائي

في النظام الضريبي توجد علاقة بين طرفين، طرف أول هو الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات و امتيازات السلطة العامة، و طرف ثاني يتمثل في المكلف بالضريبة الذي في الغالب يكون جاهلا بالنصوص القانونية المطبقة عليه، خلال هذه العلاقة قد تقع أخطاء في تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة أو تجاوزات في إجراءات تحصيل الدين الضريبي، الأمر الذي يشكل مصدرا لحصول النزاع الضريبي.

أولاً: مفهوم النزاع الجبائي

تعتبر المنازعة الضريبية عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها قانون الضرائب أو أي قانون آخر، وهي أول طريق يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهات المختصة بنظر هذه المنازعة.(صديق، 2006، صفحة 18)

كما يمكن تعريف النزاع الجبائي على أنه ذلك النزاع الذي تكون الإدارة الجبائية طرفا فيه وينشأ بسبب تطبيقها للقانون الضريبي بصورة مباشرة على المكلفين والتي تتعلق بحصر المجتمع الضريبي وربط الضريبة وتحصيلها منهم.(خيري و فريز، 2012، صفحة 08) من خلال ما سبق يمكن حصر عناصر النزاع الضريبي في ما يلي:(عزيز، 2005، صفحة 09)

- وجوب وجود الإدارة الضريبية كطرف في النزاع، باعتبارها هي من تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها بناء على ما يقتضيه التشريع الضريبي؛
- أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في النزاع الضريبي القائم؛
- أن يرتبط النزاع الضريبي بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات ربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى الخزينة العمومية.

ثانياً: أشكال النزاع الضريبي

يتم تقسيم النزاع الضريبي وفق معايير مختلفة، يمكن ذكرها في ما يلي:(بدايرية، 2011/2012، الصفحات 23-27)

معيار نوع الضريبة: حسب هذا المعيار، ينقسم النزاع الضريبي إلى نزاع متعلق بالضرائب المباشرة وآخر متعلق بالضرائب غير المباشرة، حيث يتم الاستناد في هذا التقسيم إلى المعايير المتبعة في تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة.

1- معيار المرحلة التي يمر بها النزاع الضريبي: حسب هذا المعيار يتم تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع متعلق بالوعاء الضريبي وآخر متعلق بالتحصيل، حيث أن منازعات الوعاء هي تلك التي تنشأ نتيجة

تحديد قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، أما منازعات التحصيل فهي تتعلق بكل ما يرتبط بطرق التحصيل الجبري للضريبة.

-2

3- معيار الجهة التي يعرض أمامها النزاع: حسب هذا المعيار ينقسم النزاع الضريبي إلى نوعين، نزاع إداري وآخر قضائي، حيث يصنف النزاع إداريا لما يكون مطروحا أمام الإدارة الضريبية، أين يقوم المكلف برفع التظلم إلى الجهة المختصة سواء تعلق الأمر بمنازعات الوعاء أو التحصيل، كما يعتبر الطعن أمام لجان الطعن ضمن النزاع الإداري، أما بخصوص النزاع القضائي فيكون على مستوى القضاء (المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة).

ثالثا: دوافع النزاع الضريبي

يمكن تلخيص أهم أسباب نشوء النزاع الضريبي إلى ما يلي: (خيرى و فريز، 2012، صفحة 09)

- امتناع المكلف عن تسديد المبالغ الضريبية المستحقة عليه؛
- تهرب المكلف من التصريح بقيمة الضريبة واستعماله مختلف طرق وأساليب الغش الضريبي؛
- المطالبة باستدراك الأخطاء الناتجة عن قيام الإدارة الضريبية بعملية تحديد الوعاء وتصفية الضريبة، حيث ترتكب أخطاء في تحديد قيمة الضريبة المستحقة، أو عدم منح المكلف حق الاستفادة من أحكام تشريعية تعفيه أو تخفض من قيمة الضريبة.

رابعا: مستويات فض النزاع الضريبي

من أجل تسوية النزاع الضريبي يمر هذا الأخير على عدة مستويات بدءا من مرحلة التظلم أمام الإدارة الضريبية ثم مرحلة لجان الطعن وأخيرا مرحلة القضاء الإداري، لكن هذا لا يعني ضرورة تتبع هذا التسلسل في مراحل تسوية النزاع، فقد يلجأ المكلف إلى القضاء الإداري مباشرة بعد مرحلة التظلم أمام الإدارة الضريبية دون المرور بمرحلة لجان الطعن.

1- النزاع أمام الإدارة الضريبية: تعتبر هذه المرحلة أولى مراحل النزاع الضريبي وهي مرحلة ضرورية قبل اللجوء إلى طرق الطعن الأخرى، حيث يلجأ المكلف غير الراضي على وضعية جبائية ما (وعاء أو تحصيل) إلى تقديم تظلم مسبق (شكوى) على ورق عادي يوضح فيه طبيعة الضريبة المنازع فيها وموجز أهم أسباب النزاع ومرفقة بالسند القانوني للضريبة (جدول ضريبي، إشعار بالدفع...) وبوثائق الإثبات، وتوجه إلى الجهة المختصة إقليميا، حيث تصدر هذه الأخيرة قرار بخصوص الشكوى في أجل محددة حسب طبيعة الشكوى. (طاهري، 2007، صفحة 05)

2- النزاع أمام لجان الطعن: بعد استلام قرار الإدارة الضريبية يمكن للمكلف- إذا رأى أنه غير مقتنع- الطعن أما لجان الطعن المخولة قانونا (الولائية، الجهوية، المركزية) حسب الحالة، كما يمكن للمكلف اللجوء مباشرة إلى القضاء الإداري دون المرور على لجان الطعن لكن في هذه الحالة يفقد حقه في اللجوء إلى هذه الأخيرة. (سعي، 2018، صفحة 404)

3- النزاع أمام الجهات القضائية: يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يتمكن من تحصيل حقوقه على مستوى الجهات السابقة اللجوء إلى الجهات القضائية (المحاكم الإدارية، مجلس الدولة) كحل أخير.

