

المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري

الرسم على القيمة المضافة نموذجا

Tax dispute in Algerian legislation VAT drawing is a model

بوعافية رضا أستاذ محاضر ب

جامعة برج بوعريش - الجزائر

bouafiaredha@yahoo.com

تاريخ القبول : 2021/05/30

تاريخ الارسال : 2021/02/13

ملخص :

يكتسي موضوع المنازعة الضريبية أهمية كبيرة على الصعيد العملي، نظرا للانتشار المتزايد لهذا النوع من المنازعات، لاسيما ما تعلق منها بالرسم على القيمة المضافة أمام القضاء، وذلك نتيجة التدخل المستمر من قبل مصلحة الضرائب بحكم وظيفتها في تقييم الوعاء وتحصيل الضرائب.

تثور المنازعة الضريبية عادة عندما تخطأ الإدارة المكلفة بتحديد الوعاء الضريبي، أو عدم إلزام المكلف بواجباته القانونية سواء المحاسبية أو الجبائية، وله في هذا الإطار الشكوى أمام الإدارة المصدرة للقرار، أو الطعن الإداري على مستوى لجان الطعن المختصة، كما له أن يسلك الطريق القضائي في حال رفض طعنه أمام لجان الطعن المختصة، وما يمثل هذا الخيار من حماية حقوق المكلف بالضريبة كون الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: منازعة ضريبية ؛ الرسم على القيمة المضافة؛ الإجراءات الجبائية؛ المكلف بالضريبة؛ تحصيل الضريبة.

Abstract:

The subject of tax dispute is of great importance at the practical level, due to the increasing prevalence of this type of dispute before the courts and as a result of continuing intervention from tax authorities by virtue of their function in the search and collection of taxes.

It also put in place the necessary mechanisms and safeguards that guarantee to the taxpayer appeal against tax administration decisions; two paths are made available for this purpose : an administrative way which is mandatory before the tax administration, and a judicial pathway that is through tax lawsuit which is the course and action conferred by the law to the taxpayer to have recourse to the administrative court and claim his rights affected by conduct and tax administration acts; there is no doubt that the judicial control is the most effective way to protect taxpayer rights as he is the most vulnerable party in tax relationships.

مقدمة:

إن الأهمية العملية لدراسة المنازعات الجبائية (الرسم على القيمة المضافة) في جانبها الإجرائي راجع إلى التطور السريع الطارئ على مختلف القوانين، فمنذ دخول الجزائر اقتصاد السوق، والمشرع يحاول مساندة تلك التحولات الطارئة في الميادين الاقتصادية، وذلك بتعديل النصوص القانونية والتنظيمية من سنة لأخرى، مما أدى إلى عدم الإلمام بهذه النصوص والإطلاع على محتوياتها من طرف الموظفين والمكلفين بالضريبة من جهة، ومن جهة أخرى غموض البعض من هذه القواعد القانونية، والتي تحتاج إلى شرح وتوضيح.

وعليه يثور الإشكال في كيفية تحديد قيمة الضريبة والإجراءات المتبعة في تحصيلها من طرف الجهات المختصة؟.

إن كلمة منازعة في الميدان الجبائي وبمفهومها الواسع، عبارة عن كلمة ذات معنيين أحدهما مستعملة في المشاكل التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها، والمعنى الآخر يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إعساره أو هلاك أمواله، فيلجأ بناء على ذلك للإدارة يطلب منها أن تعدل الضريبة

المفروضة عليه، ومنه فإن المنازعة الضريبية بهذا المفهوم تقوم كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، وهذا ما سنتعرض له في هذه الورقة البحثية من خلال مطلبين، نتناول في المطلب الأول المنازعات حسب المصلحة المختصة، وفي المطلب الثاني الطعن في قرار المصلحة.

المطلب الأول: المنازعات حسب المصلحة المختصة

سنتعرض بالتفصيل لشرح هذه المنازعات على مستوى مصلحتين وذلك بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين نتناول في الفرع الأول منازعات مصلحة الوعاء، وفي الفرع الثاني منازعات مصلحة التحصيل.

