

جامعة محمد خيضر بسكرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



# مذكرة ماستر

ميدان: الحقوق والعلوم السياسية  
فرع: الحقوق  
تخصص: قانون إداري  
رقم: .....

إعداد الطالب(ة):

(1) بومزراق موسى

(2) بوعزيز عقبة

يوم: 2024/06/11

أساليب حل المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري

لجنة المناقشة:

عادل تبيبة أستاذ مساعد جامعة محمد خيضر بسكرة رئيسا

عبد المنعم دعدوعة أستاذ مساعد جامعة محمد خيضر بسكرة مشرفا

سهام رابحي أستاذ مساعد جامعة محمد خيضر بسكرة مناقشا

السنة الجامعية: 2023 - 2024

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَمَنْ يَتَّقِ اللَّهَ يَجْعَلْ لَهُ مَخْرَجًا ۖ وَيَرْزُقْهُ مِنْ حَيْثُ  
لَا يَحْتَسِبُ ۚ وَمَنْ يَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّهِ فَهُوَ حَسْبُهُ ۗ إِنَّ  
اللَّهَ بَالِغُ أَمْرِهِ ۗ قَدْ جَعَلَ اللَّهُ لِكُلِّ شَيْءٍ قَدْرًا

(الطلاق الآية (2-3))

صدق الله العظيم



## الشكر و العرفان

قال الله تعالى: ( لئن شكرتم لأزيدنكم )

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: ( من لا يشكر الناس لا ينكر الله )

بعد الثناء والحمد لله الذي وفقني لإعداد هذا العمل، لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل  
الشكر وعظيم الامتنان و خالص تقديرنا.

إلى الأستاذ المشرف الأستاذ " عبد المنعم ددوعة" على ما بذله من نصح وإرشاد  
وتوجيه ومتابعة وإشراف.

إلى السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة و صرفهم جزء من وقتهم  
الثمين لأجل قراءتها.

كذلك تحية خاصة لجميع الأساتذة على دعمهم ومساعدتهم لنا ونخص بالذكر أساتذتنا  
الأفاضل.

إلى كل هؤلاء شكرا جزيلا



## الإهداء

الحمد لله الذي يسر البدايات وبلغنا الغايات وأكمل النهايات، الحمد لله الذي ما تم سعي ولا ختم جهد الا بفضلته، اللهم لك الحمد قبل أن ترضى، ولك الحمد اذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، نحمد الله عز وجل أنه وفقنا الى إنجاز هذا العمل المتواضع، نهدي ثمرة جهدنا وفرحتنا التي انتظرناها طول مسيرتنا الدراسية الى:

جميع أفراد اسرتنا خاصة الوالدين الكريمين لدعمهما المستمر لنا بالإضافة الى إخوتنا وأخواتنا من دون ان ننسى رفقاء الدرب والأصدقاء والاسرة الجامعية وكل من أمد بيد العون لنا من قريب أو من بعيد



# المقدمة العامة

## المقدمة:

تلعب الضريبة دورًا هامًا كأداة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والمالية حيث تُعدّ مصدر الإيرادات الأهم والأكثر استقرارًا، تطور مفهوم الضريبة مع تطور الدولة من حارسه إلى متدخلة فلم تعد مجرد مصدر إيراد بل أصبحت أداة لتحقيق التنمية الاقتصادية معالجة التضخم والركود و إعادة توزيع الدخل ورفع مستوى المعيشة ولذلك اهتمت التشريعات بالضرائب عبر أنظمة قانونية تحدد أهدافها وتحققها، مستندة إلى مبادئ العدالة والمساواة واليقين في فرضها يجب أن يكون النظام الضريبي مستقرًا وثابتًا لضمان اعتياد المكلفين على دفع الضرائب بطرق ومواعيد ملائمة.

و تُعدّ الضريبة مصدرًا هامًا لتمويل إنفاق الدول، وأصبحت فريضة إلزامية تحدها الدولة للمواطنين وتلتزم بها بدون مقابل لتمكين الدولة من تحقيق أهداف المجتمع و يجب أن تقوم الضريبة على أساس من العدالة، مع تحميل كل مواطن الضريبة وفقًا لقدرته التكلفة، وتحقيق المساواة في المراكز القانونية أمام الضرائب قد تحدث أخطاء في حساب الضريبة أو تجاوزات في صلاحيات الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى نشوء النزاعات الضريبية.

يشير النزاع الضريبي إلى التوتر والخلافات بين المكلف والإدارة الضريبية فيما يتعلق بتحديد و تحصيل الضرائب يحق للمكلف تقديم اعتراضاته وشكاويه بشأن تحديد الوعاء الضريبي أو إجراءات التحصيل و ذلك لضمان أداء فعال للضرائب دون أن تشكل عبئًا زائدًا على المجتمع، لضمان ذلك يجب وضع تشريعات وقوانين تكفل حقوق الإدارة الضريبية في جمع الضرائب بدقة وفعالية مع فرض التزامات على المكلفين لحفظ حقوق الإدارة الضريبية وتحقيق تسديد ديونهم، ينص القانون الضريبي على الإمتيازات والحقوق للإدارة الضريبية في الوصول إلى المعلومات والبيانات اللازمة لتحديد وتقدير الضرائب بشكل دقيق وموضوعي.

## أولاً: الإشكالية

تعد المنازعات الضريبية من القضايا المعقدة التي تواجه الأنظمة القانونية والمالية في مختلف الدول. تبرز إشكالية كيفية تطوير وتفعيل الأساليب القانونية لحل هذه المنازعات بشكل فعال وعادل، سواء كان ذلك أمام الإدارة الضريبية أو أمام الجهات القضائية المختصة. و من خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤل التالي :

ماهي مختلف الاساليب القانونية لحل المنازعات الضريبية ؟

و للإجابة على الإشكالية السابقة نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

أ- ماهو مفهوم الضريبية ؟

ب- ماهو مفهوم المنازعات الضريبية و الطبيعة القانونية لها ؟

ج-كيف تتم تسوية النزاعات الضريبية أمام الإدارة و امام الجهات القانونية ؟

## ثانياً: أهمية الموضوع

النزاع الضريبي يكتسب أهميته بسبب تمتع الإدارة الجبائية في السلطات والصلاحيات والإمتيازات، مما يجعل المكلف طرفاً ضعيفاً في العلاقات الضريبية. يتبقى للمكلف الإعتراض كوسيلة وحيدة للدفاع، إذ تعتبر هذه المراجعة الوحيدة التي يحتكم إليها بالإضافة إلى أن المكلف قد يجهل حقوقه وواجباته الضريبية، مما يدفعه لاستثارة الخلافات الضريبية مع الإدارة المعنية. و يتسم النزاع الضريبي بأهمية كبرى على رأسها :

- يُعتبر النزاع الضريبي وسيلة للمكلفين للدفاع عن حقوقهم وضمان عدالة تطبيق القوانين الضريبية عليهم بشكل صحيح وموضوعي.
- تسوية النزاعات الضريبية بطرق فعالة، يتم تحسين معدلات التحصيل الضريبي وزيادة الإيرادات للدولة.

- تسوية النزاعات الضريبية بطريقة سلمية وقانونية وسيلة لتقليل التكاليف والمخاطر القانونية المرتبطة بالمنازعات الطويلة والمعقدة.
- بتقليل حجم المنازعات الضريبية وتحسين التحصيل الضريبي، يمكن للدولة توجيه الموارد الضريبية نحو دعم النمو الاقتصادي وتحقيق أهداف التنمية المستدامة.

### ثالثاً: اسباب اختيار الموضوع

يرجع الدافع في اختيارنا لهذا الموضوع إلى جملة من الأسباب بعضها ذاتي البعض الآخر موضوعي ، ولعل أهمها ما يلي:

#### أ- الأسباب الذاتية :

- الرغبة الشخصية في البحث في مجال المنازعات الإدارية عموماً ، وتناول هذا الموضوع بالأخص كان نتيجة الرغبة في التعمق بالموضوع .

#### ب- الأسباب الموضوعية :

تكمن الأهمية الموضوعية في اختيار دراسة موضوع تسوية النزاعات الضريبية في الأثر الكبير الذي تحمله هذه النزاعات على النظام الضريبي والمالي للدولة. فهم وتحليل الأساليب القانونية لتسوية هذه النزاعات يساعد في تحسين فعالية التحصيل الضريبي وزيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية. بالإضافة إلى ذلك، تساهم دراسة هذا الموضوع في تعزيز العدالة الضريبية من خلال ضمان حقوق المكلفين وتوفير آليات عادلة وشفافة لحل الخلافات. كما تساهم هذه الدراسة في تقليل التكاليف والمخاطر المرتبطة بالمنازعات الضريبية الطويلة والمعقدة، مما يؤدي إلى تحسين مناخ الأعمال والاستثمار، ويعزز من استقرار الاقتصاد الوطني. اختيار هذا الموضوع يعكس أيضاً أهمية تطوير التشريعات والسياسات الضريبية بما يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، ويساعد في تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال نظام ضريبي أكثر عدلاً وكفاءة.

#### رابعاً: المنهجية المتبعة

**المنهج التحليلي:** وذلك من خلال تحليل نصوص القانون الجزائري بشأن موضوع تسوية النزاعات الضريبية للتوصل إلى معرفة أهم الأحكام المتعلقة بها و طرق تسويتها.

**المنهج الوصفي:** تم الاعتماد على هذا المنهج الذي يتناسب مع جل الدراسات القانونية لتوضيح بعض المفاهيم والتعاريف المتعلقة بالموضوع محل الدراسة.

#### خامساً: الدراسات السابقة

- دراسة الباحث بدائرية يحي: تحت عنوان: " الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري " رسالة ماجستير، عن جامعة الحاج لخضر باتنة سنة 2011-2012

- دراسة الباحث قصاص سليم تحت عنوان: " المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري" رسالة ماجستير جامعة منتوري قسنطينة لسنة 2008-2009.

#### سادساً: صعوبات الدراسة

واجهت الدراسة صعوبات ذاتية يمكن اختصارها في مشكلة الوقت نظرا للالتزامات المهنية للباحث .

#### سابعاً: خطة الدراسة

تم تقسيم الدراسة الى فصلين : الفصل الأول يتعلق بالإطار النظري لمفهوم الضريبة و خصائصها و الفصل الثاني يتعلق بطرق تسوية النزاعات الضريبية .

تناولنا في الفصل الاول مبحثين عناوين على التوالي تطور مفهوم الضريبة و خصائصها ، و مفهوم المنازعات الضريبية و الطبيعة القانونية لها .كذلك الفصل الثاني قسمناه الى مبحثين

جاء المبحث الأول بعنوان تسوية المنازعات الضريبية و الطبيعة القانونية لها و المبحث الثاني  
تسوية النزاعات الضريبية أمام الجهات القضائية.

# الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للضريبة  
و المنازعات الضريبية

## تمهيد:

تأتي الضريبة كوسيلة أساسية لتوليد الإيرادات العامة للدول، ولكن لم تعد مقتصرة على تمويل الإنفاق العام فقط، بل ازدادت أهميتها بسبب دورها التدخلي في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية. وبالتالي، أصبحت الضريبة تلعب دوراً حيوياً في الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدول.

