

خصوصية منازعات الجباية العقارية في القانون الجزائري***Specificity of real estate collection disputes in Algerian Law***

د/ مقمي ريمة

جامعة 08 ماي 1945 قالة - الجزائر -

meguimi.ryma@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2022/02/24 تاريخ القبول للنشر: 2022/05/09 تاريخ النشر: 2022/05/30

ملخص:

تستمد المنازعة الجبائية العقارية خصوصيتها من طبيعة القانون الجبائي وما تحمله نصوصه من ذاتية ينفرد بها عن باقي القوانين، لذا نهدف من خلال هذه الدراسة إلى إبراز مكانة المنازعة الجبائية العقارية في التشريع الجزائري وكذا إبراز معالم الخصوصية التي تتميز هذه المنازعة عن سائر المنازعات الإدارية، وذلك من خلال التعرض إلى جميع الأحكام الإجرائية والموضوعية المتعلقة بها والتي بينت لنا أن منازعات الجباية العقارية تتميز بخاصية إجرائية أساسية تتمثل في أن طريقة حل النزاع فيها تمر عبر مرحلتين أساسيتين؛ الأولى إدارية والثانية قضائية، كما أنها تخضع للأحكام الخاصة المنظمة بموجب قانون الإجراءات الجبائية إلى جانب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الكلمات المفتاحية: منازعات؛ الجباية العقارية؛ الشكوى؛ التشريع الجبائي؛ الإدارة الضريبي

Abstract:

The real estate tax dispute derives its specificity from the nature of the tax law and what its texts carry of an entity that is unique to other laws. Therefore, through this study, we aim to highlight the status if the real estate tax dispute in Algerian legislation and so focus attention on the features of the specificity that distinguishes this dispute from other administrative disputes, And that is through exposure to all the procedural and substantive provisions related to it, which showed us that real estate tax dispute are characterized by a basic procedural feature represented in the method of resolving the dispute that passes through tow basic stages: The first is administrative and the second is judicial. It is also subject to the particular provisions regulated by the code of tax procedure in addition to the provisions of the civil and Administrative procedures law.

key words: disputes; real estate tax; complaint; tax legislation; tax administration

مقدمة:

تعتبر منازعات الجباية العقارية من أكثر المنازعات الضريبية انتشارا على الصعيد العملي، وتنشأ هذه المنازعة بين المكلف بدفع الضريبة العقارية وإدارة الضرائب حينما تبشر هذه الأخيرة اختصاصها كسلطة ضريبية في تحديد وعاء الضريبة أو تقدير قيمتها أو حرمان المكلف من حق من الحقوق الناتجة عن حكم تشريعي أو تنظيمي وتكمن أهمية الدراسة في أهمية الضريبة بصفة عامة والضريبة العقارية بصفة خاصة، فهي من الضرائب المباشرة والتي تعد موردا مهما في تمويل الجماعات المحلية، كما تحتل موقعا هاما في النظام الضريبي، لذا نجد المشرع الجزائري خصص لموضوع المنازعات الجبائية - بما فيها منازعات الجباية العقارية- نصوصا قانونية وتنظيمية وذلك نظرا لأهميتها البالغة على المستوى القانوني والاقتصادي.

انطلاقا من ذلك وفي إطار قلة الدراسات المتخصصة التي تشرح الجانب التنظيمي والإجرائي لمنازعات الجباية العقارية، فقد ارتأينا تسليط الضوء على هذا النوع من المنازعات لاسيما من خلال التركيز على خصوصيتها مقارنة بباقي المنازعات الإدارية وذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية التالية: كيف نظم المشرع الجزائري منازعات الجباية العقارية؟ وما هي معالم تميز وخصوصية هذه المنازعة عن سائر المنازعات الإدارية؟

سنحاول الإجابة على هذه الإشكالية من خلال إتباع المنهج الوصفي وذلك في سبيل الإحاطة بالجانب المفاهيمي والإجرائي لهذه المنازعة بغرض إبراز أوجه الخصوصية التي تتميز بها إلى جانب توظيف الأسلوب التحليلي في تحليل النصوص القانونية والآراء الفقهية وكذا الاجتهادات القضائية المتصلة بموضوع الدراسة.

ولإبراز معالم خصوصية المنازعة الجبائية العقارية اخترنا تقسيم الموضوع كما يلي:

المبحث الأول: خصوصية منازعات الجباية العقارية من حيث طبيعة موضوعها

المبحث الثاني: خصوصية منازعات الجباية العقارية من حيث الإجراءات المتبعة لحلها

المبحث الأول:

خصوصية منازعات الجباية العقارية من حيث طبيعة موضوعها

تظهر بعض خصوصيات المنازعة الجبائية العقارية التي تميزها عن المنازعات الإدارية بصفة عامة، من حيث طبيعة موضوع المنازعة في الجباية العقارية وتوضيح معالم هذه الخصوصية

يقتضي منا، الإحاطة بمفهوم منازعات الجباية العقارية وكذا بيان الأسباب المؤدية إلى قيام النزاع في الجباية العقارية.

المطلب الأول: مفهوم منازعات الجباية العقارية

إن الإحاطة بمفهوم المنازعة الجبائية العقارية، يقتضي منا التعرض إلى تعريفها ومن ثم بيان طبيعتها القانونية.

الفرع الأول: تعريف المنازعة الجبائية العقارية

إن تحديد المقصود بالمنازعة الجبائية العقارية، يقتضي منا بداية تعريف المنازعة الجبائية (الضريبية) بصفة عامة.

أولاً: تعريف المنازعة الضريبية

سنحاول تعريف المنازعة الضريبية من خلال عرض التعريف الفقهي ثم التعريف التشريعي لها.

1/ التعريف الفقهي للمنازعة الضريبية:

هناك تصورين في تعريف المنازعة الضريبية؛ تصور يأخذ بالتعريف الضيق للمنازعة الضريبية وآخر يأخذ بالتعريف الواسع.¹

أ/ المفهوم الواسع للمنازعة الضريبية:

يقصد بالمنازعة الضريبية بمفهومها الواسع: "مختلف المشاكل والاختلافات التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، وهذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي، حيث يعتبر المنازعة الضريبية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية."²

ب/ المفهوم الضيق للمنازعة الضريبية:

ينصرف إلى تعريف المنازعة الضريبية على أنها: "تلك المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها وتنشأ بسبب تطبيقها للقانون الضريبي بصورة مباشرة على المكلفين والتي تتعلق بحصر المجتمع الضريبي وربط الضريبة وتحصيلها منهم."³

استناداً إلى المفاهيم المتعلقة بالنزاع الضريبي سواء كان المفهوم الواسع أو المفهوم الضيق، نجد أنه لقيام النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية لا بد من توافر ثلاثة عناصر لكي يعتبر النزاع نزاعاً ضريبياً، تتمثل فيما يلي:⁴

- 1- أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع، فهي من يقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها وفقا لمقتضيات التشريعات الضريبية.
- 2- أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع إليه، مع إمكانية الرجوع إلى النصوص القانونية العامة إلى جانبه.
- 3- أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة، كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

2/ موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية:

بالرجوع إلى التشريع الضريبي -خاصة قانون الإجراءات الجبائية- نجد أن المشرع الجزائري لم يعرف المنازعة الضريبية واكتفى بالتطرق إلى شروطها ومضمونها، كما أشار إلى موضوع الطعن النزاعي في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية،⁵ والتي نصت على أنه: " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري، المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استرداد الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي."

