

ملخص:

أوكل التشريع الضريبي مهمة ربط الضريبة وتحصيلها، للإدارة الجبائية التي تمارس هذه السلطة التي تتولد عن تطبيق قانون الضرائب، إلا أنه غالباً ما ينشأ نزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بمناسبة تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها، فقد تنشأ المنازعة الضريبية بمجرد احتجاج و اعتراض المكلف بالضريبة عند تقدير الوعاء أو عملية حساب الضريبة، لذا منح المشرع سبلاً لهذا المكلف ليلجأ إليها كلما أحس بضياع حقه سواء عند ربطها أو عند تحصيلها متى كانت هذه الضريبة غير شرعية ومخالفة للقانون.

كلمات مفتاحية: الضريبة، المنازعة الضريبية، الوعاء، التحصيل.

Abstract:

Tax legislation entrusts the task of linking and collecting the tax to the tax administration that exercises this power that results from the application of the tax law, but a dispute often arises between the taxpayer and the tax administration on the occasion of identifying the tax pool or when it is collected, tax disputes may arise as soon as the taxpayer protests and objects to the tax. When estimating the container or the process of calculating the tax, so the legislator has granted means for this taxpayer to seek refuge whenever he feels that his right has been lost, either when it is linked or when it is collected when this tax is illegal and in violation of the law.

Keywords: Tax, tax dispute, container, collection.

شذرات قانونية**في****المنازعة الضريبية***Legal nuggets**in**the tax dispute***د. بغني شريف***

cherifbeghni@gmail.com

المركز الجامعي النعامية**(الجزائر)**

1. مقدمة:

تعد الضريبة من أهم إيرادات الدولة، فبالإضافة إلى أنها تساهم في تعبئة الخزينة العمومية، فهي تعبير عن مظهر لسيادة الدولة وواجب دستوري يفرض على المواطنين مساهمة منهم في الأعباء العامة، ونظرا للأهمية التي تكتسيها الضريبة أوكل المشرع الجبائي للسلطة العامة ممثلة في إدارة الضرائب، مهمة ربطها وتحصيلها وأحاط هذه الهيئة بمجموعة من السلطات والامتيازات العامة لأداء الوظيفة المنوط بها.

كما يلاحظ أن السلطة التشريعية تتدخل باستمرار ودوريا في تعديل التشريع الضريبي من خلال قوانين المالية لكل سنة مما جعل القوانين المتعلقة بالضريبة تعرف نوعا من التعقيد و صعوبة التفسير على أعوان الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة على حد سواء، مما يدفع الإدارة الجبائية إلى إصدار تعليمات لتفسير هذه التشريعات وكيفية تطبيقها، الشيء الذي يتصادم مع الممولين مما يربط خلافا بين الطرفين ومن ثم قيام نزاع ضريبي.

بما أن الإدارة الضريبية تمتاز بامتيازات السلطة العامة، لذلك وضعها القانون في مرتبة طرف قوي في العلاقة التي تجمعها مع المكلف بالضريبة، فيثور النزاع بين طرفي العلاقة الضريبية وتكون فيه الإدارة الجبائية في غالب الأحيان مدعى عليها ويقف الممول في موقف المدعى.

من خلال ما تقدم تطرح إشكالية: ما المقصود المنازعة الضريبية؟ وما هي أنواعها وأسبابها؟

2. مفهوم المنازعة الضريبية

أثناء مباشرة الإدارة الضريبية سلطتها في ربط الضريبة وتحصيلها، تنشأ علاقة متبادلة بين هذه الهيئة والمكلف بالضريبة، فتتمتع الإدارة الجبائية في هذه العلاقة بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة، ونظرا لتشعب مجالات التشريع الضريبي وخضوعه للعديد من التعديلات يجعل الإدارة الضريبية تقع في أخطاء في حساب الضريبة أو تتعسف في استعمال إجراءات المتابعة والتحصيل مما يدفع بالممول لرفض هذه الأعمال الإدارية ويقاومها، الشيء الذي يربط قيام نزاع ضريبي.

1.2 تعريف المنازعة الضريبية

المنازعة لغة من نزع الشيء نزعه نزعا، فهو منزوع ونزيع، ومنازعة الكأس معاطاته، قال الله تعالى: ﴿يَتَنَزَّعُونَ فِيهَا كَأْسًا لَا لَغْوٌ فِيهَا وَلَا تَأْتِيُمُ﴾¹، يتعاطون والأصل فيها يتجادبون، والتنازع التخاصم، وتنازع القوم أي اختصموا، وبينهم نزاع أي خصومة في الحق².

وتعرف المنازعة الضريبية في الفقه المالي على النحو التالي:

1.1.2 التعريف الفقهي

تتعدد معاني وتعريف المنازعة الضريبية عند فقهاء المالية على الشكل التالي:

1.1.1.2 في الفقه الفرنسي

يعرف الأستاذ لويس تروتاباس Louis TROTABAS المنازعة الضريبية على "أنها مجموعة الخلافات التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة عندما تمارس الإدارة صلاحياتها والقواعد القانونية للفصل فيها، حيث أن هذه القواعد يجب تقتصر خصوصا على الإجراءات الضريبية دون أن تتجاوزها إلى القواعد العامة في الإجراءات الإدارية"³.

يعرفها الأستاذ أندري هارتي André HEURTE بقوله: "أن المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب"⁴.

أما الأستاذ جون لمارك Jean LAMARQUE فيرى: "أن المقصود بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط

الإدارة الجبائية وجملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله⁵.

يرى الأستاذان جاك كروسكلود Jaques Grosclaude وفيليب مارشوسو Philippe Marchessou أن المنازعة الضريبية هي : "أعمال مجموعة القواعد التي تنظم صلاحيات الإدارة والضمانات التي يتوفر عليها المكلف بالضريبة طوال عملية فرض الضريبة، من تحديد الوعاء الضريبي إلى التحصيل مروراً بتصنيفاتها، أي أعمال الإجراءات الجبائية للعلاقات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة"⁶. أما الأستاذ ميشال بوفيه Michel BOUVIER أن المنازعة الضريبية: "تحويل عدوانية المشاكسة إلى علاقة فكرية، وهو أمر لا مفر منه بالتأكيد، وهذا ابتداء لأن قانون الضرائب بسبب تعقيد المتزايد، يؤدي إلى مشاكل في التفسير أكثر صعوبة في بعض الأحيان"⁷.

2.1.1.2 في الفقه العربي

يعرفها الأستاذ زكريا محمد بيومي: "المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تنزع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع، قد ربطت وفقاً للقانون واللوائح، أو لم تربط وفقاً لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة، فإنه يحكم برفعها كلية أو جزئياً"⁸.

أما في الفقه الجبائي الجزائري، فيرى الأستاذ سعد بن سحلي في تعريفه للمنازعة الضريبية "أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين، والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى"⁹.

يرى الدكتور محفوظ برحامي أن "المنازعة الضريبية هي الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها القانون الجبائي"¹⁰.

كما عرف الأستاذ محمد عاشور المنازعة الضريبية بأنها: "مجموعة الإجراءات القانونية العادية وغير العادية المعمول بها في النزاعات القائمة بين المكلف بالدفع وإدارة الضرائب، بمناسبة عمليات مراقبة الوعاء أو التحصيل الضريبي المفروض على المكلف بالضريبة"¹¹. من جانبنا، يمكن تعريف المنازعة الضريبية على أنها ذلك الخلاف الذي ينشأ بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بمناسبة قيام إدارة الضرائب بربط الضريبة والتصفيه، نتيجة امتناع المكلف بها عن دفع المبالغ المستحقة عليه، أو في حالة استعماله طرق تدليسية لتخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه.

من خلال استقراء التعاريف السابقة، يمكن القول أن هناك مفهومين للمنازعة الضريبية، مفهوم واسع لها يتمثل في الخلاف الذي يثور بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، عندما تقوم هذه الإدارة بمهامها المنوطة بها وفق القانون الضريبي، ومفهوم آخر ضيق يتمثل في ذلك الخلاف الذي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيه ويتعلق بحصر المكلفين، وربط الضريبة وتحصيلها وفق قانون الضرائب الذي تعهد لهذه الهيئة سلطة تطبيقه.

