

جامعة غرداية  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



## نطاق المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي حقوق تخصص قانون اداري

تحت اشراف:

\_ مرسلي محمد

من اعداد الطالبة:

- قسيمة زينة

- قوسيم فتيحة

لجنة المناقشة:

| الصفة        | جامعة        | الرتبة  | اسم ولقب الاستاذ |
|--------------|--------------|---------|------------------|
| رئيسا        | جامعة غرداية | محاضر أ |                  |
| مشرفا ومقررا | جامعة غرداية | محاضر أ |                  |
| عضوا مناقشا  | جامعة غرداية | محاضر ب |                  |

نوقشت يوم :

السنة الجامعية:

## الشكر والتقدير

كما اتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل مرسلني محمد.

الذي مدى يد العون و لم يبخل علينا بالنصائح و توجيهها

كما نشكره على الإجابة على كل أسئلتنا

كما نتقدم أيضا بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل لشقر مبروك.

الذي دعمنا و وجهنا و استقبلنا و لم يبخل علينا طوال مشوارنا الجامعي أمد الله

في عمره و جازاه خير الجزاء.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة الذين تعبوا من أجل إيصال المعلومة و

لم يبخلوا علينا طوال مشوارنا الجامعي و الطاقم الإداري لكلية الحقوق و العلوم

السياسية خاصة الصديقة المتميزة شبيبة وهيبة.

تحياتي إلى التي كانت نعم الأخت في الإدارة و قدمت لنا يد العون جزاها الله خير

الجزء و رزقها الصحة و العافية إنشاء الله و وفقها إلى ما فيه خير.

## الاهداء

أهدي عملي هذا إلى روح أبي الغالي و أمي شفاها الله و رعاها.

إلى زوجي و اولادي و ابنتي الغاليين على قلبي

إلى كل من دعمني و شجعني جعني رشيدة و مياحي ربيحة ، ميمي و فاطمة

كنتن نعمة الصديقات

إلى إخوتي و زوجاتهم و أخواتي و أزواجهم.

قاسمية زينة

# الاهداء

إلى من كان له الفضل بعد الله سبحانه و تعالى في دعمي و توجيهي.

إلى روح والدي العزيز رحمه الله و أسكنه فسيح جنانه.

إلى والدتي الحبيبة أطل الله في عمرها و رعاها.

إلى صاحب الفضل و ولي نعمتي روح الغالي عبد الرزاق أشكره على دعمه و

وقوفه إلى جانبي في مسيرتي العلمية.

أولادي أحبتي عبد الرؤوف و آدام و رستم و رنيم حفظهم الله و رعاهم.

دون أن أنسى أخواتي و حبيبة أُمي الثانية حنان و حسناء و أخي العزيز على قلبي

أسامة.

شكرا على مساندتكم لي حفظكم الله و رعاكم.

بالإضافة إلى أولاد أخواتي و أخي كل باسمهم و أزواجهم و عائلة زوجي كل باسمه.

دون أن أنسى صديقتاي في عملي و دراستي.

قوسيم فتيحة

مقدمة

## المقدمة

تعد الضريبة في الدولة الحديثة الأداة المالية الأساسية التي تعتمد عليها الحكومات في تمويل نفقاتها العامة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، فهي المورد الرئيسي للخزينة العمومية والوسيلة التي تمكن الدولة من توفير الخدمات العمومية وتسيير المرافق العامة وتحقيق متطلبات التنمية الشاملة. لذلك حرصت التشريعات المالية في مختلف الدول، ومن بينها التشريع الجزائري، على تنظيم النظام الجبائي وفق قواعد قانونية دقيقة تضمن تحقيق التوازن بين حاجات الدولة المالية من جهة، وحماية حقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

غير أن الطبيعة الخاصة للضريبة باعتبارها اقتطاعاً إلزامياً من أموال الأفراد لفائدة الدولة تجعلها تمس بشكل مباشر الذمة المالية للمكلفين، الأمر الذي قد يؤدي إلى نشوء خلافات ونزاعات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول تحديد أساس الضريبة أو كيفية تحصيلها أو صحة الإجراءات المتبعة في فرضها. ومن هنا نشأت ما يعرف بالمنازعات الضريبية التي تشكل أحد أهم فروع المنازعات الإدارية وأكثرها تعقيداً، نظراً لارتباطها بمجالات تقنية متعددة تجمع بين القانون والمحاسبة والمالية العامة.

وقد أدرك المشرع الجزائري منذ الاستقلال أهمية تنظيم هذا النوع من المنازعات، فعمل على وضع إطار قانوني وإجرائي خاص بها من خلال مجموعة من النصوص القانونية، وعلى

## مقدمة

رأسها قانون الإجراءات الجبائية الذي يحدد القواعد المتعلقة بتأسيس الضريبة ومراقبتها والطعن فيها وتسوية النزاعات الناشئة عنها. كما حرص المشرع على إقرار مجموعة من الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة، سواء في المرحلة الإدارية السابقة على القضاء أو أمام الجهات القضائية المختصة، وذلك بهدف تحقيق نوع من التوازن بين سلطات الإدارة الجبائية في تحصيل الموارد المالية للدولة وحقوق المكلفين في الطعن في القرارات التي قد تمس مصالحهم. وتكتسي المنازعات الضريبية طابعاً خاصاً يميزها عن غيرها من المنازعات الإدارية، إذ تتميز بوجود إجراءات إدارية إلزامية تسبق اللجوء إلى القضاء، مثل التظلم الإداري والطعن أمام لجان الطعن الجبائية، وهو ما يعكس رغبة المشرع في إعطاء الأولوية لتسوية النزاع في إطاره الإداري قبل عرضه على القضاء. كما تتسم هذه المنازعات بخصوصية موضوعها الذي يتعلق إما بتحديد أساس الضريبة ومقدارها، وهو ما يعرف بمنازعات الوعاء، أو بإجراءات تحصيلها وتنفيذها، وهو ما يسمى بمنازعات التحصيل.

وقد شهد النظام الجبائي الجزائري خلال السنوات الأخيرة مجموعة من الإصلاحات العميقة الهادفة إلى تحديث الإدارة الجبائية وعصرنة طرق تسييرها، خاصة في ظل التوجه نحو الرقمنة واعتماد الأنظمة الإلكترونية في التصريح الضريبي والدفع والتحصيل. وقد تعزز هذا التوجه من خلال الإصلاحات التي جاءت بها قوانين المالية الأخيرة، والتي تهدف إلى تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتبسيط الإجراءات الجبائية، وتعزيز الشفافية والفعالية في معالجة النزاعات الضريبية.

## مقدمة

وفي ظل هذه التحولات، أصبحت دراسة المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري تكتسي أهمية خاصة، نظراً للتطور المستمر في القواعد القانونية المنظمة لها، وكذا التغيرات التي طرأت على آليات تسوية النزاعات في ظل التحول الرقمي للإدارة الجبائية. فهذه التحولات تفرض إعادة قراءة النظام الإجرائي للمنازعات الضريبية وتحليل مدى فعاليته في تحقيق العدالة الجبائية وضمان حقوق الأطراف المتنازعة.

ومن هذا المنطلق، تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على نطاق المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، من خلال تحليل الإطار المفاهيمي والقانوني لهذه المنازعات، وتحديد أنواعها المختلفة، وكذا دراسة الإجراءات المعتمدة في تسويتها سواء على المستوى الإداري أو القضائي.

## - أهمية الموضوع

تكمن أهمية دراسة المنازعات الضريبية في كونها تمس أحد أهم المجالات الحيوية في الدولة، وهو المجال الجبائي الذي يمثل المصدر الرئيسي لتمويل الميزانية العامة. ومن ثم فإن تنظيم المنازعات الضريبية بصورة فعالة يساهم في تعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، ويضمن تحقيق العدالة الجبائية التي تقوم على الموازنة بين حق الدولة في تحصيل مواردها المالية وحق المكلف في حماية مصالحه المالية.

كما تبرز أهمية هذا الموضوع من الناحية العلمية من خلال مساهمته في إثراء الدراسات القانونية المتعلقة بالقانون الجبائي، خاصة في ظل قلة الدراسات المتخصصة التي تتناول

## مقدمة

موضوع المنازعات الضريبية بصورة شاملة تجمع بين الجانب المفاهيمي والجانب الإجرائي. أما من الناحية العملية، فإن هذه الدراسة تساعد الباحثين والممارسين القانونيين والمهتمين بالمجال الجبائي على فهم مختلف الإجراءات القانونية المتعلقة بالطعن في القرارات الجبائية، مما يساهم في تسهيل التعامل مع النزاعات الضريبية وتقادي الأخطاء الإجرائية التي قد تؤدي إلى ضياع الحقوق.

### - أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيار هذا الموضوع إلى مجموعة من الأسباب الموضوعية والذاتية. فمن الناحية الموضوعية، تبرز الحاجة إلى دراسة المنازعات الضريبية في ظل الإصلاحات المتواصلة التي يعرفها النظام الجبائي الجزائري، خاصة تلك المتعلقة بعصرنة الإدارة الجبائية وتبسيط الإجراءات الإدارية وتعزيز الشفافية في العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة. كما أن التطور المتسارع للتشريعات الجبائية وما يرافقه من تعديلات سنوية بموجب قوانين المالية يجعل من الضروري إعادة دراسة هذا الموضوع وتحليله في ضوء المستجدات التشريعية الحديثة.

أما من الناحية الذاتية، فإن اختيار هذا الموضوع ينبع من الاهتمام الشخصي بالتخصص في مجال القانون العام، وبشكل خاص القانون الجبائي الذي يعد من أكثر فروع القانون تعقيداً وتطوراً. كما يهدف هذا البحث إلى المساهمة في تقديم دراسة تحليلية تسلط الضوء على أهم

## مقدمة

الإشكالات القانونية المرتبطة بالمنازعات الضريبية، بما يحقق نوعاً من التوازن بين حماية حقوق الخزينة العمومية وضمان حقوق المكلفين بالضريبة.

### - أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف العلمية، من أهمها:

توضيح المفهوم القانوني للمنازعة الضريبية وبيان خصائصها التي تميزها عن غيرها من المنازعات الإدارية.

تحديد نطاق المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري من خلال التمييز بين مختلف أنواعها.

دراسة الإطار القانوني والإجرائي لتسوية المنازعات الضريبية سواء على المستوى الإداري أو القضائي.

تقييم مدى فعالية الآليات القانونية المعتمدة في تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر.

إبراز دور الإصلاحات الجبائية الحديثة في تطوير نظام تسوية النزاعات الضريبية.

### - الدراسات السابقة

شهد موضوع المنازعات الضريبية اهتماماً من قبل عدد من الباحثين في مجال القانون الجبائي، حيث تناولته العديد من الدراسات القانونية التي حاولت تحليل الإطار القانوني المنظم لهذه المنازعات.

## مقدمة

فمن بين هذه الدراسات دراسة الدكتور حسين فريجة التي تناول فيها القواعد القانونية المنظمة للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، حيث ركز على الإجراءات الإدارية المتعلقة بالطعن في القرارات الجبائية وعلى دور لجان الطعن في تسوية النزاعات بين الإدارة والمكلفين بالضريبة.

كما تناولت دراسة الدكتورة لندا علون موضوع المنازعات الضريبية من زاوية القضاء الإداري، حيث ركزت على اختصاص القضاء الإداري في الفصل في النزاعات الضريبية وعلى الضمانات القضائية الممنوحة للمكلفين بالضريبة.

غير أن هذه الدراسات، رغم أهميتها، لم تتناول موضوع المنازعات الضريبية بصورة شاملة تجمع بين الجانب المفاهيمي والإجرائي في ضوء الإصلاحات الجبائية الحديثة، وهو ما تسعى هذه الدراسة إلى تحقيقه.

## - صعوبات الدراسة

واجهت هذه الدراسة مجموعة من الصعوبات أثناء إعدادها، من أهمها التغير المستمر للنصوص الجبائية نتيجة التعديلات التي تطرأ عليها بموجب قوانين المالية السنوية، الأمر الذي يتطلب متابعة دائمة لمختلف المستجدات التشريعية. كما تتميز المنازعات الضريبية بطابع تقني خاص نظراً لارتباطها بالمجال المحاسبي والمالي، مما يفرض على الباحث بذل جهد إضافي لفهم هذه الجوانب التقنية وتحليلها في إطار قانوني سليم.

## مقدمة

كما واجهنا صعوبة في الحصول على بعض الاجتهادات القضائية الحديثة المتعلقة بالمنازعات الضريبية، خاصة تلك الصادرة عن مجلس الدولة، نظراً لحدثة بعض الإشكالات المرتبطة بالرقمنة والتحول الإلكتروني في المجال الجبائي.

### - المنهج المتبع

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج الأنسب لدراسة النصوص القانونية وتحليلها، حيث تم وصف مختلف القواعد القانونية المنظمة للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري وتحليلها في ضوء الفقه والاجتهاد القضائي.

كما تم الاستعانة بـ المنهج الاستنباطي للانتقال من القواعد العامة للنظام الجبائي إلى القواعد الخاصة بالمنازعات الضريبية، إضافة إلى بعض عناصر المنهج المقارن من خلال الإشارة إلى بعض التجارب القانونية المقارنة بهدف إبراز خصوصية التشريع الجزائري في تنظيم هذا النوع من المنازعات.

### - الإشكالية

انطلاقاً مما سبق، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو التالي:

إلى أي مدى استطاع المشرع الجزائري تنظيم نطاق المنازعات الضريبية ووضع آليات قانونية وإجرائية فعالة لتسويتها بما يحقق التوازن بين مصلحة الخزينة العمومية وضمان حقوق المكلفين بالضريبة؟

**الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات  
الضريبية في الجزائر**

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

تعد المنازعة الضريبية في جوهرها انعكاساً للتصادم الحتمي بين مصلحتين متضاربتين؛ مصلحة الدولة في تحصيل الموارد المالية لضمان استمرارية المرفق العام عبر "سلطة الجباية"، ومصلحة المكلف بالضريبة في حماية ذمته المالية وضمان عدم التعسف في تقدير عبئه الجبائي. ومن أجل ضبط هذا الصراع، وضع المشرع الجزائري إطاراً مفاهيمياً يحدد طبيعة هذه الخصومة القانونية التي لا تنتمي كلياً للقانون الإداري التقليدي، بل تستمد استقلاليتها من "ذاتية القانون الجبائي". ويستوجب تحليل هذا الإطار التوقف عند ضبط المصطلحات القانونية الدقيقة، واستكشاف الخصائص التقنية والزجرية التي تميز النزاع الضريبي عن غيره من النزاعات الإدارية، فضلاً عن تحديد الركائز الموضوعية التي يقوم عليها النزاع، سواء تعلقت بـ "الوعاء" (أي أصل الحق الضريبي) أو بـ "التحصيل" (أي إجراءات الاقتضاء الجبري). وسنحاول من خلال هذا الفصل بناء القاعدة النظرية التي تمكننا من فهم النطاق الموضوعي لهذه المنازعات وتصنيفاتها تبعاً للمرحلة التي وصل إليها الملف الجبائي.