من خلال نص المادة أعلاه يمكن القول بأن المشرع الجزائري اعتبر المنازعة الضريبية، كل الخلافات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بشأن تحديد وعاء الضريبة أو مقدارها وكذا القواعد والأحكام التشريعية المطبقة عليها.⁶

ثانيا: المقصود بالمنازعة في الجباية العقارية

قبل تحديد المقصود بالمنازعة في الجباية العقارية يتوجب علينا الإشارة إلى المقصود بالجباية العقارية والتي تعني: " مجموعة الضرائب التي تفرض على الأشخاص بمناسبة قيامهم بمختلف العمليات العقارية، سواء تعلق الأمر بتملك أو إنشاء أو صيانة إلى غير ذلك من الأعمال التي تقع على العقار."⁷

من خلال هذا التعريف وكذا تعريف المنازعة الضريبية بصفة عامة - على النحو السابق بيانه- يمكن تعريف المنازعة الجبائية العقارية بأنها: " مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي

تكون بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية المتعلقة بتحديد صحة وشرعية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى.⁸

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للمنازعات الجباية العقارية

يمكن تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية العقارية من خلال تحديد الجهة القضائية المختصة بالفصل في النزاع وقد وقع خلاف فقهي حول التكييف القانوني للمنازعة الضريبية- بصورة عامة- فهناك من كيفها على أنها منازعة إدارية، في حين اعتبارها البعض الآخر، منازعة من طابع خاص.

أولاً: المنازعة الضريبية منازعة إدارية

يكاد ينعقد إجماع الفقه الغالب على أن المنازعة الضريبية، من قبيل المنازعات الإدارية، فقد اعتبر الفقه الفرنسي المنازعات الضريبية منازعات ذات طبيعة إدارية، مادامت تنطوي على منازعة في أعمال السلطة العامة، وتقوم على استخدام القانون العام،⁹ كما استقر القضاء الفرنسي أيضاً على أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية، خاصة أن إدارة الضرائب تتمتع بامتيازات السلطة العامة، فالمنازعة المتعلقة بها تثير مسائل القانون العام، وبالتالي ينعقد اختصاص الفصل فيها إلى القضاء الإداري.¹⁰

ثانياً: المنازعة الضريبية منازعة من طابع خاص

كيف جانب آخر من الفقه، المنازعة الضريبية على أنها: منازعة ذات طبيعة مستقلة عن كل منازعة إدارية ومدنية، حيث تتمتع بذاتية خاصة تميزها عن غيرها من المنازعات، بالنظر إلى إجراءات الفصل في المنازعة الضريبية، وأن طبيعة المنازعة الضريبية ذاتها والحلول التي يقرها القاضي الضريبي تخرجها من نطاق التقسيمات المألوفة في المنازعات الإدارية والمنازعات المدنية، فالمنازعة الضريبية تخضع لإجراءات خاصة معقدة تتماشى والخصوصيات التقنية والفنية التي يميز بها موضوعها، فعلى سبيل المثال؛ تتمتع المواعيد المرتبطة برفع الدعوى الضريبية بطابع خاص مقارنة بتلك المنصوص عليها في الأحكام العامة المتعلقة بالدعاوى الإدارية بصفة عامة، فهي طويلة وغير مستقرة نظراً للتعدلات المستمرة التي تطرأ عليها بموجب قوانين المالية السنوية والتكاملية المتعاقبة.¹¹

بذلك، فقد أعطى المشرع الجزائري ولاية الفصل في المنازعة الضريبية للقاضي الإداري إلا أنه نظمها بقواعد خاصة، وهذا ما يدفعنا للقول بأنها منازعة إدارية من طبيعة خاصة.¹²

المطلب الثاني: أسباب قيام النزاع في الجباية العقارية

تتمثل أهم أسباب قيام المنازعة في مادة الجباية العقارية، إما في الخطأ في تقدير الضريبة العقارية أو الخطأ في تطبيق القانون وتفسيره.¹³

الفرع الأول الخطأ في تقدير الضريبة العقارية

ينشأ النزاع بخصوص المطالبة باستدراك الأخطاء، ففي حالة قيام إدارة الضرائب بعملية تحديد الوعاء والتصفية، قد ترتكب أخطاء مادية أو مبالغة في تقدير المبلغ المستحق،¹⁴ فتطبيقاً لأحكام المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية يكون من حق المكلف بالضريبة العقارية أن يطعن في تقدير الإدارة الضريبية للضريبة المفروضة عليه.¹⁵

ومن بين الأسباب التي تؤدي إلى نشوب النزاع في مادة الجباية العقارية، هو مغالاة الإدارة في طلب معدلات أداء مرتفعة من طرف أعوان الإدارة الضريبية، حيث أنه في إطار تحفيز أعوان الإدارة الضريبية من طرف مسؤوليهم ترصد مكافآت لكل من يحقق معدلات أداء مرتفعة، وفي ظل التنافس للحصول على هذه الامتيازات يتم ارتكاب العديد من الأخطاء في مجال تحديد الوعاء الضريبي بدقة، بالإضافة لذلك فإن طريقة تحديد الوعاء الضريبي تلعب دوراً كبيراً في زيادة وانخفاض النزاعات الضريبية، حيث نجد أنه كلما كان نظام تحديد الوعاء الضريبي يتم من خلال التحديد الإداري أو الجزائي، كلما أدى ذلك لانتشار المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين، حيث أنه في ظل هذين النظامين يتم تحديد الوعاء الضريبي بطريقة تقريبية، بما قد يؤدي إلى تقدير الوعاء الضريبي بأكثر من قيمتها الحقيقية.¹⁶

في هذه الحالة يلتمس المكلف بالضريبة العقارية بموجب شكوى، مراجعة واستدراك الأخطاء وفي حالة الرد أو رفض الشكوى، يلجأ المكلف بالضريبة العقارية إلى القاضي الإداري.¹⁷

الفرع الثاني: الخطأ في تطبيق القانون أو تفسيره

قد ينجم حين تطبيق التشريع الضريبي من طرف أعوان الإدارة الضريبية، العديد من مخالفات التطبيق لهذا التشريع، والتي قد تكون إما بسبب عدم فهم التشريع الضريبي أو الخطأ في آليات وإجراءات وطرق التطبيق، مما ينجر عنه في النهاية نشوب الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة العقارية.¹⁸

أولاً: الخطأ في تطبيق القانون

كل خطأ في حساب الضريبة العقارية أو في منع المكلف من الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي يعد خطأ في تطبيق القانون،¹⁹ فعلى سبيل المثال: حددت المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة،²⁰ العقارات المعفية من الرسم العقاري على الملكية المبنية، فمتى توافرت الشروط المنصوص عليها في هذه المادة وكلف مالك العقار المبنى بدفع الرسم العقاري، اعتبر ذلك التكاليف غير مشروع، ذلك أن الإدارة الضريبية اتخذت قرار فرض الضريبة دون مراعاة حالات الإعفاء المنصوص عليها في القانون بما يعد خطأ في تطبيق القانون يترتب عليه قيام منازعة ضريبية استناداً إلى عدم صحة أو شرعية الضريبة المفروضة على المكلف بها.²¹

