

آلية الطعن الإداري الأولي في المنازعات الجبائية بالجزائر
قراءة تحليلية في واقع مديرية كبريات المؤسسات (2019-2023)
The Mechanism of Preliminary Administrative Appeal in Tax
Disputes in Algeria
An Analytical Study of the Reality of the Directorate large
Enterprises (2019-2023)

ط/د بن عطاء الله نبيلة *1، د/ قاسي فاطمة الزهراء *2

¹ جامعة البليدة 2 (الجزائر)، en.benatallah@univ-blida2.dz

² جامعة البليدة 2 (الجزائر)، f.kaci@univ-blida2.dz

تاريخ القبول: 2025-12-20

تاريخ الاستلام: 2025-11-16

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل لواقع الطعن الإداري الأولي في تسوية المنازعات الجبائية بالجزائر، من خلال دراسة ميدانية كمية ونوعية بمديرية كبريات المؤسسات خلال الفترة 2019-2023، ركز البحث على مدى قدرة هذه الآلية الإدارية على تحقيق العدالة الجبائية وتقليص حجم المنازعات في الواقع، مع الكشف عن أهم العراقيل الإجرائية والتنظيمية التي تحد من فعاليتها، حيث أظهرت النتائج أن الطعن الإداري الأولي رغم أهميته كضمانة قانونية للمكلفين، إلا أنه يعاني من تراكم الملفات غير المفصول فيها، بطء المعالجة ونقص الموارد البشرية، انتهت الدراسة بجملة من الاقتراحات أبرزها تفعيل نظام تفويض الإضاء، الرقمنة الكاملة للمسار الطعني والتدعيم بالموارد البشرية المتخصصة.

الكلمات المفتاحية: الطعن؛ المنازعات؛ المعالجة؛ تفويض؛ الرقمنة.

Abstract ABSTRACT:

This study aims to provide an analytical examination of the preliminary administrative appeal in the resolution of tax disputes in Algeria, based on qualitative and quantitative research at the Directorate of Large Enterprises between 2019 and 2023. It examines the mechanism's ability to ensure tax justice and reduce disputes, while identifying procedural and organizational obstacles. Results show file accumulation, slow processing, and human resource shortages study recommends despite quantitative performance improvements. The activating signature delegation, fully digitizing the appeal process, and strengthening specialized human resources to improve efficiency and fairness.

Keywords: Appeal ; Disputes; Processing; Delegation;. Digitization

1. مقدمة

تُعد المنازعات الجبائية إحدى الإشكالات الأساسية التي تواجه الإدارة الجبائية في الجزائر، لما تنطوي عليه من آثار مالية وإدارية تمسّ المردودية الجبائية والثقة بين المكلف بالضريبة والدولة. وقد جاء نظام الطعن الإداري الأولي كآلية وقائية وإصلاحية في آن واحد، لتكريس العدالة الجبائية من خلال معالجة الخلافات داخل الإطار الإداري قبل وصولها إلى القضاء.

وتزداد أهمية هذه الدراسة في ظل التطورات الحديثة التي شهدتها النظام الجبائي الجزائري بين 2019 و2023، خصوصاً في سياق الرقمنة وتعزيز الشفافية الإدارية. ومن هذا المنطلق، جاءت هذه الدراسة لتحليل فعالية هذه الآلية في الواقع العملي، من خلال تجربة مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بالمديرية العامة للضرائب خلال الفترة 2019-2023.

1.1 إشكالية الدراسة

تتمثل الإشكالية المحورية لهذه الدراسة فيما يلي:
إلى أي مدى تُعتبر آلية الطعن الإداري الأولى فعالة في تسوية المنازعات الجبائية بمديرية كبريات المؤسسات خلال الفترة (2019-2023)؟
وتتفرع عنها الأسئلة الفرعية الآتية:

- ✓ ما الإطار القانوني المنظم للطعن الإداري الأولي في النظام الجبائي الجزائري؟
- ✓ هل ساهم الطعن الإداري الأولي في تقليص حجم المنازعات الجبائية؟
- ✓ ما هي العراقيل العملية التي تحدّ من فعالية هذه الآلية داخل مديرية كبريات المؤسسات؟

2.1 فرضيات الدراسة

- ✓ ينظم القانون الإجراءات الجبائية للطعن الإداري الأولي في النظام الجبائي الجزائري من خلال جملة من المواد القانونية
- ✓ فعالية الطعن الإداري الأولي مرتبطة بكفاءة الإدارة المكلفة بمعالجته أكثر من ارتباطها بالإطار القانوني.
- ✓ تراكم الملفات وضعف في نسب المعالجة وعدم الفصل في الطعون يعود إلى ضعف التنظيم الإداري.

3.1 أهمية وأهداف الدراسة

- تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تسعى إلى تقييم فعالية نظام الطعن الإداري الأولي باعتباره أداة لتحقيق العدالة الجبائية وتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة، من خلال:
- تحليل الأداء الواقعي لمصالح المنازعات الجبائية لدى DGE.
 - تشخيص الاختلالات الإجرائية والتنظيمية المؤثرة على سرعة وكفاءة المعالجة.
 - اقتراح إصلاحات عملية لتحسين مردودية هذه الآلية في تسوية النزاعات.

2. المحور الأول: التأطير النظري والقانوني للطعن الأولي

تُعد المنازعات الجبائية في الجزائر جزءاً أساسياً من النظام الضريبي، حيث تنشأ غالباً من خلافات حول تقدير الضريبة أو تحصيلها (بن علي، 2020، ص. 113-114)؛ ويُشكل الطعن الإداري الأولي، المعروف أيضاً بـ "التظلم الإداري المسبق"، الخطوة الإلزامية الأولى لمعالجة هذه المنازعات، حيث يهدف إلى منح الإدارة الجبائية فرصة لمراجعة قراراتها، مما يعزز العدالة الضريبية ويقلل من اللجوء إلى القضاء (العمرى، 2019، ص. 117-118).

1.2 المفهوم القانوني للطعن الإداري الأولي:

الطعن الإداري الأولي هو إجراء إداري يتيح للمكلف بالضريبة فرصة الاعتراض على القرارات الصادرة من مصالح الإدارة الجبائية ذاتها قبل اللجوء إلى القضاء. تُعتبر هذه الآلية خط الدفاع الأول الذي يمكن من خلاله الوصول إلى حلول ودية وسريعة للمنازعات الضريبية دون إثقال كاهل المحاكم القضائية، مما يساهم في تسريع وتسوية النزاعات وتقليل التكاليف المالية والإدارية للطرفين (سعدي، 2018، ص. 56؛ رحمان، 2020، ص. 103؛ شابي وبن سديره، 2019، ص. 67).