على ضوء التعاريف السابقة، فإن الدوافع المحركة للنزاع الضريبي يمكن حصرها في الأمور التالية¹²:

- حالة امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد المبلغ المفروض على عاتقه.
- تنشأ المنازعة في حالة تهرب المكلف بالضريبة، واستعماله طرق الغش والتدليس الضريبي.
- ينشأ النزاع بخصوص المطالبة باستدراك الأخطاء، في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية تحديد الوعاء والتصفيه، ترتكب أخطاء مادية أو مبالغاً في تقدير المبلغ المستحق، فيلتمس المكلف بالضريبة بموجب شكوى مراجعة واستدراك الأخطاء، وفي حالة الرد أو رفض الشكوى، يلجأ المكلف بالضريبة إلى القاضي الإداري.

2.1.2 موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية

لم يعط المشرع الجزائري تعريفاً للمنازعة الضريبية وترك هذه المهمة للفقه، غير أنه تطرق لشروطها وإجراءاتها، حيث خصص للمنازعات

الضريبة الباب الأول من الجزء الثالث المعنون بالإجراءات الخاصة بالمنازعات، في المواد من 70 إلى 142 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أن المشرع الضريبي وُلج مباشرة إلى أن الشكاوى تدخل في اختصاص الطعن النزاعي، المتعلقة بالضرائب والرسوم المعدة من قبل الإدارة الجبائية عندما يكون الغرض من هذه الشكاوى استدراك الأخطاء المرتكبة في تحديد وعاء الضريبة، وهو ما أشارت إليه صراحة المادة 70 من ق إ ج.

من خلال استقراء المادة السابقة والمادتين 92 و 93 من نفس القانون، يتجلى أن المشرع الضريبي الجزائري، أخذ بالمفهوم الواسع للمنازعة الضريبية حيث اعتبر أن طلبات التخفيض المقدمة من طرف المكلفين إلى المصالح الضريبية المختصة والتي تتعلق بالإعفاء من الضريبة المفروضة عليهم قانوناً أو التخفيف منها نتيجة حالة العوز أو ضيق الحال والتي تؤدي بهم إلى العجز عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة، أو حتى تلك التي يكون مضمونها الإعفاء والتخفيض من الزيادات والضرائب والغرامات الجبائية تكون من خلال تقديم شكوى إلى مدير الضرائب الولائي الذي يتبع له مكان فرض الضريبة بشرط إرفاقها بنسخة من الإعدار الصادر من الإدارة الضريبية أو ذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى، وعند النظر في هذه الشروط نجد أنها تتوافق مع الشروط المحددة لمنازعة الوعاء أو حتى التحصيل، إذ يشترط المشرع الجزائري وجوب تقديم شكوى أو تظلم إلى المصالح الضريبية صاحبة الاختصاص، كما يظهر من خلال مضمون المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية المشار إليها أعلاه أن التشريع الجزائري يقصد في هذا الخصوص أنه على المكلف أن ينازع الإدارة الضريبية بخصوص حالة العوز التي حلت به والتي أدت إلى عدم قدرته على الوفاء بدونه أن يقدم شكوى إلى الجهة الضريبية ذات الاختصاص من أجل النظر في طلباته ومحاولة تخفيف العبء الضريبي عليه الناتج إما عن عدم القدرة على التسديد أو عدم القدرة على مجازات الزيادة الحاصلة في الغرامات المفروضة على عدم التسديد¹³.

2.2 طبيعة المنازعة الضريبية

تأصيل طبيعة المنازعة الضريبية يقودنا مباشرة إلى الكشف عن القواعد القانونية الواجب تطبيقها في حالة النزاع الجبائي، وبالتالي فالقانون الضريبي يستمد الكل منه صلاحياته وسلطاته وليس القانون العام مثل باقي المنازعات الأخرى، فالإدارة الجبائية عند ربط الضريبة وتحصيلها وحتى عند النظر في الشكاوى المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة تنقيد بالنصوص الموضوعية والإجرائية للقانون الضريبي، وكذلك المكلف بالضريبة فمركزه القانوني الذي يبين من خلاله حقوقه وواجباته مصدرها القانون الضريبي، بل الأمر يتعدى إلى القاضي الذي ينظر في الدعوى الضريبية فمصدر سلطته القضائية نابع تحديداً من القانون الجبائي.

1.2.2 العلاقة الضريبية بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة

لم تعد العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية مبنية على الفكرة التعاقدية التي تقوم على أن الالتزام بدفع الضرائب مرتبط بالحصول على خدمات، وبالتالي فالعلاقة الضريبية يجب أن تبنى على معرفة كاملة بخصائص الضريبة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ومن ثم وضع علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي تكفل نجاحها، كما أن سلطة الإدارة الضريبية في ربط الضرائب وتحصيلها مستمدة من طبيعة الضريبة التي لم تقم على رابطة عقدية بين الإدارة والمكلف، وإنما نصوص القوانين التي تفرضها، وقد اتفقت غالبية التشريعات على ذلك، ومن الخصائص السياسية للمنظومة القانونية الضريبية أنها توفر للإدارة الجبائية معلومات مستمرة، وكذا جعلها تتمتع بصلاحيات واسعة، وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية¹⁴.

لا يكفي لاعتبار المنازعة الضريبية وجود طرف متمثل في الإدارة الجبائية، بل يجب أن تتعلق مباشرة بممارسة اختصاصها كسلطة ضريبية، وبالتالي فإن الدعوى التي يقيمها مالك العقار ضد الإدارة الضريبية لإخلائها من المبنى الذي تشغله وتزاول فيه سلطاتها لا تعد منازعة ضريبية لأن موضوعها هو مجرد نزاع على شغل الإدارة الضريبية للعين التي يملكها المدعي، أما إذا كانت المنازعة الضريبية تشمل الخلافات التي تنشأ بين الممول والإدارة الجبائية حين تباشر تلك الأخيرة اختصاصها كسلطة ضريبية، فإن تلك الخلافات هي موضوع المنازعة الضريبية وتعدد تلك الخلافات بتعدد العمليات الضريبية المتعاقبة التي تقوم بها الإدارة الضريبية من حصر لموالي الضريبة إلى ربط للضريبة

إنهاء إلى تحصيلها، ومن ثم فالمنازعة الضريبية تشمل المنازعات الناشئة عن العملية الضريبية بأكملها سواء أكانت في مرحلة الحصر أو الفحص أو تحصيل الضريبة، أما الحقوق التي ترصدها المرافق العامة الصناعية والتجارية والمهنية، أو مقابل تأدية الخدمات أي الأتاوى التي تستخدم حصيلتها في تمويل نفقات المرفق الذي يؤدي الخدمة سواء مقابل الانتفاع باستعمال الدومين العام أو رسوم النقابات المهنية، فلا تعتبر المنازعات المتعلقة بها من قبيل المنازعات الضريبية ما لم يقرر المشرع صراحة خلاف ذلك، وما لم تتوافر فيها صفة المنازعة الإدارية وليس الضريبية¹⁵.

2.2.2 القانون الواجب التطبيق على المنازعة الضريبية

تتميز المنازعة الضريبية عن غيرها من منازعات الأفراد بأن القانون الواجب التطبيق عليها هو القانون الضريبي وهو أحد فروع القانون العام، وبالتالي تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة واستخدام وسائل السلطة والقهر من ناحية، وبين حماية الأفراد من ناحية ثانية.

