



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



تسوية المنازعات الضريبية أمام لجان الطعن الإدارية
في التشريع الجزائري

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة
الماستر في الحقوق، تخصص: قانون أعمال

إشراف:

د. عمار زعبي

إعداد الطالبة:

سميرة بلغواطي

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الإسم واللقب
رئيساً	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	أ. العروسي منصوري
مشرفاً ومقرراً	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	د. عمار زعبي
مناقشاً	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	د. دريس كمال فتحي

السنة الجامعية: 2019 - 2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله على نعمه التي لا يُنسى ذكرها، ولا يؤدّى بشيء من الأنواع شكرها، أحمده تعالى عند هذا المقام، وفي هذا المقام أثني عليه الخير كله ولا أحصي ثناء عليه وهو أهل الحمد والشكر والثناء وفي لحظات العرفان بالجميل وحسن الصنيع لا يسعنا إلا أن نحمد الله الذي وفقني في إتمام هذا العمل.

أتقدم بالشكر الجزيل وبكل صدق وإخلاص للأستاذ المشرف الدكتور عمار زعبي الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة التي كانت لنا خير معين في البحث، كما نشكره على جديته في العمل ونتمنى له التوفيق.

كما نتقدم بالشكر الجزيل للجنة المناقشة على قبولها مناقشة مذكرتي والتي سيكون لها دورهم في تقويم وتثمين هذا البحث.

وأهدي هذا العمل إلى كل أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة الوادي.

إلى كل زملائي بالدراسة خاصة طلبة سنة ثانية ماستر قانون أعمال.
كما لا يفوتنا في هذا المقام أن أشكر موظفي إدارة الضرائب بولاية الوادي.
وكل من ساعدنا ولو بكلمة طيبة أو دعاء كريم.

الإهداء

أهدي هذا العمل
إلى أغلى ما في الوجود
الوالدين الكريمين
زوجي وأولادي
إلى إخوتي وأخواتي
إلى كل أفراد عائلتي
وإلى كل صديقاتي

مقدمة

تأثرت الجزائر بالتقلبات الإقتصادية التي شهدتها العالم، وخاصة بعد إنهيار المعسكر الشرقي وفشل النظام الاشتراكي، بدأ التوجه نحو اقتصاد السوق الذي ترجم في بداية الأمر بإصدار القانون التوجيهي للمؤسسات، ثم بعد ذلك خوصصة هذه المؤسسات وتحرير السوق الداخلية.

واجهت الجزائر العديد من الصعوبات في سياق تحولها من الإقتصاد المخطط مركزيا إلى اقتصاد السوق، بالخصوص في مسألة تمويل المشاريع الاقتصادية وتحقيق التنمية، لهذا حاولت الاعتماد على مجموعة بدائل من بينها الاقتراض الخارجي وتشجيع الاستثمار والضرائب

كان من أهم موارد تمويل الميزانية هي الضرائب، التي تعتبر مصدر مهم لتمويل الإنفاق الحكومي، ورفع مستوى معيشة الأفراد وتحقيق التنمية الاقتصادية.

الضريبة هي مبلغ من النقود تفرضه الدولة جبراً وبصفة نهائية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وذلك لتغطية الإنفاق وفق سياسة مالية معينة.

عرفت الضريبة تطوراً كبيراً من خلال أنظمتها القانونية وأسس حسابها وربطها وتحصيلها، ومعالجة المنازعات المطروحة بخصوصها منذ الاستقلال وإلى غاية يومنا هذا.

الضريبة تقوم على أساس العدل والمساواة والشرعية، إذا تم تأديتها على أكمل وجه، بحيث يتحمل كل مكلف بالضريبة على قدر استطاعته أو حسب مقدوره ونسبة دخله، كما يجب أن تكون الضريبة محددة في مقدارها وغير غامضة في مواعيدها وطرق تحصيلها وهذا ما يؤدي إلى ثبات النظام الضريبي واستقراره.

قام المشرع بوضع مجموعة من النصوص القانونية التي تنظم الضريبة، تتضمن الوعاء الضريبي وأسس تعديل قيمتها والمكلفين بها وكيفية تحصيلها وأدائها والاعتراض عليها والعقوبات المتعلقة بها، ووضع الإجراءات القانونية لكل من يعرقل استخدام الإدارة لسلطاتها، كذلك أورد النظام الضريبي ضمانات للمكلف بالضريبة تكفل له الحماية من تعسف أو خطأ الإدارة الضريبية.

تشكل الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية لما لها من سلطة وسيادة وإمكانيات تتميز بها عن الفرد مستمدة سلطتها من سلطة الدولة نفسها بتقدير دينها بطريقة دقيقة، مستعملة جميع الوسائل القانونية لجمع الأدلة والبيانات للوصول إلى النتيجة النهائية للوعاء الضريبي، وتحديد طرق تحصيله وفقا للإجراءات المنصوص عليها قانوناً.

أثناء تطبيق النصوص القانونية وحساب الوعاء الضريبي وكيفية تحصيل الضريبة قد ينشأ خلاف بين الإدارة التي تتمتع بامتيازات السلطة العامة والمكلف بالضريبة الذي غالباً ما يجهل النصوص المتعلقة بفرض الضريبة، كما قد تقع الإدارة في أخطاء أثناء تطبيقها للنصوص المتعلقة

بفرض الضريبة وجبايتها وفرضها أو قد تتعسف وتتجاوز صلاحيتها القانونية، وهذا ما لا يُرضي المكلف بالضريبة مما يؤدي إلى خلق المنازعة الضريبية.

وضع المشرع الجزائري مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة سعياً منه لفض هذه المنازعات التي تمتاز بالتعقيد وكثرة الأحكام المنظمة لها، ونظر للتعدلات المتعاقبة والكثيرة عبر قوانين المالية المتلاحقة، حدّد المشرع للمكلف بالضريبة مرحلتين لتسوية المنازعات الضريبية، المرحلة الأولى تسمى التسوية الإدارية، وفيها طريقتان: الطريق الأول هو التظلم (الشكاية)، أما الطريق الآخر فهو اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، يعتبر هذا الأخير إجراءً اختياريًا.

وفي حالة عدم التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية يمكن أن يلجأ المكلف بالضريبة إلى المرحلة الثانية، وتسمى التسوية القضائية، أي اللجوء للقضاء لغرض فض المنازعة.

قام المشرع بإصدار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالأمر 76 - 101 الصادر بتاريخ 1976/12/06. ثم أدخل إصلاحات جذرية على جل القوانين الجبائية بموجب القانون 90-36 الصادر بتاريخ 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 المعدل لقانون الضرائب بتاريخ 2001/12/31، وبصدور قانون المالية لسنة 2002 وضع المشرع نظام خاص بالإجراءات الجبائية حيث تضمن جميع القواعد الواجب اتباعها لحل المنازعات الجبائية.

وعليه، أصبح النظام الجبائي الجزائري يتضمن قواعد مقننة في نصوص خاصة هي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على القيمة المضافة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع، ثم قانون الإجراءات الجبائية.

تكمن الأهمية العلمية والعملية لموضوع المنازعات الضريبية في ما يلي:

- أنه من الموضوعات التي تُعنى بالضريبة التي تعتبر مورداً هاماً للخزينة العمومية خاصة في ظل تناقص موارد الدولة بفعل انخفاض أسعار المحروقات.

- الجانب الاجرائي المتعلق بالمنازعة الضريبية يتميز بنوع من الخصوصية، إذ تخضع إجراءاتها إلى قواعد عامة وقواعد خاصة،

- إنتشار المنازعات الضريبية في الوقت الراهن، وهذا راجع إلى التوجه نحو إقتصاد السوق، وبالتالي حرية التجارة، ممّا ينتج عنه زيادة في عدد المكلفين بالضريبة،

- تغير القوانين الضريبية المستمر، وتعرضها إلى التعديلات المستمرة والمتلاحقة وذلك بموجب قوانين المالية.

على ضوء ما سبق، وفي ظل تعقّد الإجراءات المتعلقة بالمنازعة الضريبية، وكذا عدم تساوي المراكز القانونية بين طرفي المنازعة، ولما تتمتع به الإدارة الضريبية من إمتيازات السلطة العامة، فإننا نطرح السؤال التالي:

هل الإجراءات المقررة لتسوية النزاع الضريبي أمام لجان الطعن الإدارية كافية لحماية المكلف بالضريبة؟

في إطار معالجة هذا الموضوع إعتدنا منهج تحليل المضمون ويظهر ذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية، فضلا عن ذلك إعتدنا المنهج الوصفي، ويتجلى ذلك من خلال التعرض لبعض المفاهيم القانونية، مع الاستعانة بالمنهج التاريخي والمقارن في بعض جوانب البحث.

سبب إختيارنا لهذا الموضوع هو ندرة الدراسات السابقة في موضوع النزاع الضريبي بالخصوص تسوية النزاع الضريبي أمام لجان الطعن الإدارية.

تستهدف من هذه الدراسة تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه لجان الطعن الإدارية في حماية المكلف بالضريبة في المنازعات الجبائية.

بخصوص أهم الصعوبات التي واجهت دراستنا لهذا الموضوع، نذكر ما يلي:

- ندرة المراجع المتخصصة ممّا جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية وتحليلها.

- عدم إستقرار القوانين الجبائية، وهذا نتيجة للتعديلات المتكررة في قوانين المالية مما يصعب الإلمام بها.

من أهم الدراسات السابقة لهذا الموضوع، وجدنا ما يلي:

- الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، من إعداد الطالب بدايري يحي، مذكرة مقدمة إستكمالا لمتطلبات شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2012.

- المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري، من إعداد الطالب قصاص سليم مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008.

باقي الدراسات كانت دراسات وصفية أكثر منها تحليلية، ساعدتنا مساعدة طفيفة في دراسة هذا الموضوع.

لمعالجة الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين: الفصل الأول بعنوان حماية المكلف بالضريبة أمام اللجان الإقليمية للطعن، قسمنا الفصل إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول:

ملاح حماية المكلف بالضريبة في تشكيلة واختصاصات اللجان الإقليمية للطعن وفي المبحث الثاني: ملاح حماية المكلف بالضريبة في إجراءات الطعن أمام اللجان الإقليمية.

أما الفصل الثاني فهو بعنوان حماية المكلف بالضريبة أمام اللجنة المركزية للطعن ولجان أخرى متخصصة، قسّمنا هذا الفصل إلى مبحثين، الأول تحت عنوان حماية المكلف بالضريبة أمام اللجنة المركزية للطعن، والمبحث الثاني: حماية المكلف بالضريبة أمام لجنة المصالحة ولجان إلتماس العفو.

وفي الأخير أنهينا هذا البحث بخاتمة تضمنت أهم النتائج التي توصّلنا إليها ثم قدمنا بعض الاقتراحات التي رأينا أنها تثرى هذا الموضوع.

الفصل الأول

حماية الملف بالضرية أمام
اللجان الإقليمية للطبعة

تمهيد:

أعطى المشرع الحق للمكلفين بالضريبة في عرض نزاعاتهم على لجان إدارية مختصة وذلك راجع إلى عدم مساواة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ونظرا لعدم تكافؤ المراكز القانونية، لذلك لجأ المشرع إلى تنظيم العلاقة ما بين الإدارة الضريبة والمكلف بدفع الضريبة من أجل تمكين هذا الأخير من اللجوء إلى الطعن أمام اللجان في إطار التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية وبالتالي تجنبه اللجوء إلى القضاء، حيث نصت المادة 80 من قانون الإجراء الجبائية، أنه في حالة لم يرض المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه يمكن له اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، وقد أحدث المشرع هذه اللجان للمحافظة على التوازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطات إستثنائية في المتابعة والتحصيل، تناولت أغلب التشريعات الضريبية في العالم أنواع مختلفة من اللجان الطعن الإدارية وحذا المشرع حذوه هذه التشريعات بنصه على أنواع عديدة من هذه اللجان في المجال الجبائي، من بينها اللجان الإقليمية الممثلة في لجنة الطعن الولائية ولجنة الطعن الجهوية التي تم إحداثها مؤخرا، فمنذ نشأة لجان الطعن الإدارية وذلك بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969، أدخل المشرع عدة تعديلات عميقة وجذرية سواء من ناحية التشكيلة البشرية أو في الإختصاصات والمهام المنسوبة إليها، وذلك نتيجة الإصلاحات الإقتصادية وفتح المجال أمام الإستثمارات الأجنبية، ومما سبق ذكره سنتناول في هذا الفصل حماية المكلف بالضريبة أمام اللجان الإقليمية للطعن فخصصنا المبحث الأول لملامح حماية المكلف بالضريبة في تشكيلة وإختصاصات لجان الطعن الإقليمية وخصصنا المبحث الثاني لملامح حماية المكلف بالضريبة في إجراءات الطعن أمام اللجان الإقليمية للطعن وسير عملها وطبيعة آراءها.

المبحث الأول:

ملاح حماية المكلّف بالضريبة في تشكيلة وإختصاصات اللجان الإقليمية.

يرتبط إختصاص وتشكيلة لجان الطعن الإقليمية بنوع الضريبة وذلك طبقاً لنص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أن الطعون المقدمة أمام لجان الطعن يجب أن تتعلق بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وقد توزعت وتباعدت أحكام هذه اللجان عبر مجموعة هامة من قوانين المالية المتتالية، حيث تأخذ هذه اللجان التعداد الشكلي بحسب كل لجنة، وتجلّى إختصاص هذه اللجان عند أول إنشاء لها بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969، في تصحيح الأخطاء التي ترتكب أثناء تأسيس أو حساب الضريبة، أو الحصول على حق يخوله القانون والأنظمة، ولا يمكن اللجوء إلى هذه اللجان في حالة لجوء المكلّف بالضريبة إلى القضاء، ومن خلال ما سبق طرحه سنتناول في هذا المبحث إختصاص وتشكيلة اللجان الإقليمية وسيكون ذلك عبر مطلبين (المطلب الأول) تشكيلة وإختصاصات اللجنة الولائية للطعن و(المطلب الثاني) تشكيلة وإختصاصات اللجنة الجهوية للطعن.

المطلب الأول: تشكيلة وإختصاصات اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

تم إستحداث اللجنة الولائية للطعن لأول مرة بموجب المادة 1/301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعدلت وتممت بالمادة 18 من قانون المالية 1998 والذي تنص على "تؤسس لدى كل ولاية لجنة طعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹، أما ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية سنة 2014 في المادة 81 مكرر في فقرتها الثانية على أنه "تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة²، ويجدر الإشارة أن أول إنشاء لهذه اللجنة كان على مستوى المجالس الشعبية الولائية، حيث ورد في في فحوى القرار الصادر عن وزير المالية والتخطيط المؤرخ في 1970/03/02 على أن "تنشأ لدى كل مجلس شعبي ولائي لجنة طعن للضرائب المباشرة"³، وتوالت النصوص التشريعية وجاءت بمجموعة من التعديلات التي مست اللجنة الولائية للطعن في تشكيلاتها وإختصاصاتها حتى أصبحت بصفتها الحالية، وذلك

¹ - المادة 18 من قانون 97_02، المتضمن قانون المالية 1998 المؤرخ في 1997/12/31 الجريدة الرسمية عدد 89، الصادرة بتاريخ 1997/12/31

² - المادة 81 مكرر 2، من قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المعدل بموجب قانون المالية 2015 المؤرخ في 2015/12/31 الجريدة الرسمية رقم 72، الصادرة بتاريخ 2015/12/31

³ - القرار الوزاري المؤرخ في 1970/03/02، المتضمن تعديل وتتميم القرارات المؤرخ في: 1969/10/06، المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها، الجريدة الرسمية عدد 31 الصادرة بتاريخ 1970/10/03.

لتنماشى مع التطورات الاقتصادية والإصلاحات التي جاء بها قانون المالية لسنة 1991 وسنة 1992 لفتح المجال أمام الاستثمارات الأجنبية، ولدراسة تشكيلية واختصاصات اللجنة الولائية للطعن، قسمنا هذا المطلب إلى فرعين، الفرع الأول تناولنا تشكيلة اللجنة الولائية للطعن قبل قانون المالية 2016 وما جاء بعده، ثم تناولنا في الفرع الثاني اختصاصات اللجنة الولائية للطعن.

الفرع الأول: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن.

أسندت المادة 23 من الأمر 68 - 654 المتضمن قانون المالية 1969 تنظيم هذه اللجنة إلى وزير الدولة المكلف بالمالية بحسب ما ورد في المادة 17 من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969¹.

أولاً: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن قبل قانون المالية سنة 2016.

كانت تشكيلة اللجنة الولائية للطعن قبل صدور قانون المالية 2016 كالآتي:

- رئيس المجلس الشعبي الولائي أو ممثله رئيساً
- ممثل الحزب
- المدير الجهوي للضرائب المباشرة
- الغرفة التجارية بالولاية.
- خمسة أعضاء مرسمين وخمسة أعضاء نواب يعينهم المجلس الولائي من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي الذين لهم دراية كافية للقيام بأعمال اللجنة.
- وبعد صدور الأمر 76 - 101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة تم حذف عضوية الوالي أو ممثله من هذه اللجان².
- وعدلت المادة 30 من القانون 90 - 36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تم حذف ممثل الحزب وإعادة تمثيله عن الوالي في تشكيلة هذه اللجنة فأصبحت تتشكل من³.
- قاضي يعينه رئيس المجلس المختص إقليمياً رئيساً.

¹ - المادة 17 من القرار ، المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها ، المؤرخ في 06/10/1969 الجريدة الرسمية عدد 2 الصادرة بتاريخ 06/01/1970

² - يعي بدائري، الإطار القانوني لتسوية المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2011_2012، ص 100.