مع تعقيدات وتداخلات الأنشطة الاقتصادية المعاصرة، أصبح فرض الضرائب أكثر تعقيداً وتنوعاً. فالدول تتجه نحو اختيار الأنواع المناسبة من الضرائب التي تحقق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية، مما يتطلب استراتيجيات تشريعية وتنفيذية دقيقة.

من الجوانب المهمة التي يجب مراعاتها في هذا السياق، هي تحقيق التوازن بين توليد الإيرادات اللازمة لتمويل الخدمات العامة والمشاريع التنموية، وبين تحفيز النمو الاقتصادي وتشجيع الاستثمار، إلى جانب تحقيق العدالة الاجتماعية وتوزيع الثروة بشكل أكثر عدالة.

ولهذا سوف نتطرق هذا الفصل الى مبحثين كالاتي :

المبحث الأول : تطور مفهوم الضريبة و خصائصها .

المبحث الثاني : مفهوم المنازعات الضريبية و الطبيعة القانونية لها .

## المبحث الأول: تطور مفهوم الضريبة و خصائصها

تطورت مفاهيم الضريبة على مر العصور لتتناسب مع تحولات المجتمع واحتياجات الدولة. في الأزمنة القديمة، كانت الضرائب تُفرض بشكل أساسي لتمويل أنشطة الحكومة والدفاع عن البلاد. ولكن مع تقدم الحضارة وتعقيدات الحياة الاقتصادية، توسعت وظيفة الضريبة لتشمل دعم البنى التحتية، وتمويل الخدمات العامة مثل التعليم والصحة، وتوفير الرعاية الاجتماعية. وبالإضافة إلى ذلك، ازداد دور الضريبة في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي من خلال توزيع الثروة وتقليل الفجوة بين الطبقات الاجتماعية.

### المطلب الأول: تطور مفهوم الضريبة

تطوّرت أساليب الفن الضريبي بعدما تجاوزت مرحلة فرض الضرائب البسيطة إلى مجموعة متنوّعة من الاستراتيجيات والتقنيات لتحصيل الضرائب، نتيجةً للتغيرات الاجتماعية المتنوعة التي شهدتها المجتمعات على مدى الزمن، والتي اختلفت في عمقها واتساعها من مجتمع إلى آخر.

و تأثر الهيكل الاقتصادي بشكل واضح بالتقدم الاجتماعي، مما أدى إلى تحولات جذرية في مجال الفن الضريبي. فقد شهد هذا الفن تطورات هائلة، حيث تم تعديله وتحسينه ليتناسب مع السياسة الضريبية المحددة من قبل السلطة العامة. تم تشكيل ظروف استقطاع ضريبي ملائمة ومتعددة الأسس، متكاملة ضمن نظام ضريبي مرن ومتطور، مما يعكس التطورات الاقتصادية والاجتماعية المستمرة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عيساوي عبد القادر، بلعروسي سيدي محمد، الإمتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص في الجزائر -دراسة حالة ANSEJ - ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية تخصص اقتصاد نقدي و مالي ، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان ، 2015-2016، ص 17

لذا، أصبحت دراسة الفن الضريبي، والضريبة بمفاهيمها المتعددة عبر العصور، ضرورية بشكل متزايد نظراً للفوائد الكبيرة التي توفرها. تسهم هذه الدراسة في جعل النظام الضريبي يتسم بطابع ديناميكي حيوي، حيث يمكنه التكيف مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية. هذا يتيح له تحقيق أهدافه بفعالية، وذلك من خلال خطة متكاملة ومتناغمة تعكس احتياجات الوقت والمجتمع.

كما ارتبطت الضرائب بوجود سلطة سياسية في العصور القديمة، ولكن نظراً للأعباء المحدودة التي كانت تتحملها الدولة في ذلك الوقت لتلبية نفقاتها، لم تكن الحاجة إلى تعدد الضرائب ضرورية. وقتها، اقتصرت السلطة على فرض ضريبة الرؤوس بالإضافة إلى بعض الضرائب الجمركية وضرائب المرور. مع زيادة الأعباء على الدولة والحاجة إلى مصادر تمويل جديدة، زادت أهمية الضرائب في العصور الوسطى، ولكنها لم تفرض على جميع طبقات المجتمع بل اقتصرت على العامة. هذا النهج خلق تمييزاً في المعاملات والالتزامات الضريبية، واستمر هذا التمييز لفترة طويلة حتى ظهور الثورة الصناعية في إنجلترا. ومع هذه الثورة، حدثت طفرة اقتصادية كبيرة ونمو هائل في الصناعة، ورغم العيوب التي جاءت مع هذه الفترة، فإن الطبقة البرجوازية استولت على السيطرة الاقتصادية وأصبحت تتحكم في دواليب الإنتاج وتسييرها بحثاً عن أقصى ربح ممكن<sup>1</sup>.

نتج عن ذلك سيطرة العلاقات الاقتصادية المادية في الاقتصاد، حيث غابت على العلاقات الاجتماعية والأخلاقية. لم تُعتبر العلاقات الاجتماعية الأساسية بأهميتها المطلوبة، بل كان الهدف الرئيسي للطبقة السائدة هو تحقيق أقصى قدر من الربح عبر اكتساح واحتكار الإنتاج.

<sup>1</sup> عيساوي عبد القادر، مرجع سابق، ص 18

و عندما ظهرت الثورة الثقافية الفرنسية، التي دعت إلى المساواة والتضامن بين جميع شرائح المجتمع، بدأت النظرة إلى العلاقات الاجتماعية في التغير تدريجياً. ومع دخول قوانين المنافسة الحرة إلى المعاملات والتبادلات الاقتصادية، ظهر نظام اقتصادي حر تقليدي، مما أدى إلى تحول سلوكيات النظام الاقتصادي. فباتت وظيفة الدول تقتصر على القيام بأمور الأمن الداخلي والدفاع الخارجي، وتوفير الخدمات الأساسية مثل بناء الطرق وتأمين وسائل المواصلات.

و نتيجة لسوء فهم العلاقات الاجتماعية، تعديل مفهوم الضريبة أصبح واقعاً. لم يعد الضريبة تُفرض فقط على الجمهور بشكل عام، بل أصبح من الواضح أنها تُسَدّد من قِبَل كل الأفراد المكلفين، مقابل الخدمات المحدودة التي تقدمها الدولة أو تحمل مخاطر قد يواجهونها. في الماضي، كان المواطن يُسهم بجزء من دخله كتكلفة لما توفره الدولة من نظام وعدالة.

خلال القرن التاسع عشر، شهد مفهوم الضريبة تطوراً نتيجة تغير مهام الدولة وزيادة أعبائها. لم تعد الضريبة مجرد إسهام من عامة الشعب، بل اتخذت طابعاً إلزامياً تقوم الدولة بفرضه على الأفراد لتغطية نفقاتها المتزايدة وضمان رفاهية المجتمع. أصبحت الضريبة أداة إكراه تستخدمها الدولة لاستقطاع جزء صغير من دخل الأفراد وتوجيهه في خدمة المواطنين. بينما كانت الدولة في العصور القديمة تستخدم الضريبة فقط لتحقيق أهدافها المالية وتغطية نفقاتها العامة، فقد أخذت الضريبة طابعاً حيادياً، حيث لم تحاول التأثير على نشاطات الأفراد أو تغيير توزيع الدخل والثروات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عيساوي عبد القادر، مرجع سابق ص 18

### المطلب الثاني : خصائص الضريبة

خصائص الضريبة تمثل السمات الأساسية التي تميز نظام الضرائب في أي دولة، حيث تشمل الاجبارية والتعددية وتحقيق العدالة الاجتماعية والشفافية في التطبيق، نذكرها فيما يلي :

#### أولاً : الضريبة تدفع نقداً

لجأت الدول الى الضريبة النقدية نظراً لأنها تحقق الخصائص التالية :<sup>1</sup>

- الضريبة النقدية تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق العدالة الاجتماعية، حيث يمكن للحكومة تحديد مستوى الضريبة بناءً على الدخل الفردي لكل فرد، مما يجعلها أكثر عدالة في توزيع الأعباء الضريبية.
- تُعتبر الوسيلة الأكثر فعالية في جمع الأموال للحكومة، حيث يكون تحصيل المبالغ النقدية أسهل وأكثر فعالية من الضرائب العينية. تختلف تكاليف جمع الضرائب النقدية عن الضرائب العينية، حيث تكون أقل وأقل تكلفة على الحكومة.
- الطابع النقدي للضريبة يُسهل عملية المراقبة والإشراف عليها، حيث يتيح للسلطات الضريبية تحديد الدخل والمدفوعات المالية بدقة أكبر. هذا يساهم في منع التلاعب بالحصيلة الضريبية، حيث يكون من الصعب تجاوز أو تضليل السلطات بشأن الأموال المدفوعة<sup>2</sup>

#### ثانياً : الضريبة تدفع جبراً

الضريبة تُفرض بشكل إجباري، وهذا يعني أنها تأتي بطابع قانوني، حيث ينبع الإلزام بدفعها من القوانين المعمول بها، وليس من إرادة الأفراد أو الدولة. يتعين على جميع أفراد

<sup>1</sup> عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الإقتصاد و المالية العامة، دار زهران الأردن، سنة 2009، ص 39.

<sup>2</sup> عبد الغفور إبراهيم أحمد، مرجع سابق، ص 39

المجتمع المكلفين بالضريبة دفعها، بموجب الشروط التي حددها قانون الضريبة، ويجب على كل فرد المساهمة وفقاً لقدرة المالية. ويعتبر تجنب دفع الضريبة بعد ارتكاب جريمة تستوجب العقاب من السلطات المعنية، كما أن المبالغ غير المسددة تعتبر ديناً تجاه الدولة، مما يمكنها من اتخاذ إجراءات قانونية لاستردادها، بما في ذلك حجز الأموال أو اتخاذ إجراءات قانونية جبرية.

### ثالثاً: الضريبة تفرض وفقاً لقدرة المكلفين

تُفرض الضريبة وفقاً لقدرة المكلفين، نظراً لتباين قيمة مواردهم المالية وظروفهم الشخصية ومراكزهم الاجتماعية. وبما أن الأشخاص يختلفون في مستوى دخولهم و ثروتهم، فإن تشريعات الضرائب تحاول أن تضمن قدرًا من العدالة في توزيع الأعباء الضريبية بين جميع أفراد المجتمع. ونتيجة لذلك، يختلف مبلغ الضرائب المدفوعة إلى الدولة بين الأفراد بناءً على قدرتهم الشخصية على التحمل المالي، مما يعكس مبدأ العدالة الاجتماعية في نظام الضرائب<sup>1</sup>.

### رابعاً: الضريبة تدفع بصفة نهائية

الضريبة تُدفع بشكل نهائي، مما يعني أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة يدفعها للدولة بصورة نهائية ولا يتوجب على الدولة رد قيمتها إلى المكلف بعد ذلك. يتميز هذا بالاختلاف عن القروض العامة، حيث يكون المكتتب ملزماً بردها إلى المقترضين مع دفع الفوائد على المبالغ المستقرة في الأغلب.

