

ضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن

*Taxpayer guarantees face the wilaya commissions for appeal*



زعي عمار<sup>1</sup>، سلطاني آمنة<sup>2</sup>

[amzed.39100@yahoo.fr](mailto:amzed.39100@yahoo.fr)، (الجزائر)،<sup>1</sup>

[soltani\\_amna@yahoo.com](mailto:soltani_amna@yahoo.com)، (الجزائر)،<sup>2</sup>

تاريخ النشر: 2020/12/01

تاريخ القبول: 2020/11/05

تاريخ الإرسال: 2020/08/29

\*\*\*\*\*

ملخص:

تسعى الدول على إيجاد مصادر تمويل دائمة تضمن لها تحقيق أهدافها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق رفاهية شعبيها، ولهذا تحاول ضمان تمويل خزينتها العمومية، ومن أهم مصادر التمويل نجد الضرائب. هذه الأخيرة قد يثور نزاع بين إدارة الضرائب وبين المكلف بالضريبة حول تقديرها أو تحصيلها أو تحديد وعاء الضريبة، فيلجأ المكلف بالضريبة إلى اللجان الإدارية التي أنشأها المشرع لإعادة النظر في تقديرات إدارة الضرائب وإنصافه من تعسفها. تحاول هذه الورقة البحثية التعرف على الضمانات التي قدمها المشرع للمكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن حتى ينال حقه في مواجهة الإدارة الضريبية. كلمات مفتاحية: المكلف بالضريبة؛ الإدارة الضريبية؛ اللجنة الولائية للطعن؛ الطعن؛ التعسف.

**Abstract:**

*States seek to find permanent sources of financing to ensure that they achieve their goals in economic and social development and the well-being of their people, and therefore try to ensure that their public finances are financed, and among the most important sources of finance are taxes.*

*The latter may raise a dispute between the tax administration and the tax person over its estimate, collection or tax collection, The taxpayer resorts to the administrative committees created by the legislature to review the estimates of tax administration and its arbitrary remedy.*

*This paper attempts to identify the guarantees that the legislature has provided to the taxpayer to the Wilaya commissions have before them to challenge their right to confront the Tax administration.*

**Key words:**

*Taxpayer; Tax administration; Wilaya Commission to appeal; appeal; Abuse.*

\* المؤلف المرسل

سعيها منها لأداء وظيفتها القانونية وضمان تمويل الخزينة العمومية بالموارد الكافية، تقوم إدارة الضرائب بتحصيل مختلف أنواع الضرائب المقررة قانوناً من المكلفين بها. أثناء عملية التحصيل وتقدير الضريبة والوعاء الذي تحتسب منه والنسب المئوية التي حددها القانون، قد يثور نزاع بينها وبين المكلف بالضريبة حول هذا المسائل التقديرية. ولأن الإدارة الضريبية تتواجد في مركز قوة بينما المكلف بالضريبة في مركز ضعف أمامها، لم يترك المشرع للإدارة الضريبية السلطة المطلقة في التقدير النهائي للضريبة بل أشرك معها هيئات أخرى مساعدة حتى لا تتعسف في أداء مهامها.

لهذا رغبة منه في إحداث التوازن في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، أنشأ المشرع مجموعة من الهيئات الإدارية وظيفتها إعادة النظر في تقدير الضريبة والعمل على إنصاف الطرف المتضرر سواء أكان المكلف بالضريبة أم الإدارة الضريبية، تسمى هذه الهيئات لجان الطعن الإدارية. ومن بين هذه اللجان نجد اللجنة الولائية للطعن.

تستهدف هذه الدراسة تسليط الضوء على دور هذه اللجان في تحقيق حماية المكلف بالضريبة، ولهذا طرحنا السؤال التالي:

إلى أي مدى تستطيع اللجان الولائية للطعن حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة؟ للإجابة على السؤال السابق استخدمنا المنهج التحليلي، وذلك عند لجوئنا إلى النصوص القانونية وتحليلها بغية التعرف على مدى الحماية التي توفرها هذه اللجان للمكلف بالضريبة، كما استخدمنا المنهج الوصفي عرضاً عند تناولنا لبعض المفاهيم في سياق هذه الدراسة. قمنا بتقسيم الموضوع إلى مبحثين متميزين: المبحث الأول بعنوان الضمانات الموضوعية لحماية المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن، والمبحث الثاني بعنوان: الضمانات الإجرائية لحماية المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن، وذلك وفق التفصيل الآتي:

### المبحث الأول

#### الضمانات الموضوعية لحماية المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن

أقرّ المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة إمكانية اللجوء إلى لجان الطعن، بموجب المادة 80 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، التالي نصّها:

" 1- يمكن، حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة...".

