



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة 8 ماي 1945 قالمة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

## **الرقابة الجبائية في الجزائر**

أ.د إقلولي ولد رايح صافية

جامعة تيزي وزو

مداخلة بعنوان

## **المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري**

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

[www.univ-guelma.dz](http://www.univ-guelma.dz)

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2014-2015

## مقدمة

اهتمت مختلف التشريعات بتنظيم القواعد الموضوعية للضرائب و كذا الاجراءات المتعلقة بالمنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين إدارة الضرائب و المكلف بها ، عندما تباشر إدارة الضرائب اختصاصها كسلطة ضريبية .

و قد أورد المشرع الجزائري في مختلف النصوص القانونية المطبقة على الضرائب ،تنظيما خاصا للمنازعة الضريبية ،دون تعريفها بشكل مباشر ، إلا أنه حدد مفهوما عاما لها بموجب المادة 110 من قانون الاجراءات الجبائية حيث اعتبر كل خلاف ينشأ بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب بشأن تحديد وعاء الضريبة أ ومقدارها أو مراقبة المكلف بها أو أثناء تحصيلها، منازعة ضريبية . وعليه سنحاول البحث عن التكييف القانوني للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري ، فهل تعتبر المنازعة الضريبية ، منازعة إدارية ، كون القاضي الاداري هو المختص بالفصل فيها، أم أنها منازعة من نوع خاص مستقل عن المنازعة الادارية . خاصة وأن المشرع الجزائري نظمها بقواعد خاصة.

### أولا - مفهوم المنازعة الضريبية:

وضع الفقه عدة مفاهيم للمنازعة الضريبية، فهناك من اعتمد مفهوما ضيقا للمنازعة الضريبية ، وحصرها في المنازعات التي تنشأ عند فرض و تحصيل الضريبة ، أي هي كل مشكلة تثور بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب سواء تعلق الأمر بفرض الضريبة أو بعملية حسابها أو بعدم شرعيتها أو بمخالفتها للنصوص القانونية و هناك من اعتمد مفهوما واسعا حيث اعتبر أنها تشمل كل الخلافات و الادعاءات المتعارضة بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة<sup>(1)</sup>. سنحاول من خلال هذا المحور تعريف المنازعة الضريبية ثم تبيان خصائصها.

#### 1- تعريف المنازعة الضريبية

تعني المنازعة لغة نزاع أو دعوى أو خصومة ، ويقابل كلمة منازعة باللغة الفرنسية Contentieux. يقصد بها وجود تعارض بين طرفين لا يمكن التوفيق بينهما إلا إذا تدخل حكما لحل

<sup>1</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد ، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة عين الشمس ، القاهرة ، 1996 ، ص 21.

النزاع ، و في الغالب يكون القاضي هو الحكم<sup>(2)</sup>، و لا يمكن للقاضي مباشرة مهمة الفصل في النزاع إلا إذا كان النزاع قائما فعلا ليقوم القاضي بمقابلة إدعاءات الأطراف و يزنها بميزان القانون<sup>(3)</sup>

أما في مادة الضرائب ، تحتوي كلمة منازعة معنيين ، المعنى الأول ، يظهر عند استعمال اللفظ في المنازعات التي تحدث بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة و الذي يكون موضوعه إما تحديد طرق تحصيل الضريبة أو وعاء الضريبة أو مبلغها أو الإعفاء منها ، و المعنى الثاني ، يظهر حين استعمال اللفظ و إن لم يكن هناك نزاع بين المكلف و الادارة ، بل هناك وضعية معينة قد حلت به كحالة إفسار المكلف أو هلاك أمواله<sup>(4)</sup>.

تعددت تعريفات المنازعة الضريبية في الفقه ، فهناك من يأخذ بالتعريف الضيق للمنازعة الضريبية و هناك من يأخذ بالتعريف الواسع .

بالنسبة للتعريف الضيق ، "إن المنازعة الضريبية هي مجموعة الخلافات التي تنشأ بمناسبة مباشرة إدارة الضرائب لنشاطها في تحديد وعاء الضريبة و تحصيلها و القواعد القانونية المقررة للفصل فيها." <sup>(5)</sup>

ويعرفها البعض الآخر على "أنها مجموعة الخلافات التي تنشأ بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة بمناسبة ممارسة الادارة لصلاحياتها ، و القواعد القانونية للفصل فيها ، على أن تقتصر هذه القواعد خصوصا على الإجراءات الضريبية دون أن تتعداها الى القواعد العامة في الاجراءات الادارية." <sup>(6)</sup>

أما التعريف الواسع للمنازعة الضريبية ، "فهي تلك التي تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب"<sup>(7)</sup>

<sup>2</sup> - برحمانى محفوظ ، الإطار القانوني و التنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري ، أطروحة الدكتوراه في القانون ، كلية الحقوق ، جامعة سعد دحلب ، البلدة ، 2007 ، ص 247 .