المحور الثاني: التخفيض المشروط

إن اهتمام الإدارة الجبائية بتخفيض الأعباء على المكلفين وتقليص حجم المنازعات الجبائية، تجلى بصورة خاصة في وضع مجموعة من الأحكام والقوانين تهدف أساسا إلى تفادي المنازعات، و

التحاور بدل ذلك مع المكلفين ربحا للوقت و التعجيل في تحصيل اكبر قدر ممكن من الضريبة، حيث جاء إجراء التخفيض المشروط للعقوبات و الغرامات المالية لتحقيق هذه الغاية.

أولاً: أساس و مفهوم التخفيض المشروط:

يعتبر إجراء التخفيض المشروط حل وسط بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، حيث يمكن أن يلجأ إليه المكلف في حالة تقديره لعدم جدوى النزاع الضريبي أو في حالة عدم تأكده من وجود ضرر في حقه.

1- أساس اعتماد إجراء التخفيض المشروط

لقد أسس قانون المالية لسنة 2009 إلزامية تبليغ المكلفين بالضريبة، الخاضعين لتحقيق في الوثائق، بالأسس الضريبية المحددة نهائياً، من خلال معرفة أسس إعادة تقييم هذه الضرائب، وهذا حتى يكون المكلف بالضريبة ملماً و على دراية كافية بالعناصر و الأسس الضريبية الملزم بها.

وهو نفس ما جاء به قانون المالية لسنة 2012، فهذا الأخير أسس المشرع الجزائري من خلاله إجراءات التحكيم التي تسمح للمكلفين بالضريبة في حالة اختلافهم مع المحققين في المرحلة الوجيهة، بان يطلبوا التحكيم مع المدير الولائي للضرائب (تعليمية رقم 2013/656، 2013، الصفحة 02)، لأنه في هذه المرحلة من الإجراءات لا يتعلق الأمر بالنزاع كون أن مواصلة الحوار مع المكلف بالضريبة قد تؤدي إلى التوصل إلى تقارب الرأي بين الأطراف و إيجاد حل توافقي يسهل عملية دفع المكلف للضرائب و الرسوم المطالب بها (المادة 42 من القانون 11-16، 2012).

من أجل حصول المكلف على تخفيض لديونه الجبائية، يمكنه اللجوء إلى طرق الطعن سواء في مجال الطعن النزاعي أو الطعن الولائي، وهو ما تدعمه بإجراء جديد من أجل تسوية المنازعة الضريبية تمثل في التخفيض المشروط الذي يسمح للمكلف بالضريبة في إطار صيغة تعاقدية بتخفيض دينه الجبائي وفق أحكام محددة بموجب المادة 93 و 04-173 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 18 من القانون رقم 12-12، 2013).

حيث تنص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية: " يمكن للإدارة الجبائية بصيغة تعاقدية، قبول طلب المكلفين بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية و الزيادات الضريبية " (المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2013).

ومنه يمكن القول أن أساس التخفيض المشروط هو تخفيض الأعباء و حجم المنازعات الضريبية وتسهيل عملية التحصيل الضريبي من خلال تغليب المصلحة العامة التي يهدف إليها القانون الضريبي .

2- مفهوم التخفيض المشروط للغرامات و العقوبات المالية :

لقد عرفت التعليمية رقم 656 / 2013 المؤرخة في 17 / 09 / 2013 الصادرة عن مديرية المنازعات بالمديرية العامة للضرائب، إجراء التخفيض المشروط بأنه " عبارة عن عقد تقوم به الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة إما بوضع حد لنزاع نشأ بتقديم تظلم أو بتفادي نزاع يمكن أن ينشأ نتيجة ضريبة محددة و مدرجة في التحصيل، وذلك بتقديم تنازلات متبادلة.

تلتزم إدارة الضرائب بالموافقة على تخفيض العقوبات المالية و الغرامات الجبائية المطبقة، ومن جهة أخرى يلتزم المكلف بالضريبة بدفع المبالغ الباقية على عاتقه في الأجل المحددة في العقد و يتخلى على كل إجراءات المنازعات المتعلقة بالحقوق، العقوبات المالية و الغرامات موضوع العقد. (تعليمية رقم 2013/656، 2013، الصفحة 02)

ويكون مضمون العقد المبرم بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بان تلتزم الإدارة بالموافقة على تخفيض العقوبات المالية والغرامات الجبائية المطبقة من جهة، وفي المقابل يلتزم المكلف بالضريبة بدفع المبالغ المتبقية على عاتقه في الأجل المحددة في العقد بشرط تخليه عن كل إجراءات المنازعات المتعلقة بالحقوق والعقوبات المالية والغرامات موضوع العقد. (صدوق، جوان 2018، صفحة 348)

