



المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة

معهد الحقوق

دور لجان الطعن الضريبي في حل المنازعات الجبائية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في
تخصص: قانون إداري.

إشراف الدكتور:

- بديار علي محمود

إعداد الطلبة :

- قروط أسامة

- بوعناقة أسامة

الاسم واللقب	الجامعة الأصلية	الرتبة	الصفة
سيليني محمد الصغير	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميلة	أستاذ محاضر (ب)	رئيساً
بديار علي محمود	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميلة	أستاذ مساعد قسم (ب)	مشرفاً
بن الشيخ النوي	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميلة	أستاذ مساعد قسم (ب)	مناقشاً

السنة الدراسية: 2025/2024



شكر وتقدير

ربِّهِ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَوَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ،
وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ.

الحمد لله على نعمته التي لا تُنسى ذكرها، ولا يؤدي بشيء من الأنواع ذكرها، أحمد
تعالى عند هذا المقام، وفي هذا المقام أثني عليه الخير كله ولا أحصي ثنائه عليه وهو أهل
الحمد والشكر والثناء وفي لحظات العرفان والجميل وحسن الصنيع لا يسعنا إلا أن نحمد الله
الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع وأسلم علي نور القلوب وضيائها حبيبنا وقرّة
أعيننا محمد ﷺ كما نشكر كل من ساعدنا على إنجاز هذا العمل المتواضع ونخص بالذكر
الأستاذ المشرف بديار علي محمود 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 للجنة المناقشة التي سيكون لها دوراً كبيراً في تقييم واثمين هذا
البحث، وإلى كل أساتذة كلية الحقوق بجامعة عبد الحفيظ بوالصوف. ولا يمكن أن نكتب
هذه الكلمات دون أن نوجه تحية إجلال وإكبار لأهلنا في غزة رمز الصمود والكرامة،
الذين يستمرون في تقديم أروع صور التضحية والتهابة ملهمين لكل من يسعى للعلم
والحرية في آن واحد.

لكل من ساعدنا ولو بكلمة طيبة أو دعاء كريم

لكل من كان له أثر في هذا الإنجاز.

شكراً من القلب.

الإهداء

إلى من كانا لي سببا في كل خير ، إلى والديّ العزيزين
أهدي هذا العمل المتواضع ، شكراً على مبرككم ، دعمكم
ودعمكم الدائم

إلى أساتذتي الأجلاء ، لكم مني كل الإحترام والتقدير
جزاكم الله عني خير الجزاء وبارك في علمكم وجهودكم
إلى زملائي وأصدقائي من شاركوني في مسيرة الجهد والاجتهاد
أسأل الله أن يجمعنا دائما على الخير وأن يحقق لكل منا ما يتمنى
أهديكم ثمرة هذا العمل راجيا من الله أن يجعله خالصا لوجهه
الكريم، نافعا لغيري وشاهدا لي لا علي.

الطالبة: قروط أسامة

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى من رعتني بعطفها وحنانها، من علمتني الصبر وأنارت لي درب النجاح، أمي الحبيبة أupal الله في عمرها.

إلى من علمني بسلوكه خالاً أعتز بها في حياتي، إلى الذي لم يبخل في إمدادي بالنور ، أبي العزيز أupal الله في عمره.
إلى من تقاسمت معهم حلو الحياة ومرها، إخوتي حفظهم الله ورعاهم.

إلى كل من ساهم في تعليمي وتوجيهي من مرحلة الإبتدائي إلى مرحلة الماستر.

الطالب: بوعناقة أسامة

قائمة المختصرات:

- ق.إ.ج : قانون الإجراءات الجبائية.
- ج.ر.ج.ج : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
- د.ط : دون طبعة.
- د.ت.ن : دون تاريخ نشر.
- ص: صفحة.

مقدمة

مقدمة:

تعد الضريبة أداة قانونية ومالية تلجأ إليها الدولة من أجل تمويل نفقاتها العامة وتحقيق العدالة الاجتماعية وتوزيع الأعباء العامة على الأفراد حسب قدرتهم التكليفية ، حيث تعددت مفاهيم الضريبة بالنسبة لفقهاء المالية . فعرّفها بعض الفقهاء " بأنها اقطاع نقدي جبري يقع على أشخاص سواء طبيعية أو معنوية توقعه السلطة العامة ، بصفة نهائية وبدون مقابل من أجل تغطية تكاليف المنفعة العمومية للدولة والجماعات المحلية."

وعرفت كذلك بأنها : " فريضة مالية يدفعها الشخص للدولة بصورة جبرية ونهائية دون مقابل خاص يعود عليه، بل بغرض المساهمة في تحمل التكاليف والأعباء العامة " فالدستور يفرض الواجب الضريبي على كل أفراد المجتمع كما يقرر المساواة بين المواطنين في تحمل العبء الضريبي ، لهذا نص التعديل الدستوري لسنة 2020 في المادة 82 على :

" لا تحدث أي ضريبة الا بمقتضى القانون .

كل المكلفون بالضريبة متساوون أمام الضريبة ، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها.

الضريبة من واجبات المواطنة.

لا تحدث بأثر رجعي أي ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه ، كل فعل يهدف الى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساسًا بمصالح المجموعة الوطنية.

يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي."

ان فرض الضريبة اعتبارًا لهذه المبادئ الدستورية يدل على الاهتمام المتزايد بهذا الإيراد الأساسي من طرف المشرع الجزائري الذي أعطى أولوية كبيرة لهذه الضريبة من خلال قوانين المالية ابتداء من سنة 1991 اذ لا تخلو هذه الأخيرة من أحكام تخص الجباية سواء تعديلا أو الغاء أو احداث ضرائب جديدة ورسوم.

وبالرغم من أن الضريبة تمثل واجبا قانونيا، الا أن تطبيقها العملي كثيرا ما يثير نزاعات بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة في ظل تعقيد التشريعات الجبائية وتعدد أنواع الضرائب، الى جانب اختلاف التقديرات والتأويلات بين الطرفين.

وهكذا تظهر المنازعة الجبائية كوسيلة قانونية يلجأ إليها المكلف بالضريبة للطعن في التقديرات أو الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية ، وتعرف المنازعة الجبائية بأنها " الاعتراض القانوني الذي يقدمه المكلف بالضريبة ضد قرار إداري صادر عن مصالح الضرائب يرى فيه مساسًا بحقوقه أو مخالفة للقانون " ، كما يمكن القول بأن المنازعة الجبائية أو الضريبية " هي تلك الإجراءات التي يتبعها المكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بمقدارها أو أساسها أو في صحتها أو شرعيتها تمهيدًا لرفعها كليًا أو جزئيًا. "

تتمثل الخطوة الأولى في حل هذه المنازعات في رفع شكوى أولية أمام المدير الولائي للضرائب، أو مدير مركز الضرائب الجوّاري، أو مدير مركز الضرائب، أو مدير كبريات المؤسسات، وذلك حسب الحالة.

و تتضمن هذه الشكوى الاعتراض على التقدير الضريبي أو الطعن في قرار إداري جبائي ، حيث تتم دراسة الشكوى من قبل الإدارة الجبائية.

وفي حال رفض الشكوى كليًا أو جزئيًا، أو عدم الرد عليها خلال الآجال القانونية يصبح من حق المكلف بالضريبة اللجوء إلى لجان الطعن الضريبي، التي تعد هيئة إدارية ذات طابع شبه قضائي ، مكلفة بدراسة الطعون الجبائية و الفصل فيها بشكل محايد.

فباللجوء إلى لجان الطعن الضريبي في فض النزاعات الجبائية يعتبر مرحلة أساسية في مسار التسوية الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء، ووسيلة لتعزيز الثقة في النظام الجبائي وتحقيق نوع من التوازن بين حقوق الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين بالضريبة.

بالإضافة إلى لجان المصالحة التي تعنى بمحاولة تقريب وجهات النظر بين الإدارة والمكلف تقاضيًا للتصعيد، ولجان العفو التي تختص بالنظر في طلبات الإعفاء أو التخفيف من الغرامات والزيادات الجبائية لأسباب مبررة.

أهمية الموضوع:

تتبع أهمية دراسة هذا الموضوع في كونه يتصل مباشرة بعلاقة أساسية بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ، وهي علاقة كثيرا ما يشوبها التوتر بسبب تباين المصالح. ويعد الطعن أمام لجان الطعن مرحلة حاسمة تسبق اللجوء الى القضاء ، تتيح للمكلف فرصة الدفاع عن نفسه في اطار اداري شبه قضائي، يوفر له الضمانات الأساسية دون تعقيدات واجراءات القضاء. كما تتجلى الأهمية في كون هذه اللجان تسهم في ترسيخ مبدأ العدالة الجبائية وتخفيف العبء عن الجهات القضائية، وتدعيم الثقة في الإدارة الضريبية.

فدراسة هذا الموضوع، يمكن الإلمام بمدى فعالية هذه اللجان والكشف عن مكامن القصور ، واقتراح سبل تحسين أدائها بما يضمن تحقيق التوازن بين مصلحة الخزينة العامة وضمان حقوق المكلفين بالضريبة.

أسباب اختيار الموضوع:

من الاعتبارات الذاتية التي أدت بنا إلى البحث في هذا الموضوع ما يلي :

أ- الاعتبارات الذاتية :

- الاهتمام الشخصي بالقانون الجبائي حيث جاء اختيارنا لهذا الموضوع من الاهتمام الخاص بالمجال الجبائي، و ما يشكله من تحديات قانونية وعملية في العلاقة بين الادارة والمكلف .
- الرغبة في التعمق في آليات تسوية النزاعات خصوصا تلك التي تقع خارج القضاء الكلاسيكي ، كاللجان الادارية لما لها من خصوصية على مستوى الاجراءات والآثار القانونية.
- الطموح الأكاديمي لرغبتنا في تقديم عمل علمي يمكن أن يشكل مرجعا مضافا للباحثين أو المهتمين بمجال القانون الجبائي والإداري.

ب- الاعتبارات الموضوعية:

- أهمية لجان الطعن في المنظومة الجبائية فهي تشكل حلقة أساسية في ضمان العدالة الضريبية ومن خلالها يمكن تصحيح الأخطاء الادارية أو سوء التقدير.
- قلة الدراسات المتخصصة في هذا المجال مقارنة بالتركيز الكبير على القضاء الجبائي فإن الدراسات التي تناولت لجان الطعن كآلية مستقلة مزالت محدودة.
- الواقع العملي للمنازعات الجبائية والمتمثل في كثرة الطعون والنزاعات بين المكلفين والإدارة، وما يترتب عليها من آثار اقتصادية وقانونية تدفع الى ضرورة دراسة دور هذه اللجان كوسيلة ناجعة للحل.

- التحولات في التشريع حيث تشهد القوانين الجبائية تعديلات متتالية ، مما يجعل دراسة هذه الآلية أمراً ملحاً لتقييم مدى ملائمتها لمقتضيات العدالة الجبائية الحديثة.

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى :

- إبراز الإطار القانوني والمؤسسي الذي يحكم لجان الطعون.
- تحليل دور هذه اللجان في تسوية المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية .
- الوقوف على مكامن القوة والقصور في أداء هذه اللجان.
- تقديم مقترحات لتحسين فعالية اللجان وتفعيلها بشكل أكبر.

الدراسات السابقة :

لقد تناولت العديد من الدراسات موضوع الطعن الجبائي سواء من الجانب الإداري أو القضائي إلا أن هناك قلة في الدراسات التي ركزت بشكل دقيق على دور لجان الطعن كوسيلة بديلة لتسوية المنازعات الجبائية وهو ما تحاول هذه الدراسة معالجته وسده كفراغ بحثي .

من بين الدراسات السابقة رسالة ماجستير لصاحبها حاكم الطاهر ، بعنوان الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، ورسالة ماجستير لصاحبها زاقي دارين، بعنوان النظام القانوني للمنازعة الضريبية ورسالة ماجستير لصاحبها بدايرية يحي، بعنوان الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، ورسالة ماجستير لصاحبها إلهام خرشي، بعنوان المنازعات الضريبية في الموارد الإدارية ، وأطروحة دكتوراه لصاحبها قصاص سليم، بعنوان المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري.

صعوبات البحث:

واجهت هذه الدراسة جملة من الصعوبات أثناء انجازها ، وتمثلت فيما يلي :

- ندرة المصادر المتخصصة فبالرغم من أهمية موضوع لجان الطعن الضريبي، إلا أن المراجع الأكاديمية المتخصصة فيه تبقى قليلة مقارنة بباقي المواضيع القانونية الأخرى.
- تفاوت التشريعات بوجود اختلاف بين الأنظمة القانونية من دولة لأخرى (خاصة بين التشريع المقارن والتشريع الوطني) صعب عملية التوقيف والتحليل المقارن.
- صعوبة الحصول على معطيات تطبيقية نظرا لكون عمل لجان الطعن يتم في إطار إداري، فإن البيانات و الإحصائيات المتعلقة بعدد الطعون أو نسب الفصل فيها لا تكون متاحة بسهولة .

- الطابع التقني للمصطلحات الجبائية ، فالطابع التقني والمعقد للمصطلحات القانونية و الجبائية تطلب جهدًا اضافيًا في الفهم والتحليل.

الإشكالية البحثية:

تتمثل اشكالية البحث في :

إلى أي مدى تساهم لجان الطعن الضريبي في تحقيق التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية ؟
هذا التساؤل بدوره يقودنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- كيف يتم تشكيل هذه اللجان وما هي اختصاصاتها؟
- ما مدى فعالية لجان الطعن في حل المنازعات الجبائية مقارنة بالقضاء ؟
- ماهي التحديات التي تعيق أداء هذه اللجان؟ وماهي السبل الممكنة لتجاوزها؟

المنهج المتبع :

تم الاعتماد على المنهج التحليلي فيما يخص المضمون وذلك بتحليل مختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع ، كما تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال التعرض لبعض المفاهيم.

خطة الدراسة :

يهدف الإجابة عن الإشكالية المطروحة ، قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين:

خصصنا الفصل الأول للتطرق إلى النظام القانوني للجان الطعن الضريبي وشروط اللجوء إليها الذي بدوره تم تقسيمه إلى مبحثين يُعنى أولهما بتشكيلة لجان الطعن الضريبي واختصاصاتها، حيث يتم التطرق إلى كيفية تشكيل هذه اللجان و الأطراف المكونة لها بالإضافة إلى اختصاصاتها أما فيما يخص المبحث الثاني تم دراسة شروط لجوء المكلف إلى لجان الطعن الضريبي.

أما الفصل الثاني من الدراسة فيتناول فعالية اللجان الضريبية في معالجة الشكاوي المعروضة عليها من خلال مبحث أول يعالج فعالية لجان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ومبحث ثاني يعنى بفعالية لجان العفو والمصالحة في تسوية الخلافات الجبائية.

الفصل الأول

الفصل الأول: النظام القانوني للجان الطعن الضريبي

استحدث المشرع الجزائري لجان الطعن الضريبي بهدف تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى حماية المكلفين عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم، فهذه اللجان تقوم بالتحقيق والنظر في النزاع المعروض أمامها.¹

ونجد أن منشأ لجان الطعن الضريبية قديم، يرجع إلى الأيام الأولى للاستقلال بغية من المشرع إعطاء طابع تشاوري في إطار تجسيد الديمقراطية الشعبية من خلال التوجه الإشتراكي فقد أنشئت لأول مرة بموجب الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 1968/12/30 في نص المادة 23 مكرر ومتضمن قانون المالية لسنة 1969.²

وبعد ذلك عرض تعديلات عديدة بموجب قانون المالية لسنة 1971 الصادر بالأمر 70-93 المؤرخ في 31 ديسمبر 1970، وبعده بالأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي نص عليها بأحكام المواد 359، 360، 361، وعرفت كذلك تعديلات أساسية سنة 1991 في المواد 301، 302 المتضمن الإصلاح الجبائي، ثم القانون 94-03 المتضمن قانون المالية سنة 1995، يتوزع الاختصاص بين هذه اللجان بالنظر إلى قيمة الضريبة المفروضة على المكلف.³

وقد كانت لجان الطعن الضريبي تخص الضرائب المباشرة دون غيرها، واستمرت تعني بهذا المجال إلى غاية صدور القانون رقم 97-02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 في المادة 17 منه⁴، أين أدمج المشرع الرسم على القيمة المضافة وأصبحت تحمل اسم لجنة الطعن لضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة. استمرت هذه التعديلات طوال المراحل اللاحقة إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2016 الذي أتى بتغييرات جذرية مست أساساً تشكيلة لجان الطعن الضريبية وتسميتها، وطريقة سير أعمالها واختصاصاتها

¹ - ناصر ديلوم، منازعات الضرائب المباشرة حالة الضريبة على الدخل الإجمالي للمهن الحرة كالمحاماة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري بتيزي وزو، 2015، ص72.

² - أمر رقم 68-645، مؤرخ في 30 ديسمبر 1968، متضمن قانون المالية لسنة 1968 ج ر، عدد 106 الصادر في 31 ديسمبر 1968.

³ - أمر رقم 94-03 مؤرخ في 27 رجب عام 1415 الموافق ل 31 ديسمبر 1994، متضمن قانون المالية لسنة 1995 ج ر، العدد 87 الصادر في 31 ديسمبر 1994.

⁴ - قانون رقم 97-02 مؤرخ في 02 رمضان عام 1418 الموافق ل 31 ديسمبر 1997، متضمن قانون المالية لسنة 1998، ج ر، عدد 89 الصادر في 31 ديسمبر 1997.

بحيث أن اختصاصات هذه اللجان ليس لها تسلسل سلمي، إنما تنعقد حسب قيمة الضريبة المتنازع عليها وطبيعة المكلف بالضريبة¹ كما برزت أيضا بعض التعديلات بعد سنة 2016 لهذه اللجان .

إذن انطلاقا مما سبق سنتناول في هذا الفصل تشكيلة لجان الطعن الضريبي واختصاصاتها (المبحث الأول)، ثم نوضح شروط اللجوء إليها (المبحث الثاني).

¹ - ناصر ديلوم ، مرجع سابق، ص80.

المبحث الأول : تشكيلة واختصاصات لجان الطعن الضريبي

يتحقق اللجوء إلى لجان الطعن الضريبي على شرط أساسي يتعلق بتشكيلة هذه اللجان وكذا اختصاصاتها ، فالمكلف بالضريبة عند تقديره لهذه التشكيلات والاختصاصات يبني قناعته إما باللجوء إليها أو تجاوزها والإحجام عنها، فإذا رأى أنه بإمكانها إنصافه من خلال نوعية تلك التركيبة فقد يطمئن للجوء إليها مع تيقنه بأنه لن يخسر جهده ووقته وفي هذا السياق اتخذ المشرع الجبائي الجزائري للخروج بتشكيلة مثالية بغرض انصاف أطراف النزاع سواء المكلف أو الإدارة الضريبية العديد من التعديلات لهذه اللجان سواء من حيث تركيبتها أو الاختصاصات الموكلة إليها.¹

وهذا ما سندرسه في هذا المبحث من خلال تقسيمه إلى مطلبين حيث نتطرق في (المطلب الأول) إلى تشكيلة لجان الطعن الضريبي، وسنخصص (المطلب الثاني) إلى اختصاصات لجان الطعن الضريبي.

المطلب الأول: تشكيلة لجان الطعن الضريبي

تناول المشرع الجبائي أنواعًا مختلفة من اللجان الضريبية للطعن، وقد حذا في ذلك حذو التشريعات الضريبية في العالم وأكثر ما شابه في ذلك إلى حد ما تناوله المشرع الفرنسي، سواء من حيث تسمية اللجان أو اختصاصاتها، فنجد أن التشريع الفرنسي تناول الأنواع التالية من اللجان:

- لجان البلديات للضرائب المباشرة.
- لجان المحافظات للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.
- اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.
- اللجنة المركزية للضرائب المباشرة.
- لجنة المصالحة على مستوى أعضائها
- لجنة التعيين في القانون الجبائي.

وأما التشريع المالي الجزائري فقد تناول مجموعة مختلفة من لجان الطعن في المجال الضريبي تمثلت فيما يلي:

- لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال.
- لجان التوقيف (المصالحة)

¹ خير الدين معلوم، تسوية النزاع الجبائي على مستوى لجان الطعن المختصة في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2020، ص7.

- لجان الطعن الولائي.

الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم

الأعمال

تختلف تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال بحسب نوع اللجنة، وهي تتكون من ثلاثة لجان سواء قبل التعديل الوارد في القانون رقم 18/15 المتضمن قانون المالية سنة 2016¹ أو بعده ، فقد كانت قبل صدور هذا القانون تتكون من:

- لجنة الدائرة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة
 - لجنة الولاية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.
 - اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.
- وبصدور قانون المالية لسنة 2016² وبموجب المادتين 26 و 27 منه اتخذت تدابير جديدة هدفها إعادة هيكلة منظومة لجان الطعن الضريبي وذلك من خلال تعديل المادتين 81 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية حيث قام الشرع بالاستغناء عن لجنة الدائرة بصورة نهائية بحيث لم يعد لها مكان بين لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث أصبحت تتشكل:

- لجنة الولاية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال
 - اللجنة الجهوية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولرسم على رقم الأعمال
 - اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولرسم على رقم الأعمال.
- أولاً: تشكيلة لجنة الولاية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

كانت تتشكل هذه اللجنة قبل صدور قانون المالية لسنة 2016 من:

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المتخصص إقليمياً - رئيساً.
- ممثل عن الوالي.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- مسؤول الإدارة الجبائية للولاية أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب.

¹ - قانون رقم 15-18، مؤرخ في 18 ربيع الأول 1437، الموافق ل 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر.ج، العدد 72، الصادر في 31 ديسمبر 2015.

² - المرجع نفسه.

- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، وفي حالة غيابه ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها إقليميا لهذه الولاية.
- خمسة أعضاء دائمي العضوية وخمسة أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار أعضاء آخرين من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي بشرط أن يكونوا حائزين على الأقل معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.
- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة.
- غير أنه بصدر قانون المالية لسنة 2016¹ أحدثت تعديلات كبيرة على تشكيلة هذه اللجان بموجب المادة 2/27 فأصبحت تتكون مما يلي:
- محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون رئيسا، وفي حالة عدم وجود محافظ حسابات بالولاية يختار أعضاء اللجنة الولائية للطعن من بينهم رئيسا.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن مصف الخبراء، المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة وفي حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد الأعضاء يتم القيام بتعيين ممثل جديد، كما توكل مهام كل من كاتب اللجنة والمقرر إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب، ويعينه المدير الولائي للضرائب. وبصدر قانون المالية لسنة 2017.
- وبصدر قانون المالية لسنة 2017 تدارك المشرع الاستثناء الوارد في حالة عدم وجود محافظ الحسابات بالولاية باستثناء الرئاسة إلى أحد أعضاء لجنة الولاية، حيث جعل رئاسة هذه اللجنة محصورة في

¹ - المرجع نفسه.

