

قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها

د. قاشي يوسف *

الملخص:

تعتبر المنازعات الضريبية إحدى أهم المعوقات التي تحد من تحقيق النظم الضريبية لأهدافها، فهي تتولد من توافر العديد من الأسباب المؤدية إليها، كما أنها تؤدي إلى آثار سلبية عديدة على نفسية المكلف الضريبي من جهة وعلاقة بالإدارة الضريبية من جهة أخرى، كما أنها تسهم في عرقلة عمل الإدارة الضريبية من خلال إشغال موظفي الإدارة بمتابعة هذه المنازعات والفصل فيها.

يتناول هذا البحث بالدراسة والتحليل المنازعة الضريبية في الجزائر من خلال التطرق إلى واقعها ومستويات معالجتها من طرف الجهات الخولة قانونا بذلك، وبعد كل ذلك يتم تناول أهم الآثار التي يكون لها انعكاس سلبي على أداء النظام الضريبي بصفة عامة ونختتم هذا البحث بتقديم بعض التدابير التي تحد من النزاع الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، المكلف، الإدارة الضريبية، النزاع الضريبي، التظلم الضريبي، النظام الضريبي.

Summary:

Tax disputes are one of the most important obstacles that limit the achievement of tax systems for their objectives. They are generated by the availability of many of the reasons leading to them, and they lead to many negative effects on the taxpayer's psychology on the one hand and the relationship with the tax administration on the other hand. Tax administration through the preoccupation of the staff of the Department to follow up these disputes and the separation.

This study deals with the study and analysis of the tax dispute in Algeria by addressing the reality of the tax disputes and the levels of treatment in Algeria by the legally authorized authorities. After all, the most important effects that have a negative impact on the performance of the tax system. In general, we conclude this research with some measures that limit the tax dispute.

Keywords: Tax, Taxpayer, Tax Administration, Tax Dispute, Tax Complaint, Tax System.

مقدمة:

نتيجة لتشعب تنظيم الإدارة الضريبية من جهة وتعدد الضرائب الموجودة في الهيكل الضريبي

* أستاذ محاضر - أ - جامعة آكلي محمد أولحاج - البويرة .

من جهة أخرى ناهيك عن وجود الكثير من الإعفاءات والتخفيضات تحدث الكثير من الأخطاء المادية سواء ما يتعلق الأمر بتحديد قيمة الوعاء أو قيمة الضريبة المفروضة، أو حتى بخصوص الاستفادة من التحفيظات الموجودة بخصوص تخفيض الضرائب أو الإعفاء منها، أو أن هذه الأخطاء ترتب في ذهن المكلف. هذه الأمور تؤدي إلى نشوء اختلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول صحة الفرض الضريبي ومقداره، ومن هنا تنشأ المنازعة الضريبية والتي من خلالها يحاول المكلف محاججة الإدارة الضريبية حول مقدار ما فرض عليه من ضرائب.

إشكالية البحث: مما سبق توضح معالم إشكالية هذا البحث والتي تحاول البحث في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر من خلال ما هو موجود منها وحالات الفصل فيها وفي كيفية التخفيف من نشوء هذا النوع من المنازعات.

أهداف البحث: نهدف من خلال هذا البحث إلى التطرق إلى واقع النزاعات الضريبية في الجزائر من حيث عددها ونسب معالجتها ونتائج الفصل فيه، وتحديد الآثار الناتجة عن تفاقم النزاعات الضريبية أو عدم الفصل فيها لصالح المكلف، ونختتم هذا المقال بتقديم بعض الإقتراحات من أجل التقليل من تفاقم النزاعات الضريبية.

حدود الدراسة: بخصوص حدود الدراسة فإنها تتحدد من خلال دراسة النزاعات الضريبية على المستوى الإداري (على مستوى الإدارة الضريبية ولجان الطعن) دون المخوض في مسألة النزاع الضريبي على مستوى القضاء.

منهج البحث: تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والذي يعد المنهج الملائم لمثل هذه الدراسات، حيث تم من خلاله تقديم الوصف النظري لموضوع البحث ومحاولة تقديم تحليل بخصوص النقاط التي تحتاج ذلك.

تقسيمات الدراسة: من أجل الإجابة على إشكالية هذا البحث تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى المحاور الثلاثة التي سنتناولها أدناه.

المحور الأول: مفهوم المنازعة الضريبية

يحمل النزاع الضريبي معنيين أحدهما واسع والآخر ضيق¹، فالمفهوم الواسع للنظام الضريبي يشمل كل الخلافات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول كل ما يتعلق بالفرض الضريبي، فقد يظهر النزاع الضريبي عند ربط الضريبة أو تحصيلها، كما قد يتعدى ذلك إلى الخلاف الناتج عن إمكانية الاستفادة المكلف بالضريبة من أحكام تشريعية تعطي له الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء أو قيمة الضريبة المفروضة. وفي إطار المفهوم الواسع للنزاع الضريبي يرى بعض المختصين أنه إضافة إلى ما ذكر سابقا فقد يتعدى مفهومه إلى حالات الخلاف الناشئة بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص وضعية معينة يمكن أن تحمل بالمكلف على غرار حالة الإعسار التي تلتحق به أو حالة هلاك وتلف أمواله²، والتي تجعل منه غير قادر على دفع الضرائب المطالب بها، فيلجأ إلى طلب التخفيض أو إرجاء الدفع. وعليه فإن النزاع الضريبي حسب هذا الرأي يمكن تعريفه على أنه كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية³.