³ - المادة 30 من قانون 90 - 36 المتضمن قانون المالية 1991 المؤرخ في: 31/12/1990 الجريدة الرسمية، عدد 57 الصادرة بتاريخ 31/12/1990.

- ممثل عن الوالي.
 - المفتش القسبي للضرائب.
 - ممثل عن الغرفة التجارية الولائية، وفي حالة عدم وجودها الغرفة التجارية التي يمتد اختصاصها إلى الولاية المذكورة.
 - خمسة أعضاء مرسومين وخمسة أعضاء إضافيين تعينهم الجمعيات والإتحادات المهنية في حالة عدم وجودها يختار الأعضاء رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء هذا المجلس.
 - يتولى مهام الكاتب مفتش من الضرائب المباشرة يعينه المفتش القسبي للضرائب على مستوى الولاية.
 - ثم جاءت المادة 50 من القانون 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 والذي أضاف إلى تشكيلة اللجنة الولائية للطعن ممثل عن الغرفة الفلاحية¹.
- وما يمكن ملاحظته من تكوين هذه اللجنة أن المشرع جسد نوع من التوازن عموماً بين الإدارة والمكلفين بالضريبة، بحيث تشتمل على عدد لا بأس به من الأعضاء الذين تم إختيارهم من طرف الجمعيات والإتحادات المهنية، بالإضافة إلى عضوية وتمثيل المجلس الشعبي الولائي بها، كما وفق بإسناده رئاسة اللجنة إلى قاض مما يشكل معيار قانوني يضمن بذلك حياد وإستقلالية القاض وإبتعاده عن جميع الضغوطات التي من شأنها المساس بمصالح الأطراف وهذا ما يشكل ضماناً للمكلفين بالضريبة، وعند مقارنة تشكيلة اللجنة الولائية للطعن في التشريع الجزائري وتشكيلة لجنة المحافظة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة(*)، نجد أن التشريع الفرنسي أسند رئاسة هذه اللجنة إلى رئيس المحكمة الإدارية، وبالتالي فإن المشرع الفرنسي كان أكثر دقة لأن القاض الإداري أقرب من حيث الإختصاص إلى النزاع الضريبي مقارنة بقاض عادي.

ثانياً: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن بموجب قانون المالية سنة 2016.

إستمر الوضع في تشكيلة اللجنة الولائية للطعن إلى غاية صدور قانون المالية 2016 متضمن تغيراً كبيراً في التشكيلة فأصبحت كالتالي².

(*) لجنة المحافظة في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة في التشريع الفرنسي هي نفسها اللجنة الولائية للطعن في التشريع الجزائري.

¹ - المادة 50 من قانون 91 - 25، المتضمن قانون المالية 1992، المؤرخ في 23/12/1991 الجريدة الرسمية عدد 65 الصادرة بتاريخ 18/12/1991

² - المادة 27 من قانون 15 - 18 المتضمن قانون المالية 2016، المؤرخ في 30/12/2015 الجريدة الرسمية عدد 72 الصادرة بتاريخ 31/12/2015.

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً، أما في حالة غياب هذا الأخير فإن أعضاء اللجنة الولائية للطعن يختارون رئيساً من بينهم.
- عضو واحد من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة للولاية.
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الولائي للضرائب أو ممثله الذي له رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.
- توكل مهام كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركز للضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب.
- كما مس قانون المالية لسنة 2017¹ أيضا هذه التشكيلات¹. لتصبح أكثر تقنية حيث أوكل رئاسة اللجنة لمحافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ونلاحظ هذه المرة أن تشكيلة اللجنة الولائية للطعن بعد تعديل قانون المالية 2016 يطغى عليها الجانب الإداري، بعد ما أسند المشرع رئاستها إلى محافظ الحسابات(*)، الذي يعتبر مختص في الجانب المالي، وبالتالي له دور في المحافظة على مصالح الإدارة على حساب مصلحة المكلف بالضريبة، ودراسته للنزاع تتسم بالطابع التقني، على عكس القاض الذي من شأنه تحقيق العدالة وتوفير حماية أكثر للمكلف بالضريبة، وبذلك المشرع لم يكن صائبا في حذف عضوية القاض من تشكيلة اللجنة الولائية للطعن، وبالتالي وجب على المشرع تدارك النقص على مستوى التشكيلة وإضافة قاض و ممثلين عن المكلف بالضريبة من خلال إشتراك النقابات المهنية واتحاد التجار والجمعيات المهنية وهذا مايمنح للمكلف ضمانا كافية للنظر في الطعون المقدمة أمام اللجنة الولائية للطعن.

(*) محافظة الحسابات في مفهوم القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه ولحسابه الخاص وتحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

¹ - المادة 48 من قانون 16 - 14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، المؤرخ 2016/12/28، الجريدة الرسمية عدد 77 الصادرة بتاريخ 2016/12/29

الفرع الثاني: إختصاص اللجنة الولائية للطعن.

أولاً- إختصاص اللجنة الولائية للطعن حسب المعيار الموضوعي.

تختص اللجنة الولائية للطعن في الطلبات الرامية إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء لحسابها، وإما الاستفادة من حق ناجم عن تدبير تشريعي أو تنظيمي¹، بحيث كان إنشاء هذه اللجان على مستوى المجالس الشعبية الولائية قبل أن يتحول الأمر فيها بعد إلى إنشائها على مستوى الولاية، وبالتالي تختص هذه اللجنة في جميع الطلبات التي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

وكذا الطلبات التابعة لإختصاص مركز الضرائب الذي يقدمها المالك بالضريبة².

ومن خلال التعديلات المستمرة تبين أن إختصاص اللجنة الولائية للطعن مست عدة تغيرات، فقد كانت عند إنشائها تخص أيضا بالطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الدائرة للطعون في الضرائب المباشرة، وتصدر آراء بشأن الطلبات التابعة للإختصاص الولائي والرامية للحصول على تخفيف وتخفيض في الضرائب المقررة قانونا.

كما كانت تختص بتحديد الربح ورقم الأعمال بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الإداري وذلك عند اختلافهم مع الإدارة حول رقم أعمالهم وأرباحهم السنوية³.

ثانيا- إختصاص اللجنة الولائية للطعن حسب المعيار المالي:

تنظر اللجنة الولائية للطعن في الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب والتي عرفت عدة تعديلات في المبالغ المالية، وآخر ما جاء به هو قانون المالية لسنة 2016، حيث تبدي اللجنة الولائية للطعن رأيها في الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة أقل أو يساوي 20 مليون دينار جزائري 20,000,000 دج والتي سبق للإدارة أن أصدرت بشأنها قرار بالرفض الجزئي⁴.

وحسب القانون 03 – 22 المتضمن قانون المالية لسنة 2004⁵، كانت اللجنة الولائية للطعن تبدي رأيها في الطلبات الرامية إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في قرار أساسه

¹ - المادة 81 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق للذكر

² - شهرزاد بالمقران، لجان الطعن في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012 – 2012، ص 24.

³ - يعي بداري، مرجع السابق، ص 90.

⁴ - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. المعدل والمتمم، السالف الذكر.

⁵ - المادة 7 من قانون 03 – 22 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 المؤرخ في 2003/12/29، الجريدة الرسمية عدد 83 الصادرة بتاريخ 2003/12/30.

الضرية لحسابها أو الاستفادة من حق مترتب عن حكم تشريعي تنظيمي، ويجب أن تنصب هذه الطلبات للطعون التي كانت محل رفض لجنة الطعن على مستوى الدائرة، ثم

جاء قانون 24_06 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007 إلا أنه لم يغير في مبلغ الضرية فألغى من مجال إختصاصها الطعون التي كانت محل طعن الدائرة¹.

وبمقارنة إختصاص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة في الجزائر مع لجنة المحافظة للضرائب المباشرة في فرنسا نجد أن هذه الأخيرة تدخل في مجال إختصاصها:

- حساب مبلغ الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية والأرباح الفلاحية.
- أرقام الأعمال المحددة حسب النظام الحقيقي.
- تحديد قيمة العناصر للمحل التجاري وكذا الفوائد والأسهم والحصص في الشركات العقارية كقاعدة لحساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة.
- تحديد نوع الإقتطاعات المحسومة التي يمكن خصمها من الأرباح الصناعية والتجارية.
- كما تدخل في النظام الجزائي للمكلفين الخاضعين للضرية على الأرباح الصناعية والتجارية². وتعد لجنة المحافظة جهة إستئناف للقرارات الصادرة عن لجنة البلدية في مادة الضرائب المحلية.

ومما سبق ذكره نجد أن المشرع الفرنسي أعطى إختصاصات أوسع لهذا النوع من اللجان مقارنة بالتشريع الجزائري وذلك بجعلها جهة إستئناف للقرارات الصادرة عن اللجان البلدية بالإضافة إلى إشراكها مع إدارة الضرائب في عملية إعداد التقديرات الجزافية.

والملاحظ هنا أن المشرع قلص من حجم إختصاص وإستقلالية اللجنة الولائية للطعن عبر مختلف التعديلات التي عرفت، حيث كانت تختص هذه اللجنة عند أول إنشائها بالطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الدائرة، كما كانت الإدارة ملزمة بإحالة النزاع على هذه اللجنة في حالة إختلاف المكلفين بالضرية مع الإدارة حول أرقام أعمالهم وأرباحهم السنوية، وبالتالي فإلغاء إمكانية الطعن التدرجي أمام اللجان يمكن أن يؤثر على ضمانات المكلف بالضرية وحقه في اللجوء للطعن أمام هذه اللجنة على عكس المشرع الفرنسي الذي إعتمده منذ أول إنشائه لهذا النوع من اللجان وأبقى عليه.

¹- المادة 50 من القانون 24_06، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، المؤرخ في 26/12/2006 الجريدة الرسمية عدد 85 الصادرة بتاريخ 2006/12/27.

²- يحي بداري، مرجع سابق، ص 91.

المطلب الثاني: تشكيلة وإختصاصات اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.

أحدث المشرع اللجنة الجهوية بموجب المادة 27 من القانون رقم 15 – 18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 والمتضمن قانون المالية لسنة 2016¹، ويكون ذلك بمناسبة إلغاء لجنة طعن الدائرة، وألغيت هذه اللجنة بموجب القانون 15-18 السابق الذكر، ولعل من أهم الأسباب التي أدت بالمشرع إلى إلغاء لجنة طعن الدائرة (*) تعود إلى مجموعة من النقائص التي تتعلق كون أن هذه الأخيرة تميل في معالجتها لبعض الملفات إلى الجانب الإجتماعي وكون أن معظم أعضائها لا يتمتعون بمعرفة كافية لقواعد القانون الجبائي، هذا ما أدى بالمشرع لإستحداث هذه اللجنة محاولة منه تدارك النقائص التي سبقت إنشاء هذا النوع من اللجان، فسنتناول في هذا المطلب تشكيلة وإختصاصات اللجنة الجهوية للطعن وفق قانون المالية لسنة 2016.

الفرع الأول: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن بموجب قانون المالية 2016.

سنتناول من خلال ذلك التشكيلة والتسيير الداخلي للجنة الطعن الجهوية.

أولاً: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة.

تنشأ لدى كل مديريات جهوية لجنة طعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة مشكلة كما يأتي²:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين رئيساً.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.

¹ - المادة 27، قانون رقم 15 – 18، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، السابق ذكره.

(*) تم إنشاء لجنة الدائرة بوجوب قانون المالية لسنة 1994 وألغيت بموجب قانون المالية 2016.

² - المادة 81 مكرر 2، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السالف الذكر

- ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
 - ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
 - في حالة وفاة أو استقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة، ويمكن أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبير موظفا يكون له صوت إستشاري.
- وما يلاحظ في هذه التشكيلية التي إعتدها المشرع بالنسبة للجنة الجهوية المحدثة مؤخراً أنه تبنى نفس الطريقة في تحديد صفة أعضاء اللجنة الولائية للطعن وبالتالي يكون قد أكد على وجود مختصين في المجال المالي حيث أسند رئاستها لخبير محاسبي، وأصبحت الإدارة الضريبة عضو في اللجنة مما جعل تشكيلة هذه اللجنة في تكوينها يغلب عليها الطابع الإداري على الجهات الممثلة للمكلفين بالضريبة من الجمعيات المهنية والحرفية وغياب تام للجهات القضائية، لتمتاز اللجنة بطابع تقني ومالي مما لا يضمن للمكلف بالضريبة حقه إتجاه الإدارة ولا يوفر حماية كافية للنظر في الطعون المقدمة أمام اللجنة الجهوية.

ثانياً: التسيير الداخلي للجنة الطعن الجهوية في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.

يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب يتم تعيينه من طرف المدير الجهوي للضرائب¹.

تجتمع اللجنة بناء على إستدعاء من الرئيس مرتين في الشهر الواحد ولا يصح الاجتماع إلا بحضور أغلبية الأعضاء، كما تقوم اللجنة باستدعاء المكلفين بالضريبة أو ممثليهم القانونيين لسماع أقوالهم كما تقوم هذه الأخيرة بتبليغهم الإستدعاء قبل 20 يوم من تاريخ إنعقاد الاجتماع، ولا بد أن يتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس ويتم تبليغ آراء اللجنة حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب في أجل 10 أيام من تاريخ انتهاء أشغال اللجنة².

الفرع الثاني: إختصاصات اللجنة الجهوية للطعن.

حسب نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية فإن إختصاص لجنة الطعن الجهوية له علاقة مع نوع الضريبة، حيث أن الطعون المقدمة أمامها يجب أن تتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة، فالضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي تقع على

¹ - فاروق شرقي، التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص منازعات عمومية، قسم الحقوق، جامعة أم البواقي السنة الجامعية 2017_2018، ص 32

² - المادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر

عاق المكلّف بصفة مباشرة، أما الرسوم على رقم الأعمال قد أنشأت بموجب قانون المالية لسنة 1996 وهي رسوم تفرض على أشخاص طبيعيين أو معنويين أي أصحاب مهن حرة¹.

حيث تبدي اللجنة الجهوية رأيها حول ما يلي:

الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال عشرون مليون دينار (20.000.000) دج ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000) دج، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي².

ومما سبق ذكره حول إختصاص اللجنة الجهوية للطعن نلاحظ أن المشرع إعتد على المعيار المالي في توزيع الإختصاص لهذه اللجنة والمبني على أساس مبلغ الضريبة والرسوم موضوع الطعن، فقد كان الأمر في السابق مقتصرأ على المعيار المالي والموضوعي معاً للجان الطعن نظراً لوجود جهة وحيدة مختصة بتسير ملفات المكلفين بالضريبة ومن ثم عملية تحديد وفرض الضريبة، والممثلة في مفتشيات الضرائب، قبل إستحداثه لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية، ومديريات كبريات المؤسسات، فكان من الأفضل على المشرع ترك الحال على ما هو عليه سابقاً بإعتماده على المعيارين معاً المالي والعضوي وذلك لتفادي التداخل والإزدواج في الإختصاص فيما بين لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة، وهذا التداخل في الإختصاصات يصعب على المكلف بالضريبة فهمه وبالتالي يؤثر على ضمانات حمايته.

¹ - شاوش يلس، المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية سنة 2013، ص 177

² - المادة 2/48 من قانون 14-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، السابق الذكر

المبحث الثاني:

ملاحح حماية المكلّف بالضريبة في إجراءات الطعن أمام اللجان الإقليمية وسير عملها وطبيعة آرائها.

تنص المادة 394 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "يحق لمقدمي الشكايات أن يلتجئوا إلى لجان الطعن الإدارية....من أجل الحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء أو حساب الضريبة وإما على الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي" ولا تتدخل لجان الطعن الإقليمية للضرائب المباشرة، لإبناء على طلب من المكلّف بالضريبة، وهنا يظهر بأن طرح النزاع على لجان الطعن الإدارية أمر اختياري بالنسبة للمكلّف، فهو مخير بإتباعه الإجراء السابق أو يخطر هذه اللجان أو يباشر الدعوى القضائية وذلك بلجوءه إلى الجهات القضائية المختصة، ويكون من فائدة المكلّف بدفع الضريبة بإتباع الطريق الأول لأنه يستفيد من هذه الإجراء المسبق¹، وهو إجراء مرن يميز مرحلة التنازع الإدارية كما تدخل هذه اللجان في حوار مع المكلّف والإدارة الضريبية من شأنه أن يمكن المدير من إجراء فحص ثاني للشكاية المقدمة له والرجوع عن قراره الأول إذا كان لذلك مقتضى، وسنعرض في هذا المبحث كيفية تدخل لجان الطعن الإقليمية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لحماية المكلّف بالضريبة وتوضيح طبيعة آراءها عبر مطلبين التاليين.

المطلب الأول: إجراءات الطعن أمام اللجان الإقليمية للطعن.

يقصد بإجراءات الطعن أمام اللجان الإقليمية هو كيفية تدخل هذه اللجان في النزاع الضريبي² بحيث تتدخل بطلب من المكلّف بالضريبة³.

فالمشرع الجزائري جعل اللجوء إلى هذه اللجان جوازيا وممكنا وبالتالي المكلّف بالضريبة الذي لم يرضى بقرار إدارة الضرائب، له الإختياري في اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان من عدمه حسب المادة 80 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية⁴ وبالرغم من أن المشرع جعل هذا الإجراء إختياري إلا أنه أحاطه بجملة من الشروط المتعلقة بالأجال وبمحتوى الطلب وهذا ما سنتطرق إليه في الفروع التالية:

¹ - حسين فريجة، إجراءات المنازعات في الجزائر، دار العلوم والنشر والتوزيع، عناية، الجزائر، 2008، ص 45.