<sup>1</sup> قائي يوسف، محاضرات في مقياس المنزعات الجبائية، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، تخصص محاسبة وتدقيق، 2014-2015، ص 06

## خامسا: الضريبة فريضة إلزامية

الضريبة هي فريضة إلزامية، حيث لا يحظى الفرد بخيار فيما يتعلق بدفعها، بل يجب عليه دفعها إلى الدولة بغض النظر عن رغبته أو استعداده. في حالة تهرب الشخص أو امتناعه عن دفع الضريبة، يُعاقب وفقاً للقوانين المعمول بها، حيث يتم تحديد حجم المبلغ الضريبي وكيفية دفعه بناءً على القوانين، ويمكن إلغاء الضريبة بالقانون أيضاً. لذا، فالضريبة هي فريضة تفرض وتلغى بموجب القوانين المعمول بها.

## سادسا: الضريبة تدفع بدون مقابل مباشر

الضريبة تدفع بدون مقابل، مما يعني أن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على مقابل مباشر أو منفعة خاصة من الدولة بمبلغ الضريبة التي يدفعها. ومع ذلك، يستفيد الفرد من الخدمات التي تقدمها الدولة من خلال المرافق العامة والخدمات العامة، نظراً لكونه جزءاً من المجتمع وليس فقط ممولاً للضرائب.

## سابعا: فرض الضريبة من صلاحيات الدولة

صاحبة السيادة في المجتمع تمتلك سلطة إصدار الأحكام والقوانين المتوافقة مع وضع البلاد، وتستمر في استخدام سلطاتها التشريعية والتنفيذية لفرض الضرائب وتحديد نطاقها ومعدلاتها وجداول تحصيلها، ويتم ذلك وفقاً للقوانين والأوامر المعمول بها. أي تغيير أو تعديل في القوانين الضريبية يجب أن يتم من خلال قانون آخر، ولا يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي فرض أو تحصيل ضريبة غير مقررة قانوناً<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد الحكيم بلوفي، ترشيد نظام الجباية العقارية - دراسة حالة الجزائر - ، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة بسكرة ، 2011-2012، ص 34

بالإضافة إلى ذلك، يستخدم الضريبة كأداة للتدخل الاقتصادي والاجتماعي من قبل الدولة، حيث تهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متنوعة مثل حماية الصناعة المحلية وتشجيع الادخار وغيرها. وبهذا الشكل، تسعى الضريبة إلى تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية بما يتناسب مع احتياجات المجتمع ومتطلباته<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> رضا خلاصي النظام الجبائي الجزائري، دار هومة، 2005، ص12.

## المبحث الثاني : مفهوم المنازعات الضريبية و الطبيعة القانونية لها

المنازعات الضريبية تمثل جزءاً أساسياً من النظام الضريبي في أي دولة، حيث قد تنشأ خلافات بين المكلفين والسلطات الضريبية بشأن تفسير القوانين الضريبية وتطبيقها. تتعلق هذه المنازعات بمسائل متنوعة مثل تقدير الضريبة المستحقة، وصحة الإقرارات الضريبية، وتصنيف العمليات المالية، وغيرها من القضايا ذات الصلة بالضرائب.

من الجدير بالذكر أن المنازعات الضريبية تخضع لإطار قانوني محدد، حيث تتم معالجتها وفقاً للقوانين واللوائح الضريبية المعمول بها في الدولة المعنية. وعادة ما تتم إدارة هذه المنازعات من قبل هيئات قضائية مختصة أو جهات تحكيم ضريبي، وتتبع إجراءات قانونية محددة تضمن حقوق المكلفين وسلامة الإجراءات القانونية.

### المطلب الأول : مفهوم المنازعات الضريبية

وضع الفقه عدة مفاهيم للمنازعة الضريبية، فهناك من اعتمد مفهوماً ضيقاً للمنازعة الضريبية، حيث حصرها في المنازعات التي تنشأ عند فرض وتحصيل الضريبة، وتشمل جميع المشاكل التي تنشأ بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، سواء كانت متعلقة بفرض الضريبة أو بعملية حسابها أو بعدم شرعيتها أو بمخالفتها للنصوص القانونية. وهناك من اعتمد مفهوماً أوسع، حيث اعتبر أن المنازعة الضريبية تشمل كل الخلافات والادعاءات المتعارضة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

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

### تعريف المنازعة الضريبية

تعني المنازعة لغة نزاع أو دعوى أو خصومة ، ويقابل كلمة منازعة باللغة الفرنسية Contentieux يقصد بها وجود تعارض بين طرفين لا يمكن التوفيق بينهما إلا إذا تدخل حكما لحل النزاع ، و في الغالب يكون القاضي هو الحكم<sup>1</sup> و لا يمكن للقاضي مباشرة مهمة الفصل في النزاع إلا إذا كان النزاع قائما فعلا ليقوم القاضي بمقابلة إدعاءات الأطراف و يزنها بميزان القانون .<sup>2</sup>

في مجال الضرائب، تحمل كلمة "منازعة" معاني متعددة، الأولى تظهر عند استخدامها في النزاعات التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، والتي قد تتعلق بتحديد طرق تحصيل الضريبة أو قيمتها أو الإعفاء منها.<sup>3</sup>

أما المعنى الثاني، فيظهر عندما يُستخدم المصطلح ولو لم يكن هناك نزاع فعلي بين المكلف والإدارة، بل يتعلق بحالة معينة قد تواجه المكلف مثل الإفلاس أو الخسارة في الأموال.<sup>4</sup> تعددت تعريفات المنازعة الضريبية في الفقه، فهناك من يأخذ بالتعريف الضيق للمنازعة الضريبية و هناك من يأخذ بالتعريف الواسع.

<sup>1</sup> برحمانى محفوظ ، الإطار القانوني و التنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري ، أطروحة الدكتوراه في القانون ، كلية الحقوق ، جامعة سعد دحلب ، البلية ، 2007، ص 247.

<sup>2</sup> محمد احمد عبد الرؤوف محمد ، مرجع سابق ، ص 22

<sup>3</sup> فريجه حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 8.

<sup>4</sup> برحمانى محفوظ، مرجع سابق، ص 248

• التعريف الضيق:

المنازعة الضريبية تشير إلى النزاعات التي تنشأ مباشرة بين إدارة الضرائب والمكلفين بسبب تقدير وتحصيل الضرائب، بالإضافة إلى تطبيق الأنظمة الضريبية والقوانين المتعلقة بها<sup>1</sup>. و يعرف البعض الآخر المنازعة الضريبية بأنها مجموعة من النزاعات التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمكلفين نتيجة لممارسة الإدارة لصلاحياتها، وذلك وفقاً للقواعد القانونية المعمول بها في هذا السياق. وتقتصر هذه القواعد بشكل خاص على الإجراءات الضريبية دون أن تتجاوزها لتشمل القواعد العامة في الإجراءات الإدارية<sup>2</sup>.

• التعريف الواسع :

بالنسبة للتعريف الواسع للمنازعة الضريبية، فإنها تشمل جميع النزاعات التي تنشأ نتيجة تطبيق قوانين الضرائب.

يرى الأستاذ **JEAN LAMARQUE** أن المقصود بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية وجملة الاجراءات القانونية الكفيلة بحله<sup>3</sup>.

و يعرفها أيضا الأستاذ بن سحلي سعد على "أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين و الناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد و تغطية الضريبة من جهة و البحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> TROTABAS Louis; Finances publiques, Dalloz; Paris; 1970; p 548.

<sup>2</sup> نقلا عن طاهري حسين، المنازعات الضريبية - شرح قانون الاجراءات الجبائية - ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع ،الجزائر، 2007 ، ص 5

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

<sup>4</sup> فريجه حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، السنة 2008، ص 8

## المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية

تتميز المنازعات الضريبية بطبيعتها القانونية المعقدة والمتعددة الجوانب، حيث تتطوي على تفسير وتطبيق قوانين الضرائب واللوائح ذات الصلة. تتضمن هذه المنازعات مجموعة متنوعة من القضايا، بما في ذلك تقدير الضرائب المستحقة، وصحة الإقرارات الضريبية، وتصنيف العمليات المالية، والإعفاءات الضريبية، وغيرها. تلعب السلطات القضائية دوراً مهماً في فض هذه المنازعات وتطبيق القوانين الضريبية بشكل صحيح ومنصف.

## الفرع الأول: طبيعة المنازعة الضريبية

المنازعة الضريبية هي تلك المجموعة من الخلافات التي تنشأ بين إدارة الضرائب والأشخاص أو الكيانات المكلفة بالضرائب. يتركز هذا النزاع على موضوعات متعددة مثل تقدير الضرائب المستحقة، وصحة الإقرارات الضريبية، وتصنيف العمليات المالية، والاستفادة من الإعفاءات الضريبية، وغيرها. تنشأ هذه المنازعات نتيجة لعدم الاتفاق بين الطرفين حول تطبيق وتفسير القوانين الضريبية واللوائح المتعلقة بها.<sup>1</sup> يتم حل هذه المنازعات عادةً من خلال الإجراءات القانونية المنصوص عليها، والتي تشمل التحكيم، والمفاوضات، والمحاكمة أمام السلطات القضائية المختصة، وهو ما يؤكدته المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية التي جاء فيها: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

<sup>1</sup> أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة الماجستير في القانون، فرع الإدارة و المالية كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، سنة 2002، ص 3 .

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

### الفرع الثاني: طبيعة اجراء المنازعة الضريبية

تتميز المنازعة الضريبية بخاصية إجرائية أساسية تتمثل في كون الفصل فيها يتم عبر مرحلتين أساسيتين ، إدارية و قضائية<sup>1</sup>.

#### أولاً: المرحلة الإدارية :

تُعتبر المرحلة الإدارية في المنازعات الضريبية إجبارية بموجب التشريعات الجزائرية، حيث ينص قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم على ضرورة تقديم التظلم الإداري أمام المدير الولائي للضرائب قبل اللجوء إلى القضاء.

يتمثل هذا التظلم في إجراء إداري يسبق النظر في النزاع أمام القضاء. يجدر بالذكر أن هناك فارقاً بين التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة والتظلم الإداري في المنازعات الإدارية العامة، حيث يخضع التظلم الإداري في المنازعات الضريبية لإجراءات قانونية محددة وصارمة، بينما يعتبر التظلم في المنازعات الإدارية العامة إجراءً أكثر بساطة.

#### ثانياً: المرحلة القضائية:

المرحلة القضائية في المنازعة الضريبية تتمثل في عرض النزاع أمام جهات القضاء الإداري لإجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية تخضع للأحكام الخاصة المنصوص عليها في قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو في قانون الإجراءات الجبائية. وفي حال عدم

<sup>1</sup> أمقران عبد العزيز، مرجع سابق، ص 4

وجود تنظيم خاص للمسائل الضريبية، تطبق الأحكام العامة المنصوص عليها في قوانين الإجراءات المدنية والإدارية. والتي جاء فيها: " تطبق أحكام هذا القانون على الدعاوى المرفوعة أمام الجهات القضائية العادية والجهات القضائية الإدارية".

### الفرع الثالث : التكييف القانوني للمنازعة الضريبية .

تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية يساعد في تحديد السلطة القضائية المختصة بفصل النزاع.

#### أولاً : تكييف المنازعة الضريبية على انها ادارية :

رغم أن الفقهاء يصنفون المنازعات الضريبية ضمن المنازعات الإدارية، إلا أنهم لم يتفقوا على معيار محدد لتقديم القضايا فيها. بعضهم يعتمد المعيار القانوني في تقديم الحجج والدفاعات، بينما يلجأ البعض الآخر إلى النظر في طبيعة الموضوع الذي يتناوله النزاع<sup>1</sup>.