أما عن المفهوم الضيق للنزاع الضريبي فإنه يقتصر على الخلاف الذي ينشأ بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص ربط الضريبة وتحصيلها منهم⁴، أي أن النزاع الضريبي بهذا المفهوم يقتصر على الخلاف الذي يحدث بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص قيمة الضريبة وتحصيلها، وعليه فإن النزاع الضريبي بهذا المفهوم ينشأ بخصوص⁵:

* المطالبة باستدراك الأخطاء المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي أو تصفية دين الضريبة من طرف الإدارة الضريبية؛

* إغفال الإدارة عن حق استفادة المكلف من أحكام التشريع الضريبي المتعلقة بالإعفاءات أو الإمتيازات التفضيلية؛

* تملص المكلف بالضريبة من دفع قيمة الضرائب المفروضة والمستحقة عليه وتماطله في عملية دفعها.

المحور الثاني: طرق حل المنازعة الضريبية وواقع الفصل فيها في الجزائر

أولاً- طرق حل المنازعة الضريبية في الجزائر: يتم حل النزاع الضريبي بالطرق المبينة أدناه.

1- النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الضريبية: أو جب قانون الإجراءات الجبائية على المكلف الذي يريد محاكمة الإدارة الضريبية بخصوص الضرائب المفروضة عليه أو عملية التحصيل أو الإستفادة من الأحكام التشريعية وجوب مباشرة النزاع الضريبي برفع شكواه أمام الإدارة الضريبة وبالضبط أمام الإدارة الضريبية حسب الحالة⁶، وفي إطار ذلك تم تحديد الآجال⁷ وشروط رفع الشكاية (التظلم) أمام الإدارة الضريبية والتي تتمثل في⁸:

* وجوب تقديم شكاوى منفردة عن كل ضريبة، وكذا وجوب ذكر نوع الضريبة المعترض عليها في التظلم؛

* ذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت فيه الضريبة المعترض عليها، أو إرفاق التظلم بوثيقة تثبت مبلغ الإقطاع أو الدفع في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول؛

* تضمين التظلم عرضاً ملخصاً للأسباب والأدلة التي تثبت وجود تأسيس قانوني لموضوع التظلم؛

* توقيع التظلم من طرف المكلف، وإذا قُدم من طرف وكيل فإنه ملزم بإظهار وكالة قانونية مسلمة من الإدارة الضريبية مصادق عليها من مصالح البلدية، ويستثنى من ذلك المحامين المسجلين في النقابة الوطنية للمحامين؛

* يتوجب على كل صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ له موطناً في الجزائر؛

* تقديم طلب تأجيل الدفع للضرائب المتنازع فيها ضمن الطلبات في التظلم المرفوع شريطة تقديم ضمانات حقيقية تكفل تحصيل هذه الحقوق، وإذا لم تتوفر الضمانات فالمكلف ملزم بدفع 30% من قيمة الضرائب المتنازع فيها.

2- النزاع الضريبي أمام لجان الطعن: إن المكلف الذي لم يرضيه القرار الصادر من طرف الإدارة الضريبية الفاصلة في موضوع التظلم المقدم أمامها وفي ظل الآجال القانونية يمكنه اللجوء إلى رفع تظلمه إلى لجان الطعن في حالة الرفض الكلي أو القبول الجزئي لمضمون التظلم. يلجأ المكلف إلى إحدى لجان الطعن التالية:

أ- لجان الطعن الولائية: يتوجب على المكلف رفع تظلمه إلى لجنة الطعن الولائية إذا كان قيمة الحقوق والغرامات من الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال أقل أو تساوي (20.000.000 دج)¹⁰.

ب- لجان الطعن الجهوية¹¹: توجد على المستوى الوطني 09 مديريات جهوية للضرائب¹²، وكل مديرية جهوية يتبع لها عدد معين من المديريات الولائية للضرائب¹³، ترفع أمام هذه اللجان التظلمات التي يتجاوز مجموع مبالغ الضرائب المفروضة والغرامات الناتجة عنها (20.000.000 دج) وتقل عن سبعين (70.000.000 دج)¹⁴.