² - يعي بدايري، مرجع السابق، ص 113.

³ - حسين فريجة، مرجع سابق، ص 45.

⁴ - المادة 1/80، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السالف الذكر.

الفرع الأول: شكل ومحتوى عريضة الطعن أمام اللجان الإقليمية.

لم ينص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابقا، ولا قانون الإجراءات الجبائية فيما بعد، على محتوى وشكل العريضة رغم التعديلات التي مست محتوى وشكل الطعون المقدمة أمام لجان الطعن.

حددت المادة 391 من قانون الضرائب المباشرة، شروط الشكاية المقدمة إلى مدير الضرائب، وبينت أن الشكاية لا تخضع لرسم الطابع ويمكن تحريرها على ورق

مدموغ، يجب أن تكون فردية، أن تتعلق الشكاية بالضريبة الواقعة في بلدية محددة، والشرط الأساسي لقبول شكاية المكلف أن يكون قد تقدم بطلبه أولا إلى مدير الضرائب للولاية.

ذهب مختصين باحثين في هذا المجال إلى وجوب أن تكون هذه الطعون بنفس الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة بالشكوى النزاعية أمام إدارة الضرائب¹. أي في شكل التظلم المسبق.

بالرجوع إلى التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب ذاتها نجد هذه الأخيرة تنص على أنه يكفي إخطار رئيس لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة المختصة بواسطة طعن عادي مرفق بنسخة من قرار الرفض المتخذ من الإدارة الجبائية، أما عن محتوى الطعن فإضافة إلى إسم ولقب وعنوان الطاعن فيكفي أن يبين هذا الأخير طبيعة الضرائب والحقوق موضوع الطعن، مع توضيح إستنتاجاته وأساس طلباته، مع إرفاق طعنه بالوثائق الإثباتية التي بحوزته، وفي جميع الأحوال لا يمكن أن تتجاوز طلباته الواردة في طعنه تلك الطلبات الواردة في شكواه أمام إدارة الضرائب.

والملاحظ هنا أن الطعن العادي هو تسهيل لعملية الطعن وبالتالي شكل من أشكال حماية المكلف بالضريبة وإرفاق الطعن بالوثائق اللازمة هو أمر منطقي.

الفرع الثاني: المواعيد المتعلقة بلجان الطعن الإقليمية.

اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية تحكمه مواعيد على المكلف بالضريبة إحترامها وإلا تم رفض طعنه أمام هذه اللجان، وبدورها قيدها المشرع بمواعيد تتعلق ببت هذه اللجان في الطعون المرفوعة أمامها وكذا تبليغها إلى المعنيين ولذلك إرتأينا تقسيم هذا الفرع كما يلي²:

- المواعيد العامة المتعلقة بلجان الطعن الإقليمية (أولا)

- المواعيد الخاصة المتعلقة بلجان الطعن الإقليمية (ثانيا)

¹ - حسين فريجة، مرجع السابق، ص 47.

² - المادة 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

أولاً: المواعيد العامة المتعلقة بلجان الطعن الإقليمية.

إذا لم يقتنع المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه من قبل الجهة التي قدم أمامها شكواه، سواء كان مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوي للضرائب، فبإمكانه إما اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية المختصة، أو التوجه مباشرة إلى رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، وقد حدد المشرع الجزائري أجل اللجوء إلى إحدى لجان الطعن الإقليمية، و المتخصصة بأربعة (04) أشهر ويبدأ حساب الأجل ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة¹.

وتجدر الإشارة إلى أن أجل اللجوء إلى لجان الطعن الإقليمية كان في السابق محدد بشهرين (02)، وتم رفعه إلى أربعة (04) أشهر بموجب قانون المالية 2009²،

الملاحظ هنا أن المشرع لم يفسر تمديد الأجل إلى هذا الحد، خاصة أن هذا الطعن ذو طابع اختياري، كما أن النزاع يتعلق بالأساس بمادة الضرائب، ومعظم هذه الحقوق مرتبطة بمكلفين من فئة التجار والذين تعتمد معاملاتهم بالأساس على عامل السرعة والوقت.

بمجرد استلام اللجنة المختصة الطعن من المكلف بالضريبة، تلتزم بإصدار قرار حول هذا الطعن المرفوع إليها، إما بالقبول أو الرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر، وفي حالة صمت اللجنة بعد مرور (04) أشهر من تاريخ الطعن فإن هذا الصمت يعتبر رفضاً ضمناً للطعن حسب نص المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية³، وهنا يمكن للمكلف بالضريبة التوجه إلى المحكمة الإدارية ورفع دعواه ابتداء من تاريخ إنقضاء الأجل المسموح للجنة كي تبت في الطعن.

كما نلاحظ أن احتساب هذا الأجل مرتبط أساساً بتاريخ تبليغ قرار إدارة الضرائب إلى المكلف بالضريبة بشأن شكواه.

وأن الآجال التي منحها المشرع للجان الطعن كي تبت في الطعن المرفوع أمامها، وكذا آجال رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية هي نفس الآجال المقدرة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية كونه الأصل العام ولكون المنازعة الضريبية منازعة إدارية⁴.

¹ - المادة 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية. المعدل والمتمم، السابق لذكر.

² - المادة 42 من القانون 21_08، المتضمن قانون المالية 2009، المؤرخ في 2008/12/31 الجريدة الرسمية، عدد 74 الصادرة بتاريخ 2008/12/31

³ - المادة 1/81، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

⁴ - المادة 830 من القانون رقم 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المؤرخ في 2008/02/25 الجريدة الرسمية عدد 81 الصادرة بتاريخ 2008/04/23

ثانيا: المواعيد الخاصة المتعلقة بلجان الطعن الإقليمية.

بخصوص الآجال الخاصة المتعلقة بلجان الطعن الإقليمية فقد وردت على سبيل الحصر في قانون الإجراءات الجبائية، وتتمثل في الآجال الفاصلة بين تبليغ الإستدعاء للمكلف بالضريبة وتاريخ انعقاد إجتماع اللجنة، والآجال التي منحها المشرع لكل لجنة من اللجان حتى تبلغ آراءها وفي ما يلي سنتناول الآجال المتعلقة باللجان الإقليمية كل على حدا.

أ-الآجال المتعلقة باللجنة الولائية للطعن.

الآجال الخاصة المتعلقة باللجنة الولائية للطعن تتطابق مع الآجال التي أقرها المشرع للجنة الجهوية للطعن، فقد أوجب المشرع على اللجنة الولائية للطعن بتبليغ الإستدعاء للمكلف بالضريبة قبل (20) يوم ابتداء من تاريخ اجتماعها.

ويتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين والمحدد ب 07 أعضاء، ويقوم كاتب اللجنة بتبليغ الآراء بعد إمضاءها من طرف رئيس اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب خلال أجل (10) عشرة أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة¹.

ب- الآجال المتعلقة باللجنة الجهوية للطعن.

أوجب المشرع الجزائري على اللجنة الجهوية للطعن بتبليغ الاستدعاء للمكلف بالضريبة قبل (20) من تاريخ انعقاد اجتماعها وهو أجل كاف للمكلف بالضريبة حتى يجهز دفعه أمام اللجنة.

بعد الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية أعضائها الحاضرين والمحددة قانونا بثلاثي الأعضاء، يتم إمضاء هذه الآراء من طرف رئيس اللجنة، وتبلغ بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب في أجل (10) أيام ويبدأ حساب هذا الأجل ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة².

الملاحظ هنا إلى أن المشرع لم يشير إلى إمكانية الطعن القضائي من عدمه قبل إنقضاء هذه المدة، وهل أن إجراء الطعن له أثر موقف للطعن القضائي قبل إنقضاء آجال الفصل الممنوحة للجان الطعن الإقليمية، كما نلاحظ أن مدة الأربعة أشهر قد تكون طويلة للنظر في الطعون المقدمة أمام اللجان إذ أخذنا بالنظر لمصلحة المكلف بالضريبة ولطبيعة النزاع وأهميته.

والجدير بالذكر إلى أن تقديم طلب الطعن لايوقف الدفع وإجراءات المتابعة لتحصيل الضريبة، إلا أنه يمكن للطاعن الذي رفع النزاع أمام لجان الطعن الإقليمية الاستفادة من

¹ - المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم.

² - المادة 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

إجراءات تأجيل الدفع وفقاً لأحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بأن يسدد من جديد مبلغاً يساوي 20% من الحقوق والعقوبات موضوع النزاع¹

ما يمكن ملاحظته أن دفع مبلغ من جديد، بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي دفعه أثناء مرحلة الشكوى أمام إدارة الضرائب قد يشكل ضرر ونوع من التعسف في حق الشاكي، خاصة إذا كان مبلغ الضرائب محل الطعن كبيراً أو كانت المبالغ المطلوب إلغاؤها أقل من ذلك. فإن إسترجاع هذه المبالغ تكون معقدة إجرائياً مما يؤدي إلى عرقلة المصالح المالية للمكلف بالضريبة، وعليه فعلى المشرع إعادة النظر في هذه المبالغ المفروضة.

المطلب الثاني: سير عمل لجان الطعن الإقليمية وطبيعة آراءها.

تكون لجان الطعن الإقليمية مختصة بعد ورود طلب المكلف إليها، حيث تقوم بفحص الملف المقدمة لها، والإطلاع على تقرير مدير الضرائب للولاية، كما أنها تقوم باستدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين أو موكلهم لسماع أقوالهم وذلك قبل 20 يوم من تاريخ الاجتماع².

وبعد تأكد هذه اللجان من أن الملفات المعروضة عليها أصبحت صالحة للفصل، تعقد هذه اللجان جلساتها، لتبدي رأيها في النزاعات المعروضة أمامها، وسنتناول في هذا المطلب في (الفرع الأول) سير عمل لجان الطعن الإقليمية وفي (الفرع الثاني) طبيعة آراء هذه اللجان ومدى إلزاميتها لحماية المكلف بالضريبة.

الفرع الأول: سير عمل لجان الطعن الإقليمية.

يتمثل هذا الإجراء على النحو التالي :

أولاً- إجتماع لجان الطعن الإقليمية.

وتجتمع هذه الأخيرة بالكيفية التالية:

بالنسبة للجنتي الطعن على مستوى الولاية وعلى المستوى الجهوي، تجتمع هاتين اللجنتين مرتين في الشهر بناء على استدعاء رئيس كل منهما ولا يصح اجتماعهم إلا بحضور أغلبية الأعضاء³. ولم يبين المشرع عدد هذه الأغلبية عند تعديله لقانون الإجراءات الجبائية بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2007

حيث كانت هذه اللجان تجتمع كل 3 أشهر على الأقل حسب المواد 3/300 قبل إلغائها من قانون الضرائب المباشرة المعدل والمتمم

¹ _ المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق للذكر

² - حسين فريجة، مرجع سابق، ص 53.

³ - المادة 81 مكرر فقرة 1، 2، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق للذكر

ولا يصح إجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء¹ وتتمثل هذه الأغلبية بالنسبة للجنة الولائية لا يكون إجتماعها صحيحا إلا بحضور 07 أعضاء على الأقل.

ثانيا- حضور الأطراف.

تستدعى اللجان الإقليمية المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم بعد تبليغهم بالاستدعاء قبل 20 يوماً من تاريخ إجتماعها هذا ما نص عليه المشرع في تعديل 1996، حيث كان سابقا الإستدعاء إجراء إختياريا بيد اللجان خاضعا لسلطتها التقديرية.

تجدر الملاحظة أن إستدعاء المكلفين بالضريبة أو ممثليهم أصبح لزومي وذلك في أجل عشرون يوماً عوض عشرة أيام ، بحيث يعتبر هذا الإجراء في فائدة المكلف بالضريبة لأن الإجراء إكتسب صفة الإلزام وبالتالي تسريع إجراءات الطعن أمام اللجان وكسب الوقت 'فقد أحسن المشرع فعلاً بذلك.

يتولى مهام الكاتب على مستوى كل من اللجنة الولائية، واللجنة الجهوية موظف ضرائب له على الأقل رتبة مفتش يعينه بحسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب².

وما يمكن ملاحظته من خلال ذلك أن المشرع منح مهام كتابة اللجان الإقليمية إلى إدارة الضرائب، بالرغم من كون هذه الأخيرة طرف أساسيا في النزاع. وهذا مايمكن أن يخل بتوازن العلاقة بين أطراف النزاع ويؤثر على إستقلالية اللجان مما يؤدي إلى ترجيح المركز القانوني للإدارة على المركز القانوني للمكلف بالضريبة.

ثالثا: إصدار رأي لجان الطعن الإقليمية.

عند عرض النزاع على أعضاء اللجنة من طرف رؤسائها ، تتم مناقشة الطعون من ثلاثة أوجه رئيسية.

- أصل الضريبة محل النزاع.

- أوجه النزاع التي أثارها المكلف.

- إستنتاجات أعضاء اللجنة المعنية حول أوجه الطعن.³

¹ - المادة 3/300، من المرسوم التشريعي رقم 93 - 18، المتضمن قانون المالية 1994، المؤرخ في 29/12/1993، الجريدة الرسمية، عدد 88 الصادرة بتاريخ 1993/12/30

² - يحي بدايري، مرجع سابق، ص 117.

³ - يحي بدايري، نفس المرجع، ص 119

ولا تعمل لجان الطعن الإقليمية بإسم أحد الأطراف ،بل يكمن دورها في إعادة النظر في الخلاف الواقع بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة¹

اثناء مرحلة النقاش يبدي كل عضو رأيه حول موضوع النزاع وذلك بعد إطلاعه على الحثيات، وما تم التحقيق فيه من خلال تقارير إدارة الضرائب وكذا أوجه الطعن التي أثارها المكلف بالضريبة.

تصدر آراء هذه اللجان في إجتماعات رسمية، وذلك بحضور أغلبية الأعضاء هذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية، ويجب أن تشمل هذه الآراء على البيانات التالية²:

- ذكر إسم الرئيس وأسماء الأعضاء المداولين.
- تاريخ المصادقة.
- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع.
- الحثيات التي بني عليها الآراء مع تسببها.

أوجب المشرع تعليل الآراء الصادرة عن اللجان وهو ما نصت عليه الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، وأوجب أن تتم الموافقة على الآراء الصادرة من اللجان الإقليمية بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً³.

-نلاحظ أن المشرع ألزم تعليل الآراء الصادرة عن اللجان الإقليمية للطعن ،كما ألزمها في حالة عدم المصادقة على تقرير إدارة الضرائب أن تحدد قيمة مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للمكلف بالضريبة وهذا يعتبر في صالح المكلف.

رابعاً: التوقيع على آراء لجان الطعن الإقليمية.

طبقاً للقواعد العامة فإن المصادقة على محاضر جلسات اللجان يوقعها رئيس الجلسة وكاتبها ويكون ذلك على النسخة الأصلية المشتملة على كل الوقائع⁴.

- نلاحظ هنا أن المشرع لم ينص على أي كيفية للتوقيع وإنما ترك ذلك للقواعد العامة وهذا لا يعتبر نقصاً لأن العبرة في المصادقة على رأي اللجان ووجوب توافر النصاب القانوني بالنسبة لكل لجنة، بينما المصادقة على المحاضر هو إجراء شكلي.

¹-حسين فريجة ، مرجع سابق ، ص 49

²-عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، الطبعة الثانية ، دار الصدى للنشر ، عين مليلة ، الجزائر ، سنة 2008 ، ص 46

³-المادة 4/81، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم ، السابق الذكر

⁴- عزيز أمزيان ، مرجع سابق ، ص 46

خامساً: تبليغ آراء لجان الطعن الإقليمية

1-تبليغ آراء لجان الطعن الإقليمية إلى إدارة الضرائب

بالنسبة للجنة الولائية تبلغ هذه الآراء بواسطة الكاتب ،حسب الحالة إلى المدير الولائي رئيس مركز الضرائب ،رئيس المركز الجوّاري للضرائب وفي أجل (10) أيام إبتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة.

وبالنسبة للجنة الجهوية المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2016، فإن أحكام التبليغ لآراء هذه اللجنة مماثل للجنة الولائية فأراءها تبلغ خلال (10) أيام إبتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة.¹

2-تبليغ آراء لجان الطعن الإقليمية إلى المكلّف بالضريبة.

حسب المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية المتضمنة أحكام التبليغ فإنه تبلغ التخفيضات والإعفاءات المقررة إلى المكلّف في أجل شهر واحد حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب ،رئيس مركز الضرائب رئيس المركز الجوّاري للضرائب.²

نجد أن المشرع حدد أجل التبليغ للمكلّف بالضريبة بثلاثين يوم (30) إبتداء من تاريخ إستلام رأي اللجنة، وهو ما نص عليه أيضا قانون المالية لسنة 1992.³

الملاحظ هنا أن تبليغ المكلّف بالضريبة في أجل شهر طويل مقارنة بنوع وطبيعة النزاع، وأن المشرع أسند مهمة تبليغ المكلّف بالضريبة لإدارة الضرائب بالرغم من أن هذه الأخيرة طرف في النزاع لماذا لم يسند هذه المهمة للجان، ما يعاب على المشرع أنه خلال تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2007، لم يحدد بداية إحتساب هذا لأجل، على خلاف ما جاء به قانون المالية لسنة 1992 والذي حدده المشرع حينها بداية من تاريخ إستلام رأي اللجنة هذا ما قد يؤثر على ضمانات المكلّف.

الفرع الثاني: طبيعة آراء لجان الطعن الإقليمية ومدى إلزاميتها.