ثانياً: الخطأ في تفسير القانون

أثناء قيام الإدارة الضريبية بتنفيذ النصوص الضريبية، قد يصادفها بعض الغموض والإبهام في النصوص القانونية محل التطبيق، مما يجعلها تلجأ إلى تفسير ذلك الغموض عن طريق التنظيم بمشورات وتعليمات، وقد يحدث وأن تقع في خطأ بمناسبة تفسيرها للقانون، سواء بتجاوز حدود صلاحياتها أو مخالفتها للمبادئ المستقر عليها في تفسير القانون الضريبي، ففي مثل هذه الحالات يلحق بالمكلف بالضريبة العقارية ضرراً وبالتالي ينشأ نزاع بينه وبين الإدارة الضريبية.²²

من خلال هذا المبحث توصلنا إلى أن منازعات الجباية العقارية هي مجموعة الخلافات التي تكون بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية والنصوص القانونية المطبقة عليها ويكون موضوع هذه الخلافات في صحة وشرعية وعاء الضريبة العقارية أو الرسم العقاري أو مقدارها وبما أن المنازعة في الجباية العقارية هي من منازعات الضرائب المباشرة التي تنصب على مبلغ من المال، يهدف المكلف بالضريبة إلى التخلص من الضرائب المفروضة عليه والتي يعتبرها غير مؤسسة في حقه، إما بسبب خطأ الإدارة الضريبية في تطبيق القانون أو الخطأ في تحديد الوعاء الضريبي أو في تصفية الضريبة،²³ وهذا ما يجعل المنازعة في الجباية العقارية تتمتع بذاتية مستقلة مقارنة بالمنازعة الإدارية بصفة عامة.

المبحث الثاني:

خصوصية منازعات الجباية العقارية من حيث الإجراءات المتبعة لحلها

تعد الضريبة العقارية من أكثر أنواع الضرائب إثارة للنزاع بين المكلف بها وإدارة الضرائب، ولما كانت المنازعة الجبائية العقارية صورة من صور المنازعة الإدارية، فإنها تتميز بخاصية إجرائية أساسية، تتمثل في أن إجراءات حل النزاع فيها تتم عبر مرحلتين أساسيتين؛ **المرحلة الأولى إدارية:** وهي ما يصطلح عليه إداريا بالتنظيم الإداري وجبائيا بالشكوى، **والمرحلة الثانية قضائية:** حيث يمكن للمتظلم (المكلف بالضريبة) إذا لم يرضى بنتائج المرحلة الأولى أن يرفع الدعوى أمام القضاء، لحل النزاع، وهنا يقوم القاضي الإداري بمراقبة أعمال إدارة الضرائب والنظر في مدى مشروعيتها.²⁴

انطلاقاً من ذلك سنحاول من خلال هذا المبحث، دراسة الإجراءات المتبعة في المنازعة الجبائية العقارية سواء في المرحلة الإدارية أو في المرحلة القضائية، وذلك حتى تتمكن من إبراز أوجه الخصوصية التي تميز هذه المنازعة.

المطلب الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية منازعات الجباية العقارية

تتمثل المرحلة الإدارية لتسوية منازعات الجباية العقارية فيما يصطلح عليه بالتنظيم الإداري أو بالشكوى، إذ يقدم المتظلم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب، بما يسمح لإدارة الضرائب من تصحيح أعمالها ومراقبتها ذاتياً، وفي حالة عدم رد الإدارة الضريبية على الشكوى أو أن ردها لم يكن في مصلحة المشتكي، فله في هذه المرحلة الخيار في اللجوء إلى لجان الطعن، حيث أن اللجوء إليها اختياري، غير أنه في حالة اللجوء إليها، فإن آراءها تصبح ملزمة وواجبة التنفيذ، كما أن آراء هذه اللجان بمثابة القرار الإداري يمكن الطعن فيها أمام القاضي الإداري،²⁵

الفرع الأول: الإجراءات الإلزامية لتسوية المنازعات الجبائية العقارية

نص المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية على جملة من الإجراءات والآجال التي ينبغي على المكلف بالضريبة العقارية مراعاتها عند مباشرته لحقه في الطعن في القرارات الصادرة عن المصالح الضريبية وذلك تحت طائلة عدم قبول طعنه الإداري، كما خص الجهة الناظرة في هذا الطعن (الإدارة الضريبية) بقواعد إجرائية محددة ينبغي عليها مراعاتها،²⁶ وسنوضح ذلك من خلال ما سيأتي:

أولاً: تقديم الشكوى من قبل المكلف بالضريبة

إذا كان المشرع الجزائري قد جعل التظلم إجراء جوازياً في المنازعة الإدارية وذلك وفقاً لنص المادة 830 قانون الإجراءات المدنية والإدارية،²⁷ سواء تعلق الأمر بقرار مركزي أو قرار ولائي أو قرار بلدي أو قرار صادر عن مؤسسة إدارية، فإنه على صعيد المنازعات الضريبية ظل التظلم إجراء وجوبياً وهذا مراعاة منه للطابع الخاص لهذا النوع من المنازعات،²⁸ كما يرى الفقه أن الشكوى الموجهة لإدارة الضرائب هي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب يهدف من خلالها المشرع لتحقيق غايتين؛ أولها هو ضمان عدم إغراق القضاء بالمنازعات الضريبية، بإيجاد حل ودي وإداري للنزاع، ثانيها حصر فحوى المشكلة والنزاع لضمان حسن سير الدعوى القضائية عند الاقتضاء.²⁹

وقد أقر مجلس الدولة الجزائري، أن الشكوى إجراء جوهري من النظام العام وأن رفع الدعوى مباشرة دون استيفاء هذا الإجراء يؤدي إلى عدم قبوله شكلاً وذلك في قراره الصادر عن الغرفة الثانية بتاريخ 25 فبراير 2003 والذي جاء فيه: "... حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب.

وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء، الذي يعتبر من النظام العام، إذ يمكن إثارته تلقائياً، يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلاً..."³⁰

وبذلك فإن الشكوى تعد تظلم إداري، يقدمه المكلف بالضريبة ضد قرارات الإدارة الجبائية، قصد استدراك الأخطاء الواقعة، وتعد سابقة إجبارية للمكلف الذي عليه إيداعها في الآجال القانونية.³¹

سنحاول توضيح خصوصيات الشكوى في مجال منازعات الجباية العقارية، وذلك من خلال التعرض لشروط وآجال الشكوى على النحو الآتي:

1/ شروط الشكوى في منازعات الجباية العقارية:

الطعون المقدمة إلى الإدارة في مجال المادة الإدارية لا تأخذ -عادة- شكلاً معيناً، ولا يشترط فيها شروط معينة، أما في مجال النزاع الجبائي نجد أن التظلم يحتل أهمية كبيرة يولها إياه قانون الإجراءات الجبائية وهذا ما يميز التظلم في النزاع الجبائي ويجعله طعناً إدارياً خاضعاً لشكليات وشروط مميزة.³²

أ/ الشروط المتعلقة بالمتظلم (المشتكي):

حتى يتمكن المتظلم من تقديم تظلمه، لا بد من توفر شرطين أساسيين: هما الصفة والمصلحة، بالنسبة للصفة، فيجب أن يقدم الشكوى الجبائية من تثبت له الصفة قانونا، بحيث إذا انتفت هذه الصفة، فلا يقبل التظلم، والصفة في التظلم الجبائي تثبت للمكلف نفسه أو وكيله، وقد نصت المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية،³³ على أنه يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وذلك باستثناء المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، أما بالنسبة للشرط الثاني وهو المصلحة، فإنه لا يكفي تقديم الشكوى من ذي صفة وإنما يجب إلى جانب ذلك أن تعود عليه بالمنفعة، فإذا لم تتوافر المصلحة في الطعن، فإنه لا يجوز قبوله.