ج- لجنة الطعن المركزية¹⁵: والتي توجد على مستوى وزارة المالية، هذه اللجنة تفضل في النزاعات الضريبية التي تكون بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى إذا كان¹⁶:

* الطعن (التظلم) مقدم من طرف مكلف بالضريبة تابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي سبق وأن أصدر مديرها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي لمضمون التظلم؛

* التظلمات التي يفوق مبلغها الإجمالي من الضرائب المطالب بها وما يرتبط بها من غرامات (70.000.000 دج) والتي سبق وأن صدر بخصوصها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

ج- النزاع الضريبي أمام القضاء: إذا لم يُنصف المكلف أمام الإدارة الضريبية أو لجان الطعن يمكن له أن يباشر دعواه أمام المحكمة الإدارية، ومما تجدر الإشارة إليه أن المكلف غير مجبر بالمرور على لجان الطعن، وإنما تركت له الحرية في اللجوء إليها من عدمه، والمكلف بالضريبة الذي يريد مباشرة الدعوى الضريبية عليه أن يتقيد بالآجال القانونية الممنوحة له وهي 04 أشهر والتي يبدأ سريانها من تاريخ تبليغ قرار الرفض الكلي أو الجزئي لموضوع الشكوى¹⁷، إضافة إلى وجوب توفر شروط رفع الدعوى والمتمثلة في الصفة والمصلحة وذلك حتى تقبل دعواه¹⁸، مع استثناء الشروط المتعلقة بعرضة افتتاح الدعوى والمدينة في المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا- واقع المنازعات الضريبية في الجزائر:

1- حجم النزاعات الضريبية المرفوعة أمام المديريات الولائية ومديرية كبريات المؤسسات ونسبة معالجتها: من خلال الجدول أدناه يتضح أنه خلال الفترة 2010-2014 فإن حجم النزاعات المرفوعة أمام المديريات الولائية للضرائب في تناقص مستمر فقد كانت في سنة 2010 حوالي 8709 شكوى، وانخفضت إلى 83544 شكوى في 2011، ليستمر التناقص ويبلغ على التوالي 72388، 71718، 66645 شكوى خلال السنوات 2012، 2013، 2014. ونفس الأمر يمكن تعميمه بخصوص المنازعات المرفوعة أمام مديرية كبريات المؤسسات ما عدا الإرتفاع المسجل بخصوص سنتي 2011، 2012، فقد بلغت الشكاوى 456، 444، 670، 623، 565 شكوى خلال السنوات من 2010 إلى 2014 على التوالي. إن مصالح إدارة الضرائب لم تستطع رفع نسبة المعالجة بخصوص الشكاوى المرفوعة أمامها، وذلك ما يظهر من الجدول الموالي.

الجدول رقم 01: نسبة معالجة النزاعات الضريبية خلال الفترة 2010 - 2014

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات
66645	71718	72388	83544	87090	المنازعات أمام المديرية الولائية للضرائب (01)
55586	60607	59825	70600	73038	عدد الملفات المعالجة (02)
%83,40	%84,50	%82,64	% 84,50	% 83,86	نسبة المعالجة 01/02
565	623	670	544	456	المنازعات أمام مديرية كبريات المؤسسات (03)
296	235	289	173	155	عدد الملفات المعالجة (04)
%52,38	%37,72	%43,13	%31,80	%33,99	نسبة المعالجة 03/04

المصدر: من إعدادنا اعتمادا على إحصائيات منشورة بالموقع الإلكتروني:

www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/contentieux_ar.pdf

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن إدارة الضرائب لم تعالج كل القضايا النزاعية المرفوعة أمامها حيث لم تتعدى نسبة المعالجة على مستوى المديرية الولائية للضرائب 84,50 %، وتتنخفض هذه النسبة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات رغم أن عدد المنازعات الضريبية على مستواها يعد قليلا. إن نسب المعالجة لا تمثل دائما قبول طلبات المكلف، بل هناك نسبة كبيرة للرفض (الكلي أو الجزئي) للشكاية كما يبدو أدناه.

جدول رقم 02: طبيعة القرارات المتخذة بشأن النزاع الضريبي على مستوى DWI خلال الفترة 2010-2014

النسبة 1/4	القبول الكلي (4)	النسبة 1/3	الرفض الجزئي (3)	النسبة 1/2	الرفض الكلي (2)	عدد القضايا المعالجة (1)	السنوات
%16,63	12150	%23,61	17248	% 59,74	43640	73038	2010
%19,18	13545	%24,36	17199	%56,45	39856	70600	2011
%21,90	13105	%23,57	14101	%54,52	32619	59825	2012
%20,88	12656	%25,11	15219	%54	32732	60607	2013
%22,28	12389	%25,60	14234	%52,10	28963	55586	2014

المصدر: من إعدادنا اعتمادا على إحصائيات منشورة بالموقع الإلكتروني:

www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/contentieux_ar.pdf

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة الرفض الكلي للشكاوى المرفوعة من طرف المكلفين أمام (DWI) تشكل نسب عالية فهي تتجاوز خلال الفترة 2010-2014 ما نسبته 50%، وإذا ما تم إضافة نسبة الرفض الجزئي والتي بمقتضاها يتم قبول وإجابة المكلف على جزء من طلباته فإن هذه النسبة تصبح تفوق 77% كنسبة رفض كلي أو جزئي لمجموع الشكاوى