يختلف مفهوم و محتوى التخفيض المشروط عن غيره من إجراءات التخفيض المعروفة في مجال المنازعة الضريبية و بالخصوص ما يعرف التخفيض الولائي، و يظهر هذا الاختلاف في جملة من العناصر أهمها :

- 1- التخفيض الولائي يمنح من جانب واحد فهو تخفيض تمنحه الإدارة دون اتفاق مسبق مع المكلف بعكس التخفيض المشروط الذي يستوجب عقد اتفاق بين المكلف و الإدارة الجبائية .
- 2- الضرائب و العقوبات المالية موضوع طلب التخفيض الولائي مؤسسة و نهائية، بعكس التخفيض المشروط تكون قابلة للمنازعة فيها أو سبق و أن كانت محل منازعة .
- 3- يمكن للتخفيض الولائي أن يتعلق بالحقوق و بالعقوبات المالية و الغرامات الجبائية ، أما في التخفيض المشروط لا يمكن أن يتعلق إلا بالغرامات الجبائية و العقوبات المالية (الحقوق مقصاة من طلب التخفيض المشروط)
- 4- التخفيض الولائي يكون لأسباب اجتماعية و الظروف المالية الصعبة للمكلف، و التخفيض المشروط يمكن منحه بغض النظر عن وضعية المكلف الاجتماعية أو المالية.
- 5- لا يمكن منح التخفيض الولائي إلا بعد استنفاد طرق الطعن المعروفة، أوفي الحالة التي لا يمكن فيها ممارسة طرق الطعن إما لفوات أجلها و إما لقبول المكلف بالضريبة للضرائب المفروضة عليه، التخفيض المشروط يكون بعد تخلي المكلف عن تقديم طعن أو الاستمرار فيه. (المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2013)

ثانيا: مجال تطبيق التخفيض المشروط:

التخفيض المشروط يشمل كل المواد الجبائية من عقوبات مالية الخاصة بالوعاء و كذا الغرامات الجبائية (غرامات التحصيل) .

حيث يمكن أن يتعلق بالعقوبات الجبائية المطبقة في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال و حقوق التسجيل، و حقوق الطابع و الضرائب غير المباشرة و كذلك الحقوق و الرسوم غير المقننة التي تكون أحكام الوعاء و التحصيل و المنازعات محددة في القوانين الجبائية و قانون الإجراءات الجبائية. (قانون المالية، 2013)

1- العقوبات المالية و الغرامات الجبائية محل التخفيض المشروط :

من خلال أحكام المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن تحديد العقوبات المالية الخاصة بالوعاء و الغرامات الجبائية المعنية بإجراء التخفيض المشروط، وهي تلك المتعلقة بالضرائب الناجمة عن إعادة تقييم الناتج من عملية المراقبة الجبائية (التحقيق في الوثائق ، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة) ، والتي يمكن أن تكون محل منازعة أو أنها محل منازعة فعلا. (تعليمة رقم 2013/656، 2013، الصفحة 02)

بمفهوم أحر هي : "العقوبات المالية و الغرامات المفروضة في حالة نقص في التصريح و هي المعنية فقط بإجراء التخفيض المشروط ، وكذلك المنازعات و الشكاوى المقدمة أو التي يمكن أن تقدم في إطار النظم المسبق "المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2013).

كما تم توسيع إجراءات التخفيض المشروط إلى الطعون المقدمة أو التي يمكن أن تقدم أمام لجان الطعن، وهذا باحترام نفس الشروط المنصوص عليها في حالة التظلم المسبق. (تعليمية رقم 2013/586، 2020)

2- الاستثناءات من إجراء التخفيض المشروط:

- هناك العديد من الاستثناءات التي لا يمكن أن تكون محل للتخفيض المشروط و هو ما نصت عليه المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، تمثلت أساسا في :
- العقوبات المالية الخاصة بالوعاء و الغرامات الجبائية المفروضة نتيجة التأخر أو عدم التصريح .
 - العقوبات المفروضة اثر الدفع المؤخر للضرائب.
 - العقوبات المالية الخاصة بالوعاء المطبقة في حالة الغش الضريبي لاعتبره منظم بإجراءات مختلفة خاصة به.
 - العقوبات المالية الخاصة بالوعاء و الغرامات الجبائية المتعلقة بالحقوق التي قبل بها المكلف بالضريبة صراحة .
 - العقوبات المالية الخاصة بالوعاء و الغرامات الجبائية التي انقضى فيها اجل الطعن .
 - العقوبات المالية الخاصة بالوعاء و الغرامات الجبائية المتعلقة بالضرائب التي هي محل منازعة أمام لجان الطعن أو المحكمة الإدارية. (المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2013)
- لكن هذه العقوبات المالية و الغرامات الجبائية المستثناة من إجراء التخفيض المشروط يمكن أن تكون محل تخفيض ولائي باستثناء تلك المطبقة في حالة الغش الجبائي. (تعليمية رقم 2013/656، 2013، الصفحة 02)

3- تحديد نسبة التخفيض المشروط التي يمكن منحها للمكلف بالضريبة :