## المبحث الأول: ماهية المنازعات الضريبية

يهدف هذا المبحث إلى تحديد الهوية القانونية للمنازعة الضريبية، من خلال ضبط تعريفها الاصطلاحي والتشريعي، وإبراز الخصائص التي تمنحها الاستقلالية والذاتية ضمن المنظومة القانونية الجزائرية.

### المطلب الأول: تعريف المنازعات الضريبية.

يسعى هذا المطلب إلى استجلاء مفهوم المنازعة الضريبية كخصومة قانونية، مع التركيز على علاقتها بذاتية القانون الجبائي التي تفرض قواعد إجرائية وموضوعية خاصة.

المنازعات الضريبية تعريفين لغوي والآخر اصطلاح

### الفرع الأول: التعريف اللغوي

المنازعة لغة تعني: المحاذية في الأعيان والمعاني النزاعة والمنازعة: الخصومة، والمنازعة في الخصومة تعني:

مجادبة الحجج فيما يتنازع فيه الخصمان، وقد نازعه منازعة ونزاعا: جاذبه في الخصومة.<sup>1</sup>

والتنازع التخاصم، وتنازع القوم : اختصموا ، وبينهم نزاعة أي خصومة على حق.

---

<sup>1</sup> ابن منظور الأفرقي المصري، لسان العرب، المجلد الثامن دار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، د.س، ص 351/352.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

الضريبة جمعها ضرائب وهي التي تؤخذ في الأرصاء والجزية ونحوها، ومنه ضريبة العبد أي غلة العبد، وهي ما يؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي

#### أولا / تعاريف بعض الباحثين

عرف الكثير من الباحثين المنازعة الضريبية، فمنهم من عرفها على أنها: "مجموعة النزاعات التي تثيرها الاقتطاعات الضريبية".

كما أنها تعرف بـ "النزاعات التي تنشأ عن نشاط إدارة الضرائب والإجراءات التي تسمح بحل هذه النزاعات". أما الدكتور زكريا محمد بيومي فقد عرف المنازعات الضريبية بأنها: "تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الجباية المباشرة ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الجباية محل النزاع قد ربطت وفقا لها وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الجباية فإنه يحكم برفعها كليا أو جزئيا".<sup>3</sup>

#### ثانيا / المفهوم الواسع والضيق للمنازعة الضريبية

تعني المنازعة الضريبية بمفهومها الواسع مختلف المشاكل و الاختلافات التي تثور بين المكلف و الإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، هذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي حيث تعتبر المنازعة الضريبية كل ما ينتج عن أي خلاف بين

<sup>2</sup> محمد مرتضى الحسني، تاج العروس، المجلد الثالث، مطبعة حكومة الكويت، الكويت، سنة 1967، ص 250/894.  
<sup>3</sup> فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 24.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

المكلفين والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية وقضائية، وبذلك فإنها

تشمل تحديد الوعاء الضريبي وكل المسائل المرتبطة به على غرار الاستفادة من أحكام

تشريعية تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء،

وكذا مختلف الخلافات والنزاعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي فهي تشمل دعاوى الإلغاء

للقرارات الإدارية غير المشروعة، وكذا دعاوى تعويض الضرر الناتج خطأ الإدارة الضريبية

أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي.

ومن الفقهاء من يرى أن المنازعة الضريبية بالمفهوم الواسع لا تتوقف فقط عند هذا النزاع

الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف ، فقد يتعدى إلى الأخذ بعين الاعتبار تلك

الخلافات الناشئة بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى بخصوص وضعية

معينة يمكن أن تحل بالمكلف على غرار حالة الإعسار التي تلحق به أو حالة هلاك أو

تلف أمواله.<sup>4</sup>

الأمر الذي يجعله عاجزا عن تسديد قيمة الضريبة إلى الإدارة الضريبية فيلجأ إليها من أجل

محاولة إيجاد مخرج لهذه الحالة التي حلت به.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2005، ص 09.  
<sup>5</sup> كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 07

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

يراد بالمعنى الضيق للمنازعة الضريبية تلك المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها وتنشأ بسبب تطبيقها للقانون الجبائي بصورة مباشرة على المكلفين بالضريبة ، التي تتعلق بحصر المجتمع الضريبي وربط الضريبة وتحصيلها منهم.

### الفرع الثالث: موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية

تجد المشرع الجزائري بالرجوع إلى قانون الإجراءات الضريبية لم يعطي تعريفا للمنازعة الضريبية وإنما تطرق إلى شروطها ومواعيد احتساب التقادم بخصوص النزاع الضريبي سواء ما تعلق بمنازعات الوعاء الضريبي أو بالتحصيل الجبائي أو حتى المنازعات أمام لجان الطعن الإدارية وحتى على مستوى القضاء.<sup>6</sup>

بالنظر إلى المادتين 92، 93 من قانون الإجراءات الضريبية لسنة 2017 نجد أن المشرع الجزائري قد أخذ بالمفهوم الواسع للنزاع الضريبي، حيث اعتبر أن طلبات التخفيض المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى المصالح الضريبية المختصة والتي تتعلق بالإعفاء من الضريبة المفروضة عليهم قانونا أو التخفيف منها نتيجة ضيق الحال، والتي تؤدي بهم إلى العجز عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة أو حتى تلك التي يكون مضمونها الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية تكون من خلال تقديم شكوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة وإرفاقها بالإنذار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوي

<sup>6</sup> خيري عثمان، فرج عبد العال، إنهاء المنازعات الضريبية على الدخول بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية ، القاهرة 2013 ، ص 08.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها، عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات.

تمنح هذه الإعفاءات أو التحقيقات إلى المدين بالرسم حسن النية تبعا لعناصر يجب البحث عنها في مواظبته العادية بالنظر لالتزاماته الجبائية وكذا الجهود المبذولة من طرفه ليتخلص من ديونه.<sup>7</sup>

### **المطلب الثاني: أسس وعناصر المنازعة الضريبية**

يتناول هذا المطلب الأركان المادية والشخصية للنزاع، من خلال تحديد أطراف الخصومة (الإدارة والمكلف) والمحل الذي تنصب عليه المطالبة القضائية أو الإدارية.

#### **الفرع الأول: عناصر النزاع الضريبي**

واستنادا إلى المفاهيم و التعاريف المتعلقة بالمنازعات الضريبية سواء كان المفهوم الواسع أو المفهوم الضيق نجد أنه لقيام النزاع الضريبي بين المكلف و الإدارة الضريبية لا بد من توفر عناصر لكي يعتبر النزاع ضريبيا هذه العناصر تتمثل في :<sup>8</sup>

(1) وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع فهي التي تقوم بتحديد دين الضريبة

و تحصيلها بناء على ما تقضيه التشريعات الضريبية.

<sup>7</sup> المادة 93 الفقرة 01 من في إج، معدلة بموجب المواد 40 في م لسنة 2015 و 48 في م لسنة 2011 وم 42 ق م لسنة 2012..  
<sup>8</sup> خيري عثمان إنهاء المنازعة الضريبية على الدخـل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية القاهرة، 2012، ص 08.

(2) أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة،

بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغير من الأمر في شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر.

(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.<sup>9</sup>

### الفرع الثاني: أسباب النزاع الضريبي

بعدما تطرقنا إلى مفهوم المنازعات الضريبية ، سوف نحاول في هذا الفرع أن نقوم بالتطرق

إلى أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعات الضريبية، إذ أن حدوث النزاع الضريبي

بين المكلف و الإدارة الضريبية هو الحالة الغير عادية التي تطبع العلاقة بين الإدارة من جهة

و المكلفين من جهة أخرى، فالواقع المعقول والمقبول يقتضي بأن تكون هناك علاقة ود و

احترام للتشريع بين الإدارة الضريبية في ظل سريان مبدأ التقاهم والانسجام ، ولكن عندما نجد

أن هناك الكثير من النزاعات الضريبية بين المكلفين و الإدارة الضريبية فذلك يؤشر على

وجود أسباب تؤدي إلى حدوث هذا النزاع على اختلاف مستوياته، وعلى هذا لا يمكن حصر

النزاع الضريبي، لأنه لو تم حصر الأسباب المؤدية إليه لثم معالجتها بصفة جذرية و التخلص

<sup>9</sup> دوداح رضوان محاضرات في مقياس المنازعات الجبالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة و علوم التسيير الجزائر3، 2016-2017، ص 29.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

من هذه المنازعات التي تعتبر كهاجس يورق فعالية النظم الضريبية وعلى العموم فأسباب النزاع الضريبي يمكن تقسيمها إلى :

### الفرع الأول : أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي.

إن التشريع الضريبي قد يؤدي بما يحتويه من خصائص سلبية إلى حدوث النزاع الضريبي، بين المكلف والإدارة الضريبية، فالخصائص السلبية التي تميز التشريع الضريبي قد تؤدي إلى اختلاف الفهم والتفسير بين المكلفين بالضريبة من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى، كما تؤدي كثرة التعديلات المدخلة على النظام الضريبي إلى حدوث سوء في الفهم و صعوبة حين التطبيق وعلى العموم يمكن إرجاع أسباب المنازعة الضريبية التي تعود إلى التشريع الضريبي فيما يلي:

مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي، أو خروج هذا التشريع و انحرافه على القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الضريبية على غرار مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي و يجعل التشريع الضريبي ينحرف عن الغاية و الهدف الأساسي من تشريع الضريبة وهو مساهمة جميع الأشخاص في تحمل العبء الضريبي كل حسب قدرته التكليفية، هذا السبب قليل الحدوث و إن حدث لا يكون في التشريع العادي أو ما يسمى القانون الصادر عن السلطة التشريعية، لأنه لا يمكن تصور إصدار قانون من طرف السلطة التشريعية و يكون مخالف للقواعد الدستورية الموجودة و يصبح ساري المفعول.

التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة بالضريبة ففي الواقع العملي نجد أن التشريع الضريبي يكون من خلال عدة قوانين و ذلك حسب نوع الضريبة المراد تشريعها، ونتيجة كثرة القوانين من جهة والتعديلات الكثيرة المدخلة على هذا التشريع من جهة ثانية قد يؤدي ذلك إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة، كما قد يؤدي ذلك إلى حالات الازدواج الضريبي أو إلى عدم قيم المكلف بواجباته الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي بين المكلف و الغدارة الضريبية.<sup>10</sup>

جمود التشريع الضريبي وعدم تعديله لفترات طويلة هذا من جهة، ومن جهة ثانية عدم استقرار التشريع واتسامه بالتعديل المتكرر و الكثير في فترات زمنية قصيرة، فخاصية الجمود التي قد يتميز بها التشريع الضريبي وعدم اتسامه بالتطور الحديث يؤدي إلى عدم مواكبة هذا التشريع للتغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية، ومن جهة أخرى فإن عدم استقرار التشريع الاقتصادي واتسامه بكثرة التغيير والتعديل دون مبررات تذكر قد يؤدي إلى غموض هذا التشريع و تعارضه مع مبدأ استقرار التشريع الضريبي الذي يعد من المبادئ القانونية التي تدعم تحقق العدالة بين المكلفين، نتيجة عدم وضوح الرؤية بخصوص الإجراءات الواجب إتباعها من أجل الإيفاء بالالتزامات الضريبية حيث ترى الإدارة الضريبية في تصرفات المكلفين غير الصحيحة و الناتجة عن عدم فهم التشريعات الضريبية نتيجة كثرة التعديل والتغيير على

<sup>10</sup> (دوداح رضوان، نفس المرجع السابق، ص 30).

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

أنها تهرب من الالتزامات الضريبية، بينما المكلف قد تكون هذه التصرفات عن غير قصد ودون وجود نية سيئة في عدم الالتزام الضريبي، هذه الأمور قد تؤدي إلى حدوث الكثير من النزاعات الضريبية.

مغالاة التشريع الضريبي في الاعتماد على النظام الجزافي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي فنظام الإخضاع هذا مبني على التقدير للوعاء الضريبي، وبالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الضريبية للمغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي على رضا المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الضريبية مما ينجز عنه الوقوع في المشاكل الضريبية.

كما أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين الإدارة والمكلف.<sup>11</sup>

### الفرع الثاني : أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية:

لا تقتصر الخصائص السلبية التي تميز التشريع الضريبي على حدوث المنازعة الضريبية، بل قد تساهم الإدارة الضريبية ببعض ما تتصف به من خصائص و مميزات في نشوب النزاع الضريبي، فالإدارة الضريبية هي الجهة القائمة على تطبيق التشريع الضريبي و حرصها على

---

<sup>11</sup> نعيم فهيم، دور الهندسة الضريبية في إعادة النظام الضريبي في مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر ، 1997ء ص.1

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

التزام المكلفين بالواجب الضريبي وعلى العموم فالأسباب المؤدية لنزاع الضريبي التي تعود للإدارة الضريبية تتمثل في :

تعسف أعوان الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، و التي قد تأخذ شكل قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الضريبي بأكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلاءم مع المقدرة التكليفية للمكلف، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم القانونية حين ربط الضريبة وتحصيلها أو حتى أثناء القيام بمهامهم في إطار الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلف، وتأخذ هذه التجاوزات شكل عدم احترام الإجراءات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية أو حتى عدم احترام الآجال القانونية التي يمنحها القانون للمكلف من أجل تحضير نفسه للخضوع للرقابة.

قد ينجم حين تطبيق التشريع الضريبي من طرف أعوان الإدارة الضريبية العديد من مخالفات التطبيق لهذا التشريع، هذه المخالفات تكون بسبب عدم فهم التشريع الضريبي أو الخطأ في آليات و إجراءات و طرق التطبيق مما ينجر عنه في النهاية نشوب الخلاف بين المكلفين بهذه الضرائب و الإدارة الضريبية.<sup>12</sup>

انتشار الظواهر السلبية في الإدارة العمومية بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي والإداري الذي يستشري في الإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى تفويض العملية المهنية الصحيحة لأعوان هذه الإدارة، فقد تكون هناك محاباة لبعض المكلفين و

---

<sup>12</sup> نعيم فهم، نفس المرجع السابق، ص 4

مغالاة بخصوص تقدير الوعاء الضريبي وتحصيل الدين الضريبي من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

نشوب النزاع الضريبي هو مغالاة السلطات الإدارية في طلب معدلات أداء مرتفعة من طرف أعوان الإدارة الضريبية

كما أن طريقة تحديد الوعاء الضريبي تلعب دورا كبيرا في زيادة و انخفاض النزاعات الضريبية، حيث نجد أنه كلما كان نظام تحديد الوعاء الضريبي يتم من خلال التحديد الإداري أو الجزافي كلما كان ذلك مدعاة لانتشار المنازعات بين الإدارة الضريبية و المكلفين ، وقد ينجم عن ذلك تقدير الوعاء الضريبي بأكثر من قيمته الحقيقية، وعلى هذا نتجه أغلب النظم الضريبية إلى النظام الحقيقي لتحديد الوعاء الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بمجموع مداخله و أرباحه و كذا العمليات الخاضعة للضريبة وتلك المعفية منها، و إن كان في ظل هذا النظام تحتفظ الإدارة الضريبية بحقيها في إخضاع المكلف لإجراءات الرقابة متى كان هناك شك في وجود تهرب من طرف المكلف بالضريبة.<sup>13</sup>

#### الفرع الثاني : أسباب تتعلق بالمكلف

ويمكن إجمال أسباب النزاع الضريبي الذي ينشأ بين المكلف و الإدارة الضريبية في :

<sup>13</sup> دوداح رضوان مرجع سابق، ص 72\_73

- **نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإبقاء بالتزاماته اتجاه الدولة** نقص الوعي هذا مرده نقص الثقافة المالية لدى المكلف والمواطن، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات المالية اتجاه الدولة، و في المجال الضريبي يتجلى نقص الثقافة المالية و الوعي الضريبي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الضريبية، ونقص الوعي الضريبي هذا يتجلى في عدم الاهتمام بما تلزمه التشريعات الضريبية في حق المكلف، فنجد عادة أن المكلف لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الضريبية إلى طريقة التحديد الإداري للوعاء الضريبي.