ويُعد إجراءً إلزامياً يقدمه المكلف بالضريبة للاعتراض على قرار إداري جبائي موجه إلى الجهة الإدارية (المصدرة للقرار) عبد الحميد، 2019، ص. 88). وينظم القانون الإجراءات الجبائية الجزائي في المواد من 71 إلى 79 (قانون الإجراءات الجبائية، 2025) الطعن الإداري المسبق، حيث يُشترط تقديمه قبل اللجوء إلى القضاء، ويرتبط بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المواد من 217 إلى 231 التي تحدد آليات الرقابة والطعن (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2025). تؤكد قوانين المالية للسنوات 2017، 2019، 2021 على الحاجة لضبط المنازعات بالطرق الودية وتسهيل الولوج الرقمي للآلية (أحمد، 2021، ص. 34).

2.2 إجراءات الطعن الإداري الأولي

يحدد قانون الإجراءات الجبائية الإجراءات الشكلية للطعن الإداري الأولي التي يمكن تلخيصها كما يلي (بوضياف، 2020، ص. 45)

1.2.2 تقديم الشكوى :

يجب أن تكون مكتوبة ومفصلة مع إرفاق الوثائق الداعمة، ويُسمح بالشكاوي الجماعية في حالات محددة (زيدان، 2022، ص. 78).

2.2.2 الجهة المختصة :

تُوجه الشكوى إلى مسؤولي الضرائب، مثل مدير كبريات المؤسسات (DGE) أو المدير الولائي للضرائب (DIW)، ورؤساء مراكز الضرائب CDI، CPI (قاسمي، 2019، ص. 92).

3.2.2 آجال تقديم الطعن :

يقبل الطعن شكلاً إذا قُدم قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التالية لسنة التحصيل (حدادي، 2020، ص. 110). وتم تحديد آجال خاصة للطعون المتعلقة بالإشعارات الخاطئة، الاقتطاعات من المصدر، وطلبات استرجاع TVA (بلحاج، 2021، ص. 115؛ عمارة، 2023، ص. 40).

4.2.2 آجال الرد على الشكاوي :

وفقاً للمادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، ستة أشهر كحد أقصى للبت في الطعون لدى المدير الولائي، وأربع أشهر لمراكز الضرائب، وثمانية أشهر عند الحاجة لموافقة الإدارة المركزية (سليمان، 2018، ص. 62).

3.2 مراحل ما بعد الطعن الأولي:

قد تقبل الإدارة الطعن أو ترفضه، ومتى صدر قرار بالرفض أو انقضت آجال الرد، يمكن اللجوء إلى مراحل الطعن الأخرى (بن سالم، 2019، ص. 129؛ عثمان، 2020، ص. 75). وتشمل هذه المراحل اللجوء إلى:

1.3.2 لجان الطعن الولائية أو المركزية:

وفقاً للمادة 80 و81 و81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، تنقسم لجان الطعن إلى لجان ولائية ولجان مركزية حسب ما نص عليه القانون (قانون الإجراءات الجبائية، 2025، ص. 250-255). لجنة الطعن الولائية تتولى النظر في الطعون المقدمة ضد قرارات الإدارة الضريبية على المستوى الإقليمي، وتضم أعضاء من الإدارة وممثلين عن القطاعات المعنية، مع اختصاص بالفصل في الطعون وفق مبلغ الضريبة المتنازع عليها (بن سليمان، 2023، ص. 112). اللجنة المركزية هي أعلى درجة من لجان الطعن، تتعامل مع النزاعات الأكبر أو المعقدة، وتضم أعضاء ذوي كفاءة عالية لتقديم قرارات نهائية (البرغوثي، 2021، ص. 198). الإجراءات أمام هذه اللجان تتضمن تقديم الطعن كتابياً خلال الأجل القانوني، إرفاق المستندات، الاستماع للأطراف، وإجراء التحقيقات اللازمة في المواد المكررة، مما يضمن الفصل العادل والإداري في المنازعات الضريبية قبل اللجوء للقضاء. هذا النظام يهدف لتبسيط وتسريع تسوية المنازعات بالطرق الإدارية، مع المحافظة على حقوق المكلف والإدارة في إطار قانوني منظم (العمرى، 2020، ص. 67).

2.3.2 الطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة:

نظم المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري الطعن أمام المحكمة الإدارية، حيث يمكن للمكلفين الطعن في قرارات لجان الطعن والإدارة الجبائية خلال آجال تحددها القانون، مع ضمان مراجعة الأدلة وحق الدفاع الكامل (قانون الإجراءات الجبائية، 2025، ص. 270). أما المادة 83، فتختص بالطعن أمام مجلس الدولة، حيث يقتصر دور المجلس على الرقابة القانونية دون إعادة النظر في موضوع النزاع (قانون الإجراءات الجبائية، 2025، ص. 272-273).

3. المحور الثاني: تحليل لواقع فعالية الطعن الأولي لدى مديرية كبريات المؤسسات DGE (2019-2023)

يهدف هذا المحور إلى قراءة واقع فعالية الطعن الأولي لدى مديرية كبريات المؤسسات من خلال معطيات كمية ونوعية، تشمل تطور حجم الشكاوي، وتوزيعها حسب طبيعتها مصدرها، وأداء الإدارة في معالجتها، وطبيعة القرارات الصادرة، وقيمة الإعفاءات الممنوحة، وذلك عبر مؤشرين محوريين: مؤشر فعالية الطعن الإداري الأولي ومؤشر معدل التسوية الإدارية. ويُسعى من خلال هذه القراءة إلى تقييم مدى قدرة هذه الآلية على تحقيق التوازن بين متطلبات التحصيل وضمانات الحماية القانونية للمكلفين، في إطار تعزيز الثقة في النظام الجبائي.

1.3 دراسة حجم المنازعات الجبائية (الطعون) خلال فترة الدراسة

1.1.3 تطور حجم الكلي للمنازعات خلال فترة الدراسة

تُعد مراقبة تطور عدد الطعون المقدمة أمام الإدارة الجبائية مؤشراً أساسياً في قياس دينامية النزاع الضريبي. وتحت هذا المنظور، يهدف هذا المقطع إلى تحليل المسار الزمني لحجم المنازعات المودعة لدى مديرية كبريات المؤسسات (DGE) خلال الفترة الممتدة من 2019 إلى 2023، وذلك من خلال عرض سلسلة زمنية تُبرز الاتجاهات العامة وتغيرات الحجم السنوي للطعون، في إطار مقارنة كمية تمهيداً للاستنتاجات التحليلية.