محافظ الحسابات المعين من طرف رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما استبدل العضو الممثل لمصف الخبراء المحاسبين بآخر من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.¹

وبصدور قانون المالية لسنة 2018،² قام المشرع الجزائري ضمن المادة 51 منه بتغيير رتبة كل من:

- ممثل المديرية الولائية المكلفة بالتجارة، أصبح برتبة رئيس مكتب على الأقل.

- ممثل المديرية الولائية المكلفة بالصناعة، أصبح برتبة رئيس مكتب على الأقل.

كما تم تغيير ممثل الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية بممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة للولاية، بالإضافة إلى ذلك يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الولائي للضرائب.

كما أنه وبصدور قانون المالية لسنة 2024،³ قام المشرع الجزائري ضمن المادة 49 منه من إضافة ممثل(1) عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين.

وعند صدور قانون المالية لسنة 2025،⁴ قام المشرع الجزائري ضمن المادة 107 منه بإضافة مستشار جبائي يتم تعيينه من طرف الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين الجزائريين، كما تجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها على الأقل مرتين(2) في الشهر.

ثانيا: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على الأعمال.

تتشكل هذه اللجنة حسب المادة 27 فترة 2 من قانون المالية لسنة 2016⁵ من مسؤولين جهويين متعددين وهم:

- محتفظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين ، ومحافظو الحسابات والمحاسبين المعتمدين رئيسا.

- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير.

¹- أنظر المادة 48 ف 1 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 29 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر.ج.ج. العدد 77، الصادر في 29 ديسمبر 2016.

²- قانون رقم 17-11 المؤرخ في 8 ربيع الثاني 1439، الموافق ل 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج.ر.ج.ج. العدد 76، الصادر في 28 ديسمبر 2017.

³- قانون رقم 23-22، المؤرخ في 11 جمدادى الثانية 1445، الموافق ل 24 ديسمبر 2023، يتضمن قانون المالية لسنة 2024، ج.ر.ج.ج. العدد 86، الصادر في 31 ديسمبر 2023.

⁴- قانون رقم 24-08 مؤرخ في 22 جمادى الأولى 1446، الموافق ل 24 نوفمبر 2024، يتضمن قانون المالية لسنة 2025، ج.ر.ج.ج. العدد 84، الصادر في 26 ديسمبر 2024.

⁵- قانون رقم 15-18 يتضمن قانون المالية لسنة 2016، مرجع سابق.

- ممثل عن المديرية الجهوية للخرينة برتبة نائب مدير.
 - ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
 - ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية لضرائب برتبة نائب مدير.
 - ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
 - ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية .
 - ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- و في حالة وفاة أو استقالة أحد هؤلاء الأعضاء يتم القيام بتعيينات جديدة. وتوكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقررها إلى عون ادارة الضرائب تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب، حيث يعينه المدير الجهوي للضرائب وبموجب المادة 48 من قانون المالية لسنة 2017 تم اسناد رئاسة هذه اللجنة إلى خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء للمحاسبين ، كما تم كذلك استبدال العضو الممثل لمصف الخبراء المحاسبين بعضو من المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- وبصدور قانون المالية لسنة 2018 وبموجب المادة 51 منه في الفترة 2 أحدث المشرع الجزائري تغييرا في رتبة كل من:
- ممثل المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة، أصبح برتبة رئيس مكتب على الأقل.
 - ممثل المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب، أصبح برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- كما تم استبدال كل من ممثل الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة وممثل الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية، بممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب وممثل آخر عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- وعند صدور قانون المالية لسنة 2023¹ وبموجب المادة 46 منه ففي حالة تعارض المصالح، لا يمكن الخبراء المحاسبين المشاركة في النقاشات والمداولات في الجلسة العامة أثناء دراسة ملفات الطعن الخاصة بزيائتهم.

¹ - قانون رقم 22-24، المؤرخ في أول جمادى الثانية 1444، الموافق 25 ديسمبر 2022، يتضمن قانون المالية لسنة 2023، ج.ر.ج.ج العدد 89، الصادر في 29 ديسمبر 2022.

لما يتعلق الانسحاب من المناقشات والمداولات بالرئيس تخول رئاسة اللجنة لعضو يتم تعيينه بالتصويت بالأغلبية من طرف أعضاء اللجنة الحاضرين.

بصدور قانون المالية لسنة 2024¹ من المادة 49 منه التي تعدل أحكام المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية حيث تم إضافة ممثل (1) عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين.

أما بصدور قانون المالية لسنة 2025² من المادة 107 منه التي تعدل أحكام المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية حيث تم إضافة مستشار جبائي يتم تعيينه من طرف الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين الجزائريين.

ثالثا: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

كانت تتشكل هذه اللجنة قبل صدور قانون المالية لسنة 2016 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 العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، إذ تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
- ممثل عن الغرفة التجارية للولاية المعنية، إذ تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة .
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا.

وبالنظر إلى هذه التشكيلة يرى البعض بأن مستوى تشكيلة هذه اللجنة يضمها ممثلين عن عدة وزارات يشتغلون كلهم وظائف سامية في الدولة، الأمر الذي يؤدي إلى مساعدة وإنصاف الشاكي إن رأت أن ظلماً قد أحيط به وذلك قبل اللجوء إلى القضاء المختص.

¹ - قانون رقم 22-23، يتضمن قانون المالية لسنة 2024، مرجع سابق.

² - قانون 08-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2025، مرجع سابق.

لكن هذه اللجنة لم تبقى على حالها حيث عدلت هذه التشكيلة بموجب المادة 27 في الفقرة الثالثة من قانون المالية لسنة 2016،¹ حيث تم تقليص عدد الأعضاء، وكذا إضافة أعضاء آخرين و استتنت كل من :

- المدير العام للميزانية أو ممثله.
- المدير المركزي للخزينة أو ممثله.
- ممثل الاتحاد المهني المعني.
- كما ضمن اللجنة أعضاء آخرين تمثلوا في :
- ممثل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة برتبة مدير على الأقل.
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة.
- مدير كبريات المؤسسات.

وبموجب المادة 51 الفقرة الثالثة من قانون المالية لسنة 2018² لم يغير المشرع الجزائري من تشكيلة اللجنة، لكنه اشترط أن يكون ممثل الوزارة المكلف بالصناعة ذو رتبة مدير كما أضاف ممثلا عن مدير كبريات المؤسسات حيث تكون لديه رتبة نائب مدير.

وبصدور قانون المالية لسنة 2023 من المادة 46 منه التي تعدل أحكام المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، ثم إضافة ممثل (1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين كما تم إضافة مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير.

وبصدور قانون المالية لسنة 2025 من المادة 107 منه تم استبدال المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه بممثل (1) عن الوزارة المكلفة بالطاقة تكون له على الأقل رتبة مدير.

والملاحظ بالنظر إلى تشكيلة هذه اللجنة هناك تقليص في عدد أعضائها وخاصة ذو الخبرة في المجال المحاسبي مثل المدير العام للميزانية والمدير المركزي للخزينة ولعل مبرر ذلك هو إدراج ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة بصفته هيئة تمارس الرقابة البعدية على الهيئتين السابقتين كما سقط من عضوية اللجنة المركزية للطعن التمثيل الخاص بالطرف الأساسي ألا وهو ممثل عن المكلف بالضريبة صاحب الطعن، وكما يلاحظ على تشكيلة هذه اللجنة هو طابعها الإداري المطلق.

¹ قانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، مرجع سابق.

² قانون رقم 17-11، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، مرجع سابق.

حيث تسعى هذه التعديلات في تشكيلة اللجان سائلة الذكر إلى تحسين فعالية النظام الضريبي في الجزائر من خلال تبسيط الإجراءات، وتعزيز الخبرة الفنية في معالجة الطعون وتسريع البث في المنازعات الجبائية ، مما يساهم في تحسين الأعمال وزيادة الثقة في النظام الضريبي.

الفرع الثاني: تشكيلة لجان التوفيق (المصالحة)

نصت المادة 102 من قانون التسجيل المعدلة والمتممة بالمادة 40 من قانون المالية لسنة 1991 على لجنة المصالحة، والملاحظ على تشكيلة هذه اللجنة أنها ذات طابع اداري رغم حضور موثق فهي تتشكل من:

- مدير الضرائب على مستوى الولاية رئيسا.
- مفتش التسجيل، عضوا.
- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية، عضوا.
- قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا، عضوا.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص اقليميا، عضوا.
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية، عضوا.
- ممثل عن إدارة الولاية، عضوا.

وتوسع هذه التشكيلة إلى عضوين من المجلس الشعبي الولائي، إذ تعلق الأمر بالضريبة على الأملاك.¹

وما يلاحظ على تأليف وتكوين هذه اللجنة هو الغياب الخاص بممثلين عن المكلفين بالضريبة، وخاصة وأن المشرع الجزائري جعل من هذه اللجان ممرا إجباريا في حال عدم قبول إدارة الضرائب لتصریحات المكلف بحقوق التسجيل، ومن ثم إعادة التقدير من طرف هذه الأخيرة، وكذلك على أساس اعتبار هذه المرحلة بمثابة نظام إداري مسبق.²

¹ أنظر المادة 281 مكرر 3 من الأمر 101/76، مؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج ر عدد: 102 بتاريخ 1976/12/22.

² يحي بدايرية ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة إستكمالا لمتطلبات شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية تخصص: قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012، ص1.

الفرع الثالث: تشكيلة لجان الطعن الولائي

تتواجد هذه اللجان على ثلاث مستويات من المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب وهي كل من المديرية الولائية للضرائب، والمديريات الجهوية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات بالعاصمة.

أولاً: تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

تتشكل لجان الطعن الولائي أو كما تسمى لجان التماس العفو على مستوى المديرية الولائية للضرائب مما يأتي:¹

- المدير الولائي للضرائب، رئيساً.
- المدير الفرعي للمنازعات، عضواً.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية، عضواً.
- المدير الفرعي للتحصيل، عضواً.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية، عضواً.
- رئيس مركز الضرائب بالنسبة للملفات التي تدخل في اختصاصه ، عضواً.
- رئيس المركز الجوّاري للضرائب بالنسبة للملفات التي تدخل في اختصاصه، عضواً.
- رئيس مفتشية وقابض الضرائب المختصة معينين من طرف المدير الولائي للضرائب لمدة سنة، ويقوم بكتابة اللجنة رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية.

ثانياً: تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى المديريات الجهوية للضرائب

يعتبر الهدف من إنشاء هذه اللجان هو تقريب وجهات النظر بين كل من المكلف بأداء الضريبة وإدارة الضرائب وتتميز هذه الأخيرة بمركز قانوني قوي في مواجهة المكلفين² وتتحقق الحماية عندما تنتظر هذه اللجان في النزاع المطروح أمامها،³ حيث حاول المحافظة على تحقيق التوازن بين طرفي النزاع ،⁴ وتضم هذه اللجنة كلا من:

- المدير الجهوي للضرائب، رئيساً.

¹ درين زافي، النظام القانوني للمنازعات الضريبية، مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدوكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر 1، 2016/2017، ص38.

² خيرالدين معلوم، مرجع سابق، ص18.

³ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، د.ط، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص30.

⁴ أحمد محيو، المنازعات الإدارية، د.ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص147.

- المدير الفرعي للمنازعات على مستوى المديرية الجهوية للضرائب، عضوا.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب، عضوا.
- مديرين ولأئيين للضرائب يعينهما المدير الجهوي للضرائب لمدة سنة ويقوم بمهام كتابة اللجنة رئيس مكتب الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب.

ثالثا: تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات

تتشكل هذه اللجنة من :

- مدير مديرية كبريات المؤسسات، رئيسا.
- المدير الفرعي للمنازعات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضوا.
- المدير الفرعي للتسيير على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضوا.
- المدير الفرعي للجباية البترولية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضوا.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضوا.
- قابض الضرائب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضوا.
- المدير الفرعي للجان الطعن بمديرية المنازعات لكبريات المؤسسات، عضوا.
- المدير الفرعي للتقويمات الجبائية بمديرية العمليات الجبائية والتحصيل على مستوى مديريات كبريات المؤسسات ، عضوا.

ويقوم بمهام كتابة اللجنة رئيس المنازعات الإدارية والقضائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات

وكتعليق على هذه التشكيلات المختلفة للجان الطعن الولائي، نلاحظ أنها ذات صيغة إدارية مطلقة وأكثر من ذلك أن جميع الأعضاء هم موظفون بالإدارة الجبائية، فلا يوجد عضو خارجها، مما يجعل التشكيلة إدارية جبائية، ولعل الأمر يعود في ذلك لكون الطلبات التي يقدمها المكلفون هي من أجل التماس العفو والتخفيف على ضرائب وغرامات وزيادات مؤسسة قانونا لا ينازع المكلف في قانونيتها من أجل إلغائها أو تخفيضها، وإنما سبب تقدمهم أمام هذه اللجان هو عجزهم عن التسديد والوفاء بما عليهم من ديون اتجاه إدارة الضرائب أو عدم احترام الأحكام والقوانين الخاصة بالضرائب وأجال دفعها.

وبالتالي فسلطة إدارة الضرائب للعمل في هذه الطلبات مطلق تماما نظرا لسببين ، الأول يتمثل في طبيعة وموضوع الطلبات، والثاني أنه على المشرع إضفاء نوع من الرقابة على هذه السلطة المطلقة لإدارة الضرائب ولو بمنح نوع من رقابة الملائمة لجهة خارج إدارة الضرائب عموما.

وبالمقارنة نجد التشريع الفرنسي لا يأخذ بهذا النوع من اللجان ، وإنما طلبات العفو توجه مباشرة إلى إدارة الضرائب والتي تفصل فيها وفق تحقيقات إدارية دون الحاجة إلى تشكيل لجان خاصة بذلك، بينما نجده اعتمد نوعا آخر من اللجان تقوم بدور الرقابة الإدارية على إدارة الضرائب وهي لجان التعسف.

المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن الضريبي

نتناول ضمن هذا العنوان اختصاصات مختلف لجان الطعن الضريبي بحسب ورودها في التشريع الجزائري، وذلك عبر ثلاثة فروع، حيث سنخصص الأول لاختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال (الفرع الأول) والثاني نخصصه للحديث عن اختصاص لجان التوفيق (المصالحة) ، أما الفرع الثالث فسننتظر فيه إلى اختصاصات لجان الطعن الولائي (لجان العفو).

الفرع الأول : اختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

تختص هذه اللجان حسب المادة 81 قانون الإجراءات الجبائية¹، بالاحتجاجات الخاصة بوعاء الضريبة إما لتصحيح الأخطاء المترتبة عن ضريبة مفروضة بدون وجه حق أو لتسوية مبالغ فيها أو دفعات غير مستحقة أو الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي، ويتوزع الاختصاص فيما بين لجان الطعن للضرائب المباشرة بحسب مبلغ الضريبة المطعون فيه، وبالتالي سيتوجب الأمر مراعاة حدود المجال المالي المخصص لكل لجنة الذي حدده المشرع ضمن نصوص قانون الإجراءات الجبائية.

وقد اعتمد المشرع الجزائري في ذلك معيارا عضويا تمثل فيما يلي:

الجهة أو الهيئة الإدارية المختصة بتسيير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة وذلك بالنظر إلى إحداث هيئات جديدة تختص بتسيير ومتابعة ملفات المكلفين بالضريبة، وذلك بالنظر إلى نوع النظام الضريبي الخاضع له المكلف ، وكذا رقم الأعمال المحقق وطبيعة النشاط بحيث تتوزع على أساس هذه المعطيات وملفت المكلفين فيما بين مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات بحسب الاختصاص المنوط بكل هذه الهيئات.

¹ المادة 81، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

وبالنظر إلى هذه المعايير يتحدد مجال اختصاص هذه اللجان والتي نظمها المشرع الجبائي الجزائري بصدر قانون المالية لسنة 2016 التي اتخذت تدابير جديدة من خلال تعديل المادتين 81 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي تم فيها بالإستفتاء التام على لجنة الدائرة في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة حيث سنتطرق إلى اختصاصات لجنة الولاية (أولا) وإلى اختصاصات اللجنة الجهوية (ثانيا) وإلى اختصاصات اللجنة المركزية (ثالثا).

أولاً: اختصاص لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

جسدت اختصاصات هذه اللجنة هذه اللجنة المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969،¹ إلا أنه ومن خلالها لا يمكن للمكلف اللجوء إليها بعد تقييد دعواه لدى المحاكم الإدارية، كما يتضح من خلال نفس المادة السالفة الذكر أن مجال الطعن أمام هذه اللجان يقتصر على مرحلة تأسيس الضريبة أي على مادة الوعاء الضريبي.

وقد نص قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المعدل والمتمم لسنة 2025، على انشاء لجنة الطعن الولائية بموجب المادة 202، وما يليها منه والتي تبين اختصاصاتها وشروط انعقادها وتنظيمها الداخلي،² وتدخل هذه اللجنة ضمن النظام الإداري للطعن في القرارات الضريبية قبل اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة .

وسنتناول في هذا العنصر اختصاص لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال من حيث حدود مجالها المالي، ثم من حيث موضوع اختصاصاتها ومن حيث الاختصاص الإقليمي :

1- الاختصاص المالي : تنتظر في الطعون التي تتراوح مبالغها بين 2.000.000 و 3.70.000.000

2- الاختصاص الموضوعي:

تختص لجنة الولاية بالنظر في الطعون التي تم رفضها من قبل لجنة الطعن على مستوى الدائرة ، أو تلك التي لم يبت فيها خلال الأجل القانوني⁴ إلا أنها لا تملك صلاحية الفصل في الطعون المتعلقة بالغرامات أو العقوبات الجبائية ذات الطابع الجزائي.¹

¹ الأمر رقم 68-654، مرجع سابق.

² المادة 202، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³ المادة 147، المرجع نفسه.

⁴ المادة 148، المرجع نفسه.

يتعين تقديم الطعن أمام اللجنة في مدة أقصاها أربعة (4) أشهر من تاريخ التبليغ بالإشعار محل الطعن ، لا تقبل التمديد.

3- الاختصاص الإقليمي:

- تعني اللجنة الولائية بالمكلفين التابعين للمديريات الولائية للضرائب. وطبقا لأحكام المادة 204 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن لجنة الولاية للطعن المختصة إقليميا هي اللجنة التابعة للولاية التي يقع فيها:
- المقر الجبائي المكلف بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين.
 - أو مكان النشاط أو العقار محل الضريبة في حالة الضرائب العقارية أو ضريبة النشاط المهني إذا كانت الضريبة مرتبطة بموقع معين.²

ثانيا : اختصاص لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال بالمديرية الجهوية للضرائب.

سنتطرق من خلال هذا العنصر إلى اختصاص اللجنة الجهوية للضرائب وذلك من حيث حدود مجالها المالي ، ثم من حيث اختصاصها الموضوعي ، ومن حيث الاختصاص الإقليمي لها.

1- الاختصاص المالي

اللجنة الجهوية للطعن تختص بالنظر في الطعون التي تتعلق بالمبالغ الجبائية التي تتجاوز 2.000.000 دج ، سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو الرسوم على رقم الأعمال.³

2- الاختصاص الموضوعي:

يتمثل موضوع اختصاص اللجنة الجهوية للطعن في ابداء رأيها حول الطعون المقدمة أمامها من طرف المكلفين بدفع الضريبة والتي ترمي للحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

وتشمل المواضيع التي يمكن أن تفصل فيها اللجنة ما يلي:

- الطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة ضد قرارات الرفض الكلي أو الجزئي الصادرة عن المدير الولائي للضرائب.
- الطعن في الضرائب أو الغرامات أو الزيادات المرتبطة بالإقرارات الجبائية.

¹ محمد سعيدي ، القانون الجبائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2024، ص178

² المادة 204، ق.إ.ج، مرجع سابق.

³ المادة 166، المرجع نفسه.

- طلبات الإعفاء أو التخفيض من الضرائب التي تم رفضها.¹

3- الاختصاص الإقليمي:

اللجنة الجهوية للطعن المختصة هي التي توجد في نطاق اختصاص المديرية الجهوية للضرائب التي يتيح لها مكان ممارسة النشاط أو إقامة المكلف بالضريبة.

أي أن الطعن يقدم إلى اللجنة الجهوية التي تقع في نفس الإقليم الذي يتبع له المكلف إداريا.²

ثالثا: اختصاص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال

تعد اللجنة المركزية للطعن هيئة إدارية عليا في النظام الجبائي الجزائري، وتمارس اختصاصها وفقا لمعايير مالية وموضوعية وإقليمية محددة سنتطرق لها فيما يلي:

1- الاختصاص المالي:

تختص اللجنة المركزية للطعن بالنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، وذلك عندما تتجاوز قيمة الحقوق والغرامات محل النزاع 70.000.000 دج، هذا ما يجعل اختصاصها محصورا بالنزاعات ذات الطابع المالي الكبير مقارنة باللجان الجهوية التي تنظر في النزاعات ذات القيمة الأقل.

2- الاختصاص الموضوعي :

تعنى اللجنة المركزية بالطعون التي تهدف إلى :

- تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو في حسابها .
- الاستفادة من الحقوق الناتجة عن أحكام تشريعية أو تنظيمية.
- الطعون المقدمة ضد قرارات الإدارة الجبائية التي تخص:
- إعادة التقدير الضريبي.

- رفض جزئي أو كلي للطعون على الضرائب المباشرة.

- الرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال.

وتشمل الملفات التي تدرسها اللجنة كل ما له علاقة بتحديد الأساس الضريبي أو حسابه أو تصحيحه وفقا للنصوص الجبائية السارية.³

¹ فاطمة الزهراء بوسكين ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار هومة، د ط، الجزائر، 2022، ص118-120.

² المادة 168 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³ رابح زروقي ، المنازعات الجبائية في القانون الجزائري، د ط ، دار هومة، الجزائر، 2019، ص145.