من المادة السابقة يتضح لنا أن المشرع أعطى هذه الضمانة للمكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه عن القرار الذي تصدره الإدارة الضريبية في الشكوى المقدمة لها، وبالتالي فهي درجة ثانية من الحماية التي أرادها المشرع لهذا لطرف الضعيف، وبالتالي المشرع جعل اللجوء إلى هذه اللجان جوازياً وممكناً<sup>(1)</sup>،

لم يعرّف المشرع الجزائري لجان الطعن بل اكتفى بالنص على إمكانية الطعن أمامها عند رفض شكوى المكلف بالضريبة من طرف إدارة الضرائب، وذلك بحسب ما ورد ضمن الفقرة الأولى من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(2)</sup>.

أحدث المشرع هذه اللجان لتخفيف العبء على المكلف بالضريبة في الحالات التي يكون فيها في عوز أو ضيق مالي ولا يستطيع تسديد ديونه، فيلجأ لهذه اللجان لمساعدته بالتخفيف عنه أو إعفائه من تسديد ديونه المفروضة عليه قانوناً<sup>(3)</sup>.

تعتبر اللجان الولائية للطعن أولى اللجان المتخصصة التي يمكن أن يقدم المكلف بالضريبة أمامها طعناً على تقديرات الإدارة الضريبية، علماً أن اختصاصاتها لها علاقة مباشرة بنوع الضرائب، إذ ليست هذه اللجان درجات للطعن كما هو الحال في مرفق القضاء، وإنما هي لجان متخصصة للنظر في الطعون المتعلقة بأنواع محددة من الضرائب حددها القانون كمجال اختصاص نوعي لها<sup>(4)</sup>.

وعليه سنتناول في هذا المبحث مطلبين: الأول حول مؤشرات حماية المكلف بالضريبة في تشكيلة اللجان الولائية للطعن، والثاني حول: دلائل حماية المكلف بالضريبة في اختصاصات اللجان الولائية للطعن:

#### المطلب الأول: مؤشرات حماية المكلف بالضريبة في تشكيلة اللجان الولائية للطعن

أنشأ المشرع الجزائري اللجنة الولائية للطعن لتكون بذلك اللجنة الأولى التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة في حالة عدم استجابة الإدارة الضريبية لشكواه، أو عدم تحقق مطالبه، لهذا سنبحث الحماية التي توفرها هذه اللجنة للمكلف بالضريبة بداية بتشكيلتها العضوية.

تدرس هذه اللجان الطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو من الإدارة، إذ أن دور هذه اللجان هو المحافظة على توازن القوى بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية التي عادة ما تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة والتحصيل وفرض الغرامات المتعلقة بذلك<sup>(5)</sup>.

(1) يحي بدائية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص: قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، السنة الجامعية 2011-2012، ص 34.

(2) يحي بدائية، الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لغاية 2018، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد 6، العدد 1، جانفي 2019، ص 656.

(3) سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع: قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2007-2008، ص 78.

(4) أحمد نعيبي، الدعوى الضريبية في التشريع الجزائري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2016، ص 14.

(5) سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع: قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2007-2008، ص 66.

تغيرت تشكيلة اللجنة الولائية للطعن أكثر من مرة استجابة لمجموعة من الظروف التي مرت بها البلاد، وتبعاً للأهداف التي ترسمها السلطات العمومية، لتستقر سنة 2016 عند تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2016.