الجدول(1) : الحجم الكلي للمنازعات الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (DGE) خلال ال فترة 2019-2023

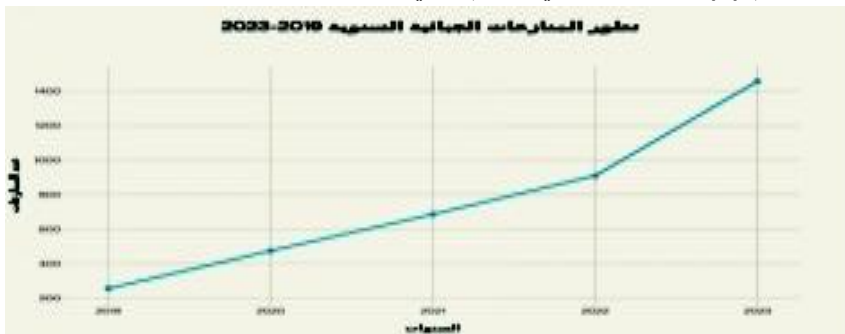
السنوات	2019	2020	2021	2022	2023
الحجم الكلي للمنازعات الجبائية	256	475	686	910	1456

المصدر1: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

تشير البيانات الواردة في الجداول التطور ملحوظ والنمو متسارع والقوي في الحجم الكلي للمنازعات الجبائية المسجلة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بين سنتي 2019 و2023. حيث انتقل من 265 ملفاً في 2019 إلى 1.456 ملفاً في 2023. هذا يعني تضاعف الحجم أكثر من 6 مرات تقريباً خلال ست سنوات فقط وهذا ما يظهره المنحنى البياني بوضوح في ادناه.

- ◆ في عام 2020، لوحظ قفزة واضحة إلى 475 منازعة، أي أن الحجم تقريباً تضاعف مقارنة بسنة 2019. وقد تكون هذه الزيادة مرتبطة بتغيرات في النظام الضريبي أو زيادة في عمليات الرقابة أو تداعيات اقتصادية مثل أزمة كوفيد-19 التي أثرت على الامتثال الضريبي.
- ◆ من 2020 إلى 2023، تتسارع وتيرة الارتفاع بشكل أكبر بكثير: 686 في 2021، ثم 910 في 2022، ليصل إلى 1,456 في 2023. هذا التسارع الثلاثي تقريباً في غضون أربع سنوات ينم عن مشكلات بنيوية أعمق؛ منها تعقد الملفات الضريبية، تكثيف عمليات التفتيش، أو ضعف آليات التصالح والحلول البديلة للنزاعات.

الرسم (1): المنحنى البياني للحجم الكلي للمنازعات الجبائية 2019-2023



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

2.1.3 التطور حجم المنازعات حسب الآجال خلال فترة الدراسة

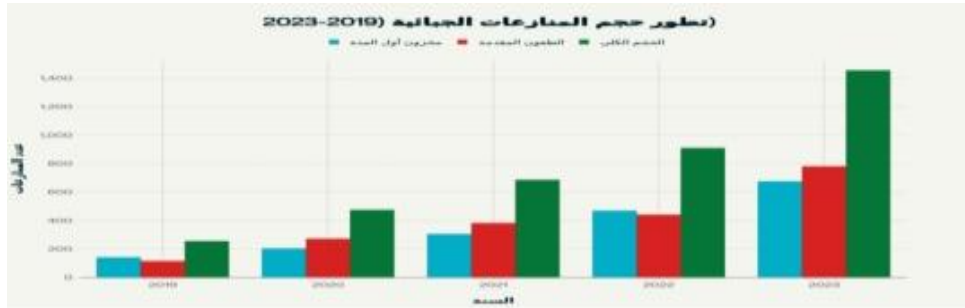
إن زيادة حجم المنازعات الكلي من سنة لأخرى قد ينتج عن تراكم الملفات العالقة منذ سنوات سابقة، أو بسبب تصاعد التدفقات الجديدة. وهذا يتطلب الانتقال لتحليل تفصيلي يوضح بدقة طبيعة هذا التطور.

الجدول رقم 02 تطور الحجم الكلي للمنازعات حسب الآجال خلال فترة الدراسة

السنة	2019	2020	2021	2022	2023
المخزون في بداية السنة	141	203	304	469	675
المنازعات المقدمة خلال السنة	115	272	382	441	781
الحجم الكلي للمنازعات الجبائية	256	475	686	910	1456

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

الرسم (2): تطور الحجم الكلي للمنازعات حسب الآجال خلال فترة الدراسة



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

تتيح الإحصائيات المبينة في الجدول اعلاه والرسم البياني ادناه فرصة لفهم ديناميكيات تطور ملفات المنازعات الجبائية في مديرية كبريات المؤسسات خلال السنوات الأخيرة، مع التركيز على تطور حجم المخزون غير المعالج "مخزون أول السنة" وعدد المنازعات الجديدة المسجلة سنة بعد سنة.

فيما يخص تطور المخزون أول السنة "غير المعالج" من المنازعات الجبائية:

لاحظ تسارع واضح في حجم الملفات غير المعالجة، ابتداء من سنة 2019 حيث قفز العدد من 203 ملف في 2020 إلى 675 ملف في 2023 أي أكثر من ثلاثة أضعاف في 4 سنوات. هذه الزيادة تقوq بكثير الزيادة الطبيعية في حجم العمل، وتشير إلى ضعف كفاءة الدوائر المعنية في تصفية المخزون المتراكم.

حيث شهد المخزون غير المعالج في بداية كل سنة تطور مستمر و متزايد اين بلغت نسبة نموه كل سنة بين 43.97% و 54%. وبين 42.74% و 52% من الحجم الكلي للشكاوى خلال فترة الدراسة.

هذا يعني أن نصف العبء الإداري تقريبا يأتي من القضايا المتراكمة من السنوات السابقة. وهذا ما يبينه الرسم البياني المبين اعلاه.

هذا التراكم يشير ايضا إلى بطء معالجة الطعون من طرف الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى تأخير في تسوية المنازعات وزيادة العبء الإداري.