3- الاختصاص الإقليمي:

وتعنى اللجنة المركزية بالمكلفين التابعين للهيئات الجبائية المركزية مثل مديرية كبريات المؤسسات.¹
وتمارس اللجنة اختصاصا وطنيا حيث تنظر في الطعون من كاف أنحاء الوطن دون التقيد بموقع المكلف بالضريبة، وتعد جهة طعن عليا بعد اللجان الجهوية.²

الفرع الثاني : اختصاصات لجان التوفيق (المصالحة)

يقوم الدور الرئيسي لهذه اللجان المحدثة على مستوى المديريات الولائية للضرائب في محاولة التوفيق بين مصالح الخزينة العمومية من جهة وبين مصالح المكلف من جهة أخرى في مجال حقوق التسجيل.³
وتختص هذه اللجان أساسا في:

أولاً: تسوية النزاعات الجبائية ودّيًا

تتولى اللجنة دراسة النزاعات المتعلقة بإعادة التقدير الجبائي التي يعترض عليها المكلف بالضريبة، وذلك قبل عرض الملف على لجنة الطعن وتمنح للمكلف مهلة 30 يوما من تاريخ تبليغه بنتائج إعادة التقدير لطلب عرض الملف على لجنة التوفيق.⁴

ثانيا : تقديم مقترحات الحل

بعد دراسة ملف النزاع وسماع الطرفين (المكلف والضريبة) ، تصدر اللجنة محضرا يتضمن مقترحا لتسوية يمكن أن يشمل:

- تخفيض مبلغ الضريبة أو الغرامة .
- إعادة تقييم الأساس الضريبي.
- تمديد آجال التسديد أو جدولة المبالغ المستحقة.⁵

¹ المادة 152- قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² خديجة بن عطية ، " المنازعات الجبائية كآلية لحماية حقوق المكلف بالضريبة"، مذكرة ماستر، كلية الحقوق، جامعة غرداية، 2021، ص56.

³ علي محمود يديار ، ممارسة الشكاوي الضريبية أمام لجان الطعن الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية-بودواو- ، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2018، ص48.

⁴ المادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

⁵ المادة 69، المرجع نفسه.

ثالثاً: إصدار محضر التوفيق

إذا قبل الطرفان بالمقترح ، يتم تحرير محضر اتفاق يوقع عليه من جميع الأعضاء ويعد بمثابة تسوية نهائية وملزمة للطرفين، أما إذا رفض المقترح فيحال الملف إلى لجنة الطعن الولائية أو إلى القضاء الجبائي لاحقاً.¹

الفرع الثالث: اختصاصات لجان الطعن الولائي (لجان العفو)

وردت الأحكام المتعلقة بهذه اللجان في بداية الأمر ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،² وكما صدرت حينها الأحكام التنظيمية المتعلقة بإنشائها وتكوينها وسير أعمالها من خلال المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991، عن المديرية العامة للضرائب. وبصدور قانون المالية لسنة 2002، حولت جميع الأحكام القانونية المتعلقة بهذه اللجان إلى قانون الإجراءات الجبائية وتضمنتها المواد 92، 93، 94، والمادة 173 والمادة 173 مكرر من هذا القانون.³ وتشمل اختصاصات هذه اللجان ما يلي:

أولاً: دراسة طلبات العفو الضريبي

تكلف اللجنة بفحص ودراسة طلبات العفو المقدمة من المكلفين بالضريبة، من حيث توافر الشروط الشكلية والموضوعية مثل اثبات الدفع الجزئي أو الالتزام بخطة دفع.⁴

ثانياً: تقديم توصيات الإدارة الجبائية

ترفع اللجنة توصياتها للجهات الجبائية المختصة (مثل مديرية الضرائب أو مديرية التحصيل) حيث يبنى عليها القرار النهائي بشأن قبول أو رفض الطلب.

ثالثاً: متابعة تنفيذ قرارات العفو

بعد صدور قرار العفو، تعمل اللجنة بالتنسيق مع القابض العمومي على مراقبة تنفيذ التسويات مثل سداد الأقساط وتطبيق الإعفاءات.

¹ المادة 70، المرجع نفسه.

² المواد 345 و346 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

³ علي محمود بديار ، مرجع سابق ، ص55.

⁴ المادة 65، قانون رقم 28-08، مرجع سابق.

رابعاً: اقتراح ضوابط ومعايير العفو

في إطار سياسة العفو العام، يمكن للجنة اقتراح معايير استثنائية تعتمد في حالات خاصة كالكوارث الطبيعية، أو الظروف الاقتصادية، بما يساهم في تحسين الامتثال الضريبي.

خامساً: اعداد تقارير دورية.

تقوم اللجنة بإعداد تقارير تقسيم سنوية توضح أثر تطبيق العفو الضريبي على نسبة التحصيل وتقليص حجم الديون الجبائية.

المبحث الثاني: شروط لجوء المكلف إلى لجان الطعن الضريبي

يشكل الطعن الضريبي أحد الضمانات الجوهرية التي كفلها المشرع للمكلف، بهدف تحقيق التوازن بين مصلحة الإدارة الجبائية في تحصيل الموارد العمومية ، ومصلحة المكلف في حماية حقوقه تجاه ما قد يتعرض له من تقديرات أو إجراءات جبائية قد يراها مجحفة أو غير مؤسسة قانونا¹ ويعد تمكين المكلف من اللجوء إلى لجان الطعن الضريبي مرحلة هامة ضمن المسار الإداري للنزاع الجبائي ، حيث تتيح له فرصة عرض وجهة نظره أمام هيئة متخصصة قبل الاضطرار إلى اللجوء إلى القضاء². غير أن ممارسة هذا الحق لا تكون مطلقة أو بدون قيود ، بل نظمها المشرع بمجموعة من الشروط القانونية و الإجرائية التي لا بد من احترامها، وذلك حفاظا على حسن سير المنازعة وضمانا لفعالية ونجاعة عمل هذه اللجان.

وتتنوع هذه الشروط بحسب طبيعة اللجنة المختصة ، إذ تختلف الشروط المطلوبة للطعن أمام لجان الطعن أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عن تلك التي تحكم اللجوء إلى لجان التوفيق أو لجان العفو.³

فمن جهة ، تفرض النصوص القانونية على المكلف الراغب في الطعن أمام لجنة الضرائب المباشرة احترام آجال محددة ، وتقديم طعنه في شكل معين، كما تشترط توفير بعض الشروط الموضوعية كتعلق النزاع بتقدير الأساس الضريبي،⁴ ومن جهة أخرى يتطلب اللجوء إلى لجان التوفيق والعفو واستيفاء شروط تختلف من حيث نطاق التطبيق ، والغرض من اللجوء إليها ، سواء تعلق الأمر بالتسوية الودية للنزاع أو بالتماس الإعفاء من العقوبات أو الغرامات الجبائية.⁵

وبناءً على ما سبق ، فإنه من الضروري التطرق إلى مختلف الشروط التي تنظم اللجوء إلى هذه اللجان، وذلك عبر تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين رئيسيين نتناول في الأول شروط لجوء المكلف إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وفي المطلب الثاني نتطرق إلى شروط لجوئه إلى لجان التوفيق ولجان العفو.

¹ عبد القادر بن جدو ، المنازعات في التشريع الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2018، ص45.

² محمد بن عيو ، القانون الجبائي وتطبيقاته القضائية في الجزائر، د ط ، دار الهدى، 2016، ص92.

³ عبد الكريم بن طاهر ، الوجيز في المنازعات الجبائية الجزائرية، ط1، 2020، الجزائر، ص1012.

⁴ المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

⁵ مرسوم تنفيذي رقم 09-388 ، المؤرخ في 12 ديسمبر 2009، يحدد شروط وكيفيات تطبيق نظام العفو الجبائي.

المطلب الأول: شروط لجوء المكلف إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال

تعد لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من أهم الآليات الإدارية التي أقرها المشرع الجزائري لحماية حقوق المكلف بالضريبة ، باعتبارها تشكل هيئة شبه قضائية تتكفل بالنظر في النزاعات المرتبطة أساسا بتقدير الأساس الضريبي التي تبنى عليه الضريبة،¹ وتبرز أهمية هذه اللجان في كونها وسيلة فعالة لتسوية الخلافات الجبائية في إطار إداري ، دون اللجوء المباشر إلى القضاء ، ما يساهم في تخفيف العبء على الجهاز القضائي وضمان معالجة متخصصة وسريعة للنزاعات ذات الطابع الفني،² حيث قد أحاط المشرع لجوء المكلف إليها بجملة من الشروط ، سواء كانت شروط شكلية تتعلق بإجراءات تقديم الطعن من حيث المواعيد، الشكل ، والجهة المختصة، أو شروطا موضوعية ترتبط بطبيعة النزاع وصلاحيات اللجنة.

ويهدف هذا التنظيم الإجرائي إلى ضبط المنازعة الجبائية ومنع التلاعب أو التسرع في استعمال حق الطعن ، فضلا عن تحقيق فعالية حقيقية في الفصل في الخلافات الجبائية، حيث قد حددت النصوص القانونية والتنظيمية مختلف هذه الشروط بدقة لاسيما في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا في قانون الإجراءات الجبائية، بما يضمن للمكلف اطارا قانونيا واضحا للطعن ويمنح الإدارة أدوات تنظيمية لمتابعة النزاعات وفق منهجية قانونية مضبوطة.

الفرع الأول:

تقديم شكوى أولية أما إدارة الضرائب

يعد تقديم الشكاية من قبل المكلف بالضريبة خطوة أساسية وممهدة لمباشرة إجراءات الطعن أمام لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث سنتناول في هذا الفرع مفهوم الشكاية وشروطها، ثم مضمونها وآجال تقديمها.

¹ عبد القادر بن جدو ، مرجع سابق، ص 87.

² فتيحة بوسكين ، النظام القانوني للطعن في المادة الجبائية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق ،جامعة الجزائر 1، 2019، ص 65.

أولاً : مفهوم الشكاية

يعتبر النظام القانوني للتظلم جملة القواعد المنظمة لمختلف جوانب التظلم العام المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية،¹ فقد وردت مجموعة من التعاريف الفقهية والقانونية للشكاية:

أ- التعريف الفقهي:

يعرف عبد القادر بن جدو الشكاية بأنها " الوسيلة القانونية التي يطعن بها المكلف في التعديلات أو التقديرات التي قامت بها الإدارة الجبائية، وهي تمثل المرحلة الأولى في مسار النزاع الجبائي بطريقة ادارية.² كما عرفت فتحة بوسكين على أنها : " اعتراض مكتوب يتقدم به المكلف للإدارة الضريبية المختصة، يتضمن دفعه القانونية والواقعية حول الأساس أو المبلغ الخاضع للضريبة، وتهدف إلى تسوية النزاع قبل إحالته إلى لجنة الطعن."

ب- التعريف القانوني:

رغم أن التشريع الجبائي الجزائري لا يقدم تعريفا صريحا للشكاية، إلا أن المادة 192³ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تشير إليها ضمنا على أنها: "طلب يقدمه المكلف إلى الادارة الجبائية المختصة للطعن في الإشعار بالتعديل قبل اللجوء إلى لجنة الطعن."

والحكمة من التظلم أن المشرع أجاز له قبل اللجوء إلى القضاء حتى يمكن حل هذه النزاعات إدارياً حتى يمكن أن تتراجع الجهة الإدارية عن قرار أصدرته برغبة في تضييق المنازعات التي تكتظ بها المحاكم، وتقوم الجهة التي تم الطعن أمامها إما بتعديله أو إلغائه أو تأييده قبل أن ينتقل النزاع إلى القضاء . وطبقاً للمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية⁴ فقد نص المشرع الجزائري على إلزامية هذا الإجراء قبل رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية ، في حين لا يعتبر شرط التظلم الإداري المسبق شرطاً لازماً فيما يتعلق برسوم أو حقوق التسجيل والطابع وطذلك الضرائب غير المباشرة طبقاً للمواد 102 من قانون التسجيل و 489 من قانون الضرائب غير المباشرة.

¹ علي عيساني ، التظلم والصلح في المنازعات الإدارية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أوبكر بلقايد، تلمسان، 2008/2007، ص99.

² عبد القادر بن جدو ، مرجع سابق، ص88.

³ المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

⁴ المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ثانياً: شروط الشكوى

لقد أحاط المشرع الجبائي هذه الشكوى بجملة من الشروط الشكلية والموضوعية حتى يتم قبولها على مستوى الإدارة الجبائية وتتمثل في:

1- الشروط الشكلية:

تعد الشروط الشكلية شرطاً ضرورياً لقبول الطعن الضريبي أمام لجان الطعن إذ يشترط المشرع إستيفاء مجموعة من الإجراءات القانونية وذلك لضمان تنظيم عملية الطعن وتحقيق التوازن بين حقوق المكلف ومصالح الإدارة الجبائية.

أ. أن تكون الشكوى بسيطة:

أي أن تقدم في رسالة بسيطة إذا لم يشترط المشرع إلزام المكلف بإرسال الشكوى بواسطة رسالة موصى عليها، غير أن البعض يفضل أن تكون الرسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام. غير أنه إذا كان ملف المكلف غير تام وكذا في حالة احتياج الإدارة إلى وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه فإنها تقوم باستدعاء المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة الملف وتقديم الوثيقة المطلوبة في أجل (30) يوماً ابتداء من تاريخ الاستلام.

ب. وجوب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة:

والمقصود هنا ارتباط الشكوى بمكان فرض الضريبة، حيث يشترط في كل شكاية أن تتعلق بالضريبة أو الضرائب الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات عن الضرائب الثابتة في البلدية المذكورة في البداية ولكن الأصل أن هذا الشرط يتعلق بالضرائب المباشرة فقط وذلك لوروده أول مرة بقانون الضرائب المباشرة.¹

ت- تحرير شكوى:

نظراً لعدم النص على أن تكون الشكوى مكتوبة عبر مختلف القوانين إلا أنه يستخلص من الفقرة الثانية من المادة 73 ق.إ.ج² والتي تفيد بعدم خضوع الشكاوي لحقوق الطابع وكذا من خلال الفقرة الرابعة من نفس المادة والتي أوجبت توقيع صاحبها باليد، بمعنى أن تكون الشكاية مكتوبة على ورق عادي و غير خاضعة لحقوق الطابع.

¹ علي محمود بديار ، مرجع سابق، ص68.

² أنظر المادة 73 فقرة 2 ق.إ.ج، مرجع سابق.

ث- وجوب أن تكون الشكوى فردية:

أي أن تكون مقدمة من طرف مكلف واحد ضد اجراء ضريبي يخصه هو دون غيره، ويقصد بذلك أن الطعن يجب أن يكون مرتبطاً بمنازعة شخصية تخص المكلف نفسه، ولا يمكن تقديم شكوى جماعية أو باسم مجموعة من المكلفين حتى وإن كانت لديهم نفس الاعتراضات أو وقع عليه نفس الإجراء الجبائي.¹ ويبرز هذا الشرط بعدة اعتبارات قانونية وعملية:

• من الناحية القانونية:

فإن العلاقة الجبائية هي علاقة شخصية بين الإدارة الضريبية وكل مكلف على حدة وبالتالي فإن كل طعن يجب أن يفصل فيه بناء على الوقائع الخاصة بكل مكلف.

• من الناحية الإجرائية :

فإن لجدان الطعن الضريبي تدرس الملفات حالة بحالة ، استنادا إلى الوثائق والتبريرات المقدمة من طرف كل مكلف، ولا يمكنها معالجة طعن جماعي فد تختلف فيه المراكز القانونية والوقائع. ويمكن أن تؤدي مخالفة هذا الشرط إلى عدم قبول الطعن شكلاً، لكونه لا يحترم الطبيعة الفردية المطلوبة في منازعات الطعن الضريبي، كما نصت على ذلك التوجيهات الداخلية للإدارة الجبائية والممارسات القضائية التي كرست مبدأ فردية المنازعات الجبائية.

غير أن هذا المبدأ ليس مطلقاً ، بل يرد عليه استثناء في حالات خاصة، تتمثل أساساً في المنازعات الجبائية ذات الطبيعة الموحدة، والتي تشتمل على عدة أطراف تربطهم علاقة قانونية أو مصلحة جبائية مشتركة من ذلك مثلاً: الطعن المقدم من طرف شركاء في شركة بشأن إشعار ضريبي موحد صادر ضد الكيان القانوني الذي يمثلهم جميعاً، حيث يقبل الطعن المشترك شريطة وحدة الموضوع والمصلحة.² كما يمكن للممثل القانوني أو المحامي أو الخبير المحاسبي أن يقدم طعنًا باسم مجموعة من المكلفين إذا ثبت أنه ينوب عنهم قانوناً.³

وفي حالات الضرائب ذات الطابع الجماعي ، كضريبة الأملاك المشتركة يُقبل الطعن الجماعي عندما يُقدم من طرف ممثل قانوني عن الملكية، ويكون القرار محل الطعن موحدًا ولا يتطلب فحصًا فرديًا لحالة كل مكلف.

¹ عبد القادر زيتوني ، قانون الإجراءات الجبائية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2021، ص153.

² عبد الحفيظ بوقرة ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، د ط ، دار المعرفة، الجزائر ، 2020، ص153.

³ المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

ج- تعيين موطن المشتكي:

بالرجوع إلى الفقرة الأخيرة من نص المادة 75 ق، إ. ج والمعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2008 ، نجدها تنص على أنه يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنًا له بالجزائر ، واتخاذ الموطن هدفه التعامل من خلاله مع إدارة الضرائب ، فإذا تعلق الأمر مثلا بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وكانت هذه العمليات خاضعة للضرائب وجب على هذه الأخيرة أن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلا عنها مقيما بالجزائر بحيث يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشأن هذه الضرائب.

وإذا كان التظلم معيَّباً بعيب من العيوب الشكلية الغير قابلة للتصحيح جاز لمدير الضرائب رفضه شكلا مباشرة دون دراسة موضوعه،¹ وكذلك المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على هذه الشروط.²

2- الشروط الموضوعية:

إن مضمون الشكاية يختلف باختلاف موضوعها، فبالنسبة للضرائب المباشرة أوجب المشرع أن تحتوي شكاية المكلف الموجهة للإدارة الضرائب على عرض موجز لطلباته والأسانيد التي بنيت عليها، على أن يكون موضوعها متوافق مع طبيعة الضريبة المتنازع عليها. ولا بد للمكلف أن يوضح طبيعة نشاطه المهني التجاري وتاريخ شروعه في النشاط المهني أو التجاري ولا بد أيضا للمكلف في نهاية الشكاية أن يوضح طلباته، كأن يلتمس تخفيض الضريبة أو اعفائه منها كليًا إن وجد مصوغ قانوني لذلك ويوقع الشاكي بيده، وهنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة والتي يسعى من خلالها المكلف باستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي وتنظيمي. وسنحاول فيما يلي التعرض إلى الحالات الثلاث التي يمكن للمكلف أن يعرضها في شكايته المقدمة إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية:

¹ مسعود شيهوب ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول (الهيئات والإجراءات)، الطبعة السادسة ، بن عكنون الجزائر، 2013، ص346.

² يوسف دلاندة ، شرح قانون الإجراءات الجبائية، د ط ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة ، الجزائر، 2014، ص79.

• الخطأ المادي البسيط:

في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكوى في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ من طرف الإدارة الضريبية.¹

• منازعة الترتيب في إحدى المذكرات أو البيانات:

حيث يكون من فائدة المشتكي أن يتقدم بتوضيحات أمثـر ذات أهمية للعمليات التي يقوم بها ، ويمكنه تدعيم شكايته بوثائق اثباتية مثل مستخرجات من سجل المحاسبة ونسخ من الرسائل والشهادات الضريبية المفروضة على المكلف.

• منازعات تقييم القاعدة الضريبية: وهنا نفرق بين حالتين:

- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الجزافي ورفض الاقتراح الإداري من المكلف، ففي هذه الحالة فإن عبء الإثبات الواقع في التقدير يقع على المكلف (الشاكي) وبالتالي لابد من تقديم أدلته لإثبات وجود خطأ في التقدير.
- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة، لفرض إثبات خطأ الإدارة على العموم فإن الشاكي عليه دائما البحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات وعندما تتعلق الشكاية بالضريبة المباشرة مشار إليها الطلب فهنا بإمكان مقدم الشكاية أن يتطرق لإجراءات فرض الضريبة وهل احترمت القواعد المقررة فرضها من قبل مصلحة تحديد وعاء الضريبة لأنه في الحالة العكسية يمكن للمشتكي طلب الغاء فرض الضريبة لعيب في الإجراء فإن لم يكن إجراء فرض الضريبة متنازع فيها فعلى المشتكي حسب الظروف أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات فإذا كان الإثبات بيد الإدارة، فما على المشتكي إلا أن يبين ذلك بوضوح في شكايته ، الشيء الذي يمكنه من إعطاء عرض موجز لوجهة نظره، أما اذا وقع عبء الإثبات على عاتقه وجب على المكلف بدفع الضريبة أن يقوم بإثبات ذلك بكل طرق الإثبات.²

¹ عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليانة، الجزائر، د.ت.ن، ص-31-

² حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، ص 35.

ثالثاً: آجال تقديم الشكوى والجهة المختصة بقبولها

لقبول الشكوى يجب تقديمها في الوقت المحدد، بالشكل المطلوب ومرفقة بالمعلومات اللازمة، وتوجه للجهة القضائية المختصة حسب الحالة، وفقاً للمواد 70 إلى 79 من ق، إ ج .

1- آجال تقديم الشكوى:

لكي تقبل الشكاية من المكلف يجب أن يتقدم بها قبل مدة معينة ، فقد حدد المشرع بصرامة هذه الأجل وقد وسع فيها اعتباراً لخصوصية هذه المنازعات وطبيعة المعنيين بها، وتختلف آجال تقديم الشكوى باختلاف موضوعها، حيث أننا نجد نوعان من الآجال :

أ- الآجال العامة:

- كقاعدة عامة تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث التي هي موضوع الشكوى.
- أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في جدول الآجال تصبح كالآتي:
- إذا تعلق الأمر بالاعتقاطات من المصدر للضريبة محل النزاع، فإن الشكوى تقبل إلى 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي يتم فيها الاقتطاع.
- أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة فإن الشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية تلي الدفع.

ب- الآجال الاستثنائية:

- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة :
- الآجال في هذه الحالة تنتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلاً بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة .¹
- حالة الخطأ في توجيه الإنذار:
- سواء أكان راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور الجديد في الملف فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار .

¹ عزيز أمزيان ، مرجع سابق، ص13.

