

خصوصية الطعن الإداري في منازعة الجباية العقارية

من إعداد

الدكتورة عباس راضية

أستاذة محاضرة قسم (ب)

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة البليدة 2

خصوصية الطعن الإداري في منازعة الجباية العقارية

من إعداد الدكتورة عباس راضية
أستاذة محاضرة قسم (ب)
كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة البليدة 2

ملخص :

إن الجباية العقارية تعتبر جزء هام من الجباية العادية والتي تسمح بتطوير الاقتصاد، حيث أن تعدد أنواع الضرائب العقارية خاصة بعد الإصلاح الجبائي لسنة 1992 سمح بتطويرها، غير أن الإدارة الضريبية عند فرضها أو تحصيلها للجباية العقارية قد تقع في أخطاء أو تجاوزات لصلاحياتها فينشأ النزاع الضريبي في مجال الجباية العقارية.

إن المشرع الجزائري حدد مجموعة من الإجراءات لصالح المكلف بهذه الضريبة لحماية حقوقه في مواجهة الإدارة الضريبية، من خلال إتباع إجراءات أولية المتمثلة في الشكوى أو الطعن الإداري أمام الإدارة قبل اللجوء إلى القضاء، وجعلها مرحلة ضرورية وإلزامية أمام الإدارة الضريبية واختيارية أمام لجان الطعن ونظمها بموجب قانون الإجراءات الجبائية الذي منح لها خصوصيات، خاصة بعد أن تم توحيد الإجراءات على كافة أنواع الضرائب.

Résumé :

La fiscalité immobilière est une partie importante de la fiscalité ordinaire qui permet la croissance économique, la réforme fiscale de 1992 a permis son développement.

L'administration fiscale peu se trempé ou abuse de ces prérogatives est cela va créer un contentieux fiscale.

Le législateuralgériendans le code des procédures fiscale de 2002 déterminedes mesure spéciales au règlement descontentieux fiscale ; on distinguant entre le recoure devant l'administration et le recours devant les instances judiciaire ; il a émis l'obligation du recours devant l'administration fiscale et d'un recours non obligatoire devant les commissions de recours.

مقدمة :

تعتبر الضرائب أحد أهم المصادر التي أصبحت الدول تعتمد عليها لتمويل نفقاتها، وتعتبر إلزامية يلتزم الأفراد بأدائها، ولا يمكن أن تقوم بدورها إلا إذا اتسمت بالعدالة الضريبية التي تقتضي أن يتحمل كل مواطن الضريبة على حسب مقدرته وتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب.

باعتبار الجباية العقارية جزء من الجباية العادية التي تتمثل في مجموعة الضرائب التي تمس العقار سواء في حالة استقراره عند مالكه أو عند انتقال ملكيته، فأتساءل حساب الوعاء الضريبي أو كيفية تحصيلها قد تقع أخطاء من طرف الإدارة أو تجاوز لصلاحياتها القانونية عند قيامها بإجراءات المتابعة والتحصيل، فيقوم المكلف بمنازعتها فينشئ النزاع الضريبي.

يقصد بالمنازعات الضريبية تلك الدعاوى أو الطعون الضريبية التي تثور حول صحة وقانونية ربط الضرائب أو فرض الرسوم، وتنشأ المنازعات الضريبية بتطبيق قانون الضرائب، عندما يكلف المعنيون بالوعاء الضريبي بالدفع الذي يقابل بعدم رضاهم، وتخضع الدعاوى الضريبية إلى إجراءات خاصة تتمثل في الطعن الإداري في الدرجة الأولى والطعن القضائي في الدرجة الثانية. (انظر المادة 71 المعدلة من قانون الإجراءات الجبائية)¹

النزاع الضريبي يعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة حول مدى صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها أو الحالة التي يكون فيها معسرا أي أن وضعيته المالية لا تسمح بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية. (عزيز مزيان، ص17 و18)²

فحدد المشرع للمكلف بالضريبة إجراءات يتوجب إتباعها، والمتمثلة في التظلم الإداري أمام الجهة الإدارية كمرحلة أولى وضرورية، ثم اللجوء إلى القضاء الإداري في حالة عدم جدوى المرحلة الإدارية.

إن النزاع الضريبي وفق الأحكام العامة يخضع إلى أحكام خاصة وذلك وفق المواد 801 و804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، (قانون 09-08 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ج 21)³ حيث رغم

نصه على اختيارية التظلم الإداري في النزاعات الإدارية غير أن القوانين الضرائب سابقا وقانون الإجراءات الجبائية قد نص على إلزامية إجراء الطعن الإداري المسبق وإلا رفضت الدعوى القضائية في منازعات الضرائب.

إن المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار الإدارة الضريبية عليه أن يستنفذ مرحلة أولية تتضمن إجراءات على مستوى الإدارة، وتختلف هذه الإجراءات باختلاف المنازعات التي تنشأ عن كل مرحلة من المراحل التي تمر عليها الضريبة.

تعتبر المرحلة الإدارية في المنازعة الضريبية مرحلة ضرورية وإجراء هام لمحاولة استدراك الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، ويتميز التظلم الإداري أو الشكوى وفق قانون الإجراءات الجبائية بخصوصية في إجراءاتها وشروطها ودورها في تقليص من اللجوء إلى القضاء.

إن كلمة منازعة في الميدان الجبائي عبارة عن كلمة ذات معنيين أحدهما يستعمل في المشاكل التي تثور بين المكلف والإدارة الجبائية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيله أو مبلغها المفروض، والآخر بالمعنى الواسع يظهر حين استعمال اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين المكلف والإدارة، بل هناك وضعية معينة قد حلت به كإساره أو هلاك أمواله يطلب على أساسها من الإدارة أن ترفق به. (حسين فريشة ص8 و7)⁴

المنازعة الضريبية هي ذلك الخلاف الناشئ عن الطعون التي يحركها المكلف بالضريبة أو المدين بها بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة وتنتهي أمام الجهة القضائية التي تحكمها قواعد القانون الضريبي والقانون الإجراءات الجبائية. (بوجادي عمر- اختصاص القضاء الإداري في الجزائر- ص200)⁵

تعتبر المنازعة الضريبية من النزاعات الإدارية ذو طبيعة قانونية خاصة ومتميزة، فطبيعة النزاع مستمدة من طبيعة القانون الضريبي وما تحمله نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى فإنها تحكمها النصوص الموضوعية والإجرائية المنصوص عليها في القانون الجبائي، تثير النزاعات الضريبية نواحي قانونية متعددة أهمها قانون الإجراءات الواجب

تطبيقه على المنازعة الضريبية، ويرى البعض أن المنازعة الضريبية تتمتع بذاتية مستقلة ومن ثم لا يتعين الرجوع فيها إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية. (حسين طاهري- منازعات الضريبة - ص 10)⁶

إن المنازعة الضريبية طبيعة قانونية مستمدة من المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي واستقلاليته على القوانين الأخرى وعن تمتع هذا الأخير بذاتية كاملة علمية وتشريعية، جعلت للمنازعة الضريبية طابع خاص.