حيث أصبحت تشكيلة اللجنة الولائية للطعن تتكون من:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً؛
  - عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي؛
  - ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
  - ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
  - ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات؛
  - ممثل (1) عن غرفة التجارة والصناعة للولاية؛
  - ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛
  - المدير الولائي للضرائب، أو، حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية".
- يمكن للجنة أن تضم خبيراً موظفاً بصوت استشاري إذا اقتضت الحالة، يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الولائي للضرائب. لجان الطعن الولائية تنشأ لدى كل ولاية، وتختص حصراً بالنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال فقط، دون سائر الطعون.

من خلال التشكيلة السابقة يتضح لنا تغليب ممثلي الهيئات المهنية عن الجانب الإداري، إذ نجد ممثل عن المجلس الشعبي الولائي وهو منتخب، وكذا ممثلي ثلاث غرف يكونون منتخبين، أما ممثلي الإدارة فعددهم ثلاثة: التجارة والصناعة والضرائب، في حين الرئيس دوره تقني بحث لأه يمثل محافظي الحسابات. فهناك نصف عدد أعضاء اللجنة الولائية للطعن بإمكانهم الدفاع عن المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية التي يمثلها عضو واحد فقط.

يمكننا القول أن المشرع حاول النأي بهذه اللجنة عن الطابع الإداري البحث، وذلك سعياً منه لترسيخ الثقة في اللجنة وجعلها جهة تتميز بالإنصاف والعدل والحياد، لهذا كان من الطبيعي أن تمثل الإدارة فيها ولكن بنسبة غير مؤثرة على رأيها.

كما أن المشرع أسند رئاسة اللجنة الولائية للطعن إلى محافظ حسابات، وهذا بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، على خلاف ما كان سابقاً<sup>(1)</sup>، وإسناد رئاسة اللجنة إلى محافظ حسابات يبين الحياد المطلق لهذه اللجنة، ونوايا المشرع الصادقة في جعلها لجنة منصفة للمكلف بالضريبة، على اعتبار أن دور محافظ الحسابات لا يعدو أن يكون التأكد من أن الإدارة الضريبية قامت بعملها وفق منطوق القانون،

<sup>(1)</sup> يعي بديارية، الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لغاية 2018، مرجع سابق، ص

وأنها لم تتعسف في ذلك، ولم ترتكب أخطاء في التحصيل أو حساب الضريبة أو تحديد وعائها يمكن أن ينجر عنه تعديل أو إلغاء ما قامت به.

مع ذلك نعتقد أن تولى قاضي رئاسة اللجنة الولائية للطعن كما كان سابقا في قانون الإجراءات الجبائية سنة 1991، يعطي لهذه اللجنة مصداقية وحياد أكبر، على اعتبار أن سلك القضاء أكثر استقلالية في عملهم من الأسلاك الأخرى، وأكثر اهتماما بتقدير حماية الطرف الضعيف في هذه العلاقة التعاقدية المختلفة.

كما نلاحظ أن تمثيل مجموعة من الغرف التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة في مجالي التجارة والصناعة والفلاحة وكذا محافظي الحسابات، يمكنه أن يعزز حماية المكلف بالضريبة أكثر، إذ أن هذه الغرف تشكل عادة من المكلفين بالضريبة، ولهذا وجودهم في اللجنة الولائية للطعن يصب في اتجاه توفير الحماية اللائقة لهم من أي تعسف محتمل من الجانب الإداري.

مع ملاحظة أن تعيين عضو آخر من محافظي الحسابات زيادة على الرئيس يبدو في غير محله، فلو اكتفى المشرع بالرئيس كعضو وحيد يمثل محافظي الحسابات، وأحال العضو الآخر إلى ممثلي الجمعيات العاملة في الميدان مثل جمعيات حماية المستهلك، سيكون بالتأكيد لهذه اللجنة دور أكبر في تعزيز حماية المكلف بالضريبة.

يظهر لنا أن تمثيل الجانب الإداري كان عادلا وضروريا، لأن وجود ممثلين عن المديرية الولائية للتجارة والصناعة والضرائب، يمكنه أن يساهم في تعزيز النقاش أكثر حول أهمية إقرار الضريبة ودفعها لمصلحة الدولة والمزايا المتأتية عن ذلك للمكلف بالضريبة، وهو ما يؤدي إلى خلق توازن داخل اللجنة بين مصلحتين متعارضتين لكنهما متكاملتين في النهاية.