الفرع الأول: منازعات مصلحة الوعاء

إن المرحلة الأولى التي تمارسها مصلحة الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ، هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد حساب الضريبة وذلك وفق أنظمة معتمدة، ففي الرسم على القيمة المضافة تكون وفق النظام الحقيقي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن أساس المنازعات القائمة بين المكلف والإدارة يرجع لكون أن التعديلات التي تقوم بها الإدارة بخصوص رقم أعمال المكلف وفقا للمعلومات التي تصل إليها، أو بناءا على محاضر المعاينة التي تقوم بها، والتي يتوجب عليها قانونا تبليغها للمكلف المعني، فهي قد لا تصل إليه ولا يطلع عليها، وبالتالي فهو لا يكون على علم بما اتخذته الإدارة من إجراءات أو ما اعتمدته من تقويمات.

فتتمثل حالات إجراء التقييم التلقائي لأسس الفرض الضريبي للمدين، وكذا الأشكال والوسائل التطبيقية في هذا الصدد تلقائيا أولا، والإشعار بفرض الضريبة تلقائيا ثانيا.

أولا: حالات فرض الضريبة تلقائيا¹

يمكن فرض الضريبة تلقائيا ، عند تعثر الرقابة المستندية التي تقوم بها مصالح الضرائب بناء على المواد 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بإجراء فحص نقدي و شامل للتصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلفين بالضريبة، و مقارنتها مع مختلف المعلومات و الوثائق المتاحة من طرف مكتب المادة الخاضعة للضريبة أو مكتب البطاقات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات و الهيئات العمومية الأخرى².

عادة ما تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة في حالة التصدي للرقابة ، عدم مسك محاسبة أو عدم الإهتمام بالتزامات التصريح برقم الأعمال.

1-التصدي للمراقبة

يطبق التصدي للمراقبة عندما تستحيل المراقبة بفعل المدين أو بفعل غيره، وبهذا فإن عدم تمكين المصلحة من القيام بالمراقبة، يمكن أن يرتبط بمعارضة المدين بنفسه أو بفعل غيره³، ويكون هذا الاحتمال مقبولا في حالة ما إذا أظهر المدين حالة رفض للخضوع لتحقيق المصلحة مستعملا في ذلك شتى أنوا التصدي.

غير أنه ونظرا لجسامة المخالفة، يجب على المصلحة الاتصاف بالحذر عند تطبيق هذه الأحكام، وذلك لأن مفهوم منع الرقابة الجبائية يتطلب إثبات قيام المدين بعرقلة الأعوان إثباتا جليا عن طريق سلوك مقصودة.

ويمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثباتات التابعة للقانون العام، أو معاينة بواسطة محضر بعدة موظفين مختصين⁴، وبهذا الصدد تنص المادة 111 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه " لا يخل، في شيء بحق الإدارة في معاينة المخالفات التي ارتكبها المدين خلال الفقرة محل التقدير التلقائي لأسس الضريبة المستحقة منه بمقتضى محضر"، كما تجدر الإشارة إلى أنه يمكن منح الحق للإدارة بتطبيق الإجراء القانوني ضد كل مخالف، كما يمكن للإدارة المطالبة بزيادة عن العقوبات الجبائية بأحكام لا يقرها سوى قاضي الضرائب.

ويجب التأكيد على أنه يبقى المحضر العنصر الأساسي في المتابعات وكذلك الدليل المادي، بحيث يحزر من طرف العون الذي لاحظ مخالفة ويؤخذ بعين الاعتبار من طرف العدالة إلى غاية إثبات العكس.

وفي كل الحالات يجب أن تعلم الإدارة المدينون بالضريبة بحقهم الممنوح قانونا في الاستعانة بمستشار من اختيارهم⁵ خلال تحقيق المصلحة وقبل كل زيادة أو فرض ضريبة جديدة.

2-عدم مسك محاسبة⁶

يعتبر خطأ محاسبيا عدم مسك المدين لمحاسبة دائمة، أو سجل خاص مثبت لرقم أعماله المصرح به، ويترتب عن عدم مسك محاسبة التي تمكن من إثبات رقم الأعمال المصرح به، جراء التقرير التلقائي، وعليه فإن التصريح برقم الأعمال يكون بكل حالة من الأحوال قائما على المدين، ويقع على عاتق هذا الأخير، فغياب العناصر المحاسبية من طبيعته إثارة شكوك المصلحة وكنتيجة لذلك القيام بإجراء التقدير التلقائي لأساس الضريبة.