- إن أحكام المادة 93 مكرر و المادة 04/173 من قانون الإجراءات الجبائية تكرر مبدأ تخفيض العقوبات المالية و الغرامات الجبائية للمكلفين بالضريبة الذين يتقدمون بطلب من اجل الحصول على التخفيض المشروط، وبهذا الخصوص يستنتج انه لا يمكن منح تخفيض كلي للعقوبات المالية و الغرامات الجبائية ، موضوع الطلب. (المادة 18 من قانون المالية، 2013)
- غير انه حتى يمكن لهذا الإجراء تحقيق الأهداف المرجوة منه و تحفيز المكلف بالضريبة، يجب قبول طلبات التخفيض المشروط و ذلك بان يقترح على المكلف نسب تخفيض معتبرة. كما يجب التمييز بين الطلبات التي يلتزم بموجبها المعني بدفع الحقوق الباقية على عاتقه مباشرة و الطلبات التي يطلب من خلالها الاستفادة من من رزنامة استحقاق الدفع.
- يمكن تفصيل نسب التخفيض الممنوحة في إطار التخفيض المشروط كما يلي :
- أ- طلبات التخفيض المشروط التي يلتزم بموجبها المكلف بالضريبة بدفع الحقوق و الغرامات الباقية على عاتقه مباشرة (بمجرد إبرام عقد التخفيض المشروط تكون النسبة الممنوحة من 90% إلى 95%)
 - ب- طلبات التخفيض المشروط التي يلتزم فيها المكلف بالضريبة بدفع الحقوق و الغرامات المفروضة عليه عن طريق رزنامة استحقاق الدفع : تكون النسب الممنوحة طبقا للمدة الزمنية للرزنامة أي : 04 أشهر تكون النسبة الممنوحة 80% ، 08 أشهر تكون النسبة

الممنوحة 70% ، 12شهر تكون النسبة الممنوحة 60%. (المادة 18 من قانون المالية، 2013)
كما توخذ بعين الاعتبار المبالغ المدفوعة في حالة ما إذا كان المكلف مستفيد من رزنامة تسديد سابقة، أو تأجيل قانوني للدفع.(خضراوي و بن قويدر، صفحة 136)

ثالثاً: كيفية منح التخفيض المشروط :

إن إجراءات منح التخفيض المشروط تستلزم جملة من الإجراءات الواجب احترامها خاصة ضرورة تقديم طلب من طرف المكلف بالضريبة يتضمن مطالبته الاستفادة من هذا الإجراء و كذلك دراسة هذا الطلب من طرف مصالح الإدارة الجبائية وإبرام عقد التخفيض المشروط و تبليغه و وصولاً إلى صدور قرار التخفيض المشروط

1- طلب التخفيض المشروط :

استناداً إلى أحكام المادة 93 مكرر في فقرتها 02 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه من أجل الاستفادة من قرار التخفيض المشروط ، يجب على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتاب محرر على ورق عادي و موقع من طرفه ، يلتمس فيه الاستفادة من هذا التدبير ، كما يجب أن يرفق هذا الطلب بالوثائق الضرورية لتحديد العقوبات المالية الخاصة بالوعاء و الغرامات الجبائية موضوع الطلب و كذا مصدر تطبيقها. (المادة 93 مكرر فقرة 02، 2013)ومن جهة أخرى بوضعيته المتعلقة بالمنازعات و كذا تلك المتعلقة بالتحصيل.

إن طلب التخفيض المشروط المقدم من طرف المكلف يجب أن يشير صراحة إلى أن هذا الأخير يلتمس و يطلب تطبيق نص المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية . كما يجب في هذا الصدد مراعاة أحكام المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بالأجال الخاصة بتقديم الشكاوى و تجدر الإشارة هنا أن الأجل المتعلقة بالطعن المسبق في مجال منازعات الوعاء و ليس في مجال التحصيل. (تعليمية رقم 2013/656، 2013، الصفحة 07) يجب أن توجه طلبات التخفيض المشروط حسب الحالة إلى مديرية الضرائب أو إلى المركز التابع له مكان فرض الضريبة ، وعند استلام الطلب يتم منح المكلف وصل استلام .

02- دراسة طلب التخفيض المشروط:

عند استلام الطلب المتعلق بالتخفيض المشروط من طرف الجهة المختصة و المحددة و هي مكاتب لجان الطعن أو مصالح لجان الطعن و هي المخولة بدراسة هذا الطلب، يجب عليها أولاً دراسة مجموعة من النقاط أهمها:

أ- دراسة الاختصاص : إذا تبين من الدراسة عدم اختصاص المصلحة التي وجهت إليها ، تقوم هذه الأخيرة بإرسالها إلى المديرية أو المركز المختص ، مع إعلام المكلف بالضريبة بهذا الإرسال .
ب- دراسة مدى إتمام الملف المرفق: يجب على المصلحة التحقق من أن طلب التخفيض المشروط المقدم من طرف المكلف مرفق بالوثائق الضرورية المبينة للعقوبات و الغرامات موضوع طلبه.
ج- دراسة التأهيل لهذا التدبير: يتعين على المصلحة التحقق من أن المكلف صاحب الطلب يدخل ضمن تدابير التخفيض المشروط و ذلك عن طريق التزامه بدفع الحقوق الأصلية و التنازل عن كل إجراء نزاعي .

من أجل التحقق من ما أدلى به المكلف في طلبه يتعين إرسال بطاقة معلومات إلى مكتب الشكاوى أو مصلحة الشكاوى حسب الحالة ، و يجب على هذه الأخيرة تبيان إن كان المكلف بالضريبة قد قدم شكوى نزاعية بخصوص الجدول أو الجداول الضريبية موضوع طلب التخفيض المشروط.