وسنتطرق في هذا الفرع إلى طبيعة آراء لجان الطعن الإقليمية ومدى إلزاميتها لحماية المكلّف بالضريبة.

¹ - المادة 26 من القانون 15-18، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، السابق للذكر

² - المادة 49 من قانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، السالف الذكر

³ - المادة 52 من قانون 91-25، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، السابق للذكر

أولاً: طبيعة آراء اللجان الإقليمية للطعن.

في ظل سكوت المشرع إختلف الفقهاء حول طبيعة الآراء التي تصدرها لجان الطعن الإقليمية خصوصاً حول مدى إلزامية هذه الآراء بالنسبة للإدارة الضريبية أو المكلّف بالضريبة، حيث إعتبر البعض من الفقهاء أن الآراء الصادرة عن هذه اللجان غير ملزمة بإعتبار أن هذا الإجراء أصلاً إختياري.

فورد في فحوى نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عبر التعديلات المختلفة له بموجب قوانين المالية المختلفة، أن لجان الطعن الإقليمية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة تبدي رأياً بخصوص الطعون المقدمة أمامها من طرف المكلّف بالضريبة¹.

وكما أن الإختلاف شاسع جداً إذا ما إعتبرنا أن ما تصدره اللجان قرارات إدارية، فيجوز في هذه الحالة الطعن فيها أمام القضاء، أما إذا إعتبرناها مجرد آراء، فإنه لا يمكن الطعن في الآراء أمام القضاء².

الملاحظ هنا أن المشرع عند إدراجه للأحكام المتعلقة بلجان الطعن ضمن قانون الإجراءات الجبائية، تناول أن هذه اللجان تبدي رأياً من خلال الفقرات 1، 3، 4 من نص المادة 80 من هذا القانون³.

وبالتالي المشرع جعل من هذه اللجان تبدي الآراء تارة وتارة أخرى تصدر قرارات.

فوجب على المشرع أن يكون دقيق في المصطلحات مرة يستعمل مصطلح آراء ومرة أخرى يستعمل قرارات فإن هذه الأخيرة ملزمة عكس الرأي يكون غير ملزم.

ثانياً: مدى إلزامية آراء اللجان الإقليمية للطعن.

أ- إلزامية آراء لجان الطعن الإقليمية بالنسبة للمكلّف بالضريبة.

الآراء الصادرة عن لجان الطعن غير ملزمة بالنسبة للمكلّف بالضريبة بإعتبار أن هذا الإجراء إختياري وغير إلزامي بالنسبة للمكلّف، كما أن الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإقليمية تعتبر وسيلة للمصالحة بين المكلّف والإدارة الضريبية⁴.

¹ - يحي بدايري ، مرجع سابق ، ص 120

² - عزيز أمزيان ، مرجع سابق ، ص 59

³ - المادة 80 المعدلة بموجب المادة 49 من قانون 06-24 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، السابق الذكر

⁴ - المادة 81/2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم ، السابق للذكر

ب- إلزامية آراء لجان الطعن الإقليمية بالنسبة لإدارة الضرائب.

هناك من إعتبر آراء لجان الطعن الإقليمية مجرد آراء تتخذ من أجل تحقيق المصالحة بين المكلّف بالضريبة وإدارة الضرائب، على عكس ما أقره مجلس الدولة الفرنسي والذي أعتبر رأي اللجان إستشاري لا يلزم الإدارة بشئ وذلك ما أيده الفقه الفرنسي باعتباره أن ما تبديه اللجان من آراء لا يسمو إلى مرتبة القرار الإداري كما لاتعد هذه الآراء ملزمة التطبيق¹.

كما أن هناك من إعتبر آراء هذه اللجان في التشريع الجزائري ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلّف بالضريبة وذلك قبل التعديل الوارد في قانون المالية لسنة 1997، في حين أصبحت غير ملزمة أيضا لإدارة الضرائب بعد هذا التعديل².

لكن بالرجوع إلى أحكام نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقبل صدور قانون المالية لسنة 1997، نلاحظ أن المشرع لم يشير إلى إلزام إدارة الضرائب أو المكلّف بالضريبة بآراء اللجان إلا أنه من خلال التعديل أضاف عبارة جديدة إلى نصوص المواد المتعلقة بلجان الطعن مضمونها "أنه بإمكان المدير الولائي للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجان إذا كان يخالف صراحة حكما من أحكام القانون الجبائي شرط إبلاغ المعني بالأمر"³.

بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2007 نصت المادة 4/81 منه "على أنه عندما يعتبر رأي اللجان غير مؤسس فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على يبلغ الشاكي بذلك".

الملاحظ هنا الأصل أن تقوم إدارة الضرائب بتنفيذ قرار اللجان والاستثناء تأجيل التنفيذ عند مخالفة أحكام قانون الضرائب، وبهذا نجد أن المشرع كان أكثر وضوح ودقة في التعديل الوارد في قانون المالية لسنة 1997 من التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 2007، أيضا استعمال المشرع مصطلح التعليق في تعديل 2007 أفضل من استعماله عبارة تأجيل الدفع في قانون 1997.

فعلى المشرع أن يكون واضحا في استعمال المصطلحات الخاصة باللجان فتارة يستعمل مصطلح تعليق الدفع وتارة يستعمل عبارة تأجيل الدفع.

¹-حسين فريجة، مرجع سابق، ص53

²- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية، 2007-2008، ص.ص74-75.

³- المواد 29-30-31 من قانون المالية لسنة 1997، السابق الذكر

أما فيما يتعلق بمدى إلزامية آراء اللجان بالنسبة لإدارة الضرائب فهي ملزمة حسب ما نصت عليه المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية، إلا أن هذا الإلزام يشوبه نوع من الخلل لتحكم الإدارة الضريبية في تنفيذ آراء اللجان¹.

وما يمكن ملاحظته أن المشرع من خلال التعديلات منح لإدارة الضرائب سلطة الرقابة على آراء اللجان مما جعل في ذلك تعطيل لفاعليتها ومنح مصلحة الضرائب سلطة وصلاحيّة تقدير مدى مخالفة هذه الآراء للقانون الجبائي 'مما يجعل المكلّف بالضريبة في حالة شك إتجاه مدى فعالية الآراء ويجعله مضطرب في معظم الأحيان إختيار اللجوء إلى القضاء.

فالتطبيق السليم للقانون يستلزم عدم جعل إدارة الضرائب عضو مقرر ضمن التشكيلة واقتصار إستدعاءها كما هو الحال بالنسبة للمكلّف بالضريبة على أساس أنها طرف في النزاع القائم.

¹ - يعي بدايري، مرجع سابق، ص122

ملخص الفصل

تختص اللجان الإقليمية بالطعون الخاصة بالوعاء الضريبي إما لتصحيح الأخطاء المترتبة عن ضريبة مفروضة بدون وجه حق في حسابها أو الاستفادة من حكم تشريعي تنظيمي، حيث حاول المشرع من خلال التعديلات الوصول الى تشكيلة مثالية من شأنها حل النزاع الضريبي المطروح أمامها، فقد أدرج أعضاء على مستوى هذه اللجان متخصصين، ولهم معرفة ودراية بالقواعد والأحكام الجبائية وحاول ضبط إختصاص كل لجنة على حدى، فألغى لجنة طعن الدائرة وأحدث اللجنة الجهوية للطعن، بحيث تتدخل اللجان الإقليمية بناء على طلب المكلّف بالضريبة، وذلك عندما يرفع طعنه إليها، وهذا الأخير لا يمكنه الطعن أمام اللجان إلا بناء على شروط معينة حسب كفاءات سير عمل هذه اللجان المنصوص عليها قانونا حيث قيد المشرع المكلّف بالضريبة بجملة من الشروط التي يجب عليه احترامها وإلا رفض طلبه، فحاول إحداث توازن من حيث إختصاص كل لجنة ولتكون هذه اللجان أكثر فاعلية ونجاعة من حيث الفصل في المنازعات الضريبية.

الفصل الثاني

حماية المكلّف بالضريبة أمام
اللجنة المركزية للطعن ولجان
أخرى متخصصة

تمهيد:

نظراً لطابع السلطة العامة للقانون الجبائي والمركز القانوني للإدارة الجبائية كان دور اللجان الإدارية التخفيف من الخاصية الإجبارية للضريبة، وعليه فإن المشرع الجزائري تناول لجان الطعن الإدارية في المواد 80، 81، 81، مكرر معدلة بموجب المادتين 26، 27، من قانون المالية لسنة 2017، وذلك ما نصت عليه أيضا المادة 28 من قانون المالية لسنة 2016، وهذه اللجان تقرب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الجبائية ومن جهة أخرى حماية المكلف بالضريبة في حالة تعسف الإدارة في فرض الضريبة، فدخلت هذه اللجان حيز العمل بموجب المادة 46 من الأمر 70 - 93 المؤرخ في ديسمبر 1970 المتضمن قانون المالية 1970، ثم توالى التعديلات إلى أن نظمتها بصفتها الحالية، بحيث تختلف تشكيلة هذه اللجان بحسب كل لجنة ولهذا قسمها المشرع إلى ثلاثة هيئات إدارية كما تناولناها سابقا، حيث تم إستحداث اللجنة المركزية بموجب المادة 81 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 43 من قانون رقم 09 - 09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، أما لجنة المصالحة فهي مستحدثة، جاء ذكرها من المادة 101 إلى المادة 107 في قانون التسجيل، بحيث لا توجد نصوص أخرى في غيرها من القوانين، فهي تعمل على إيجاد اتفاق ودي بين طرفي الضريبة، حيث يعتبر هذا الحق من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة، فإضافة إلى حق المكلف باللجوء إلى اللجان السابقة الذكر فإنه له الحق أيضا أن يلجأ إلى نوع آخر من اللجان تتمثل في لجان الطعن الولائية المعروفة بلجان إلتماس العفو، ذكرها المشرع في المواد 92 إلى 94 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أن هذه الأخيرة لا تختص بالنظر في المنازعات الضريبية إنما يلجأ إليها المكلف في حالة عوز أو ضيق في دفع الضريبة، وعليه سنتناول في هذا الفصل إختصاص كل من هذه اللجان والتعرض لتشكيلاتها وإجراءات الطعن أمامها وسير عملها وطبيعة آراءها من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول : حماية المكلف بالضريبة أمام اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.

المبحث الثاني : حماية المكلف بالضريبة أمام لجنة المصالحة و لجان إلتماس العفو.

المبحث الأول:

حماية المكلف بالضريبة أمام اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.

أدرج المشرع جميع المواد المتعلقة بتنظيم وتكوين اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة ضمن قانون الإجراءات الجبائية بعدما كانت موزعة بين قانون الضرائب المباشرة والرسم على رقم الاعمال، وذلك محاولة منه لإبراز أهم الإجراءات وشروط تقديم الطعون بالإضافة الى تشكيلة وإختصاصات اللجنة وتحديد سير عملها وطبيعة آراءها، حيث نشأت هذه اللجنة بموجب الأمر 68 - 654 المتعلق بقانون المالية 1969، ثم وسع الأمر 101-76 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر في 09 ديسمبر 1976 من صلاحياتها، حيث تختص اللجنة المركزية بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، إلا أن اللجوء إلى هذه اللجنة كما سبق وذكرنا غير إلزامي وإنما اختياري، وسوف نعرض ذلك من خلال التعرف على تشكيلة وإختصاصات اللجنة المركزية، وإجراءات الطعن أمامها وسير عملها وطبيعة آراءها وذلك عبر المطلبين التاليين :

المطلب الأول: تشكيلة وإختصاصات اللجنة المركزية للطعن.

تتكون اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة من شخصيات سامية من الحزب والدولة، حيث أنشأت هذه اللجنة لدى وزارة المالية لتنظر في الطعون المقدمة إليها من طرف المكلفين بالضريبة، ولم تعرف اللجنة المركزية تغييراً معتبراً في تأليفها مقارنة بالجان الأخرى إلا من خلال قانوني المالية لسنة 1991 و1992، وذلك بعد الإصلاحات الإقتصادية الأخيرة حيث أدخلت تعديلات على تكوين وإختصاصات اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك لتتماشى مع التطورات الإقتصادية.

ومن هنا سنسلط الضوء على تشكيلة هذه اللجان والتعديلات التي طرأت على تشكيلتها وإختصاصاتها من خلال الفرعين: (الفرع الأول) تشكيلة اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة و(الفرع الثاني) إختصاصاتها.

الفرع الأول: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن.

تشكلت اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 391 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹ وعدلت بعدها بموجب المادة 31 من القانون رقم

¹ - حسين فريجة، مرجع سابق، ص 41.

90 – 36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 والمادة 51 من قانون المالية 1992 التي عدلت المادة 1/302 من قانون الضرائب المباشرة لتصبح التشكيلة كالآتي:¹

أولاً: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن قبل صدور قانون المالية لسنة 2016.

كانت التشكيلة تتألف من :

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانون - رئيساً.
 - ممثل وزير العدل برتبة مدير على الأقل.
 - ممثل وزير التجهيز والسكن برتبة مدير على الأقل.
 - المدير العام للميزانية أو ممثله برتبة مدير على الأقل.
 - المدير العام للخزينة أو ممثله برتبة مدير على الأقل.
 - ممثل عن الغرفة التجارية الولائية المعنية أو ممثل الغرفة الوطنية للتجارة إذا تعذر ذلك.
 - ممثل الإتحاد المهني المعني.
 - ممثل الغرفة الفلاحية الولائية المعنية أو ممثل الغرفة الوطنية للفلاحة، إن تعذر ذلك.
 - نائب مدير المنازعات الإدارية والقضائية لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررًا ويتولى مهام كتابة اللجنة العامة مصالح المديرية العامة للضرائب ويعين المدير العام أعضائها.
- وإستمرت هذه التشكيلة إلى غاية 2016، ما عدا ما جاء به القانون 06 – 24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، أين تم إحداث المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي نظمت اللجان الإدارية للطعن، حيث ألغت المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ومن خلال نص المادة 50 من القانون 06 – 24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 نلاحظ إضافة أعضاء للتشكيلة السابقة وهي كما يلي:²

- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
- نائب مدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقرر.

¹ - المادة 51 من القانون 91 – 25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، السالف الذكر.

² - المادة 50 من القانون 06 – 24، المتضمن قانون المالية 2007، السالف الذكر.

حسب رأي الدكتور فريجة حسين أن اللجنة المركزية للطعن قد ضمت ممثلي عدة وزارات يشغلون كلهم وظائف سامية في الدولة، مما يجعل هذه اللجنة لها دور مساعد للمكلف بالضريبة إذا رأت أن ظلما أحقق به، وذلك قبل التوجه إلى الجهات القضائية.¹

لكن وبالرغم من ذلك نلاحظ أن تشكيلة اللجنة المركزية تخلو من تمثيل الطرف الأساسي في النزاع وهو المكلف بالضريبة، بإستثناء وجود ممثل عن الاتحاد المهني المعني كما أن تكوين اللجنة يعتبر إداري بحت، لأن معظم أعضائها ينتمون إلى قطاع المالية، بحيث يتراأس اللجنة وزير المالية أو ممثله، إضافة إلى ممثل عن كبريات المؤسسات وكذا المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن على مستوى المديرية العامة للضرائب، وبالتالي يمكن القول أن هذه التشكيلة قد لا تشكل ضماناً حقيقية للمكلفين بالضريبة والمعنيين أساساً بالطعن أمام اللجنة المركزية، كما أنها لا تحقق مبدأ الاستقلالية والحياد، خاصة في غياب الجهات القضائية

وعند مقارنة تشكيلة هذه اللجنة بتشكيلة اللجنة المركزية للضرائب المباشرة في القانون الفرنسي، على الرغم من عدم التشابه الكلي في الاختصاص، نجد أن هذه الأخيرة تتشكل مما يأتي:²

ثلاث قضاة كالتالي:

- مستشار دولة رئيساً.
- قاضي من الجهاز العدلي، عضو.
- مستشار من مجلس المحاسبة، عضو.
- موظفين سامين من المديرية العامة للمالية العمومية يعينها الوزير المكلف بالميزانية.
- موظف سامي من إدارة الفلاحة، يعين من طرف وزير الفلاحة.
- ممثلين من الفدرالية الوطنية للنقابات الفلاحية.

وبالتالي فإن التشكيلة التي إعتمدها المشرع الفرنسي شملت أطراف متخصصة بالإضافة إلى ممثل للمكلف بالضريبة، مع إسناد رئاسة اللجنة إلى قاضي مختص وذلك بمساعدة قضاة آخرين، مما يضمن حياد واستقلالية اللجنة، وبالتالي تحقيق حماية أكثر للمكلف بالضريبة مقارنة بتشكيلة اللجنة المركزية للطعن في التشريع الجزائري.

¹ - حسين فريجة، مرجع سابق، ص 42

² - يحي بداري، مرجع سابق، ص 108.

ثانيا : تشكيلة اللجنة المركزية للطعن بموجب قانون المالية لسنة 2016.

لقد مس القانون 19 – 18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 تعديلات عميقة في النظام القانوني للجان الطعن الإدارية، كما مس أيضا التشكيلة البشرية للجنة الطعن المركزية، حيث أصبحت تتشكل من:¹

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانون –رئيسا.
- ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير
- ممثل (1) عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.

- ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.

- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.

- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.

- مدير كبريات المؤسسات.

وقد أعطى المشرع لهذه اللجنة أن تعيين خيرا موظفا له صوت إستشاري كما يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفته مقرر اللجنة، وتتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب.