المرفوعة من طرف المكلف، وتبقى نسبة القبول الكلي تمثل نسب متدنية إذ لا تتعدى في مطلق الأحوال ما نسبته 22,28% وذلك ما تم تحقيقه في سنة 2014، ويعود ارتفاع نسبة الرفض الكلي والجزئي لمضمون الشكاوى حسب رأينا إلى:

* مديريات الضرائب الولائية تعتبر خصما وحكما في نفس الوقت، فهي التي تصدر قرار فرض الضريبة وتحصيلها، وهي الناظرة في الطعن المرفوع من طرف المكلف، إذ لا يمكن إصدار قرار والتراجع عنه في نفس الوقت؛

* كثرة الملفات النزاعية المرفوعة أمام إدارة الضرائب ونقص التعداد البشري لدراسة وتخصيص مضمون الشكاوى؛

* أن أغلب المكلفين أصحاب الشكاوى لا يقدمون المبررات القانونية المقبولة التي تؤدي إلى قبول شكاوهم.

جدول رقم 03: طبيعة القرارات المتخذة بشأن النزاع الضريبي على مستوى DGE خلال الفترة 2010-2014

السنوات	القضايا المعالجة (1)	الرفض الكلي (2)	النسبة 1/2	الجزئي (3)	الرفض الكلي (4)	النسبة 1/4
2010	155	62	40%	14	79	50,96%
2011	173	72	41,61%	47	54	31,21%
2012	289	53	18,33%	27	209	72,31%
2013	235	51	21,70%	16	168	71,48%
2014	296	138	46,62%	79	79	26,68%

المصدر: من إعدادنا اعتمادا على إحصائيات منشورة بالموقع الإلكتروني:

www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/contentieux_ar.pdf

من الجدول أعلاه نلاحظ أن نسب القبول لموضوع الشكاوى النزاعية من طرف (DGE) تعتبر مرتفعة مقارنة بما هو موجود في المديريات الولائية، فنجد نسبة القبول الكلي قد بلغت في سنة 2012 ما يساوي 72,31% من مجموع النزاعات المرفوعة ونفس الأمر بالنسبة لسنة 2013، حيث بلغت النسبة 71,48%، إلا أننا نلاحظ أن سنة 2014 قد عرفت نسبة رفض كلي معتبرة قدرت ب 46,62% من إجمالي النزاعات لتلك السنة، ويعود ارتفاع نسبة القبول للنزاعات الضريبية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات حسب رأينا إلى:

* قلة القضايا النزاعية المرفوعة أمام المديرية، الأمر الذي يجعل من فحصها وتخصيصها يتصف بالدقة؛

* إن المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات هو المكلفين الكبار، وفي العادة فإنهم يستعينون بخبراء ومستشارين جباةين بخصوص النزاع الضريبي المرفوع.

2- النزاعات الضريبية على مستوى لجان الطعن وطبيعة قراراتها:

أ- لجان الطعن بالدائرة: تم استحداث هذه اللجنة بموجب قانون المالية لسنة 2007¹⁹، وحذفت بموجب قانون المالية 2016، الذي حدد لجان الطعن في اللجنة الولائية والجهوية والمركزية²⁰. لقد كانت هذه اللجنة تفصل في القضايا المرفوعة من طرف المكلفين لما لا يتجاوز مبلغ الضرائب والرسوم ما قيمته 2.000.000 دج والتي سبق وأن أصدرت إدارة الضرائب بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي²¹. فمن خلال الجدول أدناه يظهر لنا عدد الشكاوي المرفوعة أمام هذه اللجان وكذا نسبة معالجتها وطبيعة القرارات المتخذة في هذا الشأن.

جدول رقم 04: النزاعات المرفوعة أمام لجان الطعن بالدائرة ونسبة الفصل فيها خلال الفترة 2010-2014.

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
عدد النزاعات (1)	18735	17409	14825	14562	14067
عدد القضايا المعالجة (2)	10650	9985	6951	6945	6897
نسبة المعالجة 1/2	% 56,84	% 57,35	% 46,88	47,69	% 49,02
الرفض الكلي (3)	7187	5916	4151	4045	4309
النسبة 2/3	%67,48	%59,24	%59,71	%58,24	%62,47
القبول الجزئي (4)	3462 ²²	2820	1892	1789	1860
النسبة 2/4	%32,50	% 28,24	% 27,21	% 25,75	% 26,96
الرأي بالإعفاء (5)		1249	864	941	649
النسبة 2/5		% 07,17	% 05,82	%13,45	% 09,40

المصدر: من إعدادنا اعتمادا على إحصائيات منشورة بالموقع الإلكتروني:

www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/contentieux_ar.pdf

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه ليس كل الطعون النزاعية المرفوضة من طرف المديرية الولائية يتوجه أصحابها بطعن إلى لجان الطعن، فمن خلال بيانات الجدول رقم 02، 04 أعلاه نلاحظ أنه هناك عدد معتبر من التظلمات لم يرفع المكلفون بشأنها طعنا إلى لجنة الدائرة، فعدم الإستمرار في النزاع الضريبي يشكل نسبا معتبرة، وهذا يعني أن المكلف قد لجأ مباشرة إلى القضاء أو أنه لم يتابع النزاع الضريبي بخصوص تظلمه، ورغم كل ذلك نسجل من خلال الجدول رقم 04 أعلاه أن نسبة معالجة القضايا النزاعية لم تتجاوز في أحسن الأحوال 57,35% وذلك في سنة 2011، أما عن طبيعة القرارات المتخذة فالقرارات الخاصة بالرفض الكلي تمثل النسبة الغالبة ضمن كل القرارات المتخذة خلال الفترة 2010-2014.