بالتالي حتى نكون أمام منازعة ضريبية، يجب أن يكون المرجع فيها القانون الضريبي أي أن الخلاف الناشئ بين طرفي المنازعة حول تفسير قانون الضريبة أو تأويله أو تطبيقه على الوجه الصحيح، ومن ثم لا تعتبر منازعة ضريبية تلك التي تتعلق بتفسير قوانين أخرى ولو كانت مرتبطة بالأعمال الضريبية التي تختص بها الإدارة الضريبية، كالمنازعة بين الإدارة والممول على إصداره شيكا لصالحها بدون رصيد، أو المنازعة بينهما على إصدار قرار إداري معيب يؤثر على المركز الضريبي للممول كقرار تعيين موقع المفتشية المختصة بمحاسبتها، أو تكليف موظف معين لفحص ملفه الضريبي، أو قرار نقل المفتشية من المقر القريب من سكنه إلى مكان آخر، أو تعديل اختصاصها، أما التعليمات والمنشورات الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية لموظفيها، فهي وإن كانت غير ملزمة من حيث الأصل إلا لهؤلاء الموظفين وحدهم، دون الممولين وممثليهم، ومن ثم فللممول أو ممثله أن يقدر الضريبة على خلاف هذه المنشورات أو التعليمات إذا رأى أنها لا تتفق مع صحيح القانون، أما إذا رأى فيها إنقاصا لحقوقه، أو ترتب عليه التزاما لا يقرره القانون، فله الحق في أن يطعن فيها أمام القضاء، كما لا يهم أن يكون الطرف الثاني في المنازعة الضريبية الممول، أي الشخص الخاضع للضريبة، وإنما يمكن أن يكون شخصا آخر، فردا أو جهة له مصلحة مباشرة في هذه المنازعة، كجهة العمل التابع لها الموظف حين تدخل طرفا في منازعة ضريبية بسبب خطأ الإدارة الجبائية في حساب ضريبة المرتبات على هذا الموظف باعتبارها الجهة التي يكلفها القانون الضريبي بحجز ضريبة المرتبات وتوريدها للمأمورية المختصة¹⁶.

3.2.2 القضاء المختص بالنظر في المنازعة الضريبية

يرجع الفضل لإسناد مهمة النظر في المنازعات الضريبية للقضاء الإداري إلى التشريع الفرنسي، فمن خلال استقرار تطور سلطة القاضي الإداري الفرنسي، نجد أنه أسندت منازعات الضرائب المباشرة في البداية إلى ما يسمى بمجالس الأقاليم Les conseils des préfetures حيث كانت تلك المجالس بمثابة المحاكم ذات الولاية العامة في النظر للمنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة، ثم صدر بعد ذلك في 28 ديسمبر 1959 قانون تم بمقتضاه إسناد اختصاص تلك المجالس إلى المحاكم الإدارية، وللممول الحق في الطعن في أحكام تلك المحاكم أمام مجلس الدولة الفرنسي، والذي كان بمثابة محكمة ثاني درجة أو محكمة الاستئناف، حيث تقف سلطة المحاكم الإدارية في الفصل في منازعات الضرائب والرسوم في بحث موضوع المنازعة، دون أن تمتد سلطتها إلى البحث والرد في الدفوع الفرعية المنبثقة عنها، إذ يجب إحالة تلك الدفوع إلى المحكمة العادية للفصل فيها وبوقف الفصل في المنازعة المعروضة على المحاكم الإدارية لحين فصل المحاكم العادية في تلك الدفوع¹⁷.

عليه، فمسألة تحديد جهة الاختصاص بالفصل في منازعات الضرائب أمر بالغ الأهمية من حيث كون هذه النزاعات تمس من جهة مصالح الخزينة العامة ومن جهة أخرى مصالح الأشخاص المكلفين بالضريبة، وعلى أساس أن النزاع الضريبي في الأصل فرع من فروع

النزاع الإداري بوجه عام، فمن التشريعات من أرجعت الاختصاص بالفصل فيه للقضاء الإداري، ومن بينها التشريع الجزائري، ومنها من وزع الاختصاص في هذا المجال بين القضاء العادي والإداري على غرار التشريع الفرنسي مثلما سبق بيانه، ومن التشريعات من أحوال الاختصاص في ذلك إلى جهات قضائية متخصصة مستقلة يرأسها قضاة متخصصون يقومون بالفصل في هذا النوع من النزاعات كمحاكم استئناف قضايا الدخل بالأردن، وقد تباينت أسباب هذا الاختلاف، ولكن أغلبها تمحور على أساس نوع النزاع الضريبي¹⁸.
بالتالي إذا كانت النزاعات متعلقة بأساس القاعدة الضريبية أو تحصيلها في مادة الضرائب المباشرة، هنا نكون أمام منازعة من اختصاص الجهات الإدارية، وذلك عن طريق التظلم الإداري الذي يتقدم به المكلف، وإذا أخذت المنازعة الصفة الجزائية في التهرب أو الغش الضريبيين، تكون من اختصاص القضاء الجزائي الذي تمثله المحاكم الجزائية، أما إذا كان موضوع المنازعة متعلقا بالضريبة غير المباشرة فإن اختصاص الفصل فيها يكون للمحاكم العادية، ولما كانت الضرائب المباشرة أكثر أنواع الضرائب إثارة للنزاع بين المكلفين وإدارة الضرائب نتيجة التدخل المستمر لهذه الأخيرة، فضلا عن عدم استقرار النصوص القانونية، حيث تخضع للتعديل المستمر، وهذا ما يتولد عنه نزاع بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة¹⁹.

تأثر المشرع بالمشروع الفرنسي حينما اعتبر أن المنازعة الضريبية من قبيل المنازعات الإدارية وذلك عملا بالمعيار العضوي، لأن الدولة طرف في النزاع، فقد نصت المادة 1/82 من ق إ ج على ما يلي: "1- يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب والمتعلقة بالاحتجاجات موضوع النزاع والتي لم ترض بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقاً لأحكام المادة 95 أدناه، أمام المحكمة الإدارية...".
أما في المغرب فقد كان يعهد للقضاء العادي ممثلاً في المحاكم الابتدائية صلاحية الفصل في منازعات الضرائب المباشرة وغير المباشرة بموجب الفصل 24 من ظهير 22 نوفمبر 1924، وبقي الأمر على حاله إلى غاية 1990 أين تم تبني الإزدواجية القضائية بموجب القانون 90-41 المتضمن إحداث المحاكم الإدارية ومنح فيه اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية إلى المحاكم الإدارية بموجب المادة 08 بقولها: "تختص المحاكم الإدارية بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية والمتعلقة بالضرائب والبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة"، وعليه فهي تتمتع باختصاص شامل في منازعات الضرائب على أن يتم استئناف أحكامها أمام الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى، وبذلك يكون المشرع المغربي هو الآخر قد تبنى المعيار العضوي في تحديد القضاء المختص للفصل في المنازعة الضريبية، أما في تونس فالوضع مخالف تماماً لما هو سائد في الجارتين، فقد منح المشرع التونسي اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية للقضاء العادي ممثلاً في المحاكم العدلية وهو حال العديد من المنازعات الإدارية في الواقع القضائي التونسي، إلى جانب تدخل المحكمة الإدارية في ممارسة رقابة التعقيب على أحكام هذه المحاكم، وما تجدر الإشارة إليه أن دور القضاء في المنازعة الضريبية في تونس مر بعدة أطوار تميز فيها بتذبذب وعدم استقرار إلى غاية صدور مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية²⁰.

3. أنواع وأسباب المنازعات الضريبية

عند الإمعان في العلاقة الجبائية، نجد أن المكلف بالضريبة هو الحلقة الأضعف في هذه العلاقة، وفي المقابل الإدارة الضريبية تحكم من قبضتها من خلال ممارستها لسلطاتها المخولة لها القانون و المتمثلة في امتيازات السلطة العامة عن طريق تحديد وحصر وعاء الضريبة وتحصيلها، وبالتالي يقع التصادم مثلما سبق بيانه بين هذين الطرفين مما يشكل نزاعاً ضريبياً.
تعرف المنازعة الضريبية نوعين أساسيين، منازعة الوعاء، وأخرى تتعلق بالتحصيل ولكل منهما صور وأساس قانوني يخضعان له، كما تتعدد أسباب قيام المنازعة الضريبية، فمنها ما هو متعلق بالتشريع الضريبي، وأسباب ترتبط بالإدارة الضريبية وأخرى متعلقة بالمكلف بالضريبة في حد ذاته.

1.3 أنواع المنازعات الضريبية

تعرف المنازعة الضريبية نوعين أساسيين، هما منازعة الوعاء ومنازعة التحصيل، واللذان يختلفان عن بعضهما مثلما سيأتي بيانه على النحو التالي:

1.1.3 منازعة الوعاء

سيتم في هذا الفرع تعريف منازعة الوعاء، وتبيان صور هذا النوع من المنازعات، ومبررات وجودها.