ب/ الشروط المتعلقة بموضوع الشكوى وشكلها:

ويمكن تقسيمها إلى:

ب1/ الشروط المتعلقة بشكل الشكوى:

أوجبت المادة 73 قانون الإجراءات الجبائية مراعاة جملة من البيانات في الشكوى نذكر منها:³⁴

- يجب أن أن تكون الشكوى فردية، ماعدا المكلفين الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية.
- أن تكون الشكوى فردية، ما عدى المكلفين الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية.
- أن تقيد الشكاوى منفردة بالنسبة لكل قضية، أي لا يمكن في تظلم واحد نوعين مختلفين من الطلبات.
- أن تتضمن الشكوى نوع الضريبة المعترض عليها، تحت طائلة عدم القبول.
- تعيين موطن المشتكي، حيث على كل مشتكي تحديد موطن له، كما يجب أن يكون لكل مشتكي موطنه بالخارج موطنًا بالجزائر.
- أن تحرر الشكاوى على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع.

● أن تكون الشكاوى موقعة من طرف صاحبها بخط اليد، كما يمكن أن تكون ممضاة من طرف الوكيل بشرط أن يقدم وكالة رسمية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية ويعنى من تقديم الوكالة المحامون المسجلون في نقابة المحامين.

ب/2 الشروط المتعلقة بموضوع الشكوى:

حددت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية،³⁵ مضمون طلبات الشكوى والتي تكون إما لغرض طلب تصحيح الخطأ المادي، وفي هذه الحالة يمكن أن يكون التظلم في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ، أو لغرض طلب الإعفاء أو التخفيض من الضريبة المفروضة عليه أو مختلف الغرامات والعقوبات أو لغرض إعادة النظر في مقدار تقييم الضريبة.

ج/ الجهات المختصة بنظر الشكوى:

أوجبت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية توجيه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 من نفس القانون، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة. وتجدر الإشارة إلى أنه قبل التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2007، كان المدير الولائي للضرائب هو الجهة الوحيدة التي تقدم إليها الشكاوى ونظرا للتركز الكثيف للشكاوى والتظلمات أراد المشرع أن يغير ذلك بفتح قنوات إدارية أخرى يعقد لها الاختصاص بنظر الشكاوى الجبائية وربط اختصاص كل منها بمقدار وقيمة المبلغ المتنازع عليه.³⁶

2/ أجال تقديم الشكوى:

حددت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية أجلا عامة وأخرى خاصة وذلك حسب موضوع النزاع.

أ/ الأجال العامة لتقديم الشكوى:

كأصل عام وحسب الفقرة الأولى من المادة 72 قانون الإجراءات الجبائية، إذا تعلق الأمر بالضرائب المحصلة عن طريق الجدول، تقبل الشكوى التي يرفعها المكلف بالضريبة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو تلي حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى، كظهور مستجدات تستوجب مراجعة الرسوم العقارية بتخفيضها من قبيل تغيير تخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية لأسباب مرتبطة بأمن

الأشخاص، الأموال وبتطبيق قواعد التعمير، وحالة فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار نتيجة لحادثة غير عادية أو في حالة هدم كل أو جزء من العقار ولو طوعيا، ففي هذه الحالة يجب أن تقدم الشكوى قبل تاريخ 31 ديسمبر من السنة الثانية، فإذا ما تم رفع الشكوى خارج آجالها القانونية، تعين على القاضي الإداري رفض الدعوى المرتبطة بها فيما لو وصلت إليه.³⁷

ب/ الآجال الاستثنائية لتقديم الشكوى:
وتمثل فيما يلي:

- **حالة الخطأ في توجيه الإنذارات:** سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف، فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد، إثر وقوع خطأ في الإرسال.
- **إذا تعلق الأمر باقتطاع من المصدر للضريبة محل النزاع:** في هذه الحالة، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي يتم فيها الاقتطاع.

ثانيا: إجراءات التحقيق والبت في الشكوى

بعد رفع الشكوى الضريبية وفق الشروط والآجال وكذا قواعد الاختصاص الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، يسلم للمشتكي إشعار بالاستلام، لتقوم إدارة الضرائب بالنظر فيها مع احترام آجال البت القانونية حسب الجهة المرفوعة أمامها الشكوى، وسننصل في هذه الإجراءات على النحو الآتي:

1/ التحقيق في الشكوى:

بعد تقديم الشكوى يحال المكلف بالضريبة العقارية على مكتب مراقبة الأسعار وإعادة التقييمات بالإدارة الجبائية من أجل إعادة تقييم العقار ويشمل هذا الإجراء عدة مراحل نلخصها فيما يلي:³⁸

أ/ يقوم مكتب التقييمات وإعادة التقييمات الموجود على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب الذي يعمل في شكل فرق بتحويل الملف إلى فرقة مراقبة الأسعار وإعادة التقييمات العقارية، وهذه الأخيرة بدورها تقوم باستدعاء مالك العقار موضوع إعادة التقييم من أجل إعادة تقييمه.

ب/ يقوم مالك العقار بالانتقال إلى الإدارة الجبائية بناء على الاستدعاء الموجه له، ثم تحدد الإدارة موعد الخروج الميداني من أجل معاينة العقار محل إعادة التقييم.

ج/ بعد الزيارة الميدانية التي قامت بها الإدارة الجبائية، يتم تحرير وثيقة تسمى نسخة التدوين وتتضمن القيمة الحقيقية للعقار محل إعادة التقييم وتمضى هذه الوثيقة من طرف رئيس مكاتب التحقيقات وإعادة التقييمات، ثم ترسل إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية من أجل المصادقة عليها وتدوينها في سجل خاص.

2/ إجراءات البت في الشكوى:

بعد وصول التقرير المعد من طرف مفتش الضرائب المختص والقائم بالتحقيق وبعد تقديم الاقتراح حول موضوع التقرير من طرف المكلف بالمنازعات بالإدارة الضريبية المختصة حسب الحالة وإبداء رأيه على الموضوع كتابيا، على نفس الوثيقة المعدة من طرف مفتش الضرائب ثم القيام بالتأشير عليها، يرسل التقرير إلى المدير الولائي للضرائب ليقوم باتخاذ قراره النهائي بخصوص الشكوى والذي يتمحور حول:³⁹

أ/ حالة التخفيض الكلي:

وهي تقبل الإدارة الضريبية تخفيض قيمة الضريبة العقارية كما طلبها المكلف في شكواه، وفي هذه الحالة تخلى ذمة المكلف من أداء قيمة الضريبة المفروضة عليه.