وحسب تصريحات المسؤولين على المستوى المركزي. يرجع هذا التراكم والبطء في معالجة الطعون الى مجموعة من العوامل التنظيمية والهيكلية، أوله يتعلق بالطبيعة المعقدة لملفات الطعون المقدمة، حيث تتضمن هذه الملفات قضايا مالية ومحاسبية متشعبة تتطلب وقتاً وجهداً كبيرين للفصل فيها بما يتجاوز الآجال القانونية المحددة. أما السبب الثاني، فيرتبط بـ **الطعون المودعة خلال الفصل الأخير من السنة، خاصة في شهر ديسمبر، إذ تكون هذه الملفات قيد الدراسة ولم تُستكمل إجراءاتها عند غلق السنة المالية، فتُرحّل تلقائياً إلى السنة الموالية. ويضاف إلى ذلك العامل البشري، إذ تعاني مصالح الطعن الأولي من نقص في عدد الإطارات الإدارية المؤهلة لمعالجة هذا الكم الهائل من الطعون، مما يؤدي إلى بطء في وتيرة المعالجة وتراكم الملفات غير المفصول فيها. ومن ثم، فإن تراكم المخزون في بداية كل سنة يُعد نتيجة مباشرة لتداخل هذه العوامل مجتمعة، وهذا ما يؤكد ان التزايد المتسارع كل سنة يُعد مؤشراً على وجود عجز إداري، سواء من حيث الموارد البشرية، أو الإجراءات الإدارية، أو الأدوات التقنية المستخدمة في تسوية المنازعات.

اما بالنسبة لعدد الشكاوي المسجلة كل سنة

عرف هو ايضا تسارع حاد في عدد الشكايات الواردة، حيث شهدت سنة 2020 قفزة كمية غير مسبوقة في عدد المنازعات الواردة بنسبة زيادة تقدر بـ 136.5%، ثم استمر الارتفاع في السنوات اللاحقة، مع تسارع جديد في 2023 بنسبة 77%.

3.1.3 تطور حجم المنازعات حسب نوعها ومصدرها خلال فترة الدراسة:

من خلال ما سبق، يتحتم علينا الانتقال إلى مستوى تحليلي أعمق لتطور حجم المنازعات، وذلك عبر تشريح الواقع الكمي حسب نوع المنازعة ومصدرها. ففهم طبيعة القضايا المسجلة (سواء أكانت ناجمة عن خطأ مادي أو توظيف مزدوج، أو نتيجة فحص محاسبي، أو بسبب مطالبة باسترجاع مبالغ أو تحصيل فائض دفع)، يُمكن من الكشف عن الاتجاهات الحقيقية للسياسة الجبائية، ويُسهّم في توجيه تدخلات الإدارة الضريبية نحو الأسباب الفعلية التي تثقل كاهل الجهاز الإداري.

الجدول رقم (03) : تطور حجم المنازعات حسب نوعها ومصدرها

السنة	نوع المنازعة	المخزون في بداية السنة (منازعات غير معالجة)	المنازعات المقدمة خلال السنة	الحجم الكلي للمنازعات
2019	تسوية/تصحيح	29	49	43
	فائض الدفع	5	0	5
	خطأ مادي/ توظيف مزدوج	78	54	132
	فحص المحاسبة	18	0	53
	استرجاع	11	12	23
	الإجمالي	141	115	256
2020	تسوية/تصحيح	33	41	74
	فائض دفع	5	0	5

خطأ مادي/توظيف مزدوج	106	212	318
فحص المحاسبة	40	0	40
استرجاع/تحصيل	19	19	19
الإجمالي	203	272	475
تسوية/تصحيح	43	45	88
فائض الدفع	5	47	52
خطأ مادي/توظيف مزدوج	171	198	369
فحص المحاسبة	53	28	81
استرجاع	32	64	96
الإجمالي	304	382	686
تسوية/تصحيح	65	23	88
فائض الدفع	40	20	60
خطأ مادي أو توظيف مزدوج	251	268	519
فحص المحاسبة	64	32	96
استرجاع	49	98	147
الإجمالي	469	441	910
تسوية/تصحيح	70	35	105
فائض دفع	41	27	68
خطأ مادي/توظيف مزدوج	372	487	859
فحص محاسبة	75	31	106
استرجاع/تحصيل	117	201	318
الإجمالي	675	781	1,456

2021

2022

2023

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

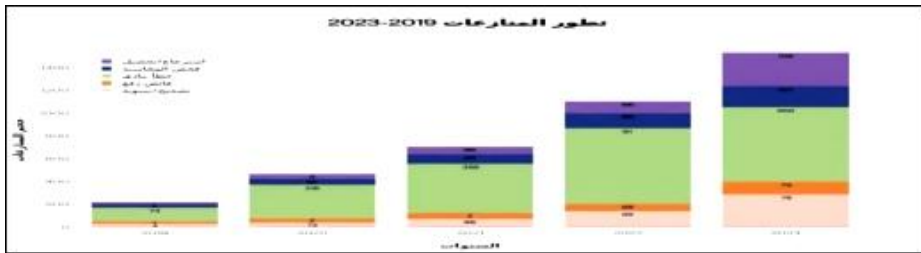
تفسير تطور حجم الكلي للطعون حسب مصادرها خلال فترة الدراسة (2019-2023):

بناءً على معطيات الجدول والرسم المبين علاه يمكن تقديم تحليلاً علمياً عن كل مصدر رئيسي للطعون الضريبية وتطوره خلال السنوات الخمس:

حيث يظهر توزيع الحجم الكلي للشكاوى حسب مصادرها. هيمنة واضحة للنزاعات الناتجة عن الأخطاء المادية والتوظيف المزدوج على امتداد السنوات المدروسة، حيث بلغت نسبة هذه الفئة 46,95% من مجموع القضايا المسجلة في سنة 2019، أي ما يعادل 39 شكوى من أصل العدد الكلي. وفي سنة 2020، ارتفعت هذه النسبة بشكل ملحوظ لتصل إلى 77,94%، ورغم انخفاض النسبة في سنة 2021 إلى 51,83%، أي

ما يعادل 198 شكوى، فقد ظلت الأخطاء المادية والتوظيف المزدوج المصدر الرئيسي للنزاعات. واستمر هذا الاتجاه في سنة 2022، حيث مثلت هذه الفئة 61% من مجموع الشكاوي المسجلة، أي ما يعادل 268 شكوى، مما يدل على استمرارية المشاكل التقنية و اجرائية وهذا ما يتجلى بوضوح في الرسم البياني المفصل التالي.

