

خصوصية المنازعة الضريبية العقارية في التشريع الجزائري

من إعداد

الأستاذة الدكتورة إقلولي-أولاد رابح صافية

أستاذة التعليم العالي

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة مولود معمري تيزي وزو

خصوصية المنازعة الضريبية العقارية في التشريع الجزائري

من إعداد الأستاذة الدكتورة إقلولي-أولد رايح صافية
أستاذة التعليم العالي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة مولود معمري تيزي وزو

ملخص :

بما أن الضريبة العقارية من الضرائب المباشرة وهي أكثر أنواع الضرائب إثارة للنزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، فضلا عن عدم استقرار النصوص القانونية، بحيث تخضع للتعديل المستمر، فإن ذلك يؤدي إلى إثارة نزاعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

تمثل المنازعة الضريبية العقارية إطارا خاصا ضمن مجال المنازعات الإدارية بصفة عامة بالنظر إلى طبيعتها الخاصة، بحيث تتميز بتشعب النصوص القانونية التي تحكمها وتعقيد إجراءات حلها إذ جعلها تمر عبر مرحلتين أساسيتين، مرحلة إدارية، تتمثل إجراءاتها في التظلم الإداري أمام المدير الولائي للضرائب حيث تمنح فيه الفرصة للإدارة لمراجعة قراراتها ومرحلة قضائية يراقب من خلالها القاضي الإداري مدى احترام إدارة الضرائب للقانون من خلال شرعية القرارات التي تصدرها وحماية حقوق المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة في حالة فشل حل النزاع إداريا.

Résumé :

Comme la taxe foncière, qui est un impôt direct, est l'une des taxes qui suscite plus de litige entre l'imposable et l'administration des impôts, en plus des amendements systématiques des textes de lois, ceci créent des litiges entre l'imposable et l'administration des impôts.

Le contentieux des taxes foncières constitue un cadre spécial dans le domaine des contentieux administratifs d'une manière général au regard de sa nature spécifique. Il se caractérise par la diversité des

textes de lois qui le régissent et la complexité des procédures qui le règlent à travers deux étapes fondamentales. La première est l'étape administrative qui consiste à déposer un recours administratif auprès du directeur des impôts de la wilaya afin de permettre à l'administration de revoir sa décision, puis l'étape judiciaire où le juge administratif contrôle le respect de la loi par l'administration des impôts à travers la légitimité des ses décisions et la protection des droits de l'imposable de l'abus de l'administration dans le cas de l'échec du règlement du litige administrativement.

مقدمة :

اهتم التشريع الجزائري على غرار مختلف التشريعات العالمية بتنظيم القواعد الموضوعية للضرائب، نظرا لأهميتها كمورد أساسي لخزينة الدولة، كما اهتم أيضا بالإجراءات المتعلقة بالمنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية كلما تبين للمكلف بالضريبة العقارية عدم صحة أو عدم مشروعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، خاصة وأن العلاقة التي تربط بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة غير متوازية بالنظر إلى صلاحيات وامتيازات السلطة العمومية التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في مواجهة طرف ضعيف الذي يكون في غالب الأحيان جاهلا للنصوص القانونية المطبقة عليه، وعاجزا عن الدفاع عن حقوقه عندما تتجاوز إدارة الضرائب السلطات المحددة لها قانونا، عند تعيين وعاء الضريبة أو قرار فرض أو تحصيل الضرائب العقارية والرسوم العقارية. فالمشرع الجزائري أورد في مختلف النصوص القانونية المطبقة على الضرائب، تنظيما خاصا للمنازعة الضريبية، دون تعريفها بشكل مباشر، إلا أنه حدد مفهوما عاما لها بموجب المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث اعتبر كل خلاف ينشأ بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بشأن تحديد وعاء الضريبة أو مقدارها أو مراقبة المكلف بها أو أثناء تحصيلها، منازعة ضريبية.

وعليه، انطلاقا من ذلك يستوجب البحث عن خصوصية المنازعة الضريبية العقارية في التشريع الجزائري، من خلال إبراز مكانة المنازعة الضريبية العقارية في التشريع الضريبي (أولا)، ثم تبيان أهم الخصوصيات التي تُميّزها عن المنازعة العامة، سواء بالنظر إلى الإجراءات القانونية المتبعة من أجل حلها أو بالنظر إلى طبيعة الموضوع التي تتناوله (ثانيا).