ب/ حالة التخفيض الجزئي:

أي أن الإدارة الضريبية تقوم بإجابة المكلف على جزء من طلباته ورفض جزء آخر.

ج/ حالة رفض موضوع الشكوى المقدمة:

وذلك متى رأت الإدارة الضريبية أن طلبات المكلف المضمنة في شكواه غير مؤسسة قانونا.

بعد صدور القرار يبلغ قابض الضرائب بذلك حتى يتخذ الإجراءات التي تتماشى وموضوع القرار ومن جهة لا بد من تبليغ المعني بالأمر بمضمون القرار، بموجب رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام، حتى يتمكن من الاستمرار بمواصلة الإجراءات المتاحة أمامه بخصوص موضوع شكواه.⁴⁰

وفي حالة سكوت الإدارة يعتبر سكوتها رفضا ضمنيا، لا بد على المكلف من انتظار آجال البت المحددة قانونا حسب الجهة التي تنتظر الشكوى،⁴¹ ليتمكن من اختيار الطريق الذي

سيلاً إلى، سواء بمواصلة التسوية الإدارية الاختيارية أمام لجان الطعن أو اللجوء المباشر للقضاء الإداري.

الفرع الثاني: الإجراءات الاختيارية للتسوية الإدارية

سبق وأن أشرنا إلى أنه يمكن للمكلف بدفع الضريبة العقارية اللجوء للجان الطعن الاختيارية في حال لم يعجبه رد الإدارة الضريبية على شكواه، قبل اللجوء إلى القضاء، غير أنه في حال قيامه برفع دعوى قضائية فلا يمكنه العودة والتظلم أمام إحدى هاتيه اللجان،⁴² كما أن اللجوء إلى هذه اللجان لا يوقف دفع المبالغ المطالب بها من قبل الإدارة الضريبية، وإن كان يجوز للمكلف أن يطلب في طعنه إرجاء الدفع شريطة القيام بتسديد مبلغ يعادل 20% من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع.⁴³ وقد تضمنت المواد من 80 إلى 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية تشكيلة هذه اللجان وإجراءات التظلم أمامها، وفيما يلي نتعرض بإيجاز لهذه اللجان.

أولاً: لجنة الولاية للطعن:

حددت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، تشكيلة هذه اللجنة وعموماً تختص بالنظر في طعون المكلفين اللذين تلقوا قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم أو لم يحصلوا على أي رد، شريطة أن تكون الحصة محل النزاع تقل أو تساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) وتجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر وتستدعي المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لساعات أقوالهم على أن يوجه لهم الاستدعاء قبل 20 يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها، ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وتبلغ هذه الآراء مفضة من قبل رئيس اللجنة بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة،⁴⁴ وتلتزم اللجنة بإصدار رأيها في الشكوى خلال أربعة أشهر تسري من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيسها، وفي حال لم تصدر أي رأي خلال الأجل المذكور، عد سكوتها رفضاً وجاز للمكلف بالضريبة العقارية أن يرفع دعواه أمام الجهة القضائية المختصة خلال أربعة أشهر تسري من تاريخ انقضاء الأجل المحدد للبت في الطعن.⁴⁵

ثانياً: اللجنة الجهوية للطعن:

حددت تشكيلة هذه اللجنة بموجب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، تبدي اللجنة رأيها 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، وتسري على هذه اللجنة نفس الآجال والإجراءات التي تسري على اللجنة الولائية السالف ذكرها.

ثالثا: اللجنة المركزية للطعن:

حددت تشكيلة هذه اللجنة بموجب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، تبدي اللجنة رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مبلغها الإجمالي سبعون مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، وتبلغ الآراء التي يمضيها الرئيس حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا في أجل 20 يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

بعد التعرض لمختلف الإجراءات المتبعة في المرحلة الإدارية، لاحظنا سيطرة الإدارة الضريبية على مختلف إجراءات المنازعة الجبائية، منذ رفع الشكوى إلى غاية صدور قرار الفصل فيها، ويمكن القول أن الإدارة الضريبية تحاول في هذه المرحلة -دائما- التأكيد على أن الإجراءات التي باشرتها في تحصيل الضريبة العقارية قانونية، في حين أن المكلف بالضريبة العقارية كطرف ضعيف يسعى دائما إلى المطالبة بإلغاء الضريبة المفروضة عليه أو المطالبة بتخفيضها، إذا رأى أنها غير مشروعة أو لا تتناسب مع قدرته التكبيفية، وهو ما يؤكد على عدم التوازن في العلاقة بين المكلف بالضريبة العقارية وإدارة الضرائب التي تتمتع بالامتيازات للنظر في موضوع النزاع، حيث نادرا ما تعترف بخطئها وتعيد النظر في التقديرات التي قامت بها، وحتى في حالة التظلم الاختياري الذي يتم أمام لجان الطعن المختلفة، نادرا ما تكون هذه اللجان محايدة في النزاع نظرا للطابع الإداري الذي يغلب على تشكيلتها في غياب ممثلين عن المكلف يسعون إلى إعادة التوازن في العلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب.⁴⁶

المطلب الثاني: الإجراءات القضائية للفصل في منازعات الجباية العقارية

تخضع إجراءات التقاضي في منازعات الجباية العقارية للأحكام الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية كما تطبق عليها الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وسنحاول توضيح الإجراءات القضائية المتبعة للفصل في منازعات الجباية العقارية، من خلال التعرض لإجراءات رفع الدعوى وكذا إجراءات سيرها والفصل فيها على النحو الآتي

الفرع الأول: إجراءات رفع دعوى الجباية العقارية

قيد المشرع الجزائري رفع دعوى الجباية العقارية باستيفاء جملة من الشروط، تتمثل في شروط عامة تتطلبها جميع الدعاوى القضائية منصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وشروط خاصة تتطلبها المنازعة الضريبية، نص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: الشروط العامة لرفع دعوى الجباية العقارية

يقصد بها تلك الشروط الواجب توافرها في رافع الدعوى، بالإضافة إلى شرط رفع الدعوى أمام الجهة القضائية المختصة.⁴⁷

1/ الشروط المتعلقة برفع الدعوى:

إن مباشرة دعوى الجباية العقارية أمام القضاء وفقاً لأحكام المادة 82 قانون الإجراءات الجبائية والمادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرتبط بشروط قبول الدعوى والمتمثلة أساساً في شرطي الصفة والمصلحة،⁴⁸ حيث يجب أن يتمتع المكلف بالضريبة العقارية (المدعي) بصفة التقاضي، أي بالسند القانوني الذي يمنحه القدرة على الادعاء،⁴⁹ واشترط المشرع بموجب المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يقدم وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية غير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل.