الرسم رقم (03): تطور الحجم الكلي للطعون حسب مصادرها خلال فترة (2019-2023)

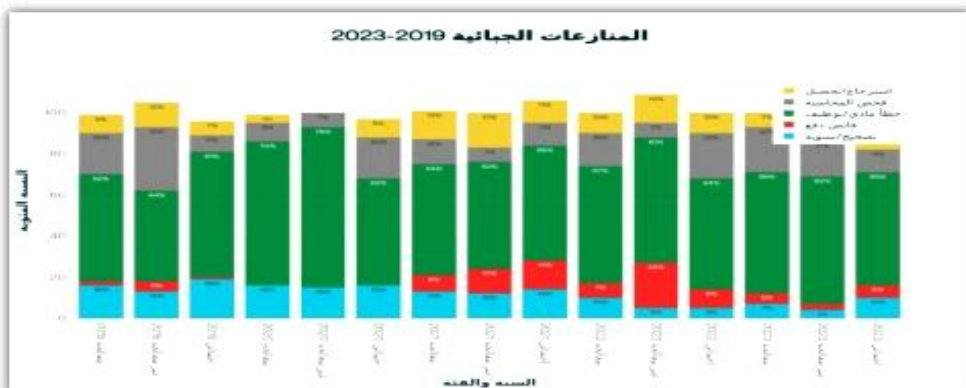


المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

أن **الأخطاء المادية والتوظيف المزدوج** أصبحت مصدراً رئيسياً للمنازعات، خاصة خلال طول فترة الدراسة إذ تشير بيانات الرسم البياني أدناه إلى أن نسبة كبيرة من مخزون أول المدة من المنازعات تعود إلى الأخطاء المادية والتوظيف المزدوج. هذا الأمر يعكس تراكم هذه الأنواع من المنازعات سنة بعد سنة، ويجعلها دائمة الحضور في بداية كل فترة مالية كمشكلات لم يتم تسويتها مسبقاً

ايضا عند فحص المنازعات الجديدة التي تم تقديمها خلال السنة، يلاحظ أيضاً أن الأخطاء المادية والتوظيف المزدوج تشكل نسبة مرتفعة من مجموع الشكاوي المسجلة. هذا يعني أن هذه المصادر ليست فقط متكررة بصفة تراكمية في المخزون، بل إنها كذلك السبب الأول في ظهور منازعات جديدة كل سنة، مما يفسر استمرار تصدرها لقائمة المنازعات.

الرسم رقم (04): تطور حجم الطعون حسب اجالها ومصادرها خلال فترة (2019-2023)



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

2.3 معالجة الطعون خلال فترة الدراسة:

تتمثل معالجة الطعون مرحلة محورية في اختبار فعالية الآليات الإدارية للتسوية. حيث تُقاس كفاءة الآلية الإدارية بمدى قدرتها على الفصل في الشكاوي في آجال معقولة، وبشكل عادل وشفاف. وتحت هذا المنظور، تُعد هذه المرحلة حاسمة في توجيه مسار النزاع، إما نحو التسوية الودية التي تحفظ حقوق الخاضع وتحترم التزامات الخزينة، أو نحو التصعيد القضائي الذي يستغرق وقتاً أطول ويُثقل منظومة العدالة. وعليه، فإن تحليل أداء معالجة الطعون يُعد مؤشراً محورياً لتقييم جودة الحكامة الجبائية داخل مديرية كبريات المؤسسات خلال الفترة 2019-2023.

1.2.3 التطور حجم الطعون المعالجة والغير معالجة خلال فترة الدراسة:

يُعنى هذا الجزء بعرض تطور عدد الطعون التي تم الفصل فيها إدارياً مقابل تلك التي لا تزال قيد الدراسة أو معلقة، وذلك على امتداد السنوات الخمس محل التحليل، انطلاقاً من منهجية إحصائية تُسهم في تقييم القدرة الاستيعابية لهيكل المعالجة الإدارية.

الجدول رقم (04): التطور حجم الطعون المعالجة والغير معالجة

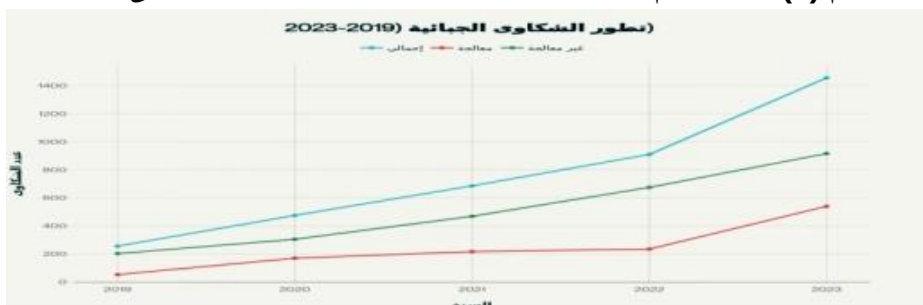
السنة	2019	2020	2021	2022	2023
العدد الإجمالي للشكاوى (الحجم الكلي)	256	475	686	910	1.456
حجم الشكاوي المعالجة	53	170	217	235	540
حجم الشكاوي التي لم يتم معالجتها خلال السنة	203	305	469	675	916

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

من خلال تحليل معطيات الجدول تبين انه هناك اتجاه تصاعدي واضح في حجم الشكاوي المعالجة وحجم الشكاوي التي لم يتم معالجتها خلال طول فترة الدراسة.

حيث ان عدد لطعون المعالجة ارتفع من 53 إلى 540، أي تضاعف عشر مرات تقريباً، غير أنّ وتيرة المعالجة بقيت أقل من وتيرة تزايد الطعون المقدمة، مما جعل نسبة المعالجة مع ان سنة 2023 تعتبر السنة الأكثر نشاطاً من حيث الكمّ، حيث سجّل أعلى عدد من الطعون المسجلة وأعلى عدد من الملفات المعالجة مما قد يدل على تحسّن في قدرات مصالح المنازعات الجبائية.

الرسم (5): تطور حجم المنازعات المعالجة وغير المعالجة من 2019 إلى 2023



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

القراءة التحليلية للرسم البياني والتي تبين ان حجم الشكاوي المعالجة (الخط الأحمر) شهد تحسناً تدريجياً لكنه يبقى أقل بكثير من الحجم الكلي، إذ انتقل من 53 شكوى معالجة في 2019 إلى 540 في 2023. كذلك حجم الشكاوي غير المعالجة (الخط الأخضر): يتبع بدوره منحني تصاعدياً خطيراً، إذ انتقل من 203 في 2019 حتى 916 في 2023.

الفجوة المتزايدة بين الشكاوي المعالجة وغير المعالجة المبينة في المنحنى توضح تراكمًا سنويًا وعدم قدرة الجهاز الاداري في التحكم والفصل في الشكاوي المقدمة. وحسب تصريحات مسؤولي المديرية الفرعية للمنازعات يعود ذلك لعدة اسباب اهمها نقص العامل البشري مقارنة بحجم المنازعات. كذلك طبيعة الملفات المعقدة بالإضافة الى سبب مهم وهو مركزية القرار وعدم استخدام نظام تفويض التوقيع حيث انه لم يتم معالجة أيطعن نزاعي بالاعتماد على هاته الالية وهذا ما يعكس المركزية المطلقة للقرار التي تُعتبر من العوامل الهيكلية التي تعرقل سرعة معالجة الشكاوي الضريبية.