<sup>3</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد ، مرجع سابق ، ص 22 .

<sup>4</sup> - فريجه حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، عنابة ، 2008 ، ص 8 .

<sup>5</sup> - برحمانى محفوظ ، مرجع سابق ، ص 248 .

<sup>6</sup> - TROTABAS Louis ; Finances publiques, Dalloz ; Paris ;1970 ; p 548 .

<sup>7</sup> -تقلا عن طاهري حسين ، المنازعات الضريبية - شرح قانون الاجراءات الجبائية - ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2007 ، ص 5 .

يرى الأستاذ **Jean LAMARQUE**<sup>(8)</sup> أن المقصود بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية و جملة الاجراءات القانونية الكفيلة بحله .  
و يعرفها أيضا الأستاذ بن سحلي سعد على " أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين و الناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد و تغطية الضريبة من جهة و البحث و التحقيق في المخالفات من جهة أخرى."<sup>(9)</sup>  
نستخلص من مجمل هذه التعاريف ، أن التعريف الواسع للمنازعة الضريبية تناول جميع أوجهها و بصورة شاملة احتوت الجانب الإداري له و الجانب 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 الادارية المختصة و تنتهي أمام الجهات القضائية ، و التي تنظمها أحكام القانون الضريبي ( قانون الضرائب المباشرة و قانون الاجراءات الجبائية ) و الأحكام العامة الواردة في قانون الاجراءات المدنية و الادارية . و هو ما يجعل هذا النوع من النزاع من النزاعات الادارية ذو طبيعة قانونية خاصة و متميزة.

## 2- خصائص المنازعة الضريبية

بالنظر الى مجمل التعاريف للمنازعة الضريبية التي تعرضنا إليها تتجلى لنا بعض الخصوصيات التي تميزها عن المنازعة الادارية العامة سواء كان من حيث طبيعة الموضوع الذي تتناوله أو من حيث الإجراءات القانونية المتبعة من أجل حلها وهو ما سنتناوله فيما يلي:

### أ - طبيعة الموضوع

المنازعة الضريبية هي مجموعة الخلافات التي تكون بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة ، فمنازعات الضرائب المباشرة تنصب على مبلغ من المال ، حيث يعمل المكلف بالضريبة على التخلص من الضرائب المفروضة عليه و التي 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

<sup>8</sup> - LAMARQUE Jean ; Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal ; Dalloz ; Paris ;1995 ; p 3 .

<sup>9</sup> - . فريجه حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، عنابة ، 2008 ، ص 8 .

لقاعدة قانونية أسمى منه<sup>(10)</sup> وإما لارتكابها أخطاء في تحديد الوعاء الضريبي أوفي تصفية الضريبة أو للمطالبة بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهو ما يؤكد محتوى المادة 70 من قانون الاجراءات 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 و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي . "

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

#### ب- طبيعة الاجراء

تتميز المنازعة الضريبية بخاصية إجرائية أساسية تتمثل في كون الفصل فيها يتم عبر مرحلتين أساسيتين ، إدارية و قضائية.

- تعد المرحلة الادارية في المنازعات الضريبية إجبارية حيث أوجبها المشرع الجزائري وهو ما يؤكد محتوى المواد من 70 الى 80 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل و المتمم ، إذ يتم تقديم التظلم الاداري أمام المدير الولائي للضرائب قبل عرض النزاع على القضاء ، وتجدر الإشارة هنا الى أن هناك اختلاف بين التظلم الاداري في مجال منازعات الضرائب المباشرة ، والتظلم الإداري في مجال المنازعة الإدارية العامة ، لأن التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة يخضع لإجراءات قانونية محددة و صارمة ، وأما التظلم في المنازعة الادارية فهو إجراء بسيط .

- أما المرحلة القضائية في المنازعة الضريبية تتمثل في عرض النزاع أمام جهات القضاء الإداري .

تخضع إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية للأحكام الخاصة الواردة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو في قانون الإجراءات الجبائية ، كما تطبق عليها الأحكام العامة

<sup>10</sup> - 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 .

الواردة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، في حالة عدم وجود نص ، و هو ما تؤكد المادة الأولى من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي جاء فيها : " تطبق أحكام هذا القانون على الدعاوى المرفوعة أمام الجهات القضائية العادية و الجهات القضائية الإدارية. "

### ثانيا: التكيف القانوني للمنازعة الضريبية

إن تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية يمكننا من تحديد الجهة القضائية المختصة بالفصل في النزاع .

