

المرحلة الإدارية للمنازعة الجبائية في النظام القانوني الجزائري- دراسة نظرية وتطبيقية-

نابتي عبد الحق يوسف

جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة 2، الجزائر

الملخص:

نظرا لما يتمتع به التشريع الجبائي فيما يخص المنازعات من خصوصية وتعقيد لعدم استقرار قواعده جراء التعديلات المستمرة لنصوصه، وصعوبة تفسيرها والإلمام بها أحيانا، من قبل الدارسين في المجال القانوني والجبائي والمحاسبي، أو من قبل المكلفين بالضريبة أو ممثليهم القانونيين هذا من جهة ومن جهة أخرى قلة الدراسات التي تشرح الجانب النظري والعملي للمنازعة، فضلا عن إعادة هيكلة الهيئات الذين يتولون النظر والفصل فيها سواء على مستوى الجهة المصدرة للقرار أو أمام لجان الطعن؛ لذلك ارتأينا تسليط الضوء على أساسيات إجراءات فض المنازعة الجبائية في النظام القانوني الجزائري في شقها الإداري.

الكلمات المفتاحية: المنازعة الجبائية، المكلف بالضريبة، الإدارة الجبائية، لجان الطعن.

Summary:

Tax litigation is an area that has its particularity because of its complexity and instability in terms of tax legislation. Given the permanent changes to the laws and texts that govern the various tax disputes as well as the difficulties encountered by tax payers and their representatives. Also the scarcity of studies and research that are interested in the theory and practice of litigation, and the lack of well-trained agents who can examine and judge i tat the level of the issuing authority or before appeals commitees. For this purpose, our study relates to the administrative phase of tax litigation in the Algerian legal system.

Key words : Tax litigation, tax payer, tax administration, appeals commitees.

مقدمة:

لقد شهد العالم في العقود الأخيرة تغيرات شتى؛ سياسية، اجتماعية، ثقافية واقتصادية، لم تكن الجزائر بمنأى عنها، إذ وجدت نفسها مضطرة لتبني نظام اقتصاد السوق الذي أحدث تغييرا جذريا في المنظومة التشريعية بصفة عامة والجبائية بصفة خاصة.

فحاول المشرع خلالها تدارك الأخطاء التي عرفها النظام الجبائي في حقبة الاقتصاد الموجه، مثل تنوع الضرائب والرسوم، وما تحتويه من تناقض في كيفية تحديدها أو حسابها أو تحصيلها، وتجسدت هذه المرحلة في عدة إصلاحات بدءًا من التسعينات، تمثلت في صدور عدة تشريعات في هذا الشأن، أهمها قانون الضرائب المباشرة رقم 90-36⁽¹⁾ وغير المباشرة رقم 91-25⁽²⁾، إلى جانب قانون الإجراءات الجبائية رقم 01-21⁽³⁾ المعدّلين والمتّمين بقوانين المالية إلى غاية سنة 2018، وكذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 08-09⁽⁴⁾، دون أن ننسى التعديل الدستوري الذي جاء به القانون 16-01⁽⁵⁾ في مادته رقم 78 والتي تؤكد على ضرورة المساواة في مساهمة ذوي الأهلية في تمويل التكاليف العمومية

حسب قدرتهم الضريبية من خلال هذه الترسانة من القوانين نلاحظ سعي المشرع للعمل على ترسيخ العدالة الجبائية.

لكن برغم تلك التعديلات فإن المنازعات بين الإدارة والمكلف بالضريبة لازالت في تزايد مستمر لعدة أسباب أهمها التهرب والغش الضريبيين، أو اعتقاد المكلف بأن إدارة الضرائب لم تكن عادلة معه في فرضها، ما يولّد ما يسمى "بالمنازعة الجبائية بشقيها الإداري والقضائي". سنقتصر في دراستنا على المرحلة الإدارية للمنازعة بسبب ما تضمنه قانون الإجراءات الجبائية من نصوص ملغاة وأخرى مستحدثة كالقواعد التي أنشئت بموجبها لجان طعن جديدة من حيث تسميتها وهيكلتها أعضائها، والتي شرعت في أداء مهامها بدء من جانفي 2017،⁽⁶⁾ بحيث تحتاج هذه الأخيرة لدراسة مستفيضة بغية التأكد من نجاعتها وحجية آرائها.

أهمية الدراسة: تكمن في تسليط الضوء على المنازعة الجبائية في المرحلة الإدارية، والتي تمتاز نوعا ما بالتعقيد وعدم التحكم فيها من طرف المكلفين بالضريبة، فضلا عن عدم استقرار التشريع الجبائي بسبب التعديلات المستمرة فيه وصعوبة تفسيره والإلمام به أحيانا، وقلة الدراسات التي تشرح الجانب العملي للمنازعة، لذلك ارتأينا ضرورة العمل في هذا الموضوع، ومحاولة البحث في مسألة ذات أهمية بالغة للباحثين والمتعاملين الاقتصاديين.

مشكلة الدراسة: تعد المنازعات الجبائية الفاصل في التقاء إشكاليتين: الأولى أنها تشكل للمكلف عبئا يحاول تخفيفه للاستمرار في نشاطه، أما الثانية هي مورد بالنسبة للدولة تحاول أن تجعله مستقرا نسبيا لتمويل خزينتها لأداء وظائفها، لذلك فالمشرّع يصبو إلى إيجاد حل توافقي لهذه المعادلة الصعبة لتحقيق مصلحة الطرفين. ومن خلال ما تقدم فإنّ سؤال إشكالية بحثنا يتمحور حول: ما هي إجراءات فض المنازعة الجبائية بين الإدارة والمكلف بالضريبة أمام مصدر القرار ولجان الطعن في النظام القانوني الجزائري؟ وما مدى نجاعتها كمصفاة لحل النزاع باحترافية للحد من القضايا التي تصل إلى القضاء؟

منهج البحث: سنتبع خطوات المنهجين الوصفي والتحليلي لتشخيص موضوع الدراسة من مختلف جوانبه، بهدف فهم الآلية المتبعة لتسوية المنازعات الجبائية في المرحلة الإدارية، ومعرفة مدى نجاعتها وتقديم كيفية حلها بصورة أدق وبشكل مبسط وعملي.

سنقوم بتقسيم دراستنا إلى مبحثين، سنتناول في الأول: المنازعة الضريبية أمام الجهة المصدرة للقرار. أما الثاني فخصص للمنازعة الضريبية أمام لجان الطعن. ننهي البحث بخاتمة نجل فيها حوصلة ما تم عرضه والمتوصل إليه من نتائج، والاقتراحات والتوصيات المقدمة.

المبحث الأول: المنازعات الضريبية أمام الجهة المصدرة للقرار.

يرى المكلف بالضريبة أن إدارة الضرائب لم تكن عادلة معه في فرض الضريبة، وذلك لعدة أسباب أهمها: "أنها تتجاوز إمكانياته بالمقارنة مع مداخيله أو غير مؤسسة قانونا أو أن التشريع أو التنظيم قد منحه إمكانية الاستفادة من الإعفاء منها، أو وجود خطأ مرتكب في تحديد وعائها أو حسابها، وبالتالي

ضرورة استدراكه (المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية)، أو أنها مقبوضة بصفة غير قانونية نتيجة خطأ ارتكبه هو أو الإدارة، مما يستدعي ضرورة استرجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق (المادة 109 من ذات القانون).

وعليه فالمشرع أوجد طريقا آخر للمكلف يلجأ إليه من أجل عرض هذه الانشغالات التي تخص منازعة الوعاء أو التحصيل الضريبيين، يتمثل ذلك في تقديم تظلم إداري مسبق. إذا كانت القواعد العامة في المنازعات الإدارية التي أتى بها قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 08-09، تجعل من تقديم التظلم لدى الإدارة أمرا جوازيا، غير أن الأمر يختلف بالنسبة للمنازعة الجبائية الذي يعد هذا الإجراء بالنسبة للمكلف إلزاميا، إذا ما أراد ممارسة حقه في اللجوء إلى القضاء، بعد استنفاد كل السبل التي يمكن أن تكفل له استعادة حقوقه. وكذلك إمكانية الطعن أمام لجان إدارية مختصة، حيث يعد اللجوء إليها أمرا اختياريا.

المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي.

اشتراط المشرع الجزائي أن يقدم التظلم وفق شكل معين، ومن حيث المضمون نصّ على أن يحتوي على بيانات ومعلومات عامة وأخرى خاصة، وبعد التأكد من استيفائه للشروط المطلوبة وتقديمه في الآجال المحددة، تأتي مرحلة التحقيق في محتواه، وهذا ما سنتعرض له في ما يأتي:

الفرع الأول: شروط قبول التظلم الإداري المسبق في منازعات الوعاء.