فأعوان الإدارة يمكنهم القيام بمراقبة محاسبة المدينين، والقيام بتحري الوعاء الضريبي ومراقبة الضريبة المستحقة، غير أن مراقبة المحاسبة لا يمكن إجراؤها إلا بعد إعلام المدين مسبقا بواسطة إرسال مع وصل تسليم مرفقة بميثاق الحقوق والتزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية المراقبة، والذين يستفيدون مدة عشرة أيام على الأقل للتحضير ابتداء من تاريخ استلام الوصل.⁷

3- عدم الاهتمام بالتزامات التصريح برقم الأعمال⁸:

في حالة عدم اكتتاب المدين لبيانات رقم الأعمال في ثمانية (08) أيام بعد إنذار المصلحة له عن طريق رسالة موصى بها، مع سبق الإشعار بتسوية وضعيته يطبق هنا التقدير التلقائي، حيث يجب على الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة أن يودعوا شهريا أو كل ثلاثة أشهر، لدى قابض الضرائب المختلفة، بيانا لأرقام الأعمال المحققة، ويعتبر عدم إيداع البيان مخالفة، إلا أن ذلك لا يمنح الحق للمصلحة بتطبيق الفرض الضريبي التلقائي إلا بعد إرسال إنذار للمدين بغرض تسوية وضعيته، ويظل أجل الرد لهذا الرد محدد بثمانية (08) أيام، ثم بعدها تطبيق فرض الضريبة تلقائيا.

ثانيا: الإشعار بفرض الضريبة تلقائيا⁹

القيام باجراء الإشعار إلزامي عن طريق بعث إشعار إلى المدين يطالب فيه بدفع المبلغ المستحق عليه، ويترتب على إجراء الإشعار للمدين، إعداد جدول ضريبي قابل للاستحقاق فورا، يحتوي فضلا عن الحقوق الأصلية، غرامة بمقدار 25 % المنصوص عليها في المادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المشار إليها سابقا. وإذا وجدت المصلحة نفسها، عند اللزوم أمام حالات تدليسية، يتوجب عليها تطبيق أحكام المادة 116 الفقرة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ألا وهي غرامة بـ 100 % مطبقة على مجمل الحقوق.

الفرع الثاني: منازعات مصلحة التحصيل

قبل التحدث عن منازعات التحصيل وشرح إجراءات مباشرتها نود الإشارة هنا إلى أنه بعد تحديد الوعاء الضريبي، وبالتالي تحديد الضريبة الواجبة التسديد، ألزم المشرع الإدارة باحترام بعض الإجراءات والآجال قبل وضع الضريبة حيز التحصيل¹⁰ في منازعات الخاصة بالتحصيل يجب التمييز بين النظام الداخلي والنظام عند الاستيراد والتصدير. وهذا ما سنقوم بتوضيحه في هذا الفرع حيث نتناول أولا النظام الداخلي، وثانيا النظام عند الاستيراد والتصدير.

أولاً: النظام الداخلي

1- غرامة محددة وإلزام مالي:

كل تأخير يسجل في دفع الرسوم على القيمة المضافة يستحق عليه، غرامة جبائية نسبتها 10 % عندما يحصل الدفع بعد تاريخ استحقاق الضريبة والزام مالي نسبته 3% عن كل شهر، أو جزء من الشهر من التأخير عندما تدفع الضريبة، دون أن يفوق هذا الإلزام مجموع العقوبة الجبائية، المنصوص عليها أعلاه نسبة أقصاها 25 %، وعندما تجمع غرامة التحصيل التي نسبتها 10 % مع غرامة بسبب إيداع متأخر، يخضع مبلغ الغرامتين إلى نسبة 15 % شريطة أن يودع التصريح، وتدفع في أجل أقصاه اليوم الأخير من شهر الاستحقاق¹¹.

2- إعفاء أو تخفيض الغرامات:

تجدر الإشارة إلى أنه فيما يخص الطعن الولائي، يمكن للمدينين القيام بتقديم طلب الإعفاء في كل الأوقات دون اعتراض المصلحة بحجة التقادم، حيث يمكن للإدارة بصيغة تعاقدية قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية¹².

يمكن للإدارة، بصيغة تعاقدية، قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية.