إن القوانين الجبائية عرفت عدة تعديلات وضمن هذا التوسع عرفت الضرائب التي تمس العقار تغييرا ملحوظا شجع على زيادة حركته، نظرا لأهمية الجباية العقارية والمكانة التي تحض بها ضمن الجباية العادية.

قد تنشأ المنازعات الجبائية العقارية التي لا تختلف عن منازعات الجباية العادية حيث أنهما تتمتعان بخصوصية من حيث أطرافها أو طبيعتها القانونية أو أنواعها وطرق تسويتها مقارنة بالمنازعات الإدارية.

فنظم المشرع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية وقضائية تمتاز بنوع من الخصوصية على كل الصعيدين الشكلي والموضوعي، فإن النزاع أمام الإدارة ينقسم إلى مرحلتين أحدهما إجباري والآخر اختياري تتمثل الأولى في الطعن الإداري الوجوبي أمام إدارة الضرائب وأما الثانية فتتمثل في الطعن الاختياري على مستوى لجان الطعن.

من خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالية : فيما تتمثل خصوصية الطعن الإداري في منازعة الجباية العقارية وما هي أحكام هذا الإجراء، وهل ينفرد بأحكام خاصة ومتميزة مقارنة بالتظلمات في إطار النزاع الإداري عموما والنزاعات الأخرى في مجال الضرائب؟

المبحث الأول : الطعن الإداري إجراء ضروري في منازعة الجباية العقارية

إن المشرع الجزائري ادخل تعديلات على قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي اسقط شرط التظلم الإداري في المنازعة الإدارية سواء على مستوى المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة وجعله اختياريا لمن أراد تقديمه أمام الجهة الإدارية المصدرة للقرار، (انظر المواد 830-907 من قانون 09-08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية - المرجع السابق)⁷ غير أن أغلبية قوانين

الضرائب أوجبت هذا الإجراء وجعلته شرطا ضروريا وإلزاميا وسابقا لقبول أي طعن قضائي، وترسخ هذا المبدأ بصور قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من قانون المالية 2002 التي نصت "يؤسس قانون الإجراءات الجبائية". (قانون 21-01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية 2002 ج.ر 79)⁸

حاول المشرع من خلاله توحيد وتجميع الأحكام والقواعد الإجرائية للمادة الضريبية المشتتة والمبعثرة عبر قوانين الضرائب المختلفة، والذي أوجب إجراء التظلم الإداري المسبق ونصت أحكامه على عدم قبول الدعوى القضائية في منازعات الضرائب مالم تكن مسبقة وجوبا بتظلم يرفعه المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب، واعتبر التظلم الضريبي مرحلة في المنازعة الضريبية ومرحلة أساسية يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية.

الأصل أن يقدم التظلم الإداري في المادة الضريبية بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم أيا كان نوعها وطبيعتها في ماعدا الاستثناءات التي حددها المشرع ويقدم أيضا في جميع أنواع النزاع الضريبي سواء تعلق الأمر بوعاء الضريبة وربطها أو بتحصيلها.

نظرا لتعدد واختلاف أنواع النزاع في التشريع الضريبي الجزائري تعددت المصطلحات والتسميات بشأن الطعون المقدمة أمام الإدارة الجبائية وذلك سواء عبر النصوص الإجرائية في قوانين الضرائب سابقا أو من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بذلك فيما بعد، فقد تمت تسميتها في أغلب الحالات في إطار الشكوى أو الشكاية وأحيانا أخرى الاعتراض أو الطلب والتماس، واختلفت حسب نمط أو نوع النزاع، حيث يتضح ذلك كل مرة من خلال ما جاء في النصوص الإجرائية للقوانين الضريبية على حد سواء (بدايرية يحي- ص30)⁹ :

- إذا تعلق الأمر بتحديد وعاء الضريبة وحسابها وربطها أطلق المشرع على إجراء التظلم أمام إدارة الضرائب الشكوى أو الشكاية.

- إذا كان الأمر بصدد ممارسة إدارة الضرائب لعملية التحصيل الضريبي استعمل المشرع مصطلح الاعتراض وحينما لا يتمكن المكلف بالضريبة من

تسديد ما عليه ولا يكون له مبرر لا للشكاية ولا للاعتراض فانه يلجا إلى ما عرفه المشرع بالتماس العفو أو الطعن الولائي.

قبل التطرق للنظم في النزاع الجبائي العقاري يتطلب الأمر منا تعريف الجباية العقارية وخصائصها وأنواعها وتحديد طبيعة المنازعة ثم نحدد الطعن الإداري في منازعة الجباية العقارية كإجراء أولي وضروري وتميزه عن الطعون الأخرى.

المطلب الأول : الجباية العقارية في الجزائر

تعتبر الجباية مجموعة الأحكام التي يقوم عليها النظام الضريبي وكذلك القواعد التي تنظم العلاقة بين الخاضعين للضريبة والإدارة الجبائية، ويقصد بالنظام الضريبي مجموعة الضرائب المفروضة في المجتمع، تعتبر الجباية العقارية نوع من أنواع الجباية العادية.