هذه المديرية الثلاث مرتبطة بشكل مباشر بالمكلفين بالضريبة، أداء وتقديرا ورقابة، ولهذا وجودهم بالغ الأهمية في هذه اللجنة.

نعتقد أن اللجنة بتشكيلتها المذكورة سابقا، مع الملاحظات التي ذكرناها، بإمكانها أن تعتبر ضمانا فعالة لحماية المكلف بالضريبة من أي تعسف محتمل من جانب الإدارة الضريبية.

#### المطلب الثاني: دلائل حماية المكلف بالضريبة في اختصاصات اللجان الولائية للطعن

مثلا حدّد المشرع تشكيلة اللجنة الولائية للطعن، فقد وضح كذلك اختصاصاتها ومجال تدخلها في حماية المكلف بالضريبة، حتى تؤدّي دورها المنوط بها على أحسن وجه.

بالرجوع إلى مجال اختصاص هذه اللجان من خلال المادة 70 من قانون المالية لسنة 2016، نجد أن الأمر مرهون بطبيعة الضريبة محل الطعن وبموضوع الطعن ومبلغ الضريبة محل الطعن، إضافة للهيئة الإدارية المختصة بتسيير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة<sup>(1)</sup>.

حيث نصّت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:

<sup>(1)</sup> يحي بدائية، الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لغاية 2018، مرجع سابق، ص

"تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي"<sup>(1)</sup>.

واضح من خلال المادة السابقة أن المشرع وضع سقفا ماليا رسم به حدود اختصاصات اللجنة الولائية للطعن، وهذا في حالة القضايا النزاعية التي لا تفوق مبالغها الإجمالية عشرون مليون دينار جزائري. كما اشترط أن تكون المنازعة الضريبية المعروضة على اللجنة الولائية للطعن قدر صدر بشأنها قرار سابق بالرفض الكلي أو الجزئي من قبل الإدارة الضريبية.

ناهيك عن أن المنازعات المعروضة على اللجان الولائية للطعن يشترط فيها أن تكون متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، كما سبق بيانه، والرامية إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي<sup>(2)</sup>.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر. ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها<sup>(3)</sup>.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا. وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة<sup>(4)</sup>. يرى بعض الفقه أن اللجنة الولائية للطعون هي لجان إدارية ذات ولاية قضائية أو اختصاص قضائي<sup>(5)</sup>.

غير أن واقع الحال لا يثبت ذلك قياسا على إلزامية آرائها، وكذا طبيعة الإجراءات المقامة على مستوى هذه اللجان، إذ تفتقر لتلك التي تميز القضاء مثل المرافعات الوجيهة، حقوق الدفاع... الخ.

عموما، يظهر من خلال الاختصاصات القانونية التي حددها المشرع للجان الولائية الطعن ما يلي:

1. اقتصار الاختصاصات على نوعية محددة من الضرائب، وهو أمر يضاعف من ضمانات الحماية للمكلف بالضريبة؛

2. وضع سقف لحجم الضرائب محل المنازعة، صحيح يخفف العبء عن اللجان الولائية للطعن لكنه يقلل من حماية المكلف بالضريبة، لأنه لن يستفيد من هذه الضمانة في حالة نزاع أكبر قيمة؛

(1) انظر نصّ المادة (81) مكرر الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(2) انظر نصّ المادة (81) الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(3) انظر نصّ المادة (81) مكرر الفقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(4) انظر نصّ المادة (81) مكرر الفقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(5) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 306.

3. يقع اختصاص اللجنة الولائية للطعن ضمن نطاق اختصاص مركز الضرائب الذي يتبع له المكلف بالضريبة؛ هذا الأمر يسهل مسألة حماية المكلف بالضريبة ونيله حقوقه لوضوح نطاق الاختصاص.

### المبحث الثاني

#### الحماية الإجرائية للمكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن

لم يكتف المشرع بتسييج المكلف بالضريبة وحمايته من خلال تشكيلة اللجان الولائية للطعن أو من خلال الصلاحيات التي أسندت لها، وإنما سعى لحمايته من خلال الإجراءات القانونية التي النص عليها أمام اللجان الولائية للطعن.