1.1.1.3 تعريف منازعة الوعاء

إن تعريف منازعة الوعاء Le contentieux de l'assiette بالرغم من أن أغلب المنازعات المطروحة في أروقة المحاكم الإدارية ومجلس الدولة، متعلقة بمنازعات الوعاء بحيث أن سلطة القاضي ودوره خلالها واسع، لذلك تفتح أمامه باب الاجتهاد لتجاوز الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، إلا أن الفقه لم يعط العناية الكاملة في تعريف منازعات الوعاء، لذلك نجد أنها شحيحة. عرف الأستاذ خضر الشويكي منازعات الوعاء بأن: "النزاع في الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يحول الجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا لهذه الضريبة"²¹.

ويمكن القول بأن منازعات الوعاء هي المنازعة التي تثار بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، حول القواعد التأسيسية للضريبة وتطبيقها. فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثنين²²:

- 1- إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة أو اللجنة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع.
- 2- وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطالب بإسقاطها كلياً ونكون أمام نزاع قانوني.

2.1.1.3 صور منازعة الوعاء

باستقراء المادة 70 من ق إ ج التي تنص على أن: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"، يمكن تعداد صور منازعة الوعاء على الشكل التالي:

أ- استدراك الأخطاء المرتكبة في الوعاء

تعتبر هذه الصورة من أهم صور المنازعات الخاصة بالوعاء، لما يركز غالباً عليها المكلفون بالضريبة لإلغاء الضريبة أو جزء منها، وتشكل الأخطاء المرتكبة في التسجيل عدة أشكال، منها ما تقوم به الإدارة الضريبية بفرض نسب على تصرفات عقارية أكثر مما يحدده قانون التسجيل، وهي بالتالي أخطاء مادية يمكن استدراكها من قبل الإدارة.

يكون الغرض منها إما تصحيح الخطأ المادي البسيط، بحيث يقوم هنا المكلف بالضريبة بعرض الأسباب بصفة موجزة مع إبراز الخطأ المرتكب من قبل الإدارة الضريبية، ويطلب تصحيحه مع تقديم توضيحات أكثر بشأن الضريبة المتنازع عليها ويمكن له تدعيم طلباته بوثائق ثبوتية، مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل، شهادات مختلفة، أو كل وثيقة من شأنها أن تبين بجلاء الغموض الذي تضمنته الضريبة المفروضة على المكلف، أو طلب تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة، وعموماً هو مكان إقامة المكلف، وهو ما أكدت عليه الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها رقم 62575 الصادر بتاريخ 1991/01/27 في قضية "ك م ضد نائب مدير الضرائب لولاية غرداية ونائب مدير الضرائب لولاية الأغواط": "...من المقرر قانوناً أنه إذا كان للمكلف بالضريبة محل

إقامة وحيد فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خرقاً للقانون...²³.

ب- استدراك الأخطاء الواردة في حساب الضريبة

نادراً ما يقع أعوان الإدارة الضريبية في مادة حقوق التسجيل في أخطاء في حساب هذه الحقوق لأن الوعاء الضريبي محدد سلفاً في عقود التصرفات العقارية الخاضعة لإجراء التسجيل، بحيث يستخرج هذا الوعاء من الثمن المذكور في العقد المتضمن التصرف الوارد على العقار محل المعاملة الخاضعة للتسجيل، وما على هؤلاء الأعوان سوى تطبيق النسب المحددة في قانون التسجيل.

ج- الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي

لا يتعلق موضوع المنازعة هنا إطلاقاً بالوعاء، إنما يتعلق بتطبيق قواعد الإعفاء أو التخفيض الضريبي وما شابه ذلك، فقد تكون الواقعة صحيحة والرسوم الناتجة عنها مطبقة بالشكل الصحيح، لكن يوجد نص تشريعي ساري المفعول يعني المكلف من الضريبة، كحال السمسار العقاري فهو لا يخضع لضريبة التسجيل، في العقارات والأراضي التي يعيد بيعها كوسيط، بينما يخضع لتطبيق حقوق التسجيل في حقه إذا كان البيع لمصلحته وأصبح هو المالك النهائي، فتخلط الإدارة هنا بين وضعيتي هذا المكلف، ومثله موضوعاً حالة العقود المعلقة على شرط واقف وتثبيتها، فبحكم القانون لا تخضع الأولى لرسوم التسجيل، وفي كل الأحوال فإن التعديلات المستمرة لنصوص سواء التشريعية أو التنظيمية تجعل من هذا النوع من المنازعات كثير الحدوث، وفي الغالب فإن طلبات المكلف تنطوي في هذه الحالة على الإلغاء الكلي للضريبة لمخالفتها مقتضيات التشريع الضريبي²⁴.

د- مبررات وجود منازعة الوعاء حول حقوق التسجيل

يثار غالباً التساؤل عن إمكانية وجود منازعة الوعاء حول حقوق التسجيل، مع العلم أن حقوق التسجيل يتم دفعها مسبقاً إلى الإدارة قبل تنفيذ إجراء التسجيل وإلا يتم رفض هذا الإجراء من قبل الإدارة الجبائية عند رفض تسديد الحقوق المترتبة على التصرف العقاري الخاضع للتسجيل، وبالتالي كيف لنا أن نتصور وجود منازعة في الوعاء وحقوقها تدفع مسبقاً، ولكن بالرجوع للمادة 70 من ق إ ج السالفة الذكر، نجد أنها لم تميز بين وعاء حقوق التسجيل والأوعية الضريبية الأخرى، بل النص جاء على عموميته وإطلاقه. لا ينحصر وعاء التسجيل فقط في جزئه الذي يخضع وجوباً لشكلية التسجيل، بل يمتد لتلك المعاملات التي تسجل بالتأشير على الجداول لاحقاً، وتلك التي هي معفية من التسجيل، ورغم ذلك تكون خاضعة لرسمه، أو تلك التي تؤسس على التصريحات مثل التركات، ويثار حولها الكثير من النزاعات خاصة في حصر وعاء الحقوق وتقييمه، كذلك مسألة الديون، إنه حتى في الحقوق التي تحصل بإتمام شكلية التسجيل، تحدث فيها أخطاء من قبيل الفرض الجبائي لوقائعها حول حقوق التسجيل، رغم أن هناك نصوصاً تعفي منها أو تطبق رسوم غير مطابقة للتدابير الخاضعة لحقوق التسجيل²⁵.

بإسقاط المادة 70 السالفة الذكر على منازعة وعاء التسجيل، ولا سيما في فرضية ارتكاب الإدارة الجبائية لأخطاء أثناء تأسيس الضريبة نجد أن هذه الحالة نادراً إن لم نقل مستحيلاً أن تقع الإدارة في خطأ في تأسيس حقوق التسجيل لأنه كما أشرنا سابقاً يستخرج الوعاء الضريبي من الثمن المعبر عنه من قبل الأطراف المتعاقدة في العقد المتضمن التصرف العقاري الخاضع لشكلية التسجيل، وبالتالي فحالات منازعة الوعاء في هذا المجال وبموجب نفس المادة يكون في حالة إعادة التقدير نتيجة وقوع المكلف بالضريبة وليس بارتكاب الإدارة لخطأ في تقدير الوعاء، أو بتعمد إخفاء جزء من الثمن نتيجة تملصه من دفع الضريبة وهو ما يعبر عنه بالغش الجبائي مثلما رأينا سابقاً، وفي كل الأحوال يكون الخطأ من قبل المكلف بالضريبة وبالتالي نجد أنفسنا أمام غموض وتناقض في تطبيق المادة 70 من ق إ ج على منازعة وعاء حقوق التسجيل.

2.1.3 منازعة التحصيل

إذا كان الوعاء الضريبي يتمثل في تأسيس الضريبة، فالتحصيل هو إجراء استخلاص الضريبة من المكلف بها وتحويلها للخزينة العمومية للدولة بشق الطرق القانونية المتاحة، التي تصل إلى التحصيل الجبري باعتبار أن الإدارة الضريبية تمارس اختصاصها في تحصيل الضريبة

باستعمال امتيازات السلطة العامة.