- بعد إتمام هذه الإجراءات تقوم لجان الطعن الولائي المختصة بدراسة الملف وفق نفس الإجراءات المعمول بها في مجال الطعن الولائي ، و يجب على هذه اللجان تحديد مبلغ التخفيض المشروط الذي تم قبوله وفق معايير تحديد نسبة التخفيض المبين سابقا مع ضرورة الفصل في :
- المكلف بالضريبة يلتزم بالتسديد الفوري للمبلغ الكلي للحقوق مباشرة بعد الانتهاء من إبرام العقد المتعلق بالتماس التخفيض المشروط.
 - المكلف بالضريبة يلتزم بالتسديد المبلغ الكلي للحقوق حسب رزمة استحقاق الدفع. و كذلك تحديد رزمة استحقاق الدفع التي تم اقتراحها على المكلف. (المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2013)

03- تبليغ اقتراح التخفيض المشروط:

- تبلغ الاقتراحات التي توصلت إليها لجنة الطعن الولائي إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة مضمنة مع استلام وصل الاستلام ، و يتم من خلالها إعلام المكلف بالضريبة بان له اجل 30 يوما من اجل الإجابة على هذه الاقتراحات.
- أما فيما يتعلق بالاقتراحات التي اعتمدها اللجنة الجهوية للطعن فإنه يتم توقيعها من طرف المدير الجهوي للضرائب و إرسالها إلى مدير الضرائب الولائي للولاية المعنية من اجل تبليغها إلى المكلف بالضريبة و فق ما سبق عرضه.(تعليمية رقم 2013/656، 2013، الصفحة 11)
- للمكلف حق الرد على هذه الاقتراحات إما بالرفض أو القبول، و في حالة عدم رده على هذه الاقتراحات في اجل 30 يوما من تاريخ الاستلام يحرر قرار بالرفض و يبلغ للمكلف بالضريبة.(خضراوي و بن قويدر، صفحة 138)

04- قرار التخفيض المشروط:

- في حالة قبول المكلف بالضريبة للاقتراحات المقررة من طرف لجنة الطعن يجب عليه الحضور إلى مديرية الضرائب المختصة محليا من اجل توقيع عقد التخفيض المشروط ، الذي يجب أن يحتوي على النقاط التالية :

- أ- مبلغ تخفيض عقوبات الوعاء و الغرامات الجبائية الذي يمنح بعد تسديد الحقوق
- ب- رزمة استحقاق الدفع المحددة في الحالة التي يختار فيها المكلف بالضريبة تسديد دينه الجبائي بالتقسيط.

كما يجب تحرير العقد على نسختين تمنح واحد للمكلف بالضريبة و الأخرى تحفظ لدى مصلحة لجان الطعن ، و ترسل نسخة إلى مصلحة الشكاوى و نسخة أخرى ترسل إلى قابض الضرائب لتحديد رزمة المتابعات.

يكون عقد التخفيض المشروط باطلا بمجرد إخلال المكلف بالالتزام المحدد فيه ، و في حالة ما إذا ثبت للقابض بان المكلف بالضريبة لا يحترم التزامه بالتسديد تبعا للكيفيات المتفق عليها و المحددة في العقد يتم تبليغ المكلف ببطلان عقد التخفيض المشروط ، و في هذه الحالة تكون المبالغ التي بقيت مستحقة الدفع مباشرة. (المادة 18 و 19 من قانون المالية، 2013)

التخفيض المشروط لا يكتسي طابعا نهائيا إلا بعد أن يقوم المكلف بالضريبة بتسديد كل المبالغ الباقية على عاتقه ، و عند تسديد الحقوق يتعين عليه التقدم أمام المديرية الولائية للضرائب المختصة محليا مرفوقا بوصول أو وصولات الدفع التي تثبت تصفية دينه الجبائي.

حيث على هذا الأساس عقد التخفيض المشروط الذي هو بحوزة مصلحة الطعن و الوثائق التي تثبت التسديد المقدمة من قبل المكلف بالضريبة يتم تحرير قرار التخفيض المشروط لعقوبات الوعاء و الغرامات الجبائية المحددة في عقد التخفيض المشروط ، و يبلغ هذا القرار للمكلف بالضريبة عن طريق رسالة

موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو تسلمه شخصيا ، كما تحرر شهادة الإلغاء التي ترسل إلى قابض الضرائب المختص.(تعليمية رقم 2013/656، 2013، الصفحة 13)
وفقا لأحكام المادتين 18 و 19 من قانون المالية لسنة 2013 المتعلقة بالتخفيض المشروط لعقوبات الوعاء و الغرامات الجبائية يبدأ سريان تدابير هذا الإجراء ابتداء من تاريخ 2013/01/01 .

المحور الثالث: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية المدية

يستقبل مركز الضرائب لولاية المدية سنويا ملفات معتبرة من المنازعات الجبائية التي يتطلب النظر فيها وقتا طويلا مما يعرقل عملية التحصيل الجبائي ويضعف حصيلتها من جهة، ومن جهة أخرى يضعف العلاقة القائمة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من جهة أخرى، هذه الأخيرة التي تسعى جاهدة لتحسين هذه العلاقة، وفيما يلي سنعرض حجم المنازعات الجبائية وآلية التخفيض المشروط خلال الفترة الممتدة من سنة 2018 إلى غاية سنة 2022، محاولين في إطار ذلك تقديم تحاليل لهذه النتائج.