لا يمكن للجان الولائية للطعن أن تنظر في النزاع الضريبي من تلقاء نفسها، بل بناء على شكوى يقدمها المكلف بالضريبة أمامها، وهو ما نصت عليه المادة 80 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية السالف الذكر.

وجعل المشرع الجزائري الطعن أمام اللجان الولائية اختياريا للمكلف بالضريبة، وهو ما يمكن فهمه من عبارة: "يمكن" التي أوردتها المادة 80 المذكورة آنفا، إذ بإمكانه الطعن أمام هذه اللجان أو مباشرة الطعن القضائي لدى القضاء الإداري.

مع ذلك، تعد اللجان الولائية للطعن فرصة للمكلف بالضريبة لإقناع أعضاء اللجنة بوجاهة رأيه وصحته، يسمح الحوار المباشر داخل اللجنة من الوقوف وبدقة على المركز القانوني لكل طرف، وذلك من خلال تبادل وجهات النظر وما يثيره كل طرف من إشكالات قانونية في تقدير الضريبة<sup>(1)</sup>، ومن ثم صدور قرار يرضي المكلف بالضريبة ويقنعه.

سنتناول الحماية الإجرائية للمكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن في ثلاثة مطالب، الأول حول تسهيل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن، والثاني حول حماية المكلف بالضريبة من خلال مواعيد الطعن، أما الثالث فيتناول حماية المكلف بالضريبة من خلال طبيعة آراء اللجان الولائية للطعن:

#### المطلب الأول: تسهيل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن

اشترط المشرع لقبول طعن المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية أن يكون قد قدم شكوى أمام الإدارة الضريبية، كما حدد شكل الطعن، بإخضاعه لنفس شروط الشكوى الضريبية المذكورة في المواد 73 و75 من قانون الإجراءات الجبائية.

وإن كان المشرع تناول الشكوى الضريبية أمام الإدارة الضريبية وحدد شكلها وشروطها، فإنه بالقياس ووفقا لنص القانون، يكون الطعن أمام اللجان الولائية للطعن تحكمه الشروط التالية:

1. لا يخضع الطعن لحقوق الطابع،

2. يقدم الطعن بصفة فردية بشكل عامة<sup>(2)</sup>،

(1) عبد الحلیم سعدي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، جوان 2017، ص 194.

(2) حسين فريجة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 19.

3. تحت طائلة عدم القبول، يجب أن يتضمن الطعن كذلك ما يلي:
    - ذكر الضريبة المعترض عليها،
    - بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع،
    - عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف،
    - توقيع صاحبه باليد<sup>(1)</sup>.
  4. يتضمن الطعن دفع المكلف بالضريبة: وهي تلك الدفع التي تتعلق بإجراءات المتابعة، كأن تقوم إدارة الضريبة بالرقابة الفجائية للمكلف بالضريبة دون إعلامه مسبقا ودون تبليغه بالتحقيق، وهو ما يخالف النصوص القانونية التي تحكم الإجراءات الملزمة لها<sup>(2)</sup>، فالإخلال الإجرائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يشكل دفا للمكلف بالضريبة يمكنه استخدامه لإسقاط قرارات الإدارة والغائها<sup>(3)</sup>.
  5. يتضمن الطعن طلبات المكلف بالضريبة: وهذا النوع من الدفع يتعلق بالأخطاء المادية التي ارتكبتها إدارة الضرائب عند تقدير الضريبة أو تحصيلها، فقد تكون أخطاء تتعلق بحساب مبالغ الضريبة أو خطأ في تحديد وعاء الضريبة.
- يمكن للمكلف بالضريبة أن يوكل أي شخص لإنابته في تقديم الطعن، شرط استظهار وكالة قانونية محررة، وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل<sup>(4)</sup>.
- واضح من خلال ما سبق أن المشرع الجزائري يستهدف تسهيل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن حتى يتمكن المكلف بالضريبة من نيل حقوقه المشروعة، غير أنه يجب ملاحظة أن النص على شروط الطعن وشكله يثير التساؤل: هل أراد به المشرع تسهيل إجراءات الطعن؟ أم تقييد أطراف المنازعة الضريبية؟ إذا اعتمدنا الرأي الأول سنقول أن تحديد شروط وشكل الطعن هو تسهيل من طرف المشرع للمكلف بالضريبة لأنه يفيد بإمكانية قبول طعن إذا كانت تحترم الأشكال والشروط التي وضحه القانون، وهو ما يعني أن المشرع الجزائري قدم التسهيلات اللازمة لحماية المكلف بالضريبة عندما سهّل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن بتحديداتها وتوضيحها مسبقا.
- إما إذا اعتمدنا الرأي الثاني سنقول بأن تحديد شروط وشكل الطعن يشكل تقييدا لأطراف المنازعة الضريبية، ذلك أننا سنكون أمان احتمالية رفض الطعن شكلا لعدم احترامه الشروط المنصوص عليها قانونا، وهو أمر قد يفقد المكلف بالضريبة فرصة مهمة لحمايته، مع أننا ندرك أن ما يقوم المشروع