أولا. مكانة المنازعة الضريبية العقارية في التشريع الضريبي : يتوجب لإبراز مكانة المنازعة الضريبية العقارية في النصوص القانونية الضريبية المختلفة، المتمثلة أساسا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون التسجيل، وقانون الإجراءات الجبائية، وكذا الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية الملغى، (أمر رقم 66-154، مؤرخ في 08 جوان 1966،

يتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج.ر عدد 47، صادر في 09 جوان 1966 (ملغى)⁽¹⁾ وقانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر عدد 21، صادر في 23 أبريل 2008)⁽²⁾ التي وضعها المشرع الجزائري لحل النزاع القائم بين المكلف بالضريبة العقارية وإدارة الضرائب، البحث في مفهوم المنازعة الضريبية (1)، ثم في تكييفها القانوني (2).

1- مفهوم المنازعة الضريبية العقارية : تعددت مفاهيم المنازعة الضريبية عند الفقه، فهناك من اعتمد مفهوما ضيقا، وحصرها في المنازعات التي تنشأ عند فرض و تحصيل الضريبة، أي أنها كل مشكلة تثور بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب سواء تعلق الأمر بفرض الضريبة أو بعملية حسابها أو بعدم شرعيتها أو بمخالفتها للنصوص القانونية، وهناك من اعتمد مفهوما واسعا حيث اعتبر أنها تشمل كل الخلافات والادعاءات المتعارضة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة (محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين الشمس، القاهرة، 1996)⁽³⁾ كما أن التشريع الجزائري لم يتضمن هو الآخر تعريفا دقيقا للمنازعة الضريبية.

أ- التعريف الفقهي للمنازعة الضريبية : تعني المنازعة لغة نزاع أو دعوى أو خصومة، ويقابل كلمة منازعة باللغة الفرنسية Contentieux. ويقصد بها وجود تعارض بين طرفين لا يمكن التوفيق بينهما إلا إذا تدخل حكما لحل النزاع، وفي الغالب يكون القاضي هو الحكم (برحماني محفوظ، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2007)⁽⁴⁾ ولا يمكن للقاضي مباشرة مهمة الفصل في النزاع إلا إذا كان النزاع قائما فعلا ليقوم القاضي بمقابلة ادعاءات الأطراف ويزنها بميزان القانون. (محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق)⁽⁵⁾

أما في مادة الضرائب، تحتوي كلمة منازعة معنيين، المعنى الأول، يظهر عند استعمال اللفظ في المنازعات التي تحدث بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة والذي يكون موضوعه إما تحديد طرق تحصيل الضريبة أو وعاء الضريبة أو مبلغها أو الإعفاء منها، والمعنى الثاني، يظهر حين

استعمال اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين المكلف والإدارة، بل هناك وضعية معينة قد حلت به كحالة إفسار المكلف أو هلاك أمواله. (فريجه حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008)⁽⁶⁾

وهناك تصورين في تعريف المنازعة الضريبية، تصور يأخذ بالتعريف الضيق للمنازعة الضريبية وآخر يأخذ بالتعريف الواسع.

بالنسبة للتعريف الضيق، "فإن المنازعة الضريبية هي مجموعة الخلافات التي تنشأ بمناسبة مباشرة إدارة الضرائب لنشاطها في تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها والقواعد القانونية المقررة للفصل فيها". (برحماني محفوظ، مرجع سابق)⁽⁷⁾

ويعرفها البعض الآخر على "أنها مجموعة الخلافات التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة بمناسبة ممارسة الإدارة لصلاحياتها، والقواعد القانونية للفصل فيها، على أن تقتصر هذه القواعد خصوصا على الإجراءات الضريبية دون أن تتعداها إلى القواعد العامة في الإجراءات الإدارية". (TROTABAS Louis ; Finances publiques, Dalloz ; Paris ; 1970)⁽⁸⁾

أما التعريف الواسع للمنازعة الضريبية، "فهي تلك التي تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب". (نقلا عن طاهري حسين، المنازعات الضريبية - شرح قانون الإجراءات الجبائية-، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007)⁽⁹⁾

يرى الأستاذ Jean LAMARQUE (Répertoire du) LAMARQUE Jean ; 1995 ; Dalloz ; Paris ; contentieux administratif-contentieux fiscal)⁽¹⁰⁾ أن المقصود "بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية وجملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله".