تخول سلطة الفصل في هذه الطلبات إلى:

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

-المدير الجهوي للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة 93 من هذا القانون عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات، موضوع التماس التخفيض المشروط، مبلغ 5.000.000 دج.

من أجل الاستفادة من هذا التدبير، يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة، يلتمس من خلاله التخفيض المشروط.

تبلغ الإدارة الجبائية في أجل أقصاه ثلاثون يوما (30) اقتراح التخفيض المشروط إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام، يبين فيها المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي. ويمنح أجل ثلاثين (30)

يوماً للمكلف بالضريبة من أجل إبداء قبوله أو رفضه، وفي حالة قبول المكلف بالضريبة، يبلغ بقرار التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام. عندما يصبح التخفيض المشروط نهائياً بعد استيفاء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها. كما يجب أن تودع الطعون لدى اللجان الولائية أو الجهوية المؤهلة لاتخاذ قرارات في هذا الميدان، طبقاً لقواعد الكفاءة المنصوص عليها قانوناً.

3- المسؤولية الشخصية لمسير ومديري الشركات:

عندما يستحيل تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها أو الغرامات الجبائية بسبب أعمال تدليسية، تقع المسؤولية على مسيري ومديري هذه الشركات بالتضامن، ولهذا الغرض فإن العون المكلف بالتحصيل يكلف المسيرين والمديرين بالحضور أمام رئيس المجلس القضائي الذي يتبع له مكان وجود مقر الشركة. وفي الأخير لا تمنع طرق الطعن الممارسة من قبل المديرين أو المسيرين ضد قرار رئيس المجلس القضائي الذي أقر بمسؤوليتهم على أن يتخذ المحاسب ضدهم إجراءات تحفظية¹³.

4- إقرار الحصص غير قابلة للتحصيل على حالها والغرامات الجبائية:

يمكن للحقوق المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وكذا الغرامات التي لم تحصيل، لعدة أسباب أن تكون محل إقرار بانعدام القيمة، وعليه يطلب من المصالح المعنية، القيام بجداول للحصص الغير محصلة طبقاً للأشكال والآجال المنصوص عليها قانوناً. وفي هذا الصدد يجوز لقاضي الضرائب أن يطلبوا ابتداءً من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل، وتحدد أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل عن طريق التنظيم¹⁴. إن الإدراج في حكم عديم القيمة، لا أثر له سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته، ولكنه لا يتبرئ ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم، إذا تيسر حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم، وتخول سلطة البث في الطلبات إلى المدير الجهوي للضرائب وإلى المدير الولائي للضرائب حسب الكيفيات ودرجة الاختصاص المحددة في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة، ويصدر الإلغاء من طرف المدير الولائي¹⁵.
و لا يجوز أن تكون موضوع طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية، إلا الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف¹⁶، غير أن هذه الفقرة تم إلغاؤها بعد تعديل القانون.

ثانيا: النظام عند الاستيراد والتصدير

1- معايينة المخالفات:

تثبت المخالفات المتعلقة بالاستيراد والتصدير، أو يتم معاينتها بواسطة محاضر أو بكل طرق الإثبات الواردة في القانون العام، وهذه المحاضر يتم تحريرها من طرف ضباط الشرطة القضائية، أو أعون إدارة الجمارك¹⁷.

2- متابعة المخالفات والغرامات:

يعاقب على المخالفات المتعلقة بالاستيراد والتصدير، فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، وتجرى الملاحقات، وتحلل القضايا على الهيئات المختصة وتصدر أحكام فيها، كما في مجال المخالفات الجمركية من طرف المحاكم المختصة في هذا المجال¹⁸.
كما أنه يعاقب على الغش، أو التصريحات الخاطئة، أو الطرق التدليسية الرامية إلى الحصول، عند تصدير بضائع مخالصة العقود تعهد مضمونة، على قيد مبلغ غير مستحق أو يزيد عن ذلك الذي ينبغي أن يترتب عن التصدير المحقق فعلا، بغرامة يساوي مبلغها ثلاث مرات الحقوق المغشوشة¹⁹.