(1) انظر نصّ المادة (73) الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(2) وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، العدد 11، العدد 2، جوان 2017، ص 291.

(3) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 36.

(4) هشام باهي، محمد بن محمد، شرط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة

الاجتهاد القضائي، المجلد 12، العدد 01، مارس 2020، ص 475.



بتوضيحه ليس بغرض الإضرار بأحد الأطراف، وإنما يستهدف حمايتهما وتحقيق مصالحهما المتعارضة والوصول بالتالي للعدالة المنشودة.

يرفق الطعن الذي يقدمه المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن بالوثائق الثبوتية الضرورية لتأكيد صحة ما يدعيه من تجاوز وأخطاء في حقه، كما يجب أن لا تتجاوز طلباته تلك التي قدمها سابقا في شكواه أمام الإدارة الضريبية.

**المطلب الثاني: حماية المكلف بالضريبة من خلال مواعيد الطعن أمام اللجان الولائية للطعن**  
بخصوص المواعيد التي قررها المشرع لتقديم الطعن أمام اللجان الولائية للطعن، فإننا نجد مواعيد عامة وأخرى خاصة.

الأجل العام للطعن هو أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة، وهو ما نصّت عليه المادة 80 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، بقولها:

" 1- يمكن، حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة..."<sup>(1)</sup>.

تبدو هذه المدة على طولها كافية للمكلف بالضريبة لاتخاذ قرار مناسب حسب ظروفه للقيام بالطعن أمام اللجان الولائية من عدمها، وإن كنت أعتقد أنها مدة طويلة، لأن المكلف بالضريبة لا يحتاج إلى دراسة وتمعن في الملفات وتدقيق في الأرقام حتى يقرر التقدم بالطعن من عدمه، لأنه أصلا منذ البداية قدم دفعه وطلباته في الشكوى أمام الإدارة الضريبية ليقينه بخطئها، وبالتالي يستحسن هنا تقليص آجال الطعن إلى شهر واحد أو أقصى حد شهرين حتى يتمكن المكلف بالضريبة من استرداد حقوقه في أسرع وقت ممكن، وعليه هناك ما يبرر طول هذه المدة.

ويبدو أن المشرع استنسخ نفس الآجال المقررة للتظلم الإداري المسبق أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار على الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن، إذ تنص المادة 830 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08 على ما يلي:

"يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه"<sup>(2)</sup>.

بينما تنص المادة 829 من ذات القانون على ما يلي:

"يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (4) أشهر، يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي..."<sup>(3)</sup>.

(1) انظر نصّ المادة (80) الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(2) انظر نصّ المادة (830) الفقرة 01 من القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر بتاريخ 23/04/2008.

(3) انظر نصّ المادة (829) الفقرة 01 من القانون رقم 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالف الذكر.

وعليه، إذا كان منطقيا حاجة من ينازع الإدارة الضريبية لأول مرة إلى هذه المدة لكي يجمع وثائقه ويرتبها ويتأكد من وضعيته القانونية ويستجمع الأدلة الكافية والمقنعة، ويطلع على النصوص التي تحكم سير الضرائب، فإن الإبقاء على ذات المدة للطعن أمام اللجان الولائية للطعن في غير محله، لأن المكلف بالضريبة قطع هذا الشوط في مرحلة الشكوى الضريبية.