ب- لجان الطعن بالولاية: من خلال بيانات الجدول رقم 05 أدناه نلاحظ أن عدد الملفات النزاعية المرفوعة أمام اللجان الولائية للطعن يعد أقل مقارنة بما هو موجود على مستوى لجان الطعن بالدائرة، إذ أن النسبة الكبيرة من النزاعات الضريبية موضوعها لا يفوق 02 مليون

دج، فمن خلال بيانات الجدول أدناه نلاحظ أنه رغم انخفاض عدد الطعون المقدمة للجان الولائية للطعن إلا أنها لم تفصل فيها بالكامل، فمن خلال بيانات الجدول أدناه نلاحظ أن نسبة دراسة الطعون المرفوع أمام هذه اللجان شكل أعلى نسبة معالجة في سنة 2013 أين بلغت نسبة معالجة الطعون 73,40 %، غير أنه في باقي السنوات النسبة تراوح مكانها بين 40,90% مسجلة في سنة 2012 و 56,97% مسجلة في سنة 2010. ومن جهة أخرى فإن آراء الرضا الكلي سجلت نسب معتبرة، فقد بلغت في سنة 2010 ما نسبته 70,73%، وهي أعلى نسبة رفض مسجلة، غير أن الإستثناء سجل سنة 2013 أين بلغت قرارات الرضا نسبة 32,66%، ومن جهة أخرى فإن نسب القبول الجزئي أو الإعفاء تبقى تسجل نسب متدنية ماعدا ما تم تسجيله سنة 2013 أين تم قبول 566 طلب بالإعفاء الكلي وهو ما يمثل نسبة 51,78 % من مجموع الطعون المعالجة.

جدول رقم 05: النزاعات المرفوعة أمام لجان الطعن الولائية ونسبة الفصل فيها خلال الفترة 2010-2014.

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
عدد النزاعات (1)	2573	1961	1511	1489	2050
عدد القضايا المعالجة (2)	1466	1019	618	1093	840
نسبة المعالجة 1/2	56,97 %	51,96 %	40,90 %	73,40 %	40,97 %
الرفض الكلي (3)	1037	610	378	357	464
النسبة 2/3	70,73 %	59,68 %	61,16 %	32,66 %	55,23 %
القبول الجزئي (4)	23 429	309	182	170	252
النسبة 2/4	29,26 %	30,32 %	29,44 %	15,55 %	30 %
الرأي بالإعفاء (5)		100	58	566	124
النسبة 2/5		09,81 %	09,38 %	51,78 %	14,76 %

المصدر: من إعدادنا اعتمادا على إحصائيات منشورة بالموقع الإلكتروني:

www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/contentieux_ar.pdf

ج- لجنة الطعن المركزية: تختص هذه اللجنة بالفصل في النزاعات التي ليست من اختصاص اللجان الولائية ولجان الدائرة، سوف نتطرق إلى عدد النزاعات المرفوعة أمام هذه اللجنة وكذا نسبة المعالجة للنزاعات الضريبية، إضافة إلى طبيعة القرارات المتخذة بشأن هذه النزاعات ونسبة كل نوع من إجمالي النزاعات المفصول فيها.

جدول رقم 06: النزاعات المرفوعة أمام اللجنة الولائية للطعن ونسبة الفصل فيها خلال الفترة 2010-2014.

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
عدد النزاعات (1)	729	385	326	378	427
الطعون التابعة لـ DWI	684	274	221	260	287
طعون التابعة لـ DGE	45	84	105	118	140
عدد النزاعات المعالجة (2)	109	118	68	92	106
النسبة 1/2	% 14,95	% 30,64	% 20,85	% 24,33	% 24,82
قرار الرفض الكلي (3)	84	83	43	46	47
النسبة 2/3	% 77,06	% 70,33	% 63,23	% 50	% 44,33
القبول الجزئي (4)	21	28	15	39	46
النسبة 2/4	% 19,26	% 23,72	% 22,05	% 42,39	% 43,39
الرأي بالإعفاء (5)	4	7	10	7	13
النسبة 2/5	% 03,84	% 05,93	% 14,70	% 07,60	% 12,26