#### 1. المعيار القانوني :

جانب من الفقه يرى أن المنازعات الضريبية تُعتبر منازعات إدارية بحسب القانون، حيث يعتمدون في ذلك على تحديد طبيعة المنازعة الضريبية بصفة عامة، بما في ذلك الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة. وبناءً على هذا الاعتبار، ينظر إلى القضايا الضريبية كقضايا تنظيمية تقع ضمن اختصاص القضاء الإداري، حيث يكون الفصل فيها من اختصاص القضاء الإداري.

<sup>1</sup> برحمانى محفوظ، مرجع سابق، ص 253

## 2. المعيار الموضوعي :

يعتبر البعض الآخر من الفقه، بما في ذلك الفقه الفرنسي، أن المنازعة الضريبية تندرج طبقاً لطبيعتها ضمن المنازعات الإدارية. يرى هؤلاء أنها تتطوي على نزاعات تنشأ من أعمال السلطة العامة، وتقوم إدارة الضرائب بتطبيقها وفرضها بصفتها جزءاً من سلطة الدولة. وقد استقرت الممارسة القضائية في فرنسا على تصنيف المنازعة الضريبية كمنازعة إدارية، وذلك لأن إدارة الضرائب تتمتع بامتيازات السلطة العامة، وتقرض الضرائب على المواطنين والمنظمات، وهذه المعاملات تعتبر قرارات إدارية. وبالتالي، تثير المنازعات المتعلقة بها مسائل القانون العام، ويتم التفصيل فيها من قبل القضاء الإداري.

## ثانياً: تكييف المنازعة الضريبية على انها طابع خاص

جانب آخر من الفقه يعتبر المنازعة الضريبية منازعة ذات طبيعة مستقلة تماماً عن المنازعات الإدارية والمدنية الأخرى. تتميز المنازعة الضريبية بذاتية خاصة تميّزها عن غيرها من المنازعات، حيث تنبثق من قوانين وتشريعات مختلفة وتتضمن جوانب فريدة في الإجراءات والتقنيات القانونية المتبعة في فصلها. بالنظر إلى إجراءات الفصل في المنازعة الضريبية، والحلول التي يقررها القاضي الضريبي، تظهر طبيعة المنازعة الضريبية بوضوح وتبرز بشكل مميز، وبالتالي تخرجها هذه الخصوصية من نطاق التقسيمات القانونية المعتادة للمنازعات الإدارية والمدنية.

تخضع المنازعة الضريبية لإجراءات خاصة ومعقدة تتماشى مع الخصوصيات التقنية والفنية المميزة لموضوعها فعلى سبيل المثال، فإن المواعيد المرتبطة برفع الدعوى الضريبية لها طابع خاص يختلف عن تلك المنصوص عليها في الأحكام العامة المتعلقة بالدعوى

الإدارية العام، فهذه المواعيد تكون طويلة ومنتزعة ولا تعرف الاستقرار نظراً للتعديلات المتكررة التي تطرأ عليها بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية المتعاقبة<sup>1</sup>.

أنظم المشرع الجزائري المنازعة الضريبية عبر مراحل إدارية وقضائية تتسجم وتتشابه بصفة عامة مع بعض التشريعات المقارنة وتتميز هذه المراحل بنوع من الخصوصية على الصعيد الشكلي والموضوعي فقد قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى مرحلتين: إحداهما إجبارية والأخرى اختيارية فتكون الإجبارية عند الطعن الإداري أمام إدارة الضرائب، وتكون الاختيارية عند الطعن على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية وتصل هذه المنازعات في النهاية إلى المرحلة القضائية في حالة عدم جدوى المرحلة الإدارية في حل النزاع.

#### الفرع الرابع: القضاء المختص في النظر الى المنازعات الضريبية و طبيعتها

النظام الضريبي يمثل تفاعلاً مترابطاً بين عدة عناصر تعمل بتناغم لتحقيق أهداف معينة وفقاً للقوانين والإجراءات المحددة يشمل هذا النظام الإدارة التشريعية التي تقوم بإصدار القوانين الضريبية والإدارة التنفيذية التي تنفذ تلك القوانين وتصدر التعليمات التنفيذية لها، بالإضافة إلى الجهاز القضائي الذي يقوم بالفصل في المنازعات الضريبية.

تثير المنازعات الضريبية جوانب قانونية متعددة، ومن أهمها قانون الإجراءات الذي يجب تطبيقه على تلك المنازعات يختلف الرأي بين الفقهاء حول مدى تبعية المنازعات الضريبية لقانون الإجراءات المدنية، حيث يرى البعض أنها تتمتع بذاتية مستقلة ولا تحتاج إلى الرجوع إلى القانون الإجرائي العام، بينما يرى آخرون أنه ينبغي تطبيق ما يقضي به قانون الإجراءات المدنية فيما لم يرد به نص خاص في قوانين الضرائب ذاتها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عطوي عبد الحكيم ، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة الماجستير في القانون ، فرع القانون العام ، تخصص تحويلات الدولة ، كلية الحقوق ، جامعة مولود معمري تيزي وزو ، 2010، ص 17

<sup>2</sup> محمد محي سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية، دار الإشعاع الفنية، مصر 1998 ، ص 134.

وبفضل التشريعات حصلت المنازعة الضريبية على طبيعة قانونية مستقلة، تمتد إليها السيادة والاستقلالية عن القوانين الأخرى وبموجب هذه الطبيعة المستقلة، تتميز المنازعة الضريبية بخصوصية تجعل تحديدها يعتمد على عدة عوامل، مثل تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر النزاع وتحديد القانون المطبق ومدى قوة الإقرار أو التصريح الضريبي المقدم من المكلف كما تتضمن هذه التشريعات أيضًا تحديد أدلة الإثبات في هذا النوع من النزاعات وطبيعة القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

يرى بعض الفقهاء في القانون أنه ينبغي تخصيص محاكم ضريبية مستقلة للنظر في المنازعات الضريبية بعيدًا عن القضاء العادي والإداري نظرًا للطبيعة الفنية للقانون الضريبي يقترحون ذلك استنادًا إلى خصوصية القانون الضريبي وتعقيده، التي تستدعي وجود قضاة متخصصين قادرين على تفسير وتطبيق القوانين والمبادئ الضريبية بشكل دقيق وموحد وقد اعتمدت بعض القوانين هذا الرأي وأنشأت محاكم مختصة في فض المنازعات الضريبية لتكون مرجعًا لتوحيد المبادئ القانونية المتعلقة بالضرائب وتحقيق العدالة في هذا النوع من النزاعات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر تخصص إدارة مالية، جامعة زيان عاشور الجلفة 2016-2017، ص24

<sup>2</sup> محمد زكرياء، المنازعات الضريبية في تحصيل وربط الضرائب، مصر ، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي،(د.س.ن) ص 29

## خلاصة الفصل:

مما سبق، يظهر أن الضريبة ليست مجرد واجب مالي يتحمله المواطنون لصالح الدولة بل هي نظام معقد ينظم العلاقة بين الفرد والسلطة الضريبية، وتسهم في تمويل الخدمات العامة ودعم التنمية الاقتصادية، ومع ذلك تنشأ منازعات ضريبية نتيجة لتفاوت التفسيرات والتطبيقات مما يجعل ضرورة وجود آليات قانونية لحل الخلافات الناشئة تتطلب مثل هذه المنازعات إجراءات معقدة وتشريعات دقيقة تضمن العدالة والشفافية، وفي النهاية يجب أن تكون المنازعة الضريبية فرصة لتحسين القوانين والسياسات الضريبية وتعزيز الثقة بين المواطنين والسلطات الضريبية.



# الفصل الثاني

## طرق تسوية النزاعات الضريبية

**تمهيد :**

تعد تسوية النزاعات الضريبية أمام الإدارة وأمام الجهات القضائية من المواضيع الحيوية في القانون المالي ففي إطار التسوية الإدارية، تُمنح الفرصة للمكلفين بالضريبة لتقديم اعتراضاتهم وتظلماتهم مباشرة إلى الجهات الضريبية المختصة بهدف الوصول إلى حل سريع وفعال للنزاعات دون اللجوء إلى المحاكم، هذه العملية تساعد على توفير الوقت والموارد لكلا الطرفين وتعزز من شفافية وعدالة النظام الضريبي أما في حالة عدم التوصل إلى تسوية مرضية يمكن للمكلفين اللجوء إلى الجهات القضائية، حيث يتم النظر في النزاع من قبل قضاة مختصين لضمان تحقيق العدالة واستيفاء الحقوق بشكل قانوني، هذا التسلسل يضمن تحقيق توازن بين سرعة الفصل في النزاعات وضمان حقوق المكلفين بالضريبة.

ولهذا سوف نتطرق هذا الفصل الى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول : تسوية النزاعات الضريبية أمام الإدارة

المبحث الثاني : تسوية النزاعات الضريبية أمام الجهات القضائية

## المبحث الأول: تسوية النزاعات الضريبية أمام الإدارة

يعد النزاع الضريبي أمام الإدارة أولى مراحل فض النزاعات الضريبية وأساس الخطوات اللاحقة التي أتاحتها المشرع للطرفين يتطلب أي نزاع ضريبي، سواء كان متعلقاً بتحديد الوعاء الضريبي أو بإجراءات التحصيل، أن يُرفع بدايةً إلى الجهة الإدارية التي أصدرت القرار يشمل ذلك قرارات تحديد الوعاء الضريبي بناءً على الرقابة الجبائية أو التقدير الإداري، وكذلك قرارات التحصيل الجبري للضرائب المستحقة تعتبر الشكوى المقدمة إلى الإدارة أو إلى لجان الطعن المخصصة الأساس في هذه المرحلة، حيث يتم مراجعة القرارات وتقديم الفرصة لحل النزاع بشكل ودي قبل اللجوء إلى الجهات القضائية.

### المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي

#### الفرع الأول: التظلم الإداري

النزاع الضريبي وخاصة ما يتعلق بالشكاوى، يخضع لشروط شكلية وآجال محددة في نصوص خاصة وفق قانون الإجراءات الجبائية، بدلاً من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي يحدد الإطار العام للتقاضي و وفقاً لقاعدة "الخاص يقيد العام" فإننا في المجال الضريبي نلتزم بالقواعد المنظمة للشكاوى وكل ما يتعلق بها والموجودة في قانون الإجراءات الجبائية في هذا الفرع، سنتناول الشروط الشكلية التي يجب توافرها في الشكوى بالإضافة إلى محتوى الشكوى و الآجال المحددة لتقديمها إلى الإدارة الضريبية.

#### أولاً: شروط التظلم الإداري

لقد حدد المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاوى المرفوعة من المكلفين لمنازعة الإدارة الضريبية في مقدار الوعاء المتخذ كأساس لفرض الضريبة مخالفة هذه الشروط تؤدي إلى عدم قبول الشكاية شكلاً يتعين تقديم التظلم الإداري

في المادة الضريبية لجميع الضرائب و الرسوم، بغض النظر عن نوعها وطبيعتها باستثناء الحالات التي حددها المشرع يتم التظلم في جميع أنواع النزاع الضريبي سواء تعلق الأمر بوعاء الضريبة ربطها أو تحصيلها<sup>1</sup>.