هناك آجال خاصة تتعلق بتبليغ الاستدعاء للمكلف بالضريبة وأخرى تتعلق بتبليغ آراء اللجنة الولائية للطعن.

فيما يخص آجال تبليغ الاستدعاء للمكلف بالضريبة فهي عشرون (20) يوما قبل تاريخ اجتماع اللجنة الولائية للطعن، ونعتقد أن هذه المدة كافية لكي يأخذ المكلف بالضريبة استعداداته لإقناع أعضاء اللجنة بصحة إدعاءاته<sup>(1)</sup>.

أما آجال تبليغ آراء اللجنة فهي عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة الولائية للطعن، وهذه المدة كذلك كافية لكي تنضج اللجنة رأيها وتبلغه للمعنيين به<sup>(2)</sup>.

نشير هنا إلى القانون يلزم اللجنة الولائية للطعن بتبليغ المدير الولائي للضرائب رأي اللجنة، وكذا تبليغ المكلف بالضريبة، وهو ما صحت عليه المادة 81 الفقرة 03 بقولها:

"ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد، ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة"<sup>(3)</sup>.

وهذا أمر منطقي للغاية لكون المعنيين بشكل مباشر بالنزاع هما الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، ويسمح التبليغ للمعني باللجوء للقضاء في حالة عدم رضاه على ما نتاج اجتماع اللجنة الولائية للطعن.

يجب أن نلاحظ أهمية تقليص الآجال في مثل هذه الحالات، وذلك لسببين:

1. عدم تراكم الملفات الموضوعة أمام اللجنة الولائية للطعن حتى لا تتأخر في معالجتها،
2. استقرار المراكز القانونية للمتنازعين، بحيث يعرف كل طرف مآل النزاع في أسرع وقت ممكن، حتى يقرر الخطوة القادمة.

**المطلب الثالث: حماية المكلف بالضريبة من خلال طبيعة آراء اللجان الولائية للطعن**

تنص المادة 81 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:

"يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا. وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

وفق هذه المادة فإن اللجنة الولائية للطعن تصدر آراء فيما عرض عليها من نزاع، ولقد أثارت لفظة

"آراء" التساؤل حول مدى إلزاميتها كضمانة حمائية للمكلف بالضريبة؟

(1) انظر نصّ المادة (81) مكرر 1 الفقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(2) انظر نصّ المادة (81) مكرر 1 الفقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(3) انظر نصّ المادة (81) مكرر 1 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

استعمال المشرع للفظ "آراء" يوحي بعدم إلزامية ما تصدره اللجنة الولائية للطعن، كما يوحي بأن دورها يقتصر فقط على تقريب وجهات النظر والمصالحة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية دون أن يحوز قرارها إلزامية التنفيذ<sup>(1)</sup>، وهو ما يعني كذلك عدم قابلية الطعن في هذه الآراء أمام القضاء الإداري بسبب عدم إلزاميتها<sup>(2)</sup>، إذ ما الداعي إلى ذلك؟

لكن بالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على ما يلي:

"4-تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي"<sup>(3)</sup>.

واضح من خلال المادة السابقة أن رأي اللجنة الولائية للطعن ملزم للإدارة الضريبية، فلفظة "نافذة" تفيد حيازة رأي اللجنة للقوة التنفيذية والإلزام، غير أن الإدارة الضريبية تستطيع أن تتملص من إجبارية الرأي في حالة ما إذا خالف نصا تشريعا أو تنظيميا ساري المفعول، وهذا في اعتقادنا أمر منطقي لعدم مشروعية الرأي في ظل مخالفته للنصوص القانونية.

واشترط القانون قيام الإدارة الضريبية بتسبب قرار رفضها حتى يأخذ طابع الرسمية ويمكن للمكلف بالضريبة الطعن فيه وتقوم الهيئات القضائية المختصة بمراجعته، وهو ما نصت عليه المادة 81 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها:

"3- يجب أن تعلق الآراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي. وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس"<sup>(4)</sup>.

ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد، ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة".