ويعرفها أيضا الأستاذ بن سحلي سعد على "أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والنااتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى". (فريجه حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق)⁽¹¹⁾

نستخلص من مجمل هذه التعاريف، أن التعريف الواسع للمنازعة الضريبية تناول جميع أوجهها وبصورة شاملة احتوت الجانب الإداري والجانب الجزائي، بالتالي فالمنازعات الضريبية هي كل نزاع يبادر المكلف بالضريبة بتحريكه، بسبب رفض إدارة الضرائب تصريحاته أو بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة وتنتهي أمام الجهات القضائية، والتي تنظمها أحكام القانون الضريبي (قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية) والأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وهو ما يجعل هذا النوع من النزاع من النزاعات الإدارية ذات طبيعة قانونية خاصة و متميزة .

ب- التعريف التشريعي المنازعة الضريبية العقارية : لم يتضمن التشريع الجزائري تعريفا دقيقا للمنازعة الضريبية بصفة عامة ولا حتى للمنازعة الضريبية العقارية، إنما يمكن استنباط ذلك من بعض النصوص الضريبية المتفرقة مثال ذلك محتوى المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه : "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

وكذلك ما نصت عليه المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت مجال اختصاص لجان الطعن المختلفة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة التي تقوم بتصويب الأخطاء المرتكبة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي أو أثناء حسابه أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، حيث جاء فيها : "تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، والرامية إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي...".

أُضيف إلى هذا محتوى المادة 1/153 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية 2011، (قانون رقم 10-13 مؤرخ في 29 ديسمبر 2010 يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر. عدد 80، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2010)⁽¹²⁾ التي تحدد إجراءات الاعتراض على المتابعات التي تباشرها الإدارة الضريبية في سبيل تحصيل ديونها لدى الغير، حيث جاء فيها: « يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى مدير كبريات المؤسسات أو إلى مدير الضرائب بالولاية التابع له مكان الإخضاع الضريبي ».

وتكتسي هذه الشكاوى :

- إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.

- 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 بوعاء وبحساب الضريبة.

فعموما يمكن تعريف المنازعة الضريبية العقارية على أنها : "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". (برحمانى محفوظ، مرجع سابق)⁽¹³⁾

2- طبيعة المنازعة الضريبية العقارية : تستمد طبيعة المنازعة الضريبية العقارية من طبيعة القانون الضريبي وما تحمله نصوصه الموضوعية والإجرائية من ذاتية ينفرد بها عن القوانين الأخرى.

ويمكن معرفة طبيعة المنازعة الضريبية العقارية من خلال العلاقة بين المكلف بالضريبة العقارية وإدارة الضرائب، وكذا القانون المنظم لهذه العلاقة، ومن ثم الجهة المختصة للفصل فيها.

أ- العلاقة الضريبية بين المكلف وإدارة الضرائب : تُبنى العلاقة الضريبية بين المكلف وإدارة الضرائب على معرفة كاملة بخصائص الضريبة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ومن ثم وضع علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط

التي تكفل نجاحها. بالتالي فالعلاقة القائمة بين الطرفين هي علاقة قانونية تنظيمية تستند إلى نصوص وأحكام القانون الضريبي.

كما يمكن اعتبار العلاقة بين الطرفين، علاقة مديونية تخضع لأحكام القانون العام، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب واستنادها إليه في كل ما ينجم، عنها. (رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2006) (14)

كما أن سلطة الإدارة الضريبية في ربط الضرائب وتحصيلها مستمدة من طبيعة الضريبة التي تفرضها النصوص القانونية الضريبية المتميزة بخصائص أساسية تتمثل في توفير معلومات مستمرة للإدارة الضريبية مع تمتع هذه الأخيرة بصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية.

ب- القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف وإدارة الضرائب : ينظم القانون الضريبي العلاقة الضريبية بين المكلف وإدارة الضرائب، حيث منح للمكلف مجموعة من الضمانات تكفل حقوقه كالحق في التظلم والمراجعة، كما يحدد سلطات وحقوق إدارة الضرائب من خلال سلطة الفحص والرقابة وسلطة ضمان التحصيل.