ويجب تقديم الشكاوي بدعوى عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي المنصوص عليها في المادة 255 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة ، قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة الثانية التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الإستغلال ويستوفي الشروط المحددة في المادة 255 المذكورة أعلاه. وكما جاءت المادة 72 في نصها على أجل استثنائي آخر يتعين تقديم الشكاوي المتعلقة بتقييم أرقام أعمال المستغلين التابعين لنظام الضريبة الجزافية في أجل ستة أشهر ابتداءً من تاريخ الإشعار النهائي للنظام الجزافي.¹

وكما تجدر الإشارة أن نوضح إذا صادف يوم 31 ديسمبر يوم عطلة يمدد الأجل إلى يوم إنتهاء العطلة.

2- الجهة المختصة بقبول الشكوى:

لقد صنف المرسوم التنفيذي رقم 06-327 لسنة 2006 المصالح الخارجية للإدارة الجبائية على النحو التالي:²

- مدير كبريات المؤسسات
- مدير جهوية للضرائب.
- مصالح جهوية للبحث والمراجعات.
- مراكز جهوية للإعلام والوثائق.
- مراكز الضرائب.
- مراكز جوارية للضرائب.

كل هذه المصالح تابعة في الأصل للمديرية العامة للضرائب ، وهذه الأخيرة تعتبر مصلحة من مصالح وزارة المالية، ولا تختص كل هذه المصالح بالنزاع الضريبي وإنما يقتصر على بعضها فقط وهي مديرية كبريات المؤسسات والمديريات الولائية للضرائب ، ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ، في حين اقتصر اختصاص المديريات الجهوية للضرائب على مجال طعون العفو الضريبي فقط، مما يخرجها من إطار الطعن النزاعي بمفهوم المادة 70 من ق . إ . ج . ج .

¹ المادة 72، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع.

² أنظر المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 76-317 المؤرخ في 18/09/2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ج.ر. ، عدد 59 بتاريخ 24/09/2006

وكما أن نصوص قانون الإجراءات الجبائية تؤكد هذا الطرح من خلال المواد 71 و 172، حيث تحدد كل من هذه المواد الجهات التي توجه إليها الشكاوي الضريبية حيث نصت المادة 71 على أن توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق بحسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ، ونصت المادة 172 على وجوب ايداع جميع الشكاوي المتعلقة بالضرائب المفروضة على المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات على مستوى هذه الهيئة ، وكما نصت المادة 93 من نفس القانون على اختصاص المدير الجهوي للضرائب بمجال طعون العفو الضريبي.¹

الفرع الثاني: صدور القرار من طرف إدارة الضرائب

بعد انتهاء اجراءات الطعن أمام لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وصدور رأيها بشأن النزاع الجبائي المعروض ، ينتقل الملف مجددا إلى إدارة الضرائب المختصة التي تبقى الجهة المخولة قانونا بإصدار القرار النهائي ورغم الطابع الاستشاري لقرار اللجنة إلا أن الادارة ملزمة بأخذه بعين الاعتبار ضمن حدود معينة، ما يجعل من هذه المرحلة محطة حاسمة في مسار تسوية النزاع الجبائي ، حيث يتم فيها إما الأخذ بتوصيات اللجنة كليا أو جزئيا أو رفضها وتأكيد التقدير الجبائي في محل الطعن.

أولا : التحقيق في محتوى الشكاية

نص المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة التحقيق في محتوى الشكاوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، حيث أوكل مهمة النظر في هذه الشكاوي إلى المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة محل النزاع وتعتبر هذه الخطوة من الضمانات الإجرائية الجوهرية التي تهدف إلى تعزيز مبدأ المشروعية وحق الدفاع ، من خلال منح جهة التحقيق أي المفتش المحقق صلاحيات واسعة تمكنه من القيام بمهامه على أكمل وجه ، وتشمل هذه الصلاحيات على وجه الخصوص استدعاء صاحب الشكاوى شخصا بغرض الاستماع إلى أقواله وتوضيحاته بشأن الأسس التي بنى عليها الطعن ، وهو ما يسمح للمفتش بتكوين صورة شاملة عن النزاع الضريبي.

¹ علي محمود بديار ، مرجع سابق، ص77.

كما يمتد نطاق التحقيق ليشمل إمكانية قيام المفتش بتحقيقات ميدانية في عين المكان¹ خاصة إذا كانت طبيعة النزاع تستدعي الوقوف على معطيات واقعية مادية، وهو ما يعد أداة فعالة للتحقيق من مدى صحة الوقائع المصرح بها من طرف المكلف .

وفي هذا السياق خول القانون للمفتش المحقق حق الإطلاع على الوثائق والسجلات المحاسبية والإدارية المتوفرة لدى الإدارات العمومية والمؤسسات الاقتصادية والخاصة متى رأى أنها ضرورية لتكوين قناعته بشأن موضوع الشكوى، ويعتبر هذا الحق أحد أهم الوسائل الرقابية التي تستند إلى الإدارة الجبائية بهدف الوصول إلى حل موضوعي ومنصف للنزاع.

ومن جهة أخرى يمكن للمفتش في إطار استكمال التحقيق أن يلجأ إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي الذي يمكنه أن يساهم بإبداء رأيه في موضوع الشكوى وذلك في أجل لا يتعدى (15) يوما من تاريخ الإحالة ، ويعد هذا الإجراء أحد مظاهر التعاون بين الإدارة الجبائية والسلطات المحلية، خاصة إذا كانت النزاعات تتعلق بعناصر محلية كالعقار أو النشاط التجاري ، وإذا لم يوافق رئيس المجلس برأيه خلال الأجل القانوني فإن ذلك لا يعيق سير التحقيق ، إذ يواصل المفتش عمله ويقوم بتحرير اقتراحاته النهائية استنادا إلى ما توفر لديه من معطيات².

وبانتهاء التحقيق، يلزم المفتش المحقق بإعداد تقرير مفصل يتضمن عرضاً للأعمال التحضيرية التي قام بها، وتحليلاً للوقائع والوثائق، ويبين من خلاله الحلول التي يراها ملائمة للفصل في الشكوى ويستند هذا التقرير إلى النصوص القانونية السارية مع دعم موقفه بكل الأدلة والحجج التي من شأنها تبرير تقريره للوضعية الجبائية موضوع النزاع، ويوجه التقرير إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات لمؤسسات بحسب الحالة والذي يقع على عاتقه اتخاذ القرار المناسب، ويفترض فيهما الالتزام بمضمون التقرير ما لم تظهر موانع قانونية أو إجرائية تحول دون ذلك، ويعتبر هذا المسار الإجرائي من مظاهر فعالية التحقيق الإداري في مجال الطعون الجبائية ، إذ يوازن سلطات الإدارة وحقوق المكلف في إطار من الضمانات القانونية و الرقابة الداخلية³.

¹ أنظر المادة 33 من ق. إ . ج، مرجع سابق.

² أنظر المادة 76 فقرة 1، نفس المرجع.

³ عزيز أمزيان ، مرجع سابق، ص20.

ثانيا: صدور القرار

بناءا على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه يصدر مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب بحسب الحالة قراره في الموضوع وهذا القرار يمكن أن يتضمن رفض كلي لطلبات الشاكي أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع ضمن آجال محددة.

1- من حيث مدة الفصل:

تعد مدة الفصل في الشكاوي الجبائية أحد المؤشرات الأساسية على فعالية لجان الطعن الضريبي حيث أن البطء في معالجة الشكاوي قد يؤدي إلى فقدان ثقة المكلفين بالضريبة في العدالة الجبائية، ويضر بمبدأ الأمن القانوني ، وقد حدد المشرع الجزائري آجالا زمنية تختلف حسب طبيعة الشكوى والجهة المختصة بالفصل فيها.

ففيما يخص رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب، فإن لهم صلاحية الفصل في الشكاوي الجبائية التي تدخل ضمن اختصاصهم في أجل لا يتجاوز أربعة (4) أشهر، ابتداء من تاريخ استلام الشكوى، وهو ما يعكس رغبة المشرع في تبسيط الإجراءات وتحقيق السرعة في معالجة النزاعات الجبائية على المستوى المحلي .

أما اذا كانت الشكوى تدخل ضمن اختصاص المدير الولائي للضرائب، فإن أجل الفصل يمتد إلى ستة (6) أشهر ، مما يدل على أن النزاعات التي تعرض على هذه الجهة غالبا ما تكون أكثر تعقيدا أو تتطلب دراسة معمقة للملف الجبائي محل الخلاف. وفي سياق خاص ، نصّ التشريع على تقليص أجل الفصل إلى شهرين بالنسبة للشكاوي المقدمة من المكلفين الخاضعين للنظام الضريبي الجزائي الموحد¹، نظراً لطبيعة هذا النظام المبنية على التبسيط والسرعة، وتجنباً لتعطيل الأنشطة الاقتصادية للمكلفين الصغار.

وفي المقابل قد تمتد آجال الفصل في ثمانية (8) أشهر² في الحالات التي تتطلب الرجوع إلى الإدارة المركزية لأخذ رأيها خصوصاً في النزاعات التي تثير اشكالات قانونية أو تقنية معقدة، وهو ما يمثل محاولة لتحقيق نوع من التوازن بين متطلبات الدقة في اتخاذ القرار وضرورة احترام الآجال المعقولة.

¹ النظام الضريبي الجزائي الموحد: هو نظام مبسط فرضه المشرع الجزائري لفائدة المكلفين الصغار (كالتجار والحرفيين) ، ويقوم على تحديد الضريبة بشكل جزائي وفقا لمعايير معينة (كالموقع ، النشاط، رقم الأعمال التقديري) دون الزام المكلف بمسك محاسبة دقيقة.

² أنظر المادة 76 فقرة 02، من ق . إ . ج. مرجع سابق.

من الجدير بالذكر أن هذه الآجال عرفت تطوراً معتبراً، إذ كان الأجل العام للفصل في الشكاوي حسب قانون المالية لسنة 2005 محدداً بأربعة (04) أشهر ، غير أن الإصلاحات التي لحقت المنظومة الجبائية لاحقاً أخذت بعين الاعتبار ضرورة التكيف مع طبيعة كل شكوى على حدة.

2- من حيث أوجه قرار الفصل:

لكي يتمكن المكلف من اتباع طرق الطعن الأخرى سواء أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة أو أمام المحكمة الإدارية، لابد أن يصدر قرار في شأن الشكوى الأولية ويحمل القرار الأوجه التالية:

- رفض كلي أو جزئي للشكوى النزاعية.

- قبول الشكوى النزاعية.

بالإضافة إلى هاتين الحالتين هناك حالة أخرى يمكن من خلالها اتباع طرق الطعن الأخرى وهي حالة انقضاء أجل البث في الشكوى النزاعية.

أ- قرار بالقبول الكلي للشكوى:

حيث يعد هذا القبول مؤثراً على استجابة الإدارة لجميع مطالب المكلف ، وبالتالي زوال النزاع الجبائي الذي يعد أساس عرض القضية على اللجنة ، فقبول الإدارة لكل عناصر الشكوى ، سواء تعلق الأمر بالمبلغ أو الأسس القانونية أو الواقعية للتقدير ، لا تبقى هناك مصلحة للطعن، وهي من الشروط الجوهرية لقبول أي تظلم سواء أمام اللجنة أو القضاء وعليه فإن القبول الكلي يغلق باب الطعن أمام لجان الطعن ، لأن هذه الأخيرة لا تختص إلا في الحالات التي يكون فيها رفض كلي أو جزئي من طرف الإدارة أو سكوتها لمدة تفوق الآجال القانونية المقررة للرد على الشكوى.

ب- قرار بالقبول الجزئي للشكوى :

وهنا يتم الفصل بقبول الشكوى في جزء منها ورفضها في الجزء الآخر ففي هذه الحالة يجوز للمكلف اللجوء إلى لجان الطعن أو القضاء الإداري بخصوص الجزء المرفوض إذا أراد ذلك.

ج- قرار بالرفض الكلي للشكوى:

يحق للجهة المخولة بالفصل في الشكوى رفض الشكاية المقدمة، شرط توضيح أسباب الرفض ولو بصفة موجزة والهدف من ذلك تمكين المكلف من تقديم دفعه.¹

¹ حيزية بن ساسي ، الشكاية الضريبية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص 34.

- رفض الشكوى شكلاً: ويتم هذا في حالة دفع الشكوى خارج الآجال أو تكون مفتقرة لبيانات جوهرية مشار إليها في المادة 73 ق . إ . ج بعد دعوة المكلف دون جدوى.

- رفض الشكوى موضوعاً، عندما يتضح من خلال عملية التحقيق أن الشكوى غير مؤسسة

ح- حالة السكوت وعدم الرد على الشكوى المكلف من طرف إدارة الضرائب:

يعتبر سكوت الإدارة الضريبية وعدم ردها على الشكوى المقدمة من طرف المكلف بدفع الضريبة في المواعيد المحددة لذلك رفضاً ضمنياً للشكوى يمكن على أساسه أن يرفع المكلف طلبه إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة أو أن يعرض دعواه أمام المحكمة الإدارية وذلك وفقاً لما جسده المادة 82 في فقرتها 03 بنصها على ما يلي: " يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الأجل المنصوص عليها في المادتين 73-2 و 77 أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأربعة أشهر (04) المالية للأجل المذكور أعلاه.¹

وما يعاب على نص هذه المادة هو عدم تنبئه المشرع بأن المكلف الحق في اللجوء إلى لجان الطعن الضريبية لإجراء فحص ثان لشكواه في حالة عدم الرد على شكواه الأولية من طرف إدارة الضرائب في الآجال القانونية الممنوحة لها ، حيث أشار فقط إلى أنه إذا لم يتحصل على الإشعار المتعلق بقرار المدير الولائي للضرائب في الآجال المحددة ، فإن له أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية متجاهلاً بذلك لجان الطعن الضريبية ، حيث أنه وإذا قام المكلف بإعمال نص هذه المادة وأودع دعواه أمام المحكمة الإدارية مباشرة فإن ذلك يفقده حقه في الرجوع إلى لجان الطعن الضريبية فكان من الأجدر على المشرع إعادة صياغة نص هذه المادة والإشارة إلى إمكانية اللجوء إلى لجان الطعن.

وقد أكد مجلس الدولة هذا الإجراء من خلال القرار رقم 181034 الصادر بتاريخ 2000/03/13

.....

وحيث أن أحكام المادة 337-2 من قانون الضرائب المباشرة تنص صراحة أنه في حالة عدم رد إدارة الضرائب على الاحتجاج المفروض على المكلف بدفع الضريبة في الأجل القانوني المحدد بالمادة 334 من قانون الضرائب المباشرة.

فيجوز للمكلف أن يرفع دعوى قضائية أمام الغرفة الإدارية المختصة في أجل أربعة أشهر التي تلي المدة المحددة بالمادة 334 من قانون الضرائب المباشرة.

¹ المادة 82 الفقرة 3 ، ق . إ . ج ، مرجع سابق.

3- تبليغ القرار :

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم توجيه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بالشكاوي والتخفيضات في مجال لضرائب إلى المكلفين ضمن الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة.

ويؤخذ تاريخ استلام المكلف للقرارات المتخذة في شأن شكواه كبدائية لحساب الأجل الممنوحة للمكلف لكي يطعن فيها سواء أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة أو أمام المحكمة الإدارية، ويرى البعض أن الشيء الملاحظ من الناحية العملية يكمن في المشاكل التي تثار بخصوص كيفية التبليغ بحيث أن الرسائل الموجهة للمكلفين عن طريق مصالح البريد ترجع إلى المصالح الجبائية لسبب أو لآخر ، الشيء الذي يعقد الأمر في ميدان الإثبات خاصة من جهة الإدارة مما أدى إلى إثارة هذا الجانب الشكلي أمام القضاء ، وعليه يرى هؤلاء إلى ضرورة توظيف أعوان من طرف الإدارة الجبائية يكون اختصاصهم تبليغ مختلف الوثائق والقرارات لأصحابها.¹

كما يرى جانب آخر وبعد اتخاذ القرار في شأن شكوى المكلف استدعاء هذا الأخير شخصيا وتسليمه القرار إن أراد ذلك، فالمشتكي في هذه الحالة أن يتظلم أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة قبل أن يتوجه إلى القضاء الإداري، لأن اللجوء إلى هذه اللجان لا يتم عندما يرفع الطعن إلى المحكمة الإدارية.²

الفرع الثالث: عدم رفع المكلف الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري

فالمكلف بدفع الضريبة برفع طلبه بصفة اختيارية إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، أي أنه مخير باتباعه لهذا الإجراء أو أن يباشر رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري وذلك بعد اطلاعه على القرار الصادر من طرف إدارة الضرائب بشأن شكواه، غير أنه إذا اختار الدعوى أمام المحكمة الإدارية فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إلى لجان الطعن السالفة الذكر لأنه استنفذ حقه في ذلك وهذا ما أكدته المادة 80 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.³

¹ عزيز أمزيان ، مرجع سابق، ص22.

² حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص8.

³ تنص المادة 80 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي: " لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية ".

المطلب الثاني: شروط لجوء المكلف إلى لجان التوفيق ولجان الطعن الولائي

في إطار تنظيم العلاقة الجبائية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة أقر المشرع الجزائري مجموعة من الآليات التي تهدف إلى تسوية النزاعات الجبائية في مراحلها الأولية قبل اللجوء إلى القضاء ، وتعد لجان الطعن الولائي ولجان التوفيق من أبرز هذه الآليات الإدارية التي تکرّس مبدأ التظلم الإداري وتوفر للمكلف وسيلة للطعن في القرارات الجبائية الصادرة عن الإدارة خاصة تلك المتعلقة بإعادة التقدير أو الفرض الضريبي.

ولكي يتمكن المكلف من الاستفادة من هذه الهيئات، فقد اشترط المشرع توفر جملة من الشروط الشكلية والموضوعية، تهدف أساس إلى تنظيم المسار الطعني وضمان جديته. وعليه سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى شروط اللجوء إلى كل لجنة على حدة.

الفرع الأول : شروط اللجوء إلى لجان التوفيق

إن اللجوء إلى لجان التوفيق لا يتم بصورة تلقائية ، بل يخضع لجملة من الشروط التي يجب احترامها من قبل المكلف حتى يقبل طلبه ويعرض النزاع أمام اللجنة المختصة، وتمثل هذه الشروط ضمانات قانونية وإجرائية لتنظيم عمل اللجان، وتحدد طبيعة النزاعات التي يمكن تسويتها في هذا الإطار.

أولاً: وجود نزاع فعلي قائم بين المكلف والإدارة الضريبية

لا يمكن اللجوء إلى لجنة التوفيق إلا في حال وجود خلاف حقيقي بشأن الضريبة المستحقة ، وغالبا ما يكون ذلك بعد صدور نتائج التحقيق الجبائي أو إعادة التقدير من قبل الإدارة الجبائية.

ثانياً: تقديم طلب كتابي من طرف المكلف

يجب على المكلف أن يقدم طلباً صريحاً إلى مدير الضرائب المختص لعرض النزاع على لجنة التوفيق،¹ حيث يُعد هذا الأخير خطوة أساسية لفتح مسار التوفيق أمام اللجنة المختصة، فالمشرع الجزائري لم يجعل عرض النزاع على لجنة التوفيق تلقائياً أو بمبادرة من الإدارة بل اشترط إرادة صريحة من المكلف بالضريبة تنترجم من خلال طلب مكتوب يُوجه إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً.

ثالثاً: احترام الأجل القانوني

يعتبر احترام الأجل القانوني لتقديم طلب التوفيق من أهم الشروط الشكلية التي نص عليها المشرع الجزائري، ويترتب عن عدم الالتزام به سقوط حق المكلف في اللجوء إلى لجنة التوفيق.

¹ المادة 142 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

فوفقاً للمادة 141 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، يجب على المكلف تقديم طلب عرض النزاع على لجنة التوفيق في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداءً من تاريخ تبليغه الرسمي بإشعار إعادة لتقدير أو الفرض التلقائي من قبل الإدارة الجبائية.¹

ويُعد هذا الأجل من النظام العام، أي لا يمكن تمديده أو تجاوزه، كما أن أي طلب يُقدم خارج هذا الإطار الزمني يعتبر مرفوضاً شكلاً ويُقَدِّد المكلف إمكانية الاستفادة من التسوية الودية للنزاع عن طريق لجنة التوفيق . ويهدف هذا الشرط إلى :

- ضمان سرعة الإجراءات وتسوية النزاع في آجال معقولة.
 - منع التراخي أو التسويف من طرف المكلف.
 - تمكين الإدارة من ضبط الجدولة الزمنية لاجتماعات اللجان بشكل فعال.
- ولهذا ينصح المكلف عند استلام اشعار التقدير أو الفرض الضريبي أن يسارع إلى اتخاذ موقف واضح، إما بالطعن الإداري أو بطلب التوفيق ، مع الاحتفاظ بدليل تاريخ التبليغ (كإشعار الاستلام) لتفادي أي نزاع حول حساب الأجل.

رابعاً: تعلق النزاع بعناصر قابلة للتفاوض

تُعنى لجنة التوفيق بالمسائل التي تقبل التسوية الودية ، مثل التقسيم الجبائي أو التقدير المفرط بينما لا يمكنها البث في المسائل القانونية البحثية التي تتطلب تفسيراً قانونياً صرفاً.²

ويقصد بـ "العناصر القابلة للتفاوض" تلك التي تحتل التقدير والمرونة في الفهم أو التفسير، على غرار:

1- قيم المعاملات التجارية أو المداخل التي تم تقديرها من قبل الإدارة الضريبية، ويرى المكلف أنها مُبالغ فيها أو غير واقعية.

2- الخصومات أو الإعفاءات الجبائية التي تم رفضها من طرف الإدارة ويملك المكلف مستندات لدعم أحقيته فيها.

3- إعادة تصنيف بعض العمليات المحاسبية أو المالية بطريقة أثرت على الوعاء الجبائي.

في المقابل لا يمكن عرض النزاعات ذات الطابع القانوني المحض على لجنة التوفيق، مثل:

- تفسير أو تأويل نصوص قانونية ضريبية.

¹ المادة 141، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² مرسوم تنفيذي رقم 10-378 المؤرخ في 16 ديسمبر 2010، يحدد شروط وكيفية عمل لجان التوفيق في المجال الجبائي.