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

- **التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير مما يؤدي إلى تتاقل العبء الضريبي على المكلف مما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون، و طالما أن الدين الضريبي هو دين امتيازي و لا يمكن سقوطه إلا بالتقادم فتتسأ النزاعات الضريبية.**<sup>14</sup>

<sup>14</sup> دوداح رضوان مرجع سابق، ص 73\_74\_75

كما يمكن إدراج مجموعة من الأسباب

- إذا امتنع المكلف بالضريبة عن تسديدها.
  - الاستفادة من حق ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي و ذلك عندما يتم تعديل قانون الضرائب أو إلغاء نص تشريعي أو تنظيمي من شأنه أن يرتب حقوقا مكتسبة للمكلفين بالضريبة.
  - وتقوم أيضا في حالة التهرب الضريبي أو في حالة القيام بالغش الضريبي و في هذه الحالة يكون الاختصاص للقاضي الجزائي.
  - في حالة خطأ في وعاء الضريبة أو في حسابها فيطالب المعني باستدراكها.
  - في حالة ارتكاب الأطراف والإدارة خطأ فيطالب باسترجاع المبالغ المدفوعة، ونتيجة لهذا الأسباب السالفة الذكر تقوم المنازعة بين المكلف بالضريبة و الإدارة.<sup>15</sup>
- كما يمكن الإشارة إلى مجموعة من الأسباب تتمثل في نقص الكفاءة لدى موظفي الإدارة الجبائية، إذ أن رقي الإدارة الجبائية لا يتحقق إلا بوجود اليد العاملة الكفئة فتعاني الإدارة الجبائية من نقص كبير في اليد العاملة الكفئة القادرة على مواجهة التغييرات.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة دار النشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 102

<sup>16</sup> صباح يعوش الضرائب المباشرة في المغرب الدار البيضاء، الإصلاح، 1987، ص 159.

## المبحث الثاني: أصناف المنازعات الضريبية من حيث النطاق

يركز هذا المبحث على تصنيف المنازعات الضريبية بناءً على موضوع الخلاف، مفرقاً بين النزاع حول "مقدار الضريبة" والنزاع حول "شرعية استيفائها"

### المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي

يبحث هذا المطلب في المنازعات التي تمس صلب العملية الجبائية، والمتعلقة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة وتكييف الوقائع المنشئة لها.

تعتبر منازعات الوعاء (Contentieux de l'assiette) جوهر المادة الجبائية، وهي تنصب على الخطأ في تحديد المادة الخاضعة للضريبة أو الخطأ في تطبيق القانون عند حساب مبلغ الدين الضريبي.<sup>17</sup>

### الفرع الأول: أسباب نشوء منازعة الوعاء وتجلياتها

تتعدد الأسباب التي تؤدي بالمكلف للدخول في نزاع حول الوعاء مع الإدارة، ومن أبرزها:

النزاع حول التقدير المباشر: يبرز هذا في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، حيث تقوم الإدارة بتقدير رقم أعمال يفوق الواقع الاقتصادي للمحل أو النشاط، وهنا يطعن المكلف في "الأسس" التي اعتمدتها الإدارة في تقييمها.<sup>18</sup>

<sup>17</sup> حسين فريحة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2011، ص 114.  
<sup>18</sup> المادة 1 و 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري (تعديلات 2025).

إعادة التقويم الجبائي (Redressement): عند قيام المصالح المختصة برقابة جبائية (تحقيق محاسبي أو تحقيق معمق)، وتكتشف ثغرات في التصريحات، تقوم بإرسال "إشعار بالتقويم". النزاع هنا ينصب على مدى صدقية القرائن التي اعتمدتها الإدارة لرفض محاسبة المكلف أو لإضافة أرباح إضافية.<sup>19</sup>

تفسير النصوص والامتيازات الجبائية: قد يثور نزاع حول مدى أحقية المكلف في "إعفاء" معين (مثل إعفاءات الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار ANNI)، أو حول "قابلية خصم" بعض الأعباء من النتيجة الجبائية، حيث ترفض الإدارة الخصم معتبرة إياها أعباء غير مهنية.<sup>20</sup>

### الفرع الثاني : خصائص منازعة الوعاء وأهدافها

تتميز منازعة الوعاء بأنها تتدرج ضمن "دعوى القضاء الشامل"، وهو ما يعطي القاضي سلطات واسعة تتجاوز مجرد الإلغاء إلى:

تعديل الضريبة: أي إعادة حسابها وتخفيضها إلى مستواها القانوني الصحيح.

الإلغاء الكلي: إذا ثبت أن المكلف غير خاضع أصلاً أو أن الإجراءات الشكلية للفرض كانت باطلة بطلاناً مطلقاً.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> سفيان عبدلي، الرقابة الجبائية وآلياتها، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، العدد 12، ص 88.

<sup>20</sup> بن جدو فؤاد، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية، الجزائر، 2014، ص 48.

<sup>21</sup> عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 212.

حق الاسترداد: في حال دفع المكلف مبالغ زائدة نتيجة خطأ منه أو من الإدارة، فيطالب باسترجاع "فائض الضريبة".<sup>22</sup>

### الفرع الثالث : عبء الإثبات في مادة الوعاء الجبائي

يعد تحديد عبء الإثبات من المسائل الأساسية في منازعات الوعاء الجبائي، نظراً لما يترتب عليه من آثار مباشرة في حسم النزاع بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة. فالقاعدة العامة المستقرة في القانون، والمستمدة من المبادئ العامة للإثبات، تقضي بأن "البينة على من ادعى"، أي أن الطرف الذي يدعي واقعة معينة هو الملزم بإثباتها. غير أن هذه القاعدة لا تطبق في المجال الجبائي بشكل مطلق، بل تخضع لبعض الخصوصيات التي تفرضها طبيعة العلاقة بين الإدارة والمكلف.

ففي الحالة التي يمسك فيها المكلف محاسبة منتظمة ومستوفية للشروط القانونية، فإن هذه المحاسبة تتمتع بقرينة الصحة، وتعتبر دليلاً معتمداً يمكن الاحتجاج به في مواجهة الإدارة الجبائية. وبناءً على ذلك، ينتقل عبء الإثبات إلى الإدارة الجبائية، التي تصبح ملزمة بإثبات عدم صحة هذه المحاسبة أو وجود أخطاء أو إخفاء في البيانات المالية المصرح بها. ولا يكفي في هذا الإطار مجرد الشك أو الافتراض، بل يجب أن تستند الإدارة إلى قرائن

<sup>22</sup> المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.  
(7) لندا علون، "خصوصية المنازعات الضريبية"، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية، جامعة الأغواط، العدد 02، 2021، ص 1630.

جدية أو أدلة ملموسة تثبت عدم صحة المحاسبة أو عدم مطابقتها للواقع الاقتصادي

للنشاط.<sup>23</sup>

أما في الحالات التي يلجأ فيها المشرع إلى الفرض التلقائي للضريبة ( Taxation d'office)، كما في حالة عدم تقديم التصريحات الجبائية أو الامتناع عن التعاون مع الإدارة أثناء عملية المراقبة، فإن الوضع يختلف تماماً. إذ تنتقل قرينة الصحة إلى جانب الإدارة، ويصبح المكلف بالضريبة هو الملزم بإثبات أن التقديرات التي اعتمدتها الإدارة مبالغ فيها أو غير مطابقة للواقع. ويعكس هذا التحول في عبء الإثبات رغبة المشرع في حماية مصالح الخزينة العمومية وضمان فعالية النظام الجبائي، خاصة في مواجهة حالات التهرب الضريبي أو الإخلال بالالتزامات التصريحية.

وبذلك يتضح أن عبء الإثبات في المادة الجبائية يتميز بالمرونة وعدم الثبات، حيث يتغير تبعاً لمدى احترام المكلف لالتزاماته القانونية، وخاصة ما يتعلق بإمسك المحاسبة والتصريح بالضرائب المستحقة.<sup>24</sup>

#### الفرع الرابع: موقف الاجتهاد القضائي الجزائري من منازعات الوعاء

لم يقتصر دور القضاء الإداري الجزائري في منازعات الوعاء الجبائي على مجرد الرقابة الشكلية على قرارات الإدارة الجبائية، بل تطور ليشمل رقابة فعلية على مشروعية إجراءات

<sup>23</sup> قرار مجلس الدولة الجزائري، الغرفة الرابعة، المؤرخ في 15/02/2018، ملف رقم 112450 (غير منشور)، يتعلق برفض المحاسبة دون مبرر قانوني كافٍ  
<sup>24</sup> عمار بوضياف، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 342.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

التقويم الضريبي ومطابقتها للقانون. وفي هذا الإطار، لعب مجلس الدولة دوراً مهماً في

تكريس مجموعة من المبادئ القضائية التي تهدف إلى تحقيق التوازن بين امتيازات الإدارة

الجبائية في تحصيل الضرائب وحقوق المكلفين بالضريبة.

ومن أبرز هذه المبادئ ما يتعلق بإجراءات إعادة التقويم الجبائي، حيث أكد القضاء الإداري

في العديد من قراراته أن الإدارة الجبائية لا يمكنها رفض محاسبة المكلف أو إعادة تقدير

وعائه الضريبي إلا بناءً على أسباب جدية ومبررة قانوناً. كما شدد مجلس الدولة على أن

عبء إثبات وجود إخفاء في رقم الأعمال أو تضليل في التصريحات الجبائية يقع على

عائق الإدارة الجبائية، وأن مجرد الشك أو الافتراض لا يكفي لرفض محاسبة المكلف أو

استبعادها من التقدير الجبائي.

كما استقر الاجتهاد القضائي على أهمية احترام الإجراءات الشكلية المرتبطة بعملية التقويم

الضريبي، وعلى رأسها إجراء التبليغ القانوني لإشعار التقويم أو الإشعار بالتحصيل. فقد

اعتبر القضاء أن أي عيب يشوب عملية التبليغ، سواء تعلق الأمر بعدم احترام الشكل

القانوني أو عدم وصول الإشعار إلى المكلف وفق الإجراءات المحددة قانوناً، يؤدي إلى

بطلان إجراءات فرض الضريبة. ويرجع ذلك إلى أن التبليغ يعد إجراءً جوهرياً يهدف إلى

تمكين المكلف من ممارسة حقه في الدفاع والطعن، وهو حق مرتبط بمبدأ احترام ضمانات

المكلفين في المجال الجبائي.

## الفرع: النزاع حول التكييف القانوني للواقعة المنشئة للضريبة

يعد النزاع حول التكييف القانوني للواقعة المنشئة للضريبة من أكثر أنواع منازعات الوعاء تعقيداً ودقة، نظراً لارتباطه بتحديد ما إذا كانت الواقعة أو العملية الاقتصادية محل النزاع تخضع للضريبة أم لا. ففي هذه الحالة لا يقتصر الخلاف بين الإدارة الجبائية والمكلف على مسألة حسابية تتعلق بمقدار الضريبة، بل يمتد إلى تحديد الطبيعة القانونية للعملية الاقتصادية نفسها.<sup>25</sup>

وغالباً ما يثور هذا النوع من النزاعات في مجال الضرائب غير المباشرة، خاصة الرسم على القيمة المضافة (TVA)، حيث قد تختلف وجهة نظر الإدارة الجبائية عن تفسير المكلف لطبيعة العملية محل النزاع. ومن الأمثلة الشائعة على ذلك النزاعات المتعلقة بالعمليات التصديرية، إذ قد تعتبر الإدارة أن العملية تمثل بيعاً داخلياً خاضعاً للرسم على القيمة المضافة، بينما يدفع المكلف بأنها عملية تصدير تستفيد من الإعفاء الضريبي وفقاً للنصوص القانونية المنظمة لهذا الرسم.

وفي مثل هذه الحالات يتدخل القاضي الإداري للفصل في النزاع من خلال تكييف الواقعة تكييفاً قانونياً صحيحاً، بالاعتماد على النصوص القانونية المنظمة للضريبة وعلى طبيعة العملية الاقتصادية محل النزاع. وبذلك لا يقتصر دور القاضي على مراقبة الحسابات أو

<sup>25</sup> رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 188.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

التقديرات المالية، بل يمتد إلى تفسير القواعد القانونية وتحديد نطاق تطبيقها، بما يضمن التطبيق السليم للتشريع الجبائي وتحقيق العدالة الضريبية بين الإدارة والمكلفين.

### **المطلب الثاني: منازعات التحصيل**

يخصص هذا المطلب لدراسة النزاعات الإجرائية التي تثور أثناء مرحلة التنفيذ الجبري، والمتعلقة بمدى قانونية السندات والتدابير القسرية التي يتخذها القابض.

لا تهدف منازعة التحصيل (Contentieux du recouvrement) إلى التشكيك في مبلغ الضريبة، بل تهدف إلى الطعن في شرعية "فعل التحصيل" والإجراءات القسرية التي يباشرها القابض.<sup>26</sup>

### **أولاً: محل النزاع في مادة التحصيل**

ينصب النزاع هنا على الإجراءات القانونية والمواعيد التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية في المواد 156 وما بعدها، ومن صورها:

بطلان السند التنفيذي (Titre de perception): يطعن المكلف في السند إذا كان مشوباً بعيب شكلي، كعدم ذكر طبيعة الضريبة أو السنة المالية، أو صدوره عن جهة غير مختصة.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> عبد الحليم بركان، تحصيل الديون الجبائية في التشريع الجزائري، دار بلقيس، الجزائر، 2017، ص 95  
<sup>27</sup> المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

عدم احترام إجراءات الملاحقة: يلزم القانون قابض الضرائب بإرسال "إنذار قانوني" قبل اللجوء للحجز. فإذا باشر القابض الحجز (Saisie) دون تبليغ الإنذار، اعتبر الإجراء باطلاً لمخالفته الأشكال الجوهرية.<sup>28</sup>

الدفع بالتقادم (Prescription): يسقط حق الإدارة في المطالبة بالديون الجبائية بمرور مدة زمنية محددة قانوناً (غالباً 4 سنوات). إذا طالب القابض بدين قديم سقط بالتقادم، يحق للمكلف رفع منازعة تحصيل لإبطال المتابعة.