ج- الجهة المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية : إن تحديد الجهة المختصة بالنظر في المنازعة الضريبية العقارية أمر بالغ الأهمية، كون هذه النزاعات تمس من جهة مصالح الخزينة العامة ومن جهة أخرى مصالح المكلفين بالضريبة، كما تتميز هذه المنازعة الضريبية بكونها تمر عند نشوئها بمرحلتين للفصل فيها مرحلة إدارية التي تتم عبر إجراءين أحدهما إجباري وآخر اختياري. حيث تمنح فيه الفرصة للإدارة لمراجعة قراراتها ومرحلة قضائية يراقب من خلالها القاضي مدى احترام إدارة الضرائب للقانون من خلال شرعية القرارات التي تصدرها.

3- التكيف القانوني للمنازعة الضريبية : يُمكن تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية العقارية، من تحديد الجهة القضائية المختصة بالفصل في النزاع، فإذا كُيِّفت على أنها منازعة عادية، يكون الاختصاص فيها للقضاء

العادي، أما إذا كُيِّفت على أنها منازعة إدارية، يكون الاختصاص فيها للقضاء الإداري.

أ- **المنازعة الضريبية منازعة إدارية** : يعتبر أغلب الفقهاء المنازعة الضريبية على أنها من قبيل المنازعات الإدارية، إلا أنهم لم يجمعوا على نفس المعيار في تكييفها، بين من اعتمد المعيار القانوني ومن أخذ بطبيعة الموضوع الذي تتناوله.

- **المعيار القانوني** : يرى جانب من الفقه (Trotabas Louis ;Finances Publiques ;Dalloz ;Paris)⁽¹⁵⁾ أن المنازعات الضريبية هي منازعات إدارية بحسب القانون، حيث يعتمد في ذلك على تحديد طبيعة المنازعة الضريبية بصفة عامة (الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة)، فالفصل فيها يكون من اختصاص القضاء الإداري.

- **المعيار الموضوعي** : يرى البعض الآخر من الفقه (Trotabas Louis ;op.cit..)⁽¹⁶⁾ ومنه الفقه الفرنسي أن المنازعة الضريبية هي من قبيل المنازعات الإدارية بحسب طبيعتها، كونها تنطوي على منازعة من أعمال السلطة العامة، وحتى القضاء الفرنسي استقر على أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية. خاصة أن إدارة الضرائب تتمتع بامتيازات السلطة العامة وتكليف الأشخاص بدفعها ما هو إلا قرار إداري من أعمال السلطة العامة، فالمنازعة المتعلقة بها تثير مسائل القانون العام، وبالتالي ينعقد اختصاص الفصل فيها إلى القضاء الإداري. (برحماني محفوظ ، مرجع سابق)⁽¹⁷⁾

ب- **المنازعة الضريبية منازعة من طابع خاص** : كَيِّف جانب آخر من الفقه، المنازعة الضريبية على أنها منازعة ذات طبيعة مستقلة عن كل منازعة إدارية ومدنية، حيث تتميز بذاتية خاصة تُميِّزها عن غيرها من المنازعات، بالنظر إلى إجراءات الفصل في المنازعة الضريبية، وأن طبيعة المنازعة الضريبية ذاتها والحلول التي يقررها القاضي الضريبي تُخرجها من نطاق التقسيمات المألوفة في المنازعات الإدارية و المنازعات المدنية.

فالمنازعة الضريبية تخضع لإجراءات خاصة معقدة تنماشى والخصوصيات التقنية والفنية التي يتميز بها موضوعها، فعلى سبيل المثال تتمتع المواعيد المرتبطة برفع الدعوى الضريبية بطابع خاص مقارنة بتلك

المنصوص عليها في الأحكام العامة المتعلقة بالدعوى الإدارية العامة، فهي طويلة ومتذبذبة لا تعرف الاستقرار نظرا للتعدلات المتكررة بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية المتعاقبة (عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2010)⁽¹⁸⁾

بالنسبة للمشرع الجزائري فقد نظم المنازعة الضريبية عبر مراحل إدارية وقضائية تنسجم وتتشابه بصفة عامة مع بعض التشريعات المقارنة، حيث تمتاز بنوع من الخصوصية على الصعيدين الشكلي والموضوعي، حيث قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى مرحلتين، إحداهما إجبارية، وأخرى اختيارية، فتكون إجبارية عند الطعن الإداري أمام إدارة الضرائب، وتكون اختيارية عند الطعن على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية، وصولا إلى المرحلة القضائية في حالة عدم جدوى المرحلة الإدارية في حل النزاع.