التظلم الضريبي يتكون من مجموعة قواعد قانونية تنظم المنازعة الضريبية خلال المرحلة الإدارية أمام الإدارة الضريبية وكيفية الفصل فيها بمعنى آخر، هو مجموعة القواعد القانونية التي تنظم ذلك من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم ميعاد وإجراءات تقديمه وإجراءات النظر والفصل فيه.<sup>2</sup> من جملة الشروط التي أوجبها المشرع في الشكاوى يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>3</sup>:

- يجب أن تكون الشكاوى فردية باستثناء المكلفين الذين تُفرض عليهم ضريبة جماعية أو أعضاء شركات الأشخاص، حيث يمكن لهم تقديم شكاوى جماعية بخصوص الضرائب المفروضة على شركاتهم.
- يجب أن تُقدّم الشكاوى بشكل منفرد لكل قضية، فلا يمكن الجمع في تظلم واحد بين أكثر من ضريبة أو نوعين مختلفين من الطلبات، مثل طلب الإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة وطلب التخفيض في حالة عوز المكلف.
- يجب أن تتضمن الشكاوى تحت طائلة عدم القبول، نوع الضريبة المعترض عليها و رقم المادة من الجدول الذي سُجلت فيه الضريبة أما بالنسبة للضرائب التي لا تُسجل في جداول فيجب إرفاق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

<sup>1</sup> محمد ابراهيم خيري وكيل، التظلم الإداري في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2008، ص ص- 217

<sup>2</sup> محمد حامد عطاء، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، د س، ص ص 163-164

<sup>3</sup> المادة 73 ، قانون الإجراءات الجبائية، 2017

- يجب على كل مشتكٍ تحديد موطنٍ له، ويجب كذلك على أي مشتكٍ يمتلك موطنًا في الخارج أن يتخذ موطنًا في الجزائر، أما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي تقوم بأنشطة في الجزائر وتخضع للرسم على القيمة المضافة فيجب عليها أن تعين ممثلًا قانونيًا لها في الجزائر.
- يجب أن تحرر الشكاوى على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع
- يجب أن تكون الشكاوى موقعة من قبل صاحبها بخط يده، ويمكن أيضًا أن تكون ممضاة من قبل الوكيل شريطة أن يقدم وكالة رسمية محررة على مطبوعة تُسلم للإدارة الجبائية. يُعفى من تقديم الوكالة المحامون المسجلون قانونًا في النقابة الوطنية للمحامين.

### ثانيا: آجال تقديم الشكاوى

شروط الميعاد هو شرط مدة إلزامية وضعه المشرع لقبول الشكاوى، ويجب أن تقدم الشكاوى خلال مدة معينة وأن تستوفي الشروط المحددة لكي تتم قبولها من طرف مدير الضرائب، وإلا فإنها تكون محل رفض، وحدد المشرع الجزائري هذه الأجال في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup> وهي تنص على أن الشكاوى يجب أن تقدم في مدة أقصاها ستة أشهر من تاريخ اعتراض القرار الإداري، وإذا لم يتم تقديم الشكاوى خلال هذه المدة فإنها تعتبر محل رفض<sup>2</sup>.

#### 1) الآجال العامة:

الآجال العامة تنص على أنه يمكن تقديم الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حدوث الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

<sup>1</sup> المادة 73 ف 4-2، من ق.إ.ج.ج

<sup>2</sup> فريجة حسين، مرجع سابق، ص 21.

على سبيل المثال، إذا تم إدراج جدول التحصيل في شهر فبراير 2020، فإن الآجل المحدد لرفع الشكوى في هذه الحالة يكون إلى غاية 31 ديسمبر 2021.

### 1) الآجال الاستثنائية :

- إذا كان المكلف بالضريبة قد استلم إنذارات جديدة من مصلحة الضرائب في السنة المعنية بالاحتجاج، بسبب أخطاء في الإرسال، يجب تقديم الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم فيها المكلف تلك الإنذارات.
- إذا تأكد المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق، ينتهي أجل تقديم الشكوى في هذه الحالة في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تأكد فيها المكلف من هذه الضرائب.

عندما لا تستوجب الضريبة، وضع جدول تقدم الشكاوي كالتالي:

- إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، يجب تقديم الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاعات.
- إذا تعلق الأمر بحالات أخرى، يجب تقديم الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها دفع الضريبة.
- كما يجب تقديم الشكوى التي تحتوي على اعتراض على قرار يصدر بعد طلب استرداد فروض الرسم على القيمة المضافة قبل نهاية الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه، كأقصى حد.

### الفرع الثاني: اجراءات التحقيق و الفصل في الشكوى

تقوم مصالح إدارة الضرائب بوضع طوابع خاصة على الشكاوي المقدمة من المكلفين فور استلامها، لتحديد تاريخ وصولها. بعد ذلك، يتم تحويلها إلى مصلحة المنازعات لتسجيلها

في سجل خاص. كما يتم إرسال وصل يشير إلى استلامها إلى المعني. ثم تبدأ المرحلة الأولية لدراسة الشكاوى من قبل المختصين.

### أولاً: التحقيق من طرف الجهة المختصة

يقوم المدير الولائي للضرائب بإسناد مهمة التحقيق في الشكاوى الضريبية للمفتش المختص إقليمياً والمكلف بتسيير الملف الجبائي للشاكي. وفقاً للمادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية،<sup>1</sup> يتولى المفتش الذي أسس الضريبة النظر في الشكاوى. يمكن لرئيس المفتشية استشارة رئيس المجلس الشعبي البلدي في موضوع الشكاوى خلال أجل لا يتعدى خمسة عشر يوماً، واستدعاء صاحب الشكاوى للحصول على توضيحات ضرورية، وإجراء تحقيقات ميدانية. كما له الحق في الاطلاع على الوثائق لدى الإدارات والمؤسسات العامة والخاصة المتعاملة مع المكلف بالضريبة. بعد انتهاء التحقيقات، يحرر المفتش تقريراً يتضمن الحلول المقترحة ويرسله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار المناسب، علماً بأن المدير غير ملزم بتوصيات المفتش.<sup>2</sup>

### ثانياً: الفصل في الشكاوى

#### 1) مدة الفصل في الشكاوى :

مدة الفصل في الشكاوى وإصدار القرار من قبل الجهة الضريبية المعنية وتبليغه إلى المعني ترتبط بأجال محددة لا يمكن تجاوزها، وذلك حسب الجهة المختصة بالنظر في الشكاوى. الشكاوى التي تشوبها عيوب شكلية تُرفض فور وصولها دون النظر في موضوعها. وفقاً للمادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية،<sup>3</sup> فإن الشكاوى المنظورة من طرف المدير الولائي للضرائب

<sup>1</sup> المادة 76 ف ، من ق .إ.ج.ج

<sup>2</sup> عزيز أمزيان، مرجع سابق ص 15.

<sup>3</sup> المادة 76 ف ، من ق .إ.ج.ج

يجب أن يُبْتَّ فيها خلال ستة أشهر من تاريخ تقديمها، ويُمدد الأجل إلى ثمانية أشهر في حال استشارة الإدارة المركزية. أما الشكاوى المختصة بها رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، فيجب البت فيها خلال أربعة أشهر من تاريخ استلام الشكاوى.

## 2) الجهة المختصة في الفصل:

تتحدد صلاحيات الفصل في الشكاوي على النحو التالي:

### 1. رئيس المركز الجوّاري للضرائب:

- يُصدر القرارات النزاعية باسم مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى التي تتعلق بمبالغ تساوي أو تقل عن 20 مليون دينار جزائري.

### 2. رئيس مركز الضرائب:

- يُصدر القرارات النزاعية وطلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة لمبالغ تقل عن 50 مليون دينار جزائري.
- يصدر القرارات في القضايا التي تقل مبالغها عن 50 مليون دينار جزائري أو تساويها، والقروض المسترجعة للرسم على القيمة المضافة التي تقل عن 50 مليون دينار جزائري.

### 3. المدير الولائي للضرائب:

- يُصدر القرارات النزاعية وطلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة لمبالغ تزيد عن 50 مليون دينار جزائري.

• في الحالات التي تتجاوز فيها مبالغ الضرائب المتنازع حولها 150 مليون دينار جزائري، يُصدر القرار من المدير الولائي للضرائب، ويجب عليه اتخاذ الرأي المطابق للإدارة المركزية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

بعد مرحلة تحديد الوعاء الضريبي يأتي تحصيل الضريبة الى الخزينة العامة للدولة بطرق ودية أو جبرية التحصيل الودي يتم عن طريق دفع المكلف للضريبة بشكل طوعي أما التحصيل الجبري فيكون عن طريق الاستدراك إلى الطرق القانونية لضمان استلام الضريبة من ذمة المكلف تنتهي مرحلة التحصيل الودي بمجرد بداية استحقاق الضريبة وعدم استجابة المكلف لإذارات الضرائب، وبعد ذلك يمكن للإدارة الضريبية اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري. من الضروري أن تنتهي مرحلة التحصيل الودي و أن يحين موعد الاستحقاق للضريبة قبل بدء المتابعات والتحصيل الجبري، كما لا يجوز متابعة المكلف قانونياً في هذه المرحلة قبل انقضاء موعد استحقاق الضريبة وإلا فإن أي إجراء تنفيذي في حق المكلف قبل ذلك يعد غير صحيح وباطل.

### الفرع الأول: السلطة المختصة بقبول التظلم في مجال التحصيل الضريبي

بناءً على تعديلات القانون فإن المادة 153 تفرض إرسال التظلمات بشأن تحصيل الضرائب والرسوم إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية المعنية حسب الحالة ومع ذلك، هناك تحدي فيما يتعلق بمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب التي تقوم بالتحصيل بواسطة قابض الضرائب المحلي، حيث لم يحدد المشرع الجهة المستهدفة للتظلمات في مجال التحصيل في نزاع الوعاء، تم تكليف هذه المراكز بقبول الشكاوي واتخاذ القرارات بها

<sup>1</sup> المادة 79 معدلة بموجب المواد 48 من ق.م لسنة 2007 و 26 من ق.م لسنة 2008 و 41 من ق.م لسنة 2009 و 46 من ق.م لسنة 2011 و 37 من ق.م لسنة 2012 و 48 من ق.م لسنة 2015 و 47 من ق.م لسنة 2017

بصفة واسم المدير الولائي للضرائب، ولذلك فإن هذه المسألة يجب مراجعتها واستدراكها قبل بدء العمل مع مراعاة الهيكل والنظام الإداري الجديد لإدارة الضرائب<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الإعتراض على سند المتابعة و طلب إيقاف التسديد.

الإعتراض على المتابعات المباشرة في تحصيل الديون الضريبية يمكن أن يكون متعلقاً بأمور شكلية أو موضوعية، أما فيما يتعلق بالاعتراض على سند المتابعة فإنه يجب أن يحتوي على المعلومات الأساسية وإذا لم يتوافر ذلك يمكن للمكلف بالضريبة طلب إلغاء السند وتقديم شكواه أمام مدير الضرائب يحق للمكلف اللجوء إلى القضاء في غضون شهر من قرار المدير بالرفض، ولا يُقبل الاعتراض مباشرة على سند المتابعة قبل انقضاء الأجل المخصص لرئيس المصلحة للبت في الشكوى. يتعين على المكلف تقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين أو التسديد وفقاً للمادة 153 من القانون<sup>2</sup>.