1.2.1.3 الأساس القانوني لمنازعة التحصيل

لم يعرف المشرع الضريبي منازعة التحصيل Le contentieux de recouvrement وإنما تعرض لأساسها من خلال المادة 153 من ق إ ج والتي تنص على: " 1- يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات. 2- وتكتسي هذه الشكاوى:

- إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل أجراء المتابعات.
 - وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بالوعاء وبحساب الضريبة."
- ومن خلال هذه المادة يتضح أن منازعة التحصيل تكون الشكاوى فيها في شكل اعتراض يمس الإجراء ولا يتعلق البتة بأساس الضريبة أي لا يشمل الوعاء، فهو يهاجم الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في متابعة التحصيل وفي قانونية هذا الإجراء من عدمها دون أن ينحصر في الوعاء هذا من جهة، ومن جهة ثانية يمكن أن تكون منازعة التحصيل في شكل اعتراض على التحصيل الجبري وذلك عن احتجاج المكلف بالضريبة على وجود إلزام جبري في دفع حقوق المترتبة عليه وكذا الإجراء المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ممارسة هذا الإجراء الذي يعكس جليا مبدأ امتيازات السلطة العامة التي أقرها القانون للإدارة لتحصيل الديون المستحقة للخزينة العمومية، ولا يمكن بتاتا الطعن في التحصيل الجبري في حد ذاته لأنه اختصاص أصيل للإدارة الجبائية.

2.2.1.3 صور منازعة التحصيل

تتنوع منازعة التحصيل وتتخذ الصور التالية:

أ- منازعة التحصيل الجبري

تعتبر الضريبة إجبارية على المكلف بها، الذي ليس له الخيار في دفعها أو تركها، والدولة بما لها من سيادة تعطي لها الطابع الإلزامي، بالإضافة إلى ذلك فإن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة، دون اتفاق مع المكلف بالضريبة، ويترتب على التحصيل الجبري بعض المنازعات، عندما تلجأ إدارة الضرائب إلى وسائل التنفيذ الجبري للجدول 26، التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل وكذا الإنذارات الموجهة للمكلف بالضريبة، إذ منح المشرع من خلال ق إ ج لإدارة الضرائب إجراءات جبرية تقوم بها لاستفاء ديون الخزينة العمومية 27.

تعرف منازعة التحصيل الجبري بأنها تلك المنازعة التي يلجأ فيها المدعي إلى القضاء بمناسبة شروع مصلحة الضرائب في اتخاذ إجراءات التنفيذ ضده طالبا في تلك المنازعة إما الحكم في موضوع الحق أو إجراء وقفي قامت به مصلحة الضرائب يتعلق بتحصيل الضريبة، ومنازعة التنفيذ هي تلك التي يبديها الممول أمام القضاء معترضا على قيام مصلحة الضرائب باتخاذ إجراء من إجراءات التنفيذ ضده لتحصيل دين الضريبة سواء كان ذلك الاعتراض منصبا على إجراء وقفي أو موضوعي، فمنازعة التنفيذ التي تتعلق بالإجراءات التي تقوم بها مصلحة الضرائب لتحصيل دين الضريبة لا تتصور إلا في مرحلة التحصيل الضريبي 28.

تتعدد صور منازعات التحصيل الجبري وتتخذ أشكالا أخرى من بينها الغلق المؤقت للمحلات، الحجز الإداري، وبيع المحجوزات، كل هذه الصور نص عليها بالتفصيل قانون الإجراءات الجبائية.

ب- منازعة إيقاف التحصيل

خول المشرع سلطة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الضريبية، لقابض الضرائب المختلفة في اختصاص إقليمه الولائي، بعد التبليغ

الرسمي للمكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 612 من ق إ م 29، بما تضمنه السند التنفيذي، ويجب أن يشتمل التكليف على البيانات المعتادة وفقا لأحكام المادة 613 من ق إ م 30، ف ضمان التحصيل الجبري يعتبر من امتيازات السلطة العمومية المعترف بها لإدارة الضرائب، إذ قبل كل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، يجب أن تكون الرسوم والحقوق المستحقة مؤسسة قانونا، وعليه فالمكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من دينه الجبائي المستحق، يتابع بكل أشكال المتابعات التي تبدأ مباشرة ووجوبا بتبليغ سند إجراء المتابعة ثم الحجز ثم بيع أملاكه، وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض، وذلك بطرح النزاع أمام القاضي الإداري في الأمور المستعجلة، كتدبير وقي إلى غاية الفصل في موضوع الدعوى الضريبية³¹.

يجوز للمكلف بالضريبة بطلب تأجيل الدفع وفقا لأحكام المادة 156 من ق إ ج ، كما خول له القانون الحق في الاعتراض على المتابعات، كالاعتراض على سند المتابعة، أو طلب إيقاف التسديد، كما يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على التحصيل مثلما هو منصوص عليه في المادة 154 من ق إ ج.

2.3 أسباب المنازعة الضريبية

الأصل أن العلاقة الضريبية التي تجمع بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، يجب أن يسودها الود والتفاهم لأن كلا الجانبين يخضعان لسلطة التشريع الضريبي السائد في البلد، إلا إنه بالرجوع إلى أروقة المحاكم الإدارية نجد أن المنازعات الضريبية تشكل حصة الأسد في هذه الهيئات القضائية لتعدد القضايا في هذا الميدان، مما يجعلنا نبحث عن أسباب النزاع الضريبي، ويمكن إرجاع الأسباب المؤدية إلى قيام المنازعة الضريبية للأسباب التالية:

1.2.3 أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي لما يميزه عن غيره من التشريعات أنه يمتاز بالمرونة، حيث نجد أن التعديلات تمسه كل سنة من خلال قوانين المالية التي تعدل وتتم نصوص التشريعات الضريبية على أنواعها، فمثلا قانون التسجيل لا تخلو قوانين المالية البتة من مواد تعدل نصوص هذا القانون وتتممها، مما يريك نوعا ما المكلف بالضريبة ويجعله يقع في فخ غموض النصوص وسوء تفسيرها ويوقع الإدارة في صعوبة تطبيق هذا التشريع، الشيء الذي يرتب قيام منازعات بين الإدارة الضريبية والمكلف بها، ويمكن إرجاع أسباب المنازعة الضريبية المرتبطة بالتشريع إلى:

1.1.2.3 المخالفات الدستورية في التشريع الضريبي

يكون ذلك عن طريق مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي، أو خروج هذا التشريع وانحرافه على القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الضريبية على غرار مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي ويجعل التشريع الضريبي ينحرف عن الغاية والهدف الأساسي من تشريع الضريبة وهو مساهمة جميع الأشخاص في تحمل العبء الضريبي كل حسب قدرته التكليفية، هذا السبب قليل الحدوث وإن حدث لن يكون في التشريع العادي أو ما يسمى القانون الصادر عن السلطة التشريعية، لأنه لا يمكن تصور إصدار قانون من طرف السلطة التشريعية ويكون مخالفا للقواعد الدستورية الموجودة ويصبح ساري المفعول، ولكن قد ترتبط مخالفة القواعد الدستورية بمختلف اللوائح التنظيمية والتفسيرية التي تسهم في تطبيق التشريع الضريبي³².

أ- إهدار الحماية الدستورية لحق الملكية

يمكن إسقاط هذا العنصر على التشريع الجزائري من خلال حق الملكية الخاصة المكفول دستوريا³³ والذي تضمنه جميع الدساتير الجزائرية، إلا أننا نجد بالمقابل أن الإدارة الضريبية ترتب جزاء الحجز العقاري على المالك في حالة عدم دفعه للحقوق المترتبة والمستحقة عليه، مما يشكل مخالفة دستورية لحق الملكية.

أما على صعيد التشريع المصري، فلقد نصت المادة 34 من الدستور المصري على أن: "الملكية الخاصة مضمونة، ولا يجوز فرض الحراسة

عليها إلا في الأحوال المبينة في القانون وبحكم قضائي، ولا تنزع الملكية إلا للمنفعة العامة، ومقابل تعويض وفقا للقانون، وحق الإرث مكفول"، كما قررت المادة 36 منه على أن: "المصادرة العامة للأموال محظورة، ولا تجوز المصادرة الخاصة إلا بحكم قضائي"، ومن ثم فإن إخضاع المكلف بأداء الضريبة العقارية على منزله أو متجره أو عيادته أو مكتبه الذي يمارس فيه نشاطه ويتكسب منه يعد مخالفة واضحة لنص المادتين السابقتين من الدستور المصري 34.