المطلب الثاني: الطعن في القرار الصادر عن المصلحة

تخضع المنازعات الضريبية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل الإدارة أولا التي أصدرت القرار ثم اللجان الإدارية للطعن قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية، وهذا ما سنوضحه من خلال تقسيم مطلبنا هذا إلى 3 فروع في الفرع الأول إجراءات الطعن الأولية لدى إدارة الضرائب، وفي الفرع الثاني حق الالتماس على مستوى لجان الطعن، والطعن على مستوى الجهات القضائية في فرع ثالث:

الفرع الأول: إجراءات الطعن الأولية أمام إدارة الضرائب

يمكن أن يكون فرض الضريبة التلقائي، موضوع الشكوى لدى المدير الولائي للضرائب والمختص إقليميا، أو رئيس مركز الضرائب في أجل قدره 4 أشهر للبت فيه²⁰، وقد كانت قبل تعديل قانون الرسوم على رقم الأعمال محدد الأجل بـ 6 أشهر. غير أنه إذا كانت الشكوى تتعلق بمبلغ إجمالي للحقوق والغرامات يفوق 150.000.000 دج هنا يجب على المدير الولائي أخذ رأي الإدارة المركزية²¹ (المديرية العامة للضرائب)، غير أنه قبل تعديل قانون الرسوم على رقم الأعمال إذا كانت الشكوى تتعلق بمبلغ إجمالي للحقوق والغرامات يفوق عشرون 20.000.000 دج يجب على المدير الولائي أخذ رأي الإدارة المركزية.

وفي هذا الصدد تجدر الإشارة أن المدين بإمكانه تقديم شكوى التي ينقضي أجلها في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم فيها اشعار الفرض الضريبي. هذه الشكوى تقدم وفق شروط، حيث يجب إكتتاب الشكوى في ورق عادي ليس لديه طابع دمغة، كما يجب أن لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع وأن تكون فردية²²، غير أنه يجوز أن تفرض الضريبة جماعيا، في هذه الحالة تقدم شكوى جماعية، وتقدم هذه الشكوى للإدارة التي صدر عنها القرار.

كما يجب أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم القبول، ذكر الضريبة المعترض عليها، بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت بموجبها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الدفع أو الاقتطاع، عرض ملخص لرسائل واستنتاجات الطرف، وأن تكون موقعة بيد صاحبها²³، ويمكن توكيل شخص آخر لتقديم الشكوى أو الطعن الجبائي، وتحرر هذه الوكالة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وهي غير خاضعة لحقوق الطابع ولاجراءات التسجيل²⁴، وعند تقديم شكوى يسلم وصل من طرف الإدارة الجبائية.

غير أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار الاستلام، لتكمله ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية من طرفه وقابلة لدعم نزاعه، في أجل 30 يوم اعتبارا من تاريخ الاستلام، وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين يوما المذكورة أعلاه أو كان الرد ناقصا، يقوم مدير الضرائب الولائي، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول.

كما أنه نشير في هذا الصدد أن المكلف يمكنه الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع بتأجيل دفع الحقوق والعقوبات المتعلقة بالوعاء المحتج عليها إلى حين صدور قرار الإدارة الجبائية المتعلق بالشكوى النزاعية، ولكن مع إلزامية دفع مبلغ يساوي 30 % من الضرائب المتنازع فيها، لدى قابض الضرائب المختص²⁵، ويخص تطبيق هذا التدبير فقط، الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، مع استثناء الشكاوى المتعلقة بالضرائب المتعلقة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي.

يترتب على منح الإجراء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية، ويمكن أن يكون الإجراء القانوني للدفع الممنوح محل إنهاء من قبل السلطة المختصة، في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الإجراء، ويرجأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطراً إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30 % من الضرائب المتنازع فيها²⁶.

الفرع الثاني: حق الالتماس على مستوى لجان الطعن

يمنح القانون طريق ثاني للطعن أمام لجان الطعن، يقدم إلى رئيس لجنة الطعن المعنية، وهذا بهدف التماس سواء تصحيح الأخطاء الصادرة في الوعاء أو حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق تأسيس من حكم تشريعي أو تنظيمي²⁷.

وللمكلف كامل الحق في رفع الشكوى أمام لجان الطعن سواء في حالة الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى النزاعية، فيمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان رفضاً جزئياً أو كلياً حسب كل حالة من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة أشهر (04) ابتداءً من تاريخ تبليغ قرار الإدارة²⁸.

لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية ورفع الطعن إلى اللجنة لا يعلق الدفع، حيث تستدعي اللجنة المختصة المكلف بالضريبة المعني أو ممثله لسماع أقوالهم، قبل عشرون يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها، وتلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل 4 أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمنياً للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف

بالضريبة أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة 4 أشهر، ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.

بالرجوع إلى قانون الاجراءات الجبائية نجد المادة 81 مكرر تنص على ثلاث لجان طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وهي:

أولاً: لجنة طعن على مستوى كل ولاية

تختص بدراسة الطلبات التي تحمل مبالغ تقل عن 2.000.000 دج أو تساويها، وتشكل هذه اللجنة من:

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص اقليمياً رئيساً،
- ممثل عن الوالي،
- عضو من المجلس الشعبي الولائي،
- مسؤول عن الإدارة الجبائية بالولاية وحسب الحالة،
- رئيس مركز الضرائب،
- ممثل من غرفة التجارة على مستوى الولاية وفي حالة غيابه ممثل غرفة التجارة،
- خمسة (05) أعضاء دائمي العضوية و خمسة (05) أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية،
- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة،
- موظف بالضرائب له على الأقل رتبة مفتش، يعينه حسب الحالة، المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، يقوم بمهام الكاتب²⁹.

ثانياً: لجنة طعن على مستوى كل مديرية جهوية

تختص هذه اللجنة بدراسة الطلبات التي تحمل مبالغ تتراوح بين 20.000.000 دج و 70.000.000 دج، وتشكل من:

- ممثل عن الوالي،
- عضو عن المجلس الشعبي الولائي،
- مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب،
- ممثل لغرفة التجارة على مستوى الولاية أو ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها إقليمياً لهذه الولاية في حالة غياب الممثل عن مستوى الولاية،
- خمسة (05) أعضاء دائمي العضوية و خمسة (05) أعضاء مستخلفين معينين من قبل الجمعيات المهنية أو الاتحادات المهنية وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار أعضاء آخرين من

قبل رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين المنتخبين في المجلس نظرا لمعارفهم الكافية فيما يتعلق بتنفيذ الأشغال المعهود بها إلى اللجنة،

- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية.

ثالثا: لجنة طعن مركزية³⁰

تكون على مستوى الوزارة المكلفة بالمالية تختص بدراسة الطلبات التي تحمل مبالغ تفوق 70.000.000 دج، وتتشكل هذه اللجنة من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا،
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير،
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير،
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير،
- ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة،
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني،
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة،
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى،
- المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقرر.

الفرع الثالث: الطعن على مستوى الجهات القضائية

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي المعنيين بالأمر، الطعن فيها أمام الجهات القضائية المختصة، ولا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها، غير أنه يمكن للمدين بالضريبة أن يرجي دفع المبلغ المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة، ويجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع وفقا لقانون الاجراءات المدنية والإدارية³¹، وهذه الجهات الإدارية قد تكون المحكمة الإدارية وهذا ما سنتناوله أولا، وثانيا الطعن أمام مجلس الدولة.

أولا: الطعن لدى المحكمة الإدارية

يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة، بالقرار

المتخذ بشأن شكواه، سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال، المنصوص عليها قانونا، ويمكن أيضا لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار من مدير الضرائب للولاية في الآجال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية وهي تحدد بـ 6 أشهر، ويمدد هذا الأجل إلى 8 أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع والتي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، فإذا انتهى الأجل ولم يتلف المكلف أي إشعار أن يطعن في هذا القرار أمام المحكمة الإدارية خلال 4 أشهر الموالية للآجال القانونية³²، كما أنه يمكن الطعن أمام الجهة القضائية المختصة خلال نفس الأجل في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن

ولكي تكون الدعوى مقبولة شكلا يجب أن تكون العريضة الافتتاحية الخاصة بالمكلف مكتوبة على ورق عادي، و تتضمن عرضا صريحا لإمكاناته، و أن تكون ممضية من طرفه أو من طرف وكيله، وأن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه³³. أيضا لا يجوز للمكلف بالضريبة الاحتجاج أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضة الافتتاحية³⁴.