أما فيما يتعلق بطلب إيقاف التسديد فإن منازعة المكلف للإدارة الضريبية سواء في تقدير الضريبة أو إجراءات التسديد لا توقف التسديد إلا بأمر من قاضي الاستعجال. يتمركز دور القاضي الإداري في مراقبة احترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بالإذار والتحصيل ويمنح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض وطلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإستعجالي، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره المادة 74 من القانون تفرض على المكلف الذي ينازع في صحة أو مقدار الضريبة أن يقدم ضمانات تضمن تحصيل الضريبة قبل دعوى قضائية لطلب إيقاف التسديد<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 153 ،معدلة بموجب المادتين 49 من ق م لسنة 2011 و معدلة بموجب المادة 58 من م.ق لسنة 2017  
<sup>2</sup> عبد الرزاق زاغز ووفاء شيعاوي منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية المنعقد بجامعة قالمة، في 21 و 22 أفريل سنة 2008 ، ص 80.  
<sup>3</sup> زينب العمري، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي المذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر الحقوق كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة 2013/2014، ص 28

## المطلب الثالث: المنازعات الضريبية أمام لجان الطعن

تختلف تشكيل واختصاصات لجان الطعن الإدارية في المنازعات الإدارية في منازعات الضرائب حسب اللجنة تبعا لنوع الضريبة.<sup>1</sup>

## الفرع الأول: الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بقرار مدير المؤسسات الكبرى المدير الولائي للضرائب رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختص خلال أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام القرار. الطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية بأن يسدد مبلغًا يساوي الحقوق والعقوبات محل النزاع، كما لا يمكن رفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإداري، ترسل الطعون إلى رئيس لجنة الطعون وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و75 من هذا القانون.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني: إختصاصات لجان الطعن

حصر المشرع اختصاصات لجان الطعن الإدارية في نزاع الوعاء فقط دون نزاع التحصيل في مادة الضرائب المباشرة تختص هذه اللجان بإبداء رأيها في الخلافات بين المكلف والإدارة الجبائية ضمن حدود تقدير المصلحة وطلبات المكلف، يهدف تدخلها إما لإصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو للاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص فرع قانون الأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة 2007/2008، ص 40

<sup>2</sup> المادة 80 معدلة بموجب المواد 49 من ق.م لسنة 2007 و 42 من ق.م لسنة 2009 و 40 من ق.م لسنة 2012

<sup>3</sup> حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، ص 64.

## أولاً: اختصاص لجنة الطعن الولائية

تبدي اللجنة رأيها في الطلبات النزاعية التي لا تتجاوز مبالغها عشرين مليون دينار جزائري (20,000,000 دج) والتي أصدرت الإدارة بشأنها قرارًا بالرفض الكلي أو الجزئي. تجتمع اللجنة مرتين في الشهر بناء على استدعاء من رئيسها ويكون الاجتماع صحيحًا بحضور أغلبية الأعضاء، تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم ويجب إبلاغهم بالاستدعاء قبل عشرين (20) يومًا من الاجتماع<sup>1</sup>.

تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحًا، تُبلغ آراء اللجنة الموقعة من الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيام من اختتام أشغال اللجنة.

## ثانياً: اختصاص لجنة الطعن الجهوية

تبدي اللجنة رأيها في القضايا النزاعية التي تتراوح مبالغها بين أكثر من عشرين مليون دينار (20,000,000 دج) وأقل أو تساوي سبعين مليون دينار (70,000,000 دج) والتي أصدرت الإدارة بشأنها قرارًا بالرفض الكلي أو الجزئي، تجتمع اللجنة مرتين في الشهر بناءً على استدعاء من رئيسها ويكون الاجتماع صحيحًا بحضور أغلبية الأعضاء، تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم ويجب إبلاغهم بالاستدعاء قبل عشرين (20) يومًا من الاجتماع.

<sup>1</sup> المادة 81 مكرر: محدثة بموجب المادة 50 من ق.م لسنة 2007 و معدلة بموجب المادتين 43 من ق.م لسنة 2009 و 21 و 28 من ق.م. لسنة 2016 و 48 من ق.م. لسنة 2017.

تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً. تُبلغ آراء اللجنة الموقعة من الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيام من اختتام أشغال اللجنة.

### ثالثاً: اختصاص لجنة الطعن المركزية

تختص اللجنة بالطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات أو القضايا التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات والضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال سبعين مليون دينار (70,000,000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي، تجتمع اللجنة مرتين في الشهر بناءً على استدعاء من رئيسها ويكون الاجتماع صحيحاً بحضور أغلبية الأعضاء. تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم والمدير الولائي للضرائب لسماع أقوالهم مع ضرورة تبليغ الاستدعاء قبل عشرين (20) يوماً من الاجتماع.

تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، تُبلغ آراء اللجنة الموقعة من الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً أو إلى مدير كبريات المؤسسات خلال عشرين (20) يوماً من اختتام أشغال اللجنة.

### الفرع الثالث: طبيعة الرأي الصادر عن اللجان الإدارية للطعن

تتضمن المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021 عدة نقاط مهمة<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة ماجستير في القانون الخاص فرع قانون الاعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قسنطينة ، السنة الجامعية 2007 / 2008 ، ص 75-76

1. لجان الطعن الإدارية يمكنها إبداء رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم الممثلة بالإضافة إلى الرسوم على رقم الأعمال، هذه الطلبات تتعلق بتصحيح الأخطاء في الوعاء الضريبي أو في حساب الضريبة وكذلك استعادة من حقوق ناتجة عن حكم تشريعي أو تنظيمي.
2. تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المقدمة لها بالقبول أو الرفض صراحة في مدة أربعة أشهر، وإذا لم تبت اللجنة قرارها في هذه المدة يُعتبر صمتها رفضاً ضمناً للطعن.
3. في حالة عدم الموافقة على تقرير الإدارة يجب على اللجنة تعليل آرائها وتحديد مبالغ التخفيض أو الإعفاء التي يجوز منحها للمكلف بالضريبة، ويتم إبلاغ المكلف بالقرار الموافق عليه في مدة شهر واحد من تاريخ استلام رأي اللجنة.
4. رأي لجنة الطعن الإدارية يُعتبر نافذاً ما لم يكن مخالفاً صراحة لأحكام القانون والتنظيم وفي هذه الحالة يجب على المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات إصدار قرار مسبب بالرفض وإبلاغ الشاكي.

## المبحث الثاني: تسوية النزاعات الضريبية أمام الجهات القضائية

تعتبر مرحلة تحديد الوعاء الضريبي مرحلة مهمة وحاسمة في مسار فرض الضريبة حيث تتبع الإدارة الضريبية أساليب متعددة لتحديد الوعاء الضريبي، مما قد يؤدي إلى نشوء العديد من المشكلات بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، هذه المرحلة تتطلب دقة وشفافية لضمان العدالة في توزيع الأعباء الضريبية وحماية حقوق المكلفين ما يستدعي في كثير من الأحيان إجراءات لتسوية النزاعات الناشئة بشأنها.

### المطلب الأول: رفع الدعوى الضريبية

ترفع الدعوى الضريبية فرديا أو جماعيا ضد قرار المدير الولائي للضرائب بموجب عريضة تستوفي الشروط العامة وفق المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بحسب القانون 08-09 لقبول الدعوى يجب توافر الصفة والمصلحة القائمة أو المحتملة بينما ألغى شرط الأهلية، تحدد المادة 1/82 و3 من قانون الإجراءات الجبائية الأطراف المؤهلة لرفع الدعوى: المكلف بالضريبة أو وكيله أو إدارة الضرائب عبر المدير الولائي، يشترط الفقه والقضاء الإداريان وجود الشكوى و المواعيد، شكل العريضة ومحتواها لقبول الدعوى، كما يجب أن تسبق الدعوى بشكوى<sup>1</sup> أمام المدير الولائي للضرائب ضمن المواعيد المحددة، مع الالتزام بالشروط الشكلية والموضوعية.

### الفرع الأول: الشروط الشكلية للدعوة الضريبية

تسمى الشروط الشكلية بشروط قبول الدعوى، وهي أساسية في قانون المنازعات الإدارية والدعاوى الإدارية عند استيفائها، يمكن للقاضي الإداري النظر في الموضوع، تستند هذه الشروط إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، القانون العضوي رقم 98-01، القانون 98-

<sup>1</sup> بغني شريف، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر، مجلة القانون و العلوم السياسية ، المجلد 08، العدد 01

02 والقوانين الخاصة مثل قانون الضرائب. بالتالي، هناك شروط عامة مشتركة بين أنواع الدعاوى وشروط خاصة بالمنازعة الضريبية.

### أولاً: الشروط العامة

يقصد بالشروط العامة لرفع الدعوى أمام القضاء تلك الشروط التي تثبت قيام الحق في الدعوى وهي الشروط التي تساعد في الحصول على الحكم في موضوع الدعوى وتعرف أيضاً بشروط سماع الدعوى، تحكم الدعوى الضريبية القواعد العامة للدعاوى بصفة عامة. الفقه يختلف بين من يرى ضرورة توافر الصفة، المصلحة، والأهلية لقبول الدعوى، وهناك من يرى أن توافر المصلحة والصفة فقط كافٍ، ويتم تبني الرأي الأخير، حيث تستبعد الأهلية كشرط لرفع الدعوى<sup>1</sup>.

### 1) الصفة والمصلحة في الدعوى الضريبية

المصلحة هي الفائدة المرجوة من رفع الدعوى القضائية وقد نصت عليها المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الدعوى الضريبية لا تقبل إلا إذا كانت للمدعي فائدة مادية أو معنوية مشروعة، مباشرة، كافية وأكيدة، يمكن أن تكون المصلحة شخصية أو جماعية مثل حقوق التسجيل الخاصة بالورثة، الاتجاه السائد في الفقه والقضاء يدمج الصفة في شرط المصلحة بحيث تتوافر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية مباشرة لرافع الدعوى، المادة 13 تنص على وجوب توفر الصفة والمصلحة، ويثير القاضي انعدام الصفة من تلقاء نفسه لأنها من النظام العام<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محفوظ برحمان، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق

جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 2007، ص 286

<sup>2</sup> عطاء الله بوحميذة الوجيز في القضاء الإداري، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 175

**(2) التمثيل وجوباً بمحام**

يجب رفع الدعوى في المادة الإدارية عن طريق محامٍ طبقاً للمادتين 815 و 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إذا كان النزاع أمام مجلس الدولة يشترط أن يكون المحامي معتمداً لدى المجلس فإن إشتراط المحام في المادة الإدارية يفتح باب الخلاف حول هذا الشرط بسبب الأعباء المالية على المتقاضى، لكن المشرع فرض هذا الشرط لضمان تأسيس وتطوير القانون الإداري، المادة 827 من نفس القانون تعفي الهيئات المذكورة في المادة 800 من شرط تقديم العريضة بواسطة محام<sup>1</sup>.