يوجه التظلم إلى مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب مقابل تسليم وصل، وهذا كما نصّت عليه (المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية). سنتناول بالدراسة شكل ومحتوى التظلم الإداري المسبق، ثم آجال تقديم هذا الأخير. أولا. شكل ومحتوى التظلم الإداري المسبق: سنتطرق لشكل التظلم أولا ثم محتواه ثانيا، وذلك وفق ما يلي:

أ. شكل التظلم: لم يشترط المشرع في التظلم المقدم من المكلف بالضريبة إلى الإدارة أن يكون رسميا فيعد مقبولا بمجرد أن يتخذ شكل رسالة (ورقة) عادية يوضح فيها انشغاله، وهي لا تخضع لحقوق الطابع.

ب. محتوى التظلم: حسب ما جاء في المادتين (73 و 75 من ذات القانون) يجب أن يحمل فحوى التظلم مجموعة من البيانات الإلزامية، نصنفها إلى بيانات عامة وأخرى خاصة، وهي:

1. البيانات العامة: تتمثل في:

- * تبيان الضريبة محل المنازعة: معنى ذلك ذكر نوع الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها⁽⁷⁾.
- * بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة: هذا إذا تعذر استظهار الإنذار، أما إذا كانت الضريبة لا تستوجب وضع جدول، فيرفق التظلم بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- * عرض ملخص للطلبات، وسائل واستنتاجات المتظلم.

* توقيع المتظلم بخط اليد: وإلا كان التظلم باطلا، وعدم وجوده يسمح بإثارة العيب الشكلي ولو لأول مرة أمام مجلس الدولة، كما للقاضي أيضا أن يثيره من تلقاء نفسه⁽⁸⁾.

* تقديم التظلم فرديا: ولهذه القاعدة استثناء فيجوز قبول التظلم الجماعي في الضريبة على أرباح الشركات وغيرها من الضرائب على الأموال، أو الضرائب على الأشخاص بالنسبة لشركات الأشخاص.

* الأصل في التظلم أن يقدم من طرف المدعي شخصيا: وإذا أناب عنه شخص يجب أن يظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلم له بناء على طلبه، ويخضع توقيعه للتصديق لدى المصالح المؤهلة قانونا وعادة ما تكون البلدية، ويستثنى من تقديم هذه الوكالة: المحامين والمسيرين (بالنسبة للشركات).
2. البيانات الخاصة: تتمثل في:

* أن يتخذ المتظلم المقيم بالخارج موطنًا له بالجزائر: ويكون ذلك بقوة القانون (موطن محامي المكلف) أو موطن الوكيل الموقع، أو موطن مصالح المكلف كفرع الشركة الأم.

* طلب الاستفادة من الإرجاء القانوني لتسديد الضريبة: حسب ما تفيد به (المادة 74 من نفس القانون) شريطة تقديم ضمانات حقيقية تضمن تحصيل الحقوق المحتج عليها.

ثانيا. آجال تقديم التظلم الإداري المسبق: يخضع التظلم لآجال خاصة وأخرى عامة، هي:

أ. الآجال العامة: وفق ف/1 من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنه: "...تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى". مفاد هذه المادة أن الضريبة المدرجة في الجدول لتحصيلها في تاريخ معين، مثال ذلك شهر جوان من سنة 2007 فإن آخر أجل لتقديم التظلم بشأنها هو 31/12/2008. وتضيف ف3 على أنه: "عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى: إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، أو التي تدفع برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى".

ب. الآجال الاستثنائية: نصت عليها المادة 72 نفسها، حيث يستفاد من ف 2: أن التظلمات الخاصة بالأخطاء في إرسال إشعارات بالدفع أو ازدواج في فرض الضريبة أو وجود ضرائب مطالب بها من غير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار يجب إرسالها قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة استلام المكلف بالضريبة إنذارات أو وقوع خطأ أو ازدواج ضريبي. أما محتوى ف/ 6 يشير إلى أن التظلمات الخاصة بالاحتجاج على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، يجب إرسالها كأقصى حد قبل انقضاء الشهر الرابع (4) الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه.

الفرع الثاني: التحقيق ودراسة التظلم في منازعات الوعاء.

تأتي مرحلة التحقيق في فحوى ما جاء في التظلم، عن طريق أمر صادر من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو من ينوبه إلى رئيس المفتشية للبحث في التحقيق، أو إسناد التحقيق إلى أعوان الرقابة الجبائية إذا تعلق الأمر بالطعن في التقديرات أثناء رقابة محاسبة المكلف بالضريبة،

وينتج عن هذا التحقيق قرار، وقد يحتاج الأمر أخذ رأي الإدارة المركزية، إما بقبول التخفيض أو الإلغاء الكلي للضريبة أو رفض هذا التظلم، وسنقوم بتفصيل ما ذكرناه فيما يلي:

أولاً. التحقيق في محتوى التظلم: تسبق عملية التحقيق من محتوى التظلم مراحل منهجية، قصد تحديد ضرورة الإجراء من عدمه، تتمثل في: تسجيلها بسجل خاص، ثم تحول إلى مدير الضرائب أو من يختص بذلك من أجل معرفة: هل هي مستوفية لجميع الشروط الشكلية طبقاً للقوانين ومقدمة في ميعادها أم لا؟

أ. التظلمات القابلة للتحقيق فيها: يتم التحقيق في محتوى التظلم المرفوع من قبل المكلف بالضريبة من طرف المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة، وتتمجريات التحقيق حسب ما هو مطلوب في التظلم بحيث يجوز له أن: يستدعي المتظلم ويطلب منه الشرح الضروري الذي قد يفيد في التوصل إلى حلول كفيلة بفض النزاع. أو الاتصال بمختلف الإدارات والمتعاملين الاقتصاديين اللذين على علاقة بنشاطه والاطلاع على الوثائق التي يرى أنها تساعد في تحقيقه ووضعيتها اتجاهها كهيئة الضمان الاجتماعي، عملائه ومورديه.

ب. التظلمات المقبولة والمرفوضة دون تحقيق: هناك تظلمات يشوبها إسقاط يتم البث فيها فوراً دون الحاجة إلى التحقيق في محتواها. كما استثنى⁽⁹⁾ المشرع من صلاحيات مفتش الضرائب النظر في بعض التظلمات إما لعدم قبولها أصلاً بسبب أن المكلف لم يقدم تصريحه في الآجال المحددة قانوناً، مثال ذلك: الغرامات الجبائية المنصوص عليها في المادة 285 من قانون الضرائب المباشرة، وإما أن هذه التظلمات يبث فيها المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب حسب الاختصاص.

ثانياً. القرار الفاصل في التظلم وكيفية تبليغه: بناءً على المعطيات المتوفرة لديه، يلتزم رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب بإصدار قراره في موضوع التظلم المتعلق باختصاصه في أجل (4) أشهر، ويمدد هذا الأجل إلى (6) أشهر للقرار الصادر من المدير الولائي للضرائب اعتباراً من تاريخ تقديمها، وعدم الرد خلال هذه المدة قرينة على رفضه، هذا في الحالة العامة، غير أنه في حالات أخرى يرفع هذا الأجل إلى (8) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تختص فيها الإدارة المركزية. ويقلص هذا الأجل إلى شهرين (2) بالنسبة للتظلمات المقدمة من الأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة، وتجدر الإشارة إلى أن التظلمات غير الجديرة بالقبول نهائياً تبت فيها فوراً بالرفض، مثال ذلك: انقضاء أجل تقديمها (المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية).

أ. القرار الفاصل في التظلم: إنّ صدور القرار قد يصادف إحدى الحالات التالية:

- * **حالة الرفض الكلي:** يجب أن يكون القرار مسبباً ومعللاً بعبارات واضحة، صريحة ودقيقة، تمكّن المتظلم من تقديم دفعه، إذا أراد أن يعرض نزاعه أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام الجهات القضائية.
- * **حالة التخفيض:** ينقسم إلى تخفيض جزئي وآخر كلي.

* بالنسبة للتخفيض الجزئي: هو إلغاء للضريبة، أما بخصوص الجزء الآخر غير الملغى فيمكن للمتظلم أن يرفع بشأنه طعنا أمام لجان الطعن أو المحكمة الإدارية.