المصدر: من إعدادنا اعتمادا على إحصائيات منشورة بالموقع الإلكتروني:

www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/contentieux_ar.pdf

من خلال بيانات الجدول أعلاه نجد أن نسبة معالجة لجنة الطعون المركزية للنزاعات المعروضة عليها تشكل نسب متدنية، إذ لم تتجاوز في أحسن الأحوال 30,64% وذلك في سنة 2011، إلا أنه ما تجدر الإشارة إليه أن نسبة المعالجة المسجلة في سنة 2010 لا تعبر عن الواقع، إذ في ذات السنة تم إرجاع 386 طعن إلى المديرات الولائية للضرائب وذلك تطبيقا لما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009²⁴، حيث تم تعديل اختصاصات لجان الطعن من حيث قيمة الحقوق المتنازع فيها، إذ أنه أصبح من اختصاص لجنة الطعن بالدائرة النزاعات التي يقل فيها مجموع الحقوق والغرامات 02 مليون دج، أما لجنة الولاية فتختص بالنظر في النزاعات التي تتراوح فيها قيمة الحقوق والغرامات بين 02 مليون و20 مليون دج، أما اللجنة المركزية فتختص بالنظر في الطعون التي يتعدى قيمة الحقوق والغرامات فيها 20 مليون دج²⁵، وهذا نتيجة حتمية طالما أن لجان الطعن المركزية قبل صدور قانون المالية التكميلي 2009 كان من اختصاصها النظر في الطعون التي يفوق مبلغ الحقوق والغرامات فيها 10 مليون دج، أما اللجنة الولائية فتختص بالنظر في الطعون التي يفوق مبلغ الحقوق والغرامات فيها عن 500 ألف دج ويقل عن 02 مليون دج، ولجنة الدائرة تختص بالنظر في الطعون التي تقل مجموع الحقوق والغرامات فيها موضوع الطعن عن 500 ألف دج²⁶.

ومن بيانات الجدول رقم 07 أعلاه نلاحظ أن الطعون التي عولجت بالرفض الكلي تمثل نسب عالية من إجمالي الطعون المعالجة، وتبقى الطعون التي عولجت بقبول طلبات المكلف

(الإعفاء الكلي) تمثل نسبة صغيرة جدا إذا ما تم مقارنتها بتلك المسجلة بخصوص حالة الرفض الكلي أو القبول الجزئي.

المحور الثالث: آثار المنازعات الضريبية وسبل التقليل منها

أولا- آثار المنازعات الضريبية: إن ارتفاع النزاعات الضريبية يثقل كاهل الإدارة الجبائية من خلال الوقت المخصص لمعالجة هذه النزاعات، وليس الأمر مرتبط فقط بعدد النزاعات الضريبية، إذ أن تماطل الإدارة الضريبية بالفصل فيها أو الفصل بالرفض الكلي سوف ينعكس على أداء النظام الضريبي، وكل يولد الكراهية بين المكلفين والإدارة الضريبية، كما أن طول مدة الفصل في النزاع الضريبي ومقابلة طلبات الطعون بالرفض يزيد من العدائية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية صاحبة الولاية والإختصاص كمرحلة أولى بالفصل في النزاع الضريبي.

إن العدالة مبدأ من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها أي نظام ضريبي، فكثرة النزاعات بين المكلف والإدارة سواء كانت ناتجة عن حالات العسر التي تلاحق بالمكلف أو من خلال النزاعات المرتبطة بالوعاء والتحصيل، ناهيك عن الإقرار بالرفض الكلي لطلباته حتما سوف يأجج الكراهية تجاه الضريبة والإدارة الضريبية.

إن انتشار العداوة بين المكلف والإدارة الضريبية سوف ينعكس على تحقيق الأهداف المالية للنظام الضريبي، ورغم أن النزاع الضريبي لا يوقف الدفع إلا أنه بإمكان المكلف صاحب التظلم الاستفادة من حق إرجاء الدفع سوء كان النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الضريبية أو على مستوى لجان الطعن، إذ يمكن للمكلف صاحب التظلم المرفوع أمام المديرية الولائية أن يطلب تأجيل الدفع من خلال دفع 30% من قيمة الضرائب المتنازع فيها إذا تعلق الأمر بالنزاع الضريبي الناتج عن إجراء المراقبة الجبائية²⁷، وقبل أن تعدل أحكام هذه المادة في سنة 2017 كان يسمح للمكلف بدفع ما قيمته 20% فقط من قيمة الحقوق المتنازع فيها²⁸، ويزداد الأمر تعقيدا إذا ما نظرنا إلى ما جاء به قانون المالية لسنة 2017 من خلال نصه على أنه يمكن إرجاء الدفع دون دفع أي تسبيق بخصوص النزاع الضريبي الناتج عن ازدواج ضريبي أو أخطاء مادية مثبتة في حساب الضريبة²⁹.

ثانيا- سبل التخفيف من المنازعات الضريبية: من أجل التخفيف من المنازعات الضريبية المرفوعة أمام الإدارة الضريبية أو لجان الطعن نقترح بعض الحلول التي تراها تسهم في التخفيف من المنازعة الضريبية:

1- حفاظا على مصلحة المكلفين ومصلحة الدولة ممثلة في إدارة الضرائب، ومن أجل الوقوف على قدم المساواة بين الطرفين نرى أنه من الضروري أن لا يتم الإبقاء على الإدارة الضريبية تكصم وقاضي حل للنزاع، إذ لا يمكن أن تكون إدارة الضرائب هي مصدر القرار الذي يقوم المكلف برفع تظلمه بشأنه أمامها، فالأجدر إيجاد حلا لهذه المعضلة وذلك من خلال إسناد هذا الأمر إلى هيئات محايدة لا تكون لها علاقة بإصدار القرار موضوع النزاع.

2- إن توسيع نظام الضريبة الجزافية الوحيدة يجعل من المشاكل تتوسع بين الإدارة والمكلف، فهذا النظام يتيح للمكلف حرية التصريح، وبما أن الخاضعين لهذا النظام لا يملكون

محاسبة منتظمة فإنه من الصعوبة أن تقوم إدارة الضرائب بمراجعة الأسس التي يبنى عليها تحديد رقم الأعمال، إذ يمكن لها إذا كانت تحوز على معلومات تكشف وجود نقص في التصريحات أن تقوم بذلك وفق ما هو موجود في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري³⁰. ويرجعنا إلى المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها تنص أن مفتش الضرائب يقوم بمراقبة التصريحات ويطلب من المكلف تبريرات كتابية، كما يمكن له دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة الجبائية. إن تطبيق مضمون هذه المادة في مجال الضريبة الجزائرية الوحيدة يعد أمرا صعبا، نظرا إلى أن المكلفين الخاضعين لهذا النظام لا يملكون محاسبة منتظمة يتم الرجوع إليها، بل إن القانون يلزمهم بمسك سجل مرقم ومؤشر عليه من طرف المصالح الجبائية يتضمن تليخيصا سنويا وتسجيلا مفصلا لكل مشترياتهم المدعومة بالقواتير وكل المستندات المدعومة، كما يجب مسك سجل مرقم ومؤشر عليه تسجل فيه المبيعات، أما بالنسبة للممارسين لتأدية الخدمات فإنه يتوجب عليهم حيازة دفتر يومي يتم التسجيل فيه يوميا بيوم بمجل الإيرادات المهنية³¹.

3- مواصلة تبسيط النظام الضريبي ورفع شفافيته، وذلك من خلال النشر الواسع للتعليمات والقرارات ذات الصلة بالجانب الضريبي، وذلك من أجل إطلاع أكبر عدد ممكن من المكلفين على كل مستجدات النظام الضريبي.

4- مراجعة بعض النصوص المنظمة للنزاع الضريبي، وعلى سبيل المثال نجد المشرع ينص صراحة على أن سكوت لجان الطعن وعدم ردها في هذه الأجال القانونية (04 أشهر) يعتبر رفضا ضمنيا، وهذا الأمر غير مقبول لأنه يشجع هذه اللجان على عدم معالجة هذه الطعون في الأجل الممنوح لها سواء كان ذلك عمدا أو نظرا لكثرة عدد الملفات. وفي هذا الإطار نرى أن يتم تعديل المادة 81 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث تلزم لجان الطعن أن سكوتها يعتبر قبولا ضمنيا وليس رفضا ضمنيا، وذلك من أجل حماية مصالح المكلفين وحث هذه اللجان على الفصل في أكبر عدد ممكن من الطعون المرفوعة أمامها.

5- بغية عدم تفاقم الملفات النزاعية على مستوى إدارة الضرائب أو على مستوى لجان الطعن، خاصة ما تعلق منها بمخزون بالشكاوى من السنة (ن-1) فلا بد من تفعيل نصوص التشريع الضريبي الموجودة خاصة ما تعلق بلجان الطعن، حيث أن القانون يجبر هذه اللجان على الاجتماع بصفة دورية وذلك على الأقل مرة في الشهر³²، وعليه فن غير الممكن أن نجد ذلك الكم الهائل من الملفات غير المعالجة، وعلى هذا نقترح أن ترفع لجان الطعن تقاريرها الشهرية إلى وزارة المالية من أجل مراقبة مدى جديتها في أداء واجبها الذي استحدثت من أجله.

الخلاصة:

من خلال ما تناولناه في هذا البحث توصلنا إلى العديد من النتائج التي يمكن تذكرا أهمها فيما يلي:

* إن رفع التظلم في إطار النزاع الضريبي يخضع إلى العديد من الشروط التي تعد واجبة لقبوله، كما أن القانون حدد الأجال الموضوعة أمام المكلف صاحب التظلم وكل جهة ناظرة في النزاع الضريبي بدقة والتي لا يمكن تجاوزها؛

* إن عدد القضايا النزاعية المرفوعة أمام المديرية الولائية للضرائب تعرف تناقصا مستمرا

خلال الفترة 2010-2014، ورغم ذلك إلا أن نسب معالجة هذه الشكاوي تعد منخفضة، ومن جهة أخرى فإن قرارات الفصل بالرفض الكلي للشكاوي النزاعية تمثل نسبة معتبرة،

* تعرف لجنة الدائرة مقارنة بلجان الطعن الأخرى عددا كبيرا من التظلمات النزاعية المرفوعة أمامها على عكس اللجنة المركزية للطعن واللجان الولائية؛

* تمثل قرارات القبول الجزئي أو الإعفاء الكلي على مستوى المديرية الولائية للضرائب أو مديرية كبيرات المؤسسات أو لجان الطعن ضئيلة جدا مقارنة بعدد الطعون المفصول فيها وكذا مقارنة بقرارات الرفض الكلي من طرف هذه الجهات الناظرة في النزاع الضريبي.

* ينعكس تنافق النزاعات الضريبية سواء من حيث العدد أو من حيث ارتفاع قرارات الرفض الكلي على أداء النظام الضريبي خاصة ما تعلق منه بتحقيق الأهداف المالية للضريبة طالما أن القانون الجبائي يتيح إمكانية إرجاء الدفع لقيمة الحقوق المتنازع فيها.

* تؤثر كثرة النزاعات الضريبية وعدم جدية الفصل فيها إلى تولد الشعور بالظلم في نفوس المكلفين بالضريبة الأمر الذي يؤدي بهم إلى الإيمان بعدم عدالة النظام الضريبي المطبق عليهم وبالتالي إمكانية تبرهم من دفع الضرائب المفروضة عليهم أو حتى إخفاء أذشطتهم التي من المفروض فرض الضرائب عليها.

قائمة الهوامش والمراجع:

- 1- كوسة فوضيل: الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 07.
- 2- أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 09.
- 3- خيرري عثمان فريز فرج عبد العال: إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الإتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012-2013، ص 08.
- 4- خيرري عثمان فريز فرج عبد العال: مرجع سبق ذكره، ص 09
- 5- كوسة فوضيل: الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سبق ذكره، ص 09.
- 6- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الإجراءات الجبائية، 2017، المادتان 70، 71 منه.
- 7- بخصوص الآجال فقد بينتها المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تكون كإطار عام إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حدوث الأحداث الموجبة لهذا النزاع ماعدا في حالة النزاع الضريبي المرتبط بقرار صادر من الإدارة الضريبية إثر طلب استرداد الرسم على القيمة المضافة فتكون الآجال قبل انقضاء 04 أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ القرار.
- 8- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، 2017، مرجع سبق ذكره، المواد 73-75 منه.
- 9- لا أكثر تفصيل حول تشكيلة اللجنة الولائية للطعن أنظر المادة 81 مكرر من قانون

- الإجراءات الجبائية، طبعة 2017.
- ¹⁰ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الإجراءات الجبائية، 2017، مرجع سبق ذكره، المادة 81 مكرر منه.
- ¹¹ - لأكثر تفصيل حول تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن أنظر المادة 81 مكرر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2017.
- ¹² - نتواجد هذه المديرية الجهوية بكل من: الشلف، بشار، البلدية، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة ووههران.
- ¹³ - لأكثر تفصيل حول الإختصاص الإقليمي لكل مديرية جهوية أنظر المواد من 03 إلى 17 من القرار المؤرخ في 24 ماي 2007 والمحدد للإختصاص الإقليمي للمدرييات الجهوية والمديرية الولائية للضرائب.
- ¹⁴ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الإجراءات الجبائية، 2017، مرجع سبق ذكره، المادة 81 مكرر منه.
- ¹⁵ - لأكثر تفصيل حول تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن أنظر المادة 81 مكرر فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2017.
- ¹⁶ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الإجراءات الجبائية، 2017، مرجع سبق ذكره، المادة 81 مكرر منه.
- ¹⁷ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الإجراءات الجبائية، 2017، مرجع سبق ذكره، المادة 82 منه.
- ¹⁸ - القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة 13 منه.
- ¹⁹ - القانون رقم 24/06 المؤرخ في 26/12/2016، المتضمن قانون المالية 2007، المادة 50 منه المحدثه للمادة 81 مكرر من ق إ.ج.
- ²⁰ - القانون رقم 18/15 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، المادة 27 منه.
- ²¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، المادة 81 مكرر منه.
- ²² - عدد الملفات المعالجة في هذه الحالة تشمل القبول الجزئي وكذا الرأي بإعفاء المكلف من الضرائب.
- ²³ - هذا العدد يشمل القبول الجزئي والرأي بالإعفاء من الضرائب والحقوق المطالب بها.
- ²⁴ - الأمر 01/10 المؤرخ في 26 أوت 2010، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المادة 24 منه.
- ²⁵ - القانون 21/08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، المادة 43 منه.
- ²⁶ - القانون رقم 24/06 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، مرجع سبق ذكره، المادة 50 منه.
- ²⁷ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، 2017، مرجع سبق ذكره، المادة 74 فقرة 01 منه.
- ²⁸ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، 2016،

- المادة 74 منه.
- ²⁹- القانون رقم 14/16 المؤرخ في 28/12/2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017،
المادة 46 منه، المعدلة للمادة 74 من ق ض م ر م.
- ³⁰- نفس المرجع، المادة 13 منه المعدلة لأحكام المادة 282 مكرر 02 من قانون
الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ³¹- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الإجراءات الجبائية، 2017، مرجع
سبق ذكره، المادة الأولى منه.
- ³²- نفس المرجع، المادة 81 مكرر منه.