إلى جانب شرط الصفة يشترط توافر شرط المصلحة لدى المدعي، فهي من يمنحه الصفة القانونية للتقاضي، فلا دعوى بدون مصلحة، فهي الضابط لضمان جدية الدعوى الجبائية العقارية وعدم خروجها من الغاية التي رسمها القانون لها.⁵⁰

2/ شرط الاختصاص القضائي:

مفاد هذا الشرط أن يرفع المدعي دعواه أمام الجهة القضائية المختصة نوعياً وإقليمياً، بالنسبة للاختصاص النوعي، فإنه لما كان أحد أطراف منازعات الجباية العقارية، شخصاً معنوياً عاماً ممثلاً في إدارة الضرائب، فإنه تطبيقاً للمعيار العضوي المكرس من قبل المشرع بموجب المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن الفصل في منازعات الجباية العقارية يكون من اختصاص القضاء الإداري، وبالرجوع للمواد 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الاختصاص النوعي في المنازعة الجبائية العقارية، يعود إلى المحاكم الإدارية، حيث نصت المادة 801 قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه:

"تختص المحاكم الإدارية كذلك بالفصل في...2- دعاوى القضاء الكامل." إذ تعتبر الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل وذلك لاختصاص المحاكم الإدارية في الفصل فيها مهما كانت الجهة مصدرة القرار، وبهذه الصفة يمكن للقاضي تعديل مقدار الضريبة المتنازع فيها، حيث لا تقف سلطته عند حد الإلغاء، بل تتعداه إلى تحديد المبالغ التي يلتزم بها المكلف بالضريبة.⁵¹ وبالنسبة للاختصاص الإقليمي، فإن منازعات الجباية العقارية تخضع من حيث الاختصاص الإقليمي لقاعدة مكان النشاط - وذلك على عكس القاعدة العامة المعمول بها في الاختصاص الإقليمي والمتمثلة في قاعدة موطن المدعى عليه- وذلك حسب نص المادة 804 فقرة 01 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "...في مادة الضرائب أو الرسوم أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم."

ثانيا: الشروط الخاصة لرفع دعوى الجباية العقارية:

وتمثل فيما يلي:

1/ شرط التظلم الإداري (الشكوى):

سبقت الإشارة إلى هذا الشرط، وهو شرط جوهري ووجوبي في المنازعة الضريبية بصفة عامة، حيث يشترط إرفاق نسخة من إشعار القرار المعارض عليه مع عريضة افتتاح الدعوى.

2/ شرط الميعاد:

بالرجوع للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، نجدها حددت ميعاد رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية بأجل أربعة أشهر من استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ حسب الحالة المدير الولائي للضرائب رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، أما في حالة عدم حصول المكلف بالضريبة ردا على شكواه خلال الأجل المحدد للرد، فإنه في هذه الحالة يعتبر بمثابة رفض ضمني، فيمكن له رفع دعواه في أجل أربعة أشهر من تاريخ نهاية الأجل المحدد للرد على الشكوى.

3/ الشروط المتعلقة بالعريضة:

نص المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية على بعض الشروط الشكلية والموضوعية التي ينبغي توافرها في عريضة دعوى الجباية العقارية تتمثل فيما يلي:

أ/ رفع الدعوى بعريضة مكتوبة:

جاء هذا الشرط تبعا للخاصية الكتابية للإجراءات القضائية الإدارية، لذلك وجب رفع دعوى الجباية العقارية بموجب عريضة مكتوبة تتضمن البيانات الواجب توافرها في أي عريضة والمنصوص عليها بموجب المادة 15 و816 قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بالإضافة لذلك يجب أن تكون عريضة دعوى الجباية العقارية موقعة من قبل محام في حالة رفعها من قبل المكلف بالضريبة العقارية⁵² أما في حالة تقديم هذه العريضة من قبل وكيل المكلف بالضريبة العقارية فهنا يشترط توقيع العريضة من قبل صاحبها.⁵³

ب/ أن تتضمن عرضا صريحا للوقائع:

نص المشرع الجزائري في المادة 83 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية على أن عريضة دعوى الجباية العقارية يجب أن تتضمن عرضا صريحا للوسائل، أي عرضا موجزا للوقائع المتصلة بالنزاع والأدلة التي تثبت ادعاءات المكلف بالضريبة العقارية، وهذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2002/06/24 والذي جاء فيه: "... حيث أنه تتضمن العريضة عرضا واضحا وموجزا للوقائع وأن تكون مرفقة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه وسند التحصيل المفروض على المكلف بالضريبة عملا بأحكام المادة 83 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية..."⁵⁴

ج/ أن تتضمن بيان الضريبة العقارية:

يجب أن تتضمن العريضة الضريبة العقارية التي كانت محل الشكوى المقدمة إلى المدير الولائي للضرائب، فإذا كانت الشكوى تتعلق أساسا بالضريبة على القيمة الزائدة على العقار عند التنازل عنه، فلا يمكن أن يكون موضوع دعوى الضريبة العقارية، الرسم العقاري على الملكيات المبنية، وإنما يجب أن تكون الدعوى متعلقة بالضريبة على القيمة الزائدة التي كانت موضوعا للطعن أمام مدير الضرائب بالولاية.⁵⁵

د/ إرفاق إشعار القرارات المعارض عليها مع عريضة افتتاح الدعوى:

وهذا ما تؤكد من المادة 83 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية

الفرع الثاني: إجراءات سير دعوى الجباية العقارية والفصل فيها

بعد توافر الشروط السالف ذكرها في الدعوى المقدمة من المكلف بالضريبة العقارية، فإنه يتعين على المحكمة الإدارية الفصل فيها لفض النزاع القائم بين المكلف والإدارة الضريبية،

وذلك من خلال إتباع جملة من الإجراءات المنظمة بموجب قانون الإجراءات الجبائية، وتتمثل هذه الإجراءات في إجراءات تتعلق بسير الدعوى الجبائية العقارية، أي مرحلة التحقيق فيها، وكذا إجراءات الفصل في الدعوى، وتناولها تباعا فيما يلي:

أولاً: إجراءات سير دعوى الجباية العقارية

منح المشرع الجبائي للقاضي الإداري للفصل في منازعات الجباية العقارية صلاحيات واسعة، وبالإضافة إلى سلطة التحقيق العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فقد خصه بصلاحيات مستمدة من طبيعة المنازعة الجبائية، تتمثل هذه الصلاحيات في إجراءات التحقيق الخاصة المنظمة بموجب قانون الإجراءات الجبائية.⁵⁶

وقد نظم المشرع الجزائري إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية ضمن القسم الرابع من الفصل الثالث من قانون الإجراءات الجبائية، والذي جاء تحت عنوان؛ التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة، وتجدر الملاحظة حول هذا العنوان أنه كان يتماشى مع محتوى الفقرة الأولى من المادة 85 قبل تعديلها بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017، حيث بعد التعديل أصبحت تنص على: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي مراجعة التحقيق والخبرة..." نلاحظ أنه لم يرد النص على إجراء التحقيق الإضافي، بما يفهم منه تخلي المشرع عن هذا الإجراء في المنازعات الجبائية، بعكس ما كان معمول به قبل تعديل المادة، لذا فإنه يجب على المشرع تعديل عنوان القسم الرابع من الفصل الثالث بحذف عبارة التحقيق الإضافي والإبقاء فقط على مراجعة التحقيق والخبرة، بما يتماشى مع محتوى المادة 85 سالف الذكر، وبذلك يمكن القول أن إجراءات التحقيق الخاصة في دعوى الجباية العقارية تتمثل في مراجعة التحقيق والخبرة.