### ثانياً: الجهة المختصة والآثار المترتبة

تتميز منازعة التحصيل بوجود إجراءات خاصة؛ حيث يقدم التظلم الإداري للقابض أولاً، وفي حال الرفض يتم اللجوء للقضاء. ومن أهم آثار هذه المنازعة: وقف التنفيذ: يمكن للمكلف طلب وقف إجراءات الحجز والبيع مؤقتاً لحين الفصل في أصل النزاع، إذا ثبت أن التنفيذ سيلحق به ضرراً لا يمكن جبره (مثل غلق المصنع أو حجز حسابات الرواتب).<sup>29</sup>

براءة الذمة: يهدف المكلف لإثبات أنه قام بالدفع مسبقاً (عن طريق وصل الدفع) وأن مطالبات الإدارة لا أساس لها من الصحة.<sup>30</sup>

<sup>28</sup> محي الدين نوي، الوجيز في المنازعات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2015، ص 142.

<sup>29</sup> عمار بوضياف، مرجع سابق، ص 218.

<sup>30</sup> قانون المالية لسنة 2025 (التعديلات المتعلقة بتبسيط إجراءات التحصيل).

### ثالثاً: دعوى الاعتراض على المتابعة (L'opposition à l'acte de poursuite)

تُعد دعوى الاعتراض على المتابعة من أهم الوسائل القانونية التي خولها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة من أجل حماية حقوقه في مرحلة تحصيل الضريبة. فبعد أن تصبح الضريبة واجبة الأداء، تنتقل الإدارة الجبائية إلى مرحلة التحصيل الجبري، حيث يباشر قابض الضرائب مجموعة من إجراءات الملاحقة والتنفيذ، مثل الحجز على الحسابات البنكية، أو الحجز على الممتلكات، أو ما يعرف بإجراء الإشعار للغير الحائز (Avis à tiers détenteur – ATD). وفي هذه الحالة، يحق للمكلف الطعن في هذه الإجراءات إذا اعتبرها غير مشروعة أو غير مؤسسة قانوناً.

وتتميز هذه الدعوى بكونها لا تتعلق بمشروعية الضريبة في حد ذاتها، وإنما تنصب أساساً على مشروعية إجراءات المتابعة والتحصيل التي باشرتها الإدارة الجبائية. وبالتالي فهي تختلف عن منازعات الوعاء الضريبي التي تستهدف أساس الضريبة أو مقدارها، إذ إن موضوعها يقتصر على مراقبة مدى احترام الإدارة للقواعد القانونية والإجرائية المنظمة لعملية التحصيل الجبري.

وقد نظم المشرع الجزائري هذه الدعوى في إطار قانون الإجراءات الجبائية، حيث اشترط لقبول الاعتراض احترام جملة من الشروط الشكلية والإجرائية، وفي مقدمتها احترام الأجل القانوني للطعن. إذ يجب على المكلف أن يقدم اعتراضه خلال أجل محدد لا يتجاوز ثمانية (08) أيام ابتداءً من تاريخ تبليغه بإجراء المتابعة أو التنفيذ، وإلا سقط حقه في الطعن.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

ويعكس هذا الأجل القصير الطبيعة الخاصة لمنازعات التحصيل التي تتسم بالطابع الاستعجالي، نظراً لما قد يترتب عن إجراءات التحصيل الجبري من آثار فورية على الذمة المالية للمكلف ونشاطه الاقتصادي.

كما أن القاضي المختص في هذه الحالة يقتصر دوره على مراقبة مدى قانونية إجراء المتابعة، من حيث احترام الشروط الشكلية والإجرائية، مثل صحة التبليغ، ووجود سند قانوني للتحصيل، وعدم تجاوز الإدارة للسلطات المخولة لها قانوناً. فإذا تبين للقاضي وجود خلل أو مخالفة للقانون، فإنه يقضي بإلغاء إجراء المتابعة أو وقفه، حمايةً لحقوق المكلف وضماناً لمبدأ المشروعية في العمل الإداري.

### رابعاً: مسؤولية قابض الضرائب عن أخطاء التحصيل

لا تقتصر منازعات التحصيل الجبائي على الطعن في إجراءات المتابعة فحسب، بل قد تمتد أيضاً إلى مساءلة الإدارة الجبائية عن الأخطاء التي تقع أثناء عملية التحصيل. ففي بعض الحالات قد يقوم المحاسب العمومي، بصفته قابضاً للضرائب، باتخاذ إجراءات تحصيل غير مشروعة أو تعسفية، مما يؤدي إلى إلحاق أضرار مادية أو معنوية بالمكلف بالضريبة.

ومن الأمثلة على ذلك قيام قابض الضرائب بالحجز على أموال لا تعود ملكيتها للمكلف، أو مباشرة إجراءات التحصيل رغم صدور قرار قضائي يقضي بوقف التنفيذ، أو الاستمرار في تنفيذ إجراءات المتابعة رغم تسوية الدين الضريبي أو سقوطه قانوناً. ففي مثل هذه الحالات،

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر

لا تبقى المنازعة مجرد منازعة تحصيل عادية، بل تتحول إلى دعوى مسؤولية إدارية تهدف إلى المطالبة بالتعويض عن الأضرار التي لحقت بالمكلف.<sup>31</sup>

وقد أقر المشرع الجزائري هذه الإمكانية من خلال المادة 163 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، التي تقر بمسؤولية الإدارة عن الأخطاء المرتكبة أثناء عملية التحصيل. ويترتب على ذلك إمكانية مطالبة المكلف بتعويض يشمل الأضرار المادية، مثل الخسائر المالية التي لحقت بنشاطه التجاري نتيجة الحجز غير المشروع، وكذلك الأضرار المعنوية التي قد تمس بسمعته التجارية أو مكانته المهنية.<sup>32</sup>

ويخضع تقدير هذه المسؤولية للقواعد العامة في المسؤولية الإدارية، حيث يتعين على المكلف إثبات ثلاثة عناصر أساسية، وهي: الخطأ الصادر عن الإدارة أو المحاسب العمومي، والضرر الذي لحق به، إضافة إلى علاقة السببية بين الخطأ والضرر. فإذا ثبتت هذه العناصر أمام القضاء الإداري، يمكن للقاضي الحكم بإلزام الإدارة بتعويض المتضرر، بما يحقق التوازن بين امتيازات الإدارة في تحصيل الضرائب من جهة، وضرورة حماية حقوق المكلفين وضمان احترام مبدأ المشروعية من جهة أخرى.<sup>33</sup>

<sup>31</sup> المادة 161 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري (النسخة المحينة 2024).

<sup>32</sup> قانون المالية لسنة 2021، الذي عدل إجراءات مسؤولية المحاسبين العموميين في المادة الضريبية.

<sup>33</sup> محي الدين نوي، الوجيز في المنازعات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2015، ص 156.

## خلاصة الفصل الاول

تخلص دراستنا لهذا الفصل إلى أن المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري تمثل خصومة قانونية ذات "ذاتية مستقلة" تنبثق من خصوصية القانون الجبائي وتصادمه مع الحقوق المالية للمكلف، وهي تخرج عن القواعد العامة للقانون الإداري التقليدي نظراً لطبيعتها التقنية والزجرية وامتيازات الإدارة في الإثبات المعكوس؛ حيث يتحدد نطاقها الموضوعي بدقة عبر ثنائية "منازعات الوعاء" التي تنصب على أصل الحق الضريبي وتكييف الواقعة المنشئة ومدى صحة التقدير المحاسبي للضريبة، وبين "منازعات التحصيل" التي تراقب شرعية الإجراءات التنفيذية القسرية والسندات المالية التي يباشرها قابض الضرائب لاستيفاء ديون الخزينة. إن هذه المفاهيم تؤكد أن النزاع الضريبي هو آلية رقابية تهدف لضبط السلطة التقديرية للإدارة الجبائية ومنع تغولها على الزمة المالية للأفراد والمؤسسات، مما يجعل من تحديد "محل النزاع" الخطوة الجوهرية الأولى لضمان ممارسة حق الطعن وفق المسار القانوني الصحيح والآجال التخصيصية المرتبطة بكل صنف من هذه المنازعات.

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات  
الضريبية

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

إذا كان الفصل الأول قد رسم الحدود النظرية للمنازعة، فإن الفصل الثاني يغوص في "المسار الحركي" لهذه الخصومة، حيث تبرز خصوصية التشريع الجزائري في اعتماد نظام "ازدواجية الطعن" (الإداري والقضائي). وتبدأ هذه الرحلة الإجرائية بـ "المرحلة الإدارية" التي جعلها المشرع قيدا إجباريا ومحطة تقنيّة لمراجعة الأخطاء الحسابية والقانونية عبر الشكوى النزاعية أمام المدير الولائي، أو عبر لجان الطعن التي تعد هيئات شبه قضائية. وتتجلى أهمية هذا المسار في ظل "رقمنة الإجراءات" التي استحدثها قانون المالية 2025، والتي فرضت أشكالا جديدة للتعامل مع الإدارة. وفي حال فشل التسوية الودية، ننقل إلى "المسار القضائي" أمام المحاكم الإدارية، حيث يتحول القاضي الإداري من قاضي "مشروعية" إلى قاضي "قضاء شامل" يملك سلطة تعديل الضريبة وإلغاء العقوبات. وسنفصل في هذا الفصل الآليات الإجرائية، الآجال القانونية، وسلطات كل من الإدارة والقضاء في حسم النزاع الضريبي بما يضمن حقوق الخزينة وحقوق المكلف على حد سواء.

## المبحث الأول: تسوية المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية

يدرس هذا المبحث الآليات الداخلية للإدارة الجبائية لتسوية النزاعات، باعتبارها مرحلة وجوبية تسبق اللجوء للقضاء، وتهدف لتصفية النزاع تقنياً.

### المطلب الأول: الشكاية الإدارية أمام الإدارة الجبائية

يفصل هذا المطلب في إجراءات تقديم الشكاوى النزاعية أمام المدير الولائي، والشروط الشكلية والزمنية الصارمة لقبولها، ونظام تأجيل الدفع.

#### الفرع الأول: تقديم الشكاوى وشروطها.

يختلف النظم الإداري عن الدعوى الإدارية والطعن الإداري، من خلال أنه إجراء يقوم به المتظلم قبل اللجوء الى القضاء.<sup>34</sup>

وعند الرجوع الى قانون الإجراءات المدنية والإدارية وطبقاً للمادة 830 منه، نجدها تنص على أنه يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم الى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الآجال المنصوص عليها في المادة 829.<sup>35</sup>

وبالنسبة للتظلم في المادة الضريبية، فإنه يعتبر إجراء جوهري والزامي يعد من النظام العام بحيث لا يمكن رفع دعوى أمام الجهات القضائية دون استيفاء هذا الإجراء، ورفعها يؤدي الى

<sup>34</sup> رشيد خلوفي قانون المنازعات الإدارية كشرط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية 1994، صفحة 60

<sup>35</sup> انظر المادة 830 من القانون رقم 09-08 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير 2008، والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجريدة الرسمية لسنة 2008، العدد 21

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

عدم قبول الدعوى شكلاً، ويجب التقيد بالإجراءات المميزة التي تحكم هذا الإجراء والتي تختلف عن التظلمات الإدارية الأخرى.

ويقدم التظلم أمام الإدارة الجبائية من طرف المكلف بالضريبة، الذي يسعى إلى استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو للاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، وذلك بعد استيفاء مجموعة من الشروط التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية وذلك تحت طائلة عدم قبول الشكاية كما ذكرنا آنفاً.

### أولاً: شرط الميعاد (الآجال)

القاعدة العامة يقبل التظلم إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرجت فيها الضريبة للحصول أو الحصول الأحداث موضوع الشكوى، وهذا ما احتوته المادة 72 في فقرتها الأولى، حيث جاء نصها كالاتي مع مراعات الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه، تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى".<sup>36</sup>

وقد أكد التطبيق القضائي هذه القاعدة من خلال ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر في 15 جوان 1985 تحت رقم 42780، والذي يتضح منه أن المدين بالضريبة استلم تبليغاً بالضريبة في 28 ديسمبر 1981، وذلك بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه

<sup>36</sup> انظر المادة 72 معدلة ومتممة بموجب المادة 43 من قانون المالية 2007، ومتممة بموجب المادة 39 من قانون المالية 2009، والمعدلة بموجب المادة 15 من قانون المالية 2013، والمعدلة والمتممة بالمادة 33 من قانون المالية، 2015، وبالمادة 72 المعدل والمتمم لقانون الإجراءات الجبائية 2016

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

قانوناً والمحدد ب أربعة أشهر انطلاقاً من يوم التبليغ، وعلى هذا الأساس صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي القاضي بعدم قبول الدعوى.<sup>37</sup>

ومما يشار إليه في هذا الشأن فإن المشرع الجزائري استعمل من خلال مختلف فقرات المادة 72 عبارة المذكورة أعلاه ( السنة الثانية التي تلي سنة..)، في حين أن النص الأصلي قبل إلغاءه من قانون الضرائب المباشرة وتحويل هذه الأحكام الى قانون الإجراءات الجبائية، واستعمل المشرع عبارة " السنة الثانية التي تلي سنة، ولكن النص الأصلي كان أكثر دقة ووضوحاً، حيث أنه قد يساء فهم أو تطبيق النص الجديد فيتعدى أو يلحق الأجل لتقديم التظلم الضريبية معينة تم تبليغ سند تحصيلها للمعني، مثال ذلك في شهر جانفي من سنة 2005 الى 31 ديسمبر من سنة 2007، على أساس أن سنة 2007 هي السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الضريبة في التحصيل باعتبار السنة الأولى التي تلت سنة التبليغ وهي سنة 2006.<sup>38</sup>

أما فيما يخص الاستثناءات الواردة على قاعدة الآجال العامة، فإن أساس وجود هذه الاستثناءات يكمن في نقطة انطلاق الآجال، حيث أن الأصل في بداية حساب الأجل يكون من تاريخ ادراج جداول الضرائب في التحصيل، ولكن حدوث بعض الأحداث يغير ذلك، وهذا ما ورد من خلال المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية (2) وتتمثل في:

<sup>37</sup> المجلة القضائية المحكمة العليا، الجزائر، عدد 4، 1989، ص 62.  
<sup>38</sup> المادة 331 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 الجريدة الرسمية، العدد : 57، بتاريخ 1990/12/31

### 1\_ حالة الخطأ في توجيه الإنذارات.

بالنسبة للأخطاء المتعلقة بأرسال الإنذارات الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية المالية لسنة استلام هذه الإنذارات.

### 2\_ حالة الخطأ أو الازدواج في الضريبة.

بالنسبة للخطأ أو ازدواجية فرض الضريبة فتكون الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية المالية للسنة التي يتيقن فيها بوجود خطأ أو ازدواجية في فرض الضريبة.