الفرع الأول : المقصود بالجبائية العقارية

يقصد بالجبائية العقارية مجموعة الضرائب التي تتعلق بالعقار في حالة استقراره عند مالكه أو عند انتقال ملكيته، كما تعرف بأنها مجموعة القواعد التي تهتم بعمليات التي تطرأ على العقار من تملك وبيع وغيره من العمليات التي تجعل العقار موضوعا لها، (عبد الحكيم بلوفي - ص 28)¹⁰ أن المشرع عرف بطريقة غير مباشرة الضريبة العقارية بأنها رسم سنوي يدفع على العقارات المبنية والعقارات غير المبنية لفائدة الجماعات المحلية وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (برحماني محفوظ - الضريبة العقارية- ص63)¹¹ ويخضع للجبائية العقارية كل الأشخاص المعنويون والطبيعيون القائمين بالعمليات الآتية (عبد الحليم بلوفي -رسالة دكتوراه -ص54 و55)¹² :

- **عملية بيع وشراء العقارات** : يخضع أصحابها إلى ضريبة فائض القيمة التي تترتب عن عملية البيع وتخص البائع كما تخضع لضريبة حقوق التسجيل والحفظ التي تقع على عاتق البائع والمشتري.
- **عند إنشاء وتملك العقار** : يقصد بالإنشاء بناء كامل وملك لصاحبه أو العقار الذي آلي إلى صاحبه بعوض أو بدون عوض يخضع للرسم العقاري ورسم التطهير.

- **تقديم حصص لإنشاء الشركات :** يقصد بإنشاء الشركة هو إنشاء رأسمال الشركة الذي يتكون بجزء معتبر من عقار المقدم في حصة وفق القانون الأساسي لهذه الشركة.

تشمل الجباية العقارية عدة أنواع هي الرسم العقاري، رسم التطهير، الضرائب على القيمة المضافة، ضريبة على الأملاك وحقوق التسجيل كما يشمل كل :

- عمليات انتقال الملكية بمقابل كالبيع.
- عمليات انتقال الملكية بدون مقابل كالهبات والتركات.
- عمليات إنشاء أو حل أو تعديل الشركات.
- عمليات القسمة أو المبادلة.

الفرع الثاني : تطور الجباية العقارية في الجزائر

أن تطور الجباية العقارية في الجزائر يعود في الأصل إلى تطور النظام الجبائي بصفة عامة والجباية العادية بصفة خاصة بعد إصلاحات 1992 والذي نظم الجباية العقارية إلى أن وصلت إلى ما هي عليه.

فالجباية العقارية عرفت 4 مراحل منذ الاستقلال إلى 1968 استعملت الضريبة كأداة لتوجيه الاقتصاد، وفي المرحلة الثانية (1969-1985) استعملت الضريبة للرفع من القدرة الشرائية للسكان، أما المرحلة الثالثة ابتداء في 1986 استعملت الضريبة لزيادة العائدات الضريبية، وفي المرحلة الرابعة ابتداء سنة 1992 أحدثت إصلاحات عميقة ومنها إصلاح النظام الجبائي لزيادة الفوائد الضريبية لتغطية النفقات العمومية. (بلوفي عبد الحكيم -المرجع السابق- ص31)¹³

بعد الإصلاحات فقد قسمت الجباية العقارية إلى قسمين : الضرائب على التملك/الامتلاك والضرائب الواردة على التصرف في الملكية العقارية كما يلي:

أولا. الضرائب على الأملاك : يخضع حق امتلاك العقار إلى الرسوم التالية :

- **ضريبة الأملاك :** وهي الضريبة التي تفرض على الأشخاص الطبيعية الذي يوجد مقرهم في الجزائر ويشمل كل الأملاك شرط ألا يتم استغلالها في المجال الصناعي أو التجاري أو المهني أو الأعمال الحرة.

- **الرسم العقاري ورسم التطهير** : نوع من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المفروضة لفائدة البلديات وتفرض على كل الملاك سواء أشخاص طبيعية أو معنوية، وتستثنى منها الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية العلمية أو التعليمية .

- **الضريبة على التأجير** : تعتبر من الضرائب على الدخل الإجمالي وتفرض على مجموع المداخل من بينها الإيرادات من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية ومنها الأراضي الفلاحية.

ثانيا. **الضرائب الواردة على التصرف على الملكية العقارية**: من بينها ما يلي:

- **الأعباء المفروضة على المشتري** : وتتمثل في نفقات التسجيل والطابع ورسم الشهر العقاري ما لم يتم الاتفاق على خلاف ذلك.

- **الأعباء المفروضة على عاتق البائع** : الضريبة الخاصة على فائض القيمة على التنازل خارج إطار النشاط المهني على الأراضي باختلاف أنواعها الحقوق العقارية المنصبة عليها.

المطلب الثاني : طبيعة الطعن الإداري في منازعة الجبائية العقارية وتمييزه عن غيره من الطعون

يعتبر الطعن الإداري مرحلة في المنازعة الضريبية وهي مرحلة هامة يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية، وتعتبر وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنها المشرع ضد تحقيق غايتين هما : (عبد العزيز أمقران - ص7)¹⁴

- تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي تجد حلا لها على مستوى إدارة الضرائب.

- السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة بغية حصر فحوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء وضمان حسن تسييرها لاحقا.

كما أن الشكوى الضريبية على مستوى الإدارة الجبائية لها دور فعال في حل النزاعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ونجد نسبة قليلة فقط تطرح أمام العدالة. (عليان مالك - ص262)¹⁵

أن الطعن الضريبي منظم في نص قانون خاص غير قانون الإجراءات المدنية والإدارية وعلى المكلف بالضريبة احترام إجراءاته ويترتب على عدم احترامها عدم قبول الدعوى القضائية فيما بعد وهو من النظام العام، غير أنه أورد المشرع تظلما اختياريا في المادة الجبائية أمام اللجان الإدارية المختصة حسب مقدار المبلغ المتنازع عليه، باعتبار الجباية العقارية نوع من الجباية العادية فإنها تخضع لنفس الأحكام التي تحكم هذه الأخيرة.