ب - مخالفة العدالة الاجتماعية

تقتضي النصوص الدستورية المتعلقة بالضريبة أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، بحيث يلتزم كل واحد بالمشاركة في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية 35، إلا أننا نجد في الواقع أن الموظفين هم أكثر دافعي الضرائب مقارنة بالتجار، بالرغم من الاختلاف الشاسع في الوعاء الضريبي لكليهما، فالموظف يخضع لضريبة الدخل الإجمالي والتي تقتطع من المنبع، على خلاف شريحة التجار الذين يدفعون ضرائب أقل وطأة من الموظفين ويدفعون بمحض إرادتهم وهم أكثر المتهمين الضريبيين، وبذلك تختلف القدرة الضريبية للموظف عن التاجر إلا أن الموظف يدفع ضرائب أكبر من التاجر.

يعد القانون الضريبي كأحد فروع القانون بصفة عامة، انعكاسا للظروف الاقتصادية داخل المجتمع، ومن ثم فإن التشريع الضريبي يجب أن يبتغي تحقيق مصلحة عامة مشروعة من وراء نصوصه، وتلك المصلحة العامة ينبغي موازنتها بمصلحة الأفراد، فلا يكون الغرض من فرض الضريبة مجرد تنمية موارد الدولة، دون النظر لمصلحة الأفراد الخاضعين لهذا التشريع، فليس هناك ثمة مصلحة مشروعة تترجى من وراء إقرار تنظيم تشريعي يتوخى مجرد تنمية موارد الدولة من خلال تقرير ضريبة تفتقر إلى قوالبها الشكلية أو لا تتوافر في أركانها ودوافعها الأسس الموضوعية التي ينبغي أن تقوم عليها، ذلك أن جباية الأموال في ذاتها لا تعتبر هدفا يحميه الدستور، بل يتعين أن تكون هذه الجباية وفق قواعده وبالتطبيق لأحكامه 36.

2.1.2.3 تعقيد النظم الضريبية المعاصرة

يتميز النظام الضريبي بتعددته وكثرة معدلاته واختلاف مواعيد تحصيله يعد نظاما معقدا يؤثر على العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة المسؤولة لأنه يصعب من مهمة موظفي إدارة الضرائب مما يؤدي إلى كثرة المنازعات، كما أن النظام الضريبي القائم على ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف لا يعبر عن القدرة الحقيقية بما يجعله بعيدا عن المقاييس العادلة لفرض الضريبة، فاستحداث أي جباية يتطلب درجة من البناء على مستوى التصور والتقنيات والتطبيق، خصوصا أن هناك ازدوجا في تخفيض تأثير الاقتطاعات على رأس المال المنتج من جهة وتطوير درجة العدالة في النظام الضريبي من جهة أخرى، وهذه الأهداف تبدو متناقضة لاقتصاد العرض ولجباية العرض المتضمنان في برنامج الإصلاح الجبائي الذي يهدف إلى إلغاء النظام النوعي وضمان أفضل توزيع للعبء الجبائي عن طريق توسيع القاعدة وتخفيض الأسعار وأيضا تقوية ضمانات المكلفين بالضريبة 37.

تعد من عناصر تبسيط النظام الجبائي، أن يشمل هذا النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب وأن يكون لكل ضريبة عدد قليل من الأسعار، والإعفاءات المحدودة، مع توسيع وعاء الضريبة وإقرار معاملة ضريبية مماثلة لمختلف الأنشطة والأفراد عند تشابه ظروفهم الاقتصادية.

3.1.2.3 تعارض نصوص التشريع الضريبي

إن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين الإدارة والمكلف، و يمكن أن يأخذ هذا التناقض شكلين اثنين 38:

أ - الشكل الأول

يطلق عليه التعارض الداخلي للنصوص، وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الضريبي، ينشأ هذا نتيجة تداخل في

ب- الشكل الثاني

يطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص ويكون هذا ما بين نظامين ضريبيين مختلفين، وهذا ما يقودنا إلى ظاهرة ضريبية تدعى بالازدواج الضريبي، أي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية، وهذا يحدث نتيجة عدم وجود تنسيق بين القوانين الضريبية لأكثر من دولة وكذا تمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية.

بالإضافة إلى مغالاة التشريع الضريبي في الاعتماد على النظام الجزائي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، فنظام الإخضاع هذا مبني على التقدير التقريبي للوعاء الضريبي، وبالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الضريبية للمغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي إلى عدم رضى المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الضريبية ما ينجر عنه الوقوع في المشاكل الضريبية³⁹.

2.2.3 أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية

تلعب الإدارة الضريبية دورا مهما في ربط الضريبة وتحصيلها، إلا أنها في نفس الوقت تكون سببا من أسباب نشوب المنازعة الضريبية، هذه الإدارة المنوط بها متابعة المكلف بالضريبة والرقابة الجبائية عليه، يجعلها تكون على قدر من المسؤولية والكفاءة الشيء الذي يقلل من الأخطاء الواردة من قبل هذه الإدارة لربط الضريبة، كما يلزم أن تعطي هذه الإدارة الجبائية العناية اللازمة للعنصر البشري من خلال تكوينه وتحفيزه المادي حتى تتفادى وقوع جرائم الفساد من قبل هؤلاء الموظفين، وعلى العموم يمكن حصر أسباب المنازعة الضريبية المرتبطة بالإدارة الجبائية فيما يلي:

1.2.2.3 السلطة التقديرية لإدارة الضرائب

حين يترك القانون للإدارة حرية تقدير الظروف وتكييف الوقائع المعروضة أمامها ولا يلزمها بإصدار قرار محدد بمضمون معين خلال مدة معينة، فهي في هذه الحالة تتمتع بسلطة تقديرية، غير أن تمتع الإدارة بقدر معين من الحرية لا يعني تفردا بشكل مطلق باتخاذ القرار وأن لا رقيب عليها، ذلك أن السلطة المطلقة لا تولد إلا تعسفا، ثم أن مفهوم دولة القانون يفرض إخضاع مجموع قرارات الإدارة من حيث الأصل إلى رقابة القضاء إلا إذا قدر القضاء أن بعض الأعمال تخرج عن ولاية رقابته⁴⁰.

في التشريع الجزائري تمارس الإدارة الضريبية سلطتها التقديرية من خلال مراقبتها لتصريحات المكلفين بالضريبة، حيث منح القانون هذه السلطة للمفتشين حتى أنهم يملكون سلطة تصحيح هذه التصريحات مع ضرورة إتباعه لإجراءات قانونية محددة تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، وهو ما أكدته المادة 19 من ق إ ج.

أما المشرع التونسي فقد منح هو الآخر لإدارة الضرائب سلطة تقديرية في إجراء المراقبة الجبائية وتصحيح التصريحات المقدمة من طرف المطالب بالأداء على ضوء ما ثبت عندها من قرائن قانونية، ووفقا لما جاء في الفصل 06 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وبالمقارنة نجد أن المشرع المغربي كان صريحا في منح السلطة التقديرية للإدارة الجبائية في ممارسة عملها فيما يتعلق بالرقابة على تصريحات المطالب بالأداء وذلك بوضع المادة 213 تحت عنوان "سلطة الإدارة التقديرية" الواردة في المدونة العامة للضرائب، كما منحت المادة 236 من نفس النص للإدارة الجبائية في حدود ما يسمح به القانون، صلاحية الإسقاط الكلي أو الجزئي لمبلغ الضريبة⁴¹.

فضلا على أن طريقة تحديد الوعاء الضريبي تلعب دورا كبيرا في زيادة وانخفاض النزاعات الضريبية، حيث نجد أنه كلما كان نظام تحديد الوعاء الضريبي يتم من خلال التحديد الإداري أو الجزائي كلما كان ذلك مدعاة لانتشار المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين، حيث في ظل هذين النظامين يتم تحديد الوعاء الضريبي بطريقة تقريبية، وقد ينبجم عن ذلك تقدير الوعاء الضريبي بأكثر من قيمته الحقيقية، وعلى هذا تتجه أغلب النظم الضريبية إلى النظام الحقيقي لتحديد الوعاء الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بمجموع مداخله وأرباحه وكذا العمليات الخاضعة للضريبة وتلك المعفية منها، وإن كان في ظل هذا النظام تحتفظ الإدارة

الضريبية بحققها في إخضاع المكلف لإجراءات الرقابة متى كان هناك شك في وجود تهرب من طرف المكلف بالضريبة⁴².