ثانيا. مظاهر تميّز المنازعة في الضريبية العقارية : تظهر بعض خصوصيات المنازعة الضريبية العقارية التي تميزها عن المنازعة الإدارية العامة سواء كان من حيث طبيعة الموضوع الذي تتناوله أو من حيث الإجراءات القانونية المتبعة من أجل حلها :

1- من حيث طبيعة الإجراء : بما أن الضريبة العقارية من الضرائب المباشرة وهي أكثر أنواع الضرائب إثارة للنزاع بين المكلف بالضريبة العقارية وإدارة الضرائب، وبما أن المنازعة الضريبية العقارية، صورة من صور المنازعة الإدارية، فإنها تتميز بخاصية إجرائية أساسية، تتمثل في طريقة حل النزاع فيها التي تتم عبر مرحلتين أساسيتين :

تكون المرحلة الأولى إدارية، تتمثل فيما يصطلح عليه إداريا **بالتظلم الإداري المسبق** أمام المدير الولائي، وجبايا **بالشكوى النزاعية**، إذ يقدم المتظلم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب، الأمر الذي يسمح لإدارة الضرائب من تصحيح أعمالها و مراقبتها ذاتياً، وإذا لم يرضى المكلف بقرار الإدارة أو لم يتلقى منها أي قرار، فله في هذه المرحلة الخيار في أن يلجأ إلى لجان الطعن (لجنة الدائرة، اللجنة الولائية، واللجنة المركزية)، فاللجوء إلى هذه اللجان اختياري ولكن عند اللجوء إليها، فإن الآراء التي تصدرها تصبح

الإلزامية وواجبة التنفيذ وهذه الآراء عبارة عن تصرف يشبه تماما قرارا إداريا، يمكن لكل طرف إذا لم يرضى بنتائج هذه المرحلة، أن يرفع الدعوى أمام القضاء كمرحلة ثانية لحل النزاع وهنا يقوم القاضي الإداري بمراقبة أعمال إدارة الضرائب والنظر في مدى مشروعيتها.

تعد المرحلة الإدارية في المنازعات الضريبية إجبارية وحاسمة ذات أهمية لأطراف النزاع حيث أوجبها المشرع الجزائري وهو ما يؤكد محتوى المواد من 70 إلى 80 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم، إذ يتم تقديم التظلم الإداري أمام المدير الولائي للضرائب قبل عرض النزاع على القضاء، (المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بموجب القانون رقم 24-06 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر. عدد 85 الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 2006 التي جاء فيها : "يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضريبة والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة"⁽¹⁹⁾ وتجدر الإشارة هنا إلى أن هناك اختلاف بين التظلم الإداري في مجال منازعات الضرائب المباشرة، والتظلم الإداري في مجال المنازعة الإدارية العامة، لأن التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة يخضع لإجراءات قانونية محددة وصارمة، وأما التظلم في المنازعة الإدارية فهو إجراء بسيط.

ولكي تقبل الشكاوى (التظلم الإداري المسبق) في المنازعة الضريبية العقارية لا بد تقديمها في أجل المحددة قانونا (المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تنص على أنه : "مع مراعاة الحالات المنصوص في المقاطع أدناه، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى" مرجع سابق)⁽²⁰⁾ وفي الشكل المطلوب مع تضمينها المعطيات التي تمكن الإدارة من دراستها والحسم بشأنها باستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو للاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

يشترط المشرع الجزائري في تقديم الشكاوى بعض الشروط الشكلية والموضوعية المحددة في محتوى المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية وتخلفها يؤدي إلى رفض الشكاوى. (المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، التي

تنص على أنه: "يجب أن تكون الشكاوى فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم ضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدمون شكوى جماعية"⁽²¹⁾

- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع،
- يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة...، مرجع سابق).

تحتل الشكاوى النزاعية قدرا كبيرا من الأهمية وهو ما يميز التظلم في المنازعة الضريبية العقارية الذي يخضع إلى شكليات وقواعد إجرائية تضي عليه طابع خاص وهو ما لا نجده في الطعن الإداري الذي لا يشترط فيه شكلا معيناً ولا شروط معينة إلا توجيهه إلى الجهة المختصة وأهلية التصرف بالنسبة للمتظلم. (شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية : الهيئات والإجراءات أمامها، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005)⁽²²⁾

فتقديم الشكاوى من قبل المكلف بالضريبة العقارية والرد عليها من قبل المدير الولائي للضرائب، يعد بمثابة الحل الودي للنزاع القائم بين الطرفين قبل عرضه على جهات أخرى. (معاشو عمار وعزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، 1999)⁽²³⁾