أن استحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي حاول المشرع من خلاله تجميع النص الإجرائي المتفرق عبر القوانين المتعلقة بالضرائب وقد عمل على ذلك عبر جميع قوانين المالية التالية لصدوره دون استثناء، فتم تعديل وتنظيم قانون الإجراءات الجبائية حتى صدور قانون 11-16. (المتضمن قانون المالية لسنة 2012 ج.ر 72)¹⁶

الفرع الأول : مدى إلزامية الطعن الإداري (الشكوى)

في السابق كان هناك اختلاف في إلزامية الشكوى حسب أنواع الضرائب وذلك كما يلي : (بدائية يحي- المرجع السابق- ص 32 إلى 39)¹⁷

1- فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت أحكام هذه الضرائب على أن الشكايا توجه إلى إدارة الضرائب في قانون الضرائب المباشرة ثم ألغيت وأحالتها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية 2002 وذلك وفق المواد 71 و 172 منه.

2- فيما يخص قانون الضرائب غير مباشرة قبل 2002 كانت الشكوى غير إلزامية وفق المادة 498 من قانون الضرائب غير مباشرة، غير أنه لم تلغى هذه المادة إلا بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2009 ومنه أصبحت الشكوى إلزامية.

3- فيما يخص قانون التسجيل ذهبت إدارة الضرائب إلى اعتبار عدم وجوب إجراء الشكوى وأسست على نص المادة 355 من قانون التسجيل، وكانت تحكمها المواد من 102 إلى 106 والتي ألغيت وأحيلت إلى أحكام الإجراءات الجبائية وفق المادة 20 من قانون المالية لسنة 2011. وبالتالي أصبح التظلم إلزامي.

4- فيما يخص قانون الرسم على رقم الأعمال تم تنظيم منازعاتها في المادتين 109 و141 منه والتي فرضت الشكوى غير أنها ألغيت وحولت إلى قانون الإجراءات الجبائية أما المادة 141 ملغاة من قانون المالية لسنة 2012 لتصبح إجراءات الوعاء والتحصيل من اختصاص قانون الإجراءات الجبائية.

5- فيما يخص في قانون الطابع فان أحكامه أحالت إلى قانون التسجيل وبالتالي تخضع إلى أحكام الإجراءات الجبائية فان المواد 21 و22 و24 تنقل إلى الإجراءات الجبائية لسنة 2011.

إذن من خلال استحداث قانون الإجراءات الجبائية حاول المشرع تجميع النص الإجرائي المتفرق عبر القوانين المتعلقة بالضرائب وقد عمل على ذلك عبر جميع قوانين المالية الموالية التالية لصدوره دون استثناء تم تعديل وتتميم قانون الإجراءات الجبائية من خلال كل قوانين المالية الموالية لصدور وحتى صدور قانون 11-16. (المتضمن قانون المالية لسنة 2012 - المرجع السابق)¹⁸

بالتالي عملا بنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تقابلها المادة 111 من قانون المالية لسنة 2002 فإنه يتوجب توجيه الشكاوى إلى إدارة الضرائب، ولم تحدد هذه الأخيرة أو تخصص نوعا معينا من الضرائب، وبما أن قانون الإجراءات الجبائية يعتبر ويعد قانونا عاما بالنسبة للقوانين الضريبية الأساسية الأخرى وذلك في حال مالم تنص أحكام هذه القوانين على ما يخالفه، فإنه تصبح الشكوى أو الطعن إلزامي في جميع الضرائب.

الفرع الثاني : تمييز الطعن النزاعي في مجال الضريبة العقارية عن غيره من الطعون

إن المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية نص على مجموعة من الطعون أو الشكايا والتي تتعلق بالمادة الجبائية، غير أنها تختلف من حيث طبيعتها ومجالها، كما تختلف عن التظلم الإداري في النزاع الإداري، حيث اعتبر الطعن الإداري في المادة الجبائية إجراء ضروري قبل المنازعة القضائية وله مجموعة خصائص يستمدّها من طبيعة المنازعة بحد

ذاتها والتي يحكمها قانون خاص، والمتمثل في قانون الإجراءات الجبائية الذي وحد إجراءات المنازعة الضريبية التي كانت منظمة في 5 قوانين الجبائية.¹⁹ (Qualiti Zohra- contentieux fiscal-p33)

كما تضمن قانون الإجراءات الجبائية عدة أنواع من الطعون والمتمثلة في الطعن النزاعي والطعن الولائي والطعن أمام اللجان والطعن في مجال الوعاء والطعن في مجال التحصيل لذلك يتوجب علينا التمييز بينها وبين الطعن الإداري الضروري والذي سماه قانون الإجراءات الجبائية بالطعن النزاعي وذلك كما يلي :

أولاً. الفرق بين الطعن النزاعي (الطعن الإداري) والطعن الولائي : أن القانون الإجراءات الجبائية نص على مصطلحي طعن نزاعي في المادة 70 وطعن ولائي في المادة 92 منه، كلاهما يقدم أمام الإدارة الضريبية غير أنهما مختلفان.

وقد استعمل المشرع الفرنسي في المادتين 190 و147 من كتاب الإجراءات الجبائية مصطلحين، استعمال الشكاية بالنسبة للطعن النزاعي والطلب بالنسبة للطعن الولائي، أما المشرع الجزائري استعمل مصطلح الشكاوى بالنسبة للطعن النزاعي والطلبات الالتماس بالنسبة للطعن الولائي. (قصاص سليم - ص20)²⁰

يظهر كذلك اختلافهما من حيث مجالهما كما يلي :

- يهدف الطعن النزاعي (Réclamation contentieux) :

• إما تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حساب الضريبة وكذا التصحيحات المتعلقة بالاقتطاعات الضرائب التي لا تستوجب وضع جدول وإما الاستفادة من حق ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي، أو استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق نتيجة خطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب وفق المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

• كما يتضمن الشكاوى المتعلقة بطلب التأجيل القانوني للدفع والذي ينزاع من خلالها في صحة ومقدار الضرائب المفروضة عليه وفق المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

• كما يشمل الطعن النزاعي الاستفادة من تخفيض في الرسم العقاري وفق المادتين 102 و103 من قانون الإجراءات الجبائية.

- يهدف الطعن الولائي (Recours gracieux) :

• طلبات تلتزم الإدارة الجبائية الإغفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة وفق المادة 92 و1/93 من قانون الإجراءات الجبائية.