2.2.2.3 الفساد الإداري والمالي

يعتبر العمل الجبائي مجالا خصبا لانتشار ظاهرة الفساد، الشيء الذي يعد من أهم الأسباب التي جعلت المكلفين بالضريبة يفقدون الثقة في الإدارة الجبائية ويقومون باستعمال كل الوسائل للتملص من دفع الضريبة، أو اتخاذ الدرائع لمنازعة الإدارة الضريبية، حيث أن هذه الظاهرة لم ترتبط بتاتا بدول العالم الثالث، فهي واسعة الانتشار في كل المجتمعات باختلاف ثقافتها وخصوصياتها. وتتمثل دوافع الفساد الضريبي في⁴³:

- ضعف رواتب موظفي إدارة الضرائب، فكلما دخل شخص في معاملات مالية وفي ظل غياب الوازع الخلقي فقد تزين له نفسه وتسول له السمو والارتقاء إلى معيشة أفضل من التي هو عليها بما يشجعه على طلب أو قبول الرشاوى والهبات.
- ضعف مستوى الرقابة على الموظفين في الإدارة الضريبية خاصة في ظل ما يتمتعون به من حرية كبيرة في التصرف في المجال الضريبي.
- تمتع العديد من كبار المكلفين بحماية من الجهات السامية في الدولة مما يشجعهم على الضلوع في عمليات رشاوى للاستفادة من تخفيض الضرائب المفروضة عليهم.

وتجدر الإشارة إلى أن الفساد الضريبي يلحق أضرارا بالغة بالمجال الضريبي من عدة نواحي⁴⁴:

- يؤدي الفساد الضريبي إلى نقص الإيرادات العامة للدولة عما هو الحال في ظل انعدام الفساد، وهو ما يؤثر سلبا على مجالات أخرى للإنفاق العام بما قد يحمل إلى الاقتراض.
- الفساد الضريبي يخل بمبدأ العدالة لأنه يحمل الدولة على فرض ضرائب إضافية تثقل من أعباء المكلفين لتعويض النقص الناتج عن الفساد، كأن تقوم الإدارة برفع الدين الضريبي على فئة من المكلفين لتغطية النقص الذي أحدثته فئة المكلفين المتواطئين في عمليات الفساد خاصة في ظل ما تتمتع به من سلطة تقديرية في فحص وتصحيح التصريحات، ما يعني الخلل بمبدأ التوازن الضريبي ومبدأ العدالة في فرض الضريبة، أي أن فئة من المواطنين ستمتع بدخلها دون اقتطاع كلي أو جزئي مقارنة مع غيرهم مما يفقد الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

- للفساد الضريبي انعكاس سلبي على حجم الاستثمارات المنتجة لأنه يعطي إشارات غير جيدة للمستثمرين الراغبين في إقامة استثماراتهم داخل الدولة فلا يمكنهم تحمل العبء المالي للرشاوى المقدمة للإدارة الضريبية لأمد طويل.

- كما يؤثر الفساد الضريبي سلبا على ميزان المدفوعات في الدولة وعلى حصيلتها في النقد الأجنبي، لأنه يشجع على تهريب الموال إلى الخارج فيزيد الطلب على العملة الأجنبية لتمويل المبالغ المهرة بالعملة الوطنية إلى عملة البلدان الأجنبية المتجهة إليها.

و للفساد الضريبي أربعة مظاهر هي⁴⁵:

أ - الانحرافات التنظيمية

ويقصد به تلك المخالفات التي تصدر عن الموظف في أثناء تأديته لمهام وظيفته والتي تتعلق بصفة أساسية بالعمل، ومن أهمها:

أ-1- عدم احترام العمل

صور ذلك، التأخر في الحضور صباحا، الخروج في وقت مبكر عن وقت الدوام الرسمي، النظر إلى الزمن المتبقي من العمل بدون النظر إلى مقدار إنتاجيته، قراءة الجرائد واستقبال الزوار، التنقل من مكتب إلى آخر، إلى غير ذلك.

أ-2- امتناع الموظف عن أداء العمل المطلوب منه

صور ذلك، رفض الموظف أداء العمل المكلف به، عدم القيام بالعمل على الوجه الصحيح، والتأخير في أداء العمل، إلى غير ذلك.

أ-3- التراخي

صور ذلك، الكسل، الرغبة في الحصول على أكبر أجر مقابل أقل جهد، وتنفيذ الحد الأدنى من العمل، إلى غير ذلك.

أ-4- عدم الالتزام بأوامر وتعليمات الرؤساء

صور ذلك، العدوانية نحو الرئيس، عدم إطاعة أوامر الرئيس، والبحث عن المنافذ والأعذار لعدم تنفيذ أوامر الرئيس، إلى غير ذلك.

أ-5- السلبية

صور ذلك، اللامبالاة، عدم إبداء الرأي، عدم الميل إلى التجديد والتطوير والابتكار، العزوف عن المشاركة في اتخاذ القرارات، الانعزالية، عدم الرغبة في التعاون، عدم تشجيع العمل الجماعي، وتجنب الاتصال بالأفراد، إلى غير ذلك.

أ-6- عدم تحمل المسؤولية

صور ذلك، تحويل الأوراق من مستوى إداري إلى آخر، والتهرب من الإماءات والتوقعات لعدم تحمل المسؤولية، إلى غير ذلك.

أ-7- إفشاء أسرار العمل

صوره، تقديم معلومات للممولين للتهرب من دفع الضريبة، وإطلاعهم على الحيل القانونية للتملص من أدائها، إلى غير ذلك.

ب - الانحرافات السلوكية

يقصد بها تلك المخالفات الإدارية التي يرتكبها الموظف وتعلق بمسلكه الشخصي وتصرفه ومن أهمها :

ب-1 -عدم المحافظة على كرامة الوظيفة

صور ذلك، ارتكاب الموظف لفعل محل بالحياء في العمل كاستعمال المخدرات أو التورط في جرائم أخلاقية، إلى غير ذلك.

ب-2 -سوء استعمال السلطة

صور ذلك، تقديم الخدمات الشخصية وتسهيل الأمور وتجاوز اعتبارات العدالة الموضوعية في منح أقارب أو معارف المسؤولين ما يطلب منهم، إلى غير ذلك.

ب-3 -المحسوبية

يترب على انتشار ظاهرة المحسوبية شغل الوظائف العامة بأشخاص غير مؤهلين مما يؤثر على انخفاض كفاءة الإدارة في تقديم الخدمات وزيادة الإنتاج.

ب-4 -الوساطة

يستعمل بعض الموظفين الوساطة شكل من أشكال تبادل المصالح.

ج - الانحرافات المالية

يقصد بها المخالفات المالية والإدارية التي تتصل بسير العمل المنوط بالموظف وتمثل هذه المخالفات فيما يلي:

ج-1 -مخالفة القواعد والأحكام المالية المنصوص عليها داخل المنظومة

ذلك باستخدام جميع الوسائل المتاحة للتملص من الانصياع للقواعد القانونية التي تسير المنظومة.

ج-2 -فرض المغارم

تعني قيام الموظف بتسخير سلطة وظيفته للانتفاع من الأعمال الموكلة إليه في فرض الأتاوى على بعض الأشخاص أو استخدام القوة البشرية الحكومية من العمال والموظفين في الأمور الشخصية في غير الأعمال الرسمية المخصصة لهم.

ج-3 -الإسراف في استخدام المال العام

صوره، تبديد الأموال العامة في الإنفاق على الأبنية والأثاث، المبالغة في استخدام المقتنيات العامة في الأمور الشخصية، إقامة الحفلات

والدعايات عن طريق الدعاية والإعلان والنشر في الصحف والمجلات في مناسبات التهاني والتعازي والتأييد والتوديع ، إلى غير ذلك.

د - الانحرافات الجنائية

من أكثر صورها، الرشوة، اختلاس المال العام، التزوير.

يؤدي الضغط المفروض من طرف المسؤولين على أعوان الإدارة الجبائية في المطالبة بنتائج أحسن إلى ارتكاب أخطاء عديدة في مجال تحديد الضريبة قد تؤدي إلى نشوب نزاعات ما بين المكلف و الإدارة من جهة، كما تلعب المكافآت المقدرة على حساب النتائج المحققة أثر سلبي على الإدارة إذ هذه المكافآت تدفع أعوان الإدارة الجبائية إلى فرض ضرائب مرتفعة تؤدي إلى خلافات قد تعود بالسلب على الإدارة من خلال التخفيضات الممنوحة جراء الطعون المقدمة.