ثانيا: الطعن أمام مجلس الدولة

يمكن الطعن في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفق نفس الآجال المحددة عند اللجوء إلى المحكمة الإدارية، ويجب ايداع الطعن لدى كتابة الضبط لمجلس الدولة على شكل عريضة موقعة من طرف محامي معتمد، يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي تم فيه تبليغ المصلحة مدير الضرائب بالولاية³⁵.

نصت المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، على إمكانية الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف، و على أن يكون ذلك ضمن الشروط و وفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و كذا القانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه و سيره، و نلاحظ هذه المرة أيضا أن نص هذه المادة يحيل إلى قانون الإجراءات المدنية الملغاة أحكامه، و ذلك رغم تعديل قانون الإجراءات الجبائية من خلال قوانين المالية التالية لصدور قانون الإجراءات المدنية و الادارية.

كما أجازت المادة 91 من قانون الاجراءات الجبائية ، لكل من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه ، الإستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية ، إلا أنها إقتصرت ذلك في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على إختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب ، و ما يجب الإشارة إليه بهذا الصدد أن نص المادة 489 من قانون الضرائب الغير مباشرة و التي كانت تنص على أن قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي غير قابل للإستئناف و لا يمكن الطعن فيه بالنقض، قد تم إلغاؤه بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2002 ، و أصبحت بذلك الأحكام بهذا الشأن في مجال الضرائب الغير مباشرة خاضعة شأنها شأن الضرائب المباشرة إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية ، و من ثمة فإن صياغة المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية غير محينة بما يتماشى مع التعديلات الواردة على قانون الضرائب الغير مباشرة³⁶.

نلاحظ أن المشرع قد أضاف مدير كبريات المؤسسات ضمن صياغة المادة 91 إضافة إلى المدير الولائي للضرائب ، و ذلك بمنحه أهلية التقاضي من خلال تمكينه من إجراء الطعن ، و ذلك على خلاف النصوص الأخرى.

كما نشير أن كل من المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية تتعلقان بالطعن في قرار المحكمة الإدارية بشأن القرار القضائي الصادر في نزاع مادة الوعاء الضريبي ، حيث أنه بالرجوع إلى نص المادة 153 مكرر 1 في فقرتها الثالثة من نفس القانون (هذه المادة محدثة بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2011)، و المتعلقة بالطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية بشأن مادة التحصيل الضريبي ، نجدها تنص على ما يلي: "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف وفقا للشروط و تبعا للإجراءات المنصوص عليها في القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و لا توقف هذه الطعون عمليات الدفع".

نشير أن ما احتوته المواد 90، 91 و 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية ، يعد كل ما ورد بشأن الطعن في قرار المحكمة الإدارية الفاصل في الدعوى الضريبية ضمن هذا القانون الأخير ، وكذا باقي قوانين الضرائب المختلفة ، و من ثمة فإن بقية الإجراءات و الأحكام المتعلقة بذلك بما فيها طرق الطعن الأخرى و المتمثلة في المعارضة و إلتماس إعادة النظر و في إعتراض الغير الخارج عن الخصومة ، تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن قانونا لإجراءات المدنية و الإدارية.

الخاتمة:

- منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة سبلا عديدة للدفاع عن حقوقه تجاه الإدارة الجبائية ، بداية من تظلمه أمامها ، وكذا إمكانية لجوئه إلى الطعن أمام اللجان الإدارية ، وصولا إلى المرحلة القضائية ، وقد سبق وأن تناولنا هذه المراحل للنزاع الضريبي أعلاه، كما يمكن في هذا الإطار إبداء جملة من الملاحظات:
- جهل المكلف بالضريبة بالتزاماته المحاسبية أو القانونية ، أو عدم الإلتزام و الوفاء بها يؤدي حتما إلى نشوء منازعة ضريبية في المستقبل.
 - عدم إستقرار التشريع الضريبي من خلال تدخل الدولة لإجراءات و تدابير جبائية بصفة دورية من خلال قوانين المالية.
 - عدم استقرار المنظومة القانونية الجبائية جعلها معقدة و غير مفهومة من موظفي إدارة الضرائب وكذا المكلفين بالضريبة.
 - الرفع المستمر لرسم الضريبة على القيمة المضافة أدى إلى اتساع ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.
 - لا يمكن للرسم على القيمة المضافة أن يلقى نجاحا تطبيقيا إلا من خلال إعتماد الفوترة أي في حالة الاقتصاد المنظم و ليس الموازي حيث انتشار السوق السوداء، و الدفع خارج النطاق البنكي.
 - الشكوى الإدارية ضد قرارات الإدارة الجبائية و الطعن أمام اللجان المختصة يعتبر من الطرق الودية لتفادي المنازعة الضريبية.