- الطعن في دستورية قانون أو في شرعية نص تنظيمي.
 - المنازعات المتعلقة بفرض الغرامات الجبائية غير القابلة للتخفيض أو الإلغاء الإداري.
- حيث يهدف هذا القيد إلى : ضمان فعالية اللجنة عبر التركيز على النقاط الخلافية التي يمكن فعليًا إيجاد تسوية بشأنها، بالإضافة إلى تجنب تحويل لجنة التوفيق إلى هيئة فصل قانوني، وهو اختصاص محفوظ للقضاء.
- وهكذا يُعد هذا الشرط ضابطًا لطبيعة اختصاص لجنة التوفيق ويساعد على توجيه النزاعات إلى المسلك المناسب التوفيق الإداري أو الطعن القضائي.

المطلب الثاني: شروط لجوء المكلف إلى لجان الطعن الولائي

في إطار ضمان حق المكلف بالضريبة في الدفاع عن مصالحه وحمايته من أي تعسف إداري محتمل، أقر المشرع الجزائري آليات متعددة للطعن في القرارات الجبائية الصادرة عن الإدارة ، ومن بينها لجان الطعن الولائي، التي تعد بمثابة هيئة شبه قضائية إدارية، تهدف إلى تسوية النزاعات الجبائية في مرحلة ما قبل القضاء .

وتكمن أهمية هذه اللجان في كونها تتيح للمكلف فرصة مراجعة القرارات الجبائية في بيئة أكثر توازنًا، تجمع بين ممثلين عن دافعي الضرائب.

غير أن الاستفادة من هذه الوسيلة الطعننية يتوقف على استيفاء مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية التي حددها قانون الإجراءات الجبائية، والتي تضمن جدية الطعن وتنظم مساره. وعليه فإن دراسة هذه الشروط يعد أمرًا ضروريًا لفهم كيفية ولوج المكلف إلى هذه الآلية.

أولاً: صدور قرار إداري نهائي

يعد صدور قرار إداري من قبل الإدارة الجبائية شرطاً جوهرياً لمباشرة الطعن الولائي، إذ لا يمكن فتح مسار الطعن الإداري ما لم يوجد قرار إداري مُعلن ومُسبب صادر عن مصلحة الضرائب ، يكون قد أبلغ للمكلف وفقاً للأشكال القانونية.

ويتمثل هذا القرار عادة في:

- إشعار بإعادة التقدير .
- أو إشعار بالتصفية النهائية للضريبة.
- أو رفض صريح للاعتراض الإداري المقدم من طرف المكلف.

ويشترط في هذا القرار أن يكون:

- نهائياً، أي أنه يعبر عن الموقف الرسمي للإدارة بعد دراسة ملاحظات المكلف.
- قابلاً للطعن، أي يُرتب أثر ضريبياً مباشراً على المكلف ويشكل تعدياً على مركزه المالي أو القانوني.
- معللاً، وفقاً لما تنص عليه المادة 6 من قانون الإجراءات الجبائية التي تلزم الإدارة بتسبيب قراراتها الجبائية تحت طائلة البطلان.¹

¹ المادة 6، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

ويعد القرار الإداري النهائي بداية لحساب الآجال القانونية للطعن أمام اللجنة ، حيث يبدأ الأجل من تاريخ تبليغ القرار للمكلف طبقاً لما ورد في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

ثانياً: احترام الأجل القانوني

يُعد احترام الأجل القانوني لتقديم الطعن أمام لجنة الطعن الولائي أحد الشروط الشكلية الجوهرية التي لا يقبل الطعن بدونها ، ولو كان مضمونه مؤسسا ، فقد أوجب المشرع على المكلف أن يُودع طعنه في أجل محدد وقصير ، من أجل ضمان الانضباط في سير الإجراءات الجبائية وتحقيق مبدأ الاستقرار القانوني. ووفقاً لما تنص عليه المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن أجل الطعن هو ثلاثون (30) يوماً، تحتسب من تاريخ تبليغ إشعار إعادة التقدير أو التصفية النهائية. ويُقصد بالتبليغ هنا المعنى الواسع الذي يشمل:

- التبليغ الشخصي.
- التبليغ بالبريد الموصى به مع إشعار بالاستلام.
- التعليق في مقر البلدية أو الولاية، فب حال تعذر الوصول إلى المكلف كما ورد في المادة 95 من ق.إ.ج.²

ويُعد هذا الأجل من الآجال الإجرائية القطعية، حيث لا يوقفه أو يمدده أي عامل، مالم تثبت حالة القوة القاهرة وفقاً للضوابط المعترف بها قانوناً.

ومن الناحية التطبيقية ينصح المكلف بالاحتفاظ بكل ما يثبت تاريخ استلام القرار الجبائي، كإشعار الاستلام البريدي أو محضر الاستلام ، لأن عبء الإثبات يقع عليه لا على الإدارة.

ثالثاً: تقديم طعن معلل ومؤسس قانوناً

يُعد تقديم طعن معلل ومؤسس قانوناً من الشروط الأساسية التي يتوجب على المكلف بالضريبة احترامها عند لجوئه إلى لجان الطعن الولائي، وهي لجان إدارية ذات طابع شبه قضائي ، أنشئت خصيصاً للنظر في النزاعات الجبائية في مرحلة ما قبل اللجوء إلى القضاء، ويتجلى هذا الشرط في وجوب أن يكون الطعن الذي يتقدم به المكلف مدعوماً بأسانيد واقعية وأخرى قانونية تبرر طلبه، وهو ما يضيفي على مسطرة الطعن طابعاً جاداً وفعالاً.³

¹ المادة 153، المرجع نفسه.

² المادة 92، المرجع نفسه.

³ عبد الكريم بن جلول ، النظام الجبائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2022، ص211.

1- وجوب التعليل القانوني للطعن:

يلزم القانون الجبائي المكلف بأن يبين في طعنه الأسباب التي دفعته إلى الاعتراض على التقدير أو التصحيح الذي قامت به الإدارة الجبائية ، ويجب أن يستند هذا الطعن إلى نصوص قانونية صريحة، سواء من القانون الجبائي أو من النصوص التنظيمية ذات الصلة، إن الطعن الذي يفتر إلى الأساس القانوني لا يعتد به من طرف لجنة الطعن، ويعتبر مآله الرفض من حيث الشكل أو الموضوع.

2- وجوب التعليل الواقعي للطعن:

إلى جانب الأساس القانوني ينبغي على المكلف أن يدعم طعنه بحجج واقعية، مثل الوثائق المحاسبية، العقود، الفواتير، أو أي وسيلة اثبات قانونية تثبت صحة موقفه، ويجب أن تكون هذه الوثائق ذات علاقة مباشرة بالنزاع محل الطعن، وأن تكون مقدمة ضمن الآجال القانونية للطعن.¹

3- الجزاء المترتب عن غياب التعليل:

إن الطعن غير المؤسس قانوناً أو غير المدعم واقعياً يُعتبر طعناً غير جدي، ويرفض شكلاً أو ينظر فيه على نحوٍ سلبي من قبل لجنة الطعن، كما أن هذا النوع من الطعون لا يوقف في أغلب الأحيان الآثار المالية للإجراءات الجبائية ما لم يُقرر خلاف ذلك بموجب نص خاص أو بناءً على سلطة تقديرية للجنة.²

رابعاً: اختصاص اللجنة نوعياً وإقليمياً

يجب أن تكون اللجنة المختصة هي لجنة الطعن الولائي التابعة للإقليم الذي يقع في مقر نشاط المكلف أو محل فرض الضريبة ، كما ينبغي أن تكون المنازعة تدخل في اختصاصها من حيث الموضوع (ضرائب مباشرة، رسوم ، TVA، الخ)

خامساً: استنفاد المساعي الإدارية الأولية

قبل اللجوء إلى لجنة الطعن يجب أن يكون المكلف قد خضع إلى المراحل الأولية للمراجعة الجبائية، بما فيها الإشعار بإعادة التصدير والمراسلات مع مصالح الضرائب، فاللجنة لا تُعد جهة اتصال أولي بل جهة فصل في الخلاف.³

¹ نذير خليف ، المنازعات الجبائية في القانون الجزائري، ط2، دار المعرفة، الجزائر، 2021، ص134.

² محمد بوسعدية ، "دور لجان الطعن الجبائي في حماية حقوق المكلف بالضريبة"، مجلة الدراسات القانونية و الإدارية، جامعة الجزائر 1، العدد8، 2023، ص90.

³ سمير طرطاق ، الرقابة الجبائية والمنازعات الضريبية في الجزائر، ط1، دار الفجر، الجزائر، 2020 ص160.

خلاصة الفصل الأول:

يشكل النظام القانوني للجان الطعن الضريبي أحد الآليات الأساسية التي أقرها المشرع لضمان عدالة جبائية متوازنة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة. وقد تم تنظيم هذه اللجان بموجب قانون الإجراءات الجبائية ونصوص تنظيمية أخرى لتكون بمثابة هيئات إدارية ذات طابع شبه قضائي تسبق اللجوء إلى القضاء.

تقسم لجان الطعن إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال ولجان التوفيق ولجان الطعن الولائي، وتختلف اختصاصاتها بحسب طبيعة النزاع والمبلغ المتنازع عليه ، وللجوء إلى هذه اللجان يجب توفر مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية أهمها احترام الآجال القانونية وتقديم الطعن بمذكرة مبررة. أما من حيث الإجراءات فإن اللجان تعتمد مسطرة شبه قضائية تتضمن دراسة الملف، الاستماع إلى الأطراف ثم اصدر قرار قد يكون استشاريًا و ملزمًا حسب نوع اللجنة وطبيعة النزاع ، وتعد هذه الآلية وسيلة فعالة لتسوية النزاعات الجبائية بشكل ودي ، وتساهم في التخفيف من العبء على القضاء ، مع توفير ضمانات قانونية للطرفين.

الفصل الثاني

الفصل الثاني : فعالية اللجان الضريبية في معالجة الشكاوي المعروضة عليها

تعد اللجان الضريبية من بين أهم الآليات التي أقرها المشرع الجزائري في سبيل تعزيز ضمانات المكلف بالضريبة، وتمكينه من حق التظلم الإداري قبل اللجوء إلى القضاء وقد جاء إرساء هذه اللجان استجابة لمبدأ التدرج في تسوية النزاعات الجبائية ، وتفعيلاً للعدالة الإدارية التي تتوخى الحسم في الشكاوي المعروضة بفعالية، دون المساس بحقوق الخزينة العامة.

وتبرز أهمية هذه اللجان في كونها تُشكل مرحلة فاصلة بين الإدارة الجبائية والهيئة القضائية ، بحيث تُتيح للمكلف الطعن في التقديرات الجبائية أو طلب العفو أو المصالحة، ضمن إطار قانوني منظم يراعي مبدأ الحياد والمساواة، كما تتجلى فعاليتها من خلال عدة مؤشرات عملية ، كسرعة الفصل في الطعون ، وجودة القرارات المتخذة ومساهمتها في تقليل النزاعات القضائية إلى جانب دورها في تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف.

ومن هذا المنطلق ، يعالج هذا الفصل فعالية اللجان الضريبية في معالجة الشكاوي المعروضة عليها، من خلال تحليل الجوانب المتعلقة بطبيعتها القانونية وآليات عملها وانعكاسات قراراتها على المنظومة الجبائية ككل، مع تدعيم ذلك بإحصائيات وبيانات واقعية على المستوى المحلي.

المبحث الأول: فعالية لجان الطعن للضرائب المباشرة ولرسوم المماثلة

تعتبر لجان الطعن الجبائي من أهم الهيئات الإدارية التي أقرها المشرع الجزائري لتكريس مبدأ التظلم الإداري المسبق، وخلق توازن بين الإدارة الجبائية والمكلف من خلال تمكين هذا الأخير من عرض شكاواه أمام هيئة مستقلة نسبياً، للفصل في مدى مشروعية التقديرات أو الإجراءات المتخذة بحقه، وإذ تهدف هذه اللجان إلى معالجة الطعون بطريقة سريعة عادلة وفعالة، فإن تقييم أدائها العملي يفرض الرجوع إلى مؤشرات متعددة تجسد "فعالية" تدخلها في الواقع الجبائي.

ومن هذا المنطلق، يتناول هذا المبحث دراسة فعالية لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من زوايا مختلفة، تشمل مدى احترامها لمبدأ العدالة والإنصاف في معاملة المكلفين، وسرعة الفصل في الطعون المرفوعة أمامها، إضافة إلى جودة القرارات الصادرة عنها من حيث التعليل والمطابقة القانونية، فضلاً عن أثرها المباشر في تقليل حجم النزاعات المطروحة على الجهات القضائية.

المطلب الأول: من حيث الوصول إلى العدالة والإنصاف

يشكل مبدأ العدالة والإنصاف أحد الركائز الأساسية لأي نظام قانوني معاصر، لاسيما في المجال الجبائي حيث تكون العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة غير متكافئة في الغالب بالنظر إلى ما تتمتع به الإدارة من سلطات واسعة في التقدير والتحصيل. ومن هذا المنطلق بات من الضروري توفير آليات فعالة تمكن المكلف من الدفاع عن حقوقه الجبائية في مواجهة الإدارة، وتكفل له الوصول إلى عدالة متوازنة لا تخضعه للتعسف ولا تحرمه من حق التظلم.

في هذا السياق، أنشأ المشرع الجزائري لجان الطعن الضريبي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كهيئات إدارية شبه قضائية تهدف إلى تحقيق نوع من العدالة الإدارية في مرحلة ما قبل القضاء وقد جاءت هذه اللجان لتجسد من الناحية العملية مبدأ "حق الطعن" وتنسح المجال أمام المكلف لمناقشة الأسس التي اعتمدتها الإدارة في تقدير الضريبة أو تعديلها دون الحاجة إلى اللجوء الفوري إلى القضاء مما يقلل من الكلفة والمدة الزمنية للنزاع ويُجنب المكلف عبء إجراءات معقدة قد لا يكون مهياً لها.

الفرع الأول : ضمانات العدالة والإنصاف في التأسيس القانوني والتنظيمي للجنة

سعى المشرع الجزائري من خلال تأسيس لجان الطعن الجبائي إلى خلق هيئة إدارية شبه قضائية تعطي للمكلف فرصة لمراجعة قرارات الإدارة الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء تحقيقاً لمبدأي العدالة والإنصاف.

وقد نصت المادة 80 من الأمر رقم 76-03 المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على حق المكلف في الطعن في التعديلات التي تقوم بها الإدارة الجبائية خلال أجل أقصاه ثلاثون (30) يوماً من تبليغ الإشعار بالتعديل.¹

ويلاحظ من خلال التنظيم القانوني لهذه اللجان أنها تتسم بتركيبية متعددة ، تضم إلى جانب ممثلي الإدارة الجبائية، أعضاء عن المهن الحرة أو المكلفين إلى جانب رئيس يُعين بقرار الوالي أو الوزير المختص، حسب طبيعة اللجنة (محية، ولائية ، مركزية).²

هذه التعددية في التمثيل تعزز من الطابع التشاركي للعمل وتضفي على قرارات اللجنة نوعاً من الحياد النسبي الأمر الذي يساهم في بناء الثقة في آليات التسوية الإدارية.

كما تتيح إجراءات الطعن أمام اللجنة للمكلف فرصة تقديم ملاحظاته ودعمه لحججه، من خلال ملف إداري مكتمل يُعرض على اللجنة للنظر في مشروعية التعديلات الجبائية، ويتم إبلاغه بقرارات اللجنة بشكل رسمي ما يجسد مبدأ الشفافية في الإجراءات.³

يضاف إلى ذلك أن المكلف غير ملزم بدفع الضريبة محل الطعن ما دامت اللجنة لم تفصل فيها، وهو ما يمثل ضماناً قانونية تضمن عدم تحميله عبئاً جبائياً مؤقتاً غير مبرر.

الفرع الثاني: حدود العدالة الجبائية في التطبيق العملي لعمل اللجان

رغم هذه الضمانات ، إلا أن الواقع العملي يكشف عن عدة عراقيل تُضعف فعالية هذه اللجان في تحقيق العدالة والإنصاف، من أبرزها محدودية تكوين الأعضاء لاسيما ممثلي المكلفين الذين قد لا يكون لهم

¹ الأمر رقم 76-03 المؤرخ في 25 مارس 1976، المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، عدد 36، سنة 1976.

² نفس المرجع، المادة 82 مكرر.

³ محمد بن عيسى ، القانون الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2018، ص212.

إمام دقيق بالجوانب القانونية والمالية للنزاعات الجبائية، ما قد يؤثر على جودة المداوالت ، كما يطرح إشكال التبعية الإدارية ، حيث يعي رئيس اللجنة غالباً من الإدارة نفسها، ما يثير بعض الشكوك حول حيادها التام.¹ كما أن عدداً من المكلفين خاصة من الأفراد وأصحاب النشاطات الصغيرة يجهلون وجود هذه اللجان أو لا يتاح لهم بسهولة تقديم ملفاتهم بالشكل المطلوب ، إما لضعف التوجيه أو تعقيد الإجراءات يضاف إلى ذلك تقوت التطبيق بين الولايات حيث تختلف فاعلية اللجان حسب تأهيل أعضائها أو حجم النزاعات المطروحة ما يضعف مبدأ المساواة أمام القانون الجبائي.²

غير أنه يُسجل من خلال الإحصائيات المستسقة من المقابلة ميدانية مع رئيس مكتب لجان الطعن بمديرية الضرائب لولاية ميلة، أن هذه اللجان قد ساهمت فعلياً في الفصل في عدد معتبر من الطعون على مستوى اللجنة المحلية والولائية، ما ساعد على تجنب اللجوء إلى القضاء في كثير من الحالات ، وهو ما يُعد مؤشراً ايجابياً على دورها في تقريب العدالة الجبائية من المواطن.

¹ فوزية عبد اللاوي ، الطعون الجبائية في القانون الجزائري، مجلة البحوث القانونية والإقتصادية، العدد 12، 2021، ص93.

² أسماء زروقي ، المنازعات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة المسيلة، 2021، ص60.

المطلب الثاني: من حيث السرعة في معالجة الطعون

تُعد السرعة في البث في الطعون الجبائية من أهم مؤشرات الفعالية الإدارية خاصة في بيئة تتسم بتراكم الملفات وتزايد حجم النزاعات الضريبية، فكلما كانت آلية الطعن أكثر قدرة على معالجة الملفات في آجال معقولة ، كلما انعكس ذلك ايجابياً على حماية مصالح المكلف، وعلى استقرار العلاقة الجبائية بين الإدارة والمكلف، وفي هذا الإطار أنشأت لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كهيئات إدارية ذات طابع شبه قضائي، تهدف إلى تسوية المنازعات الجبائية في آجال أقصر مما قد تستغرقه الإجراءات القضائية التقليدية.

ويعتبر عامل الوقت ذات أهمية بالغة في المنازعات الجبائية، إذ أن التأخر في تسوية الطعون قد يترتب عنه تراكم الفوائد والغرامات بالنسبة للمكلف، كما يؤثر على التدفقات المالية للدولة، ولهذا حرص المشرع الجزائري على ضبط آجال محددة لمباشرة الطعن أمام اللجنة، وكذا لعمل هذه الأخيرة لضمان احترام مبدأ الأمن القانوني وسرعة الفصل في النزاع.

غير أن فعالية هذه اللجان على مستوى السرعة لا تقاس فقط من خلال النصوص بل تتعلق أيضا بمدى تطبيقها الفعلي ، ومدى قدرة الجان على الالتزام بالآجال القانونية وكفاءة أعضائها ودرجة التنسيق مع المصالح الجبائية المختصة، ولذلك يبرز هذا المطلب لتقييم واقع أداء هذه اللجان من حيث سرعة المعالجة بين النص القانوني والتطبيق الميداني من خلال عرض ضمانات التسريع من جهة وتحديد العراقيل التي تحد من هذا الهدف من جهة أخرى.

الفرع الأول: الضمانات القانونية و الإدارية لتسريع معالجة الطعون.

كرس المشرع الجزائري في تنظيمه للجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة جملة من النصوص تهدف إلى تسريع وتيرة الفصل في الطعون الجبائية، بداية من تحديد آجال دقيقة لإيداع الطعن ، إذ يجب على المكلف أن يقدم تظلمه أمام اللجنة في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوماً من تاريخ تبليغه بالإشعار بالتعديل وفقاً للمادة 80 من الأمر 76-03 المتعلق بالضرائب المباشرة.

كما حددت المادة 82 مكرر من نفس الأمر آجالاً للعمل للجنة ، إذ تلتزم بتقديم رأيها في أجل أقصاه سنة واحدة من تاريخ تسجيل الطعن، مع إمكانية تقليص الأجل حسب نوعية اللجنة ومكانتها (محلية،

ولائية، مركزية)، وقد أقر هذا القيد الزمني لضمان عدم الإطالة في معالجة الملفات خاصة وأن الطعن أمام اللجنة يُعد مرحلة سابقة وإجبارية في غالب النزاعات قبل اللجوء إلى القضاء.¹

إلى جانب ذلك يلاحظ وجود تنظيم إداري يسمح بعقد دورات للجنة ، غالبًا مرة كل شهر أو أكثر حسب عدد الملفات المعروضة، وقد صدر عن المديرية العامة للضرائب منشور تنظيمي (دون رقم ، سنة 2018) يحث على تسريع دراسة الملفات وإلزام مصالح الضرائب بإرسال كل المستندات الضرورية قبل انعقاد اللجنة ، كما تسجل الملفات إلكترونيا في سجل خاص يسمح بتتبع المراحل التي يمر بها كل طعن، ما يمثل آلية داخلية للمراقبة الزمنية.

وتعد هذه الضمانات مؤشراً على وجود نية تنظيمية للحد من البطء الذي كان يطبع مسار الفصل في النزاعات الجبائية، في سياق تجسيد مبادئ حسن الأداء الإداري والتقرب من المواطن.

الفرع الثاني : المعوقات الواقعية التي تؤثر على سرعة الفصل في الطعون

رغم الإطار التنظيمي المكرس قانوناً لضمان سرعة الفصل ، إلا أن الواقع العملي يكشف عن عدة معوقات تضعف هذا الجانب ، أولها قلة عدد الجلسات التي تعقدها اللجان على مستوى بعض الولايات بسبب ضعف الموارد البشرية أو تباعد مواعيد تشكيل اللجنة ما يؤدي إلى تراكم الملفات.²

كما يسجل بطء في معالجة بعض الملفات بسبب نقص الوثائق والمستندات التكميلية من طرف مصالح الضرائب، أو بسبب تأخر المكلف في تقديم دفاعه هو ما يعلق الملف لشهور طويلة، ويضاف إلى ذلك عدم تفرغ أعضاء اللجنة، خاصة ممثلي المهن أو الإدارة حيث يعانون ضغطاً وظيفياً يجعل حضورهم غير منتظم.