تجدر الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية في المرحلة الإدارية، تحاول دائما التأكيد على أن الإجراءات التي بشارتها في تحصيل الضريبة قانونية، في حين أن المكلف بالضريبة العقارية كطرف ضعيف يسعى دائما الى المطالبة بإلغاء الضريبة المفروضة عليه أو المطالبة بتخفيضها، إذا رأى بأنها غير مشروعة أو لا تتناسب مع قدرته التكاليفية، وهو ما يدل و يؤكد عدم التوازن في العلاقة بين المكلف بالضريبة العقارية و إدارة الضرائب التي تتمتع بالامتيازات للنظر في موضوع النزاع، حيث نادرا ما تعترف الإدارة بأخطائها و تعيد النظر في التقديرات التي قامت بها.

يلاحظ أيضا في المرحلة الإدارية، سيطرة الإدارة الضريبية على مختلف إجراءات المنازعة الجبائية منذ رفع الشكاوى الإجبارية أمام المدير الولائي للضرائب إلى غاية صدور القرار الذي يتضمن الفصل فيه. وحتى في

التظلم الاختياري الذي يتم أمام لجان الطعن المختلفة (لجنة الدائرة - اللجنة الولائية - اللجنة المركزية) حيث نادرا ما تكون هذه الأخيرة 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.

أما المرحلة القضائية في المنازعة الضريبية العقارية، تتمثل في عرض النزاع أمام جهات القضاء الإداري (المحكمة الإدارية) واللجوء إليه يكون بعد فشل محاولة حلّه إداريا، فإذا لم يتحصل المكلف بالضريبة العقارية على نتائج ترضيه بعد تقديم الشكوى إلى إدارة الضرائب، له أن يلجأ إلى القضاء لأن هذا الأخير يستهدف الإبقاء على الحوار بين المكلف بالضريبة العقارية وإدارة الضرائب وعدم إغراق القضاء بالمنازعات الضريبية بإيجاد حل ودي وإداري للنزاع.

تخضع إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية للأحكام الخاصة الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو في قانون الإجراءات الجبائية، كما تطبق عليها الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهو ما تؤكد المادة الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي جاء فيها: "تطبق أحكام هذا القانون على الدعاوى المرفوعة أمام الجهات القضائية العادية والجهات القضائية الإدارية" والملاحظ في الجانب القضائي، ورغم أن المشرع الجزائري قد أفرد للمنازعة الضريبية إجراءات خاصة، تتماشى وخصوصياتها التقنية إلا أنه من الناحية العملية الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية المختصة هي نفسها المتبعة في إطار الفصل في المنازعة الإدارية العامة.

2- من حيث طبيعة الموضوع : المنازعة الضريبية هي مجموعة الخلافات التي تكون بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية، والنصوص القانونية المطبقة عليها ويكون موضوع هذه الخلافات في صحة وشرعية وعاء ضريبة عقارية أو رسم عقاري أو مقدارهما. وبما أن المنازعة في الضريبة العقارية هي من منازعات الضرائب المباشرة تنصب على مبلغ من المال، يهدف المكلف بالضريبة إلى التخلص من الضرائب المفروضة عليه والتي يعتبرها غير مؤسسة في حقه، ويتمسك المكلف بها في هذه المنازعة، إما لقيام إدارة الضرائب بتطبيق نص قانوني على وضعيته غير قابل للتطبيق

أو مخالفته لقاعدة قانونية أسمى منه (أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة الماجستير في القانون، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2002)⁽²⁴⁾ وإما لارتكابها أخطاء في تحديد الوعاء الضريبي أو في تصفية الضريبة أو للمطالبة بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهو ما يؤكد محتوى المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية التي جاء فيها : "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".

كما تجدر الإشارة إلى أنه في منازعات الضرائب المباشرة، لا يطالب المكلف بالضريبة لا يطالب بإلغاء القرار الصادر عن إدارة الضرائب المحدد لمبلغ الضريبة غير المشروع فقط، وإنما يطالب أيضا بمراجعة الضريبة ذاتها، إما بإلغائها كلية في حالة ما إذا كانت غير مشروعة، أو بتخفيضها إذا كانت مفروضة وفقا للإجراءات والأشكال المنصوص عليها قانونا.