* بالنسبة للتخفيض الكلي: تظهر نتائجه إما بسقوطها من التزاماته إذا كان المكلف بالضريبة لم يدفعها بعد، وإذا حدث عكس ذلك، فيحق له في هذه الحالة استرجاعها.

ب. مراكز الاختصاص في الرد على التظلمات وتبليغ القرارات: سنتناولها في عنصرين، كما يلي:

* مراكز الاختصاص في الرد على التظلمات: ينتج القرار آثاره في الحالتين بمجرد إرساله من طرف المدير الولائي للضرائب إلى قابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة. ويمكن أن ينوب عنه كل من رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب حسب ما تقتضيه أحكام المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية. ونفس هذه الصلاحيات يمكن أن يمارسها الأعوان الموضوعين تحت سلطة أصحاب الاختصاص المذكورين أعلاه، عن طريق تفويض سلطة. وتضطلع الإدارة المركزية للنظر والبث في التظلمات النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والعقوبات (150.000.000 د.ج).

* تبليغ القرارات: يتكفل مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب بتبليغ القرار للمكلف بالضريبة عن طريق عنوانه المتضمن في التظلم برسالة موصى عليها مع الإشعار بالوصول (الاستلام) ويعد هذا التاريخ بداية لحساب آجال الطعن سواء أمام لجان الطعن أو المحكمة الإدارية.

المطلب الثاني: منازعات التحصيل الضريبي.

مثلها كباقي منازعات الوعاء الضريبي تتطلب تقديم تظلم إداري مسبق؛ يندرج هذا التوحيد في إطار احترام التكامل القانوني للتشريعات الوطنية، ووحدة النسق التقني⁽¹⁰⁾، ولهذا لن نكرر ما ذكر سالفًا، وندخل مباشرة لمعرفة منازعات التحصيل الضريبي، المتمثلة أساسًا في: إجراءات المنازعات، استحقاقات الدفع والتقديم، باعتبارهما أهم المنازعات المطروحة في ميدان التحصيل الضريبي⁽¹¹⁾.

الفرع الأول: المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة.

يقوم القابض بمباشرة إجراءات التحصيل الضريبي بموجب الجداول الذي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ولأجل ذلك يقوم بإرسال إنذار إلى كل مكلف مسجل في الجدول، يعلمه بالمبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وتاريخ التحصيل (المادتين 143 و 144 من قانون الإجراءات الجبائية).

غير أن هذه الطريقة من التبليغ قد لا تكفي وحدها لإنذار المعني، خاصة وأن مصلحة البريد قد لا توفق في ذلك لعدة أسباب، مما قد تمر المواعيد دون أن يتفطن لها المكلف، في مقابل ذلك نجد أن المشرع الفرنسي قد تفادى هذه السلبية باتخاذ الإجراءات التالية: القيام بتبليغ المكلف برسالة موصى عليها "Mise en demeure"، وفي حالة عدم الرد خلال مهلة معينة، يرسل إليه وثيقة ثانية بواسطة أحد أعوان الضرائب بما يسمى "Commodément de payer"⁽¹²⁾.

وقد استدرّك المشرّع نوعاً ما هذا الإشكال، من خلال التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2017 بإضافة المادة 144 مكرر، التي نصت على أنه في حالة عدم تسديد الضريبة أو الرسم في الأجل المحدد للدفع مع عدم تقديم تظلم بخصوص الإجراء حسب نص المادتين 74 و 2/80 من قانون الإجراءات الجبائية، يقوم قابض الضرائب بإرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل (15) يوماً من التبليغ بأول قرار متابعة والمادة 144 مكرر 1 بخصوص المقاصة.

أولاً. الاعتراض على إجراءات المتابعة: قد يصدر الاعتراض من المكلف بالضريبة على إجراءات المتابعة التي يباشرها قابض الضرائب لتحصيل الديون الجبائية، إما بتظلم على الإجراء أو بموضوع المتابعة المنصوص عليها في (المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية). وترسل التظلمات إلى مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات.

أ. الاعتراض على سند التحصيل: أي الاحتجاج الحصري على قانونية إجراءات المتابعة لغرض تحصيل المستحقات من ديون لديه، بشرط أن تتوفر في الاعتراض الشروط الواردة في المادة 153 مكرر/5 والشروط الشكلية وفق المادة 73 من نفس القانون، والمتعلقة أساساً بشكل السند أو بأجال تبليغه.

ب. إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات: فالمشرّع حفاظاً منه على توازن المراكز القانونية بين الطرفين، وضع إجراءات يجب احترامها لممارسة هذا الحق، وإلا اعتبر تصرف الإدارة باطلاً، وكفل المشرّع للمكلف حق التعرض على هذا الإجراء، وفي مقابل ذلك إلزامه باتباع إجراءات معينة تتمثل في تقديم طلب بإلغاء الحجز إذا تبين له بأن هناك خطأ ارتكبت أثناء القيام بإجراءات تنفيذ الحجز. ويفهم من مضمون (المادة 153 نفسها) أنه على المكلف قبول تقديم ضمانات طوعياً وإلا حجز على ممتلكاته.

ثانياً: الغلق المؤقت للمحل ومسؤولية مسيري الشركات: يعد غلق المحل التجاري من بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرّع للإدارة الجبائية من أجل تحصيل أموال الخزينة العمومية، ولهذا الإجراء أهمية كبيرة، فمن شأنه أن يردع المكلف ويضطره لدفع ديونه، وهناك إجراء آخر منح للإدارة لتحصيل ديون الشركات الجبائية، يمارس إذا تسبب مسيروها في عدم التحصيل وفق شروط معينة.

أ. غلق المحل التجاري: قد كرس هذا الإجراء بموجب (المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية)، حيث جاء في مضمونها: يتخذ مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب حسب اختصاص كل منهما، قراراً مفاده الغلق المؤقت للمحل التجاري؛ وهذا الإجراء يكون بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع دون أن تتجاوز فترة الغلق (6) أشهر. ويتم تبليغ قرار الغلق من قبل عون متابعة موكل قانوناً أو محضر قضائي، وإذا لم يسوّ المكلف بالضريبة ما عليه، فإن قرار الغلق ينفذ بعد (10) أيام من التبليغ. ويبقى للمكلف بالضريبة حل وحيد هو أن يلجأ بعريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختص إقليمياً

للفصل في القضية، يطالبه برفع اليد عن إجراء غلق المحل التجاري كما هو الحال في الاستعجال.

ب. مسؤولية مدراء ومسيري الشركات عن تعذر التحصيل: إذا تعذر تحصيل الضرائب والرسوم والغرامات الجبائية من جراء عمليات تدليسية⁽¹³⁾ أو عدم التقيد بالالتزامات الجبائية، فيمكن أن يتحمل المدراء والمسيريون المسؤولية بالتضامن عن هذه الديون الجبائية، وتباشر في حقهم من قبل

العون المكلف بالتحصيل دعوى أمام رئيس المحكمة الذي تقع الشركة في دائرة اختصاصه (المادة 155 من ذات القانون).

الفرع الثاني: استحقاقات الدفع والتقدم.

مهما كان نوع المنازعة الجبائية سواء تعلقت بالتقديرات أو بإجراءات التحصيل فإن الطعن فيها لا يوقف التسديد. ومقابل هذه الإجراءات منح المشرع للمكلف حق المطالبة بوقف التسديد إذا التزم بشروط تضمنتها المواد (72، 73، 75، 76 من قانون الإجراءات الجبائية)، فإذا قدم الطلب في شكله القانوني واحترمت فيه الإجراءات المطلوبة، فإنه يطلب منه أن يتقدم لدى القابض المختص لإبرام اتفاق الضمان غير أن هذا الحق مقيد بفترة وإلا تقادم.

أولاً. اتفاق الضمان: فالقابض المختص وبعد إعلامه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب بنية المكلف التي أفصح عنها في طلبه الخاص بوقف التسديد، يقوم باستدعاء المكلف المعني ليبرم معه الاتفاق المتعلق بالضمان الخاص للمبلغ المطلوب وقف تسديده، والتأجيل القانوني للدفع يمنح لأجل أقصاه 36 شهراً مع دفع مبلغ أولي أدنى يساوي 10% من مبلغ الدين الجبائي. وإذا لم تكن الضمانات المقدمة كافية لتغطية المبلغ المتنازع عنه فيجب على القابض إبلاغ مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب بذلك، ليتخذ بدوره القرار اللازم وفي الوقت المحدد لذلك ((4 أشهر) من أجل القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها، مع تبليغه للمكلف المعني، لتمكينه من اتخاذ الإجراء الممنوح له قانوناً، بحيث يجوز له وبناء على قرار الرفض أن يلجأ إلى رفع دعوى استعجالية أمام قاضي الاستعجال المختص في الأمور الإدارية.⁽¹⁴⁾

ثانياً. التقدم: يتقدم توقف الاستفادة من الإرجاء القانوني للدفع مثله مثل تقدم المتابعة ضد المكلف بالضريبة في الحالة العامة، إذا لم يباشرها القابض خلال أربع سنوات متتالية اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق (المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية).