الجدول رقم (01): تطور حجم الشكاوى النزاعية في ظل آلية التخفيض المشروط خلال الفترة من 2018 إلى 2022

السنوات	عدد الشكاوي المسجلة	عدد طلبات التخفيض المشروط	عدد طلبات المشروط المقبولة	عدد المنازعات المتبقية
2018	1094	07	07	1087
2019	1095	01	/	1095
2020	849	23	23	826
2021	1083	51	51	1032
السداسي الأول 2022	697	09	02	695

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الإحصائيات المقدمة من مركز الضرائب بولاية المدية.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن:

- عدد المنازعات الجبائية المسجلة في مركز الضرائب - المدية- لسنة 2018 وصل إلى 1094 منازعة، في حين بلغ عدد عمليات التحقيق المشروط 07 طلب، 07 طلب منها تم قبولها ، وعليه فإنه من بين 1094 منازعة (07 منها تم تسويتها عن طريق آلية التخفيض المشروط من خلال الاتفاق التعاقدى بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة

- في سنة 2019 طلب واحد تخفيض مشروط تم دراسته و تم قبوله .

- في سنة 2020 ارتفعت عدد طلبات التخفيض المشروط مقارنة بالسنوات السابقة حيث بلغت 23 طلب منها 23 طلب تم قبولها ، أدي قبول هذه الطلبات إلى تقلص حجم المنازعات من 849 إلى 826 منازعة، وهذا ما يدل زيادة الوعي لدى المكلفين بالضريبة بهذه الآلية واللجوء إليها تفاديا للخوض في المنازعات ؛

- أما في سنة 2021 سجل «مركز الضرائب بالمدية 1083 منازعة، 51 منها تم تسويتها عن طريق آلية التخفيض المشروط.

-أما السداسي الأول لسنة 2022 سجل مركز الضرائب بالمدية 697 منازعة، تم تقديم 09 طلب تخفيض مشروط تم دراسته 02 طلبات تم قبوله وبالتالي تقلص حجم المنازعات الضريبية من 697 إلى 695.

إن الملاحظ من خلال ما تقدم من إحصائيات، نلاحظ ارتفاع في عدد طلبات التخفيض المشروط من سنة لأخرى وكذا ارتفاع عدد الطلبات المقبولة، مما ساعد في تخفيض المنازعات الجبائية بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة

وفي إطار ذلك، فقد تم تسجيل عدد معتبر من المنازعات على مستوى مركز الضرائب، وذلك خلال فترة الدراسة والتي شهدت تباين من سنة لأخرى، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي

الجدول رقم (02): تطور مبالغ الشكاوى النزاعية و التخفيض المشروط خلال الفترة من 2018 إلى 2022

نسبة التخفيض الممنوح	مبلغ التخفيض الممنوح من خلال التخفيض المشروط (دج)		المبالغ المتنازع فيها (دج)		السنوات	
	غرامة الوعاء	غرامة التحصيل	غرامة الوعاء	غرامة التحصيل		
90%	92%	210.649	574.126	234.054	623.040	2018
/	/	/	/	185.916	286.025	2019
94%	88%	1.115.533	2.878.974	1.176.501	3.235.000	2020
94%	93%	1.351.270	3.155.474	1.425.754	3.359.772	2021
/	90%	/	868.451	/	964.946	السداسي الأول 2022

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الإحصائيات المقدمة من مركز الضرائب بولاية المدية. الوحدة م.دج

- في سنة 2018 بلغ إجمالي المبالغ المتنازع عليها بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة بلغ 3.476.467 دج، ما يقارب 79 % منها مثل الحقوق والباقي يتمثل في غرامات الوعاء، بعد دراسة طلبات التخفيض المشروط ثم منح تخفيض بنسبة 92% لغرامات الوعاء وفي المقابل تم إسترجاع مبلغ الحقوق المتعلقة بالعقوبات موضوع التخفيض المشروط . ومنح تخفيض غرامات التحصيل بنسبة 90% .

- في سنة 2019 بلغ إجمالي المبالغ المتنازع عليها 1.616.041 دج، 70.80 % تمثل الحقوق و 24.53% يمثل غرامات الوعاء لم يمنح تخفيض وفي المقابل تم تحصيل الحقوق المرتبطة بغرامات الوعاء موضوع التخفيض، ما يلاحظ في هذه السنة هو انعدام نسبة التخفيض الممنوحة بالسنة السابقة ، ويرجع السبب في هذا التراجع إلى تراجع عدد طلبات التخفيض المشروط في سنة 2019 مقارنة بسنة 2018 حيث سجلت 01 طلب لم يقبل .