بالرغم من التحسن الملحوظ في عدد الشكاوي المعالجة، من 53 شكوى معالجة في 2019 إلى 540 في 2023، أي أزيد من عشرة أضعاف خلال الفترة. إلا أن هذا التطور لا يزال غير كاف لسد الفجوة، مما يلزم إجراء إصلاحات جذرية لتحسين سرعة وكفاءة المعالجة والحد من التراكم السنوي.

2.2.3 مؤشر فعالية الطعن الإداري الأولي:

يُمثل هذا المؤشر النسبة بين عدد الشكاوي المعالجة والحجم الكلي للشكاوى في نفس السنة، ويُعد مؤشراً كمياً على كفاءة الأداء الإداري. ويُستخدم لتقييم قدرة المديرية على تفادي تراكم الملفات، وضمان الانسيابية في معالجة النزاعات قبل اللجوء إلى القضاء، في إطار تعزيز مبدأ فعالية الإدارة.

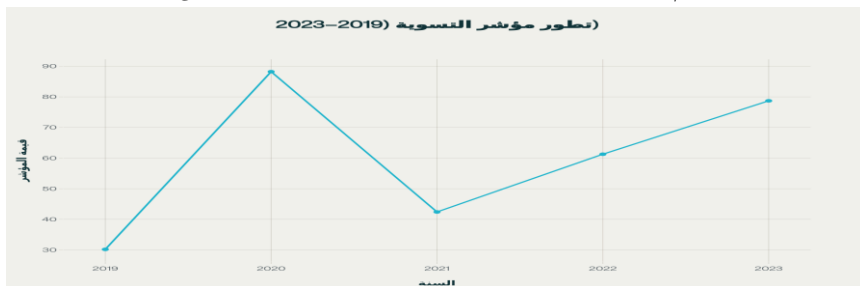
الجدول رقم 05: تطور مؤشر الفعالية خلال فترة الدراسة

السنة	2019	2020	2021	2022	2023.
نسبة الشكاوي المعالجة بالنسبة للحجم الكلي للشكاوى	20.7%	35.8%	31.6%	25.8%	37.1%

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديريةية الفرعية للمنازعات الجبائية

نسبة الشكاوي المعالجة في السنوات الأولى 2020/2019 شهدت تحسن سنة بعد سنة، حيث انتقلت من 20.7% إلى 35.8%، ثم تراجعت قليلاً في 2021 إلى 31.6%. وستمر هذا التراجع الى سنة 2022 لتسجل نسبة 25.8%، ثم ارتفعت بشكل لافت في 2023 لتصل إلى 37.1%.. بالرغم من التذبذب في نسب المعالجة ما يلاحظ أن الإدارة نجحت في رفع النسبة بشكل واضح في 2020، بعد ان سجلت انخفاض نسبة سنة 2019 إلا أن الزيادة المستمرة في الحجم الكلي للشكاوى أدى إلى تقليص نسب المعالجة في السنوات اللاحقة 2022/2021، مع ذلك في سنة 2023، وبالرغم من الارتفاع الكبير في الشكاوي، ارتفعت النسبة المعالجة من جديد لتبلغ 37.1%، مما قد يعكس تحسن نسبي في الفعالية وكفاءة الاداء الاداري مع استمرار التحدي أمام الإدارة لملاحقة النمو في الطعون المقدمة.

الشكل رقم 06: تطور مؤشر الفعالية خلال فترة 2019 إلى 2023



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

3.2.3- طبيعة القرارات المتخذة للشكاوى المعالجة خلال فترة الدراسة

تُشكل طبيعة القرارات الإدارية الصادرة في إطار الطعن الأولي مؤشراً على ميل الإدارة إما نحو التصالح أو التمسك بالموقف الأصلي. ويُقدّم في هذا السياق توزيع كمي للقرارات حسب تصنيفاتها القانونية، قبول كلي، قبول جزئي، ورفض، بهدف تحليل النسق. السائد في اتخاذ القرار الإداري وقراءة ديناميكيات التسوية الودية من خلال دراسة وتحليل المعطيات التالية:

الجدول رقم (06): طبيعة القرارات المتخذة للشكاوى المعالجة:

السنة	2019	2020	2021	2022	2023
القبول الكامل	8	149	71	115	433
القبول الجزئي	8	01	21	29	19
الرفض	37	20	125	91	88
حجم الكلي الشكاوي المعالجة	53	170	217	235	540

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

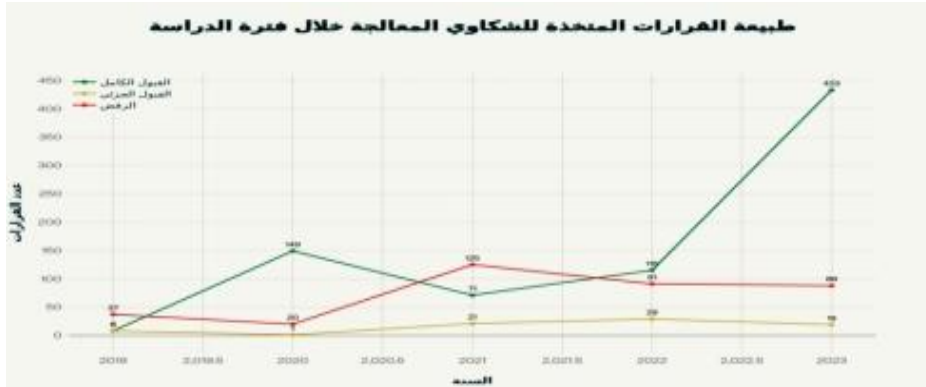
في سنة 2019: بلغت نسبة الشكاوي التي تم رفضها 69.81%، مع وجود 3 قرارات رفض شكلية، يظهر هذا بشكل واضح في عدد قرارات الرفض (37) مقارنة بإجمالي الشكاوي المعالجة (53) مع قبول محدود (8 قبول كامل و 8 قبول جزئي).

أما بالنسبة لسنة 2020: سجلت نسبة مرتفعة جداً لقرارات القبول الكلي بنسبة 87.65%، إذ بلغ عدد قرارات القبول الكامل 149 من بين 170 شكوى معالجة، مع رفض قليل (20) وقبول جزئي ضئيل جداً. فيما يخص سنة 2021: شهدت قبولاً كلياً بلغ 71 قراراً وبنسبة 32.72 %، يعود ذلك لعدد كبير من الشكاوي التي نشأت عن أخطاء مادية أو تداخلات ضريبية (43)، بينما بلغ عدد الشكاوي الكلي المعالج 217 مع رفض 125 وقبول جزئي 21 قراراً.