المبحث الثاني: المنازعة الضريبية أمام لجان الطعن الإدارية.

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن تظلمه أمام الإدارة، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل (4) أشهر ابتداء من تاريخ استلامه (المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية). إنَّ اللجوء إلى هذه اللجان أمر جوازي، غير أن المكلف إذا لم يستعمل حقه هذا، وفضل طرح نزاعه أمام القضاء، فإن حقه يسقط في الرجوع إليها إذا لم يأخذ حكماً لصالحه. وترسل الطعون إلى رئيس اللجنة وتخضع للقواعد الشكلية بحسب (المادتين 73 و74 من نفس القانون). وتجدر الإشارة إلى أن الطعن أمام هذه الأخيرة لا يعلق الدفع، لكن يمكن إرجاء دفع الديون المتنازع فيها إذا التزم المكلف بتسديد 30 % منها.

تبدي لجان الطعن رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا الرسم على رقم الأعمال، والرامية إما إلى: تصحيح الأخطاء المرتكبة، أو المرتبطة بعدم

المشروعية، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي (المادة 81/1 من قانون الإجراءات الجبائية).

لقد نص المشرع على هذه اللجان في المادة (81 مكرر من ذات القانون) بموجب التعديل الذي أتى به قانون المالية لسنة 2016، بعدما ألغى المواد التي نصت عنها (300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، وقد أعاد هيكلة منظومتها من خلال التعديل الذي مس المادتين 81 و 81 مكرر بموجب قوانين المالية لسنوات 2016، 2017 و 2018، حيث شرعت في أداء مهامها بدءاً من 2 جانفي 2017⁽¹⁵⁾، وتتمثل هذه اللجان في: اللجنة الولائية، اللجنة الجهوية واللجنة المركزية.

بالإضافة إلى هذه اللجان، توجد لجان طعن أخرى يمكن للمكلف أن يلجأ إليها، لكي يلتبس منها الإعفاء أو التخفيض من قيمة الضريبة الواجبة عليه، إذا كان: موضوع احتجاجه يتعلق بحقوق التسجيل ويكون ذلك أمام لجنة المصالحة المنصوص عليها في المادة 38 مكرر2 من قانون الإجراءات الجبائية، أو في حالة عوز بسبب تدهور وضعيته المالية فيلجأ إلى لجنة العفو حسب المادة 92 من ذات القانون.

المطلب الأول: المنازعات أمام لجنة الطعن الولائية، الجهوية والمركزية.

إن غرض المشرع من استحداث هذه اللجان هو تحقيق توازن في القوى بين المكلف بالضريبة والإدارة التي تتمتع بسلطات وصلاحيات استثنائية في المتابعة والتحصيل الجبائي، وفرض العقوبات، وسنتولى فيما يلي إبراز الهيكلة الجديدة لها، والدور الذي تلعبه للفصل في المنازعة الجبائية من خلال تكوينها وسيرها واختصاصاتها.

الفرع الأول: تكوين لجان الطعن وسيرها.

قصد تحسين نوعية الآراء الصادرة عن لجان الطعن، عمد المشرع إلى إعادة هيكلتها ومراجعة مجال اختصاصها، حيث استبدلت لجنة طعن الدائرة بالولائية، وعوضت الولائية بالجهوية، وأبقى على تسمية لجنة الطعن المركزية كما هي، سنتناول فيما يلي تكوين لجان الطعن بالهيكلة الجديدة ثم سنتطرق لسيرها:

أولاً. تكوين لجان الطعن (التشكيلة): حددت عهدة أعضاء اللجان ب(3) سنوات⁽¹⁶⁾، واعتمد في انتقائهم على معيار الاحترافية والتقنية بتعيين أعضاء لهم من المؤهلات العلمية والمهارات العملية في عدة مجالات كالمحاسبة والتجارة والقانون والجبائية بحيث ينتظر منهم الرفع من نجاعتها في فض المنازعة الجبائية، من خلال تنظيم عملها، وتحسين دورها، مع إعطائها الضمانات الكافية لإيجاد الحلول الشافية لأغلب المنازعات، وجعل قراراتها سريعة وذات نوعية وواجبة التنفيذ (المادة 81/4 من قانون الإجراءات الجبائية).

أ. بالنسبة للجنة الطعن الولائية: فهي مكونة من (8) أعضاء: محافظ حسابات رئيساً. عضو(1) عن كل من: المجلس الشعبي الولائي، مديرية التجارة ومديرية الصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل لكل منهما غرفة التجارة، غرفة الفلاحة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المدير الولائي للضرائب أو حسب

الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو ممثلهم الذين لهم على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

ب. بالنسبة للجنة الطعن الجهوية: مكونة كذلك من (8) أعضاء: خبير محاسبي رئيسا، عضو (1) عن كل من: المديرية الجهوية للخزينة والمديرية الجهوية المكلفة بالتجارة والمديرية المكلفة بالصناعة بالولاية حيث مقر تواجد المديرية الجهوية للضرائب، برتبة نائب مدير لكل منهم، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين غرفة التجارة والصناعة بالولاية، والغرفة الجزائرية للفلاحة بالولاية حيث مقر تواجد المديرية الجهوية للضرائب لكل منهما، المدير الجهوي للضرائب أو ممثل عنه برتبة نائب مدير.

ج. بالنسبة للجنة الطعن المركزية: مكونة هي أيضا من (8) أعضاء: الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا، عضو (1) عن كل من: وزيرة العدل، التجارة، الصناعة والمناجم، المجلس الوطني للمحاسبة تكون لهم على الأقل رتبة مدير، غرفة التجارة والصناعة، غرفة الفلاحة، مدير كبريات المؤسسات.

ملاحظة: يمكن لكل لجنة أن تطلب رأي على سبيل الاستشارة فقط من خبير موظف، إذا رأت ضرورة ذلك لتقديم توضيحات على أسئلة لا يكون للأعضاء إجابة دقيقة وكافية عليها تخص موضوع التظلم. وحدد قانون صلاحيات هذه اللجان وفق معيار واحد هو: مبلغ الضرائب موضوع الاحتجاج، بعدما كانت صلاحيات اللجان الملغاة تتعداها إلى معيار المصلحة المسيرة للملف الجبائي للمتظلم. إن هذا الإلغاء يتناسب والدور الجديد للجان، التي تفصل في النزاع بغض النظر عن الجهة المسيرة للملف.

إن أهم ما يمكن ملاحظته حول تشكيلة اللجان الملغاة خاصة لجنة الدائرة والولاية يغلب عليها التمثيل الإداري، فضلا على أنها تضم أعضاء من مهنيين أو جمعيات ليست لهم دراية كافية بالمهارات التقنية في مجال القانون الجبائي والمحاسبي، وهو ما يمس بمصداقية آرائها. وقد تدارك المشرع هذا الإشكال من خلال إعادة هيكلة اللجان وتشكيلها من أعضاء ذوي دراية واسعة بالجانب التقني في المجال المحاسبي والجبائي والقانوني والتجاري، سواء ما تعلق بلجنة الطعن الولائية أو الجهوية أو حتى المركزية، فهي أضحت تتكون من خبراء في المنازعات الجبائية بحكم المهام التي يمارسونها سواء كموظفين أو مهنيين، كما أن قراراتها ملزمة لطرفي المنازعة.

غير أننا نرى أن هذه التعديلات غير كافية بسبب:

* أعضاء لجنة الطعن الولائية: قد لا يحوزون على المؤهلات التقنية اللازمة لبلورة نوعية القرارات، كالأعضاء الممثلين لكل من المجلس الشعبي الولائي، مديرية التجارة، مديرية الصناعة، غرفة الفلاحة وغرفة التجارة، لذا نقترح تعديل التشريع بضرورة أن تتوفر لدى أعضاء اللجنة مؤهلات تسمح لهم الخوض في هذه المسائل لكل أعضائها، بما فيهم الأعضاء المنتخبين.