- في سنة 2020 بلغ عدد المبالغ المتنازع عليها 17.486.599 دج، تمثل 74.77 % منها حقوق و الباقي غرامات الوعاء وغرامة التحصيل، تم منح خفض بنسبة 88 % لغرامات الوعاء وتحصيل الحقوق المرتبطة بغرامات الوعاء موضوع التخي وتخفيض بنسبة 94 % من غرامة التحصيل، عرفت هذه النسبة زيادة معتبرة في نسبة التخفيض المشروط الممنوح حيث بلغت 90% وهذا راجع إلى ارتفاع عدد الطلبات على إجراء التخفيض المشروط مقارنة بالسنوات السابقة؛

- في سنة 2021 بلغ عدد المبالغ المتنازع عليها 18.295.867 دج، 73.80 % منها تمثل حقوق و18.36% تمثل غرامات الوعاء والباقي أي 0.077 % تمثل غرامات التحصيل، تم منح تخفيض بنسبة (93%) لغرامات الوعاء و 94% لغرامات التحصيل، وفي المقابل تم استرجاع جميع الحقوق المتعلقة بالغرامات موضوع التخفيض، كما عرفت هذه السنة ارتفاع عدد طلبات التخفيض المشروط والتي قدرت ب 51 طلب تم قبول 51 طلب منها كما تم منح تخفيضات معتبرة لغرامات الوعاء وغرامات التحصيل.

- في السداسي الأول 2022 بلغ عدد المبالغ المتنازع عليها 5.110.630 دج ، 18.88 % منها تمثل غرامات الوعاء و 81.11% تمثل حقوق ،تم منح تخفيض بنسبة 90 % لغرامات الوعاء،

من خلال ماسبق، يتبين فعالية آلية التخفيض المشروط في التخفيض من المنازعات الجبائية من جهة، وزيادة التحصيل الجبائي من جهة أخرى، وبالتالي فإن هذه الآلية تخدم الإدارة الجبائية في زيادة فعالية التحصيل الجبائي، وتساعد المكلفين بالضريبة في تفادي الخوض في المنازعات مع الإدارة الجبائية والتي في أغلب الأحيان تكون مطولة، إضافة إلى استفادتهم من تخفيضات معتبرة في المبالغ المستحقة عليهم .

الجدول رقم (03):تطور المبالغ المحصلة من خلال آلية التخفيض المشروط خلال الفترة 2018- 2022

%النسبة	المبالغ المحصلة من خلال التخفيض المشروط (دج)			السنوات
	المجموع	غرامة التحصيل	غرامة الوعاء	
0.26	2.691.692	23.405	48.914	2018
0.09	1.144.100	/	/	2019
1.40	13.491.987	60.865	356.024	2020
12.93	13.789.121	74.482	204.298	2021
11.54	5.110.630	/	964.946	السداسي الاول 2022

المصدر :إعداد الباحثين بالاعتماد على الإحصائيات المقدمة من مركز الضرائب بولاية المدية. الوحدة م.دج

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن :

- في سنة 2018 ما يقارب 100 % من إجمالي الحقوق المتنازع عليها تم تحصيلها بفضل آلية التخفيض المشروط، كما تم استرجاع 0.079 % من غرامات الوعاء في حين الباقي منح كتخفيضات للمكلفين بالضريبة في إطار عقد التخفيض المشروط المبرم؛ وتم استرجاع 10% من غرامة التحصيل للخرزينة العمومية ،

- في سنة 2019 تم تحصيل 86.12 % من إجمالي الحقوق المتنازع عليها، كما تم تحصيل 37.73 % من غرامات الوعاء،

- في سنة 2020 بلغت قيمة المبالغ المحصلة بفضل آلية التخفيض المشروط بالنسبة لإجمالي الحقوق المتنازع عليها دج أي ما نسبته 84.52 %، في حين تم تحصيل 74.12 % من غرامات الوعاء المتنازع عليها؛

- في سنة 2021 بلغت قيمة المبالغ المحصلة بفضل آلية التخفيض المشروط بالنسبة للحقوق 91 % فيما

تم تحصيل 9.88 % من غرامات الوعاء و 6.9 % من غرامات التحصيل.

من خلال ماسبق من إحصائيات المبينة في الجدول رقم (03)، يتأكد جليا أن التخفيض المشروط ساهم بشكل فعال في زيادة التحصيل الجبائي للإدارة الجبائية، إذن ففائدته فهو لا تقتصر على المكلفين بالضريبة فقط تتعدى للإدارة الخيالية.

شكل رقم (04): تطور المنازعات الجبائية والمبالغ المحصلة بالطرق العادية خلال الفترة من 2018 إلى 2022.

المبالغ الواجبة الاداء(د.ج)		المبالغ التي تم تسويتها(د.ج)		المبالغ المتنازع فيها(د.ج)	عدد الشكاوي	السنوات
النسبة %	المبلغ	النسبة %	المبلغ			
63.13	635.961.345	36.87	371.573.166	1.007.534.511	1094	2018
91.73	1.104.866.735	8.27	99.723.409	1.204.590.144	1095	2019
89.81	860.094.495	10.19	97.657.285	957.751.780	849	2020
90.7	1.039.583.333	9.30	106.637.580	1.146.220.913	1083	2021
46.64	20.638.118	53.36	23.612.585	44.250.703	697	السداسي الاول 2022

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الإحصائيات المقدمة من مركز الضرائب بولاية المدية. الوحدة م.دج

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

- في سنة 2018 سجل مركز الضرائب 1094 منازعة (شكاوى) ضريبية، حيث بلغت قيمة المبالغ المتنازع عليها دج، 36.87% منها ما تم تسويتها لصالح المكلفين بالضريبة والباقي أي 63.12 % تشكل مبالغ واجبة الاداء أي دين على عائق المكلفين بالضريبة، فيما أن يقوموا بتسديدها أو يعترضوا عليها.