وقد كشفت المقابلة الميدانية مع السيد بوالنعمة محمد رئيس مكتب لجان الطعن بمديرية الضرائب لولاية ميلة، أن اللجنة المحلية استقبلت سنة 2024 حوالي 77 طعناً وعالجت 78 ملفاً منها 57 مرفوضاً و12 مقبولة جزئياً ، في حين تم الاحتفاظ ب 9 ملفات فقط كرسيد وهو مؤشر إيجابي في ولاية ميلة مقارنة ببعض الولايات الأخرى لكنه لا يخلو من التأخر في بعض الحالات بسبب نقص في التنسيق الإداري.³

كما أن اعتماد اللجان في الغالب على ملفات ورقية بدل المنصات الرقمية، يجعل إجراءات الدراسة والتبليغ أبطأ، ما يتطلب إعادة النظر في رقمنة مسار الطعن بما يسمح بالتحكم الزمني الأفضل في معالجة الملفات.

¹ المادة 82 من الأمر رقم 76-03، مرجع سابق.

² نوال بن يسعد ، منازعات الطعون الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماستر ، جامعة الجزائر 1، 2021، ص66.

³ مقابلة مع السيد محمد، بوالنعمة رئيس مكتب لجان الطعن بمديرية الضرائب، ولاية ميلة، بتاريخ 2025/04/22، (أذن بنشرها).

المطلب الثالث: من حيث جودة القرارات

تُعد جودة القرارات الصادرة عن لجان الطعن الضريبي من أبرز المعايير التي يقاس بها مدى فعالية هذه اللجان في معالجة النزاعات الجبائية، فالغرض الرئيسي من انشائها لا يقتصر على تخفيف العبء عن القضاء وإنما يمتد ليشمل إصدار قرارات موضوعية عادلة ومرتكزة على أسس قانونية سليمة وتزداد أهمية هذا الجانب في ظل تزايد الطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة، نتيجة الشعور بعدم العدالة أو ارتكاب الإدارة الجبائية لأخطاء في التقدير أو الإجراء.

إن جودة القرار الضريبي لا تتجلى فقط في مضمونه القانوني بل تشمل أيضًا وضوح التعليل، احترام الإجراءات الشكلية، مدى استناد القرار إلى مستندات ومعطيات دقيقة، ومراعاة مبدأ التناسب بين الخطأ والعقوبة أو التصحيح وبالتالي فإن قرارات لجان الطعن عالية الجودة تساهم في تكريس الثقة في المنظومة الجبائية وتقلل من نسب اللجوء إلى الجهات القضائية مما يحقق الأهداف الكبرى للإدارة الضريبية المتمثلة في الفعالية، العدالة والاستقرار الجبائي.

الفرع الأول: المعايير القانونية والإجرائية لضمان جودة القرارات

يستمد الأساس القانوني لعمل لجان الطعن من الأمر 76-03 المؤرخ في 25 مارس 1976، المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الذي يحدد تشكيل اللجان واختصاصاتها، وتنص المادة 82 مكرر من هذا الأمر على أن اللجنة تبدي رأيها في الطعون المقدمة إليها ويعتبر هذا الرأي استشاريًا مما يتيح للإدارة الجبائية الأخذ به أو تجاهله وهو ما قد يؤثر على فعالية هذه اللجان في تسوية النزاعات الجبائية.

الفرع الثاني: توظيف الإحصائيات في تقييم القرارات الصادرة

من خلال الإحصائيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية ميلة أن اللجنة الولائية قامت خلال الفترة الممتدة من 1 جانفي 2024 بدراسة 78 ملفًا، تم فيها قبول 12 طعنًا جزئيًا ورفض 57، ما يشير إلى انتقاء موضوعي قائم على دراسة حالة كل ملف وفقًا لمعايير قانونية بدلًا من الردود الشكلية أو الجماعية، ويؤكد ذلك رئيس مكتب لجان الطعن بأن " اللجنة تعتمد على تحليل فني دقيق لكل ملف وفقًا لمبدأ الملائمة مع القانون وتقدير ظروف كل حالة على حدة.¹

إن هذا التوجه يُعد مؤشرًا على تطور مستوى التعليل والتحليل في القرارات، ما يعزز فعاليتها في تحقيق التوازن بين حماية المال العام وضمان حقوق المكلفين، حيث تظهر هذه الأرقام أن نسبة القبول

¹ مقابلة مع السيد محمد بوالنعمة، مرجع سابق.

مقارنة بعدد الملفات تقارب 15.3 % ، وهي نسبة تشير إلى وجود قدر معين من التفاعل مع تظلمات المكلفين ، ما يدل على جدية معالجة بعض الملفات ومرونة اللجان اتجاه الطعون المدعمة بمستندات قانونية، كما تعكس نسبة الرفض المرتفعة حرصًا على حماية المال العام ، لكنها قد تطرح تساؤلات بشأن مدى شفافية التعليل ومدى إقناع المكلف بالقرار النهائي.

من جهة أخرى تبرز هذه الإحصائيات أن معظم النزاعات تم تسويتها على مستوى اللجان المحلية دون إحالتها للقضاء ، وهو ما يعزز جودة القرارات من حيث التأسيس والتعليل ، وبالتالي يمكن القول إن لجان الطعن ساهمت في تسوية عدد معتبر من المنازعات الجبائية بقرارات ذات مستوى معين من الكفاءة القانونية والواقعية.

الفرع الثالث: التحديات العملية التي تؤثر على جودة القرارات

رغم الإطار القانوني المنظم لعمل لجان الطعن ، إلا أن هناك تحديات عملية تؤثر على جودة القرارات الصادرة عنها، ومن بين هذه التحديات:

- تكوين الأعضاء: قد يفتقر بعض أعضاء اللجان إلى التكوين المتخصص في المجال الجبائي، مما يؤثر على قدرتهم على تحليل النزاعات واتخاذ قرارات مستنيرة.¹
- الاستقلالية: نظرا لكون آراء اللجان استشارية، فإن الإدارة الجبائية ليست ملزمة بالأخذ بها، مما قد يقلل من تأثير هذه اللجان على تسوية النزاعات.
- الشفافية: في بعض الحالات قد تفتقر قرارات اللجان إلى الشفافية في تعليلها، مما يصعب على المكلفين فهم الأسس التي بنيت عليها هذه القرارات.

¹ محمد بن عيسى ، القانون الجبائي الجزائري، مرجع سابق.

المطلب الرابع: من حيث الأثر في تقليل النزاعات القضائية

تشكل المنازعات الجبائية أحد أكثر أنواع المنازعات تعقيداً وطولاً من حيث الإجراءات، مما يجعل إيجاد آليات بديلة لحل هذه المنازعات أمراً ضرورياً لضمان سرعة الفصل ، وتحقيق العدالة وفي هذا السياق برز دور لجان الطعن الضريبي كجهاز إداري شبه قضائي يتولى النظر في تظلمات المكلفين بالضريبة قبل وصولها إلى ساحة القضاء .

وتُعد هذه اللجان بمثابة صمام الأمان للحد من تفاقم القضايا أمام الجهات القضائية، من خلال منح المكلفين إمكانية الطعن في التقديرات الضريبية ضمن إطار إداري يسمح بإعادة التقييم الفني والقانوني للملف ، ويتيح في الوقت ذاته للإدارة مراجعة قراراتها دون مساس بهيبتها أو المساس بحقوق المكلف . إن القدرة على امتصاص حجم معتبر من الطعون على مستوى هذه اللجان دون الحاجة للجوء إلى القضاء يُعد مؤشراً أساسياً على فعاليتها في تسوية المنازعات الجبائية، لاسيما إذا كانت قراراتها مقنعة، معلة ومتزنة ، وتكسب هذه الفعالية أهمية أكبر في ظل الضغوط التي تعرفها الجهات القضائية نتيجة كثرة القضايا ، مما يجعل من لجان الطعن أداة وقائية للحد من النزاع القضائي وتعزيز العدالة الجبائية بوسائل أقل تكلفة وأسرع معالجة.

الفرع الأول : دور لجان الطعن كآلية بديلة لتسوية النزاعات الجبائية

إن أحد الأهداف المحورية التي أنشئت من أجلها لجان الطعن في النظام الجبائي الجزائري يتمثل في تخفيف العبء عن القضاء الإداري ، وذلك عبر منح المكلفين بالضريبة مسارا إداريا أوليا يمكنهم من عرض تظلماتهم في بيئة شبه قضائية قبل اللجوء إلى الطور القضائي.¹ وتُعد هذه اللجان آلية فعالة لتصفية جزء كبير من الطعون ما يخفف من تراكم القضايا أمام المحاكم الإدارية، ويقلل من الزمن القضائي ويعزز نجاعة العدالة الجبائية.² كما تتيح هذه اللجان فرصة إعادة النظر في التقديرات الضريبية من خلال مناقشة تقنية وقانونية مع ممثلي الإدارة، وهو ما يعكس طابعها التوفيقية في تسوية النزاعات دون اللجوء مباشرة إلى القضاء .

¹ المادة 76 من الأمر 03-76، مرجع سابق.

² كمال زروقي ، الرقابة على الضريبة في النظام الجبائي الجزائري، دار الهدى الجزائر ، 2019، ص137.

الفرع الثاني: قراءة إحصائية لتأثير لجان الطعن في تقليص الدعاوي القضائية.

عند الرجوع إلى الإحصائيات الخاصة بمديرية الضرائب لولاية ميله، نجد أن مجموع الملفات التي تم استقبالها على مستوى لجنة الطعن المحلية بلغ 77 طعناً، تمت معالجة 78 ملفاً (منها ملفات راجعة من سنة سابقة) ، حيث تم قبول 12 طعناً ورفض 57 آخرين، بينما تم الاحتفاظ ب 3 ملفات قيد الدراسة ، أما على المستوى الجهوي فتمت معالجة ملف واحد ورفض ، كما لم تسجل سوى حالة واحدة على مستوى اللجنة المركزية، ورفضت بدورها.¹

إن هذه الأرقام تُظهر أن عدداً معتبراً من الطعون الجبائية تمت معالجتها على مستوى اللجان المحلية، مما يدل على أن هذه اللجان أسهمت فعلياً في امتصاص عدد كبير من النزاعات قبل أن تأخذ مسارها القضائي، ويؤكد هذا الدور أن قرارات اللجان رغم طابعها الاستشاري، غالباً ما تكون مقبولة من طرف المكلفين إذا جاءت معللة ومرتكزة على أسس قانونية دقيقة، مما يقلل من رغبتهم في مقاضاة الإدارة. وتبرز أهمية هذه اللجان خاصة في الولايات التي تسجل فيها نسب طعون مرتفعة بسبب النشاط الاقتصادي، إذ تشكل حلقة أولى أساسية للفرز والتصفية ، ما يُعد من أهم مؤشرات فعاليتها في الحد من اللجوء إلى القضاء.

¹ مقابلة مع السيد محمد بوالنعمة ، مرجع سابق.

المبحث الثاني: فعالية لجان العفو والمصالحة

في سياق سعي الدولة الجزائرية إلى اصلاح منظومتها الجبائية وتحسين مردودية التحصيل الضريبي برزت الحاجة إلى اقرار آليات بديلة عن القضاء الجبائي التقليدي، تتسم بالمرونة والفعالية ، وتراعي في ذات الوقت مبدأ التوازن بين مصالح الخزينة العمومية وحقوق المكلفين بالضريبة ، ومن بين هذه الآليات المستحدثة، تبرز لجان العفو والمصالحة كجهاز إداري ذو طابع تسوية له دور محوري في معالجة بعض النزاعات الجبائية التي تنشأ بين الإدارة والمكلفين خارج الإطار القضائي وذلك في إطار روح التقاهم والحوار.¹

لقد استندت الدولة في استحداث هذه اللجان إلى اعتبارات عملية واقتصادية وقانونية تهدف من خلالها إلى معالجة الاختلالات القائمة في العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين لاسيما تلك الناتجة عن تراكم الغرامات الجبائية والزيادات الناتجة عن التأخير والتي أصبحت في كثير من الأحيان تفوق اصل الضريبة وتشكل عبئا كبيرا على المكلفين، ما يؤدي في نهاية المطاف إلى عزوفهم عن التسوية وإرهاق الإدارة بسلسلة من النزاعات.²

وتقوم هذه اللجان على أساس العفو الضريبي الجزئي أو الكلي، سواء على الغرامات أو الزيادات، مقابل التزام المكلف بأداء أصل الدين الجبائي أو جزء منه في إطار تسوية ودية تُبنى على حسن النية. كما تجسد هذه الآلية مبدأ المصالحة الجبائية، التي تعني البحث عن حل ودي للنزاع يضمن استرجاع الحقوق المالية للدولة، ويخفف العبء عن المكلف و يجنب الطرفين الإجراءات القضائية الطويلة والمكلفة.³ وقد تكرست هذه اللجان من خلال نصوص قانونية متعددة أهمها ما تضمنته قوانين المالية السنوية، لاسيما في حالات التسوية الطوعية أو العفو الاستثنائي، وكذا بعض النصوص التنظيمية التي تحدد كيفية عمل هذه الجان وشروط الاستفادة من قراراتها وعلى الرغم من عدم توحيد الإطار القانوني لهذه اللجان في نص واحد فإنها أصبحت تمثل أداة واقعية يعتمد عليها في تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلفين، واستعادة الثقة المفقودة بينهم.

¹ عبد الكريم بن يعيش ، القانون الجبائي الجزائري، دط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2016، ص221.

² رابح بوزيد ، العدالة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 1، 2019.

³ نذير العايب ، التسوية الودية في المنازعات الجبائية كآلية بديلة لحل النزاع، مجلة الباحث، العدد 17، 2020، ص67.

ويطرح عدة تساؤلات حول مدى فعالية هذه اللجان في الواقع العملي وما إذا استطاعت فعلا تحقيق الأهداف المرجوة منها وما إذا كانت أداة فعالة لتحصيل الإيرادات العمومية وكذلك مدى مساهمتها في تخفيف العدالة الجبائية واحترامها لمبادئ الشفافية والمساواة بين المكلفين.

حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى فعالية هذه اللجان من حيث تحصيل الإيرادات العمومية (المطلب الأول) وكذلك دورها في تخفيف العبء عن القضاء ولإدارة (المطلب الثاني) وكذلك مدى مساهمتها في تحقيق العدالة الجبائية (المطلب الثالث) وأخيرا مدى احترامها لمبادئ الشفافية والمساواة بين المكلفين (المطلب الرابع).

المطلب الأول: من حيث الإيرادات

يعد تحصيل الإيرادات الجبائية أحد الأهداف الاستراتيجية لأي إدارة ضريبية، باعتبارها الركيزة الأساسية في تمويل الميزانية العامة للدولة، وضمان الاستمرارية في تمويل المرافق العمومية، وتحقيق التوازنات الاقتصادية والاجتماعية،¹ غير أن هذا الهدف كثيراً ما يصطدم بجملة من العراقيل ، من أبرزها التهرب الضريبي، تراكم الديون الجبائية، وطول آجال تسوية المنازعات بين المكلفين و الإدارة ، مما يؤدي إلى ضعف في مستوى التحصيل الفعلي مقارنة بالتحصيل المتوقع.

في هذا السياق برزت الحاجة إلى آليات بديلة ومرنة ، تكمل التنظيم القضائي ولا تستبدله من أجل تسوية الوضعيات الجبائية العالقة وتحفيز المكلفين على الامتثال الطوعي ،ومن أبرز هذه الآليات نجد لجان العفو والمصالحة التي استحدثتها المشرع الجزائري استجابة لمتطلبات الواقع المالي والإداري ولأجل تحسين الأداء الجبائي من خلال تسوية ديون المكلفين بشكل ودي ، مقابل إعفاءات مشروطة من الغرامات والزيادات، تمنح ضمن إجراءات محددة قانوناً.

وقد مكنت هذه اللجان من خلال ما أقرته قوانين المالية المتتالية، من استرجاع جزء هام من الإيرادات الضائعة ، سواء نتيجة صعوبات التحصيل أو بسبب عزوف المكلفين عن الأداء ، إذ أن منح فرصة التسوية مقابل التخلي عن بعض الأعباء المالية، أعاد بناء الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف ، وفتح باب تسوية ودية واسعة النطاق شملت آلاف الملفات المتراكمة.

الفرع الأول: الآثار المالية للعفو الجبائي على مستوى تحصيل الإيرادات

تعد فعالية أي آلية جبائية مقياساً لقدرتها على تحقيق التوازن المالي للدولة من خلال تحسين التحصيل الجبائي، وتقليص الفجوة بين الجبائية المستحقة والجبائية المحصلة فعلياً، وقد جاء العفو الجبائي كوسيلة استثنائية توظفها الإدارة الجبائية لتحفيز المكلفين على التسوية لديونهم المتأخرة مقابل تنازلات محدودة من الدولة، غالباً ما تتمثل في الإعفاء من الغرامات والزيادات ، دون المساس بأصل الدين.²

أولاً: تحفيز المكلفين على السداد الطوعي

من ابرز النتائج المالية المباشرة للعفو الجبائي هو تشجيع المكلفين المتعثرين على دفع ما عليهم من ضرائب دون خوف من تبعات المتابعات القضائية أو التراكمات المالية الناتجة عن الغرامات، فالكثير من

¹ عبد الكريم بن يعيش ، مرجع سابق، ص44.

² مراد زروقي ، التحصيل الجبائي في التشريع الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2020، ص118.

المكلفين الذي يترددون في دفع الضرائب بسبب تضخم الديون بفعل الفوائد والزيادات، يجدون في العفو الجبائي فرصة لإعادة إدماجهم في الدورة الجبائية.¹

ويؤدي ذلك إلى رفع نسبة التحصيل الجبائي الفوري، حيث سجلت الجزائر مثلاً سنة 2020 بعد اقرار العفو الجبائي، استرجاعاً قدره 85 مليار دينار من الضرائب المتأخرة خلال الأشهر الستة الأولى من تنفيذ الإجراء.

ثانياً: تخفيف عبء النزاعات الجبائية وتحسين فعالية الإدارة

من جهة أخرى يساهم العفو الجبائي في تقليل عدد النزاعات المعروضة أمام القضاء الضريبي، ما ينعكس إيجاباً على مستوى الموارد البشرية والمالية التي تستهلك في الإجراءات القضائية والتحصيل القسري، ويمنح هذا النظام الفرصة للإدارة الضريبية للتركيز على الملفات الكبرى والمتعمدة في التهرب.² كما يسمح العفو بتقليص ما يعرف بالديون الجبائية المعدومة وهي تلك التي تتعلق بمكلفين متوفيين مفلسين أو مجهولي الإقامة والتي تثقل كاهل الإدارة دون أمل فعلي في تحصيلها.

ثالثاً: أثر العفو الجبائي على إستقرار الميزانية

على الرغم من أن العفو الجبائي يتضمن تنازل الدولة عن جزء من مواردها (الغرامات والمصاريف) إلا أن المردود المالي الصافي يكون إيجابياً إذا ما قورن بين ما تم تحصيله بالفعل ، وما كان يهدر في مسار قضائي طويل ومكلف.

وقد قدرت المديرية العامة للضرائب أن نسبة التحصيل الجبائي الفعلي إرتفعت ب 23% بفضل العفو. كما أن هذه الآلية وفرت على الخزينة نفقات التحصيل الإجباري ، كالتحقيقات الإنذارات، الحجز ورفع الدعاوي القضائية .

رابعاً: الآثار غير المباشرة على الثقافة الجبائية

يحدث العفو الجبائي تأثيراً نفسياً إيجابياً لدى المكلفين، خصوصاً المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تعاني من صعوبات مالية حقيقية ، فهو يعزز الثقة في الإدارة الجبائية، ويشجع على التعامل الطوعي معها مما يساعد على ادماج القطاع غير الرسمي وتوسيع الوعاء الضريبي.³

¹ ناصر بوسكين ، العفو الجبائي في الجزائر : مقارنة تحليلية، مجلة دراسات في التنمية والإقتصاد، العدد7، 2021، ص133.

² عبد المالك شرفة ، أثر إجراءات العفو الجبائي على منازعات التحصيل، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد5، 2022، ص92.

³ حسناء عباسية ، الثقافة الجبائية ودورها في تحسين التحصيل، مجلة علوم الإقتصاد والمالية، العدد2، 2020، ص104.

الفرع الثاني: التحليل الإحصائي الخاص بأثر لجان العفو في التحصيل

في إطار التقييم الرسمي الذي أجرته وزارة المالية الجزائرية سنة 2022 حول أثر لجان العفو الجبائي على التحصيل تم تسجيل النتائج التالية:

- تم تسجيل ما يقارب 68.000 ملف جبائي خلال فترات العفو الجبائي بين 2016 و 2021.
- حققت الخزينة العمومية خلال نفس الفترة تحصيلًا مباشرًا فاق 220 مليار دينار جزائري.
- سجلت نسبة الإمتثال الطوعي (أي المكلفين الذين بادروا بالتسوية دون اللجوء إلى القضاء) ارتفاعا بـ 24% مقارنة بالسنوات التي لم يطبق فيها العفو.
- انخفاض عدد القضايا الجبائية أمام الجهات القضائية الإدارية بنسبة 17 % بعد تطبيق العفو.

• احصائيات الطعون الجبائية لولاية ميلة:¹

فاعتبار من 1 جانفي 2024 تمثلت احصائيات الطعون في :

- المخزون الأولي: 27 ملفًا.
- الطعون المستلمة: 48 طعنًا.
- العبء الكلي: 75 ملفًا.
- الطعون المفصول فيها: 65 تم قبول فيها 32 طعن و رفض 33 طعنًا.

الفرع الثالث: التحديات والملاحظات حول فعالية لجان العفو والمصالحة في تحصيل الإيرادات الجبائية

رغم الدور الإيجابي الذي تلعبه لجان العفو والمصالحة في تسوية المنازعات الجبائية وتحفيز المكلفين على الدفع الطوعي، إلا أن فعاليتها لا تخلو من نقاط ضعف وتحديات تؤثر على مردودها المالي ومدى استدامتها على المدى الطويل وتكمن هذه التحديات في :

أولاً: محدودية الأثر المالي للعفو في بعض الحالات

رغم ما يحققه العفو الجبائي من تحصيل فوري لمبالغ ضريبية إلا أن هذا الأثر يبقى أحياناً محدوداً وغير دائم..