سنة 2022: استمرت نسبة القبول الكلي في الارتفاع إلى 115 قراراً من أصل 235 شكوى، مع بقاء 91 رفضاً و 29 قبولاً جزئياً.

سنة 2023: بلغت نسبة الشكاوي المتعلقة بالأخطاء المادية والتدخل الضريبي 76% من الشكاوي المعالجة (409 من 540) وتمثل 48% من إجمالي الشكاوي المقدمة. وبلغت قرارات القبول الكامل 433 قراراً، منها 365 نتيجة أخطاء مادية والتوظيف المزدوج، أي 84% من مجموع القرارات المقبولة.

الرسم (7): منحني تطور قرارات الطعون من 2019 إلى 2023



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

4.2.3 مؤشر معدل التسوية الإدارية

يعد مؤشر معدل التسوية الإدارية أداة تقييم نوعية لجودة القرارات الإدارية في التعامل مع الشكاوي، ويعكس قدرة الإدارة على الاستجابة الموضوعية للطعون وتحقيق العدالة الضريبية من خلال التسوية الودية.

الجدول رقم 07 تطور مؤشر معدل التسوية الإدارية خلال فترة 2023-2019

السنة	2019	2020	2021	2022	2023
عدد الشكاوي المقبولة (كلياً وجزئياً)	16	150	92	144	452
حجم الكلي للشكاوى المعالجة	53	170	217	235	540
عدد الشكاوي المقبولة (كلياً وجزئياً) ÷ حجم الكلي للشكاوى المعالجة * 100	30.19%	88.23%	42.41%	61.27%	78.71%

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

يُعرف مؤشر معدل التسوية الإدارية بأنه النسبة بين عدد الشكاوي المقبولة كلياً أو جزئياً إلى مجموع الشكاوي التي تم الفصل فيها إدارياً. ويُحسب باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{مؤشر معدل التسوية} = (\text{عدد الشكاوي المقبولة كلياً أو جزئياً} / \text{إجمالي الشكاوي المعالجة} * 100)$$

حيث اظهر هذا المؤشر تغيرات ملحوظة بين 2019 و 2023، تعكس تقلبات في فعالية الإدارة في تسوية الشكاوي:

تحليل تطور المؤشر

سجل المؤشر تقلبات واضحة خلال السنوات الخمس، مع ارتفاع ملحوظ في 2023 مقارنة بالسنوات السابقة، مما يشير إلى تكثيف النشاط المؤسسي في هذه السنة.

- ❖ في 2019، سجل معدل تسوية بنسبة 30.19%، مما يعكس مرحلة انخفاض في استجابة الإدارة،
- ❖ ارتفع المؤشر بشكل ملحوظ في 2020 إلى 88.23%، ما يشير إلى تحسين كبير في كفاءة المعالجة،
- ❖ شهد 2021 تراجعاً حاداً إلى 42.41%، رغم ارتفاع عدد الشكاوي، مما يوحي بضعف الاستجابة أو تشدد في المواقف الإدارية.
- ❖ في 2022، عاد المؤشر إلى الارتفاع بوصوله إلى 61.27%، ما يدل على تحسن جزئي في أداء التسوية.
- ❖ أما في 2023، فقد سجل أعلى مستوى في السلسلة بـ 78.71%، ما يعكس تطوراً إيجابياً في الآلية الإدارية وربما اعتماد سياسات تسوية أكثر تعاوناً.

3.3 تطور قيمة الإعفاءات الممنوحة خلال فترة الدراسة:

تعد الإعفاءات الضريبية الناتجة عن قرارات القبول دليلاً مادياً على أثر الطعن في تصحيح الحقوق المستحقة. ويعني هذا الجزء بعرض تطور القيمة المالية للإعفاءات الممنوحة سنوياً نتيجة معالجة الطعون، وذلك من خلال بيانات كمية تمكن من قياس الأثر المالي للآلية الإدارية وانعكاساتها على التوازن الضريبي.

الجدول رقم 8 تطور قيمة الإعفاءات الممنوحة خلال فترة (2019-2023) الوحدة: كيلو دج

السنة	2019	2020	2021	2022	2023
مبالغ الشكاوي موضوع النزاع	7 730 743	9 302 351	17 938 699	17 071 484	29 451 283
المبالغ الإعفاءات الممنوحة	1 233 412	4 683 158	3 676 501	9 586 039	10 633 630
نسبة الإعفاءات الممنوحة	15.95%	50.34%	20.46%	56.15%	36.17%

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

يوضح الجدول المبين اعلاه والمنحنى البياني ادناه تطور المبلغ الكلي للشكاوي والمبالغ الإعفاءات الممنوحة خلال الفترة من 2019 إلى 2023. سجل المبلغ الكلي للشكاوي نمواً ملحوظاً، حيث ارتفع من 7.7 مليار سنتيم في 2019 إلى 29.4 مليار سنتيم في 2023، مع تسارع في وتيرة النمو بعد 2020. أما المبالغ الإعفاءات الممنوحة، فقد عرفت تطوراً من 1.2 مليار سنتيم في 2019 إلى 10.6 مليار سنتيم في 2023، مع تقلبات، أبرزها الانخفاض بين 2020 و 2021 ثم الصعود القوي حتى 2023. وايضا بلغت قيمة الإعفاءات الممنوحة كنسبة من إجمالي قيمة الشكاوي 15.95% في سنة 2019، وارتفعت إلى 50.34% في 2020، ثم انخفضت إلى 20.46% في 2021، قبل أن تعاود الارتفاع إلى 56.15% في 2022، ثم تتخفّض مجدداً إلى 36.17% في 2023. التقلب في نسبة المبالغ المعفاة يدل على اختلاف طبيعة وشدة الشكاوي المقبولة من حيث القيمة المالية. وان أغلبها. ان لم نقل كل الشكاوي المقبولة قيمتها المالية اقل من الشكاوي المتبقية كما هو مبين في المنحنى وهذا يؤكد ان اغلب الشكاوي التي لم يتم معالجتها بعد هي معقدة وذات قيمة مالية معتبرة.