**ثانياً: الشروط الخاصة**

تتميز الدعوى الضريبية بموضوعها عن باقي الدعاوى الإدارية، بخضوعها لبعض الشكليات الخاصة وفقاً للقانون الإجرائي الضريبي:

**(1) ميعاد رفع الدعوى**

يجب رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية في غضون أربعة أشهر وفقاً للمادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية، ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ فيه مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، الدعوى الجبائية تكون سابقة لأوانها إذا أقيمت قبل انقضاء الأجل المقرر لرد مدير الضرائب بالولاية كما يجب احترام الأجل المحدد بأربعة أشهر وإلا رفضت الدعوى، كما أقر مجلس الدولة في قراره رقم 186070 بتاريخ 17/01/2000. و في حالة سكوت الإدارة عن الرد على شكوى المكلف بالضريبة يمكن رفع الدعوى خلال الأربعة أشهر التالية لانقضاء الأجل الممنوح للجنة الطعن للرد وفقاً للمادة 81-2 من قانون الإجراءات الجبائية، في دعاوى إلغاء قرارات رفض الاعتراضات

<sup>1</sup> عمار بوضياف دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية جسور للنشر والتوزيع الجزائر، ط1، 2009، ص

على التحصيل الجبري والمتابعات، حدد المشرع الأجل بشهرين من تاريخ تبليغ القرارات المطعون فيها، كما في المادة 153 مكرر 1 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>.

## (2) العريضة ومحتواها

تخضع عريضة الدعوى الضريبية لأحكام المواد 14، 15، و815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يجب أن تتضمن العريضة البيانات الأساسية تحت طائلة عدم قبول الدعوى شكلاً، ونصت المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 83 المقطع 01 و02 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تفرض توقيع العريضة وذكر عرض صريح للوسائل<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للدعوة الضريبية

بعد تحقق القاضي الإداري من الشروط الشكلية للدعوى الضريبية ينتقل إلى فحص موضوع الدعوى للتأكد من مطابقة القرار للقانون، فضلاً عن بعض الشروط الأخرى و التي هي كالتالي:

#### أولاً: إيداع القرار المسبق أو ما يثبت الطعن

تعد الدعوى الضريبية في الأصل دعوى لإلغاء القرارات الإدارية الجبائية الراضية لشكوى الطعن النزاعي بهدف تخفيض الضرائب والرسوم والغرامات، لذا يجب تقديم نسخة من القرار الصادر عن الإدارة أو الرأي الصادر عن لجان الطعن أو وصل إيداع الشكوى، المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تشترط تقديم القرار الإداري المطعون فيه، بينما المادة

<sup>1</sup> حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح القانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر، ط3، 2016، ص 22

<sup>2</sup> سليمان بوزكري النظام القانوني لحقوق التسجيل في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة، 2، الجزائر، 2014، ص181

2-83 من قانون الإجراءات الجبائية تكتفي بإرفاق إشعار يتضمن تبليغ رد مدير الضرائب بالولاية<sup>1</sup>.

**ثانياً: أن تتضمن الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل**

تنص المادة 283 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، وإذا كانت الدعوى نتيجة قرار من المدير الولائي للضرائب يجب إرفاقها بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.

**ثالثاً: أن تتضمن العريضة نفس الطلبات والدفع المقدمة في الشكوى**

وفق المادة 3-83 من قانون الإجراءات الجبائية يجب أن تتضمن العريضة نفس الطلبات والدفع المقدمة في الشكوى المودعة أمام الإدارة الضريبية، و لا يجوز الاعتراض أمام المحكمة الإدارية سوى على الحصص الضريبية الواردة في الشكوى ويمكن تقديم طلبات جديدة في حدود التخفيض الملتزم في البداية، بشرط التعبير عنها صراحة في عريضة افتتاح الدعوى.

**المطلب الثاني: سير الخصومة**

تعتبر الخصومة مجموعة الإجراءات التي يسلكها صاحب الحق أو مدعيه أمام القضاء والقاضي يلتزم بالفصل في النزاع بتطبيق النص التشريعي أو اللجوء إلى المصادر القانونية الأخرى، افتتاح الخصومة الضريبية يبدأ بتسجيل عريضة افتتاحية أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية، ويقوم القاضي بالتحقيق والفصل في النزاع باستخدام مختلف وسائل الإثبات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> بغني شريف، مرجع سابق، ص 160

<sup>2</sup> محفوظ برحمان، مرجع سابق، ص 291

## الفرع الأول: الإجراءات الخاصة بالتحقيق

يأمر القاضي بمجموعة من الإجراءات للتحقيق في الخصومة الضريبية مثل مراجعة التحقيق الأولى والخبرة، كما نصت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

## أولاً: مراجعة التحقيق

يلجأ القاضي إلى مراجعة التحقيق إذا رأى ضرورة لذلك ويكلف أحد أعوان الضرائب غير العون الذي قام بالتحقيق الأول، يتم ذلك بحضور الشاكي أو وكيله وفقاً للمادة 8- الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية يقوم المدير الولائي للضرائب بتعيين العون المكلف بالمراجعة، ويحدد القاضي الإداري مهامه ومدتها و يُعد العون تقريراً يتضمن ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة كما يودع التقرير لدى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية.

## ثانياً: الخبرة

تعتبر الخبرة من طرق الإثبات في المنازعة الضريبية وهي إجراء جوازي للقاضي يأمر به بناءً على طلب المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية وفقاً للمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية. المادة 89 أحالت على أحكام المواد من 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني: الفصل في النزاع

يعتمد المشرع الضريبي في القانون الإجرائي على قوانين الإجراءات المدنية والإدارية في الفصل في الخصومة الضريبية، وسنقوم هنا بدراسة سير الجلسة والحكم الصادر عن المحكمة الإدارية في النزاعات الضريبية.

<sup>1</sup> فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة دار هومة، الجزائر، 2015، ص 249

## أولاً: الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية

المحكمة الإدارية تعتبر جهة الولاية العامة في المنازعات الإدارية والضريبية وتختص بالفصل في النزاع في أول درجة مع وجود حكم قابل للاستئناف، تلتزم المحكمة بالإجراءات التالية:

## (1) الجدولة

يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحديد جدول لكل جلسة أمام المحكمة وإبلاغ محافظ الدولة والخصوم، مع اختصار الأجل في حالة الاستعجال<sup>1</sup>.

## (2) سير الجلسة

يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد فيه الوقائع وأوجه الدفاع ويمكن للأطراف تقديم ملاحظات شفوية وكتابية مع إمكانية طلب توضيحات من الحاضرين، يُعرض ملف القضية والتقارير على محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر.

## (3) دور الحكم

بعد انتهاء القاضي الإداري من دراسة الدعوى الضريبية ووقائعها يصدر حكمه بإقفال باب المرافعة، عندها يتم صدور الحكم بأغلبية الأصوات يُمكن أن يُنطق بالحكم في الجلسة أو في تاريخ لاحق، ويُبلغ الخصوم بتاريخ النطق بالحكم في حالة التأجيل.

المنطوق بالحكم يُنطق من قبل أعضاء المحكمة الإدارية بعد مداولتهم فيما بينهم في مداولة سرية، وهي مداولة لا يشترك فيها محافظ الدولة، بعد ذلك يُنطق بالحكم في جلسة علنية.

<sup>1</sup> المادة 876 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

يحتاج حكم المحكمة الإدارية إلى تحليل لطلبات الأطراف، ويستند القاضي في حكمه إلى طلبات الأطراف ولكنه غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات يتعين أيضًا على المحكمة تسجيل أسماء الخصوم وطلباتهم والوثائق المقدمة وأسس الحكم.

في الحالات التي تدور فيها الدعوى حول وعاء الضريبة، يُمكن للقاضي الإداري أن يرفض الدعوى شكلاً أو يقر بعدم التأسيس في حالة قبول الدعوى، يمكنه إعفاء المكلف من الضرائب أو تخفيضها وفي هذه الحالة يُضع أسس جديدة لفرض الضريبة أو يحدد مبلغ التخفيض<sup>1</sup>.

### ثانياً: إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة

يُمكن للأطراف الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة بطريق الاستئناف، وهذا يخضع للشروط المنصوص عليها في القانون الإجرائي الجبائي. وترفع العريضة الاستئنافية لدى أمانة ضبط مجلس الدولة في أجل معين من تاريخ التبليغ بالحكم المستأنف.

#### (1) تعريف الاستئناف

الاستئناف هو الطعن العادي الموجه ضد الأحكام والقرارات الاستئنافية الصادرة عن المحاكم الإدارية، وفقاً لمفهوم المادة 10 من القانون العضوي 98-01 المتعلق بمجلس الدولة ونص المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

#### (2) إجراءات الاستئناف

يتم تقديم عريضة الاستئناف الضريبي من أحد الأطراف الحاضرة أو المستدعاة في الخصومة الضريبية والتي صدر حكم بها من المحكمة الإدارية، ويجب إيداع العريضة لدى أمانة ضبط

<sup>1</sup> يحي بدائية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر بباتنة، الجزائر، 2012، 182

مجلس الدولة في غضون شهرين متتاليين من تاريخ التبليغ الرسمي بالحكم المستأنف، وينطبق الأمر نفسه في حال صدور الحكم غيابياً عن المحكمة.

أما بالنسبة للأمور الاستعجالية الصادرة عن المحكمة الإدارية، فيجب رفع الاستئناف في غضون خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ الرسمي بالأمر، ويجب أن تتضمن عريضة الاستئناف جميع الشروط الشكلية والإجرائية المطلوبة بالإضافة إلى تحديد الأسباب الموضوعية والقانونية للطعن ووجهه الاستئنافي بوضوح<sup>1</sup>.

### (3) أنواع الإستئناف

#### الاستئناف الأصلي والاستئناف الفرعي:

الاستئناف الأصلي هو الطعن الذي يُقدمه المستأنف للحكم الذي صدر ضده، سواء كان كلياً أو جزئياً ويُعتبر هذا الاستئناف حقاً مقررًا لجميع الأطراف المعنية بالخصومة على مستوى المحكمة الدرجة الأولى وكذلك لذوي حقوقهم، وللمتدخلين أو المدخلين في الخصومة مع الشرط الأساسي لوجود المصلحة الشخصية في ممارسة هذا الحق.

أما الاستئناف الفرعي فيُقدم بمناسبة الاستئناف الأصلي أي المذكرة الجوابية وفقاً لما جاء في المادة 951 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يُسمح بتقديم الاستئناف الفرعي حتى لو فات أجل تقديم الاستئناف الأصلي ولكن لا يُقدم إذا لم يتم تقديم الاستئناف الأصلي أصلاً<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حسين فريجة، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2013، ص 276

<sup>2</sup> عطا الله بوحميده، الوجيز في القضاء الإداري دار هومة، الجزائر 2011، ص 163

## الاستئناف المقابل والاستئناف الجزئي:

إضافة إلى الأنواع السابقة هناك أيضًا الاستئناف المقابل والاستئناف الجزئي الاستئناف المقابل يحدث عندما يقوم كل من الطرفين بالطعن في القرار الصادر ويجري هذا الاستئناف في مدة زمنية معينة تحددها المحكمة، يُعرف الملف الذي تم تقديمه أولاً بالاستئناف الأصلي والملف الثاني يُعرف بالاستئناف المقابل ومن آثار هذا النوع من الاستئناف أنه إذا تم قبول الاستئناف الأصلي يُلغى تلقائيًا الاستئناف المقابل، وإذا تم رفض الاستئناف الأصلي يُثبت القرار الصادر فيه ويُنظر في الاستئناف المقابل.

أما الاستئناف الجزئي فيُقدم من أحد الطرفين للطعن في جزء معين من القرار الصادر ولكن ليس فيه كل القرار وعادة ما يكون هذا النوع من الاستئناف مشروطًا بتوفير الشروط القانونية اللازمة وبتقديم عريضة تحدد النقاط المطروحة للطعن<sup>1</sup>.