وما يمكن ملاحظته أن المشرع لم يحدث تغير كبيراً في أعضاء اللجنة المركزية للطعن بعد تعديل قانون المالية لسنة 2016 حيث أن أغلب الأعضاء ينتمون إلى الإدارة المركزية وخلق التشكيلة من ممثلين للمكلف بالضريبة من جمعيات مهنية و إتحادات التجار ، كما أن تكوينها بقي إداري مطلق أغلب أعضائها يشغلون وظائف سامية في الدولة حيث يرأس اللجنة وزير المالية أو ممثله، بالإضافة إلى تمثيل إدارة الضرائب بأكثر من عضو مما يجعل التشكيلة بقيت تفتقر لمبدأ الإستقلالية والحياد خاصة في غياب الكادر القضائي فيها مما لا يشكل ضمانا وحماية للمكلف بالضريبة.

¹ - المادة 27 من القانون 15 – 18 المتضمن قانون المالية 2016، السابق الذكر.

الفرع الثاني: إختصاصات اللجنة المركزية للطعن.

أولاً: الإختصاص الموضوعي للجنة المركزية للطعن.

إن إختصاص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة مماثل لإختصاص لجنة الولاية وكذا اللجنة الجهوية وبالتالي فهي تنظر أيضاً في الطعون الرامية للحصول على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة وحسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي تنظيمي وتتعلق بما يلي:¹

- الطلبات التي أصدرت الإدارة بشأنها مسبقاً قرار بالرفض الكلي الجزئي.

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى.

وبموجب القانون رقم 90 - 36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 كانت اللجنة المركزية تنظر في الطلبات التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن الولائية.²

وما يمكن ملاحظته أن اللجنة المركزية لم تعد ترفع لها الطعون التي هي محل رفض من قبل اللجنة الولائية للطعن لإبداء رأيها، فلقد تم إلغائها بموجب قانون المالية 1998، وذلك قد يؤثر على ضمانات المكلف بالضريبة، وفرصته للإستئناف أمام اللجنة المركزية في حالة رفض طعنه أمام اللجنة الولائية، على عكس المشرع الفرنسي حيث نجد أن اللجنة المركزية للطعن تختص بالطعون المرفوضة من طرف لجنة طعن المحافظة كما تعتبر اللجنة المركزية أعلى جهة لفض النزاع في المستوى التدريجي، وبالتالي المشرع الفرنسي كان أقرب إلى تحقيق الحماية الكافية للمكلف بالضريبة مقارنة بالتشريع الجزائري.

ثانياً: الإختصاص المالي للجنة المركزية للطعن.

حدد القانون رقم 03 - 22 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 الإختصاص المالي للجنة المركزية³ بحيث تنصب هذه الطلبات في:

- أقساط الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة، وعلى المكلفين الذين تسيروهم الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى والتي أصدرت الإدارة الجبائية مسبقاً بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

¹ - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق للذكر

² - المادة 31 من القانون 90 - 36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، السابق للذكر.

³ - المادة 7 من القانون 03 - 22، المتضمن قانون المالية 2004، السابق للذكر

- أقساط الضرائب والرسوم المماثلة التي يزيد عن 2.000.000 دج وكذا بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة التي يزيد عن 2.000.000 دج والتي أصدرت بشأنها قرار بالرفض الكلي الجزئي.

وجاء بعد ذلك قانون 06 – 04 ليكون أكثر دقة لإختصاص اللجنة المركزية للطعن فتبدي رأيها في:

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى التي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي الجزئي.

- القضايا التي يفوق مبلغها الكامل من حقوق الغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) عشرة ملايين دينار جزائري 10.000.000 دج والتي سبق وأن أصدرت بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- المبالغ المفروضة من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة والتي تفوق 200.000 دج والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، ثم جاء قانون المالية لسنة 2009¹ ليخرج هذه الأخيرة من مجال إختصاص اللجنة المركزية للطعن.

وجاء قانون المالية لسنة 2016 ورفع السقف المالي بالنسبة للجنة المركزية للطعن حيث أصبحت تبدي رأيها في:²

- الطعون التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار جزائري 70.000.000 دج، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- وما يمكن ملاحظته أن المشرع إعتد المعيار العضوي كإستثناء في اللجنة المركزية للطعن، لأن المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ترفع طعونهم أمام اللجنة المركزية مهما كان المبلغ المتنازع فيه، وأيضا أن إختصاص اللجنة المركزية لم يعد يعتمد على الطابع التدريجي في رفع الطعون، على عكس المشرع الفرنسي الذي إعتدله منذ أول إنشائه لهذا النوع من اللجان فلا يبدو أن هناك مبرر جعل المشرع يلغي إمكانية الطعن أمام اللجنة المركزية في الطعون التي كانت محل رفض كلي أو جزئي أمام لجنة الولاية خاصة أن إجراء الطعن أمام هذه اللجنة إختياري وجوازي في الأساس، فعلى المشرع إعادة النظر في إضافة إمكانية التدرج في الطعون، خاصة أنه قد

¹ - المادة 43 من القانون 08 – 21 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، المؤرخ في 2008/12/30 الجريدة الرسمية عدد 74 الصادرة بتاريخ 2008/12/31.

² - المادة 50 من القانون 15 – 18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، السالف الذكر.

يشكل مسلكاً إضافياً لإيجاد حلول ودية بين المكلّف بالضريبة وإدارة الضرائب مع توفير ضمانات للمكلّف بالضريبة قبل وصول النزاع إلى القضاء.

المطلب الثاني: إجراءات الطعن أمام اللجنة المركزية للطعن وسير عملها وطبيعة آراءها

تنص المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، أنه يمكن للمكلّف بالضريبة اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية وذلك بعد صدور قرار بالرفض الكلي أو الجزئي لشكوى المكلّف بالضريبة بشرط أن لا يكون قد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، بحيث منح المشرع الجزائري للمكلّف بالضريبة في حالة عدم رضاه بالقرار الصادر عن إدارة الضرائب في موضوع شكواه بتقديم الطعن أمام اللجنة المركزية على حسب المبالغ المختص للنظر فيها، ومن هذا السياق سنتطرق من خلال المطلب التالي إلى كيفية تقديم الطعن أمام اللجنة المركزية والتعرف على سير عملها وطبيعة آراءها فقسّمنا المطلب إلى فرعين: الفرع الأول: إجراءات الطعن أمام اللجنة المركزية للطعن، والثاني: سير عمل اللجنة المركزية للطعن وطبيعة آراءها.

الفرع الأول: إجراءات الطعن أمام اللجنة المركزية للطعن.

سنتناول فيما يلي شكل ومحتوى عريضة الطعن والمواعيد المتعلقة بالطعن أما اللجنة المركزية.

أولاً: شكل ومحتوى عريضة الطعن أمام اللجنة المركزية.

لم تختلف اللجنة المركزية للطعن من حيث شكل ومحتوى عريضة الطعن عن اللجنة الولائية واللجنة الجهوية، فطبقاً لنص المادة 80 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية¹ لم يحدد المشرع شكل ومحتوى العريضة الخاص بالطعن أمام اللجنة المركزية بل أخضعها أيضاً لنفس الشروط الشكلية الخاصة بالشكوى المنصوص عليها في المادة 73 – 75 من نفس القانون² ولقد حدد المشرع الجبائي شروط التظلم أمام إدارة الضرائب من خلال المادتين السابقتين وبأن تكون الشكاية

- مكتوبة على ورق مدموغ.

- وأنها لا تخضع لحقوق الطابع.

- وإشترط أيضاً من خلال المادتين السابقتين بأن تكون الشكوى فردية.

- وأن توقع الشكوى من المكلّف شخصياً أو عن طريق وكيل.

¹ - المادة 80، من قانون الإجراءات الجبائية. المعدل والمتمم.

² - المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية. المعدل والمتمم. السابق للذكر

- الأخذ بعين الاعتبار تحديد موطن للمكلف المشتكي.

- وأن تتعلق الشكاية بالضريبة الواقعة في حدود البلدية.¹

وما يمكن إستنتاجه أن الشروط الخاصة برفع التظلم أمام إدارة الضرائب نفسها تطبق على الطلب المقدم أمام لجنة الطعن المركزية، ولهذا السبب فإن المشرع لم يعيد ذكرها وتكرارها في نصوص المواد الخاصة بإجراءات تقديم الطلب أمام لجان الطعن، وإضافة إلى ذلك فإن الشرط الأساسي لقبول المكلف بالضريبة أن يطعن في قرار الإدارة أن يقدم طلبه إلى مدير الضرائب للولاية، أي أن يكون المكلف قد تقدم بدعواه أمام الغرف الإدارية.

وحتى تكون الأمور لصالح المكلف وجب عليه أن يوفق بين طلبه وطبيعة الضريبة المتنازع فيها وظروف إنشاء هذه الضريبة والتعرض للأخطاء التي إرتكبتها مصلحة الضرائب.²

ثانيا: المواعيد المتعلقة بالطعون المقدمة أمام اللجنة المركزية للطعن

عرفت هذه الآجال تعديلات مستمرة، فقد أوجب المشرع في البداية المكلف بتقديم طعنه في أجل شهر إبتدأ من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الإدارة، وبصدور قانون المالية لسنة 2007، تم تمديد هذه الآجال إلى مدة شهرين إبتدأ من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، وبصدور قانون المالية 2010 جعل المشرع الاجل أربعة أشهر إبتدأ من تاريخ تبليغ قرار إدارة الضرائب.³

لكن هذه اللجنة خصصها المشرع بآجال خاصة تختلف عن الآجال المقررة للجنةين السابقتين، فقد أقر المشرع لهذه اللجنة أجل 10 أيام لتبليغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل إجتماعها وهو ما لم يتم إقراره في اللجنة الولائية واللجنة الجهوية.

الفرع الثاني : سير عمل اللجنة المركزية للطعن وطبيعة آراءها.

أولا: سير عمل اللجنة المركزية للطعن.

تجتمع اللجنة المركزية للطعن بناء على إستدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل حسب م 81 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، ويبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها كما سبق ذكره قبل 10 أيام من تاريخ إجتماعها، ولا يصح إجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

¹ - المادة 74، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم السابق الذكر.

² - عائشة الشابي، مروة بن سديرة، الطعن الإداري، في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة 2007 - 2008، ص 59.

³ - يحي بدايري، مرجع سابق، ص 113.

أي يمكن أن تجتمع أكثر من مرة واحدة في الشهر على عكس اللجان الأخرى التي كانت تجتمع كل 3 أشهر على الأقل حسب المواد 3/300 قبل إلغائها من قانون الضرائب المباشرة والمعدل والمتمم.

ولا يصح اجتماع أعضاء اللجنة المركزية إلا ببلوغ النصاب القانوني وهو 04 أعضاء على الأقل.¹

ويتم إستدعاء المكلفين بالضريبة من قبل اللجنة، وسماع أقوالهم وتبليغهم قبل 20 يوم من تاريخ اجتماع اللجنة.²

وبخصوص آراء اللجنة فيتم الموافقة عليها بأغلبية الأعضاء الحاضرين وبعد إمضاءها من طرف الرئيس تبلغ آراء اللجان بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب المختص أو إلى المدير المؤسسات الكبرى في أجل (20) يوم إبتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة، ويتم التوقيع على آراء اللجنة من طرف رئيس اللجنة، ويتم تبليغها إلى إدارة الضرائب.

والملاحظة هنا أن أجل تبليغ آراء اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب المختص أو مدير المؤسسات الكبرى هو أكبر مقارنة باللجنتين السابقتين وهذا ليس في صالح المكلف بالضريبة، على اعتبار طبيعة نشاطه الذي يتميز بالسرعة في التعاملات.

ثانيا: طبيعة آراء اللجنة المركزية للطعن.

تقوم اللجنة المركزية بتقديم الرأي في النزاعات المطروحة أمامها كما أشرنا سابقا، فهذه الآراء لا تسمو إلى مرتبة القرار ولا تعد ملزمة شأنها شأن الآراء المقدمة من طرف اللجنة الولائية والجهوية، وبالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية، المتعلق بهذه اللجان، نجد أن المشرع الضريبي نص على حالة واحد يمكن فيها لمدير الضرائب بالولاية تأجيل تنفيذ رأي اللجان، وهي الحالة التي يكون فيها الرأي يخالف صراحة حكما من أحكام القانون الجبائي.

وعليه فإن كقاعدة عامة يعد رأي اللجان إلزامي بالنسبة للإدارة والإستثناء هو ما ورد في الحالة المذكورة سابقا³، هذا بالنسبة للإدارة أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فلا تعد آراء هذه اللجنة ملزم بل يمكنه الطعن فيها أمام المحاكم الإدارية، إذا لم يرضه ذلك في أجل (04) أربعة أشهر من يوم تسليم الإشعار من السلطة المختصة⁴ ويقوم مدير الضرائب بالولاية بتبليغ آراء اللجنة

¹ - المادة 3/300 من المرسوم التشريعي رقم 93 - 18، المتضمن قانون المالية 1994، السابق الذكر.

² - المادة 381/مكرر من القانون 01-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المؤرخ في 2002/12/22 الجريدة الرسمية، عدد 79 الصادر بتاريخ 2001/12/23.

³ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 45.

⁴ - المادة 82. من قانون الإجراءات الجبائية. المعدل والمتمم، السالف الذكر.

للمكلف بالضريبة، ويجب أن يتطابق قرارات الرفض أو التخفيض الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية مع آراء اللجان، كما يمكن لمدير الضرائب في حالة عدم تطابق أحكام القانون الجبائي مع آراء اللجنة توقيف تنفيذ رأيها شريطة إبلاغ المعني بالأمر.

ففي حالة كون الرأي صادر من اللجنة المركزية يقوم مدير الضرائب بالولاية بتقديم الطعن أمام الغرف بالمجلس القضائي، وهذا في أجل شهر من تاريخ صدوره

ونلاحظ أن المشرع بعد تعديله لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية 2016، أنه أعطى حق مراقبة رأي اللجنة إذا كان مخالفا للقانون أو التنظيم لمدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب فقط على خلاف القانون القديم الذي منح الإختصاص إلى كل من رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب.

المبحث الثاني:

حماية المكلف بالضريبة أمام لجنة المصالحة ولجان إلتماس العفو.

خول المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة اللجوء الى لجنة المصالحة في حالة رفضه للتقييم المعد من طرف المحققين في الإدارة الضريبية، أو عندما ترى الإدارة أن المبلغ المصرح به لا يتلائم مع السعر الحقيقي أي يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال، بحيث تتدخل لجنة المصالحة في إطار الرقابة الجبائية بحكم أنها لجنة توفيقية بين مصالح الإدارة والمكلف الخاضع للضريبة، ويكمن حق هذا الأخير في تقديمه الإحتجاجات أمام هذه اللجنة فمن خلال عملية التسجيل يتم التقويم وهي عملية سابقة لعملية إدراج الجدول الفردي الخاص بالتغريم، كما يمكن أن يلجأ المكلف بالضريبة في حال عوز أو ضيق الى لجان إلتماس العفو، بحيث تأخذ هذه الطعون شكل المنازعة والممثلة في تقديم طلب المكلف للإدارة من أجل مراجعة قرارها، فتتلقى السلطة الإدارية طبقاً للقوانين والتنظيمات طلبات تلتمس فيها بصفة ولائية الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانون أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية، وذلك في حال عوز أو ضيق أو عجز المدين من إبراء ذمته إزاء الخزينة، ومما سبق ذكره سنتعرض في هذا المبحث إلى تشكيلة وإختصاصات كل لجنة وإجراءات الطعن أمامها وطبيعة آراءها في المطلبين المواليين.

المطلب الأول: تشكيلة وإختصاصات لجنة المصالحة والإجراءات أمامها وسير عملها وطبيعة آراءها.

قبل التطرق لتشكيلة وإختصاصات لجنة المصالحة لا بد أن ننوه أنه جاء ذكرها في قانون التسجيل من المادة 101 إلى 107، وهي عبارة عن لجان محدثة على مستوى المديريات الولائية للضرائب حيث تعرف بأنها أسلوب لإنهاء المنازعات بطريقة ودية أو هي وجه عام لتسوية النزاع بطريقة ودية، بحيث تنشأ لدى كل مديرية ضرائب لجنة مصالحة تبت في التقديرات الضريبة في مجال التسجيل، وتنظر في طلبات إلغاء أو إلتماس الغرامات والتخفيض في الضرائب والرسوم.

الفرع الأول: التشكيلة القانونية للجنة المصالحة.

تنشأ لكل مديرية للضرائب لجنة مصالحة تبت في التقديرات الضريبية في مجال التسجيل، تنظر في طلبات إلغاء أو إلتماس في الغرامات والتخفيض في الضرائب والرسوم¹. وتتشكل لجنة المصالحة مما يلي :

- مفتش التسجيل عضواً.

¹ - المادة 102 من الأمر 76 - 105، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، المؤرخ في 1976/12/09 الجريدة الرسمية عدد 106 الصادرة بتاريخ 1977/12/31

مفتش الشؤون الخاصة بالأمالك الوطنية والعقارية عضواً.

- مفتش الضرائب المباشرة عضواً

- قابض الضرائب المختلفة عضواً

- ممثل عن الولاية عضو.

- موثق يعينه رئيس الغرفة التجارية منتخباً.

وتتوسع هذه التشكيلة إلى عضوين من المجلس الشعبي الولائي، إذا تعلق الأمر بالضريبة على الأملاك¹.

وبعد إعادة الهيكلة للمصالح الجبائية، أسندت العضوية لمفتش من مصلحة التقويمات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب عوض عن مفتش التسجيل².

وأما فيما يتعلق بشروط التعيين باللجنة وإلتزامات أعضائها، يعين الأعضاء غير الموظفين باللجنة لمدة عامين، وتكون عهدهم قابلة للتجديد كما يخضعون لإلتزامات السراهمني، أما الأعضاء الموظفين فلم يحدد قانون التسجيل أي شروط خاصة بهم.