### 3\_ عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.

الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي - الضريبة على أرباح الشركات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية المالية للسنة التي تم خلالها تطبيق الاقتطاع من المصدر.

### 4\_ في حالة التسديد الفوري والتلقائي للضريبة.

تكون الآجال الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية المالية للسنة التي تم بعونها دفع الضريبة.

5\_ بالاعتراض على الأسس المعتمدة بالضريبة الجزافية الوحيدة، وهنا يكون الاعتراض على الأسس المعتمدة في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل ستة أشهر اعتبار من تاريخ استلام الإشعار النهائي بالجزافي.<sup>39</sup>

وتجدر الإشارة الى أنه قبل صدور قانون المالية لسنة 2002، الذي أحدث قانون الإجراءات الجبائية كانت الآجال القانونية فيما يخص رفع الشكوى حول الرسم على القيمة المضافة هي 6 ستة أشهر، يبدأ حسابها من يوم تسليم المكلف بالضريبة جدول استحقاق الرسم، لكن الأمر تغير مع صدور قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المادة 72 منه قد وحدت الآجال الخاصة بالشكاية فأصبحت الآجال إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الي تلي السنة التي حدث فيها الحدث المنشئ للدين الضريبي.

### **ثانيا: الشروط المتعلقة بشكل التظلم**

لقد ألزم المشرع الجزائري أن يقدم التظلم الضريبي في شكل ومتم معين يحتوي على بيانات ومعلومات دقيقة، لكي تتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، وقد نصت المادة 113 من قانون المالية لسنة 2002، والتي تقابلها المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية جملة من الشروط الشكلية الواجب توافرها في التظلم، ويمكن إجمالها في النقاط الآتية:

- يجب أن تكون الشكاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ.

<sup>39</sup> المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية 2016

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

إذا فالمنازعة الشفهية لا يمكن أن تحل محل الشكاية المكتوبة، ومعناه أن الزيارات التي يقوم بها الشاكي لوحدها غير كافية، وإنما يجب أن تكون مرفقة بتظلم مكتوب (2)

• أن يكون التظلم فردي كأصل عام، غير أنه واستثنائياً يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعياً أن يقدموا تظلمات جماعية، كما هو الحال في شركات الأشخاص كشركات التضامن مثلاً.

والحكمة من هذا الشرط بشكل عام هو أن تكون الشكوى فردية من أجل قاعدة حفظ السر في مجال الضريبة على الدخل خصوصاً.<sup>40</sup>

• أن تكون الشكوى منفردة عن كل قضية، والمقصود هنا أن تتعلق الشكاية بضريبة مفروضة عن كل بلدية، فالشكاية المتعلقة بضرائب مفروضة في عدة بلديات ليست مقبولة إلا بالنسبة للبلدية المسماة الأولى أو المذكورة أولاً، وهذا لتسهيل دراسة الشكايات.

• التوقيع والإمضاء، فالشكوى يجب أن تكون موقعة من المكلف شخصياً، غير أنه يمكن أن تكون ممضية من الغير كالوكيل، ولكن بشرط تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكاية، ويعفى من هذا الإجراء الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد، ولا تمارس تجارة مستقلة عن تجارة زوجها، والمحامي المكلف إذا كان مسجلاً

<sup>40</sup> فضيلة كوسة إجراءات الضريبة وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص. 113.

## الفصل الثانی: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

لدى المصالح الجبائية المعنية بهذه الصفة، بالنسبة لشركات الأشخاص المؤهلين لتمثيل الشركة أمام القضاء.<sup>41</sup>

- أن يختار المشتكي المقيم في موطن خارج الجزائر موطناً له داخل الجزائر، وهذا ما أكدته المادة 75/4 من قانون الإجراءات الجبائية، وجعلت تحت طائلة البطلان وجوب اتخاذ المشتكي المقيم بالخارج موطناً له داخل الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب، وهذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.<sup>42</sup>

وإذا تعلق الأمر بالمؤسسات الأجنبية متعددة الجنسيات التي تباشر نشاطها في الجزائر وأن تكون نشاطاتها خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فإنه يجب على هذه المؤسسات أن تعتمد ممثل عنها مقيم داخل الجزائر لدى إدارة الضرائب، والذي يتحمل على عاتقه الشخصي كالتصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم فيها، عدا ذلك من الضرائب والرسوم فإنه يتم الرجوع بشأنها الى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية، تلاشياً للازدواجية الضريبية.

- أن الشكوى لا تخضع لحقوق الطابع.
- أن توقع الشكوى من المكلف باليد، وتعد هذه هي القاعدة العامة إلا أنه يمكن وهذا حسب ما تضمنته المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية أن توقع الشكوى من

طرف وكيل.<sup>43</sup>

<sup>41</sup> رشيد خلوفي مرجع السابق، ص 85

<sup>42</sup> فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2008، ص 19.

<sup>43</sup> طاهري حسين المنازعات الضريبية شرح القانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية الجزائر، 2005، ص 88

(4) خرشي الهام، مرجع السابق، ص 26

### ثالثاً: الشروط المتعلقة بمحتوى الشكوى

يشمل مضمون التظلم الوجوبي عرضاً موجزاً حول الأسباب والدوافع، التي جعلت المكلف بالضريبة يعترض على قبول دفعها، أو على إجراءات تحصيلها، وتكون دراسة محتوى الشكوى بدايتاً في عرض الدفع، والثانية تكون في بيان وتوضيح طلبات المكلف، مع التطرق بالنهاية إلى عبء الإثبات في الشكوى.

وقد اشترطت المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، أن تحتوي الشكاية وذلك تحت طائلة عدم قبولها على عرض ملخص لوسائل دفاع المشتكي وملخص لطلباته وهذا ما سنبينه كما يلي:

#### 1\_ عرض الدفع:

تعتبر الدفع في المادة الجبائية تلك الادعاءات التي يستند اليها المكلف بهدف إثبات حقه، ويمكن تقسيم الدفع الى نوعين الأول دفع شكلي والثانية دفع موضوعية.

#### 2\_ الدفع الشكلي.

ومثال على الدفع الشكلي في المنازعات الضريبية أنه يوجه الى إجراءات المتابعة دون أن يمس بأصل الحق، فالقاعدة أن بطلان الإجراءات يؤدي الى زوال الإجراءات اللاحقة لها .

وحتى تكون الدفع صحيحة يشترط توفر عدة شروط وهي كالتالي : (1)

أ أن يكون الدفع قانوني.

ب أن يكون الدفع جوهري.

ج عدم سقوط الحق في الدفع.

وعند وجود مخالفة أو اختراق للإجراءات، يمكن للمكلف بالضريبة التطرق في شكواه الى إثبات أن الإدارة الضريبية فعلاً قد خالفت وغفلت في إجراءات المتابعة، وعندما تتعلق الشكاية بإجراءات فرض الضريبة، يكون السؤال هنا هل تم احترام القواعد القانونية لفرض الضريبة من قبل الجهة التي قامت بتحديد الوعاء، فهذا يكون من حق المكلف الدفع بإلغائها . (2)

3\_ الدفع الموضوعية.

تكون الدفع الموضوعية إما دفع متعلقة بالخطأ المادي البسيط، أو خاصة بمنازعة تقسيم القاعدة الضريبة، أما الأخير فتكون بالخطأ في ترتيب البيانات والمذكرات.

وفيما يخص الخطأ في ترتيب البيانات والمذكرات يكون من فائدة المشتكي أن يتقدم بتوضيحات أكثر ذات أهمية للعمليات التي يقوم بها، ويمكنه تدعيم الشكاية أيضاً بوثائق إثباتية مثل المستخرجات من سجل المحاسبة، ونسخ من الرسائل والشهادات وكل وثيقة من شأنها أن تبين وتوضح الغموض الذي تضمنت الضريبة المفروضة على المكلف.

4\_ عرض الطلبات.<sup>44</sup>

<sup>44</sup> للمادة 75/4 من قانون الإجراءات الجبائية 2016

## الفصل الثانی: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

عندما يقوم المكلف بالضريبة بطرح دفعه، يأتي مباشرة بعرض طلباته والتي يجب تعزيزها بإثباتات لكي يحصل على ما يهدف له عبر هذه الشكاية، وسنوضح الآن الحالات التي تطرح فيها الطلبات وثانياً توضيح عبء الإثبات، وتقديم الشكوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة بالمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية الى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

### • الحالات التي تقدم فيها الطلبات:

أ في حالة الخطأ المادي البسيط، يطلب المكلف تصحيح هذا الخطأ بعد عرض موجز الأسباب ظهور الخطأ بصفة جلية.

ب في حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة.<sup>45</sup>

ج في حالة منازعات الترتيب في إحدى المذكرات أو البيانات بين الوثيقة التي تدعم ادعاءاته وبين اعتراضاته.

د في حالة مخالفة وخرق الإجراءات، وهنا إذا قامت مصلحة الضرائب بمخالفة إجراءات المتابعة والتحصيل، يكون من حق المشتكي طلب إلغاء الضريبة، لخرقها أحكام قانون الإجراءات الجبائية المنصوص عليها في المادة 74 ، كما يمكن لمصلحة الضرائب أن تتخذ

---

<sup>45</sup> وفاء شيعاوي، الاحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

بنفسها إجراء استدراك الأخطاء الواردة في سند التحصيل أو في تقدير الوعاء الضريبي وفق أحكام المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية 2016.

هـ طلب استرجاع المبالغ المقبوضة من غير حق أو بصفة غير قانونية، ويكون هذا نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة، ويكون بمرور أجل مدته ثلاث سنوات اعتباراً من تاريخ الدفع، وعندما تصبح هذه الحقوق قابلة للاسترجاع بسبب حدث لاحق لدفعها، يؤجل تاريخ سريان مفعول الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة الى اليوم الذي وقع فيه هذا الحدث.<sup>46</sup>

### 4\_ عبء الإثبات في الشكوى.

القاعدة العامة أن كل من يدعي حقاً، يلتزم قانوناً بإثباته وذلك حسب طرق الإثبات المحددة قانوناً، وإلا عد طلبه غير مؤسس  
وهنا نبين الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة والحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على إدارة الضرائب.

#### 1- الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة

أ- يقع عبء الإثبات على المكلف في حالة ثم تحديد الوعاء الضريبي وفقاً لتصريحاته.

<sup>46</sup> للمادة 113 من قانون المالية، سابق الذكر، 2002 . ايضاً انظر للمادة 73/2 من قانون الإجراءات الجبائية سابق، 2013.

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

ب- إذا كان الوعاء ناتج عن تصحيح واقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلف شرط أن تكون هذه التصريحات قد بلغت للمكلف المعني وأن يكون قد أبدى موافقته عليها أو لم يورد أي اعتراض في الآجال المحددة قانوناً.

ج- إذا تم حساب الوعاء على أساس التقدير الجزافي وبطريقة عادية.<sup>47</sup>

د إذا تم تقدير الأرباح من طرف إدارة الضرائب اثناء عملية التحقيق في الوضعية الجبائية لا يمكن ان يكون هذا الاجراء إلا في حالة رفض المحاسبة، أو في حالة رفض المكلف تقديم المعلومات المطلوبة منه.<sup>48</sup>

2 الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على عاتق الإدارة.

أ- إذا كانت الشكاية المقدمة من المكلف مؤسسه على ضريبة، يرجع تقديرها إلى الإدارة دون الرجوع الى تصريحات المكلف.

ب إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال المحددة للرد على اقتراح الإدارة.<sup>49</sup>

<sup>47</sup> بوجادي عمر اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة شهادة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2011، ص 200

<sup>48</sup> معوض عبد التواب الدفوع الإدارية طه بدون دار نشر، القاهرة، 2000، ص 60.

<sup>49</sup> فريجة حسين مرجع سابق ص. 35

ج في حال رفض المحاسبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف، فإنه يجب على الإدارة أن تبرر موقفها، وذلك بأن تقدم للمكلف كل التفسيرات.<sup>50</sup>

#### الفرع الثاني: دراسة الشكوى والرد عليها من طرف الإدارة.

سبق القول بأن المشرع الجبائي في نص المادة 84 الملغاة،<sup>51</sup> نجد أن إجراءات التحقيق العادية التي اعتمدت على أحكام هذه المادة أصبحت غير مجدية – هذا ما نلاحظه من خلال الدراسة ..

ولقد أقر المشرع الجبائي إجراءات التحقيق، حيث يقوم القاضي بإجراء التحقيق بالأمر بإجراء عملية التحقيق الخاصة إذا رأى أهمية لذلك أو إذا أمر المكلف بدفع الضريبة بذلك قبل اتخاذ القرار في الدعوى المرفوعة، وهذا ما جاءت به المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### أولاً: التحقيق الإضافي

لقد نص المشرع الجزائري في المادة 185 من قانون الإجراءات الجبائية أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة.

<sup>50</sup> بن اعمار منصوص إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة الجزائر 2001، ص 50.  
<sup>51</sup> المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008.

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

ويكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، وفي حالة ما إذا تمت عملية إجراء التحقيق الإضافي، أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة أن علم بها، يجب أن يخضع الملف للإبداع جديد.<sup>52</sup>

### ثانيا : مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد

في هذه الحالة إذا ما رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير تلك التي قاموا بها في التحقيق الأول، وذلك في حضور المشتكي أو وكيله، أو في حالة ما إذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية، يمكن لرئيس المجلس البلدي حضور هذه العملية، وكذلك يمكن استدعاء عضوين من لجنة الطعن الإدارية المنشئة على مستوى الدائرة.

بعد الانتهاء من عملية مراجعة التحقيق يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق تحرير محضر يضمنه ملاحظة المشتكي، وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ورأيه الخاص.

يقوم مدير الضرائب الولائي بإرسال ملف النزاع إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته وملاحظاته التي يمكنه أن يستخلصها بشأن النزاع

<sup>52</sup> مسعودي عبد الرؤوف المنازعات الجمالية في التشريع الجزائري، (رسالة ماجستير في الحقوق ) كلية الحقوق، جامعة الجزائر،

2010/2011، ص 252

### ثالثا: الخبرة

بالنسبة للخبرة كإجراء قد تم تنظيمه في القواعد العامة والخاصة ، حيث نظمها المشرع في المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تحيلنا إلى المواد من " 125 إلى 145 من نفس القانون، كما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين " 85 86 منه، بالإضافة للقانون رقم 91/08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

والخبرة كوسيلة من وسائل التحقيق هي استشارة فنية يطلبها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد أطراف الدعوى لمساعدته على الفصل فيها، وقد استقر القضاء الإداري على الأخذ بتلك الوسيلة في مجال إثبات الدعوى الإدارية لعدم تعارضها مع طبيعة تلك الدعوى، إضافة لانتقاء تنافرها مع روابط القانون العام.<sup>53</sup>

وتمثل الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية حيث يختار أشخاص من ذوي الاختصاص وتمنح لهم مهمة تقنية ويبدون ملاحظاتهم ويقومون بإعطاء تقديراتهم المسائل المنازعات.<sup>54</sup>

وتهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي، حسب أحكام المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>53</sup> محمود توفيق اسكندر الخبرة القضائية دار هومه الجزائر، 2002، ص 26.  
<sup>54</sup> فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، المسيلة 2008، ص 93

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

وستتطرق فيما يلي إلى تعيين الخبير ورده أولاً، وإجراءات الخبرة ثانياً.