1- استفادة الفئات غير القادرة فعلياً على الدفع: في كثير من الحالات يكون المستفيدون من العفو

الجبائي من المكلفين المفلسين أو المتعثرين ماليًا، ما يعني أن استفادتهم لا تؤدي بالضرورة إلى تحصيل فعلي للإيرادات بل تظل مجرد تسوية رمزية للملف.¹

¹ مقابلة مع السيد : محمد بوالنعمة ، مرجع سابق.

2- انخفاض نسبة التحصيل الفعلي: تشير التقارير إلى أن العفو الجبائي يسجل نسباً ضعيفة في

التحصيل الكامل ، خصوصاً إذا لم يتم دمج مع متابعة فعلية ودعم قانوني وإداري لاحق.

ثانياً: ضعف التنسيق بين اللجان والإدارة الجبائية: بعد غياب التنسيق الفعال بين لجان العفو والمصالحة الجبائية من أبرز المعوقات:

1- ازدواجية الإجراءات :

أحياناً يتم اتخاذ قرارات بالعفو من طرف اللجان دون أن تتوفر المعلومات الكاملة عن الملف الجبائي، مما يؤدي إلى سوء تقدير لمستحقات الخزينة أو حتى تضارب في القرارات.

2- غياب قواعد بيانات موحدة:

لا تزال بعض الإجراءات الجبائية تقتصر إلى نظم معلوماتية متطورة تمكن من تتبع الملفات بدقة، مما يضعف من الرقابة على مدى التزام المكلف بعد الاستفادة من العفو.

3- مخاطر تشجيع التهرب الضريبي وعدم الامتثال:

تطبيق العفو بشكل متكرر أو غير مضبوط قد يؤدي إلى نتائج عكسية

أ. خلق ثقافة الانتظار والاستفادة : قد يتحول العفو إلى عادة دورية متوقعة فيتراجع المكلفين على الإلتزام الطوعي اعتقاداً منهم بأن العفو سينكرر في المستقبل ، مما يفرض الثقة في الصرامة القانونية ويؤدي إلى تأخير متعمد للدفع.

ب. تمييع مبدأ الردع: إذا لم يُقرن العفو بإجراءات ردعية للمتهربين فإن الرسالة التي تصدر عن الإدارة تكون سلبية وتظهر ضعفاً في فرض القانون.

4- إشكالية إنتقالية الملفات ومحدودية الشفافية:

من الملاحظ أن بعض قرارات العفو تخضع لأحكام تقديرية غير واضحة المعايير:

أ. غياب معايير دقيقة: لا يتم في الغالب تحديد معايير موحدة وشفافة للاستفادة من العفو ، ما يفتح المجال للتأويل وحتى المحاباة في بعض الحالات، ويفقد الإجراء مصداقيته.²

ب. ضعف الرقابة المؤسسية: لا نخضع بعض أعمال اللجان إلى رقابة فعالة من مؤسسات مستقلة (مثل مجلس المحاسبة) مما يجعلها عرضة للانحرافات في القرار الإداري.

¹ زكريا بوزيدي ، إشكالية فعالية العفو الجبائي في الجزائر، مجلة المالية العامة، العدد 6، 2021، ص45.

² فريد ناصر ، العدالة الجبائية في ظل العفو الضريبي، مجلة البحوث الإقتصادية والإدارية، العدد5، 2020، ص67.

5- قصور الإطار القانوني والتنظيمي:

- رغم أهمية العفو الجبائي، إلا أن القوانين المنظمة له تبقى أحياناً غامضة أو غير مكتملة:
- أ. **ضعف النصوص التنظيمية:** كثير من النصوص التي توطر عمل لجان العفو تبقى على صلاحيات واسعة وغير محددة مما يؤدي إلى تفاوت في التطبيق وعدم انسجام القرارات الصادرة عنها بين الولايات.
- ب. **غياب تقييم دوري للفعالية:** لا يتم إجراء تقييمات منتظمة لمدى فعالية العفو الجبائي في تحسين الإيرادات وهو ما يجعل تحسين الأداء أمراً صعباً.

المطلب الثاني : من حيث تخفيف العبء عن القضاء والإدارة:

يشكل تزايد المنازعات الجبائية المطروحة على الجهات القضائية والإدارية تحدياً حقيقياً أمام فعالية النظام الضريبي في الجزائر ، إذ يؤدي هذا الوضع إلى إرباك السير العادي لمرفق العدالة، وتكدس الملفات، وتأخر الفصل في القضايا ذات الطبيعة الجبائية مما ينعكس سلباً على مناخ الأعمال، واستقرار العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.¹

في هذا السياق برزت لجان العفو والمصالحة كآلية بديلة هدفها حلول توافقية خارج إطار التقاضي، بغية تسوية النزاعات الجبائية بطريقة أكثر مرونة وسرعة، ودون اللجوء إلى المساطر القضائية الطويلة والمعقدة ، حيث تعمل هذه اللجان على تحقيق التوازن بين ضمان حقوق الخزينة العمومية من جهة ، وصيانة حقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى، حيث تمنح لهؤلاء المكلفين فرصة تصحيح أوضاعهم الجبائية عبر مسطرة المصالحة، أو طلب العفو الجزئي أو الكلي عن الغرامات في مقابل التزامها الطوعي بتسوية مستحقاتهم الجبائية.

هذه المقاربة التصالحية تسهم بدرجة كبيرة في تخفيف العبء عن الجهات القضائية، كما ترفع الضغط عن الإدارة الجبائية التي غالباً ما تكون مرهقة بتسيير كم هائل من الشكاوي والطعون.

كما تؤكد الأدبيات المالية والإدارية الحديثة أن اعتماد آليات بديلة لحل المنازعات الجبائية كالمصالحة والعفو، يمثل مؤشراً على تطور الإدارة الجبائية من منطق القهر والردع إلى منطق الشراكة والتحفيز ، الأمر الذي يعزز من فعالية الدولة في تحصيل مواردها المالية دون إثقال كاهل الجهاز القضائي أو إغراق الإدارة بمهام تتجاوز قدرتها التنظيمية والعملية.

¹ صالح أوجانة ، مرجع سابق، ص9.

وفي ضوء ذلك سنعمل في هذا المطلب على تحليل دور لجان العفو والمصالحة في تخفيف الضغط المزدوج على كل من الجهاز القضائي من جهة وعلى الإدارة الجبائية من جهة أخرى مع استحضار الجوانب القانونية التنظيمية والعملية التي تؤثر تدخل هذه اللجان.

الفرع الأول: دور لجان المصالحة في تقليص النزاعات الجبائية المعروضة على القضاء

إن فعالية النظام القضائي في أي دولة تقاس بقدرته على معالجة النزاعات المعروضة عليه في آجال معقولة وبكفاءة عالية، غير أن الواقع العملي في الجزائر يُظهر تزايداً ملحوظاً في حجم المنازعات الجبائية التي ترفع إلى الجهات القضائية الإدارية، سواء على مستوى المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة، ما أدى إلى تراكم الملفات وتعطيل البث السريع في القضايا ذات الصلة بحقوق الخزينة وحقوق المكلفين بالضريبة على حد سواء.¹

وفي هذا السياق تلعب لجان العفو والمصالحة دوراً محورياً في تقليص عدد النزاعات الجبائية التي تعرض على القضاء من خلال تقديمها لمسارات بديلة لتسوية الخلافات الجبائية.

تقوم على مبدأ التحفيز لا الردع، والحوار لا الصراع، فالمكلف الضريبي الذي يشعر بوجود قنوات إدارية مرنة يمكن من خلالها معالجة وضعيته الجبائية بشكل ودي وبدون اللجوء إلى إجراءات قضائية معقدة ومكلفة، يكون أكثر ميلاً إلى طلب التسوية داخل إطار هذه اللجان.²

وتكمن أهمية هذه اللجان في أنها تتيح للمكلفين إمكانية الطعن في قرارات الإدارة الجبائية أمام هيئة غير قضائية تملك صلاحية النظر في الشكاوي، ومراجعة المبالغ المطالب بها، واقتراح تخفيض أو إلغاء الغرامات، أو حتى تسوية الملف بشكل كلي وفق شروط المصالحة والعفو الجبائي، هذا الدور يفرز أثراً مباشراً يتمثل في خفض عدد الملفات المحالة إلى القضاء الإداري، إذ أن العديد من النزاعات تُحل قبل الوصول إلى مرحلة التقاضي.

كما أظهرت الدراسات الميدانية أن نسبة كبيرة من النزاعات الجبائية المعروضة على القضاء تتعلق بإجراءات يمكن تسويتها إدارياً، لاسيما في حال وجود إرادة حقيقية من الطرفين لتجاوز الخلاف في إطار من المرونة والحلول التوافقية وهو ما تعززه تقارير وزارة المالية الجزائرية، التي تشير إلى أن اعتماد هذه

¹ عبد القادر بن حليمة، النظام الجبائي وتحديات الإصلاح في الجزائر، منشورات المجلة الجزائرية للمالية العمومية، 2021، ص 153.

² عبد الرحمان بلعربي، السياسات الجبائية في الجزائر: تحليل وتقييم، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2018، ص 123.

اللجان ساعد في تقليص نسبة الطعون القضائية في بعض الولايات بنبة قاربت 30% خلال السنوات الأخيرة.¹

ومن الناحية القانونية، فإن لجان العفو والمصالحة لا تمارس سلطة قضائية ولكن تستند في عملها إلى صلاحيات مخولة قانوناً، تجعل من قراراتها خاصة في حالة قبولها من الطرفين، وسيلة فعالة لإغلاق النزاع دون الحاجة إلى عرض النزاع أمام القضاء وهو ما يؤكد أن هذه اللجان ليست فقط آلية تقنية، بل أداة استراتيجية لتخفيف العبء على الجهاز القضائي وتوجيه الطعون نحو قنوات أكثر مرونة وسرعة.

الفرع الثاني: تخفيف الضغط الإداري المرتبط بتحصيل الضرائب والنظر في الشكاوي

تلعب لجان العفو والمصالحة دوراً أساسياً في تخفيف العبء الإداري الناتج عن الأعباء المتزايدة الملقة على عاتق الإدارة الجبائية، سواء من حيث إجراءات التحصيل أو من حيث دراسة الشكاوي والنزاعات الجبائية المتكررة، فلإدارة الجبائية الجزائرية بحكم صلاحياتها تضطلع بعدة مهام معقدة تشمل مراقبة التصريحات وتقدير الضرائب وإصدار أوامر التحصيل ومعالجة الطعون، والتكفل بمنازعات التحصيل، الأمر الذي يؤدي إلى تراكم كبير للملفات وتباطؤ في الإجراءات الإدارية.²

وفي هذا الإطار تعتبر لجان العفو والمصالحة بمثابة آلية تخفيف من حجم المهام اليومية للإدارة الجبائية، إذ توفر قناة مستقلة إجرائياً تتولى النظر في ملفات الطعون أو التسوية دون اللجوء إلى المسار العادي داخل المصالح الجبائية، ما يتيح لهذه الأخيرة التركيز على مهامها الجوهرية وعلى رأسها التسيير الفعال للوعاء والتحصيل الجبائيين.³

كما تساهم هذه اللجان في تخفيف الضغط الإداري الناتج عن الشكاوي المتكررة، والتي غالباً ما تستنزف وقت وجهد المصالح الجبائية، لاسيما عندما يتعلق الأمر بشكاوي بسيطة كان يمكن حلها ودياً، من خلال فتح باب العفو أو المصالحة.

يتمكن المكلفون من تسوية أوضاعهم الجبائية دون انقالب كاهل الإدارة بسلسلة من الطعون والردود والمراجعات التي تتطلب موظفين مختصين وموارد بشرية إضافية.

ويلاحظ أن اشراك هذه اللجان في معالجة الطعون ساهم في تقليص حجم الملفات التي تتطلب الدراسة المعمقة داخل مكاتب الضرائب المحلية والولائية، مما انعكس إيجابياً على سرعة الاستجابة وتحسين العلاقة

¹ التقرير السنوي لمديرية الضرائب-وزارة المالية الجزائرية، 2022، ص45.

² عبد القادر بن حليمة، مرجع سابق، ص157.

³ عبد الرحمان بلعربي، مرجع سابق، ص129.

بين المكلف والإدارة، فوجود قناة شبه مستقلة تملك صلاحية التوصية بالعفو أو التسوية يسمح بتقليل نسبة التوتر والنزاع ويوجه الجهد الإداري نحو المهام الهيكلية الكبرى كالتخطيط الجبائي ومكافحة التهرب.¹

ويبرز أثر هذا التخفيف كذلك من الجانب التنظيمي حيث أن تقليص حجم الطعون والشكاوي ينعكس مباشرة على انخفاض المراسلات الإدارية ، وتقليل عدد الاجتماعات التقنية وتقليص الأعباء المترتبة عن إجراءات التحصيل الجبري ، كما أن تسوية الملفات على مستوى هذه اللجان تقلل من اللجوء إلى مصالح التحصيل لتنفيذ أوامر الدفع أو الحجز، بما يضمن سلاسة أكثر في الدورة الإدارية للضريبة.

إن التحديات المرتبطة بتسيير منظومة ضريبية فعالة تفرض على الإدارة الجبائية أن تبحث على آليات بديلة لتفريغ الضغط عنها، ولجان العفو والمصالحة تقدم حلاً مؤسساتياً ناجعاً لذلك، شريطة أن تتوفر الإرادة الإدارية والقانونية لجعلها أداة فعالة، لا مجرد هيئة شكلية.

المطلب الثالث: فعالية لجان العفو والمصالحة من حيث العدالة الجبائية

تعد العدالة الجبائية من المبادئ الأساسية التي يركز عليها النظام الضريبي العادل والفعال ، وهي لا تقتصر فقط على المساواة في فرض الضريبة و إنما تشمل كذلك المساواة في المعاملة عند تطبيق النصوص الجبائية وتسوية المنازعات المرتبطة بها ومن هذا المنطلق تسهم لجان العفو والمصالحة بدور محوري في تحقيق العدالة الجبائية، من خلال آليات التسوية الودية التي تراعي مبدأ التوازن بين حقوق الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى .

الفرع الأول : حماية حقوق المكلف بالضريبة

تعتبر لجان العفو والمصالحة وسيلة فعالة لحماية حقوق المكلف ، خاصة في الحالات التي يتعرض فيها لأعباء ضريبية مجحفة أو قرارات خاطئة نتيجة لتقديرات إدارية غير دقيقة أو لا تراعي الواقع الاقتصادي للمكلف، إذ يمكن لهذه اللجان التوصية بالعفو الجزئي أو الكلي عن الغرامات والزيادات، أو اقتراح تسوية تراعي الوضعية المالية للمكلف ، ما يسهم في تصحيح حالات عدم الإنصاف الضريبي.

الفرع الثاني: تعزيز في المعاملة الجبائية

يمكن لجان العفو والمصالحة المكلفين من الاستفادة من إجراءات تسوية متساوية بغض النظر عن موقعهم الجغرافي أو حجم نشاطهم، مما يكرس مبدأ المساواة أمام القانون الجبائي، فهي تتيح لكافة المكلفين

¹ التقرير السنوي لمديرية الضرائب، مرجع سابق، ص48.

الذين تتوفر فيهم الشروط امكانية التقدم بطلب المصالحة أو العفو وفقا لمعايير موضوعية ومحددة بعيدا عن أي تمييز أو تحيز إداري.¹

ويعد هذا جانبا جوهريا من العدالة الجبائية التي تتطلب معاملة جميع المكلفين بنفس الآليات والإجراءات.

الفرع الثالث: تقليص الطابع الزجري للنظام الجبائي

يؤخذ على بعض الأنظمة الجبائية اعتمادها المفرط على الطابع الزجري في مواجهة المكلفين من خلال غرامات وعقوبات مرتفعة وهنا تمثل لجان العفو والمصالحة بديلا أكثر انصافا حيث تقدم فرصة لإصلاح الوضعية دون اللجوء إلى العقوبات الجبرية، مما يعكس عدالة جبائية تقوم على الصلاح بدلا من الردع وحده.

الفرع الرابع: تقوية ثقة المكلف بالمنظومة الجبائية

عندما يمنح المكلف فرصة الدفاع عن نفسه ضمن إطار مصالحة عادل وشفاف ويعامل بإنصاف ، فإن ذلك يعزز ثقته في الإدارة الجبائية ويقلل من ظاهرة التهرب والامتناع عن الدفع، وبالتالي تساهم هذه اللجان في تحسين العلاقة بين المواطنين والإدارة وهي خطوة أساسية لتحقيق عدالة جبائية مستدامة.

الفرع الخامس: تدارك النقائص في النصوص الجبائية

في بعض الحالات تعاني النصوص الجبائية من الغموض أو التعارض أو غياب العدالة في تطبيقها على الحالات الواقعية ، ما يحدث مظالم عند التطبيق وتسمح اللجان بحكم طبيعتها المرنة بمعالجة هذه الإشكالات خارج الصيغ القانونية الصارمة، من خلال حلول تراعي روح النص وهدفه لا مجرد تطبيقه الحرفي، مما يساهم في تحقيق العدالة في الحالات الخاصة والاستثنائية.²

¹ عبد القادر بن حليمة ، مرجع سابق، ص165.

² صالح أوجانة ، مرجع سابق، ص97.

المطلب الرابع: فعالية لجان العفو والمصالحة من حيث الشفافية والمساواة

تعد الشفافية والمساواة من أهم المبادئ التي يقوم عليها النظام الجبائي العادل والحديث حيث لا يتصور نجاح السياسة الضريبية في ظل غياب الوضوح في الإجراءات والمعايير أو في ظل التفاوت في تطبيق النصوص على المكلفين وفي هذا الإطار تلعب لجان العفو والمصالحة دوراً أساسياً في ترسيخ هذين المبدأين ضمن آلية التسوية الجبائية من خلال تكريس رقابة على الإدارة ، وتوحيد المعاملة وتفعيل حق المكلف في معرفة وضعيته الجبائية والتظلم منها.

الفرع الأول : الشفافية في اجراءات التسوية الجبائية

إن عمل لجان العفو والمصالحة يقوم على معايير وقواعد قانونية وتنظيمية واضحة تمنح المكلف الحق في الاطلاع على وضعيته الجبائية وعلى طبيعة الأخطاء أو الخلافات التي تستدعي اللجوء إلى المصالحة ، كما يلزم الإطار القانوني للجنة بإعداد تقارير دقيقة عن الحالات المعروضة و الإفصاح عن أسباب قبول أو رفض العفو أو التسوية وهو ما يكرس مبدأ الشفافية في اتخاذ القرار الجبائي.

الفرع الثاني: ضمان المساواة في المعاملة بين المكلفين

تعالج لجان العفو والمصالحة الملفات وفق معايير موحدة وغير تمييزية تراعي الوضعية الاقتصادية والمالية للمكلف، دون النظر إلى مكانته الاجتماعية أو السياسية وهو ما يمثل أحد أهم مظاهر المساواة أمام الضريبة¹، فلا يجوز أن تستفيد بعض الفئات من امتيازات أو تخفيضات لا تمنح لفئات أخرى في نفس الوضعية، لأن ذلك ينقص ثقة المواطنين في العدالة الجبائية ويضعف الامتثال الطوعي.

الفرع الثالث: تعزيز المساءلة والمراقبة الداخلية:

تلزم النصوص المنظمة لعمل لجان العفو والمصالحة بإعداد تقارير دورية ترفع إلى السلطات الجبائية المختصة ، مما يسمح بمتابعة وتقييم أدائها من حيث عدد الملفات المعالجة، ونسبة المصالحات المقبولة، ونتائج التحصيل المالي المترتبة عنها ويسهم هذا النظام التقويمي في تعزيز الشفافية الإدارية من خلال وضع الإدارة أمام مؤشرات أداء واضحة ، ومساءلتها عند وجود انحرافات أو تفاوتات في معالجة الملفات.²

¹ سمية رماش ، مصادر القانون الجبائي، محاضرة موجهة إلى طلبة السنة أولى ماستر، قانون إداري، كلية الحقوق، جامعة ميلة، 2025، ص3.

² عبد القادر بن حليمة ، مرجع سابق، ص171.

الفرع الرابع: ترسيخ مبادئ الحكومة الجبائية

من خلال إرسال نظام قائم على المشاركة والمسؤولية والرقابة فإن لجان العفو والمصالحة تعد أداة فعالة في تجسيد مبادئ الحكومة الجيدة في المجال الجبائي، فالقرارات التي تتخذ داخل اللجنة في المجال الجبائي ليست فردية بل جماعية ، وتخضع لتقييم مهني مما يعزز ثقافة الشفافية والعدالة ويقلص من مظاهر الفساد والتمييز.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال دراسة فعالية اللجان الضريبية ، سواء تعلق الأمر بلجان الطعن أو لجان العفو والمصالحة، تبين أن هذه الهيئات تؤدي دوراً محورياً في ضبط العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وتعد أداة فعالة لتحقيق التوازن بين مقتضيات تحصيل الإيرادات وضمانات حماية الحقوق الجبائية.

ففيما يخص لجان الطعن ، أظهرت المعالجة أنها تساهم بدرجة معتبرة في تحقيق العدالة الجبائية، سواء من حيث الإنصاف في معالجة الطعون أو سرعة الفصل فيها ، وجودة القرارات الصادرة ، بالإضافة إلى أثرها الإيجابي في تقليص النزاعات القضائية، كما عكست التجربة الميدانية بولاية ميله تحسناً ملحوظاً في مردود هذه اللجان.

أما لجان العفو والمصالحة ، فقد برزت فعاليتها في قدرتها على تسوية النزاعات بطريقة توافقية، تراعي مصلحة الخزينة دون إهمال ظروف المكلف، حيث ساهمت في تحسين نسب التحصيل، وتخفيض الضغط عن الإدارة والعدالة، فضلاً عن تعزيز مبدأ الشفافية والمساواة في المعاملة.

وعليه فإن فعالية اللجان الضريبية في الجزائر تظل مرهونة بمدى تطوير الإطار القانوني المنظم لها، وتحسين كفاءتها البشرية وتفعيل آليات الرقابة والتقييم المستمر.

خاتمة

خاتمة:

بالنظر إلى ما أسفرت عنه دراستنا للنظام القانوني للجان الطعن الضريبي في المنازعات الجبائية ، يمكن استخلاص أن الغاية الأساسية من استحداث هذه اللجان تتمثل في محاولة التوفيق بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بشأن الخلاف القائم بينهما حول تحديد الوعاء الضريبي.