* بالنسبة لأعضاء لجنة الطعن الجهوية: فنجد تساوي بين ممثلي الإدارة الموظفين وممثلي الهيئات المنتخبين، لذلك فمن الضروري زيادة عدد الأعضاء المنتخبين بالمقارنة مع الموظفين، مع اشتراط توفرهم

على المؤهلات المطلوبة للفصل في النزاع، ونقترح إضافة ممثل كعضو عن منظمة أرباب العمل له دراية كافية بالمسائل التقنية وبمتطلبات الاستثمار والإنتاج وفاعل في الشأن الاقتصادي.

* بالنسبة لأعضاء لجنة الطعن المركزية: حيث يطغى على اللجنة التمثيل الإداري، من خلال تواجد خمسة (5) أعضاء من ثمانية (8)، لذا نقترح إنشاء توازن وذلك بفتح المجال لإدراج المنظمات المهنية الوطنية الحرة، مع منح رئاسة اللجنة لعضو غير إداري.

وكلما كانت اللجنة مكونة من أعضاء غير موظفين، يكون القرار لصالح المكلف بالضريبة. ثانيا. سير لجان الطعن: يتم تعيين كتاب ومقررين لتسيير الجلسات (المادة 81 مكرر من ذات القانون). أ. بالنسبة للجان الطعن الولائية: يعين الكاتب والمقرر من طرف مدير الضرائب بالولاية، الذي يحرر مقرر تعيين للموظفين الذين تكون رتبهم على الأقل مفتش مركزي.

ب بالنسبة للجان الطعن الجهوية: يخضعون لنفس الشروط التي يجب توفرها للكاتب والمقرر في لجنة الطعن الولائية باستثناء أن مقرر التعيين يكون من طرف المدير الجهوي للضرائب.

ج. أما فيما يتعلق باللجنة المركزية للطعن: فإن أمانة اللجنة تسير من طرف رئيس أمانة اللجنة المركزية للطعن لدى مديرية المنازعات، وتوكل مهمة المقرر للمدير الفرعي المكلف بلجان الطعن.

ويجب استدعاء المكلفين بالضريبة الذين برمجت طعونهم، فضلا عن أعضاء اللجنة من قبل رئيس اللجنة المعنية الذي يقوم بتوقيع استدعاءاتهم قبل (20) يوما من تاريخ اجتماع اللجنة. مع ضرورة النصاب القانوني الذي لا يمكن أن يقل عن (5) من مجموع (8) أعضاء، وفي حالة عدم النصاب تؤجل اللجنة.

أما فيما يخص إصدار الآراء والمداولة: فيجب المصادقة على آراء اللجنة من طرف الأغلبية، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، ويبلغ الرأي الصادر في نفس الجلسة من طرف الرئيس إلى المكلفين بالضريبة مع ضرورة تعليلها، كما يبلغ كاتب الجلسة الآراء إلى المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب خلال عشرة (10) أيام بالنسبة للجنة الطعن الولائية والجهوية، وإلى مدير المؤسسات الكبرى خلال عشرين (20) يوما بالنسبة للجنة الطعن المركزية،⁽¹⁷⁾ وهذا من تاريخ الجلسة. وعندما يكون رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية أو التنظيم ساري المفعول فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب يصدر قرارا مسببا بالرفض، والذي يبلغ للمتظلم (المادة 81/ف4 قانون الإجراءات الجبائية). وفي حالة أن الرأي يتضمن جزءا مؤسسا وآخر مخالفا للقانون فإن ذلك يتطلب تنفيذا جزئيا للرأي الصادر عن اللجنة.

الفرع الثاني: اختصاص اللجان والتزاماتهم.

تبث اللجان في طعون المؤسسة المقدمة إليها، وذلك بناء على ما جاء في طلبات المكلف بالضريبة وتتعدد التزامات لجان الطعن، سندرس في هذه الجزئية اختصاصاتها وأهم التزاماتها فيما يلي: أولا. اختصاصات اللجان: تختص اللجان للنظر في الطعون المقدمة إليها، وإبداء آرائها في كل ما يتعلق بالخلافات الجبائية بين المكلف والإدارة، وذلك بناء على ما جاء في طلباته، بشرط أن يكون قد احترم

آجال رفع الطعن المقدرة بـ (4) أشهر من تاريخ تبليغ قرار الإدارة (المادة 80 و 81 من قانون الإجراءات الجبائية).

أ. اختصاص اللجنة الولائية للطعن: فهي تبدي رأيها في الطلبات الخاصة بالحقوق والغرامات التي يقل مبلغها عن (20 000 000 دج) أو يساويه.

ب. اختصاص اللجنة الجهوية للطعن: تبدي اللجنة رأيها حول الطلبات المتعلقة بالحقوق والغرامات التالية: طلبات الضرائب لمبالغ تفوق (20 000 000 دج) وتقل أو تساوي (70 000 000 دج). والطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.

ج. اختصاص اللجنة المركزية للطعن: تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها في القضايا التي يزيد مبلغها الكامل من الحقوق والغرامات عن (70 000 000 دج).

ويجب أن تشمل هذه الآراء على البيانات التالية: ذكر أسماء الأعضاء المداولين بما فيهم الرئيس وتاريخ المصادقة، وملخص عن الوقائع المهمة للنزاع، والحيثيات والاعتبارات التي بني عليها الرأي، مع تسببيه، وتبيان مبالغ التخفيضات الممكنة لمنحها للطالبين⁽¹⁸⁾، وتوقيع الرئيس على آرائها وتبليغها.

إن قرارات اللجنة يثار حوله إشكال: هل هو ملزم للإدارة الجبائية أم لا؟

وللإجابة على هذا الإشكال نشير أولاً إلى ما جاء في التعديلات الواردة بالأمر رقم: 31-96 المؤرخ في 30/12/1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 وبالأخص المواد من 29 إلى 31 التي جاء فيها صراحة أن رأي هذه اللجان ملزم للإدارة الجبائية بشرط ألا يكون مخالفاً صراحة لمادة قانونية.⁽¹⁹⁾

غير أننا نرى هناك تناقضاً بين كون مدير الضرائب ومدير المؤسسات الكبرى من جهة عضواً في اللجنة، ومن جهة أخرى يخول له القانون إصدار قرار إمكانية الرفض في حالة إذا كان رأي اللجنة مخالفاً صراحة لأحكام القانون. لذلك نقترح تعديل هذه الجزئية من أجل تقليص هيمنة الإدارة، بضرورة تنفيذ قرار اللجنة حتى ولو خالف نصاً تشريعياً صريحاً، من خلال تعويضه بإمكانية لجوء مديرية الضرائب إلى القضاء من أجل تحقيق التوازن بين الدولة والمكلف بالضريبة.

وفي الواقع العملي كثيراً ما ترفض الإدارة الجبائية تنفيذ آراء هذه اللجان، بحجة عدم قانونيتها، وفي الوقت ذاته نادراً ما نجدها تبادر بالطعن فيها أمام القضاء بغية إلغائها، وهو ما يمس بمصداقية قرارات لجنة الطعن، ويمس بمبدأ الطعن في حد ذاته، ودورها كمرحلة بإمكانها رفع العبء عن المكلف، خاصة وما تمثله في إرساء الثقة لدى هذا الأخير، لذلك فرأينا بخصوص حجية آرائها، أننا نجدها مجرد رأي استشاري أكثر منه رأياً ملزماً.

تعتبر هذه الوسيلة بديلاً فعالاً ذا مردودية لحل النزاعات الجبائية لكلا طرفي العلاقة، حيث أظهرت الإحصائيات لدى مديرية الضرائب لولاية قسنطينة الدور الذي تلعبه اللجان كمصفاة للحد من وصول الخصومة للمحكمة الإدارية، والذي من سلبياته إطالة عمر النزاع وزيادة تكلفته والتشهير بالمؤسسات على اعتبار أن المشكلة خرجت من أوصار مقري الطرفين. ويمكننا توضيح انخفاض لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء من خلال الجدول الموالي:⁽²⁰⁾

نسبة اللجوء إلى القضاء %	اللجان الجديدة (عدد الملفات لديها)			اللجان القديمة (عدد الملفات لديها)			السنة
	مطعون فيها أمام القضاء	المفصول فيها	المودعة لديها	المطعون فيها أمام القضاء	المفصول فيها	المودعة لديها	
0.057	-	-	-	4	70	70	2015
0.051	-	-	-	4	77	77	2016
0.02	2	68	149	-	-	-	2017

ثانيا. التزامات اللجان: سنحاول ذكر أهمها فيما يلي:

أ. الالتزام بإصدار قرارها (رأيها): نصت المادة 81/ف2 من قانون الإجراءات الجبائية على ذلك، حيث جاء في مضمونها أن اللجنة تبدي رأيها أو تصدر قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في غضون (4) أشهر من تاريخ تقديم الطلب إلى رئيس اللجنة، ويعد صمتها بمثابة رفض ضمني للطعن يمكن للمتظلم حينها اللجوء إلى المحكمة الإدارية.