كما أن لفظ "نافذة" تفيد كذلك نفاذ الرأي في مواجهة المكلف بالضريبة مثلما هو الحال مع الإدارة الضريبة<sup>(5)</sup>، ومن لم يقتنع بجدوى رأي اللجنة الولائية للطعن فعليه باللجوء للقضاء الإداري، كما يمكنه ال.

(1) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 53.

(2) عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 59.

(3) انظر نصّ المادة (81) الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(4) انظر نصّ المادة (81) الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(5) درين زاق، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص: الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر1، الجزائر، السنة الجامعية 2016-2017، ص 54.

أعتقد أن المشرع أحسن صنعا عندما جعل آراء اللجان الولائية للطعن ملزمة للإدارة الضريبية حتى يعزز ضمانات المكلف بالضريبة أكثر، ويجعل لهذه اللجان المصادقية اللائقة بها بوصفها ملجأ لكل مظلوم يمكنها أن تحقق له العدالة والإنصاف.

خاتمة:

في ختام دراستنا لموضوع ضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن يمكننا من الوصول للنتائج التالية:

1. أنشا المشرع اللجان الولائية للطعن لأجل توفير حماية مناسبة للمكلف بالضريبة مع الحفاظ على مصالح الإدارة الضريبية،
  2. تشكيلة اللجنة الولائية للطعن جاءت متوازنة، بما يسمح لها بأن تكون منصفة وحيادية،
  3. ضيق نطاق اختصاص اللجان الولائية للطعن سواء من ناحية سقف الضرائب التي تنظر فيها أو من ناحية نوعية الضرائب، يجعل منها لجنة محدودة التأثير والحماية،
  4. سحب المشرع شروط الشكوى الضريبية على الطعن أمام اللجان الولائية للطعن وهو أمر سهل من مهام المكلف بالضريبة،
  5. وضع المشرع مواعيد دقيقة للطعن وتبليغ المكلف بالضريبة أو رأي اللجنة للمعنيين به، حتى يأخذ كل طرف حقه في إطار الشفافية والوضوح لا للإجراءات،
  6. جعل المشرع آراء اللجنة ملزمة للإدارة الضريبية كفيل بحماية المكلف بالضريبة وإعطاء مصادقية أكثر في هذه اللجان حتى تؤدي دورها كما يجب أن يكون.
- يمكننا كذلك أن نقدم بعض التوصيات التي نراها مهمة لتعزيز ضمانات حماية المكلف بالضريبة أكثر في مواجهة الإدارة الضريبية، ومنها:

1. أن يرأس اللجنة الولائية للطعن قاض مختص في المسائل الضريبية، يضمن حياد وفعالية أكبر لهذه اللجان،
2. تمثيل أكبر للمجتمع المدني فيها مثل جمعيات حماية المستهلك،
3. توسيع اختصاصات اللجان الولائية للطعن لتشمل جميع أنواع الضرائب دون استثناء في نطاق إقليم الولاية،
4. جعل اللجنة الولائية للطعن درجة أولى وتكون بالتالي اللجنة الجهوية للطعن درجة ثانية قبل اللجوء للقضاء من شأنه تعزيز فعالية هذه اللجان وتخفيف العبء على القضاء،
5. تحديد الطبيعة القانونية لهذه اللجان بأن تصدر قرارات قابلة للطعن وليس مجرد آراء.

#### قائمة المصادر والمراجع

### أولاً)- الكتب:

1. أحمد نعيبي، الدعوى الضريبية في التشريع الجزائري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2016.
2. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
3. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
4. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005.

### ثانياً)- المقالات العلمية:

1. عبد الحليم سعدي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، جوان 2017.
2. هشام باهي، محمد بن محمد، شرط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد 12، العدد 01، مارس 2020.
3. وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، العدد 11، العدد 2، جوان 2017.
4. يحيى بديري، الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لغاية 2018، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد 6، العدد 1، جانفي 2019.

### ثالثاً)- الرسائل الجامعية:

1. يحيى بديري، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص: قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، السنة الجامعية 2011-2012.
2. درين زاق، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص: الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، الجزائر، السنة الجامعية 2016-2017.
3. سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع: قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2007-2008.

### رابعاً)- النصوص القانونية:

1. قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل بالمتتم.
2. القانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر بتاريخ 2008/04/23.