• أو طلبات قابضي الضرائب لإقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل وفق المادة 1/94 ويفصل فيها لجان الطعون الولائية.

ثانيا. الطعن النزاعي والطعن أمام لجان الطعن : الملاحظ أن كلاهما يتعلق بأحكام المادة 70 باعتبار أن المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أن لجان الطعن تبدي رأيا في طلبات المكلفين المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة والرامية إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة أو الاستفادة من حكم ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي، غير أنه تقدم الشكوى على مستوى اللجان في مرحلة ثانية بعد الطعن النزاعي ويعتبر إجراء اختياري، ولا يمكن رفع هذا الطعن إذا تم اللجوء إلى القضاء ويختلفان من حيث الإجراءات والآجال (كما سوف ندرس في المبحث الثاني).

ثالثا. طعن نزاعي في الوعاء وطعن نزاعي في التحصيل : رغم أنهما يتعلقان بنزاع ذات طابع جبائي غير أنه يختلف الواحد عن الآخر من خلال مضمونهما وحتى إجراءاتهما وذلك كما يلي :

- طعن نزاعي في الوعاء (Recours contentieux relatif a l'assiette) :

هو الطعن الذي يخول للجهة التي تبنت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطها جزئيا أو كليا لهذه الضريبة، فهذا النزاع لا يخلو من حالتين وفق المادة 70 :

• إما أن المكلف ينازع العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة.

• إما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة ويطلب إسقاطها كليا.

- أما **طعن نزاعي في التحصيل (Recours contentieux relatif au recouvrement)** : فهو يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها ويتولد النزاع بشأن الإجراءات المتابعة من قبل الإدارة الجبائية وحددت المادتين 153 و154 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي عمت التظلم على جميع النزاعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، وتكتسي هذه الشكاوى :

• إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج على قانونية شكل إجراء المتابعة.

• إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبالغ المطالب بها وغيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة.

المبحث الثاني : خصوصية إجراءات وشروط الطعن النزاعي في مجال الجبائية العقارية

تقتصر دراستنا على الطعن النزاعي باعتباره إجراء إلزامي وضروري قبل رفع الدعوى القضائية وكما سبق الذكر فإن شروط وإجراءات رفع التظلم النزاعي تختلف عن إجراءات التظلم في المنازعات الإدارية والتي لا يشترط فيها أي شكلية، كما يختلف عن الشروط والإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن وذلك وفق أحكام قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الأول : شروط وإجراءات الطعن الإداري المسبق أمام الإدارة الجبائية (الطعن النزاعي)

الفرع الأول : تحديد الجهة الموجه إليها الشكوى

إن المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية حددت الجهات التي توجه إليها الشكاوى الضريبية حسب الحالة التي تسلم وصل إلى المكلف بالضريبة : (وفق

المادة 72 المعدلة بقانون المالية لـ 2007 وقانون المالية لـ 2009 وقانون المالية 2013 وقانون المالية لـ 2015)²¹

- إما إلى مديرية كبريات المؤسسات وفق المادة 172 حيث تختص مديرية المؤسسات الكبرى بالنسبة للشكاوى المقدمة من قبل المؤسسات التابعة لها وفق آجال المحددة في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.
- المدير الولائي للضرائب.
- رئيس مركز الضرائب.
- رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع لمكان فرض الضريبة.

الفرع الثاني : الشروط المتعلقة بالشكاوى أو الطعن

نظمت المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي من خلال المواد 72 إلى 75 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تناولت جملة من شروط منها ما تعلق بأجل تقديم الشكاوى ومنها ما ارتبط بشكل ومحتوى هذه الشكاوى وشروط خاصة بالشاكي في حد ذاته وذلك كما يلي :

أولاً. الآجال الخاصة بتقديم الشكاوى : إن التظلم الضريبي لا يقدم إلا بعد انتهاء مرحلة ربط الضريبة ومقدار دينها المستحق في ذمة المكلف بالضريبة، وقد حددت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية آجال تقديم الشكاوى وبالتالي حددت قاعدة عامة مع وضع استثناءات كما يلي :

1- القاعدة العامة لقبول الشكاوى : تقبل الشكاوى عموماً وكقاعدة عامة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرجت فيها الضريبة للحصول أو لحصول الأحداث موضوع الشكاوى وفق نص المادة 72 المعدلة "مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في الفقرات أدناه، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى".

وقد ميز بين عدة حالات انقضاء أجل الشكاوى كما يلي :

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أواخر وقوع أخطاء في الإرسال.
- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

إن أجل تقديم الشكاوى تعد من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائياً لأنه عدم رفع الطعن يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضائية. (قرار رقم 006325- الغرفة الثانية- مجلس الدولة)²²

2- الاستثناءات عن الآجال السابقة : إن أساس وجود هذه الاستثناءات يكمن في نقطة انطلاق الآجال من تاريخ إدراج جداول الضرائب في التحصيل وفق المادة 72 فقرة 3، لكن حصول بعض الأحداث يغير ذلك وفق فقرات 2-3-4 من المادة 72 وتتمثل هذه الحالات فيما يلي :

الحالة 1- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول : ففي هذه الحالة لا تكون الضرائب المفروضة في شكل جدول ضريبي وقد حددتها فقرة 3 من المادة 72 وذلك في حالتين :

- حالة الاقتطاع من المنبع أو من المصدر كما هو الأمر مثلاً بالنسبة للضرائب عن الأجور فتكون نقطة انطلاق الأجل ابتداء من السنة التي تم فيها الاقتطاع من المنبع.

- حالة التسديدات الفورية لبعض أنواع الضرائب والتي تكون بموجب التصريحات من طرف المكلفين بها على مستوى قباضات الضرائب كالتصريح بالرسم على النشاط المهني، في هذه الحالة يبدأ سريان الأجل من تاريخ التسديد.

الحالة 2- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات : وذلك بوقوع أخطاء في الإرسال، ففي هذه الحالة سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف، فإن الأجل يسري من تاريخ تلقي المكلف بالضريبة للإنذارات الجديدة، حيث توجه له هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

الحالة 3- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة : حيث نص المشرع في هذا الشأن على انقضاء أجل الشكوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد في المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار، وبالتالي تاريخ سريان الأجل يقتصر بتاريخ التأكد من الحدث المسبب للشكوى ويقصد كل واقعة أو ظرف تكون نتيجته إما المنازعة في صحة الضريبة أو مبلغها.