وهذا النزاع يكون عندما لا يرضى المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ من طرف إدارة الضرائب ، ففي هذه الحالة يمكن للمكلف أن يرفع طعناً إلى اللجان الضريبية الذي يعتبر إجراء اختياري ولا يترتب عليه أي تأثير في حالة عدم رفع طعن أمامها لكن اللجوء إلى هذه اللجان يشترط أن يكون المكلف قد تقدم بشكوى أمام إدارة الضرائب وأن تصدر هذه الأخيرة قرار برفض كلي أو جزئي، وكذلك اللجوء إلى هذه اللجان مقيد بأجل ، وإذا انتهت هذه المدة لا يقبل الطعن ورأينا أن المشرع الجزائري قد أولى اهتماماً لهذه اللجان من خلال التعديلات التشريعية المتتالية، سواء فيما يتعلق بالتشكيلة البشرية الإدارية أو الاختصاصات المنوطة بها حيث حدد اختصاص كل لجنة على حدى بدقة.

ورغم أن هذا الإجراء اختياري إلا أن المشرع حاول الزيادة من أهميته ويظهر ذلك من خلال تدارك بعض النقائص التي كانت تحيط بتشكيلات اللجان حيث أضاف إليها أعضاء متخصصين كما أنه وسع من سلطات الإدارة في مواجهة آراء هذه اللجان حيث يمكنها إصدار قرار بالرفض إذا كانت هذه الآراء مخالفة لأحكام القانون والتنظيم المعمول به وهنا يثبت الدور غير الفعال للجان الطعن ويتم تبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة وهذا القرار يكون قابلاً للطعن أمام المحكمة الإدارية ، ويعتبر هذا الإجراء استثنائياً مقارنة بالإجراء الأولي، المتمثل في تقديم شكوى على مستوى إدارة الضرائب.

خلال دراستنا السابقة فإن مجال الطعن الذي نحن بصددده هو الذي يكون أمام لجان الطعن الضريبي لذلك تم التوصل إلى جملة من النتائج أهمها مايلي:

- بالنظر إلى تشكيلة اللجان فقد خضعت في العديد من المرات إلى التعديل عبر مختلف القوانين ولعل القصد من وراء ذلك حسب رأينا من طرف المشرع هو ايجاد التشكيلة المناسبة وطبيعة الشكاوى محل المعالجة ، فيمكن أن يكون أعضاء اللجان غير مختصين في مجال الضريبة التي تخضع إلى اجراءات تقنية في المجال المحاسبي من حيث تحديد وعائها وكذا فرضها على المكلفين وتحصيلها ، فمن الزاوية ومن خلال التعديل الأخير لتشكيلة اللجان يلاحظ أن المشرع قد وفق إلى حد ما في

- إضافة النوعية لتشكيلاتها من حيث تدعيمها بالكفاءات والخبرات ذات الصلة بالمجال المحاسبي والجبائي مثل: محافظي الحسابات وممثلي إدارة التجارة والخزينة وغيرهم.
- توسيع مجال الطعون المرفوعة أمام هذه اللجان لتشمل جميع المنازعات بالرسوم على أرقام الأعمال بعد أن كان اختصاصها منصبا على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة لمضافة وهذه الأخيرة هي جزء من الرسم على رقم الأعمال.
 - سبب الغاء المشرع الجزائري للجنة الدائرة لم يكن مقنعا وفق ما جاء به قانون المالية لسنة 2016.
 - تقليص اختصاصات اللجان من خلال الغاء امكانية الطعن التدريجي فيما بينها بالإضافة إلى عدم تمكينها من النظر في طلبات العفو كما كان في السابق.
 - اقتصار الطعن أمام هذه اللجان على الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ، واستثناء الضرائب غير المباشرة ورسوم التسجيل والطابع من هذه النزاعات بالرغم أن المشرع يهدف إلى توحيد المادة الإجرائية الضريبية.
 - تزويد تشكيلات اللجان إذا اقتضت الضرورة برأي استشاري من طرف خبير موظف من إدارة الضرائب وذلك لإضفاء النوعية على آراء هذه اللجان وكذا تأسيسها من طرف ذوي الاختصاص.
 - يتمثل عمل محافظ الحسابات في التكفل بملفات فئة معينة من المكلفين فمن الممكن أن يكون هناك ميول من طرف محافظ الحسابات إلى المكلفين الذين يقومون بمتابعة ملفاتهم إذا كانت شكاويهم على مستوى لجان الطعن.
 - اسناد رئاسة اللجان إلى محافظي الحسابات أمر غير منطقي من خلال وجهة نظرنا فهؤلاء يعتبرون مكلفين بالضريبة ويمكن أن يكونوا رفعوا شكاوي لإدارة الضرائب أو إلى اللجنة التي يرأسها هو فكيف يرفع طعنا إلى نفسه إذا علمنا أن الشكاوي أمام اللجان توجه إلى رئيس اللجنة.
 - جعل الآراء الصادرة عن هذه اللجان واجبة التنفيذ ، وهذا ما يزيد في تعزيز الثقة في لجوء المكلف إلى هذه اللجان وذلك بعد أن كانت آرائها غير ملزمة لإدارة الضرائب.
 - التحقيق في الشكاوى على مستوى مفتشية الضرائب يكون من طرف العون المحقق الذي تابع الملف الجبائي للمكلف من حيث ربط الضريبة فمن غير المتصور قيامه بإثبات معطيات غير تلك التي أدرجها في الملف بصورة صادقة تقلل من كفاءته في عمله ، فكان الأفضل اسناد التحقيق إلى عون آخر ليقوم بذلك.

- بالنسبة للجنتي التوفيق والعفو الملاحظ عليها غياب كلي لممثلي المكلفين وتغليب كلي لجهة الإدارة مما يضعف ثقة المكلفين بإدارة الضرائب كما أنه لا يمكن الطعن في آرائها أمام القضاء .
 - مازالت هذه اللجان تواجه بعض العراقيل كضعف التكوين المتخصص لبعض الأعضاء ونقص الامكانيات اللوجيستية، ما يؤثر على أدائها.
 - تعتمد فعالية هذه اللجان على استقلالية أعضائها وتطبيق قواعد الحكومة والشفافية في عملها.
- ومن خلال هذه النتائج ارتأينا إلى اقتراح جملة من التوصيات تتمثل في ما يلي:
- ضرورة اعادة النظر في تشكيلة اللجان ، إما أن يقوم المشرع بسحب عضوية إدارة الضرائب منها كونها طرفاً في النزاع الضريبي ، وإما بإقامة نوع من التوازن وإضافة ممثلي المكلفين لعضوية اللجان.
 - اعادة النظر في اسناد رئاسة اللجان إلى محافظي الحسابات كونهم مكلفين يمكن أن يكونوا طرف في النزاع وبالتالي اسناد الرئاسة إلى جهة القضاء لضمان نزاهة وحياد آرائها.
 - تفعيل دور اللجان من خلال عدم تمكين ادارة الضرائب من توقيف تنفيذ آرائها في حالة عدم قانونيتها وخلق آلية جديدة لمواجهة ذلك كاللجوء الإدارة إلى القضاء الاستعجالي في هذا الشأن.
 - اعادة النظر في الأجل الممنوح لهذه اللجان من أجل معالجة المكلفين وهو أربعة أشهر ، فهو أجل طويل إذا ما علمنا أنه في ذلك تعطيل لمصالح المكلفين الذين يعتبر أغلبهم من فئة التجار والذين تتميز نشاطاتهم ومعاملاتهم بالسرعة.
 - تعميم مجال الطعن إلى جميع أنواع الضرائب ، مثل الضرائب غير المباشرة ورسوم التسجيل والطابع وعدم حصرها على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.
 - تشجيع الثقافة الجبائية لدى المكلفين بتكثيف الحملات التوعوية حول آلية الطعن وضماناتها، مما يرفع من منسوب الثقة في المنظومة الجبائية.
 - تعزيز الرقابة على عمل اللجان من خلال تقارير دورية ينجزها مفتشو المالية أو جهاز الرقابة المالي للدولة.
 - تعزيز الشفافية في عمل اللجان من خلال نشر قراراتها وتقارير سنوي عن نشاطها بما يسمح بتقييم أدائها وتحسينه.

وبذلك تفتح الدراسة المجال أمام باحثين وطلبة آخرين للتعمق أكثر في بعض الجوانب غير المدروسة بالتفصيل مثل مقارنة أداء هذه اللجان مع نظيراتها في أنظمة قانونية أخرى، أو دراسة الآثار الاقتصادية المباشرة للقرارات التي تصدر عنها، وهو ما يمكن أن يثري النقاش الأكاديمي حول هذا الموضوع الحيوي والمهم في مستقبل الإدارة الجبائية في الجزائر.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا المصادر:

1-النصوص القانونية :

أ- النصوص التشريعية:

1. أمر رقم 94-03 المؤرخ في 31 ديسمبر 1994، المتضمن لقانون المالية 1995 ج ر عدد 87 الصادر في 31 ديسمبر 1994.
2. القانون رقم 97-02 المؤرخ في 21 فبراير 1997، يتضمن اجراءات تحصيل الضرائب ، ج ر عدد 13، بتاريخ 23 فبراير 1997.
3. الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968، يتضمن قانون المالية لسنة 1969، (ج ر ن عدد 106، بتاريخ 31 ديسمبر 1968.
4. الأمر 76-03 المؤرخ في 21 مارس 1976، يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 12، بتاريخ 23 مارس 1976.
5. الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الإجراءات الجبائية ، (ج ر عدد 102، بتاريخ 31 ديسمبر 1968.
6. القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72، بتاريخ 31 ديسمبر 2015.
7. القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77، بتاريخ 29 ديسمبر 2016.
8. القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر عدد 77، بتاريخ 28 ديسمبر 2017.
9. القانون رقم 22-24 المؤرخ في 28 ديسمبر 2022، يتضمن قانون المالية لسنة 2023، ج ر عدد 89، بتاريخ 29 ديسمبر 2022.
10. القانون رقم 23-22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2023، يتضمن قانون المالية لسنة 2024، ج ر عدد مكرر 89، بتاريخ 29 ديسمبر 2023.
11. القانون رقم 24-08 المؤرخ في 29 أبريل 2024، يتعلق بتسوية النزاعات الجبائية، ج ر عدد 30، بتاريخ 30 أبريل 2024.

ب- النصوص التنظيمية:

- 1- المرسوم التنفيذي رقم 09-388 المؤرخ في 12 ديسمبر 2009، يحدد كفاءات تنظيم وتسيير لجان الطعن الجبائي، ج ر عدد 72، بتاريخ 13 ديسمبر 2009.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 10-378 المؤرخ في 16 ديسمبر 2010، يحدد شروط وإجراءات الطعن في التقسيم الضريبي، ج ر عدد 74، بتاريخ 19 ديسمبر 2010.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 76-317 المؤرخ في 16 أكتوبر 1976، يحدد كفاءات اللجان الجبائية المحلية والجهوية، ج ر عدد 85، بتاريخ 19 أكتوبر 1976.

ثانيا : المراجع:

1- الكتب:

أ- الكتب العامة:

1. محيو أحمد ، المنازعات الإدارية ، د.ط، ديوان لمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992
2. عبد القادر خليف ، النظام الجبائي الجزائري بين النص والتطبيق، دار الهدى، الجزائر، 2019.
3. عبد الرحمن بالعربي ، السياسة الجبائية في الجزائر، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2018.
4. عبد الكريم بن جلول ، النظام الجبائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2022.
5. كمال زروقي ، الرقابة على الضريبة في النظام الجبائي الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2019.
6. محمد بن عبو ، القانون الجبائي وتطبيقاته في الجزائر، دار الهدى، الجزائر، 2016.
7. محمد بن عيسى ، القانون الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2018.
8. محمد سعيدي ، القانون الجبائي الجزائري، دار هومة ، الجزائر، 2024.
9. مسعود شهبوب ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، الطبعة السادسة، بن عكنون، الجزائر، 2013.
10. صالح أوجانة ، مبادئ القانون المالي، د.ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.

ب- الكتب المتخصصة:

1. عبد الكريم فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، د.ط، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
2. رابح زروقي ، المنازعات الجبائية في القانون الجزائري، دار خومة، الجزائر، 2019.

3. سمير طرطاق ، الرقابة الجبائية والمنازعات الضريبية في الجزائر، د.ط، دار الفجر ، 2020.
4. عبد الحفيظ بوقرة ، لمنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2020
5. عبد القادر بن جدو ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2018.
6. عبد القادر زيتوني ، قانون الإجراءات الجبائية في لجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2021.
7. عبد الكريم بن طاهر ، الوجيز في المنازعات الجبائية الجزائرية، ط.1، 2020
8. عبد الكريم بن يعيش ، القانون الجبائي الجزائري، د.ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
9. عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، د.ت.ن.
10. فاطمة الزهراء بوسكين، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، د ط ، دار هومة، الجزائر، 2020.
11. مراد زروقي ، التحصيل الجبائي في التشريع الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2020.
12. نذير خليف ، المنازعات الجبائية في القانون الجزائري، ط.2، دار المعرفة، الجزائر، 2021.
13. يوسف دلاندة ، شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر، 2014.

2- الأطروحات والمذكرات:

أ- أطروحة الدكتوراه:

1. رابح بوزيد ، العدالة الجبائي في النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2019.

ب-المذكرات الجامعية:

مذكرات الماجستير:

1. علي عيساني ، التظلم والصلح في المنازعات الإدارية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أوبكر بلقايد، تلمسان، 2008/2007.

2. علي محمود بديار ، ممارسة الشكاوي الضريبية أمام لجان الطعن الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية- بودواو- جامعة أحمد بوقرة بومرداس 2018.
3. درين زافي ، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر 1، 2016/2017.
4. ناصر ديلوم ، منازعات الضرائب المباشرة حالة الضريبة على الدخل الإجمالي للمهن الحرة كالمحاماة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع قانون الأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمرة بتيزي وزو، 2015.
5. يحي بدائرية ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لحضر، باتنة، 2011/2012.

مذكرات الماستر:

1. اسماء زروقي ، المنازعات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة المسيلة، 2021.
2. بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقو والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
3. خديجة بن عطية ، المنازعات الجبائية كآلية لحماية حقوق المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، كلية الحقوق، جامعة غرداية، 2021.
4. خير الدين معلوم، تسوية النزاع الجبائي على مستوى لجان الطعن المختصة في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون اداري كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2020.
5. نوال بن يسعد، منازعات الطعون الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماستر ، جامعة الجزائر 1، 2021، ص66.
6. فتيحة بوسكين ، النظام لاقانوني للطعن في المادة الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة الجزائر 1، 2019.

3- المقالات

1. حسناء عباسية، الثقافة الجبائية ودورها في تحسين التحصيل، مجلة علوم الاقتصاد والمالية، العدد 2020، 2.
2. زكريا بوزيدي، اشكالية فعالية العفو الجبائي في الجزائر، مجلة المالية العامة العدد 6، 2021.
3. عبد المالك شرفة، أثر اجراءات العفو الجبائي على منازعات التحصيل ، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 2022، 5.
4. عمر بن يوسف، النظام الجبائي كأداة لتوجيه الاقتصاد الوطني، مجلة العلوم الاقتصادية والمالية، العدد 2019، 4.
5. فوزية عبد اللاوي ، الطعون الجبائية في القانون الجزائري، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 12، 2021.
6. محمد بوسعدية ، دور لجان الطعن الجبائي في حماية حقوق المكلف بالضريبة ، مجلة الدراسات القانونية والإدارية، جامعة الجزائر 1، العدد 8، 2023.
7. ناصر بوسكين، العفو الجبائي في الجزائر ، مجلة دراسات في التنمية والاقتصاد، العدد 2021، 7.
8. ناصر فريد، العدالة الجبائية في ظل العفو الضريبي ، مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية، العدد 5، 2020.
9. نذير العايب، فعالية آليات التسوية الودية في المنازعات الجبائية، مجلة المالية العامة والضرائب، العدد 2021، 10.

المخلص

الملخص:

تهدف هذه المذكرة إلى تسليط الضوء على دور لجان الطعن الضريبي في تسوية المنازعات الجبائية ، من خلل دراسة الجوانب القانونية والتنظيمية لهذه اللجان وتحليل فعاليتها في الواقع العملي من خلال التطرق إلى تشكيلة واختصاصات هذه اللجان بالإضافة إلى شروط اللجوء إليها وتبرز أهميتها كآلية بديلة لحل النزاعات خارج المسار القضائي، مما يساهم في التخفيف من العبء على القضاء والإدارة. كما تناولت المذكرة دور هذه اللجان في ضمان تحصيل عادل وفعال للضريبة، وتحقيق مبادئ العدالة الجبائية والشفافية، وذلك من خلال تقييم أداء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا لجان العفو والمصالحة، باعتبارها أدوات مساعدة في تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

الكلمات المفتاحية: الضريبة - المكلف بالضريبة - لجان الطعن الضريبي - المنازعات الجبائية.

Abstract

This note aims to shed light on the role of tax appeal committees in resolving tax disputes by examining the legal and regulatory aspects of these committees and analysing their effectiveness in practice by addressing the composition and terms of reference of these committees, in addition to the conditions for resorting to them and highlighting their importance as an alternative mechanism to resolve disputes outside the judicial process, which contributes to reducing the burden on the judiciary and the administration. The memorandum also addressed the role of these committees in ensuring fair and effective tax collection and achieving the principles of tax justice and transparency, by assessing the performance of the appeal committees for direct taxes and similar fees, as well as amnesty and reconciliation committees, as tools to help improve the relationship between the tax administration and taxpayers.

Keywords: Tax - Taxpayer - Tax Appeals Committees - Tax Disputes.

الفهرس

الفهرس:

شكر وتقدير:	
إهداء:	
قائمة المختصرات:	
مقدمة:	2
الفصل الأول: النظام القانوني للجان الطعن الضريبي	8
المبحث الأول : تشكيلة واختصاصات لجان الطعن الضريبي	10
المطلب الأول: تشكيلة لجان الطعن الضريبي	10
الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال	11
أولاً: تشكيلة لجنة الولاية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.....	11
ثانياً: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على الأعمال.....	13
ثالثاً: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:	
15	
الفرع الثاني: تشكيلة لجان التوفيق (المصالحة)	17
الفرع الثالث: تشكيلة لجان الطعن الولائي	18
أولاً: تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب.	18
ثانياً: تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب.....	18
ثالثاً: تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.....	19
المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن الضريبي	20

الفرع الأول : اختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.	20
أولاً: اختصاص لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال	21
ثانياً : اختصاص لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال بالمديرية الجهوية للضرائب.	22
ثالثاً: اختصاص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال	23
الفرع الثاني : اختصاصات لجان التوفيق (المصالحة)	24
أولاً: تسوية النزاعات الجبائية ودياً	24
ثانياً : تقديم مقترحات الحل	24
ثالثاً: إصدار محضر التوفيق	25
الفرع الثالث: اختصاصات لجان الطعن الولائي (لجان العفو)	25
ثانياً: تقديم توصيات الإدارة الجبائية	25
ثالثاً: متابعة تنفيذ قرارات العفو	26
رابعاً: اقتراح ضوابط ومعايير العفو	26
خامساً: اعداد تقارير دورية.	26
المبحث الثاني: شروط لجوء المكلف إلى لجان الطعن الضريبي	27
المطلب الأول: شروط لجوء المكلف إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال	28
الفرع الأول:	29
تقديم شكوى أولية أمام إدارة الضرائب	29
أولاً : مفهوم الشكاية	29

30	ثانيا: شروط الشكوى
34	ثالثا: آجال تقديم الشكوى والجهة المختصة بقبولها
36	الفرع الثاني: صدور القرار من طرف إدارة الضرائب.....
36	أولا : التحقيق في محتوى الشكاية
38	ثانيا: صدور القرار
42	المطلب الثاني: شروط لجوء المكلف إلى لجان التوفيق ولجان الطعن الولائي
42	الفرع الأول : شروط اللجوء إلى لجان التوفيق
45	المطلب الثاني: شروط لجوء المكلف إلى لجان الطعن الولائي
48	خلاصة الفصل الأول:.....
50	الفصل الثاني : فعالية اللجان الضريبية في معالجة الشكاوي المعروضة عليها.....
51	المبحث الأول: فعالية لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.....
51	المطلب الأول: من حيث الوصول إلى العدالة والإنصاف
52	الفرع الأول : ضمانات العدالة والإنصاف في التأسيس القانوني والتنظيمي للجنة
52	الفرع الثاني: حدود العدالة الجبائية في التطبيق العملي لعمل اللجان.....
54	المطلب الثاني: من حيث السرعة في معالجة الطعون.....
54	الفرع الأول: الضمانات القانونية لتسريع معالجة الطعون.....
55	الفرع الثاني : المعوقات الواقعية التي تؤثر على سرعة الفصل في الطعون
56	المطلب الثالث: من حيث جودة القرارات.....
56	الفرع الأول : المعايير القانونية والإجرائية لضمان جودة القرارات
56	الفرع الثاني : توظيف الإحصائيات في تقييم القرارات الصادرة
58	المطلب الرابع: من حيث الأثر في تقليل النزاعات القضائية
59	الفرع الثاني: قراءة إحصائية لتأثير لجان الطعن في تقليص الدعاوي القضائية.....

المبحث الثاني: فعالية لجان العفو والمصالحة	60
المطلب الأول: من حيث الإيرادات.....	62
الفرع الأول: الأثار المالية للعفو الجبائي على مستوى تحصيل الإيرادات	62
الفرع الثاني: التحليل الإحصائي الخاص بأثر لجان العفو في التحصيل	64
الفرع الثالث: التحديات والملاحظات حول فعالية لجان العفو والمصالحة في تحصيل الإيرادات الجبائية	64
المطلب الثاني : من حيث تخفيف العبء عن القضاء والإدارة:	66
الفرع الثاني: تخفيف الضغط الإداري المرتبط بتحصيل الضرائب والنظر في الشكاوي	68
الفرع الثالث: تقليص الطابع الزجري للنظام الجبائي	70
الفرع الرابع: تقوية ثقة المكلف بالمنظومة الجبائية	70
الفرع الخامس: تدارك النقائص في النصوص الجبائية	70
المطلب الرابع: فعالية لجان العفو والمصالحة من حيث الشفافية والمساواة.....	71
الفرع الأول : الشفافية في اجراءات التسوية الجبائية	71
الفرع الثاني: ضمان المساواة في المعاملة بين المكلفين	71
الفرع الثالث: تعزيز المساءلة والمراقبة الداخلية:	71
الفرع الرابع: ترسيخ مبادئ الحكومة الجبائية:.....	72
خلاصة الفصل الثاني:	73
خاتمة:	75
قائمة المصادر والمراجع:	80
أولا المصادر:.....	80
ثانيا : المراجع:	81
الملخص:	

الفهرس:.....