وما يمكن ملاحظته من خلال تكوين وتشكيلة لجنة المصالح أن هذه التشكيلة لا تضم ممثلين عن المكلف بالضريبة بالرغم من تشكيلتها المختلطة والمتنوعة، والتي تحتوي على جهات مختصة وعلى دراية ومعرفة بمجال حقوق التسجيل من إدارة الضرائب وإدارة أملاك الدولة، بالإضافة إلى وجود موثق بين أعضائها، خاصة أن المشرع جعل من هذه اللجان ممر إجباري في حالة عدم قبول إدارة الضرائب لتصريحات المكلف بحقوق التسجيل، على عكس المشرع الفرنسي الذي أشرك المكلفين بالضريبة ضمن تشكيلة لجان المصالح على مستوى المحافظات وذلك من خلال التشكيلة التالية³:

- قاضي يعينه وزير العدل، رئيساً.

- مديري محافظة المالية العامة أو ممثليهما.

- ثلاثة موظفين من المديرية العامة للمالية لهم رتبة مفتش محافظ على الأقل.

- موثق معين عن غرفة الموثقين للمحافظة.

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 71.

² - يحي بداري، مرجع سابق، ص 110.

³ - يحي بداري، مرجع سابق، ص 112.

- ثلاثة ممثلين للمكلف بالضريبة، يعينون من غرفة أو غرف التجارة والصناعة الإقليمية، من بين التجار أو الصناعين أو من بين التجار أو الصناعين القدامى، وكما تتوسع التشكيلة في بعض الحالات الخاصة إلى أعضاء من بين النقابات الخاصة بالفلاحة.

وبذلك المشرع الفرنسي كان أكثر دقة بإضافة ممثلين عن المكلف بالضريبة، أيضا عندما أسند رئاسة اللجنة إلى قاضي مما يحقق الحياد والإستقلالية في ممارسة مهامه وبالتالي تحقيق عنصر الحماية للمكلف بالضريبة على عكس المشرع الجزائري.

الفرع الثاني: إختصاصات لجنة المصالحة.

تختص هذه اللجنة في الأساس بتقدير أو إعادة تقدير الأموال بالنسبة لجميع العقود المتعلقة ب:¹

- الملكية أو حق الإنتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، والزبائن والسفن والبواخر.

- الحق في الإيجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار العقار أو جزء منه ويكون تدخل هذه اللجان إذ تبين للمصالح الجبائية نقصان الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد، حيث يمكن في هذه الأحوال لإدارة الضرائب إعادة تقدير الثمن المصرح به وذلك على أساس عدم مطابقته للقيمة التجارية الحقيقية للأموال محل التصرف.²

على عكس إختصاصات اللجان السابقة، فإن لجنة المصالحة تنعقد بعد رد الإدارة على شكوى المكلف بالضريبة، وتتدخل قبل صدور سند التحصيل، وتعمل على التوفيق بين مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة المكلف بالضريبة.³

وما يمكن ملاحظته أن لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة يتقدم إليها المكلف بطعنه بعد أن يتم تحديد وربط الضريبة، وبعد تقديم تظلمه أمام المصالح الجبائية على عكس لجنة المصالحة يكون تدخلها سابق على ربط الضريبة وتحديداتها النهائي، وبالتالي فإن دور هذه اللجنة هو دور توفيقى وبمثابة تظلم إداري سابق وإجباري في مادة حقوق التسجيل، بحيث أن في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة التسجيل يمكن لهذا الأخير أن يبدى رأيه حول التقديرات المقترحة من طرف الإدارة ثم يحاول الوصول إلى اللجنة ليصل إلى إتفاق

¹ - المادة 101 من الأمر رقم 76 - 105، والمتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم السالف الذكر.

² - المادة 220 مكرر، من الأمر 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المؤرخ في 30/12/1976 الجريدة الرسمية عدد 102، الصادرة بتاريخ 22/12/1976.

³ - وفاء شعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، جامعة الجزائر المجلد 11، العدد الثاني، الجزء الثاني، 2017، ص 295.

بينه وبين الإدارة لتحديد مبلغ حقوق التسجيل. وهذا يمكنه أن يشكل عنصر حماية للمكلف بالضريبة وإعطائه فرصة إستفاد حقه من الإدارة الضريبية.

وفي إطار إختصاص هذا النوع من اللجان، نشير إلى أن إختصاصها يتحدد بنطاق وجود الأموال المسجلة¹.

ومن خلال مقارنة إختصاصات هذه اللجنة في التشريع الفرنسي بإختصاصات نظيرتها في التشريع الجزائري نجد أن كلا النوعين من اللجان نفس مجال الإختصاص تقريبا من حيث المبدأ إلا أن هذه اللجان في التشريع الفرنسي إشتمل إختصاصها على رسوم الإشهار العقاري، كإختصاص أصيل بالإضافة إلى حقوق التسجيل، وتتدخل هذه الأخيرة في حالة نقص الإئتمان أو التقديرات المعتمدة كأساس لفرض حقوق التسجيل أو رسوم الإشهار العقاري وذلك على خلاف دور اللجان في التشريع الجزائري الذي يقتصر دورها على التدخل في نقص التقديرات والتقويمات المتعلقة بحقوق التسجيل فقط². وبالتالي المشرع الفرنسي كان أكثر دقة من حيث إسناده لإختصاص لجنة المصالحة عن المشرع الجزائري.

الفرع الثالث: إجراءات سير عمل لجنة المصالحة وطبيعة آراءها.

سنحاول من خلال هذا الفرع التعرف أولاً إلى إجراءات سير عمل هذا النوع من اللجان وثم طبيعة آراءها.

أولاً: إجراءات سير عمل لجنة المصالحة.

تستطيع الإدارة الجبائية أن تقدر أو تعيد تقدير مبالغ الأموال بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات الخاضعة لحقوق التسجيل³، حيث تقوم مصالح الضرائب بإستدعاء المكلف بالضريبة لتعرض عليهم التقييم الذي إعتدته كأساس لفرض حقوق التسجيل على أساس القيمة التجارية الحقيقية للأموال الخاضعة للحقوق، فإذا قبل المكلف بتقدير الإدارة، تقوم هذه الأخيرة بتسوية الوضعية بناء على محضر يمضي فيه كلا الطرفين، ويلتزم بمقتضاه المكلف بدفع الفارق من الحقوق الناتج عن فارق التقدير بين تقييم الإدارة والمبلغ المصرح به من المكلف، وفي غياب موافقة المكلف أو إستجابته لتقدير الإدارة، ترفع هذه الأخيرة الأمر إلى لجنة المصالحة⁴.

¹ - المادة 104 من القانون 76 - 105 المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم. السابق للذكر

² - يعي بدايري، مرجع سابق، ص 98.

³ - المادة 101 من قانون 76 - 105 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم. السالف الذكر.

⁴ - حسين طاهري، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة، الجزائر، 2007، ص 20.

إذاً يختلف الأمر في لجنة المصالحة عن لجان الطعن للضرائب المباشرة أين يقوم المكلّف برفع طعنه أمام لجان الطعن، أم بالنسبة للجنة المصالحة فإن الإدارة الجبائية هي من تحيل الأمر إلى لجنة المصالحة في حال عدم إمتثال المكلّف بالضريبة وإستجابته لتقديرات الضريبة في مادة التسجيل. وعند مقارنتها في ماورد في التشريع الفرنسي رخص للمكلّف أو الإدارة الضريبية إخطار لجنة نجد أن قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي رخص للمكلّف أو الإدارة الضريبية إخطار لجنة المصالحة في عدم الإتفاق حول مقدار التعديل الضريبي أو وجوده. وبالتالي المشرع الفرنسي كان أقرب لمصلحة المكلّف بالضريبة من المشرع الجزائري، وذلك بمنح المكلّف حق إخطار لجنة المصالحة في حالة عدم إتفاقه مع إدارة الضرائب حول التقديرات الضريبية في مادة التسجيل.

1- إجتماع لجنة المصالحة.

تجتمع لجنة المصالحة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بدعوة من رئيسها ولا تصح مداولاتها إلا بخمسة أعضاء على الأقل بما فيهم الرئيس¹ ولم يحدد المشرع وقت معيناً لإجتماع اللجنة بل ترك السلطة التقديرية لإدارة الضرائب.

2- كتابة اللجنة.

يقوم بمهام كتابة لجان المصالحة مفتش إدارة التسجيل، ويحضر هذا الأخير الجلسات بصوت إستشاري²

3- إستدعاء المكلّف بالضريبة.

يتم إستدعاء المكلّف بالضريبة المعنى 20 يوم على الأقل قبل تاريخ الاجتماع، ويشار في الإستدعاء إلى إمكانية الإستعانة بمستشار يختاره أو يعين وكيلاً مؤهلاً قانوناً³.

مقارنة بالمشرع الفرنسي في القانون العام للضرائب نجد أنه إتبع نفس المبدأ، حيث أنه يمكن لرئيس اللجنة أن يستمع إلى أي شخص ذو خبرة لتوضيح الأمر للجنة وعلى نفقة المكلّف بالضريبة، كما أن هناك تشابه كبير بين أحكام لجنة المصالحة في التشريع الجزائري و التشريع الفرنسي⁴.

¹ - المادة 103، الفقرة الأخيرة من قانون 76 - 105 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.

² - المادة 103/1، من القانون 76-105 المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم، السابق لذكر.

³ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 57.

⁴ - يحي بدايري، مرجع سابق، ص 124.

4- صدور رأي لجنة المصالحة.

إذا لم يتفق الإدارة مع المكلّف بالضريبة أو لم يحضر هذا الأخير أو لم يرسل ملاحظاته مكتوبة، تصدر اللجنة رأياً، وبالتالي فإنه بحسب أحكام قانون التسجيل فإن لجنة المصالحة تصدر رأياً في الحالة السلبية أو المقترنة بعدم الاتفاق أو غياب الأطراف وعدم إرسال ردهم الكتابي، حيث أنه في الحالة الإيجابية والمقترنة باتفاق المكلّف والإدارة، يتم التوقيع على تعهد من المكلّف ويصادق عليه المدير الولائي للضرائب ويصبح نافذ في مواجهة الطرفين¹.

وفي حالة عدم الإتفاق فإن التقدير الذي يقدمه المكلّف بالضريبة يمكن أن يكون موضوع زيادة تلقائية، وذلك في أجل عشرين يوماً ابتداء من تبليغ رأي لجنة المصالحة

ويبلغ رأي اللجنة إلى المكلّف بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام².

والملاحظة هنا أن المشرع لم يتناول آجال خاصة لتبليغ هذا الرأي، واكتفى بذكر طريقة التبليغ فقط. كما لم يلزم لجنة المصالحة بتعليل وتسبيب آراءها كما هو الحال بالنسبة إلى آراء لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، على عكس المشرع الفرنسي الذي ألزم لجنة المصالحة بتسبيب وتعليل آراءها، وبالتالي على المشرع تدرك النقص في هذا الإجراء.

ثانياً: طبيعة آراء لجنة المصالحة.

تكون آراء لجنة المصالحة نافذة في حق المكلّف بالضريبة، بحيث أنه إذا لم يدفع هذا الأخير الرسوم والغرامات المطالب بها من طرف اللجنة، بحيث يحضر مفتش إدارة التسجيل في حقه سند تحصيل، ويعمل على تنفيذه المدير الولائي للضرائب، وذلك من خلال وضع التأشيرة والتنفيذ بها وإرسالها إلى قابض الضرائب المختص للقيام بمتابعة تحصيله³.

الملاحظ هنا أن آراء لجنة المصالحة تخلق مراكز قانونية في حق المكلّف بالضريبة وفي صالح إدارة الضرائب، بإعتبار أن هذه الأخيرة الجهة الإدارية التي تعمل على تنفيذ آراء لجنة المصالحة وتوقيع الجزاءات عند عدم إمتثال المكلّف وذلك من خلال تحرير سندات التحصيل ومن ثم متابعة المكلفين بالضريبة وهذا يجعل آراء لجنة المصالحة ترقى إلى مرتبة القرار الإداري.

وفي حالة لم يرضى المكلّف بآراء لجنة المصالحة فبإمكانه الطعن أمام القضاء دون اللجوء إلى الشكوى أمام الإدارة الضريبية، لأن رأي اللجنة يجسد رأي إدارة الضرائب⁴.

¹ - المادة 103، الفقرة الأخيرة من القانون 76 - 105، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم

² - المادة 105، من القانون رقم 76-105، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم ..

³ - المادة 356، من القانون 76-105، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، السابق الذكر.

⁴ -عزيز أمزيان ، مرجع سابق ، ص 85

المطلب الثاني: تشكيلة وإختصاصات لجان إلتماس العفو وإجراءات الطعن أمامها وسير عملها وطبيعة آراءها.

تجد لجان إلتماس العفو أساسها في قانون الضرائب المباشرة وبالأخص في المادة 345 منه والمقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991 عن المديرية العامة للضرائب المتضمن إنشاء وتكوين وسير هذه اللجان، فالمشروع أحدث مثل هذه اللجان لتخفيف العبء عن المكلّف بالضريبة في الحالات التي يكون فيها في عوز أو ضيق، أي أن قدراته المالية لا تسمح له بتبرئة ذمته وبتسديد ما عليه، فيلجأ إلى هذه اللجان يلتمس منها مساعدته بالتخفيف عنه أو بإعفائه من الضرائب المؤسسة قانوناً¹، وبصدور قانون المالية لسنة 2002، تحولت جميع الأحكام القانونية المتعلقة بهذه اللجان إلى قانون الإجراءات الجبائية ونظمها المواد 92، 93، 94 والمادة 173 من هذا القانون²، وتختص هذه اللجان كما سوف نتعرض إليه للنظر في طلبات المكلفين بالضريبة وطلبات قابضي الضرائب المختلفة بحيث تكون لها سلطة تقديرية واسعة في قبول أو رفض الإلتماس، فهي غير مقيدة بأي نص تشريعي، لأنها تقوم بدراسة الملفات المعروضة عليها وفق معطيات مادية بحتة، ومما سبق تناوله سنحاول ذكر أكثر تفاصيل حول تشكيلة وإختصاصات هذه اللجان وإجراءات الطعن أمامها وسير عملها وطبيعة آراءها من خلال الفروع التالية :

الفرع الأول: تشكيلة لجان إلتماس العفو.

أنشأ المشروع هذه اللجان لتخفيف العبء على المكلّف بالضريبة في حالة عوز، ضيق، ووضعته المالي لا يسمح له بتبرئة ذمته، لذا نميز بين نوعين من اللجان لجنة إلتماس العفو الولائية ولجنة إلتماس العفو الجهوية، ولجان إلتماس العفو على مستوى مديريات كبريات المؤسسات.

أولاً: تتشكل لجنة إلتماس العفو الولائية على مستوى المديريات الولائية للضرائب مما يلي³:

- المدير الولائية للضرائب، رئيساً.
- المدير الفرعي للمنازعات عضو مقرر.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية، عضواً.
- المدير الفرعي للتحصيل، عضواً.
- المدير الفرعي للمراقبة الجبائية عضو.

¹ - عزيز أمزيان، نفس المرجع، ص 50.

² - يحي بداري، مرجع سابق، ص 98.

³ - المادة 3 من القرار رقم 16، المؤرخ في 28 ماي 1991، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب.

- رئيس مفتشية وقابض ضرائب مختلفة معينين من طرف المدير الولائي لمدة سنة، عضو.
- رئيس مركز الضرائب بالنسبة للملفات التي تدخل في إختصاصه، عضو.
- رئيس المركز الجوّاري للضرائب بالنسبة للملفات التي تدخل في إختصاص هو يقوم بمهام كتابة اللجنة، رئيس مكتب مكلف من طرف لجنة الطعن¹.

ثانيا: تشكيلة لجنة إلتماس العفو الجهوية.

- المدير الجهوي للضرائب، رئيسا.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية والمدير الفرعي للمنازعات عضو مقرر.
- مديرين ولائيين للضرائب، يعينهما المدير الجهوي للضرائب لمدة سنة، عضوين ويقوم بكتابة اللجنة رئيس مكتب مكلف تابع للمنازعات².

ثالثا: تشكيلة لجنة إلتماس العفو على مستوى كبريات المؤسسات.

- مدير مديرية كبريات المؤسسات رئيسا.
- المدير الفرعي للمنازعات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضو _المدير الفرعي للجباية البترولية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضو.
- قابض الضرائب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضو.
- المدير الفرعي للجان الطعن بمديرية المنازعات لكبريات المؤسسات، عضو.
- المدير الفرعي للتقويمات الجبائية بمديرية العمليات الجبائية والتحصيل على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضو.
- وتسند كتابة اللجنة لرئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات³.

بعد التعرض لمختلف لجان إلتماس العفو نلاحظ أن تشكيلة هذه اللجان سواء على مستوى المديرية الولائية أو المديرية الجهوية للضرائب أو على مستوى مديريات كبريات المؤسسات أنهم ذو طبيعة إدارية وأن أعضاء هذه اللجان ينتمون إلى مصالح الضرائب كلهم، نظر لكون الطعون أو الطلبات والإلتماسات تتعلق بالأساس بضررائب مؤسسة قانونا. ولا أساس للمكلفين

¹- Article 4 : de la décision N : 381 du 18/04/2013.portant.composition et fonctionnement des commissions de recours gracieux.

²- Article 5 : de la décision N : 381 du 18/04/2013.op.cit.

³- يحي بدايي، مرجع سابق، ص 111.