الحالة4- حالة الاستفادة من تخفيض في الرسم العقاري : تقدم الشكوى في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة وقوع الحادث التي تبرر تقديم الشكوى وفق المادة 102 من قانون الإجراءات الجبائية، وتتمثل هذه الحوادث في :

- في حالة تغيير تخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص والأموال وتطبيق قواعد التعمير.
- في حالة فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار نتيجة لحادثة غير عادية.
- في حالة هدم كل أو جزء من العقار المبني ولو طوعيا وهذا اعتبارا من تاريخ الهدم.

إن عدم احترام هذه الآجال يترتب عنه رفض الشكوى من قبل الإدارة الجبائية.

ثانيا. شكل ومحتوى الشكوى : نص المشرع على مجموعة من الشروط التي يجب مراعاتها بشأن الشكوى الضريبية وفق المادتين 73 و75 من قانون الإجراءات الجبائية، فهناك عدة شروط وبيانات يجب توفرها في الشكوى الضريبية تحت طائلة عدم قبولها وقد أوضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى وحددتها فيما يلي :

1- وجوب أن تكون الشكوى فردية : الأصل أن لا ترفع الشكوى إلا من طرف المكلف بالضريبة نفسه، غير أنه واستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذي يحتجون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية .

كما أنه إذا تم رفع الشكوى أو الطعن لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل (سابقا كان يشترط خضوع الوكالة لحق الطابع وإجراءات التسجيل)، وعليه التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية، ويستثنى من تقديم الوكالة على المحامين المسجلين في نقابة المحامين والأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة.

2- أن تكون الشكوى في رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ وغير خاضعة لحقوق الطابع وموقعة بيد صاحبها.

3- أن تكون منفردة عن كل قضية أي أن تتعلق بضريبة مفروضة في بلدية واحدة.

- 4- تعيين موطنا بالجزائر للمشتكي المقيم بالخارج.
- 5- تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى : ذكر الضريبة المعترض عليها، بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة أن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

ثالثا. التحقيق والفصل في الشكوى : حدد المشرع عدة هيئات يمكنها النظر في الشكاوى وفق أجال مختلفة وذلك حسب نوع الضريبة ومقدارها، كأصل عام وفق المادة 76-1 يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة كما يجوز البث فورا في الشكاوى التي فيها عيب في الشكل، الملاحظ انه تم الاستغناء عن التحقيق الذي كان يقوم به سابقا مفتش الضرائب وذلك بموجب قانون المالية لسنة 2013، ومنه حدد عدة اختصاصات وفق المادة 77 كما يلي :

- 1- اختصاص البث بالنسبة لرؤساء مراكز الضرائب حيث يبت باسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوى النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة التابعة لاختصاص مركزه والتي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار أو يساويها في اجل 4 أشهر من تاريخ استلام الشكوى.
- 2- اختصاص البت بالنسبة لرؤساء المراكز الجوارية للضرائب باسم مدير الولاية في الشكاوى التابعة لاختصاص مركزه والتي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار في اجل 4 أشهر من تاريخ استلام الشكوى.
- 3- اختصاص المدير الضرائب للولاية وفق المادة 77 بالنسبة للشكاوى النزاعية أو طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة التابعة لاختصاصه الإقليمي في اجل 6 أشهر، كما يختص وفق المادة 79 بالشكاوى التي تتجاوز مبلغها مائة وخمسون مليون دينار مع الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية ويمدد الأجل إلى 8 أشهر للقضايا التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية.
- 4- اختصاص مديريةية المؤسسات الكبرى وفق المادة 172-1 في كل الشكاوى وطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة المقدمة من الأشخاص المعنوية المحددة في المادة 160 في اجل 6 أشهر.

عندما يتعلق بالقضايا التي تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثة مئة مليون دينار يتعين اخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية أي المديرية العامة للضرائب في أجل 8 أشهر، ونفس الشيء بالنسبة لطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة.

يتخذ القرار من قبل الجهات المختصة إما بالقبول الكلي أو القبول الجزئي أو الرفض الكلي، ويتضمن القرار الأسباب والأسس القانونية التي استندت إليها لاتخاذ القرار وفق المادة 5-77 فيتعين أن تبين القرارات مهما كانت طبيعتها الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها.

في الأخير إذا ما لم يقتنع الشاكي بالقرارات السابقة ما عليه إلا اللجوء إما إلى الطعن أمام اللجان الطعن أو اختيار الطعن القضائي.

المطلب الثاني : شروط وإجراءات الطعن النزاعي أمام لجان الطعن

Recours contentieux devant les commissions de recours

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل 4 أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة.

إن قانون الإجراءات الجبائية في المادة 80 فقرة 1 نص بصفة عامة على اختصاص هذه اللجان في جميع أنواع الشكاية، غير انه في نص المادة 81-1 نص على أنها تبدي رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة والرامية إما تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي .

حدد قانون الإجراءات الجبائية ثلاث أنواع من لجان الطعن هي : لجنة الدائرة للطعن - لجنة الولاية للطعن- اللجنة المركزية للطعن، والتي لها أحكام مشتركة وأحكام خاصة بكل لجنة.

الفرع الأول : الأحكام المشتركة بين هذه اللجان

- ترسل الطعون إلى رئيس لجنة الطعون وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المواد 73 و75. (انظر المادة 80-4 من قانون الإجراءات الجبائية)²³

- تلزم بإصدار قراراتها بالقبول أو الرفض صراحة في أجل 4 أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة ويعتبر صمتها رفضا ضمنيا ويمكن للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية. (انظر المادة 2-81 من قانون الإجراءات الجبائية)²⁴
- يجب أن تعلل الآراء الصادرة عنها وفق المادة 3-81.
- تجتمع مرة واحدة في الشهر وبحضور الأغلبية ويجب أن يتم الموافقة على الآراء بأغلبية الحاضرين وإلا رجح صوت الرئيس، وتبلغ آرائها إلى المدير الولائي بالضريبة أو رئيس المركز في أجل 10 أيام.