1/ مراجعة التحقيق:

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد نص على أنه في حالة إذا ما رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم من خلال الإجراءات التالية:⁵⁷

- يعين المدير الولائي للضرائب أحد الأعوان بشرط ألا يكون نفس العون الذي قام بالمراقبة الأولى، وذلك للقيام بإجراء مراجعة التحقيق.

- يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يقوم خلالها

بمهمته.

- تتم هذه العملية بحضور الشاكي أو وكيله.
- يقوم العون المكلف بالمراجعة بتحرير تقرير يتضمن ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي رأيه.
- يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء.

ويتجه بعض الفقه القانوني إلى أن مراجعة التحقيق، يعتبر مجرد إجراء شكلي لا يكون في صالح المكلف، لأنه لا يضيف الجديد، طالما أن القائم به من الإدارة الضريبية التي تعتبر في هذه الحالة خصم وحكم في آن واحد، مما قد يؤثر على مصداقية التحقيق ومبدأ الحياد، لذا يقترح إلغاء المشرع لعملية مراجعة التحقيق -أسوة بالمشرع الفرنسي- والإبقاء فقط على إجراء الخبرة فقط على إجراء الخبرة، كإجراء للتحقيق في المنازعات الجبائية وذلك بالنظر لاستقلالية الخبراء في الإدارة الجبائية بما يضيف مصداقية أكثر على التحقيق.⁵⁸

2/ إجراءات الخبرة:

حسب نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية محضة للقاضي، وبذلك فإنه يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بالخبرة وذلك إما تلقائياً وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة العقارية أو مدير الضرائب بالولاية، ويتم تحديد مهمة الخبير من خلال الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص.⁵⁹

ويقوم بأعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المكلف بدفع الضريبة العقارية وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدء العمليات.⁶⁰

ويتوجه الخبير إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك الشاكي و/أو من يمثله وذلك لتأدية المهمة المسندة له من قبل المحكمة الإدارية، بعدها يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبير إما بإعداد تقرير،⁶¹ ويودع المحضر وتقرير الخبير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية ويمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً الاطلاع عليه خلال مدة 20 يوماً كاملة⁶² ومتى رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة، فلها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية ضمن الشروط المحددة بموجب المادة 86 من قانون

الإجراءات الجبائية، كما أن القاضي غير ملزم بنتائج الخبرة تتميز الخبرة دائما بطابعها النسبي حتى على المستوى المحاسبي،⁶³ وهو ما يؤكد قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2002/10/15 عن الغرفة الثانية.⁶⁴

ثانيا: إجراءات الفصل في دعوى الحماية العقارية

بعد الانتهاء من إجراءات التحقيق، فإنه يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة للفصل في النزاع حول الحماية العقارية، وطبقا للمادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يتم الفصل في هذه الدعوى طبقا لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أي أن هذه المادة أحتلتنا لتطبيق الأحكام العامة لإجراءات الفصل في المنازعات الإدارية بصفة عامة،⁶⁵

وقد أكدت المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية على حق طرفي الخصومة -سواء المكلف بالضريبة العقارية أو الإدارة الضريبية- في الطعن بالاستئناف في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة، ضمن الأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبار من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية وذلك وفقا لما ورد في المادة 91 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

من خلال مختلف الإجراءات القضائية للدعوى الجبائية العقارية التي تعرضنا لها تبرز لنا خصوصية هذه المنازعة، عن باقي المنازعات الإدارية وذلك من خلال خضوعها لإجراءات وأحكام خاصة واستثنائية منظمة بموجب قانون الإجراءات الجبائية، إلى جانب الإجراءات العامة التي تحكم المنازعات الإدارية المحددة بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الخاتمة:

في ختام هذه الدراسة نخلص إلى أن منازعات الحماية العقارية، تتمتع بخصوصية تميزها عن سائر المنازعات الإدارية وتستمد هذه المنازعة خصوصيتها من طبيعة القانون الجبائي وما تحمله نصوصه من ذاتية، يتميز بها عن باقي القوانين، ويمكن إجمال معالم هذه الخصوصية من خلال جملة النتائج التي توصلنا إليها والمتمثلة فيما يلي:

1. الضريبة العقارية من الضرائب المباشرة وأكثرها إثارة للنزاع.
2. تتميز منازعات الحماية العقارية بخاصية إجرائية أساسية، تتمثل في أن طريقة حل النزاع فيها تمر عبر مرحلتين أساسيتين؛ الأولى إدارية والثانية قضائية.

3. المرحلة الإدارية مرحلة إجبارية في منازعات الحماية العقارية.
4. التظلم الإداري في مجال منازعة الحماية العقارية، يخضع لإجراءات قانونية محددة وصارمة مقارنة بالتظلم الإداري في مجال المنازعات الإدارية بصفة عامة والذي يعتبر جوازي ومحدد بإجراءات بسيطة.
5. إجراءات التقاضي في المنازعة الجبائية العقارية تخضع للأحكام الخاصة بالمنظمة بموجب قانون الإجراءات الجبائية إلى جانب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
6. دعوى الحماية العقارية تعتبر من دعاوى القضاء الكامل وذلك بالنظر لاختصاص المحاكم الإدارية بالفصل فيها مهما كانت الجهة مصدرة القرار، إضافة إلى أن المكلف بالضريبة العقارية لا يطالب فيها بإلغاء القرار الصادر عن إدارة الضرائب وإنما يمكنه المطالبة أيضا بمراجعة الضريبة ذاتها إما بإلغائها أو تخفيضها.
7. إجراء مراجعة التحقيق يعتبر مجرد إجراء شكلي لا يكون في الغالب في صالح المكلف بالضريبة العقارية، طالما أن القائم به من الإدارة الضريبية التي تعتبر في هذه الحالة خصم وحكم في نفس الوقت.
8. عدم استقرار التشريع الجبائي بسبب كثرة التعديلات الواردة عليه من شأنه التأثير على توازن واعتدال القرارات المتخذة في شأن النزاع المتعلق بالحماية العقارية سواء في المرحلة الإدارية أو القضائية.
9. عدم وضوح إجراءات المنازعة الضريبية المنظمة بموجب قانون الإجراءات الجبائية، يؤدي إلى تعقيد إجراءات مباشرة دعوى الحماية العقارية، وبالتالي تأخير الفصل فيها.
10. عدم تخصص قضاة الجهات القضائية الإدارية في المجال الجبائي من شأنه إضعاف عملية الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية وكثرة اللجوء إلى الخبرة القضائية ومن ثم تعطيل الفصل في الدعوى.

من خلال هذه النتائج يمكننا تقديم بعض المقترحات والتي تتعلق خصوصا بما يلي:

1. على المشرع أن يعمل على استقرار التشريع الجبائي لاسيما في المجال الإجرائي وذلك بالتقليل من التعديلات المستمرة والمتكررة، التي من شأنها التأثير على القرارات المتعلقة بالمنازعة الجبائية العقارية سواء الصادرة عن الإدارة الجبائية في المرحلة الإدارية أو عن المحاكم الإدارية في المرحلة القضائية.