الهوامش:

- ¹ المادة 108 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020. (صدر لأول مرة بموجب الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1776)
- ² وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، العدد 11 الجزء الثاني، 2016، جامعة الجزائر 1، ص 289.
- ³ المادة 44 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية ،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020. (المادة 30 من القانون رقم 08/13 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، جريدة رسمية العدد 68 لسنة 2013).
- ⁴ Ministère des finances, DGI, Guide pratique de la TVA, édition 2020, p 63..
- ⁵ عوادي مصطفى- زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد للنشر، الوادي، الجزائر، 2010، ص 20.
- ⁶ المادة 44 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية. (المادة 30 من القانون رقم 08/13 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، جريدة رسمية العدد 68 لسنة 2013).

⁷ Guide pratique de la TVA, op. cit, p 63.

⁸ المادة 44 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية. (المادة 30 من القانون رقم 08/13 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، جريدة رسمية العدد 68 لسنة 2013).

⁹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، طبعة 2020، ص 60.

¹⁰ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2008، ص 35.

¹¹ المادة 140 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. (المادة 91 من الأمر رقم 27/95 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1996، جريدة رسمية العدد 82 لسنة 1995).

¹² المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. (المادة 18 من القانون رقم 12/12 المؤرخ في 2013/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، جريدة رسمية العدد 72 لسنة 2012).

¹³ Guide pratique de la TVA, op.cit, p.68.

¹⁴ المادة 94 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية. (المادة 30 من القانون رقم 08/13 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، جريدة رسمية العدد 68 لسنة 2013).

¹⁵ المادة 94 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية. (المادة 53 من القانون رقم 11/17 المؤرخ في 2013/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، جريدة رسمية العدد 76 لسنة 2017).

¹⁶ المادة 94 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية. (المادة 53 من القانون رقم 11/17 المؤرخ في 2013/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، جريدة رسمية العدد 76 لسنة 2017).

¹⁷ المادة 149 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. (الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976).

¹⁸ المادة 150 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

¹⁹ المادة 151 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

²⁰ Guide pratique de la TVA, op, cit, p 61.

²¹ المادة 79 من قانون رقم 16-14 مؤرخ في 28 ديسمبر 2016 يتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية عدد 77، ص 26.

²² Ministère des finances, DGI, Guide fiscal des professions libérales, édition 2015, p 23.

²³ المادة 73 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية. (المادة 34 من القانون رقم 11/17 المؤرخ في 2013/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، جريدة رسمية العدد 76 لسنة 2017).

²⁴ المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية. (المادة 47 من القانون رقم 11/17 المؤرخ في 2013/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، جريدة رسمية العدد 76 لسنة 2017).

²⁵ المادة 46 فقرة 1 من القانون رقم 14-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

²⁶ عطوي عبد الحكيم، قراءة تحليلية لنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية المتضمنة لطلب الإجراء القانوني لدفع الضريبة، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية، المجلد 16، العدد الثاني 2017، ص 67 وما بعدها.

²⁷ Ministère des finances, DGI, Guide pratique du contribuable, édition 2020, p85.

²⁸ Guide pratique de la TVA, op, cit, p 61 et 62.

²⁹ Guide Fiscale des professions libérales, op.cit, p26.

³⁰ Guide pratique de la TVA, op, cit, p 62.

³¹ Guide de pratique du contribuable, op.cit, p 85.

³² المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية. (المادة 52 من القانون رقم 11/17 المؤرخ في 28/12/2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، جريدة رسمية العدد 76 لسنة 2017).

³³ أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 92.

³⁴ فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مجلة العلوم القانونية و السياسية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الوادي، العدد 16، جوان 2017، ص 440 وما بعدها.

³⁵ Ministère des finances, DGI, Guide des contribuables relevant des CDI, édition 2020, p 33.

³⁶ بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة باتنة، السنة الجامعية 2011-2012، ص 186.