الفرع الثاني : الأحكام الخاصة بكل لجنة

أولا. لجنة الدائرة للطعن : وفق المادة 81 مكرر-1 تنشأ في كل دائرة لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة والتي تبدي رأيها في :

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات مليونين دينار أو يساويها التي سبق أن أصدرت لإدارة قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
 - الطلبات التي يقدمها المكفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.
- تتشكل من :

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب.
- عضوين كاملي العضوية وعضوين مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية وفي حالة غياب يتم اختيار أعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب بالبلدية .

إن تشكيل هذه اللجنة يغلب عليها الطابع الإداري مقارنة بممثلي المكلفين كما تشمل رئيس مفتشية الضرائب أو مسؤول مصلحة المنازعات وفق المادة 81 مكرر-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا. لجنة الولاية للطعن : وفق المادة 81-2 تنشأ في كل ولاية والتي تبدي رأيها في :

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات مليوني دينار وتقل عن سبعين مليون دينار أو تساويها التي سبق أن تم رفضها كلياً أو جزئياً من قبل الإدارة.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

تتشكل اللجنة من :

- . قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً رئيساً.
- . ممثل عن الوالي.
- . عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- . مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أو رئيس مركز الضرائب.
- . ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية.
- . 5 أعضاء دائمي العضوية و5 أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية في حالة غياب يتم اختيار آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضائه.
- . ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة.

تتشكل من قاضي وإداريين منها مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية وفق المادة 81 مكرر-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثاً. لجنة مركزية للطعن : وفق المادة 81-3 تنشأ لدى الوزير المكلف بالمالية والتي تبدي رأيها حول :

- الطلبات التي يقدمها المكلفون التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق وأن أصدرت قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات سبعين مليون دينار.

تتشكل من :

- وزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا.
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه له على الأقل رتبة مدير.
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
- المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا.

يغلب على التشكيلة الطابع الإداري مع وجود ممثلي الإدارة الجبائية وفق المادة 81 مكرر-3

الفرع الثالث : الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن

تلتزم اللجان بإبداء رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة في اجل 4 أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة وتعليلها، وإذا لم تجب فيجوز للمكلف بالضريبة ان يرفع دعوى أمام القضاء.

يثير موضوع الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن عدة إشكالات تتمحور حول مدى إلزامية آرائها لأطراف النزاع، بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية فانه استعمل مصطلح إبداء الرأي من خلال فقرات 1-3-4 من المادة 80 أما في الفقرة 2 من نفس المادة استعمل مصطلح القرار.

فهناك من اعتبرها مجرد آراء تتخذ من اجل تحقيق المصالحة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، (حسين فريحة – المرجع السابق-ص 53)²⁵ كما انه

هناك من اعتبر آراء اللجان ملزمة للإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف بالضريبة قبل تعديل بموجب قانون المالية لسنة 2007. (قصاص سليم-المرجع السابق-ص 74)²⁶

إذن في السابق كان المشرع يعتبر آراء لجان الطعن ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف بها، غير انه في ظل التعديل الأخير لقانون الإجراءات الجبائية، فالأصل إلزامية الطعن بالنسبة للإدارة الجبائية، إلا استثناء يمكن تأجيل تنفيذ رأي اللجنة عندما تعتبره الإدارة غير مؤسس، وهنا ترفع الإدارة طعن ضد الآراء أمام القضاء الإداري في غضون شهر رغم كونها عضو في هذه اللجان. (المادة 81-3 من قانون الإجراءات الجبائية)²⁷

مما سبق يتضح انه يمكن لكل من المكلف بالضريبة عند عدم اقتناعه بالرأي اللجان أن يلجا إلى القضاء الإداري، كما يمكن لإدارة الضرائب الطعن في آراء هذه اللجان أمام القضاء الإداري، وبالتالي يظهر ان المشرع يعتبرها قرارات إدارية قابلة للطعن فيها أمام القضاء الإداري، وتعتبر ملزمة للإدارة إلا استثناء عند عدم تأسيسها لآرائها.

خاتمة :

الطعن الإداري له أهمية بالغة إذ يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ويسمح تقاضي ضياع الوقت أمام القضاء، وأن الطعن الإداري في منازعات الجباية العقارية لا يختلف عن الجباية العادية والذي يتمتع بخصوصية مستمدة من طبيعة النزاع الخاضع لقانون الجباية.

قد أحاط المشرع الطعن الإداري وخاصة الطعن النزاعي بجملة من الإجراءات والشروط المعقدة، خاصة فيما يتعلق بتحديد الجهات المختصة في البث فيه وأجاله في قانون الإجراءات الجبائية، فرغم محاولة المشرع توحيد وتجميع هذا الإجراء في قانون واحد وهو قانون الإجراءات الجبائية، غير انه يصعب إمام المكلفين بالضريبة بهذه الإجراءات لكثرة المواعيد والجهات المختصة وعدم وضوحها.

كما تضمنت التسوية الإدارية للمنازعة الجبائية طعن اختياري أمام لجان الطعن الإدارية والتي حدد اختصاصها في بعض الضرائب دون أخرى وتم تقليص استقلاليتها من خلال تغليب ممثلي جهات الإدارة على ممثلي المكلفين بالضريبة في تشكيلة هذه اللجان زيادة على ذلك طبيعة آرائها الغير واضحة، حيث يمكن تأجيل تنفيذها من طرف إدارة الضرائب في حالة عدم تأسيس آرائها والذي يخضع للسلطة التقديرية للإدارة.

لذلك يمكن اقتراح ما يلي لمحاولة تفعيل التسوية الإدارية للمنازعة الجبائية وذلك لتفادي اللجوء إلى القضاء وتعطيل مصالح إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة :

- تبسيط شروط وإجراءات الطعن النزاعي، مع توضيح المصطلح باعتبار أن المشرع تارة يستعمل كلمة شكوى وتارة أخرى طلب.
- تفعيل دور لجان الطعن من خلال ما يلي :
 - جعل اختصاصها يشمل جميع أنواع الضرائب.
 - جعل الطعن على مستواها إلزامي وليس اختياري.
 - توضيح طبيعة آرائها لتدعيم دورها في التسوية الإدارية للنزاع الضريبي.