بالضريبة في طلباتهم بإلغاءها أو التخفيض منها سوى حالة عجزهم عن تسديدها أو الوفاء بها أو عدم إحترام الأحكام والقوانين الضريبية فيما يتعلق بالزيادات والغرامات الجبائية.

الفرع الثاني: إختصاصات لجان إلتماس العفو

تختص لجان إلتماس العفو بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة وذلك وفقا لأحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، إذا يمكن للمكلف أن يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المفروضة عليه في حال عوز أو ضيق، كما يمكن للمكلف أن يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها، ويشمل ذلك حتى المكلفون التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى بعد تعديل المادة 173 بموجب المادة 38 من القانون المالية لسنة 2008، حيث يمكن للمكلفين الإستفادة من أحكام المادة 93 وتشمل الإلتماس الخاص بالإعفاء أو التخفيض كل من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومبالغ عقوبات التحصيل والعقوبات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير مباشرة وكذلك حقوق التسجيل¹.

وللمكلف بالضريبة أن يقدم هذه الطلبات أمام لجان مختصة لها صلاحية الفصل في مثل هذه الطعون حيث تكون هذه اللجان على مستويين الولائي والجهوي

أولاً: إختصاص لجنة إلتماس العفو الولائية

حيث تختص هذه اللجنة في طلبات المكلفين والمقدمة أمام المدير الولائي للضرائب المعروضة عليها، أي اللجنة من طرف المدير الولائي لأخذ رأيها والتي تقل حصتها عن مبلغ خمسة مئة ألف دينار جزائري 500.000 أو تساويه.

والجدير بالذكر أن لجوء المكلفين أمام هذه اللجنة قد سجل بكثرة، حيث سجلت سنة 2010 ما يقدر بـ 24003 طعن مقابل 27204 طعن سنة 2009، أي إنخفاض بنسبة 11.77% ويضاف إليها 2786 طعن متأخر².

ثانياً: إختصاص لجنة إلتماس العفو الجهوية.

تختص هذه اللجنة في إستقبال طلبات الطعون التي يتقدم بها المكلفين بدفع الضرائب أو قابضي الضرائب المختصة ويمكن تحديد إختصاصها كالآتي:

(*)- قبل التعديل كانت الحصة التي تختص بها لجان الطعن الولائي على مستوى المديرية أكثر من 250.000 دج لتصبح 500.000 بعد التعديل بموجب المادة 40 من قانون 21-04، والمتضمن قانون المالية لسنة 2005. المؤرخ في 2004/12/29 الجريدة الرسمية عدد 85 الصادرة بتاريخ 2004/12/30

¹ - سليمان عويسات، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012-2013، ص 54

² - عبد الرؤوف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق، فرع دولة ومؤسسات عمومية، جامعة الجزائر، سنة 2010، ص 92.

(1) طلبات الطعون من أجل العفو التي يتقدم بها المكلّف أو قابضي الضرائب والتي تكون الحصة فيها تتجاوز خمسة ألف دينار 500.000.

(2) طلبات العفو المقدمة من طرف المكلّف بالضريبة، والتي يكون مضمونها الطعن ضد قرارات لجنة إلتماس العفو الولائية.

ما يمكن ملاحظته في سنة 2010 سجلت اللجنة 1724 طعن مقابل 1123 طعن سنة 2009، وهذا الإرتفاع بنسبة 53.52% وهذا يدل على تزايد المكلّفين الذين يلجئون إلى هذه اللجنة¹.

ثالثاً: إختصاص لجنة إلتماس العفو على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

نصت المادة 173 - 3 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للمكلّفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تقديم طعون ولائية بناء على أحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث لم تحدد هذه المادة مجالا ماليا لهذه الطلبات، وكما أنه جاء في التعليمات العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2010، أن هذه اللجنة تختص بطلبات العفو للمكلّفين التابعين لها مهما كانت مبالغ طلباتهم².

وأما بخصوص الحصة الضريبية موضوع طلبات الإعفاء أمام أي لجنة من لجان العفو السابقة ذكرها، فنشير أن قيمة الضريبة الأصلية مضافا إليها الغرامات والعقوبات المتعلقة بها، ومثال على ذلك ضريبة الدخل الإجمالي على الأرباح مضاف إليها غرامة الوعاء وعقوبة التأخير المرتبطة بها³.

والملاحظ هنا أن مجال إختصاص لجان إلتماس العفو يشمل طلبات المكلّفين بالضريبة وقابضي الضرائب المختلفة التابعين أساساً لإدارة الضرائب والمسؤولين على تحصيل كافة أنواع الضرائب المفروضة على المكلّفين بالضريبة، فبالنسبة إلى المكلّفين بالضريبة فتتقرن طلباتهم بعدم قدرتهم على تسديد ديونهم نظراً لضيق حالهم وعوزهم ولعدم مراعاة الأحكام القانونية التي ينجر عنها زيادات في الضرائب ، أما بالنسبة لقابضي إدارة الضرائب فإن الأمر يختلف في طلباتهم بحيث أن هؤلاء مسؤولين عن تحصيل الضرائب المدرجة في حساباتهم.

فلكل قابض ضرائب محاسبة خاصة به تجعل هذا الأخير مديناً لخزينة العمومية بمبالغ الضرائب المكلّف بتحصيلها، بحيث تحسب مردودية قابض الضرائب على أساس تقليص أرصده المدينة إتجاه الخزينة العمومية عن طريق التحصيل الضريبي حيث يجوز لقابضي الضرائب إجراء هذه الطلبات في إطار جملة من النصوص نصت عليها القوانين والتنظيمات ، وفي حالة إستحالة

¹ - عبد الرؤوف مسعودي، نفس المرجع، ص 118.

² - يحي بدايري، مرجع سابق، ص 102 - 103.

³ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 69.

تحصيل هذه الضرائب فيمكن لقابضي الضرائب تخفيف مسؤوليتهم إتجاه إدارتهم وإتجاه الخزينة العمومية بطلب جعل الحصص الغير قابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة وإبراءهم من المسؤولية، بحيث لا يبرئ ذمة المدين وإنما معاودة إتخاذ إجراءات المتابعة في حالة تيسرهم وتحسن أحوالهم المادية.

ولعل الذي جعل المشرع في تمكينه لقابضي الضرائب من هذا النوع من الطلبات تخفيف العبء على هؤلاء في عملية متابعة المكلفين بالضريبة ، ونظراً لكثرة جداول الضرائب وتجديدها المستمر.

الفرع الثالث: إجراءات الطعن أمام لجان إلتماس العفو وسير عملها وطبيعة آرائها.

كما هو الحال بالنسبة للجان السابقة نتناول في هذا الفرع الإجراءات أمام هذه اللجان وسير عملها ثم طبيعة آراءها القانونية.

أولاً: إجراءات الطعن أمام لجان إلتماس العفو.

تختلف هذه الإجراءات بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة وقابضي الضرائب من حيث الطلبات.

1- بالنسبة لطلبات المكلفين بالضريبة :

تخضع طلبات المكلفين إلى شروط شكلية وأخرى موضوعية يستوجب توافرها حتى يكون الإلتماس مقبولا.

1-1 الشروط الشكلية:

إن الشروط الشكلية الواجب توفرها في الإلتماس هي نفسها المطلوبة في الشكاية في حالة الطعن بإستثناء شروط الآجال فإنه يسمح للمكلف تقديم طلبهم مرفق بنسخة من مستخرج الجداول وأخرى من الإنذار ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب في أي وقت مدام الموضوع غير نزاعي ويتعلق بالإلتماس مساعدة الإدارة¹.

وورد في التعليمات التوضيحية للإدارة الجبائية، أن تحدد هذه الطلبات على ورق عادي، على أن ترفق جميع الوثائق الضرورية من مستخرجات جداول الضرائب، نسخ، إنذارت، الدفع....

الملاحظ هنا أن الشروط الشكلية لهذه الطلبات متشابهة لشروط الشكوى بإستثناء شرط الآجال المتعلقة بهذه الأخيرة لأن الطلب هنا غير نزاعي ويرتبط بالإلتماس العفو، فتوجه هذه الطلبات إلى المدير الولائي للضرائب لتلك الولاية أما فيما يخص المكلفين التابعين لمديرية كبريات

¹ - المادة 93. من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر

المؤسسات فبإمكانهم تقديم طعون ولائية حسب نص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية على أن تخول سلطة البت في هذه الطلبات إلى مدير المؤسسات الكبرى.

2-1 الشروط الموضوعية :

إن التماس البراء أو التخفيف من الضريبة يجب أن يكون معلل ومبرر، وعلى المكلّف أن يقدم الحجج اللازمة التي تمكن الإدارة من إتخاذ القرار، غير أنه لا بد أن نفرق بين الطلبات المتعلقة بالضرائب العادية والمتعلقة بالغرامات الجبائية:

أ-الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية :

لا يجوز طلب البراء أو التخفيض من الضرائب المباشرة وبالأخص الحقوق الأصلية إلا إستثناء حسب ما ورد ذكره في المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي التي تكون فيها المكلّف في عوز وضيق الحال الذي يحول بينه وبين تبرئة ذمته إزاء الخزينة فيجوز له أن يلمس إعفائه من الضرائب المؤسسة قانوناً أو التخفيف منها¹.

ب- الطلبات المتعلقة بالزيادات والغرامات الجبائية.

إن الزيادات والغرامات الجبائية هي مبالغ إضافية على الحقوق الأصلية ناتجة عن عدم مراعاة المكلّفين بالضريبة للنصوص القانونية الضريبة، كعدم التصريح في الأوقات القانونية المحددة أو النقص في التصريحات أو عدم التصريح نهائياً، وهي تشكل بذلك عقوبات مالية لعدم إحترام ومراعاة القوانين².

الجدير بالملاحظة أن إلتماسات الإعفاء من هذه الزيادات والغرامات الجبائية تتطلب التعليل وذكر الأسباب التي أدت بالمكلّف بالضريبة إلى عدم مراعاة النصوص القانونية مع إلزامية تقديم الأسانيد والحجج اللازمة ، فعلى المكلّف بالضريبة إرفاق طلبه بوصل تسديد الحقوق الأصلية وذلك لإثبات حسن نيته ،لأن تسديد الحقوق الأصلية هو إجباري بالنسبة لحقوق الرسم على القيمة المضافة قبل اللجوء إلى طلب إلتماس أو إلغاء أو تخفيض الزيادات والغرامات الجبائية المرتبطة بهذه الرسوم.

2- بالنسبة لطلبات قابضي الضرائب.

أجاز المشرع لقابضي الضرائب أن يطلبو إقرار إنعدام قيمة الضرائب غير قابلة للتحويل، وعلى هؤلاء توجيه طلباتهم إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى بحسب الحالة،

¹ -عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 51.

² - يحي بدايري، مرجع سابق، ص 128.

وقد إشتراط المشرع أن تقدم هذه الطلبات ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل.

-شروط تقديم طلبات قابضي الضرائب.

هي كالتالي:

- يقدم الطلب بناء على أسباب وحجج قابلة التحصيل.

- يقدم الطلبات في شكل بيانات إلى المدير الولائي للضرائب قبل 20 أفريل من كل سنة.

هذا الطلب لا أثر له سوى إبراء مسؤولية قابض الضرائب، ولكنه لا يبرئ ذمة المكلفين بالضريبة، لأنه بإمكان قابض الضرائب إجراء التحصيل القسري ضدهم حال تحسن وضعيتهم المالية.

- لا يجوز أن يكون موضوع طلبات الإبراء أو التحقق من الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص.

- حكم الإلغاء يصدر عن المدير الولائي للضرائب وفق المادة 54 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

- عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملفات¹.

3 - التحقيق في الطلبات واتخاذ القرار

يسجل الطلب في سجل خاص، ثم يوجه إلى المفتشيات المعنية، حيث يقوم رئيس مفتشية الضرائب التحقيق في صحة المعلومات المقدمة من طرف قابض الضرائب خاصة عند إتخاذ كافة إجراءات التحصيل، وفي حالة وجود إختلاف في الآراء بين قابض الضرائب ورئيس مفتشية الضرائب يرجح رأي رئيس المدير الولائي للضرائب².

ثانياً- سير عمل لجان إلتماس العفو.

تجتمع لجان إلتماس العفو على مستوى المديريات الولائية مرة في الأسبوع على الأقل، وذلك بناء على إستدعاء من رئيسها ويكون إجتماع لجان إلتماس العفو على المستوى الجهوي مرة في الشهر على الأقل وبإستدعاء من رئيسها، أما فيما يخص لجان إلتماس العفو على مستوى مديريات كبريات المؤسسات، فتجتمع هذه الأخيرة بإستدعاء من رئيسها.

¹-المادة 1/96 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق للذكر

²-عزيز أمزيان مرجع سابق، صص 52 – 53.

ولا تصح إجتماعات لجان إلتماس العفو إلا بحضور ثلثي 3/2) من أعضائها ، ويتم إخطار الأعضاء قبل ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الإجتماع.

يتولى كتابة اللجان على مستوى المديرية الولائية رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية ، أما على المستوى الجهوي فتسند مهام كتابة اللجنة إلى رئيس مكتب إلتماس العفو على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.¹

ثالثا: صدور آراء لجان إلتماس العفو.

تتخذ قرارات لجان إلتماس العفو بناء على أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس ، وتعلل القرارات وتدون مداولات اللجان وقراراتها في محضر الجلسة ، ويمضي في هذا المحضر الأعضاء الحاضرين وتلحق ملفات المكلفين بنسخ من المحاضر المتعلقة بها ، وبالنسبة لملفات المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ترسل نسخ من المحاضر إلى المديرية العامة للضرائب على أساس تقرير إخباري ، وأوجب المشرع تطابق قرار كل من هذه المصالح بقرار اللجنة المختصة.²

رابعا : طبيعة آراء لجان إلتماس العفو.

تناول المشرع الجزائري موضوع الطلبات المتعلقة بإلتماس العفو ضمن باب مستقل ضمن الجزء الثالث من قانون الإجراءات الجبائية ، والأمر كذلك بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابقا ، حيث خصص لها قسما خاصا من الباب الثالث من هذا الأخير وبذلك يكون المشرع قد أخرج طلبات وإلتماسات العفو من إطار النزاع الضريبي ، سواء في مادة الوعاء أو مادة التحصيل الضريبي ، فهذه الطلبات والإلتماسات مرتبطة في الأساس بضرائب وغرامات مفروضة قانون ، وليس بإمكان المكلف الطعن في مدى مشروعيتها أمام الإدارة ولا أمام القضاء.³

الملاحظ هنا أن طبيعة آراء لجان إلتماس العفو هي في الأصل قرارات إدارية ملزمة لإدارة الضرائب والمكلف في نفس الوقت ، ولم يتح المشرع للمكلف الطعن في هذه القرارات ، إلا فيما يخص الطعن في قرار لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب أمام اللجنة الجهوية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب.

¹ - يحي بدايري ، مرجع سابق ، ص 129

² - حفيضة بلوطي ، وسيلة مرزوقي ، تسوية المنازعات الجبائية ، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر ، شعبة الحقوق ، تخصص قانون أعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، السنة الجامعية 2014-2015 ، ص 57.

³ - يحي بدايري ، مرجع سابق ، ص 131.

ولم يتح المشرع الجزائري أيضا إمكانية الطعن القضائي في هذه القرارات وعلى هذا الأساس كان من الأفضل لو فرض المشرع نوعا من الرقابة على هذه القرارات كنوع من تحديد السلطة التقديرية المفرطة للإدارة الضريبية، وخاصة أن هذه اللجان ذات تشكيلة جبائية مطلقة وآرائها ملزمة ونهائية.

ملخص الفصل

أعطى المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن أمام اللجنة المركزية من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة والإستفادة من حكم تشريعي تنظيبي بإتباع مجموعة من الإجراءات التي تضمن شكواه، وهو مقيد بآجال ومواعيد محددة قانوناً للطعن أمام هذه اللجنة، حيث عرفت هذه اللجنة تعديلات في تشكيلاتها وإختصاصاتها عبر مختلف قوانين المالية، كما يحق للمكلف اللجوء الى لجنة المصالحة لحل النزاعات الناشئة بينه وبين الإدارة الضريبية بطرق سلمية وودية، فتختص هذه الأخيرة بالنظر في كل التقديرات الضريبية في مجال التسجيل، ويمكن للمكلف بالضريبة إلتماس العفو في حالة عوز أو ضيق وذلك من خلال تقديم طلب الإعفاء من الضريبة أو طلبات تخفيضات أمام لجان إلتماس العفو التي كونتها المديرية العامة للضرائب.

الخاتمة

بعد دراستنا لموضوع المنازعات الضريبية أمام لجان الطعن الإدارية، توصلنا إلى مجموعة من النتائج، نوجزها في ما يلي:

(1) إقتصار الطعن أمام اللجان على النزاعات في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة فقط دون غيرها من النزاعات.

(2) الطعن أمام اللجان لا يوقف الدفع وإجراءات التحصيل حسب المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، إذا وجب على الطاعن الذي رفع النزاع أمام اللجان الاستفادة من إجراءات تأجيل الدفع وفقاً لأحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) لم يحدّد المشرّع بدقة حقوق المكلف بالضريبة أثناء لجوئه إلى لجان الطعن وكيفية حمايته، حيث أن يطغى على النصوص القانونية الجانب الإجرائي، وهو ما يصعب على المكلف بالضريبة فهمها ومحاولة الاستفادة منها.

(4) عدم استقرار إجراءات الطعن أمام اللجان وهذا بسبب التعديلات الكثيرة للقوانين.

(5) يغلب على تشكيلة لجان الطعن المختلفة التمثيل الإداري، وهو ما يحدّ من دورها في حماية المكلف بالضريبة، ويجعله يعزف عن اللجوء إليها.