## (4) آثار الاستئناف:

لا يُعيق الاستئناف تنفيذ الحكم الصادر إلا أنه يمكن لمجلس الدولة التدخل لوقف تنفيذ الحكم في حالات معينة، مثل تهديد المستأنف بخسارة مالية كبيرة لا يمكن تداركها أو إذا كانت الأوجه المرتبطة بالاستئناف تبرر إلغاء القرار الصادر أو في حالات أخرى تظهر من خلال التحقيق الجدي بالقضية، يُمكن لمجلس الدولة في أي وقت وبناءً على طلب مناسب رفع حالة وقف التنفيذ.

يصدر مجلس الدولة في الطعون بالاستئناف قرارًا نهائيًا، حيث يعتبر هذا المجلس الهيئة الدرجة الثانية والأخيرة في القضاء الإداري<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حسين فريجة، مرجع سابق، ص 278

<sup>2</sup> سليمان بوزكري، مرجع سابق، ص 198

## خلاصة الفصل

تتميز المنازعة الضريبية عن باقي المنازعات الإدارية من حيث المفهوم والإجراءات حيث يحرص المشرع الجزائري على تقديم ضمانات للمحاكمة العادلة للمكلف بالضريبة عبر شروط إلزامية تشمل طرح الشكوى أمام الإدارة الجبائية، الطعن أمام لجان الطعن وإمكانية رفع الدعوى أمام القاضي الإداري، كما تتميز المنازعة الضريبية بكثرة التعديلات المتعاقبة على الأحكام الجبائية ما يربك الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة ويعقد عمل القاضي الإداري. القضاة غالبًا ما يلجؤون لتدبير الخبرة حتى في المسائل غير الفنية ما يزيد من التكاليف ويعقد الإجراءات.



الخاتمة

الخاتمة :

وخلاصة القول ومحصل هذه الدراسة التي حاولنا من خلالها استيعاب بعض المفاهيم العامة للضريبة والمنازعات الضريبية، وصولاً إلى طرق تسويتها امام الإدارة و الجهات القضائية إرتأينا في الأخير استخلاص بعض النتائج والملاحظات حول موضوع التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر.

النتائج:

- أن المنازعات الضريبية في النظام الجزائري تتميز بخصوصيات و مميزات تنفرد بها مقارنة بالمنازعات الإدارية الأخرى، إذ جعلها أكثر تعقيدا من غيرها من المنازعات.
- خضوع المنازعة الضريبية لقانون مرن وسريع التطور بحيث يقوم المشرع بتعديل أحكامه باستمرار بموجب قوانين المالية، مما يستوجب تحيين معلوماته لمسايرة هذه التعديلات وهذا يمكن تدعيمه بتنظيم ملتقيات ودورات تكوينية.
- إن إجراءات الرد على الشكاية المقدمة أمام الإدارة الجبائية تتميز بالبطء فالأجل الممنوح للجهة المختصة بالنظر في شكاوي المكلفين طويلة جدا، كما نجد أن هذه الآجال تختلف من جهة إلى أخرى .
- نجد المشرع الجزائري أنه حاول أن يخلق نوع من التوازن في النصوص القانونية لحماية كل من المكلف بالضريبة و الإدارة على حد سواء، حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يستفيد من التأجيل القانوني للدفع و الإعفاءات الضريبية و التخفيض إلى غير ذلك.

التوصيات:

- يوصى بتطوير نظام قانوني مرن وسريع الاستجابة للتغيرات بحيث يقوم المشرع بتعديل أحكام القوانين الضريبية بانتظام عبر قوانين المالية، يمكن دعم هذا بتعزيز تنظيم

ملتقيات ودورات تكوينية لمواكبة هذه التعديلات، مما يضمن أن يكون كل من المكلفين والإدارة الضريبية على دراية بالتغييرات الجديدة.

- تفعيل دور لجان الطعن الإدارية والعمل على إستقلاليتها وتزويدها بالكفاءات ذات الصلة بالمجال الضريبي.



قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر و المراجع :

أولاً: العربية

أ- الكتب :

- 1) حسين فريجة، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2013.
- 2) حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح القانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر، ط3، 2016.
- 3) رضا خلاصي النظام الجبائي الجزائري، دار هومة، 2005.
- 4) عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الإقتصاد و المالية العامة، دار زهران الأردن ، 2009
- 5) عطاء الله بوحמידة الوجيز في القضاء الإداري، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 6) عمار بوضياف دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية جسور للنشر والتوزيع الجزائر، ط1، 2009.
- 7) فرجية حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية 07-90، الجزائر
- 8) فريجه حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة ، 2008 .
- 9) فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة دار هومة، الجزائر، 2015.
- 10) محمد ابراهيم خيرى وكيل، التظلم الإداري في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2008 .
- 11) محمد حامد عطاء، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقا لأحدث التشريعات الضريبية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، د.س.
- 12) محمد زكرياء، المنازعات الضريبية في تحصيل وربط الضرائب، مصر ، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي،(د.س.ن) .

- 13) محمد محي سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية، دار الإشعاع الفنية، مصر 1998 .
- 14) نقلا عن طاهري حسين، المنازعات الضريبية - شرح قانون الاجراءات الجبائية - ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع ،الجزائر ، 2007 .
- ب- الرسائل و الأطروحات :
- 1) أمقران عبد العزيز ، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة الماجستير في القانون، فرع الإدارة و المالية، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2002 .
- 2) برحماني محفوظ، الإطار القانوني و التنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري أطروحة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2007.
- 3) زينب العمري، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي المذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر الحقوق كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة 2013/2014.
- 4) سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر تخصص إدارة مالية، جامعة زيان عاشور الجلفة 2016-2017.
- 5) سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص فرع قانون الأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة 2007/2008.
- 6) سليمان بوزكري، النظام القانوني لحقوق التسجيل في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة ،2، الجزائر، 2014.
- 7) عبد الحكيم بلوفي، ترشيد نظام الجباية العقارية - دراسة حالة الجزائر - ، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة بسكرة ، 2011-2012.
- 8) عطوي عبد الحكيم ، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2010.

9) قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص فرع قانون الاعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية 2007 / 2008.

10) محفوظ برحمانى، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، 2007.

11) محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين الشمس، القاهرة، 1996 .

12) يحيى بدايرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر بباتنة، الجزائر، 2012.

#### ج- الملتقيات و المحاضرات و المجلات :

1) قائي يوسف، محاضرات في مقياس المنزعات الجبائية، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، تخصص محاسبة وتدقيق، 2014-2015.

2) عبد الرزاق زاغز ووفاء شيعاوي، منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية المنعقد بجامعة قالمة، في 21 و 22 أفريل سنة 2008 .

3) بغني شريف، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر، مجلة القانون و العلوم السياسية، المجلد 08، العدد 01، 2022.

#### د- النصوص القانونية :

1) المادة 153، معدلة بموجب المادتين 49 من ق م لسنة 2011 و معدلة بموجب المادة 58 من م.ق لسنة 2017.

2) المادة 80 معدلة بموجب المواد 49 من ق.م لسنة 2007 و 42 من ق.م لسنة 2009 و 40 من ق.م لسنة 2012.

3) المادة 81 مكرر: محدثة بموجب المادة 50 من ق.م لسنة 2007 و معدلة بموجب المادتين 43 من ق.م لسنة 2009 و 21 و 28 من ق.م. لسنة 2016 و 48 من ق.م. لسنة 2017.

4) المادة 876 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

ثانيا: الأجنبية:

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

# قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
	البسمة
	الشكر و العرفان
	الإهداء
أ-هـ	مقدمة
<b>الفصل الأول : الاطار المفاهيمي للضريبة و المنازعات الضريبية</b>	
8	تمهيد
9	المبحث الأول : تطور مفهوم الضريبة و خصائصها
9	المطلب الأول : تطور مفهوم الضريبة
12	المطلب الثاني : خصائص الضريبة
16	المبحث الثاني : مفهوم المنازعات الضريبية و الطبيعة القانونية لها
16	المطلب الأول : مفهوم المنازعات الضريبية
19	المطلب الثاني : الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية
19	الفرع الأول : طبيعة المنازعة الضريبية
20	الفرع الثاني : طبيعة اجراء المنازعة الضريبية
21	الفرع الثالث : التكييف القانوني للمنازعة الضريبية .
23	الفرع الرابع : القضاء المختص في النظر الى المنازعات الضريبية و طبيعتها
25	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: طرق تسوية النزاعات الضريبية</b>	
27	تمهيد
28	المبحث الأول : تسوية النزاعات الضريبية أمام الإدارة
28	المطلب الأول : منازعات الوعاء الضريبي
28	الفرع الأول : التظلم الإداري
31	الفرع الثاني: اجراءات التحقيق و الفصل في الشكوى
34	المطلب الثاني : منازعات التحصيل الضريبي

34	الفرع الأول: السلطة المختصة بقبول التظلم في مجال التحصيل الضريبي
35	الفرع الثاني : الإعتراض على على سند المتابعة و طلب ايقاف التسديد
36	المطلب الثالث : المنازعات الضريبية أمام لجان الطعن
36	الفرع الأول : الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن
36	الفرع الثاني : إختصاصات لجان الطعن
38	الفرع الثالث : طبيعة الرأي الصادر عن اللجان الادارية للطعن
40	المبحث الثاني : تسوية النزاعات الضريبية أمام الجهات القضائية
40	المطلب الأول : رفع الدعوة الضريبية
40	الفرع الأول : الشروط الشكلية للدعوة الضريبية
43	الفرع الثاني : الشروط الموضوعية للدعوة الضريبية
44	المطلب الثاني : سير الخصومة
45	الفرع الأول : الإجراءات الخاصة بالتحقيق
45	الفرع الثاني : الفصل في النزاع
50	خلاصة الفصل
52	خاتمة
55	قائمة المصادر و المراجع
	قائمة المحتويات
	الملخص

## الملخص

تتناول الدراسة موضوع المنازعات الضريبية وطرق تسويتها أمام الإدارة والجهات القضائية في التشريع الجزائري التحليل المفصل للإجراءات الإدارية والقضائية المعتمدة لحل النزاعات المتعلقة بالضرائب، تركز الدراسة على الأطر القانونية والتنظيمية التي تحكم هذه المنازعات و تستعرض الدراسة آليات التسوية الودية أمام الإدارة و الجهات القضائية، بالإضافة إلى التحديات والممارسات العملية المرتبطة بتطبيق هذه الإجراءات، تهدف الدراسة إلى تقديم توصيات لتحسين نظام تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر.

**كلمات مفتاحية:** المنازعات الضريبية، التسوية الإدارية، التسوية القضائية.

## Summary

The study addresses the topic of tax disputes and their resolution methods before the administration and judicial authorities in Algerian legislation, providing a detailed analysis of the administrative and judicial procedures adopted to resolve tax-related disputes. The study focuses on the legal and regulatory frameworks governing these disputes and reviews the mechanisms of amicable settlement before the administration and judicial authorities, in addition to the challenges and practical practices associated with the implementation of these procedures. The study aims to provide recommendations for improving the tax dispute resolution system in Algeria.

**Keywords:** tax disputes, administrative resolution, judicial resolution.