الرسم (8): تطور قيمة الاعفاءات الممنوحة خلال فترة (2019-2023)



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

4-الخاتمة

تُظهر الدراسة أن التظلم الإداري المسبق لا يزال يُعدّ أداة أساسية في تسوية النزاعات الضريبية، لكن فعاليته تبقى محدودة أمام التضخم في عدد التظلمات وتفاوت في نتائج التسويات. ورغم التحسن الملحوظ في 2022 و 2023، فإن مرحلة التظلم الأولي تُعاني من تحديات هيكلية، تتعلق بالضغط، البطء، مركزية القرار ايضاً هيمنة النزاعات الناتجة عن الأخطاء المادية والتوظيف المزدوج وهذا ما ياكّد احتياج الإدارة إلى تبني إصلاحات عميقة، تُواكب التحول الرقمي، وتعزز من اللامركزية، وتُكرّس مبدأ الكفاءة والعدالة، لتحويل التظلم من أداة شكائية إلى مرحلة حقيقية لبناء الثقة وتوطيد العدالة الضريبية حيث توصلنا من خلال هاته الورقة البحثية الى ما يلي:

4-1- النتائج المتوصل إليها

- ✓ ارتفاع غير مسبوق في حجم المنازعات الجبائية خلال الفترة الدراسة يدل على تحديات هيكلية، تنظيمية وإجرائية، أهمها قلة الموارد البشرية، وبطء الإجراءات القانونية، وعدم احترام الآجال.
- ✓ هيمنة النزاعات الناتجة عن الأخطاء المادية والتوظيف المزدوج والناشئة أغلبها عن تقنية وإجرائية
- ✓ ضعف في نسب المعالجة رغم تحسن الأداء الكمي ولكن ليس بالسرعة الكافية لمواكبة التضخم في أعداد الطعون.
- ✓ الممارسات الإدارية المرتكزة على المركزية المطلقة وغياب تفعيل نظام تفويض تُعتبر من العوامل الهيكلية التي تعرقل سرعة معالجة الشكاوي الضريبية
- ✓ تحسن نسبي في الفعالية وكفاءة الأداء الإداري خلال فترة الدراسة حسب مؤشر الفعالية مع استمرار التحدي أمام الإدارة لملاحقة النمو في الطعون المقدمة.
- ✓ مؤشر معدل التسوية الودية يعكس تحسناً مستمرا في أداء الإدارة الضريبية بعد فترة من التراجع
- ✓ تفاوت واضح في نسب الإعفاءات المالية الممنوحة نتيجة اختلاف طبيعة الملفات.

4-2- الاقتراحات

- ✓ تقييم معمق لمسببات ارتفاع الشكاوي ودراسة سبل تعزيز كفاءة الإدارات المعنية، إضافة إلى تفعيل مبادرات أخرى للحد من الطعون عند المنبع
- ✓ مراجعة التصميم التقني والإجرائي للمنظومة الجبائية لتفادي الأخطاء المادية والإدخال المزدوج، ولضمان دقة البيانات من المصدر.
- ✓ تفويض التوقيع في مصالح المديرين لتمكين اتخاذ قرارات التسوية دون انتظار التجميع المركزي، مما يُسرّع من وتيرة المعالجة
- ✓ تعزيز الموارد البشرية في مصالح التحليل والتحكيم، وتكثيف التكوين في مجالات التقييم، القانون الضريبي، والرقمنة
- ✓ اعتماد مبادرات وقائية للحد من الطعون عند المنبع، من خلال تحسين شفافية الإجراءات، وتوعية المكلفين بحقوقهم والتزاماتهم.
- ✓ تعزيز الرقمنة الشاملة لمسار التظلم، مع ضمان التتبع الإلكتروني والشفافية في المعالجة، دون الاعتماد على أنظمة تقنية تُؤدّ أخطاء جديدة..
- ✓ تحيين النصوص القانونية لتبسيط الإجراءات وتسقيف آجال البث في الطعون الجبائية.

المراجع

الكتب

البرغوثي، م. (2021). إجراءات المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، (الطبعة الثانية)، الجزائر : الفجر للنشر.

الأطروحات

-رحماني، حسبية". (2020) خصوصية الطعن الإداري في المنازعة الجبائية"، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر.

المقالات

- أحمد، م. (2021). تسوية المنازعات الضريبية بالطرق الودية وتسهيل الولوج الرقمي. مجلة العلوم، 12(1)، 40-30، الجزائر.
- بلحاج، ر. (2021). الرقابة على الشعارات الخاطئة في النظام الضريبي. مجلة المحاكم والضرائب، 8(3)، 120-110، الجزائر.
- بن سليمان، ع. (2023). دور لجان الطعن في المنازعات الضريبية. مجلة القانون والدارة، 22(4)، 120-110، الجزائر.
- بن سليمان، ع. (2020). بين القانون والدارة: تسوية المنازعات الضريبية. مجلة العلوم القانونية والمالية، 18(1)، 75-60، الجزائر.
- بن سديرة، ع.، شابي، م. (2019). الطعن الداري في منازعات الضرائب المباشرة. المجلة الجزائرية للقانون العام، 15، 15-1، الجزائر.
- رحماني، ح. (2020). دور الطعن الداري في تسوية المنازعات الضريبية. مجلة القانون والمالية، 14(2)، 110-100، الجزائر.
- رحماني، ح. (2020). خصوصية الطعن الداري في المنازعة الجبائية. مجلة جامعة كلية الحقوق، الجزائر.
- سعدي، س. (2018). الطعن الداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي. مجلة العلوم، 29(2)، 1-10، الجزائر.
- سليمان، ع. (2018). آجال الرد على الشكاوي الضريبية في قانون الإجراءات الجبائية. مجلة الدارة، 7(2)، 70-60، الجزائر.
- قاسمي، ن. (2019). الجهة المختصة بنظر الطعون الإدارية في النظام الجزائري. مجلة الشريعة والقانون، 85-95، 9(2) الجزائر.
- مراد، ي. (2021). الطعن القضائي في المنازعات الجبائية. مجلة الدراسات القضائية، 85-95، 8(1) الجزائر.
- بن سديرة، ع.، شابي، م. (2019). دراسة تحليلية للإجراءات الضريبية في الجزائر. مجلة القانون، 35-45، 6(3) الجزائر.
- زيدان، ز. (2022). الشكاوي الجماعية في النظام الضريبي الجزائري. مجلة البحوث القانونية، 11(3)، 85-75، الجزائر.
- عمر، ع. (2023). نظام استرجاع TVA في التشريع الجزائري. مجلة المالية العامة، 35-، 16(4)، 45، الجزائر.
- الهادي، أ. (2025). التظلم الضريبي المسبق كشرط لقبول الطعن القضائي. مجلة القانون والاقتصاد، 1-15، 11(1) الجزائر.
- المواد القانونية
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2025). قانون الاجراءات الجبائية. الجريدة الرسمية، العدد 90، الجزائر.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2025). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجريدة الرسمية، العدد 90، الجزائر.