الهوامش :

¹ انظر المادة 71 المعدلة من قانون الإجراءات الجبائية - قانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ج ر 79 المعدل والمتمم

² عزيز امزيان- المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري- دار الهدى - 2005- ص17و18

³ قانون رقم 09-08 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ج ر 21

⁴ حسين فريحة - إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر - دار العلوم للنشر والتوزيع 2008 ص7و8

⁵ بوجادي عمر- اختصاص القضاء الإداري في الجزائر- رسالة لنيل دكتوراه دولة في القانون العام- كلية الحقوق- جامعة مولود معمري تيزي وزو-2011- ص200

⁶ حسين طاهري-منازعات الضريبة - شرح لقانون الإجراءات الجبائية- دار الخلدونية - 2005- 10

⁷ انظر المواد 830-907 من قانون 09-08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية - المرجع السابق

- ⁸ قانون 21-01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية 2002 ج ر 79
- ⁹ بدابرية يحيى - الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري - مذكرة لنيل شهادة الماجستير - كلية الحقوق - جامعة الحاج لخضر بسكرة - 2001-2012 - ص 30
- ¹⁰ عبد الحكيم بلوفي - أثر الضريبة على السوق العقاري - مجلة العلوم الإنسانية - جامعة محمد خيضر بسكرة - عدد 17 - نوفمبر 2009 - ص 28
- ¹¹ برحمانى محفوظ - الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة) - دار الجامعة الجزائرية - 2009 - ص 63
- ¹² عبد الحكيم بلوفي - ترشيد نظام الجباية العقارية - دراسة حالت الجزائر - رسالة لنيل شهادة دكتوراه - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية - جامعة محمد خيضر بسكرة - 2011-2012 - ص 54 و 55
- ¹³ عبد الحكيم بلوفي - المرجع السابق - ص 31
- ¹⁴ عبد العزيز أمقران - عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة - مجلة مجلس الدولة - عدد خاص المنازعات الضريبية - 2003 - ص 7
- ¹⁵ عليان مالك - الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري - رسالة لنيل شهادة الدكتوراه - كلية الحقوق - جامعة الجزائر 1 - 2008-2009 - ص 262
- ¹⁶ قانون 11 - 16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 ج.ر 72
- ¹⁷ بدابرية يحيى - المرجع السابق - ص 32 إلى 39
- ¹⁸ المتضمن قانون المالية لسنة 2012 - المرجع السابق
- ¹⁹ Qualiti Zohra- inspecteur général de l'impôt - contentieux fiscal- communication du 28/01/2002 - Revue du conseil d'Etat - numéro spécial 2003-p33
- ²⁰ قصاص سليم - المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري - مذكرة لنيل شهادة ماجستير - فرع قانون الأعمال - كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة منتوري قسنطينة 2007-2008 - ص 20
- ²¹ وفق المادة 72 المعدلة بقانون المالية لـ 2007 وقانون المالية لـ 2009 وقانون المالية 2013 وقانون المالية لـ 2015
- ²² قرار رقم 006325 صادر في 2003/02/25 - مجلس الدولة - الغرفة الثانية - عدد خاص 2003
- ²³ انظر المادة 4-80 من قانون الإجراءات الجبائية
- ²⁴ انظر المادة 2-81 من قانون الإجراءات الجبائية
- ²⁵ حسين فريجة - المرجع السابق - ص 53
- ²⁶ قصاص سليم - المرجع السابق - ص 74
- ²⁷ المادة 3-81 من قانون الإجراءات الجبائية

المراجع :

- 1- بدائية يحي - الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري - مذكرة لنيل شهادة الماجستير- كلية الحقوق- جامعة الحاج لخضر بسكرة - 2001-2012
- 2- برحماني محفوظ -المالية العامة في التشريع الجزائري - دار الجامعة الجديدة - 2015
- 3- برحماني محفوظ - الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة) - دار الجامعة الجزائرية - 2009
- 4- بوجادي عمر- اختصاص القضاء الإداري في الجزائر- رسالة لنيل دكتوراه دولة في القانون العام - كلية الحقوق - جامعة مولود معمري تيزي وزو - 2011
- 5- حسين طاهري - منازعات الضريبة - شرح لقانون الإجراءات الجبائية - دار الخلدونية - 2005
- 6- حسين فريحة - إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر - دار العلوم للنشر والتوزيع 2008
- 7- عبد الحكيم بلوفي - ترشيد نضام الجباية العقارية - دراسة حالت الجزائر- رسالة لنيل شهادة دكتوراه - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية - جامعة محمد خيضر بسكرة- 2011-2012
- 8- عبد الحكيم بلوفي - أثر الضريبة على السوق العقاري - مجلة العلوم الإنسانية - جامعة محمد خيضر بسكرة - عدد 17- نوفمبر 2009
- 9- عبد العزيز أمقران- عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة - مجلة مجلس الدولة -عدد خاص المنازعات الضريبية - 2003
- 10- عزيز امزيان - المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري - دار الهدى - 2005
- 11- عليان مالك - الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري - رسالة لنيل شهادة الدكتوراه - كلية الحقوق- جامعة الجزائر1- 2008-2009
- 12- قصاص سليم - المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري - مذكرة لنيل شهادة ماجستير - فرع قانون الأعمال - كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة منتوري قسنطينة 2007-2008

- 13- محمد عباس محرز - اقتصاديات الجباية والضرائب دار هومة - 2003
- 14- قانون 90-306 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ج.ر 57 المعدل والمتمم
- 15- قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ج.ر 79 المعدل والمتمم
- 16- قانون الإجراءات الجبائية 2015 المديرية العامة للضرائب
- 17- قرار رقم 006325 صادر في 25/02/2003 - مجلس الدولة - عدد خاص 2003

- 18- Oualiti Zohra-inspecteur général de l'impôt- contentieux fiscal-communication du 28/01/2002-Revue du conseil d'Etat -numéro spécial 2003