ب. الالتزام بالسريّة: المنصوص عليه في المواد 65 وما يليها (المادة 81 مكرر من ذات القانون) إلا أن لهذه القاعدة استثناءً هو إمكانية التصريح بالأسرار في الحالات التالية: التبادل الدولي بين الإدارات المالية، المعلومات حول المكلفين بالضريبة، أمام قاضي التحقيق، ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة المعتمدين وأعضاء الإدارة الضريبية في حالة نزاع.

المطلب الثاني: طلبات العفو أمام لجنة العفو الولائية، الجهوية والمصالحة.

إن لجان الطعن الولائية لها دور تكميلي وإضافي من خلال عملها على إيجاد الحلول اللازمة لفض نزاع ينشأ بين الإدارة والمكلف حول مستحقات هذا الأخير لصالح الخزينة العامة للدولة، غير أن أعمالها تختلف عن سابقتها من اللجان فهي تختص بتخفيف العبء الضريبي عن المكلف، الناتج عن عوز أو ضيق في ذمته المالية، بإعفائه كلياً أو جزئياً من سداد قيمة الضريبة. أما لجنة المصالحة فهي تختص بمنازعات حقوق التسجيل. وسنوضح ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: لجان العفو الولائية والجهوية.

بعد إلغاء المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة بموجب قوانين المالية لسنوات 2002 و2013 و2018. تجد هذه اللجنة أساسها القانوني بموجب المواد 92-94 من قانون الإجراءات الجبائية، والمقرر الصادر عن المديرية العامة للضرائب رقم 16 بتاريخ 1991/05/28 المتضمن إنشائها وتكوينها وسيرها. يمتاز أعضاؤها بمعارف علمية ومهارات مهنية تؤهلهم لإيجاد حلول مناسبة للقضايا المطروحة أمامها لأنها مكونة من موظفين بإدارة الضرائب يتأصلهم المدير الولائي بالنسبة للجنة العفو الولائية والمدير الجهوي للجنة العفو الجهوية، إن ما يميز هذه اللجان أنها غير مقيدة بأي نص تشريعي، لأنها تقوم

بدراسة الملفات المعروضة عليها وفق معطيات مادية بحتة،⁽²¹⁾ سنتطرق لدراستها من خلال جانبين: الطلبات المقدمة بخصوص الضريبة واختصاصها.

أولاً. الطلبات: إن مجال اختصاص هذه اللجنة ينحصر في الطلبات المقدمة سواء من قبل المكلف بالضريبة أو قابض الضرائب، والمتعلقة خصوصاً بـ الضرائب المباشرة أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية.

أ. طلبات المكلفين بالضريبة: تخضع هذه الطلبات لشروط شكلية وأخرى موضوعية حتى يكون الالتماس مقبولا وهي:

* الشروط الشكلية: إن الشروط الشكلية لطلبات المكلفين بالضريبة هي نفسها لمباشرة التظلم الإداري أو النزاعي والذي سبق وأن درسناه، باستثناء شروط الآجال، حيث يوجه الطلب من قبل المعني إلى المدير الولائي للضرائب أو من ينوبه، مع إمكانية إرفاقه بنسخة من مستخرج الجداول وأخرى من الإنذار.

* الشروط الموضوعية: إن التماس إلغاء الضريبة أو التخفيف منها يستلزم أن يكون مبررا و معللا من خلال تقديم المكلف للدلائل التي بنى عليها طلبه، لتمكين الإدارة من أن تتخذ قرارا في هذا الشأن.

ب. طلبات قابضي الضرائب: يمكن لقابض الضرائب أن يقدم طلبا إلى اللجنة في حالة ما يكون فيه التحصيل غير ممكن، لأسباب قد تعود إلى غياب المكلف، وفاته، إعساره أو إفلاسه، وذلك ابتداء من السنة الخامسة (5) التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، بشرط أن يتعلق التماسه بطلب إقرار الحصص غير القابلة للتحصيل عديمة القيمة.

يتم تقييد الطلبات في سجلات خاصة معدة لهذا الغرض، على أن يثبت فيها المدير الولائي أو الجهوي للضرائب حسب الحالة، بعدها توجه لاحقا إلى المفتشيات المعنية، بحيث يتولى رئيس هذه الأخيرة التحقق من صحة المعلومات الواردة من طرف القابض، من خلال التأكد بأن إجراءات التحصيل قد تم مباشرتها اتجاه المكلف أو الأشخاص المتضامنين معه أو من يكفلونه أو حتى ورثته في حالة وفاته، دون أن يصل إلى نتيجة تضمن التحصيل الجزئي أو الكلي للضريبة.

إن اختلاف الرأي بين المكلف والقابض، يفصل فيه رأي المدير الولائي للضرائب. وتضيف المادة 94/ف1 بأن إدراج الضريبة في حكم انعدام القيمة له أثر واحد وهو إبراء القابض من مسؤوليته، أما فيما يخص المكلفين بالضريبة فيعد هذا الإجراء بالنسبة لهم مجرد إبراء مؤقت، باعتبار أنهم سيلاحقون آجلا من قبل إدارة الضرائب لدفع ما عليهم إذا ما ظهرت مؤشرات توحى بتحسين أو يسر من جديد في وضعيتهم المالية، وهو ما يسمى قانونا " باتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم".

ثانيا. اختصاص النظر في الطعون الولائية والجهوية: يعود الاختصاص للنظر في طلب التماس المكلف من قبل السلطات الإدارية في المصالح الجبائية إلغاء الضريبة أو التخفيض منها إلى هيئتين⁽²²⁾ إحداها على المستوى الولائي والأخرى على المستوى الجهوي، وسنوضح ذلك من خلال ما يلي:

أ. لجنة الطعن الولائية بالمديرية: تختص هذه اللجنة للنظر في طلبات المكلفين، المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها، حول الحصة المطعون فيها والتي تقل أو تساوي عن 5000 000 دج (المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية).

ب. اللجنة الجهوية للطعن: المكلف الذي لم يجد ردًا إيجابيا من اللجنة الولائية بخصوص طلبه، أو تجاوزت حصته موضوع الالتماس مبلغ 5000 000 دج، فإنه يجوز له أن يلجأ للجنة الجهوية للطعن باعتبارها ثاني وآخر درجة بالنسبة للردود السلبية من لجنة الطعن الولائية، وصاحبة الاختصاص إذا ما تجاوزت الحصة الضريبية ⁽²³⁾ المبلغ المذكور سابقا، ويقرر المدير الجهوي في الطلبات المرفوعة إليه، ويبلغ هذا القرار إلى المكلف في وثيقة خاصة يبين فيها على الخصوص: التخفيضات المقبولة أو الرفض ⁽²⁴⁾.
الفرع الثاني: لجنة المصالحة (التوفيق).

تستمد هذه اللجنة قوتها القانونية بموجب (المادة 38 مكرر 2 أ من ذات القانون)، يتمثل دور هذه الهيئة في التوفيق بين مصلحتي طرفيها: المكلف بالضريبة والإدارة، إلا أن اللجوء إلى اللجنة بالنسبة لهاته الأخيرة يعد طريقا إجباريا مقارنة بالأولى.

تتشكل هذه اللجنة من: مدير الضرائب بالولاية رئيسا، وقابض الضرائب المختلفة، ومفتش الضرائب المباشرة، ومفتش التسجيل، ومفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية، وموثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين، وممثل عن إدارة الولاية، أما فيما يخص اختصاصها، أعمالها وإجراءات اللجوء إليها سنحاول معرفتها في المحتوى التالي:

أولا. اختصاصاتها: ينحصر مجال عملها بالنظر في كل التقديرات الضريبية المرتبطة أساسا بجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل الملكية، حق الانتفاع، التمتع بالأموال العقارية أو المنقولة، المحلات التجارية بما فيها البضائع والزبائن والسفن والبواخر، إضافة إلى الحق في الإيجار أو الاستفادة من الوعد بذلك لكل العقار أو جزء منه.