- في سنة 2019 بلغ عدد المنازعات 1095 منازعة، تم تسوية 8.27% منها والباقي يبقى للتحصيل؛ -في سنة 2020 سجلت 849 منازعة على مستوى مركز الضرائب الجزائر، بعد دراستها تقرر تسوية 10.19 % منها لصالح المكلفين، والباقي 89.81 % للتحصيل؛

- في سنة 2021 تم تسجيل 1083 منازعة، بلغت قيمة المبالغ المتنازع عليها 1.146.220.913 دج تم تحصيل 90.70 % لصالح الإدارة الضريبية والباقي أي 9.30 % تم تسويته لصالح المكلفين بالضريبة.

-في السداسي الأول 2022 تم تسجيل 694 منازعة ،بلغت قيمة المبالغ المتنازع عليها 44.250.703 دج تم تحصيل 46.64 % لصالح الإدارة الضريبية والباقي 53.36%. تم تسويته لصالح المكلفين

بالضريبة وهو مبلغ مهم بالنسبة للمكلفين بالضريبة .

بإسقاط هذه الإحصائيات مع تلك المتعلقة بآلية التخفيض المشروط الموضحة في الجدول رقم (04)، يتضح تطبيق التخفيض المشروط ورغم المبالغ التي تتنازل عليها الإدارة الجبائية للمكلفين بالضريبة في شكل تخفيضات إلا أنها تضمن تحصيل أصل الدين بالإضافة إلى تحصيل نسبة معينة من الغرامات المطبقة في وقت قصير على عكس التغطية الضريبية في الظروف العادية، بل يمكن أن تمتد المنازعات إلى سنوات حيث يحتمل أن تفقد فيها حقوقها.

من خلال معالجتنا الموضوع التخفيض المشروط كآلية التقليل من حجم المنازعات الجبائية المستخلص أن التخفيض المشروط يلعب دورا هاما في إرساء ثقافة الحوار بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية فبالإضافة إلى سهولة وسرعة إجراءاته هو يساهم في التقليل من حالات المنازعات الجبائية ويحقق فائدة للطرفين حيث يضمن الإدارة الجبائية سرعة تحصيل حقوقها ويسمح للمكلف بالضريبة بتخفيض دينه الجبائي، وبذلك فالتخفيض المشروط يعد أداة فعالة لتفادي النزاع الضريبي.

خاتمة:

من خلال دراستنا السابقة لإجراء التخفيض المشروط الذي فرضته المصلحة العامة، نستنتج جملة من النتائج أهمها:

- 1- أن التخفيض المشروط فرضته المصلحة العامة التي يهدف إلى تحقيقها القانون الضريبي؛
- 2- أن التخفيض المشروط جاء من أجل التخفيف من حجم المنازعات و الشكاوى النزاعية التي تتلقاها يوميا مصالح المنازعات في مختلف الجهات و المصالح الجبائية؛
- 3- مدى مساهمة هذا الإجراء في تخفيف الأعباء المالية على المكلفين و تشجيعهم على التخلي عن المنازعات الضريبية في مقابل الاستفادة من أحكام هذا الإجراء؛
- 4- لعل من أهم نتائجه المساعدة على تحصيل الديون الجبائية خاصة تلك التي عجز المكلفون عند تسديدها بسبب ما عليهم من عقوبات مالية و غرامات جبائية؛
- 5- مدى مساهمته الايجابية في تحصيل الضرائب و الرسوم و تدعيم الخزينة العمومية.

و من أجل جعل هذا الإجراء أكثر فعالية في تفادي المنازعات الضريبية وتحصيل الضريبة نقتراح :

- 1- العمل على التوعية به ونشره على أكبر قدر ممكن.
- 2- عقد أيام دراسية لشرح أحكامه و إجراءاته.
- 3- إيجاد صيغة جديدة لهذا الإجراء من أجل جلب أكبر قدر من المكلفين خاصة في حالات التهرب الضريبي.

قائمة المراجع:

- رمضان صديق، 2006، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة.
- خيري عثمان و فريز فرج الله عبد العال، 2012، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة.
- أمزيان عزيز، 2005، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر.
- بدابيرية يحي، 2012/2011، النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في العلو الإدارية والقانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة.

- طاهري حسين، 2007، المنازعات الضريبية-شرح لقانون الإجراءات الجبائية- دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة القديمة، الجزائر ط2،.
- عبد الحليم سعدي، 2018، الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي، مجلة العلوم الإنسانية، كلي الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر، ع 49.
- الهادي خضراوي، الطاهر بن قويدر، الطعن الولائي كطريق من طرق تخفيف العبئ الضريبي عن المكلف بالضريبة، مجلة الشريعة والاقتصاد، ع العاشر.
- صدوق المهدي، 2018، فعالية التخفيض المشروط كآلية للحد من المنازعات الضريبية، مجلة دفاتر السياسية والقانون، جامعة ورقلة، عدد خاص، جوان،
- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج ر79، ص 17-55 محين إلى غاية 2021.
- القانون رقم 11-16 المؤرخ في 2011/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر 72.
- القانون رقم 2013-72 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر 72.
- التعليمية رقم 656 / 2013 مؤرخة في 2013/09/17 صادرة عن مديرية المنازعات بالمديرية العامة للضرائب.
- التعليمية رقم 586 المؤرخة في 2020/08/18، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات.