

الطعن الإختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات

قوانين المالية لغاية 2018

The Optional Appeal In The Tax Law At The Light Of New
Developments Of Financial Laws Until 2018

تاريخ القبول: 2019/01/21

تاريخ الإرسال: 2018/06/26

2018، وتحديدًا فيما تعلق بأنواعها وتغيير تسمياتها واختصاصاتها وتشكيلاتها وصولاً للإجراءات أمامها وكذا الطبيعة القانونية للآراء الصادرة عنها.

الكلمات المفتاحية: المكلفون بالضريبة؛

إدارة الضرائب؛ اللجان.

Abstract:

Among the phases of grievance before the tax administration and the stage of appeal before the judiciary, the Algerian legislator created what is known as the appeal before the administrative committees and made the choice to go through this stage a right for taxpayers. But the provisions and procedures of this optional appeal have known continuous changes in the various financial laws. According to the study, our aims was to access to the extent of importance and magnitude of the role that this elective stage poses for challenging the taxpayer in the face of tax administration when the dispute arises with it, therefore, subject of the research will be installed the concept of these committees as is new until the issuance of 2018 Finance Law,

يحي بدائية (باحث دكتوراه) (*)

جامعة باتنة 1- الحاج لخضر

yahia.bedairia@gmail.com

ملخص:

بين كل من مرحلة التظلم أمام الإدارة الضريبية ومرحلة الطعن أمام القضاء أوجد المشرع الجزائري ما يعرف بالطعن أمام اللجان الإدارية، وجعل من خوض غمار هذه المرحلة أمر اختياري بيد المكلفين بالضريبة، إلا أن أحكام وإجراءات هذا الطعن الاختياري عرفت تغييرات مستمرة عبر قوانين المالية، وعليه كان الهدف من هذه الدراسة محاولة الوصول إلى مدى أهمية وحجم الدور الذي تشكله هذه المرحلة الاختيارية للطعن كضمانة للمكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب عند نشوء النزاع معها، وسينصب بحثنا على معرفة مفهوم هذه اللجان وكل ما أستجد بشأنها لغاية صدور قانون المالية لسنة

(*) - المؤلفُ المُراسِل: يحي بدائية،

yahia.bedairia@gmail.com

well as the legal nature of the opinions issued by them.

Keywords: the taxpayers; tax administration; the committees.

specifically as it relates to their types and changing their names, terms of reference and formations in order to reach the proceedings as

مقدمة:

عادة ما تحرص أغلب التشريعات على وضع عدة طرق لفض المنازعات ذات الطبيعة الفنية لغرض إضفاء نوع من الثقة بين أطرافها، ومن أبرزها المنازعة الضريبية، وفي ذات السياق كرس المشرع الجزائري ما يعرف بإجراء الطعن أمام اللجان الإدارية في المادة الضريبية كآلية لفض المنازعة الضريبية والقضاء عليها في مهدها بالسبل الإدارية من خلال التظلم الإداري أو الطعن أمام هذه اللجان والحيلولة دون وصولها لجهات القضاء

ونظرا لأهمية هذه اللجان في التشريعات المقارنة لما تتسم به في تحقيق سرعة الفصل في المنازعات نظرا لعدم حاجة أعضائها وتشكيلاتها المتخصصة فنيا لإحالة موضوع النزاع للخبراء مما يحقق ربح الوقت والجهد وقدر من التوازن بين كل من مصالح الطاعن والإدارة، ومن هذا المنطلق سينصب هدف دراستنا حول بيان النظام القانوني لهذه اللجان في التشريع الجزائري والوقوف على دورها في حل النزاع وتقريب وجهات النظر بين الأطراف المتخاصمة وكذا مواطن الخلل والغموض التي قد تعتري النصوص التشريعية المتعلقة بها

وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد تناول عدة أنواع من اللجان الإدارية من خلال قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم⁽¹⁾، منها لجان المصالحة في مادة التسجيل كلجان توفيق قبل نشوء قرار فرض الضريبة، ولجان إلتماس العفو المنوطة بطلبات المكلفين للتخفيف من عبء الضرائب المفروضة عليهم بطرق قانونية لا خلاف فيها، غير أنهم يؤسسون إلتماساتهم نظرا لحالة عوزهم وضيق حالهم، وعليه فإن موضوع بحثنا يتعلق بلجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال وذلك لإرتباط هذا النوع من اللجان بدراسة الطعون المتعلقة بأهم قرارات الفرض الضريبي بعد إستنفاذ المعنيين بها لإجراء التظلم المسبق أمام إدارة الضرائب



ونظرا لتطور الاحكام المتعلقة بهذه اللجان وتفرقتها وإختلافها عبر مجموعة هامة من قوانين المالية المتلاحقة، وأبرزها ما استجد مؤخرا بشأنها خاصة ضمن قوانين المالية للسنوات 2016⁽²⁾، 2017⁽³⁾ و2018⁽⁴⁾، ستتمحور إشكالية بحثنا حول مدى نجاعة آلية الطعن أمام اللجان في تقريب وجهات النظر بين الأطراف المتنازعة وفض النزاع المطروح أمامها

وسيكون ذلك من خلال مايلي:

معرفة الإطار القانوني لهذه اللجان فيما تعلق بتنظيمها وماهية اختصاصاتها وتشكيلها وكذا الطبيعة القانونية لقراراتها

وهل حقق وجودها مصلحة للمكلف من خلال ضمان حق المناقشة والدفاع وسرعة الفصل، وهل حقق مصلحة للإدارة من خلال ممارستها نوع من الرقابة الذاتية على قراراتها، وهل ساهمت في تقليص أيلولة المنازعات إلى القضاء

وللإجابة على هذه الإشكالية والتساؤلات المتفرعة عنها تم تقسيم بحثنا إلى مبحثين، الأول حول مفهوم واختصاصات لجان الطعن من خلال مطلبين نوضح في الأول تعريفها وأنواع هذه اللجان مع بيان الفروقات الجوهرية بينها، ونتناول في الثاني اختصاصاتها، وأما المبحث الثاني فسنسلط الضوء من خلاله على تشكيلة هذه اللجان وإجراءات الطعن أمامها وسير أعمالها وطبيعة آرائها، وسيكون ذلك عبر ثلاث مطالب الأول حول تشكيلتها والثاني يخص الإجراءات أمامها والثالث حول الطبيعة القانونية لآرائها

المبحث الأول: مفهوم واختصاصات لجان الطعن في المادة الضريبية

سنتناول هذا المبحث عبر مطلبين، الأول نتعرض فيه لمفهوم لجان الطعن وأما الثاني فسيكون حول اختصاصات لجان الطعن موضوع الدراسة

المطلب الأول: مفهوم لجان الطعن في المادة الضريبية

لمعرفة مفهوم لجان الطعن في المادة الضريبية والتفرقة بينها، سنتناول هذا المطلب عبر فرعين يكون الأول حول تعريف لجان الطعن وأما الثاني فحول أنواعها

الفرع الأول: تعريف لجان الطعن

يرى البعض أن لجان الطعن الإدارية تمثل فكرة مبتدعة في إجراءات المنازعات الضريبية، لجأت التشريعات من خلالها إلى تنظيم نوع من التعاون بين إدارة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة بهدف تقريب وجهات النظر من جهة، ومن جهة أخرى حماية المكلفين بالضريبة عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم⁽⁵⁾، فهناك من يرى أن المنازعة الضريبية تتميز بإجراءات نوعية، يبدو أنها موجهة أساسا إلى تضادي كثرة النزاعات القضائية، وعلى رأس هذه الإجراءات النوعية التظلم المسبق، والتظلم أمام اللجان الإدارية المختصة⁽⁶⁾..

ويرى الأستاذ نويري عبد العزيز أن إنشاء هذه اللجان في الجزائر قد جاء للحد من الإشكالات التي تقع بين المكلف بدفع الضريبة وإدارة الضرائب أو لإيجاد الحلول المناسبة عند عدم اتفاق المكلف مع إدارة الضرائب⁽⁷⁾.

وهناك من ينظر إلى أن تمكين المكلفين بالضريبة من عرض نزاعاتهم على لجان إدارية متخصصة، يرجع في الأساس إلى عدم المساواة بين المكلفين والإدارة الضريبية، نظرا للمركز القانوني الأقوى لهذه الأخيرة، ولما يتميز به القانون الجبائي من طابع السلطة العامة وبشكل أكبر بكثير من القانون الإداري عموما⁽⁸⁾.

وكما أن المقصود بالطعن الضريبي أمام لجنة الطعن في بعض التشريعات المقارنة هو منازعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه أمام لجنة الطعن، التي تلتزم بإصدار قرارها الفاصل في الطعن قبل اللجوء للقضاء، ومما يترتب على طعن المكلف أمام هذه اللجنة عدم لجوئه للقضاء لحين صدور قرارها وإعلانه به⁽⁹⁾.

ولم يعرف المشرع الجزائري لجان الطعن بل إكتفى بالنص على إمكانية الطعن أمامها عند رفض شكوى المكلف من طرف إدارة الضرائب، وذلك بحسب ما ورد ضمن الفقرة الأولى من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، وكما جعل من إجراء الطعن أمام اللجان من خلال المادة 81 فقرة 2 من نفس القانون موقفا لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية لحين صدور قرار اللجان أو إنقضاء آجال فصلها

الفرع الثاني: أنواع لجان الطعن

تناول المشرع الجزائري أنواع متعددة من اللجان الإدارية تمثلت فيما يلي:

1- لجان التوفيق:

وهي عبارة عن لجان محدثة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، ويكمن دورها في محاولة التوفيق بين مصالح إدارة الضرائب من جهة، ومصالح المكلف بضرية التسجيل من جهة أخرى وذلك قبل صدور جدول الضريبة⁽¹⁰⁾.

وقد عرفها المشرع الجزائري بإسم لجان التوفيق من خلال نص المادة 102 من قانون التسجيل قبل تحويل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية، ضمن المادة 38 مكرر 2 منه، وفي حين سماها المشرع في النص المقابل باللغة الفرنسية **commission de conciliation** بمعنى لجنة المصالحة

وبالتالي فإن هذا النوع من اللجان دوره تقريب وجهات النظر أثناء مرحلة تمهيدية تتمثل في مناقشة أساس الضريبة فيما بين المكلف بها وإدارة الضرائب قبل ربط الضريبة، وفي هذه المرحلة لا وجود لنزاع بالمعنى القانوني نظرا لعدم صدور قرار الفرض الضريبي

2- لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)

تختص هذه اللجان بحسب المادتين 92 و173 فقرة 3، من قانون الإجراءات الجبائية بالطلبات أو بالأحرى بالإلتماسات الرامية إلى:⁽¹¹⁾

- الإعفاءات من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف من عبئها، والتي يكون المكلفون بها في حالة عوز أو ضيق حال تجعلهم عاجزين عن إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العامة.

- وكما نصت المادة 94 من نفس القانون على أن تبث هذه اللجان أيضا في طلبات قابضي الضرائب الملتمس بها جعل الحصص غير القابلة للتحويل في حكم عديمة القيمة والإبراء من المسؤولية⁽¹²⁾.

فنظام تخفيف الضريبة أو ردها هو رخصة للإدارة الضريبية تتمتع بسلطة تقديرية في إجرائها وتقدير ملاءمتها، ولا تعد بأي حال حقا للمكلف⁽¹³⁾.

وبالتالي فإن هذه اللجان في حقيقة الأمر غير معنية بالتظلمات والشكاوى النزاعية وإنما منوطة بطلبات وإلتماسات المساعدة من إدارة الضرائب للتخفيف من أعباء ضريبية مفروضة ومؤسسة بطرق قانونية لا نزاع فيها ، ولإدارة الضرائب سلطة تقدير ذلك

3- لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال (موضوع الدراسة)

ورد بالمادة 49 من قانون المالية لسنة 2007⁽¹⁴⁾ ، أنه بإمكان المكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مصالح إدارة الضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة ، وبالتالي فالمكلف بالضريبة له الاختيار في اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان من عدمه ، وقد اختلفت أنواع هذه اللجان عبر التعديلات الواردة بقوانين المالية كان آخرها وأهمها بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 ، والمعدلة للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، والتي تناولت الأنواع التالية من اللجان:⁽¹⁵⁾

- لجنة الولاية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال
- اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال

- اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال

ونظرا لإختلاف هذا النوع من اللجان وتميزها نتناول فيما يلي إختصاصها

المطلب الثاني: إختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال

بالرجوع إلى مجال إختصاص هذه اللجان من خلال المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 ، نجد أن الأمر مرهون بطبيعة الضريبة محل الطعن وبموضوع الطعن ومبلغ الضريبة محل الطعن⁽¹⁶⁾ ، إضافة للهيئة الإدارية المختصة بتسيير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة⁽¹⁷⁾ .



وبالاعتماد على المعايير السابقة الذكر، يتحدد اختصاص هذه اللجان، والتي نظمها المشرع عبر ثلاثة أنواع متمثلة في كل من لجنة الولاية، اللجنة الجهوية، واللجنة المركزية

الفرع الأول: اختصاص لجنة الولاية

كان أول إنشاء لها بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969 على مستوى البلدية⁽¹⁸⁾، وذلك إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1994⁽¹⁹⁾، والذي أعاد إحداثها على مستوى الدائرة، وبتعديل المادة 81 مكرر فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، تم إحداثها على مستوى الولاية، وفيما تعلق باختصاصها الجديد فقد أصبحت تبدي رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي⁽²⁰⁾.

وقد قلص المشرع من دور هذه اللجنة عما كان عليه الحال سابقا، حيث كانت مؤهلة أيضا لإصدار رأيها بشأن الطلبات التابعة للاختصاص الولائي والرامية إلى الحصول من السلطة الإدارية على تخفيض أو تخفيف الضرائب المقررة قانونا⁽²¹⁾.

الفرع الثاني: اختصاص اللجنة الجهوية

كان أول إنشاء لها على مستوى المجالس الشعبية الولائية، قبل أن يتحول الأمر فيما بعد على مستوى الولاية، وبتعديل المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 تحولت إلى اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال والتي تختص بإبداء الرأي حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي⁽²²⁾.

وفي هذا الصدد نلاحظ أن المشرع الجزائري قد قلص من مجال اختصاص هذا النوع من اللجان، حيث كانت هذه الأخيرة عند أول إنشاء لها تختص أيضا ب:

- الطعون التي كانت محل رفض من قبل اللجنة البلدية للطعون في الضرائب المباشرة والتي نصت عليها سابقا المادة 18 فقرة 2، من قانون المالية لسنة 1998⁽²³⁾

- وتؤهل لجنة الولاية حينها أيضا لإصدار رأي بشأن طلبات العفو

- وكما كانت مختصة بتحديد الربح ورقم الأعمال بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الإداري، وذلك في حالة خلافهم مع إدارة الضرائب حول أرقام أعمالهم وأرباحهم السنوية، وكما كانت الإدارة الضريبية ملزمة بإحالة النزاع على اللجنة في هذه الأحوال بحسب المادة 459 من قانون المالية لسنة 1986⁽²⁴⁾.

الفرع الثالث: اختصاص اللجنة المركزية

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيا حول:⁽²⁵⁾

- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي سبعة ملايين دينار (70.000.000 دج)، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي

وقد كانت سابقا مختصة أيضا بالطعون التي كانت موضوع رفض من قبل لجنة الطعن بالولاية وكذا إصدار الرأي بشأن طلبات العفو⁽²⁶⁾.

ومما سبق ذكره حول اختصاص هذه اللجان، نجد أنه عرف تغيرا مستمرا، وقد برز هذا التغير في الجانب الموضوعي أحيانا من خلال إشمال مجال الاختصاص أحيانا لأنواع معينة من الضرائب دون غيرها، كالرسوم المماثلة للضرائب المباشرة في بعض الحالات وإدخال المشرع للرسوم على القيمة المضافة في مرحلة ما، وبعدها التوسع من خلال قانون المالية لسنة 2016 ليشمل الطعن كل أنواع الرسوم على رقم الأعمال والتي يعتبر أبرزها وأوسعها انتشارا ما يعرف بالرسم على القيمة المضافة، وكما تجلى التغيير في تقليص مجال اختصاص اللجان على إثر إلغاء إمكانية الطعن التدرجي أمام اللجان فيما بينها، وكما أن المشرع جعل هذه اللجان غير مختصة بطلبات العفو أو ما يعرف بالطعن الولائي، وعمل أيضا على تغيير الهياكل والمستويات الإدارية التي وجدت على مستواها هذه اللجان حين أول إنشاء لها.



المبحث الثاني: تشكيلة لجان الطعن والإجراءات أمامها وطبيعة آرائها

أحدثت أحكام قوانين المالية للسنوات 2016، 2017 و2018 فارقا جوهريا في تشكيلة هذه اللجان والإجراءات أمامها مقارنة بكل القوانين السابقة

المطلب الأول: تشكيلة لجان الطعن

تختلف طبيعة تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال بحسب كل منها، وسنتناولها كما يلي:

الفرع الأول: تشكيلة لجنة الولاية

بملاحظة ما انتهت إليه تشكيلة هذه اللجنة، نجد أن المشرع أسند رئاستها إلى محافظ حسابات بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016⁽²⁷⁾ على خلاف الأمر سابقا (رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة، وقبلها كان يعين قاض لرئاستها)، وأضاف لأعضائها ممثلا عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة 48 من قانون المالية 2017⁽²⁸⁾، وبصودر قانون المالية لسنة 2018⁽²⁹⁾ ومن خلال المادة 51 منه، أضاف ممثلا عن المديرية الولائية للتجارة وممثلا عن المديرية الولائية للصناعة وآخر عن غرفة التجارة والصناعة للولاية.

الفرع الثاني: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن

بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، أسندت رئاستها لخبير محاسب على خلاف الأمر سابقا حيث كانت تسند لقاض⁽³⁰⁾، وقد كانت تضم سابقا عدد لا بأس به من الأعضاء الدائمين والذين يتم إختيارهم من طرف الجمعيات والإتحادات المهنية، وقد غلب المشرع جانب الإدارة في تشكيلتها ككل مرة إضافة لعضوية إدارة الضرائب فيها وكذا مسكها لأمانة اللجنة وفي هذا الصدد تجدر الإشارة أنه يستوجب تزويد عضوية اللجان بأشخاص مختصين أجانبا عن إدارة الضرائب للوصول إلى التطبيق الجيد والفعال لنصوص قوانين الضرائب.

الفرع الثالث: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

من خلال التعديلات الواردة بحسب المواد 27، 48 و51 من قوانين المالية للسنوات 2016، 2017 و2018 على التوالي⁽³¹⁾، أسند المشرع رئاسة اللجنة لوزير المالية أو



ممثله المفوض قانونا إضافة إلى عضوية إدارة الضرائب وكذا مسك أمانة اللجنة من طرفها وتخلي أيضا عن عضوية خبير محاسب وعوضه بممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة مع العلم أن هذا الأخير تابع إداريا لوزارة المالية، وكما نلاحظ أن أغلب أعضاء باقي التشكيلة كلهم من جانب الإدارة، وفي ظل غياب التمثيل الكافي للمكلفين بالضريبة

المطلب الثاني: الإجراءات أمام اللجان

لتوضيح جملة الإجراءات أمام اللجان قمنا بتقسيمها إلى إجراءات أولية متعلقة بعملية الطعن في حد ذاتها، ومن ثم إجراءات سير عملها لغاية صدور آرائها

الفرع الأول: إجراءات الطعن أمام اللجان

أحاط المشرع هذا النوع من الطعون بجملة من الإجراءات والشروط نوردتها فيما يأتي:

1- آجال تقديم الطعون: شهدت هذه الآجال تعديلات مستمرة، فقد أوجب المشرع في البداية تقديمها في أجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الإدارة.⁽³²⁾، وبصدور قانون المالية لسنة 2007 وضمن المادة 40 منه تم تمديد هذا الأجل لشهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة⁽³³⁾، وبموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2009 تحول لأربعة أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار إدارة الضرائب⁽³⁴⁾.

وباعتقادنا أن هذا الأجل الجديد يعد طويلا نظرا لكون الطعن إختياريا بالنسبة للمكلف وغير ملزم له

2- إنتقاء الطعن أمام اللجان مع رفع الدعوى أمام القضاء: بحسب المادة 80 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن للمكلف بالضريبة الطعن أمام اللجان بعد رفع دعواه أمام الجهات القضائية المختصة، فإختياره للدعوى القضائية يحرمه من الطعن أمام اللجان⁽³⁵⁾.

3- توجيه الطعون: نصت المادة 80 فقرة 4، على أن توجه وترسل الطعون بحسب الحالة، إلى رؤساء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة⁽³⁶⁾.



4- شكل ومحتوى الطعون: نصت المادة 80 في فقرتها الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية بعد تعديلها بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2012، على أن ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون، وتخضع للقواعد المنصوص عليها في المادتين 73 و75 من هذا القانون⁽³⁷⁾، وهي القواعد نفسها المتعلقة بالشكوى أمام إدارة الضرائب.

الفرع الثاني: إجراءات سير عمل اللجان

وتتلخص هذه الإجراءات في كفاءات إجتماع لجان الطعن وحضور الأطراف وسير أمانة هذه اللجان إلى غاية صدور آرائها

1- إجتماع اللجان: نصت المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 على أن تجتمع لجان الطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر⁽³⁸⁾، ولا يصح اجتماع اللجان إلا بحضور أغلبية أعضائها

إلا أننا نلاحظ أن المشرع لم يبين نوع هذه الأغلبية.

2- حضور الأطراف: بحسب المواد 26، 27 و28 من قانون المالية لسنة 2006، تستدعي اللجان المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم وتبلغهم الاستدعاء قبل عشرين يوماً من تاريخ إجتماعها⁽³⁹⁾.

3- صدور آراء اللجان: بعد الاطلاع على حيثيات النزاع وما تم التحقيق فيه من خلال تقارير إدارة الضرائب وكذا أوجه الطعن والاستنتاجات التي آفأها المكلف بالضريبة، تتم الموافقة على آراء اللجان بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً⁽⁴⁰⁾.

بالإضافة إلى شرط التصويت على آراء اللجان بأغلبية الأعضاء الحاضرين، أحاط المشرع آراء اللجان بجملة أخرى من الشروط، نوردتها فيما يأتي:

أ- آجال الفصل: نصت المادة 81 فقرة 2، من قانون الإجراءات الجبائية بعد تعديلها بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007، على أن تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل (04) أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة⁽⁴¹⁾.

ويعتبر هذا الأجل معقولا بغية إعطاء الوقت الكافي لأعضاء اللجان للإطلاع على
طعون المكلفين ودراستها

ب - **تعلييل آراء اللجان:** أكد المشرع من خلال المادة 81 فقرة 3، من قانون
الإجراءات الجبائية على تعليل آراء اللجان من خلال توضيح الأسباب التي بنيت عليها،
وألزمها في حالة عدم المصادقة على تقرير إدارة الضرائب أن تحدد قيمة مبالغ
التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للمكلف صاحب الطعن

ج- **التوقيع على آراء اللجان وتبليغها:** بحسب آخر تعديل يتعلق بهذه الجزئية والذي
ورد ضمن المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، فإنه يتم التوقيع على آراء اللجان من
طرف رئيس كل منها، ويتم تبليغها إلى إدارة الضرائب وللمكلف كما يأتي:

- **إلى إدارة الضرائب:** بالنسبة لآراء لجنة الولاية واللجنة الجهوية، تبلغ هذه الآراء
التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، إلى المدير الولائي للضرائب، في أجل
عشرة أيام (10) أيام ابتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجان، في حين كان التبليغ سابقا
يطال رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، بحسب الحالة، وأما
بالنسبة لآراء اللجنة المركزية للطعن فتبلغ آراؤها بحسب الحالة إلى المدير الولائي
المختص أو إلى مدير مديرية كبريات المؤسسات، في أجل عشرين يوما (20) ابتداء من
تاريخ إختتام أشغال اللجنة⁽⁴²⁾.

- **إلى المكلف بالضريبة:** نصت المادة 81 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية بعد
تعديلها بموجب المادة 26، من قانون المالية 2016، على ما يلي⁽⁴³⁾: " ... وتبلغ
التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من
طرف الرئيس، ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير
مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد، ابتداء من
تاريخ استلام رأي اللجنة..."، وقد أناط المشرع هذه المرة مهمة التبليغ بكل من مدير
مديرية كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب فقط ولم يدرج كل من رئيس
مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى كما هو الحال في السابق، وكما أن
المشرع هذه المرة وبموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2018، حدد بداية إنطلاق
هذا الأجل⁽⁴⁴⁾، على خلاف الأمر سابقا.



المطلب الثالث: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن

يشير موضوع الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن عدة إشكالات تتمحور حول الماهية القانونية لهذه الآراء ومدى إلزاميتها للمخاطبين بها، بالإضافة إلى مبرر إضفاء المشرع للرقابة الإدارية من طرف إدارة الضرائب على هذه الآراء، بالرغم من أنها طرف أساسي في صنعها، عدا كونها طرفاً في النزاع أساساً، وسنحاول معالجة هذه الإشكالات حسب الأوجه المذكورة فيما يلي:

الفرع الأول: الماهية القانونية لآراء اللجان

ورد ضمن نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابقاً، أن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة كما أطلق على تسميتها حينها، تبدي رأياً بخصوص الطعون المقدمة أمامها، وعند إدراج الأحكام المتعلقة بلجان الطعن ضمن قانون الإجراءات الجبائية، تناول هذا الأخير ما يفيد أن هذه اللجان تبدي رأياً بحسب نص المادة 81 فقرة 1، وفي حين نجده يستعمل مصطلح القرار في نفس المادة وضمن الفقرة الثانية منها والأمر ذاته ضمن الفقرات 3 و4 من نفس المادة ولم يتغير تعبير المشرع بالرغم من التعديلات المتواترة على هذه المادة خاصة من خلال التعديلات الأخيرة ضمن المادتين 26 و50 من قانوني المالية لسنتي 2016 و2018 على التوالي⁽⁴⁵⁾.

فقد جعل من هذه اللجان تبدي الآراء تارة وتارة أخرى تصدر القرارات ومن هذا المنطلق تساءل الكثير من الباحثين حول إمكانية اعتبار هذه الآراء قرارات إدارية أم لا؟، والاختلاف شاسع جداً إذا ما اعتبرنا أن ما تصدره اللجان قرارات إدارية، فيجوز في هذه الحالة الطعن فيها أمام القضاء، أما إذا اعتبرناها مجرد آراء، فإنه لا يمكن الطعن في الآراء أمام القضاء

الفرع الثاني: مدى إلزامية آراء اللجان

هناك من اعتبرها مجرد آراء تتخذ من أجل تحقيق المصالحة بين المكلف وإدارة الضرائب، كما يوجد من اعتبرها آراء إستشارية لتقريب وجهات النظر بين أطراف النزاع⁽⁴⁶⁾، وكما أن هناك من اعتبر آراء هذه اللجان ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة

للمكلف بالضريبة وذلك قبل التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 1997، في حين أصبحت غير ملزمة لإدارة الضرائب أيضا بعد هذا التعديل⁽⁴⁷⁾.

وكما أن قانون الإجراءات الجبائية وبموجب التعديل الوارد عليه ضمن المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007⁽⁴⁸⁾، نصت المادة 81 فقرة 4 منه، على أنه عندما يعتبر رأي اللجان غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواربي للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك.

وبموجب تعديل المادة 81 في فقرتها الرابعة بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016، نصت هذه الأخيرة على إعتبار آراء اللجان نافذة بإستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، وكما أفادت أيضا أنه عندما يصدر رأي اللجنة مخالف صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ للشاكي⁽⁴⁹⁾، وعليه يتضح جليا أن آراء هذه اللجان غير ملزمة تماما أو بالدرجة الكافية لإدارة الضرائب.

الفرع الثالث: رقابة إدارة الضرائب على آراء اللجان والطعن فيها

نصت المواد من 29 إلى 31 من قانون المالية لسنة 1997 على تأجيل تنفيذ قرارات اللجان إذا رأت إدارة الضرائب أنها مخالفة لقانون الضرائب أو غير مؤسسته⁽⁵⁰⁾، وفي حين إستعمل المشرع ضمن أحكام قانون المالية لسنة 2007 مصطلح تعليق تنفيذها، وفي كلتا الحالتين تقوم إدارة الضرائب برفع طعن ضد الآراء الصادرة عن اللجان إلى القضاء في غضون الشهر الموالي لتاريخ صدور هذه الآراء، وأكدت ذلك سابقا التعلية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب فور صدور التعديل بقانون المالية 1997⁽⁵¹⁾.

ومن منطلق هذه التعديلات حينها منح المشرع لإدارة الضرائب سلطة الرقابة على آراء اللجان، إلا أن عدم قيام إدارة الضرائب بالطعن في آراء اللجان حين رفضها وتعليق تنفيذها يجعل هذه الآراء سارية المفعول لمصلحة المكلف بالضريبة فور إنقضاء آجال الطعن فيها قضائيا.



إلا أنه وبموجب أحكام قانون المالية لسنة 2016 وعلى إثر تعديل المادة 80 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية ألغى المشرع إجراء تعليق إدارة الضرائب لآراء اللجان والطعن فيها أمام القضاء المختص، ومكثها من إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنها، على أن يبلغ هذا القرار للشاكي ودون أن يبين حتى آجال تبليغه، وعليه أصبح المكلف يواجه قرارين إداريين صادرين عن إدارة الضرائب، الأول حين رفض شكواه والثاني عند إصدار إدارة الضرائب قرارها برفض قرار اللجنة المختصة المطعون أمامها من طرفه.

وبالتالي فرغم أن المشرع قد سعى من خلال هذه اللجان الإدارية لمنح فرصة لحل منازعات الضرائب أمام جهات محايدة للفصل فيها تحقيقا للعدالة الضريبية⁽⁵²⁾، إلا أنها في حقيقة الأمر لم تكن محايدة من خلال تمييزها للإدارة الضريبية فيما سبق ذكره

خاتمة:

تعتبر لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال جهات طعن إختياري متاحة للمكلف بالضريبة لمراجعة قرارات إدارة الضرائب، وهي لجان مستقلة وغير تابعة لإدارة الضرائب، على خلاف لجان التوفيق ولجان الطعن الولائي، وأبرز ما توصلنا إليه من خلال هذه الدراسة تجسد في جملة من النتائج والاقتراحات، نوردها فيما يأتي:

- فيما تعلق بالنتائج:

- تم تقليص إستقلالية وحياد هذه اللجان عبر تعديلات قوانين المالية، حيث غلب المشرع ضمن تشكيلاتها تمثيل جهات الإدارة على تمثيل المكلفين بالضريبة، وكذا غياب جهة القضاء كما كان معمول به عند أول إنشاء لها إضافة لافتقارها للكفاءات المختصة بموضوع النزاع الضريبي كالخبراء الجبائيين
- إختزال إجراء الطعن أمام هذه اللجان على النزاعات المرتبطة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال دون الضرائب الغير مباشرة وحقوق التسجيل والطابع بالرغم من أن المشرع يهدف إلى توحيد المادة الإجرائية الضريبية ضمن قانون موحد للإجراءات الجبائية



- تقليص إختصاصات اللجان من خلال إلغاء إمكانية الطعن التدرجي فيما بينها ، بالإضافة إلى عدم تمكينها من نظر طلبات العفو الضريبي كما في السابق.
- إختصاص هذه اللجان محدود وطبيعة آرائها غير واضحة ، بحيث يمكن إلغاؤها من طرف إدارة الضرائب عند مخالفتها للقانون ، وإدارة الضرائب هي من تقدر وتحدد هذه المخالفة بالرغم من أنها عضو فيها وخصم في الوقت ذاته ، ومن دون تحديد المشرع لأي جزء في حالة خطأ إدارة الضرائب في تقديراتها ، مما يجعلها تتميز بصفة الخصم والحكم في آن واحد.
- الطبيعة القانونية لآراء هذه اللجان سواء من حيث ماهيتها أو مدى إلزاميتها للمخاطبين بها تجعلها لا ترقى لمرتبة القرارات الإدارية.
- وعليه نقتراح التوصيات التالية:
- سحب عضوية إدارة الضرائب من تشكيلات اللجان لكونها طرفا في المنازعة الضريبية
- تفعيل دور اللجان من خلال عدم تمكين إدارة الضرائب من إلغاء آرائها ، وخلق آلية جديدة لمواجهة عدم قانونية هذه الآراء ، كلجوء الإدارة إلى القضاء الاستعجالي بهذا الشأن.
- إعادة النظر فيما تعلق باستقلالية اللجان من خلال إسناد رئاستها إلى جهات محايدة لأطراف النزاع عموما كالجهاز المنتخب أو إلى جهة القضاء ، وخاصة بالنسبة للجنة المركزية للطعن نظرا لأهمية الطعون المطروحة أمامها.
- إثراء تشكيلات اللجان بالكفاءات ذات الصلة بالمجال الضريبي كالخبراء الجبائيين ، والعمل على زيادة تمثيل المكلفين بالضريبة بها من خلال إشراك النقابات المهنية وإتحادات التجار والمكلفين ضمن تشكيلاتها.
- تعميم مجال الطعن أمام اللجان إلى جميع أنواع الضرائب المباشرة وغير مباشرة والرسوم على رقم الاعمال وكذا حقوق التسجيل والطابع.
- إضفاء طابع الإلزام على آراء اللجان لترتقي لمرتبة القرارات الإدارية.

- توسيع إختصاصات هذه اللجان وتزويدها بالآليات القانونية اللازمة للقيام بدورها، حتى تتمكن حقيقة من فض المنازعات على مستواها وتحقق الهدف من إنشائها والمتمثل بالدرجة الأولى في تخفيف العبء على الجهات القضائية.

- وأخيرا تجدر الإشارة إلى أنه إذا لم يعمل المشرع على تفعيل دور هذه اللجان وإلزامية آرائها وتمتعها بالاستقلالية اللازمة للقيام بدورها، فمن الأفضل إستبدالها بآلية أخرى قد تكون أكثر نجاعة وفاعلية كالطعن التدرجي أو الرئاسي أمام إدارة الضرائب نفسها.

الهوامش:

- (1)- انظر الفانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، (جريدة رسمية عدد: 79 بتاريخ 23 ديسمبر 2001)
- (2)- الفانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، (جريدة رسمية عدد: 72 بتاريخ 31 ديسمبر 2015)
- (3)- الفانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، (جريدة رسمية عدد: 77 بتاريخ 29 ديسمبر 2016)
- (4)- الفانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، (جريدة رسمية عدد: 76 بتاريخ 28 ديسمبر 2017)
- (5)- حسين فريجه، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر: 2008، ص: 30
- (6)- أحمد محيو، المنازعات الإدارية (ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص: 147
- (7)- عبد العزيز نويري: " المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها"، مجلة مجلس الدولة، مجلس الدولة، الجزائر، 2006، العدد 8، ص-ص: 74-75
- (8)- Daniel Giltad, Juris Classeur Fiscal, Fascicule Fiscale Impôts Direct, Traité N°10, édition technique 1, Paris, P: 2.
- (9)- إبراهيم المنجي، الطعن بالنقض الضريبي، منشأة المعارف بالإسكندرية، ط1، 2006، ص: 87.
- (10)- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، عين مليلة: دار الهدى، الطبعة الثانية، 2008، ص: 70
- (11)- انظر كتاب قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2018
- (12)- انظر نفس المرجع



- Et voir l'instruction générale sur les procédures contentieuses, ministère des finances, direction générale des impôts, direction du contentieux, Alger, p 81
- (13) - محمد احمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص: 653.
- (14) - انظر القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، (جريدة رسمية عدد: 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2007)
- (15) - انظر القانون 15-18، السابق الذكر
- (16) - انظر نفس المرجع
- (17) - انظر المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها (جريدة رسمية عدد 59 بتاريخ 24 سبتمبر 2006)
- (18) - انظر الامر 68-654، المؤرخ في 30 ديسمبر 1968، المتضمن قانون المالية لسنة 1969، (جريدة رسمية عدد 106 بتاريخ 31 ديسمبر 1968)
- (19) - انظر المادة 90 من المرسوم التشريعي رقم 93-18، المؤرخ في 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، (جريدة رسمية عدد 88 بتاريخ 30 ديسمبر 1993)
- (20) - انظر القانون 15-18، السابق الذكر
- (21) - انظر المادة 4 من القرارات المؤرخة في 02 مارس سنة 1970، المتضمنة تعديل وتتميم القرارات المؤرخة في 06/10/1969، المتضمنة تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها (جريدة رسمية عدد 31 بتاريخ 03/10/1970)
- (22) - انظر القانون 15-18، السابق الذكر
- (23) - انظر القانون رقم 97-02، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، (جريدة رسمية عدد 89 بتاريخ 31 ديسمبر 1997)
- (24) - انظر القانون رقم 85-09، المؤرخ في 26 ديسمبر 1985، والمتضمن قانون المالية لسنة 1986، (جريدة رسمية عدد 56 بتاريخ 29 ديسمبر 1985)
- (25) - انظر القانون 15-18، السابق الذكر
- (26) - انظر المادة 3 من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969، السابق الذكر
- (27) - انظر القانون رقم 15-18، السابق الذكر
- (28) - انظر القانون رقم 16-14، السابق الذكر
- (29) - انظر القانون رقم 17-11، السابق الذكر
- (30) - انظر القانون رقم 15-18، السابق الذكر
- (31) - انظر قوانين المالية: 2016، 2017 و2018، السابق الذكر



- (32)- انظر المواد 359 فقرة 2، 360 فقرة 2 و361 فقرة 2 من الامر 101-76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (جريدة رسمية عدد: 102 بتاريخ 1976/12/22)
- (33)- انظر القانون رقم 24-06، السابق الذكر
- (34)- انظر القانون رقم 21-08، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، والمتضمن قانون المالية لسنة 2009، (جريدة رسمية عدد 74 بتاريخ 2008/12/31)
- (35)- انظر قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر
- (36)- انظر القانون نفسه
- (37)- انظر القانون رقم 16-11، المؤرخ في 2011/12/28، والمتضمن قانون المالية لسنة 2012، (جريدة رسمية عدد: 72 بتاريخ 2011/12/29)
- (38)- انظر القانون 18-15، السابق الذكر
- (39)- انظر القانون رقم 16-05، المؤرخ في 2005/12/31، والمتضمن قانون المالية لسنة 2006، (جريدة رسمية عدد 85 بتاريخ 2005/12/31)
- (40)- Voir: l'instruction générale sur les procédures contentieuses, op.cit, pp: 31-33
- (41)- انظر القانون رقم 24-06، السابق الذكر
- (42)- انظر القانون رقم 18-15، السابق الذكر
- (43)- انظر المرجع نفسه
- (44)- انظر القانون رقم 11-17، السابق الذكر
- (45)- انظر قانوني المالية لسنتي 2016 و2018، السابق الذكر
- (46)- انظر: حسين فريجه، المرجع السابق، ص: 53
- (47)- انظر: سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري: قسنطينة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2007-2008، ص ص: 74-75
- (48)- انظر القانون رقم 24-06، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، السابق الذكر
- (49)- انظر القانون رقم 18-15، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، السابق الذكر
- (50)- انظر القانون رقم 31-96، المؤرخ في 1996/12/30، والمتضمن قانون المالية لسنة 1997، (جريدة رسمية عدد: 85 بتاريخ: 31 ديسمبر 1996)
- (51)- انظر التعليم رقم 11 المؤرخة في: 1997/05/02، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص: 2.
- (52)- انظر انظر أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص: 106.