تستدعى اللجنة بناء على محضر المعاينة المحرر من قبل الإدارة، والمبلغ للمكلف، الذي يتضمن قرار التقييم الجديد، و هذا عقب التفيتشات والتحقيقات التي يقودها أعوانها، ⁽²⁵⁾ للتحقيق في مدى مصداقية الثمن الحقيقي لقيمة الأموال أو الممتلكات بين ما هو موجود على المحررات وبين الواقع المادي لها.

ثانيا. أعمال لجنة المصالحة وإجراءات اللجوء إليها: عندما تصل الإدارة من خلال تحقيقاتها للمسك بإثباتات تخص النقص في الثمن المصرح به لديها، وقبل توليها إعادة تقييم هذا الأخير، فإن قيامها بإعادة تصحيح القيم المصرح بها من الأطراف يمر بمرحلتين:

أ. مرحلة الاتفاق الودي: تعمل الإدارة على إنشاء اتفاق بينها وبين المكلف، عن طريق استدعاء البائع والمشتري وتعرض عليهما ما أقرته من نقص، فإذا قبل به فإنهما يقومان بالتوقيع على تعهد يلتزمان من خلاله بدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، وبهذا يتكون عقد حقيقي بينهما من جهة، وبين المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا من جهة أخرى.

ب. مرحلة المصالحة: في غياب الاتفاق الودي يرفع الأمر إلى لجنة المصالحة، ويتم استدعاء الأطراف من طرف الإدارة وفق الإجراءات المنصوص عليها في (المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية). ويستفاد من ذلك إعلام اللجنة المكلفين قبل (20) يوما من انعقاد اللجنة بالطريقة التي يمكنهم توضيح موقفهم أو رأيهم بها وذلك إما عن طريق تقديم إدلاءاتهم شفهيًا أو بتقديم ملاحظات كتابية أثناء حضورهم لاجتماع اللجنة وإطلاعهم على إمكانية الاستعانة بمستشار للقيام بذلك بدلا عنهم.

إن ما يستنتج من عمل لجنة المصالحة إضافة إلى أن اللجوء إليها أمر جوازي، هو إجراء مقرر لمصلحة المكلف بالدرجة الأولى،⁽²⁶⁾ وبالتالي يستطيع الاستغناء عنه متى قبل بالزيادة المقررة أثناء إعادة التقويم (مرحلة الاتفاق الودي)، وعكس ذلك هو أن للإدارة حلا واحدا وأخيرا يتمثل في اللجوء إلى اللجنة للوصول إلى حل يرضي الطرفين (مرحلة المصالحة).

وقد أحسن المشرع الجزائري عندما أعطى لهذه اللجان دورا تقريريا، وإلا لما كان للطعن لديها أي فائدة تذكر، ما دام مدير الضرائب يستطيع عدم التقيد به وفي هذا ضمانته للمكلف وتفعيلا لدور هذه اللجان. إلا أننا نرى أن هذا الدور التقريري ضعيف نوعا ما، على اعتبار أن أعضاء إدارة الضرائب يشكلون أغلبية أعضاء اللجنة (4) أعضاء من (7)، خاصة وأنها تخضع لرئاسة مدير الضرائب، فغالبا لا نتوقع نتيجة مغايرة إذا كان الخصم والحكم هو نفس الشخص.

إن عدم حصول المكلف على قرار لصالحه، يستطيع بعد إدراج ما عليه من حقوق في الجدول لتحصيلها، أن يقدم تظلما أمام الإدارة الضريبية وفق الشروط والإجراءات العادية التي رأيناها سابقا، لكن إذا لم يحصل مرة أخرى على قرار يرضيه، لا يمكنه اللجوء إلى لجان الطعن، بل عليه أن يلجأ مباشرة إلى المحكمة الإدارية للطعن في القرار الصادر عن الإدارة الجبائية.

الخاتمة:

من خلال الإجراءات التي مررنا بها في موضوع دراستنا هذا، والخاصة بالمرحلة الإدارية للمنازعة الجبائية في النظام القانوني الجزائري، حاولنا تسليط الضوء على الوسائل التي كفلها المشرع للمكلف بالضريبة لتمكينه من تدارك أخطاء الإدارة وتعسفها، أو إنصافه إذا ما كان له الحق بموجب نص تشريعي من التخفيض أو الإعفاء بما يحقق مصلحته.

عالجنا من خلال تحليلنا مدى نجاعة إجراءات حل المنازعة الجبائية، سواء أمام الإدارة الجبائية الذي يعد الطعن أمامها إجباريا إذا ما أراد المكلف اللجوء إلى لجان الطعن أو القضاء، بعكس اللجان الذي يعتبر اللجوء إليها أمرا جوازيا.

لقد خرجنا من هذه الدراسة بالنتائج التالية:

بالنسبة للمنازعة أمام الجهة المصدرة للقرار:

1/ تعقد المنازعات الضريبية في حد ذاتها، مما تستدعي الحاجة لحلها من قبل متخصصي إدارة الضرائب وهذا الطريق يعد أقل تكلفة وجهدا.

2/ تعقد النظام الضريبي، مما ينتج عنه في أحيان كثيرة صعوبة الوقوف عند مغزاه الحقيقي، فضلا عن التعديلات المستمرة لنصوصه من خلال قوانين المالية، والقوانين المالية التكميلية التي لم يعد اللجوء إليها يكتسي صفة الاستثنائية، هذا الإشكال قد يؤدي إلى ارتكاب أخطاء بسبب النسيان أو عدم الإلمام بالفهم الصحيح للنصوص من قبل أعوان الإدارة عند تحديدهم لحصة الضريبة المستحقة على المكلف بها وتعيينهم الوعاء الضريبي المستهدف، فعن طريق هذا التظلم يمكن للإدارة تدارك ما فاتها، ونتيجة هذا الوضع هو: تفعيل عنصر الثقة بين المكلف والإدارة خصوصا عندما تتراجع هذه الأخيرة عن قراراتها الخاطئة.

بالنسبة للمنازعة أمام لجان الطعن:

1/ إن لجان الطعن (الدائرة والولاية والمركزية): كانت تشكيلتها يغلب عليها التمثيل الإداري، وهو ما يمس بمصداقية آرائها، بحيث نجد لها رأيا استشاريا أكثر منه رأي ملزم، وقد تدارك المشرع هذا الإشكال من خلال استحداث لجان جديدة سماها لجان الطعن "الولائية والجهوية والمركزية"، وأعاد هيكلتها وتكوينها من أعضاء ذوي دراية واسعة بالجانب التقني في المجال المحاسبي والتجاري والجبايي والقانوني، فهي أضحت تتكون من خبراء في المنازعات الجبائية بحكم المهام التي يمارسونها سواء كموظفين أو كمهنيين، كما أن قراراتها ملزمة لطرفي المنازعة، غير أن هذه الإجراءات غير كافية، فمن جهة هناك أعضاء قد لا يتوفرون على المؤهلات التقنية اللازمة لبلورة قرارات ناجعة في هذا الشأن، خاصة بالنسبة للأعضاء المنتخبين وممثلي المهن الحرة ومن جهة أخرى فإنه في لجنة الطعن الجهوية يتساوى ممثلي الإدارة مع الممثلين المنتخبين، وفي اللجنة المركزية تبقى هيمنة الإدارة.

2/ هناك تناقض بين كون مدير الضرائب ومدير المؤسسات الكبرى بصفته عضوا في اللجنة مشارك في صياغة القرار من جهة، ومن جهة أخرى مكلف بتنفيذ قرار اللجنة الذي يعتبر ملزما وجازما، بحيث أن القانون منح له إمكانية رفض القرار الملزم إذا كان مخالفا صراحة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية مع أنه ساهم في بلورته، وبالتالي لا يمكن الإقرار بأن رأي اللجنة ملزم في ظل هذه الاستثناءات المخولة قانونا.

3/ أما فيما يخص لجنة المصالحة فإننا نرى أن الدور التقريبي فيها يكاد يكون للإدارة الجبائية على اعتبار أن أعضاءها يشكلون أغلبية أعضاء اللجنة، خاصة وأنها تخضع لرئاسة مدير الضرائب، فغالبا لا نتوقع نتيجة مغايرة إذا كان الخصم والحكم هو الشخص نفسه.