2. وجوب تدخل المشرع الجبائي لإعادة النظر في إجراءات الدعوى الجبائية العقارية، في اتجاه توضيحها وتبسيطها، بما يسهل الفصل فيها من قبل القاضي الإداري.
3. ينبغي على المشرع، تعديل عنوان القسم الرابع من الفصل الثالث من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بحذف عبارة التحقيق الإضافي والإبقاء فقط على عبارة مراجعة التحقيق والخبرة، بما يتماشى مع مضمون المواد الواردة تحت هذا العنوان والتي تشير إلى إجراء التحقيق الإضافي، بما يؤكد إلغاء المشرع لهذا الإجراء، وذلك تجنباً للوقوع في أي خلط إجرائي أثناء السير في دعوى الجباية العقارية بصفة خاصة والدعاوى الضريبية بصفة عامة.
4. على المشرع إلغاء إجراء مراجعة التحقيق والإبقاء فقط على إجراء الخبرة -أسوة بالمشرع الفرنسي- وذلك بالنظر لاستقلالية الخبراء عن الإدارة الجبائية.
5. تكوين قضاة متخصصين في المادة الجبائية تسهيلاً للفصل في المنازعات الجبائية بصفة عامة ومنازعات الجباية العقارية بصفة خاصة، وكذا تعزيزاً لعملية الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية.

الهوامش:

- 1 إقلولي أولد رايح صافية، خصوصية المنازعة الضريبية العقارية في التشريع الجزائري، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة 02، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، ديسمبر 2015، ص 339.
- 2 قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد أولحاج، البويرة، 2015/2014، ص 69.
- 3 خيرى عثمان فريز فرج عبد العال، انهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012، ص 09.
- 4 قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 71.
- 5 قانون الإجراءات الجبائية، المادة 40 من القانون رقم 21/01، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، معدل والمتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2022.
- 6 بوكروش فوزية، زهدور كوثر، الطعن القضائي كالية لتسوية منازعات الضريبة العقارية في القانون الجزائري، مجلة القانون العقاري والبيئة، جامعة ابن باديس، مستغانم، الجزائر، المجلد 05، العدد 02، جوان 2017، ص 143.

- 7 سعداني نورة، ماهية الجباية العقارية، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة 2، الجزائر، المجلد 03، العدد 01، ديسمبر 2016، ص 19.
- 8 برحمان محفوظ، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2007، ص 250.
- 9 بوكروش فوزية، زهدور كوثر، مرجع سابق، ص 144.
- 10 برحمان محفوظ، مرجع سابق، ص 253.
- 11 إقلولي أولاد راجح صافية، مرجع سابق، ص 343 . 344.
- 12 بوكروش فوزية، زهدور كوثر، مرجع سابق، ص 145.
- 13 المرجع نفسه، ص 145.
- 14 كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة الجزائر، 2008، ص 10.
- 15 فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 10.
- 16 قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 77.
- 17 كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 09.
- 18 قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 76.
- 19 بوكروش فوزية، زهدور كوثر، مرجع سابق، ص 146.
- 20 الأمر 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية، العدد 102، المؤرخة في 22 ديسمبر 1976.
- 21 برحمان محفوظ، مرجع سابق، ص 341.
- 22 بوكروش فوزية، زهدور كوثر، مرجع سابق، ص 146.
- 23 إقلولي أولاد راجح صافية، مرجع سابق، ص 347 . 348.
- 24 نفس المرجع، ص 344 . 345.
- 25 المرجع نفسه، ص 344.
- 26 هاملي محمد، التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 04، الجزائر، 2014، ص 02.
- 27 قانون 09/08 مؤرخ في 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، عدد 21، مؤرخة في 23 أبريل 2008.

- 28 عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني، الطبعة الأولى، جسر للنشر- والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 364.
- 29 بعلي محمد الصغير، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2005 ص 218.
- 30 قرار مجلس الدولة، (ملف رقم 006325) صادر بتاريخ 2003/02/25، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص 124.
- 31 بوعمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2014، ص 316.
- 32 كريم حرز الله، المرحلة الإدارية للمنازعات المتعلقة بالجبائية العقارية، مجلة الدراسات القانونية المجلد 02، العدد 01، جانفي 2016، ص 72.
- 33 المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية العدد 76، مؤرخة في 28 ديسمبر 2017.
- 34 قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 81.
- 35 المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب قانون المالية لسنة 2021، الجريدة الرسمية العدد 83، مؤرخة في 31 ديسمبر 2020.
- 36 بوعمران عادل، مرجع سابق، ص 316.
- 37 هاملي محمد، مرجع سابق، ص 03.
- 38 كريم حرز الله، مرجع سابق، ص 78.
- 39 قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 86.
- 40 المرجع نفسه، ص 86.
- 41 المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية العدد 72، مؤرخة في 30 ديسمبر 2012.
- 42 المادة 80 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية العدد 72، مؤرخة في 29 ديسمبر 2011.
- 43 المادة 80 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2012، سالف الذكر.
- 44 المادة 81 مكرر فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2018، سالف الذكر.
- 45 المادة 81 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2018، سالف الذكر.
- 46 إقلولي أولاد راجح صافية، مرجع سابق، ص 346 و 347.

- 47 بن سديرة جلول، اختصاص القاضي الإداري بالفصل في المنازعات المتعلقة بالجباية العقارية، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة 02، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، ديسمبر 2015، ص 378.
- 48 أما بالنسبة لشرط أهلية التقاضي فإنه وفقا للمادة 13 ق إ م إ استبعد المشرع الأهلية كشرط من شروط قبول الدعوى واعتبرها شرطا لصحة الإجراءات وبالتالي، فإن عدم توافر شرط الأهلية في المكلف بالضريبة العقارية يترتب عليه عدم صحة الإجراءات وفقا لأحكام المادة 64 ق إ م إ.
- 49 بوكروش فوزية، مرجع سابق، ص 379.
- 50 كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 37.
- 51 فيندس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة، محاضرات أقيمت على طلبت السنة الثانية ماستر، تخصص منازعات إدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016/2015، ص 08.
- 52 المادة 815 قانون الإجراءات المدنية والإدارية
- 53 المادة 83 فقرة 01 قانون الإجراءات الجبائية.
- 54 قرار مجلس الدولة رقم 004061 الصادر عن الغرفة الثانية بتاريخ 2002/06/24، نقلا عن كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 60.
- 55 برحمان محفوط، مرجع سابق، ص 386.
- 56 حشود نسمة، إجراءات التحقيق في المنازعة الجبائية، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة 02، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، ديسمبر 2015، ص 407.
- 57 المادة 85 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017.
- 58 حشود نسمة، مرجع سابق، ص 411 و 412.
- 59 المادة 86 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2017.
- 60 المادة 86 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 61 المادة 86 فقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية،
- 62 المادة 86 فقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية
- 63 حشود نسمة، مرجع سابق، ص 415.
- 64 قرار رقم 005722، صادر بتاريخ 2002/10/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، عدد خالص بالمنازعات الضريبية، ص 102.

65 المواد من 874 إلى 900 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.