3.2.2.3 أسباب متعلقة بالمكلف

إن المكلف يعتبر حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الضريبي ويسهم بدور كبير في فعالية هذا النظام الضريبي من عدمه، إن الواقع والتطبيق العملي يؤكد على وجود عدائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية الساهرة على تطبيق التشريع الضريبي، فالمكلف يحاول دائما التملص من الوفاء بالتزاماته الضريبية تجاه الإدارة اعتقادا منه بأن الإدارة الضريبية تحاول دوما إلى نهب أمواله وتأخذ منها نسب مرتفعة، ويمكن إرجاع أسباب النزاع الضريبي الذي ينشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف والتي يكون لهذا الأخير يدا فيها في ⁴⁶:

نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الوفاء بالتزاماته تجاه الدولة، نقص الوعي هذا مرده نقص الثقافة المالية لدى المكلف بصفة خاصة والمواطن بصفة عامة، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات المالية تجاه الدولة، وفي المجال الضريبي يتجلى نقص الثقافة المالية والوعي الضريبي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الضريبية، ونقص الوعي الضريبي هذا يتجلى في:

-عدم الاهتمام بما تلزمه التشريعات الضريبية في حق المكلف، فنجد عادة أن المكلف لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الضريبية إلى طريقة التحديد الإداري للوعاء الضريبي.

-إهمال مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف، هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم، وكذلك عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اعتراف الإدارة الضريبية بهذه الوثائق حتى وإن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون.

-التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير ما يؤدي إلى تناقل العبء الضريبي على المكلف ما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون، وطالما أن الدين الضريبي هو دين امتيازي ولا يكن سقوطه إلا بالتقادم فتنشأ النزاعات الضريبية.

ومن أجل رفع الوعي الضريبي للمكلف لابد من إتباع العديد من الإجراءات، لعل من أهمها تبسيط التشريع الضريبي و كذا النشر الواسع لمختلف الإجراءات الواجب إتباعها في هذا المجال من طرف المكلف بالضريبة، ويتم ذلك من خلال توفير الإدارة الضريبية للكتيبات والنشرات الخاصة بالتزامات المكلف، ناهيك عن عقد الندوات و المحاضرات التي تبين انعكاسات عدم إيفاء المكلف بالضريبة لالتزاماته الضريبية.

4. خاتمة:

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية، إبراز الوسائل القانونية المتاحة للمكلف بالضريبة عند عدم رضاه بربط الضريبة، فله أن ينازع هذه الإدارة المالية عن طريق إجراءات مختلفة عن المنازعات الإدارية الأخرى ضمنا لتوازن المصالح بين الطرفين سواء الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة، حيث أتاح المشرع الجزائري للمكلف والإدارة الضريبية إمكانية فض النزاع في مرحلته الإدارية لتخفيف الضغط عن المحاكم

الإدارية التي تعج أروقتها بقضايا المنازعات الضريبية من خلال معالجة الإدارة الضريبية لشكوى المكلف دون اللجوء للقضاء، وهذا لتعقد المادة الجبائية وتشتت نصوصها القانونية في مجال المنازعات بين القواعد الموضوعية للتشريعات الضريبية أو الإجرائية وبين ق إ م إ، مما ينعكس على قضائنا في هذا المجال ويفرض واقع التأكيد على ضعف العمل القضائي عموما في المادة الضريبية، وغياب الاجتهاد القضائي في هذا النوع من المنازعات باعتباره نوع من القضاء الإداري.

5- قائمة المراجع

- 19 محفوظ برحمان، المرجع السابق، ص 192.
- 20 ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بيسكرة، الجزائر، 2015، ص 99.
- 21 خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ط1، 2013، ص 15.
- 22 فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 285.
- 23 منصف ذيب، المرجع السابق، ص 17.
- 24 سليمان بوزكري، النظام القانوني لحقوق التسجيل في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البلدة 2، الجزائر، 2014، ص 159.
- 25 سليمان بوزكري، المرجع نفسه، ص 159-160.
- 26 العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 116.
- 27 فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 19.
- 28 مجدي الشامي، المرجع السابق ص 196-197.
- 29 تنص المادة 612 من ق إ م إ على: " يجب أن يسبق التنفيذ الجبري، التبليغ الرسمي للسند التنفيذي وتكليف المنفذ عليه بالوفاء، بما تضمنه السند التنفيذي في أجل خمسة عشر (15) يوما.
- تطبق التبليغ الرسمي للتكليف بالوفاء أحكام المواد من 406 إلى 416 من هذا القانون".
- 30 تنص المادة 613 من ق إ م إ على أنه: " يجب أن يشتمل التكليف بالوفاء تحت طائلة قبلية للإبطال فضلا عن البيانات المعتادة على ما يأتي:

 1. اسم ولقب طالب التنفيذ وصفته، شخصا طبيعيا أو معنويا وموطنه الحقيقي وموطن مختار له في دائرة اختصاص محكمة التنفيذ،
 2. اسم ولقب وموطن المنفذ عليه،
 3. تكليف المنفذ عليه بالوفاء بما تضمنه السند التنفيذي خلال أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما وإلا نفذ عليه جبرا،
 4. بيان المصاريف التي يلزم بها المنفذ عليه،
 5. بيان مصاريف التنفيذ والأتعاب المستحقة للمحضرين القضائيين،
 6. توقيع وختم المحضر القضائي.

- يمكن طلب إبطال التكليف بالوفاء أمام قاضي الاستعجال خلال أجل خمسة عشر (15) يوما الموالية لتاريخ التبليغ الرسمي للتكليف بالوفاء ليفصل فيه أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.
- 1 سورة الطور، الآية 23.
- 2 ابن منظور، لسان العرب، ضبطه خالد رشيد القاضي، ج 14، دار الأبحاث، الجزائر، ط1، 2008، ص 99 وما بعدها.
- 3 Louis TROTABAS, Finances publiques, Dalloz, France, 1970, p 548.
- 4 حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 08.
- 5 Jean LAMARQUE, Répertoire du contentieux administratif-fiscal-, Dalloz, France, 1995, p 3.
- 6 منصف ذيب، الآليات الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، الجزائر، 2014، ص 09.
- 7 Michel BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Lextenso Edition, France, 10ème édition, 2010, p 147.
- 8 فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2015، ص 08.
- 9 حسين فريجة، المرجع السابق، ص 08.
- 10 محفوظ برحمان، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2018، ص 186.
- 11 فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 09.
- 12 فضيل كوسة، المرجع نفسه، ص 09.
- 13 يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج بالبويرة، الجزائر، 2015، ص 71 وما بعدها.
- 14 محي بدائرة، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر بباتنة، الجزائر، 2012، ص 20.
- 15 مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، ط1، 2016، ص 118 وما بعدها.
- 16 محفوظ برحمان، التشريع الضريبي الجزائري، المرجع السابق، ص 190.
- 17 مجدي الشامي، المرجع السابق، ص 168 وما بعدها.
- 18 محي بدائرة، المرجع السابق، ص 22.

- ³¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 73-74.
- ³² يوسف قاشي، المرجع السابق، ص 74.
- ³³ المادة 64 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- ³⁴ إكرامي بسيوني عبد الحفي خطاب، المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العقارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ط1، 2012، ص 60.
- ³⁵ المادة 78 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- ³⁶ إكرامي بسيوني عبد الحفي خطاب، المرجع السابق، ص 53.
- ³⁷ ريم عبيد، المرجع السابق، ص 34.
- ³⁸ رضوان دوداح، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2017، ص 30.
- ³⁹ يوسف قاشي، المرجع السابق، ص 75.
- ⁴⁰ عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، ط1، 2009، ص 36.
- ⁴¹ ريم عبيد، المرجع السابق، ص 39.
- ⁴² يوسف قاشي، المرجع السابق، ص 77.
- ⁴³ ريم عبيد، المرجع السابق، ص 45-46.
- ⁴⁴ ريم عبيد، المرجع نفسه، ص 46.
- ⁴⁵ رضوان دوداح، المرجع السابق، ص 33.
- ⁴⁶ يوسف قاشي، المرجع السابق، ص 77.