إن اللجوء إلى اللجان أمر جوازي، لأن هذا الإجراء مقرر لمصلحة المكلف بالدرجة الأولى، وبالتالي يستطيع الاستغناء عنه متى قبل بالزيادة المقررة أثناء إعادة التقويم (مرحلة الاتفاق الودي)، أما عكس ذلك هو أن للإدارة طريقا واحدا وأخيرا يتمثل في اللجوء إلى اللجنة للوصول إلى حل يرضي الطرفين، أي بما يحقق مصالحتي الخزينة العمومية و المكلف (مرحلة المصالحة). إننا نثمن هذا المسعى لكون أن المشرع منح لهذه اللجان دورا تقريريا.

4/ تعتبر لجان الطعن وسيلة بديلة وفعالة ذات مردودية لحل النزاعات الجبائية لكلا طرفي العلاقة، حيث أظهرت الإحصائيات سالفه الذكر، الدور الذي تلعبه اللجان كمصفاة للحد من وصول النزاع

للمحكمة الإدارية، والذي من سلبياته إطالة عمر النزاع، وزيادة تكلفته والتشهير بالمؤسسات على اعتبار أن المشكلة خرجت من أوصار مقري الطرفين، لذا من الضروري إثراء دورها من خلال تعديلات تشريعية حقيقية وفق ما تم استخلاصه من نتائج.

لذا ومن أجل نجاعة إجراءات فض المنازعة الجبائية باحترافية لتحقيق مصلحة المكلف بالضريبة والإدارة على السواء، والحد من القضايا التي تصل إلى القضاء فإننا نورد الاقتراحات والتوصيات التالية: بالنسبة للمنازعة أمام الجهة المصدرة للقرار:

1/ نقترح في هذا الشأن أن ترافق تعديلات التشريع الجبائي أيام دراسية وإعلامية للإثراء وتبسيط الإجراءات من طرف الباحثين والمتعاملين الاقتصاديين، مع ضرورة النشر الواسع لها بكل وسائل الإعلام المتاحة لتقريب الإدارة من الممولين، خاصة في ظل انخفاض عائدات المحروقات باعتباره أهم منتج تول عن طريقه ميزانية الدولة.

2/ تكليف أعوان تابعين لمديرية الضرائب يتولون مهام إيصال الرسائل المتضمنة قرارات متعلقة بالتظلمات المقدمة، من أجل القضاء على مشكلة عدم وصولها إلى المكلفين بالضريبة، بما يعود إيجابا على تقليص القضايا المعروضة أمام القضاء، والمتعلقة بحساب آجال التبليغ التي يثار فيها الجانب الشكلي وبالتالي الحد من المنازعات الجبائية، ونفس الشيء بالنسبة للتبليغ بتحصيل الضرائب. غير أن هذا الحل يبقى مرهونا بتوفر الإمكانيات البشرية والمادية المتاحة للإيفاء بهذا الغرض، مع حتمية عصrone الإدارة من خلال تفعيل الإدارة الإلكترونية (الرقمنة)، من خلال تبليغ قرارات اللجان عن طريق الوسائط الإلكترونية الحديثة بمختلف أنواعها: مثل الإميل ووسائط التواصل الاجتماعي، مع تحيين النصوص القانونية في هذا الشأن خاصة ما تعلق بإثبات تبليغ المعنيين تفاديا لفوات الآجال.

بالنسبة للمنازعة أمام لجان الطعن:

1/ إدخال تعديلات تشريعية للتأكيد على ضرورة أن تتوفر لدى أعضاء اللجنة مؤهلات تسمح لهم بمعالجة الملفات المعروضة عليهم بالنجاعة المطلوبة، لا سيما الأعضاء المنتخبين وأصحاب المهن الحرة، وتوسيع التمثيليات لتطال قطاعات أخرى غير موظفي الإدارة، لكي يخدم القرار المكلف بالضريبة.

2/ ضرورة وضع حد لهيمنة الإدارة في الجزئية المتعلقة بصلاحيات إمكانية إلغاء قرار اللجنة من طرف المدير التنفيذي إذا ما خالف صراحة نصا تشريعيًا، وهو ما يمس بمصادقية القرارات الصادرة عن لجان الطعن، ويمس بمبدأ الطعن في حد ذاته، ويعوض هذا الإجراء بإمكانية إحالته على الجهات القضائية المختصة من طرف الإدارة على السواء مع المكلف، من أجل إرساء الثقة لدى المكلف.

يتطلب في بعض الأحيان اللجوء إلى القضاء من قبل المكلف بالضريبة لمتابعة الإدارة من أجل إجبارها على احترام القانون، حينما يشعر بعدم الاطمئنان على حقوقه إذا ما ترك الأمر لها للبت فيه، أو قد لجأ إليها و/ أو إلى اللجان الإدارية ولم يحقق مبتغاه، وهنا يتحقق الدور التكميلي للقضاء إذا وصلت القضية إليه لفض الإشكال حول النزاع الضريبي، ويمكن أن يكون هذا الدور محل دراسة معمقة في بحوث أخرى.

الهوامش:

- (1) القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر.ج. رقم 57 لسنة 1990. المعدل والمتمم بقوانين المالية إلى غاية سنة 2018. أنظر الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-50/codes-fiscaux>
- (2) القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون الرسم على القيمة المضافة، ج.ر.ج. رقم 87 لسنة 1995. المعدل والمتمم بقوانين المالية إلى غاية سنة 2018. أنظر الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-50/codes-fiscaux>
- (3) القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ج.ر.ج. رقم 79 لسنة 2001. المعدل والمتمم بقوانين المالية إلى غاية سنة 2018. أنظر الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-50/codes-fiscaux>
- (4) القانون رقم 08-09 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج.ر.ج. رقم 21 لسنة 2008.
- (5) القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016 المتضمن التعديل الدستوري، ج.ر.ج. رقم 14 لسنة 2016.
- (6) المنشور رقم 01 المؤرخ في 2017/01/02 المتضمن تدابير متعلقة بلجان الطعن مديرية المنازعات، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ص، 1. أنظر الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-50/circulaires-de-lois-de-finances/358-2014-07-09-22-23-05>
- (7) العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية- الأنظمة الجبائية الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية- دار النشر هوم، الجزائر، 2005، ص، 88.
- (8) زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضريبة على الدخل، مطبوعات جامعة القاهرة بالخرطوم، 1974، ص، 42.
- (9) العيد صالح: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية- الأنظمة الجبائية الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، المرجع السابق، ص، 93.
- (10) نفس المرجع، ص، 84.
- (11) إن هذه الإجراءات تعد استثنائية بالمقارنة مع ما هو متعارف عليه ومذكور في القواعد العامة للالتزامات.
- (12) Philippe BORRAS, Alain GARAY, Droit public- Le contentieux du recouvrement fiscal- librairie générale de droit et de jurisprudence, E.J.A., Paris, 1994, p, 44.
- (13) المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية: "تعتبر على وجه الخصوص، ممارسات تدليسية، ما يأتي: - ممارسة نشاط غير مصرح به. - إنجاز عمليات شراء وبيع للبضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استبعادها. - تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية. - نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمداء، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري. - كل مناوره تهدف إلى تنظيم إفساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه".
- (14) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار النشر الهدى، الجزائر، 2005، ص، 33، 34.
- (15) المنشور رقم 01 المؤرخ في 2017/01/02 المتضمن تدابير متعلقة بلجان الطعن المرجع السابق، ص، 1.
- (16) نفس المرجع، ص، 3.
- (17) التعلية رقم 69 المتعلقة بإجراءات تسبير لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال الصادرة بتاريخ 02 جانفي 2017، غير منشورة، ص، 7. والمنشور رقم 01 المؤرخ في 2017/01/02 المتضمن تدابير متعلقة بلجان الطعن، المرجع السابق، ص، 6.
- (18) طاهري حسين، الوجيز في شرح القانون الجبائي الجزائري، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، 2005، ص، 14.
- (19) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص، 45.
- (20) مديرية الضرائب لولاية قسنطينة، المديرية الفرعية للمنازعات، 30 أفريل 2018.
- (21) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص، 50.
- (22) لجنة الطعن الولائية و الجهوية: يخضع عملهما لرقابة السلطة القضائية، و تنحصر هذه الرقابة سوى بالنظر في مدى مشروعية القرارات التي تتخذها الإدارة بناء على قراراتها المتخذة.
- (23) الحصنة: نقصد بها هنا قيمة الضريبة مضاف إليها الغرامات والعقوبات المالية المترتبة عنها.
- (24) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص، 54.
- (25) نفس المرجع، ص، 68.
- (26) خرشي إلهام: المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق، قسم القانون العام، جامعة سطيف، 2004، ص، 75..