#### 1- تكيف المنازعة الضريبية على أنها منازعة إدارية

كيف أغلب الفقهاء المنازعة الضريبية من قبيل المنازعات الإدارية ، إلا أنهم لم يجمعوا على نفس المعيار ، فهناك من اعتمد المعيار القانوني و هناك من كيفها بالنظر الى طبيعة الموضوع الذي تتناوله.

#### - المعيار القانوني :

يرى جانب من الفقه أن المنازعات الضريبية هي منازعات إدارية بحسب القانون ، حيث يعتمد في ذلك على تحديد طبيعة المنازعة الضريبية بصفة عامة ( الضرائب المباشرة و الضرائب غير لمباشرة) فالفصل فيها يكون من اختصاص القضاء الاداري.

#### المعيار الموضوعي :

يرى البعض الآخر من الفقه ومنه الفقه الفرنسي أن المنازعة الضريبية هي من قبيل المنازعات الإدارية بحسب طبيعتها ، كونها تنطوي على منازعة من أعمال السلطة العامة ، و حتى القضاء الفرنسي استقر على أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية . خاصة أن إدارة الضرائب تتمتع بامتيازات السلطة العامة و تكليف الأشخاص بدفعها ما هو إلا قرار إداري من أعمال السلطة العامة ، فالمنازعة المتعلقة بها تثير مسائل القانون العام ، وبالتالي ينعقد اختصاص الفصل فيها الى القضاء الاداري. (11)

#### 2- تكيف المنازعة الضريبية على أنها منازعة من طابع خاص.

كيف جانب آخر من الفقه ، المنازعة الضريبية على أنها منازعة ذات طبيعة مستقلة عن كل منازعة إدارية و مدنية ، حيث تتميز بذاتية خاصة تميّزها عن غيرها من المنازعات، و بالنظر الى إجراءات الفصل في المنازعة الضريبية ، وأن طبيعة المنازعة الضريبية ذاتها و الطول التي يقررها القاضي الضريبي تُخرجها من نطاق التقسيمات المألوفة في المنازعات الإدارية و المنازعات المدنية .

<sup>11</sup> - برحمانى محفوظ ، مرجع سابق ، ص 253.

فالمنازعة الضريبية تخضع لإجراءات خاصة معقدة تتماشى و الخصوصيات التقنية و الفنية التي يتميز بها موضوعها ، فعلى سبيل المثال المواعيد المرتبطة برفع الدعوى الضريبية لها طابع خاص مقارنة بتلك المنصوص عليها في الأحكام العامة المتعلقة بالدعوى الإدارية العامة، فهي طويلة و متذبذبة لا تعرف الاستقرار نظرا للتعديلات المتكررة بموجب قوانين المالية السنوية و التكميلية المتعاقبة.<sup>(12)</sup>

كما نظم المشرع الجزائري المنازعة الضريبية عبر مراحل إدارية و قضائية قد تتسجم و تتشابه بصفة عامة مع بعض التشريعات المقارنة ، حيث تمتاز بنوع من الخصوصية على الصعيد الشكلي و الموضوعي ، حيث قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة الى مرحلتين ، إحداهما إجبارية ، أخرى إختيارية يكون إجباري عند الطعن الاداري أمام إدارة الضرائب ، و يكون إختياري عند الطعن على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية ، وصولا الى المرحلة القضائية في حالة عدم جدوى المرحلة الادارية في حل النزاع.

## الخاتمة

و نظراً للأهمية القصوى للضريبة في تمويل الخزينة العمومية أحاطها المشرع الجزائري على غرار مختلف التشريعات بنصوص قانونية خاصة بمجالها المتمثلة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، كما نظم و أطر نظام المنازعات المرتبطة بها بموجب قانون الاجراءات الجبائية كمبدأ و الإحالة الى الأحكام العامة الواردة في قانون الاجراءات المدنية و الادارية.

و لكون المورد الأساسي لخزينة الدولة ، فإن المشرع الجزائري منحها امتيازات و صلاحيات ممارسة المتابعة و التنفيذ الجبري بجميع السبل و الطرق ، بهدف تحصيل أموال الدولة في جميع الأحوال و في المقابل منح المشرع الجزائر المكلف بالضريبة عدة سُبُل ليدافع بها عن حقوقه اتجاه الادارة الجبائية .

بذلك يكون المشرع يعمل على ضمان تمويل خزينة الدولة من جهة و ضمان حقوق الأفراد في مواجهة تعسفات الادارة سواء تعلق الأمر بتحديد الوعاء الضريبي أو تحصيله وهو ما يعزز العلاقة بين الفرد و الدولة.

<sup>12</sup> - 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.