### 1- تعيين الخبير ورده

إن اللجوء إلى الخبرة في هذا المجال تقرره المحكمة الإدارية من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الأطراف المتنازعة.

#### - تعيين الخبير :

عندما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير حيث تستند له مهمة، إلا أنه يمكن أن تسند المحكمة الإدارية هذه المهمة إلى (03) ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك وفي هذه الحالة، يعين كل طرف خبير أي خبير يعريه المكلف بالضريبة، وخبير تعيينه الإدارة، وتعين المحكمة الإدارية الثالث وهذا وفقاً للمادة 86 فقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>55</sup>

ومهمة الخبير لا يمكن إسنادها إلى الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها ولا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق حسب أحكام المادة 86 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>55</sup> يجري نص المادة 86/2 من قانون الإجراءات الجبائية على النحو التالي " تتم الحدود على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاثة (3) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي الحال، يعين كل طرف خود، و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث ..

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

كما تضمنت المواد من 126 إلى 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تعيين الخبراء، بحيث أشارت المادة 127 منه إلى أنه في حالة تعدد الخبراء المعينين، يقومون بأعمال الخبرة معاً، ويعدون تقريراً واحداً، إذا اختلفت آرائهم يتعين على كل واحد منهم تسبيب رأيه.

### - رد الخبير :

يحق لكل طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة رد الخبير سواء كان معين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم، ويوجه طلب الرد إلى المحكمة الإدارية، بحيث يجب أن يكون معللاً في أجل ثمانية ( 08) أيام كاملة، اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني بتبليغ اسم الخبير، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، وبيت في هذا الطلب بنا عاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم، وذلك طبقاً للمادة 86 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية واستناداً للمادتين 132 و 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.<sup>56</sup>

فبالعودة إلى نص المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نستشف أن رد الخبير لا يقبل إلا في الحالات التالية :

- القرابة المباشرة
- القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة
- وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

---

<sup>56</sup> مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 192.

## 2- إجراءات الخبرة :

ويقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية بحيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية، وكذلك المحتج، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات طبقاً الأحكام المادة 86/6 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها، أن تطلع عليها في أجل عشرين (20) يوماً كاملة.

وفي الأخير بعد انتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفاً عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم، وتتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية، طبقاً للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية (المادة 86 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية).<sup>57</sup>

إن اللجوء للخبرة لا يعني أنها ملزمة للقاضي الإداري، بل تتميز الخبرة دائماً بالطابع النسبي من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده، فهو غير ملزم بنتائج الخبرة، حتى على المستوى المحاسبي، وهو ما يؤكد قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 15/10/2002 : حيث أن إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها

<sup>57</sup> العبد صالحى الوجيز فى شرح قانون الإجراءات الجمالية دار هومة، الطبعة الثالثة، 2008، ص 79

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

لكونها لم تشارك فيها مع الخبير وأن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي ولم يشارك معه في الخبرة المفتش للضرائب.

حيث أنه فعلا بالرجوع إلى القيمة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها والقيمة التي حددها الخبير فإن الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة مما يجعل محل الخبرة محل شك في صحتها".<sup>58</sup>

### رابعا: قرار المحكمة الإدارية

طبقا محتوى المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية فإن القضايا المعروضة أمام الجهة القضائية الإدارية يحكم فيها طبقا لأحكام الأمر 66-154 المؤرخ في 08 يونيو 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية الجزائي المعدل 3 والمتمم، فإنه يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة للفصل في القضية المتنازع فيها، التي تعرض عليه، بحيث أنه بعد استنفاد جميع المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الطرفين وبعد أن تصبح القضية مهياة للفصل فيها أي أنها لا تحتاج إلى تحقيق إضافي ويكون الأطراف فيها قد قدموا طلباتهم في الموضوع.

ويقوم المقرر بإبداء تقريره المكتوب، ويحيل الملف للنياية العامة للاطلاع عليه وتقديم تقريرها في أجل شهر، وبعد ذلك يقوم العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس لتحديد الجلسة ليتم خلاله

---

<sup>58</sup> قرار رقم 005722، الصادر بتاريخ 15/10/2002، مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003، في 102.

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

1 صدور القرار، فيأمر بعدها الكاتب بأن يخطر النيابة العامة والأطراف المتنازعة بتاريخ الجلسة قبل ثمانية (08) أيام على الأقل من تاريخ الانعقاد.<sup>59</sup>

وعليه سوف نتناول في هذا المطلب، صدور القرار ومحتواه الفرع الأول)، وآثاره الفرع الثاني).

### **1- صدور القرار ومحتواه**

إن التبليغ يكون عادة وفق ما هو معمول به عن طريق المحضر القضائي، وهو الإجراء الذي كرسه المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال المادة " 894 " منه التي تنص " يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم، عن طريق محضر قضائي "، أما المادة 895 " من نفس القانون فإنها أجازت بصفة استثنائية لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.<sup>60</sup>

ومن ثم فإن قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد جاء مغايراً لما ذهبت إليه المحكمة العليا في قرارها الصادر بخصوص القضية المطروحة بين المكلف ( ناصر خليفة ) وكل من نائب مدير الضرائب والسيد (ب. روبرت ) والتي كان موضوعها يتعلق بالمطالبة بأشياء محجوزة للبيع من طرف مصلحة الضرائب للحصول على أداء الضرائب، فوضحت المحكمة العليا هنا كيفية تبليغ الأحكام في المواد الإدارية وفي القضايا المستعجلة الإدارية وفي القضايا المستعجلة تبلغ من طرف كتابة الضبط لكل من أطراف الدعوى. "

<sup>59</sup> أمريان عزيزة المرجع السابق، ص 84.

<sup>60</sup> الغويني أسامة، تسوية المنازعات الجمالية ( مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ) تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية، 2010/2011، ص 65.

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر، وفي حالة انعدام موطن بالجزائر، فإنه يبلغ الحكم وفقا لأحكام المادتين 414 و 415 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أما إذا كان المكلف بالضريبة شخص معنوي فيجب ان يكون تبليغ القرار في مقر الشركة أو المؤسسة.<sup>61</sup>

### 2-آثار القرار

إن الحكم المتخذ من المحكمة الإدارية في المحال الضريبي ملزم للإدارة الضريبية عندما يكون قد عدل ما اتخذته في قرارها المرفوع أمام المحكمة الإدارية ولا يمكنها أن تتصل من نتائجه، أما إذا أكد هذا القرار أن الإدارة لم ترتكب أي خطأ وأن الإجراءات التي اتخذتها قانونية فإن التحصيلات التي قامت بها في مواجهة المكلف بالضريبة تعد صحيحة ولها أن تستمر فيها إلا في حالة الطعن في القرار بالطرق القانونية من طرف المكلف بالضريبة مع طلب وقف تنفيذ القرار. ويمكن حصر الآثار المترتبة عن صدور حكم المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية في النقاط التالية:

#### 1 خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية الإدارية

ينتج عن صدور الحكم استنفاد سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الجبائي المطروح، بحيث لا يملك بعد إصدار إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه، فيما عدا الحالات التي نصت عليها المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمتمثلة في: الطعن

<sup>61</sup> مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 198.

بالمعارضة، أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو

تفسيره.<sup>62</sup>

### 3- حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه

من أهم الآثار التي تترتب على صدور الحكم عن المحكمة الإدارية هو حيازته لقوة الشيء المقضي فيه، ما لم يطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانوناً، حيث وفقاً لأحكام المادة " 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يكون الحكم بمجرد النطق به حائزاً لقوة الشيء المقضي فيه في النزاع المفصول فيه.

وينتج آثاره بالنسبة لإدارة الضرائب التي تتولى تحديد ما تتخذه اتحاد المكلف بالضريبة، وليس من حقها التنصل من آثاره أو التكرار لها.

أما فيما يخص الأوامر الاستعجالية فمن مميزات أنها وقتية لا تمس بأصل الحق بالتالي عند صدورها فهي لا تحوز حجية الأمر المقضي فيه فتنتهي حجيتها بمجرد صدور قرار المحكمة الإدارية، فلا يمكن لمن صدر لمصلحته الأمر

الاستعجالي أن يحتج به في مواجهة الخصم أو الغير في حالة ما إذا رفضت دعواه في الموضوع أو يثبت حقه في موضوع النزاع.<sup>63</sup>

<sup>62</sup> سعودي عبد الرؤوف ، المرجع السابق ، من 210 .

<sup>63</sup> سعودي عبد الرؤوف ، المرجع السابق ، من 212.

## المطلب الثاني: الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة

يتطرق هذا المطلب لدور لجان الطعن (الولائية، الجهوية، والمركزية) كدرجة ثانية من درجات التظلم الإداري، مبرزاً تشكيلتها المختلطة وسلطاتها التقديرية.

### الفرع الأول: الطعن أمام اللجنة الولائية للطعن.

تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال المادة 81 مكرر / 1 واللجنة تبدي رأيها حول ما يأتي: <sup>64</sup>

الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين 02 في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء. وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم ولهذا الغرض ، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين 20 يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات ، يكون صوت الرئيس مرجحا وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة

<sup>64</sup> المواد من 70 إلى غاية 83 من قانون 08-09 المعدل و المتمم ( 22 – 13 )

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

الكاتب ، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب ، خلال أجل 10 عشرة أيام إبتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة .

لجنة المديرية الجهوية : تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال المادة 81 مكرر 2 واللجنة تبدي رأيها حول ما يأتي

الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال أقل أو يساوي 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 .

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين 02 في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء . وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم ولهذا الغرض ، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين 20 يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.<sup>65</sup>

### الفرع الثاني: الطعن أمام اللجنة المركزية للطعن.

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال المادة 81 مكرر (3)

<sup>65</sup> المادة 84 - 86 - 87 - 88 قانون 08 - 09 من قوانين الضرائب و قوانين المالية

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول ما يأتي:

الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي. تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين 02 في الشهر ، لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين 20 يوما من تاريخ الاجتماع .

ويمكن للجنة كذلك أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعنى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي . يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا ، يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس ، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير كبريات المؤسسات ، في أجل عشرين 20 يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة .<sup>66</sup>

<sup>66</sup> عكوش حنان، نفس المرجع السابق، ص 1166.

## المبحث الثاني: تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري

يتناول هذا المبحث المسار النهائي للمنازعة الضريبية، حيث يوضع الخلاف بين يدي القاضي الإداري بصفته الضامن للمشروعية وحامي الحقوق المالية.

### المطلب الأول: رفع الدعوى أمام القضاء الإداري

يركز هذا المطلب على القواعد الإجرائية لافتتاح الدعوى الجبائية، من آجال الطعن، شكل العريضة، وأثر الطعن القضائي على تنفيذ الضريبة.

#### الفرع الأول: شروط قبول الدعوى الضريبية.

بالإضافة إلى الشروط العامة الواجب توافرها في المدعي لرفع الدعوى المتمثلة في الصفة وأن يثبت وجود مصلحة له لإقامة الدعوى، والتمتع بالأهلية القانونية للتقاضي، واحترام الإجراءات القانونية والاختصاص المحلي والنوعي المنصوص عمار معاشو وعزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام عليهما في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، هناك شروط خاصة لقبول الدعوى الضريبية تضمنها التشريع الضريبي تتعلق أساساً بمواعيد الطعن القضائي وشكل ومحتوى العريضة الضريبية.

### البند الأول: الشروط المتعلقة بالمواعيد

إن ميعاد رفع الدعوى الضريبية غير موحد، إذ يختلف باختلاف رافع الدعوى فيما إذا كان المكلف أو الإدارة الضريبية.<sup>67</sup>

#### أولاً: ميعاد رفع الدعوى من المكلف

إن ميعاد رفع الدعوى من المكلف يختلف بحسب نوع الضريبة محل النزاع والقرار المطعون فيه، وذلك على النحو التالي:

##### (1) بالنسبة للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة

إن ميعاد رفع الدعوى الضريبية من المكلف في المنازعات الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة هو أربعة (4) أشهر تبدأ من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد الأجلين المنصوص عليهما في المادتين 76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية الخاصتين بميعاد الرد على شكوى المكلف بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية.

وعند لجوء المكلف بالضريبة إلى لجان الطعن الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة من أجل الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارة الضريبية، فبعد أن تبدي لجان الطعن الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة رأيها في طعن المكلف

<sup>67</sup> المادة 13 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

بالضريبة، فإذا لم يرض المكلف برأيها يمكن له الطعن فيه أمام المحكمة خلال نفس الأجل أي أربعة<sup>68</sup> أشهر تبدأ من يوم استلام الإشعار المتضمن تبليغ رأي اللجنة.

أما في حالة اقتران سكوت الإدارة الضريبية عن الرد على شكوى المكلف بالضريبة مع عدم رغبته في اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن، ودون أن يحصل على إشعار بقرار الإدارة الضريبية بعد انقضاء الأجل المحدد قانوناً بستة (6) أشهر مع مراعاة الأجل المنصوص عليه في المادة 76/2 والمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن سكوت الإدارة في هذه الحالة يعتبر قراراً ضمناً برفض الشكوى.<sup>69</sup>

### (2) بالنسبة لحقوق التسجيل:

يعد كل من رأي لجنة المصالحة والإنذار بالدفع أي سند التحصيل قرارين إداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري الغرف الإدارية حالياً والمحكمة الإدارية مستقبلاً بعد التنصيب في الآجال التالية:

- بالنسبة للاعتراض على رأي لجنة المصالحة، فإنه يرفع خلال عشرين (20) يوماً من تاريخ تبليغ القرار القاضي بالزيادة المفروضة على المكلف بالضريبة من طرف لجنة المصالحة.

---

<sup>68</sup> العيد صالح الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية المنازعة الجبائية، دار هومة، الجزائر، بدون رقم طبعة سنة 2005، ص 104  
<sup>69</sup> عبد العزيز نويرة المنازعة الإدارية في الجزائر تطورها وخصائصها، (دراسة تطبيقية)، مجلة مجلس الدولة، منشورات الساحل الجزائر، العدد 8 سنة 2006، ص: 86

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

- أما بالنسبة لحالة الاعتراض على الإنذار بالدفع سند التحصيل، فإن الطعن يكون خلال أربعة (4) أشهر الموالية لتاريخ استلام سند التحصيل.

### (2) بالنسبة للضرائب غير المباشرة

عندما يتعلق الأمر بالاعتراض على صحة المبالغ المطالب بها في ميدان الضرائب غير المباشرة، فإن ميعاد رفع الدعوى من المكلف بالضريبة محدد بأربعة (4) أشهر تبدأ من يوم استلام سند التحصيل .