(6) إفتقار تشكيلة لجان الطعن إلى ممثلين عن المكلف بالضريبة الأمر الذي يحدّ من فعالية هذه اللجان في حمايته.

(7) غياب تمثيل لأية جهة قضائية في تشكيلة لجان الطعن، الأمر الذي يؤدي إلى ميل اللجان لتحقيق مصالح الإدارة دون مراعاة لمصالح المكلف بالضريبة.

(8) إختصاصات لجان الطعن محدودة، كما نلاحظ تداخل في إختصاصات الكثير من اللجان بسبب عدم إعتداد معيار محدد، الأمر الذي يعقد مسألة حماية المكلف بالضريبة.

(9) عدم إمكانية الطعن التدرجي للمكلف بالضريبة، مما يضيق من مجال حمايته.

(10) تبدي لجان الطعن آراء في المنازعات، ولكنها آراء غير ملزمة، وهو ما يضعف من دور هذه اللجان في حماية المكلف بالضريبة.

(11) آجال الطعون غير دقيقة، وهو ما يؤدي إلى الضرر بمصالح المكلف بالضريبة نظراً لطبيعة نشاطاته التي تتسم عادة بالسرعة في التعاملات وهو ما يفوت عليه منافع كثيرة.

(12) يجبر القانون لجان الطعن بتعليل رأيها، وهو ما يشكل بوادر حماية للمكلف بالضريبة، من حيث إمكانية الاستعانة بالتعليل لحماية مصالحه.

(13) تستفرد لجان إدارة الضرائب بدراسة طلبات العفو، وهو ما يمثل تضيق في دائرة الحقوق المتاحة للمكلف بالضريبة، لأن ذات الإدارة التي تنظر في تقييم الضريبة تعيد دراسة طلبات العفو.

(14) ليس هناك مجال للطعن في قرارات لجان التماس العفولا أمام الإدارة ولا أمام القضاء، وهو ما يمثل إضعافا لأنظمة الحماية المقررة للمكلف بالضريبة، وبالتالي يؤكد لنا علو مركز الإدارة في مواجهته.

(15) منح المشرع لجان إلتماس العفو سلطة واسعة في إتخاذ أي قرار يتعلق بالعفو عن المكلف بالضريبة دون قيود مسبقة، وهو ما يشكل بؤادر حماية للمكلف بالضريبة من ناحية مكنة العفو عنه.

(16) لم يتح المشرع للمكلف بالضريبة إمكانية الطعن في قرارات لجان إلتماس العفو، لا أمام الإدارة ولا أمام القضاء، وهو ما يمثل تضيقا عليه في حرمانه من وسيلة قانونية قد تسهم في حماية حقوقه المشروعة.

لهذا نقترح ما يلي:

(1) إستدراك الجوانب السلبية الخاصة بتسوية النزاع الضريبي أمام لجان الطعن لإعادة التوازن القانوني بين المكلف بالضريبة والإدارة، لأن ما هو موجود في الواقع هو لصالح الإدارة الضريبية بصفتها صاحبة السيادة وتمتع بسلطات واسعة.

(2) يتوجب على المشرع الحفاظ على ثبات النصوص الجبائية على نحو يؤدي الى استقرار المعاملات الجبائية والمحافظة على حقوق المكلف بالضريبة.

(3) تعديل الإجراءات التي تخص مسألة سكوت اللجان في حالة رفض الطعن واعتباره قبول ضمنى.

(4) إحاطة لجان الطعن الإدارية بإجراءات تضمن إستقلاليتهما عن الإدارة الضريبية وحيادها عند الفصل في الطعون المعروضة عليهما، كما يجب أن تلتزم بالأصول والمبادئ العامة للتقاضي.

(5) إعادة النظر في تشكيلة لجان الطعن وتدعيمها بممثلين عن قطاعات أخرى (المجالس المنتخبة) من أجل تحقيق العدالة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

(6) عدم إستثناء التمثيل القضائي من تشكيلة لجان الطعن لما يقدمه هذا الأخير من دور مهم في فرض الإلتزام بقواعد العدالة وبالأصول والمبادئ العامة للتقاضي.

(7) إضفاء صفة الإلزام على رأي اللجان مع توسيع اختصاصاتها.

(8) استبدال الطريق الإختياري للطعن بآلية أخرى كالطعن التدريجي لأنه يعطي فرصة أكثر لحل النزاع أمام اللجان والحد من اللجوء إلى القضاء.

- (9) تعميم مجال الطعن أمام اللجان إلى جميع أنواع الضرائب.
- (10) العمل على زيادة تمثيل المكلفين بالضريبة وذلك من خلال إشراك النقابات المهنية واتحادات التجار والجمعيات المهنية ضمن تشكيلاتها.
- (11) إضفاء نوع من الرقابة على السلطة المطلقة لإدارة الضرائب، وذلك بإخضاعها للرقابة الخارجية الملائمة.
- (12) إعادة النظر في إلزام المكلف بالضريبة دفع من جديد مبلغ 20% من الحقوق والعقوبات موضوع النزاع، لأن هذا يمثل إرهاقا للمكلف بالضريبة.
- (13) إستحداث جهات رقابية مشتركة مكونة من الجانب القضائي والإداري تقوم بدور الرقابة للحد من تسلط الإدارة وهيمنتها على لجان الطعن.
- (14) وجب على المشرع أن يكون واضحا في إستعمال المصطلحات الخاصة بلجان الطعن الإدارية فتارة يستعمل مصطلح آراء وتارة يستعمل قرارات اللجان، لأن القرارات تأخذ طابع الإلزام عكس الرأي يكون غير ملزم.
- (15) ضرورة تكوين قضاة في المجال الضريبي للفصل في المنازعات الضريبية بشكل عادل يحفظ مصالح جميع الأطراف.
- (16) ضرورة إعادة النظر في تسييب وتعليل آراء لجنة المصالحة.
- نرجو في الختام أن يكون بحثنا قد أثار جوانب هذا الموضوع، وأسهم في الإجابة على السؤال المطروح.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: القوانين

- (1) قانون 36-90 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 المؤرخ في 1990/12/31 الجريدة الرسمية عدد 57 الصادرة بتاريخ 1990/12/31
- (2) قانون 25-91 المتضمن قانون المالية 1992 المؤرخ في 1991/12/23 الجريدة الرسمية عدد 65 الصادرة بتاريخ 1991/12/18.
- (3) قانون 02-97 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 المؤرخ في 1997/12/31 الجريدة الرسمية عدد 89 الصادرة بتاريخ 1997/12/31
- (4) قانون 21-01 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 المؤرخ في 2001/12/22 الجريدة الرسمية عدد 79 الصادرة بتاريخ 2001/12/23
- (5) قانون 22-03 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 المؤرخ في 2003/12/28 الجريدة الرسمية عدد 83 الصادرة بتاريخ 2003/12/30
- (6) قانون 24-06 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 المؤرخ في 2006/12/27 الجريدة الرسمية عدد 85 الصادرة بتاريخ 2006/12/27
- (7) قانون 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المؤرخ في 2008/02/25 الجريدة الرسمية عدد 81 الصادرة بتاريخ 2008/04/23.
- (8) قانون 21-08 المتضمن قانون المالية 2009 المؤرخ في 2008/12/30 الجريدة الرسمية عدد 74 الصادرة بتاريخ 2008/12/31.
- (9) قانون 21-06 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 المؤرخ في 2008/12/31 الجريدة الرسمية عدد 85 الصادرة بتاريخ 2008/12/31
- (10) قانون 18-15 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 المؤرخ في 2015/12/30 الجريدة الرسمية عدد 72 الصادرة بتاريخ 2015/12/31.
- (11) قانون 19-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 المؤرخ في 2016/12/29 الجريدة الرسمية عدد 77 الصادرة بتاريخ 2016/12/29.

ثانياً: الأوامر

- (1) الأمر 654-68 المتضمن قانون المالية 1967 المؤرخ في 1968/12/30 الجريدة الرسمية عدد 106 الصادرة بتاريخ 1968/12/31.

- (2) الأمر 101-76 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المؤرخ في 1976/12/30 الجريدة الرسمية عدد 102 الصادرة بتاريخ 1976/12/22.
- (3) الأمر 76- 105 المتضمن قانون التسجيل المؤرخ في 1979/12/09 الجريدة الرسمية عدد 106 الصادرة بتاريخ 1977/12/31.
ثالثاً: المراسيم التشريعية
- (1) المرسوم التشريعي رقم 93-18 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 المؤرخ في 1993/12/29 الجريدة الرسمية عدد 88 الصادرة بتاريخ 1993/12/30.
رابعاً: القرارات
- (1) القرار المؤرخ في 1969/10/06 المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها. الجريدة الرسمية عدد 2 الصادرة بتاريخ 1970/01/06.
- (2) القرار الوزاري المؤرخ في 1970/03/02 المتضمن تعديل وتتميم القرارات المؤرخة في 1969/10/06 المتضمنة تأليف وتكوين لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها. الجريدة الرسمية عدد 31 الصادرة بتاريخ 1970/10/03.
- (3) القرار رقم 16 المؤرخ في 1991/06/28 وزارة المالية المديرية العامة للضرائب.
خامساً : الكتب.
- (1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى والنشر، عين مليلة، الجزائر..
- (2) شاوش يلس، المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2013.
- (3) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية لنشر والتوزيع، القبة الجزائر، سنة 2007.
- (4) فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم والنشر، (د. ط)، الجزائر، عنابة.

سادساً: الرسائل الجامعية.

(1) الشابي عائشة، بن سديرة مروي، الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، سنة 2008/2007.

(2) بدايري يحي، الإطار القانوني لتسوية المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة الحاج لخضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، باتنة، سنة 2012/2011.

(3) بالمقران شهرزاد، لجان الطعن في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مكملّة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، سنة 2013/2012.

(4) بلوطي حفيضة، مرزوقي وسيلة، تسوية المنازعات الجبائية ، مذكرة مكملّة لنيل شهادة الماستر، شعبة حقوق، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، السنة الجامعية 2014- 2015.

(5) شرفي فاروق، التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص منازعات عمومية، قسم الحقوق، جامعة ام البواقي، سنة 2018/2017.

(6) عويسات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2013/2012.

(7) قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2008/2007.

(8) مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق، فرع دولة ومؤسسات عمومية، جامعة الجزائر، سنة 2010.

سابعاً : المقالات.

(1) شقاوي وفاء، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، جامعة الجزائر، مجلد رقم 11، العدد الثاني، الجزء الثاني، سنة 2017.

ثامناً : المراجع باللغة الفرنسية.

LES DECISIONS :

1) la décision N°: 381 du 18/04/2013. portant composition et fonctionnement des commission de recours gracieux.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction Régionale des Impôts
Direction des Impôts de Wilaya de :

MANDAT DE REPRESENTATION
Article 75 du code des Procédures Fiscales
Article 24 de la loi de finances pour 2008.

Je soussigné (e) M
Activité :
NIF N° :
Adresse :

Donne par le présent mandat à :
M.
Profession :
Adresse :

Le droit d'agir en mon nom et pour mon compte, pour l'accomplissement de toutes procédures légales ou réglementaires requise, au titre de mon recours ⁽¹⁾
 • Contestant les droits en principal et pénalités relatifs aux impositions suivantes : ⁽²⁾
 • Sollicitant la remise gracieuse des droits en principal et pénalités relatifs aux impositions suivantes: ⁽²⁾

Le présent mandat ne donne pas à son porteur le pouvoir de se substituer au mandat, dans la procédure de restitution des droits admis en dégrèvement partiel ou en annulation totale. Seul le bénéficiaire requérant est habilité à accomplir cette formalité, auprès de la recette des impôts compétente.

Signature du mandat requérant ⁽³⁾ :

⁽¹⁾ Préciser la nature du recours : recours préalable devant le Directeur des Impôts de Wilaya – recours devant la commission de recours des impôts directs et de TVA de Daïra, Wilaya ou Centrale- recours gracieux devant la commission de wilaya ou régionale.

⁽²⁾ Rayer la mention inutile et mentionner sur les pointillés les indications du rôle, de la quittance de paiement ou du justificatif de la retenue à la source ou sollicités en remise gracieuse, la nature des impôts et taxes concernées ainsi que leur montant global.

⁽³⁾ Obligation de législation de signature auprès des services communaux compétents pour les contribuables mandats, introduisant des recours relatifs à des droits réclamés à titre particulier. Les contribuables commerçants, artisans, titulaires de professions libérales..., sont dispensés de cette formalité, lorsque les requêtes formulées portent sur des impositions découlant de leurs activités professionnelles.

-69-

فهرس المحتويات

<u>الصفحة</u>	<u>المحتويات</u>
	شكر وتقدير
	إهداء
05/01	مقدمة
06	الفصل الأول: حماية المكلف بالضريبة أمام اللجان الإقليمية للطعن
08	المبحث الأول: ملامح حماية المكلف بالضريبة في تشكيلة وإختصاصات اللجان الإقليمية للطعن.
08	المطلب الأول: تشكيلة وإختصاصات اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.
09	الفرع الأول: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن .
12	الفرع الثاني: إختصاصات اللجنة الولائية للطعن .
14	المطلب الثاني: تشكيلة وإختصاصات اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.
14	الفرع الأول: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن.
15	الفرع الثاني: إختصاصات اللجنة الجهوية للطعن .
17	المبحث الثاني: ملامح حماية المكلف بالضريبة في إجراءات الطعن أمام اللجان الإقليمية وسير عملها وطبيعة آراءها.
17	المطلب الأول: إجراءات الطعن أمام اللجان الإقليمية للطعن.
18	الفرع الأول: شكل ومحتوى عريضة الطعن أمام اللجان الإقليمية .
18	الفرع الثاني: المواعيد المتعلقة بلجان الطعن الإقليمية.
21	المطلب الثاني: سير عمل لجان الطعن الإقليمية .

21	الفرع الأول: سير عمل لجان الطعن الإقليمية .
24	الفرع الثاني: طبيعة آراء لجان الطعن الإقليمية ومدى إلزاميتها.
29	الفصل الثاني: حماية المكلف بالضريبة أمام اللجنة المركزية للطعن ولجان أخرى متخصصة.
31	المبحث الأول: حماية المكلف بالضريبة أمام اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.
31	المطلب الأول: تشكيلة وإختصاصات اللجنة المركزية للطعن.
31	الفرع الأول: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن.
31	الفرع الثاني: إختصاصات اللجنة المركزية للطعن.
37	المطلب الثاني: إجراءات الطعن أمام اللجنة المركزية للطعن وسير عملها وطبيعة آراءها .
37	الفرع الأول: إجراءات الطعن أمام اللجنة المركزية للطعن.
38	الفرع الثاني: سير عمل اللجنة المركزية وطبيعة آراءها.
41	المبحث الثاني : حماية المكلف بالضريبة أمام لجنة المصالحة ولجان إلتماس العفو.
41	المطلب الأول: تشكيلة وإختصاصات لجنة المصالحة وسير عملها وطبيعة آراءها.
41	الفرع الأول :التشكيلة القانونية للجنة المصالحة.
43	الفرع الثاني: إختصاصات لجنة المصالحة.
44	الفرع الثالث: إجراءات سير عمل اللجان وطبيعة آراءها.
47	المطلب الثاني: تشكيلة وإختصاصات لجان التماس العفو وإجراءات الطعن أمامها وسير عملها وطبيعة آراءها.
47	الفرع الأول :تشكيلة لجان التماس العفو.
49	الفرع الثاني: إختصاصات لجان التماس العفو.

51	الفرع الثالث: إجراءات الطعن أمام لجان التماس العفو وسير عملها وطبيعة آراءها.
57	الخاتمة.
61	قائمة المراجع.
66	قائمة الملاحق.
70	فهرس المحتويات.

ملخص

يكتسي موضوع تسوية المنازعات الضريبية أمام لجان الطعن الإدارية أهمية كبيرة في التشريع الجزائري خصوصاً في ظل التعديلات المستمرة التي تطرأ على النصوص القانونية المنظمة لها، مما ينتج عن ذلك كمّاً هائلاً من المنازعات الضريبية.

حيث يساهم الطعن أمام لجان الطعن الإدارية في تخفيف العبء المتراكم على الجهات القضائية ، فمنح المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة إمكانية الطعن أمام لجان متخصصة في حالة رفض الإدارة الضريبية تظلمه كلياً أو جزئياً ، حيث أدخل المشرع عدت تعديلات على هذه اللجان سواء من حيث تشكيلاتها أو مجال اختصاصها.

ومن أجل إعطاء فعالية ومصدقية أكثر لهذه اللجان أقر المشرع نفاذ الآراء الصادرة عن لجان الطعن في مواجهة الإدارة الضريبية ، لكن المشرع جعل حالات إستثنائية لعدم نفاذ هذه الآراء وهو ما قد يفتح الباب أمام تعسف الإدارة الضريبية.

Abstract:

The issue of settling tax disputes before the administrative appeals committees is highly important in the Algerian legislation, especially in light of the continuous amendments that take place in the legal texts regulating them, which results in a huge number of tax disputes.

Where the appeal before the administrative appeals committees contributes to reducing the accumulated burden on the judicial authorities, the tax legislator has granted the taxpayer the possibility to appeal before specialized committees in case the tax administration refused his appeal in whole or in part, as the legislator introduced several amendments to these committees, whether in terms of their formations or their area of jurisdiction.

In order to grant more effectiveness and credibility to these committees, the legislator approved the validity of the opinions issued by them against the tax administration. However, the legislator has made exceptional cases in which these opinions are not enforced, which may open the door to tax administration arbitrariness.