خاتمة :

نظراً لأهمية الضريبة بصفة عامة والضريبة العقارية التي تعتبر من الضرائب المباشرة بصفة خاصة في تمويل الخزينة العمومية، فقد أحاطها المشرع الجزائري على غرار مختلف التشريعات بنصوص قانونية خاصة وذلك في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما نظم وأطر نظام المنازعات المرتبطة بها بموجب قانون الإجراءات الجبائية كمبدأ والإحالة إلى الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ولكون الضريبة المورد الأساسي لخزينة الدولة، منحها المشرع الجزائري امتيازات وصلاحيات ممارسة المتابعة والتنفيذ الجبري بجميع السبل والطرق، بهدف تحصيل أموال الدولة في جميع الأحوال، وفي المقابل منح المشرع الجزائري المكلف بالضريبة عدة وسائل ليدافع بها عن حقوقه اتجاه الإدارة الجبائية. وبذلك يكون المشرع قد عمل على ضمان تمويل خزينة الدولة من جهة وضمن حقوق الأفراد في مواجهة تعسفات الإدارة من جهة

أخرى، سواء تعلق الأمر بتحديد الوعاء الضريبي أو بتحصيله، وهو ما يعزز العلاقة بين الفرد والدولة.

الهوامش :

- 1 - أمر رقم 66-154، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج.ر عدد 47، صادر في 09 جوان 1966. (ملغى)
- 2 - قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر في 23 أفريل 2008
- 3 - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين الشمس، القاهرة، 1996، ص 21
- 4 - برحماني محفوظ، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2007، ص 247
- 5 - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 22
- 6 - فريجه حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 8
- 7 - برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص 248
- 8 - TROTABAS Louis ; Finances publiques, Dalloz ; Paris ; 1970 ; p 548
- 9 - نقلا عن طاهري حسين، المنازعات الضريبية - شرح قانون الإجراءات الجبائية -، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، 2007، ص 5
- 10 - LAMARQUE Jean ; Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal ; Dalloz ; Paris ; 1995 ; p 3
- 11 - فريجه حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 8
- 12 - قانون رقم 10-13 مؤرخ في 29 ديسمبر 2010 يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر عدد 80، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2010، ص 13
- 13 - برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص 250
- 14 - رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 125
- 15 - TROTABAS Louis ; Finances Publiques ; Dalloz ; Paris ; 1972 ; p 547
- 16 - TROTABAS Louis ; Finances Publiques ; Dalloz ; Paris ; 1972 ; p 547
- 17 - برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص 253

- 18 - عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2010، ص 17
- 19 - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بموجب القانون رقم 24-06 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية، ج.ر عدد 85 الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 2006 التي جاء فيها : " يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضريبة والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة"
- 20 - المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تنص على أنه : "مع مراعاة الحالات المنصوص في المقاطع أدناه، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى" مرجع سابق
- 21 - المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تنص على أنه : "يجب أن تكون الشكاوى فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم ضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدمون شكوى جماعية،
- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطبع،
- يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة..."، مرجع سابق
- 22 - شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية : الهيئات والإجراءات أمامها، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 314
- 23 - معاشو عمار وعزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، 1999، ص 32
- 24 - أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة الماجستير في القانون، فرع الإدارة و المالية، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2002، ص 3

المراجع :

المراجع باللغة العربية :

الكتب:

1. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2006

2. - شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية : الهيئات والإجراءات أمامها، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
 3. فريجه حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008
 4. طاهري حسين، المنازعات الضريبية -شرح قانون الإجراءات الجبائية-، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007
 5. - معاشو عمار وعزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، 1999
- الرسائل والمذكرات :

1. أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة الماجستير في القانون، فرع الإدارة و المالية، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2002
 2. برحمان محفوف، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2007،
 3. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2010،
 4. محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين الشمس، القاهرة، 1996
- القوانين :

1. أمر رقم 66- 154، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج.ر عدد 47، صادر في 09 جوان 1966. (ملغى)
2. قانون رقم 08- 09 مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر عدد 21، صادر في 23 أفريل 2008
3. قانون رقم 10-13 مؤرخ في 29 ديسمبر 2010 يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر عدد 80، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2010

المراجع باللغة الفرنسية :

1. LAMARQUE Jean ; Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal ; Dalloz ; Paris ; 1995
2. TROTABAS Louis ; Finances publiques, Dalloz ; Paris ; 1970