أما إذا تعلق الأمر بالاعتراض على إجراءات التحصيل، فإن الدعوى ترفع على النحو التالي

- بالنسبة لدعوى إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات، فلا تقبل مباشرتها قبل انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في طلب المكلف بالضريبة وهو شهر واحد، أو قبل تبليغ قرار رئيس المصلحة.

- أما بالنسبة لدعوى الاعتراض على المتابعات في مجال الضرائب غير المباشرة سواء دعوى الاعتراض على إجراء المتابعة أو دعوى الاعتراض على التحصيل القسري، فإن أجل رفع الدعوى هو شهر اعتباراً من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب، أو من انقضاء أجل الرد في حالة سكوته عن رده على تظلم المكلف بالضريبة.

- أما بالنسبة لدعوى الاعتراض على غلق المحل التجاري أو طلب إرجاء دفع الضريبة، فإن المشرع لم يشترط فيهما تقديم تظلم مسبق قبل رفعهما إلى القاضي، بحيث يتم رفعهما

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

عن طريق عريضة تقدم إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة ليفصل فيهما كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الضريبية واستدعائها قانوناً.<sup>70</sup>

### ثانياً : ميعاد رفع الدعوى من الإدارة الضريبية

(1) عرض موجز للوقائع التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة الادعاءات

(2) تسبيب العريضة بفحوى الشكوى المقدمة إلى إدارة الضرائب.<sup>71</sup>

### الفرع الثاني: إجراءات سير الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

في مجال المنازعات الجبائية تطبق إجراءات التحقيق العامة التي تطبق في جميع الدعاوى الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما تطبق إجراءات التحقيق الخاصة بالدعاوى الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لما تتميز به هذه الأخيرة من خصوصية.

<sup>70</sup> يتمثل هذان الأجلين المنصوص عليهما في المادتين 76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية في: الأجل العام، هو ستة (6) أشهر ابتداء من رفع الشكوى، والأجل الخاص، وهو ثمانية (8) أشهر عندما يكون البت في الشكوى يتطلب اخذ رأي الإدارة المركزية أو عندما تفوق ويتجاوز المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات عشرين مليون دينار جزائري 20.000.000 دج، وكذا الشكاوى المتعلقة بالتحقيقات التي قامت بها مصالح الرقابة الجبائية، وأربعة (4) أشهر عندما يتعلق الأمر بالضريبة الجزافية الوحيدة.

<sup>71</sup> حسين طاهري، المنازعة الضريبية، شرح القانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر بدون رقم طبعة سنة 2005، ص 23 و 24

## أولاً: إجراءات التحقيق العامة

وأهمها كل ما يتعلق بتعين قاضي مقدر، ولإجراءات الخاصة بتبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات وإبلاغ محافظ الدولة وكذا الإجراءات المتعلقة بالصلح واختتام التحقيق،<sup>72</sup> وتضمنها قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

### 1- تعيين القاضي المقرر

يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلية التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط.

ويعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بناءً على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.<sup>73</sup>

### 2- تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات<sup>74</sup>

لا تتعقد الخصومة إلا بتكليف المدعى عليه بالحضور أمام الجهة القضائية لذا يستوجب على المدعي بعد تسجيل العريضة التوجه إلى محضر قضائي مختص إقليمياً من أجل تكليف المدعى عليه بالحضور في الجلسة المحددة وتسليمه نسخة من العريضة المودعة لدى أمانة

<sup>72</sup> المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات ( المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية ) المنازعات الضريبية المرحلة القضائية، ماي 2008، ص 98.

<sup>73</sup> المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الصادر بالأمر /08/09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ل 25 فبراير سنة 2008 ، الجريدة الرسمية، العدد 21، لسنة 2008.

<sup>74</sup> المديرية العامة للضرائب المرجع السابق، ص 09.

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

الضبط، حيث نصت المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري على أنه يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر.

وكما تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، وكما يتم أيضا تبليغ طلبات التسوية والاعذارات وأوامر الاختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال، ويشار في تبليغ العرائض والمذكرات إلى أنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن اختتام التحقيق دون إشعار مسبق.<sup>75</sup>

وعندما لا يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات فإنه يجوز الرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له أعذارا بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، وفي حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي يجوز منح أجل جديد وأخير، وإذا لم يقدم المدعي رغم الإعذار الموجه له المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يقوم بتحضير الملف يعتبر متنازلا، وإذا لم يقدم المدعي عليه رغم إعذاره أية مذكرة، يعتبر قابلا بالوقائع الواردة بالعريضة.<sup>76</sup>

وأخيرا جاء ضمن المادة 854 من نفس القانون ( الإجراءات المدنية والإدارية ) بأن المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق لا تبلغ ويصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم.<sup>77</sup>

<sup>75</sup> المادة 840 من قانون 0908 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية، السالف الذكر.

<sup>76</sup> المواد 849 850 851 من نفس القانون.

<sup>77</sup> المادة 838 وما بعدها من نفس القانون.

### 3- إجراء الصلح

تناوله المشرع الجزائري ضمن أحكام المواد 970 971 972 973 974، حيث يجوز إجراؤه في أي مرحلة تكون عليها الدعوى، سواء بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم.

حيث تناول الفصل الأول من الباب الخامس من الكتاب الرابع من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إجراء الصلح في مادة القضاء الكامل.<sup>78</sup>

وبحصول الصلح يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحرير محضر يبين فيه ما وقع الاتفاق عليه ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف ويكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن.

أما ما يخص المنازعات الضريبية فيتساءل الأستاذ عبد العزيز أمقران عن قابلية شرط محاولة الصلح للتطبيق في هذه المنازعة ومن خلال تساؤله هذا فإنه يرى بأن شرط محاولة الصلح لا ينبغي العمل به في مجال المنازعات الضريبية لأن هذا الموضوع هو من حيث غايته النهائية هو تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العامة طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية، عملا بالمقتضيات الدستورية (المادتين 64 و 122/13) من الدستور لسنة 1996 وبالتالي لا يمكن الإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس بديون الخزينة العمومية، وهو ما ذكرت المديرية العامة للضرائب به أعوانها في تعليماتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية ذاهبة إلى أنه وما

<sup>78</sup> المادة 970 من القانون 08-09 السابق الذكر

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح ( الضريبية ) الاستجابة لاستدعاءات القاضي بدون الالتزام بأي شيء.<sup>79</sup>

تنص المادة 970 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه يجوز للجهات القضائية الإدارية إجراء الصلح في مادة القضاء الكامل.

فمن خلال هذه المادة نلاحظ أن إجراء الصلح ذي طابع اختياري، وأنه لا يجوز إلا في بعض المنازعات دون غيرها وهي منازعات القضاء الكامل، فهو لا يجوز في دعاوي الإلغاء، لأنه إذا كان القرار الإداري مشوباً بعيب من عيوب عدم المشروعية فإنه لا يعقل أن يتم التصالح بشأنه وهذا بجعله مشروعاً.

وعموماً فإنه في مجال المنازعة الضريبية لا يمكن إجراء الصلح لأن في غالبها يكون موضوعاً طلب إلغاء قرار الإدارة الضريبية.<sup>80</sup>

### 4- إرسال الملف إلى محافظ الدولة

عندما تكون القضية مهيأة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه بعد دراسته من قبل القاضي المقرر.<sup>81</sup>

<sup>79</sup> عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية 2003، ص 38\_37

<sup>80</sup> عمار بوضياف النظام القانوني للمحاكم الإدارية في القانون الجزائري، مجلة مجلس الدولة منشورات الساحل الجزائر العدد 5 سنة 2004، ص: 88.

<sup>81</sup> المادة 846 من القانون 08-09 السالف الذكر .

## الفصل الثانی: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

كما يجب أن تتميز إجراءات التحقيق في المنازعات الضريبية بالطابع الحضورى فيتعين على القاضي المقرر تبليغ كل مذكرة أو وثيقة من طرف إلى الطرف الآخر تحت طائلة يطلان إجراءات التحقيق، وعدم مراعاة الطابع الحضورى إجراءات التحقيق في القضية يجعل القرار الصادر على هذا التحقيق المعيب قابلاً للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى.

ويرى الأستاذ عبد العزيز أمقران في هذا الصدد أن الطابع الكتابي والحضورى لإجراءات التحقيق في العريضة يؤدي إلى جعل الجلسة لا تكتسي أهمية بارزة لأن تقديم وتبادل المذكرات بين الطرفين يقلص من دور الجلسة في حل المنازعة الضريبية، وكل ما يملكه الطرفان هو تقديم ملاحظات شفوية تكملة لكتابتهما السابقة.<sup>82</sup>

### 5- اختتام التحقيق

نصت عليه المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بأنه عندما تكون القضية مهياًة للفصل يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، ويبلغ هذا الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو أية وسيلة أخرى في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر، وأضافت المادة 853 من نفس القانون أنه إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق يعتبر هذا الأخير منتهياً ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة.

---

<sup>82</sup> عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 38

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

وإذا تبين للمحكمة الإدارية بأن الإجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية فإنه لا يحدد اليوم الذي ينطق فيه بالقرار، إلا بعد استيفاء أحد الإجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.<sup>83</sup>

### ثانيا: إجراءات التحقيق الخاصة

من الإجراءات التي يمكن أن يأمر بها القاضي الإداري بخصوص المنازعة المطروحة أمامه قصد الفصل فيها، التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق الذي يسند إلى أعوان من إدارة الضرائب غير الذين قاموا بالتحقيق الأول الخبرة، وهذا طبقا لنص المادة 85/01 من قانون الإجراءات الجبائية.

### - التحقيق الإضافي

تضمنت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات التحقيق الإضافية التي يجوز الأمر بها،<sup>84</sup> ويكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، وعندما يحصل عليها بعد إجراء التحقيق الإضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها،<sup>85</sup> ويجب أن يخضع الملف لإيداع جديد،<sup>86</sup> طبقا للفقرة 02 من المادة 84 الملغاة.

<sup>83</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2008، ص 79.

<sup>84</sup> المادة 0185 من القانون رقم 01/21 المؤرخ في 22-12-2001 المعدل والمتمم المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 79.

<sup>85</sup> المادة 0285 من القانون رقم 01/21 مرجع سابق

<sup>86</sup> مسعودي عبد الرؤوف المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري (رسالة ماجستير في الحقوق)، كلية الحقوق، جامعة الجزائر - 1 السنة الجامعية 2010 2011، ص 252.

### مراجعة التحقيق:

يتم اللجوء إلى هذا الإجراء في حالة ما تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف الأعمال السلطة التقديرية التي تمكنه من البت في القضية.<sup>87</sup>

ففي حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فهذه العملية تتم على يد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، ويكون ذلك بحضور المشتكي أو وكيله، أما في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 فيكون بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

وفي الأخير يحضر العون المكلف بمراجعة محضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبدى رأيه فيه، ثم يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.<sup>88</sup>

هناك بعض الباحثون يرون أن كون عملية مراجعة التحقيق تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، ورغم أن هذا العون يكون غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول.

في مجال المنازعات الجبائية تطبق إجراءات التحقيق العامة التي تطبق في جميع الدعاوى الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما تطبق إجراءات التحقيق

<sup>87</sup> عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 39.  
<sup>88</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة الجزائر، 2011، ص 221

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

الخاصة بالدعاوى الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لما تتميز به هذه الأخيرة من خصوصية.<sup>89</sup>

### المطلب الثاني: الفصل في المنازعة الضريبية

يحلل هذا المطلب سلطات القاضي الإداري في المادة الضريبية، والوسائل القانونية المتاحة له (مثل الخبرة) لإصدار حكم عادل يفصل في جوهر النزاع.

#### الفرع الأول: سلطات القاضي الإداري في المنازعات الضريبية.

بعد أن يتم جمع كل المعطيات المتعلقة بالمنازعات الضريبية، وبعد دراسة القضية دراسة قانونية، يقوم القاضي المقرر بإيداع تقريره المكتوب، ويحيل الملف إلى محافظ الدولة للإطلاع عليه، وتقديم تقريره خلال أجل شهر واحد، ابتداءً من تاريخ تسليمه وفقاً لأحكام المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبعد تحديد تاريخ الجلسة من طرف العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس، يتم إخطار الأطراف وجوباً بالإضافة إلى محافظ الدولة عشرة أيام على الأقل.

وبانعقاد الجلسة يتلى التقرير من طرف القاضي الإداري المقرر، ويحق للمكلف بالضريبة أو ممثله والإدارة الضريبية أو ممثله إبداء ملاحظاتهم الشفوية، كما يستطيع القاضي الإداري

---

<sup>89</sup> عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 41.

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

المقرر خلال الجلسة، وبصفة استثنائية أن يطلب توضيحات من أي شخص حاضر يرغب أحد الخصوم في سماعه.

ييدي محافظ الدولة بطلباته خلال الجلسة طبقا للمادة 885 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أين يتم إصدار الحكم القضائي الضريبي الفاصل في النزاع الضريبي فالحكم القضائي هو : القرار الصادر من شخص مزود بولاية القضاء؛ وبما له من سلطة قضائية في نزاع مطروح عليه، بهدف حسم هذا النزاع سواء في الموضوع أو في الإجراءات ويصدر في الشكل المكتوب.<sup>90</sup>

**الفرع الثاني: الأحكام الصادرة في المنازعات الضريبية وآثارها.**

**أولاً: تبليغ قرار المحكمة الإدارية.**

بعدما تتخذ المحكمة الإدارية قرارها الفاصل في الدعوى الضريبية فإنها تقوم بتبليغه إلى أطراف الخصومة أي المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بواسطة كاتب الضبط لدى المحكمة الإدارية، وهذا بخلاف الأحكام في المواد المدنية والجزائية التي تبلغ إلى المعني بطلب من الخصم الذي صدر لصالحه الحكم عن طريق المحضر القضائي.<sup>91</sup>

ويجب أن ينفذ القرار المبلغ من أطراف الخصومة، ما لم يطعن فيه أمام مجلس الدولة، فإذا كان قرار المحكمة في صالح المكلف بالضريبة، فعلى الإدارة الضريبية أن تضع تحت تصرف

<sup>90</sup> أنظر المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.  
<sup>91</sup> المادة 171 من الأمر رقم 154-66 المتضمن قانون الإجراءات المدنية، السالف الذكر.

## الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

المكلف التخفيضات والإعفاءات التي أقرها قرار المحكمة الإدارية، أما إذا كان في صالح الإدارة الضريبية، فإنها تطلب من المكلف بالضريبة بتسديد الغرامات والعقوبات الضريبية، في حالة ما إذا أجلت تحصيلها إلى غاية الفصل في الدعوى الضريبية.<sup>92</sup>

### ثانيا: آثار قرار المحكمة الإدارية

متى حاز قرار المحكمة الإدارية على حجية الشئ المقضي فيه إذا لم يطعن فيه خلال المواعيد القانونية، فإنه يحدث آثاره على طرفي النزاع على النحو التالي:

#### 1. بالنسبة للإدارة الضريبية

عندما يعدل قرار المحكمة ما اتخذت الإدارة الضريبية، فليس من حقها التوصل من نتائجها، أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات التي تكون قد اتخذتها لتحصيل الضرائب ضد المكلف تعتبر صحيحة، وتستمر في مباشرتها لغاية تحصيلها كاملة.<sup>93</sup>

#### 2. بالنسبة للمكلف بالضريبة

إذا كان قرار المحكمة في صالح المكلف بالضريبة، فإن له أن يطلب من الإدارة الجبائية رد الأموال المحصلة منه بدون وجه حق، وإذا ما تمادت الإدارة الجبائية في إبقاء الأموال غير المستحقة لديها بعد تبليغها بالقرار القضائي، ففي هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة رفع

<sup>92</sup> حسين فريجة منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، بدون رقم طبعة، سنة 1990، ص: 106\_107.

<sup>93</sup> زبيدة كريبي، دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق تعليق على القرار رقم 007470 الصادر بتاريخ 18-03-2003 مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية منشورات الساحل الجزائر سنة 2003، ص: 57 وما يليها.

## الفصل الثانی: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية

دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة من دون وجه حق، مع حقه في طلب الحصول على تعويض عن هذا التأخر، وهو ما أقره مجلس.<sup>94</sup>

18-03-2003 الدولة في قراره رقم 007470 الصادر بتاريخ أما إذا لم يكن في صالح المكلف بالضريبة، فله أن يطعن فيه، كما للإدارة الضريبية هذا الحق كذلك أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف إذا كان محل النزاع الضريبي ضريبة من الضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة، وعن طريق الطعن بالنقض إذا كان محل النزاع ضريبة من الضرائب غير المباشرة.<sup>95</sup>

---

<sup>94</sup> حسين فريجة المرجع السابق، ص 108.  
<sup>95</sup> القرار رقم 007470، الصادر بتاريخ 18-03-2003، المتعلق باسترجاع المبالغ المدفوعة دون وجه حق والطعن في الأحكام الجبائية

## خلاصة الفصل الثاني

تُظهر نتائج الدراسة في هذا الفصل أن المشرع الجزائري قد رسم هندسة إجرائية صارمة تقوم على مبدأ "ازدواجية المسار وتقييد حق التقاضي"، حيث جعل من التظلم الإداري المسبق (الشكوى النزاعية) قيداً وجوبياً من النظام العام ومحطة تقنية إجبارية للمراجعة الذاتية، عززها بدور لجان الطعن (الولائية، الجهوية، والمركزية) كدرجة تقاضي شبه قضائية بتركيبة مختلطة تضمن الحياد التقني قبل الولوج لمرحلة القضاء الإداري؛ حيث يتحول القاضي هنا إلى قاضي "قضاء شامل" يملك سلطة التعديل والإصلاح وليس مجرد الإلغاء، مستعيناً بالخبرة المحاسبية لفك شفرات النزاع. كما سجلت الدراسة انعطافة تاريخية بموجب تعديلات قانون المالية 2025 التي نقلت المنازعة من البيروقراطية الورقية إلى "الرقمنة الإجرائية الشاملة" عبر المنصات الإلكترونية، مما أضفى طابعاً تقنياً حديثاً على آجال السقوط وأشكال الطعن، وجعل من المنظومة الإجرائية الجزائرية تسعى جاهدة للتوفيق بين سرعة تحصيل الموارد السيادية وبين توفير ضمانات دفاعية متينة للمكلف تحميه من مخاطر التحصيل الجبري والتقديرية الإدارية التعسفية.

خاتمة

## الخاتمة

من خلال هذه الدراسة التي تناولت موضوع نطاق المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، يتضح أن المشرع الجزائري قد وضع إطاراً قانونياً خاصاً لتنظيم هذا النوع من المنازعات، نظراً لخصوصيتها وارتباطها المباشر بالمصالح المالية للدولة وحقوق المكلفين بالضريبة. وقد تبين أن نظام المنازعات الضريبية يقوم على مرحلتين أساسيتين، تتمثل الأولى في المرحلة الإدارية التي تبدأ بتقديم الشكوى أمام الإدارة الجبائية ولجان الطعن المختصة، بينما تتمثل المرحلة الثانية في اللجوء إلى القضاء الإداري للفصل النهائي في النزاع.

كما يظهر أن هذا التنظيم يسعى إلى تحقيق التوازن بين مصلحة الخزينة العمومية في تحصيل الضرائب وضمان حقوق المكلفين بالضريبة في الطعن في القرارات الجبائية. غير أن التطبيق العملي يكشف عن وجود بعض الصعوبات الإجرائية التي قد تعيق تحقيق العدالة الجبائية بصورة كاملة، وهو ما يستدعي مواصلة تطوير المنظومة القانونية والإدارية المنظمة للمنازعات الضريبية.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أهمها:

1. تتميز المنازعات الضريبية بخصوصية قانونية تجعلها تختلف عن باقي المنازعات الإدارية من حيث الإجراءات والجهات المختصة بالفصل فيها.

## خاتمة

2. يعتبر التظلم الإداري المسبق مرحلة إلزامية قبل اللجوء إلى القضاء الإداري في المنازعات الضريبية.
3. تنقسم المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري إلى منازعات الوعاء المتعلقة بتحديد أساس الضريبة، ومنازعات التحصيل المتعلقة بإجراءات استيفائها.
4. تلعب لجان الطعن الجبائية دوراً مهماً في تسوية النزاعات في مرحلتها الإدارية وتقليل عدد القضايا المعروضة على القضاء
5. يتمتع القاضي الإداري في المادة الجبائية بسلطة واسعة تمكنه من تعديل القرار الجبائي وليس فقط إلغائه.
6. تشكل الآجال القانونية عاملاً حاسماً في قبول الطعون الضريبية، حيث يؤدي عدم احترامها إلى سقوط حق المكلف في الطعن.
7. يعد نظام تأجيل الدفع إحدى الضمانات القانونية التي تمنح للمكلف أثناء فترة النزاع الضريبي.
8. تسهم الرقمنة الحديثة للإدارة الجبائية في تحسين فعالية معالجة المنازعات الضريبية وتسريع إجراءاتها.

## - التوصيات

- بناءً على النتائج المتوصل إليها، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات، أهمها:
1. ضرورة تعزيز رقمنة الإدارة الجبائية لتسهيل إجراءات الطعن ومتابعة الملفات الضريبية إلكترونياً.

## خاتمة

2. العمل على تبسيط الإجراءات القانونية المتعلقة بالمنازعات الضريبية لتكون أكثر وضوحاً للمكلفين بالضريبة.
3. تقليص آجال الرد الإداري على الشكاوى الجبائية لتسريع تسوية النزاعات.
4. تعزيز دور لجان الطعن الجبائية ومنحها صلاحيات أوسع لتسوية النزاعات ودياً.
5. نشر الاجتهادات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية لتمكين الباحثين والممارسين من الاستفادة منها.
6. تنظيم دورات تكوينية للإطارات الجبائية والقضائية في المجال الجبائي نظراً لطبيعته التقنية.
7. تحسين وسائل التواصل بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتعزيز الثقة والشفافية.
8. مواصلة إصلاح النظام الجبائي بما يضمن تحقيق العدالة الجبائية وحماية حقوق جميع الأطراف.

## قائمة المصادر والمراجع

### قائمة المصادر

أولاً: المعاجم

ابن منظور الإفريقي المصري، لسان العرب، المجلد الثامن، دار بيروت للطباعة والنشر، بيروت.

محمد مرتضى الحسني، تاج العروس من جواهر القاموس، المجلد الثالث، مطبعة حكومة الكويت، الكويت، 1967.

ثانياً: النصوص القانونية

قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، القانون رقم 36-90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المعدل والمتمم.

قانون الإجراءات المدنية والإدارية، القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008، الجريدة الرسمية العدد 21 لسنة 2008.

قانون الضرائب غير المباشرة، الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

قانون المالية لسنة 2002.

قانون المالية لسنة 2007.

قانون المالية لسنة 2009.

قانون المالية لسنة 2013.

## قائمة المصادر والمراجع

قانون المالية لسنة 2015.

قانون المالية لسنة 2021.

قانون المالية لسنة 2025.

ثالثاً: القرارات القضائية

قرار مجلس الدولة الجزائري، الغرفة الرابعة، المؤرخ في 15 فيفري 2018، ملف رقم 112450، غير منشور.

قرار مجلس الدولة رقم 005722 الصادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003.

المجلة القضائية للمحكمة العليا، الجزائر، العدد 04، سنة 1989.

## قائمة المراجع

أولاً: الكتب

أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005.

أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2008.

بن جدو فؤاد، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية، الجزائر، 2014.

بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2001.

## قائمة المصادر والمراجع

- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990.
- حسين طاهري، المنازعة الضريبية: شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
- خيرى عثمان، فرج عبد العال، إنهاء المنازعات الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013.
- خيرى عثمان، إنهاء المنازعات الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012.
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- محي الدين نوي، الوجيز في المنازعات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2015.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية كشرط لقبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
- عبد الحليم بركان، تحصيل الديون الجبائية في التشريع الجزائري، دار بلقيس، الجزائر، 2017.

## قائمة المصادر والمراجع

- محمود توفيق إسكندر، الخبرة القضائية، دار هومة، الجزائر، 2002.
- معوض عبد التواب، الدفع الإداري، القاهرة، 2000.
- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دار النشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
- نعيم فهم، دور الهندسة الضريبية في إعادة النظام الضريبي في مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 1997.
- صباح بعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الدار البيضاء، 1987.
- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2008.
- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية)، دار هومة، الجزائر، 2005.
- عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- عمار بوضياف، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- ثانياً: الرسائل الجامعية
- بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2011.

## قائمة المصادر والمراجع

وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010.

مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، السنة الجامعية 2010/2011.

الغويني أسامة، تسوية المنازعات الجبائية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2010/2011.

### ثالثاً: المقالات العلمية

عبد العزيز نويري، المنازعة الإدارية في الجزائر: تطورها وخصائصها (دراسة تطبيقية)، مجلة مجلس الدولة، منشورات الساحل، الجزائر، العدد 08، سنة 2006.

عبد العزيز أمقران، عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003.

عمار بوضياف، النظام القانوني للمحاكم الإدارية في القانون الجزائري، مجلة مجلس الدولة، منشورات الساحل، الجزائر، العدد 05، سنة 2004.

سفيان عبدلي، الرقابة الجبائية وآلياتها، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، العدد 12.

لندا علون، خصوصية المنازعات الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية، جامعة الأغواط، العدد 02، سنة 2021.

عكوش حنان، خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري الجزائري، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة الأغواط، المجلد 05، العدد 02، سنة 2021.

### قائمة المصادر والمراجع

زبيدة كريبي، دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق، تعليق على قرار مجلس الدولة رقم 007470 بتاريخ 18 مارس 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003.

## الفهرس

### Table des matières

|         |                                                               |
|---------|---------------------------------------------------------------|
| 2.....  | الشكر والتقدير                                                |
| 3.....  | الاهداء                                                       |
| 4.....  | الاهداء                                                       |
| أ.....  | المقدمة                                                       |
| 1.....  | الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية في الجزائر   |
| 2.....  | المبحث الأول: ماهية المنازعات الضريبية                        |
| 2.....  | المطلب الأول: تعريف المنازعات الضريبية                        |
| 2.....  | الفرع الأول: التعريف اللغوي                                   |
| 3.....  | الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي                               |
| 5.....  | الفرع الثالث: موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية |
| 6.....  | المطلب الثاني: أسس وعناصر المنازعة الضريبية                   |
| 6.....  | الفرع الأول: عناصر النزاع الضريبي                             |
| 7.....  | الفرع الثاني: أسباب النزاع الضريبي                            |
| 15..... | المبحث الثاني: أصناف المنازعات الضريبية من حيث النطاق         |
| 15..... | المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي                          |
| 21..... | المطلب الثاني: منازعات التحصيل                                |
| 26..... | خلاصة الفصل الأول                                             |
| 24..... | الفصل الثاني: الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الضريبية   |
| 25..... | المبحث الأول: تسوية المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية    |
| 25..... | المطلب الأول: الشكاية الإدارية أمام الإدارة الجبائية          |
| 25..... | الفرع الأول: تقديم الشكوى وشروطها                             |

## الفهرس

|    |                                                              |
|----|--------------------------------------------------------------|
| 37 | الفرع الثاني: دراسة الشكوى والرد عليها من طرف الإدارة.       |
| 47 | المطلب الثاني: الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة.           |
| 47 | الفرع الأول: الطعن أمام اللجنة الولائية للطعن.               |
| 48 | الفرع الثاني: الطعن أمام اللجنة المركزية للطعن.              |
| 50 | المبحث الثاني: تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري. |
| 50 | المطلب الأول: رفع الدعوى أمام القضاء الإداري.                |
| 50 | الفرع الأول: شروط قبول الدعوى الضريبية.                      |
| 54 | الفرع الثاني: إجراءات سير الدعوى أمام المحكمة الإدارية.      |
| 62 | المطلب الثاني: الفصل في المنازعة الضريبية.                   |
| 62 | الفرع الأول: سلطات القاضي الإداري في المنازعات الضريبية.     |
| 63 | الفرع الثاني: الأحكام الصادرة في المنازعات الضريبية وآثارها. |
| 66 | خلاصة الفصل الثاني.                                          |
| 59 | الخاتمة.                                                     |
| 62 | قائمة المصادر والمراجع.                                      |
| 69 | الفهرس.                                                      |
| 71 | الملخص.                                                      |

## الملخص

تناولت هذه المذكرة دراسة تحليلية ومعمقة لـ "نطاق المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري"، حيث تم تقسيم البحث إلى إطار مفاهيمي يحدد ماهية النزاع وأنواعه بين الوعاء والتحصيل، وإطار إجرائي يفصل في مسار التظلم الإداري والطعن القضائي. وقد ركزت الدراسة على الخصوصية التقنية لهذا النزاع وأثر التحولات الرقمية الحديثة (قانون المالية 2025) في تعزيز ضمانات المكلف بالضريبة، وخلصت إلى مجموعة من النتائج والتوصيات الرامية لتفعيل العدالة الجبائية.

### **Abstract :**

This thesis presents an analytical and in-depth study of "The Scope of Tax Disputes in Algerian Legislation." The research is structured into a conceptual framework that defines the nature of tax disputes and distinguishes between their various types—specifically those related to tax assessment (tax base) and those related to tax collection.

Furthermore, the study establishes a procedural framework detailing the trajectory of administrative grievances and judicial appeals. A central focus of the study is the technical specificity of these disputes and the impact of modern digital transformations—introduced by the 2025 Finance Act—in strengthening the guarantees provided to taxpayers. The

research concludes with a set of findings and recommendations  
aimed at enhancing the effectiveness of fiscal justice.