



جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييرج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية، وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبتين: - أمال بولفراخ

- إيمان بولفراخ

بغنوان:

دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية
(دراسة ميدانية لعينة من أعوان الرقابة الجبائية لولاية برج بوعرييرج)

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	مساعد ا	محبوب بوقرة
مشرفا	محاضر ا	سامي زيادي
مناقشا	محاضر ا	بزة صالح

السنة الجامعية: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

١٤٣٨ هـ

الإهداء

إلى من بسمتها غايتنا وما تحت لأقدامها جنتنا، إلى من جرعت الكأس فارغا لتسقيننا قطرة حب، إلى من حملتنا في بطنها وسقتنا من صدرها وأسكنتنا قلبها فغمرتنا بحبها.

أمي الحبيبة

إلى درعنا الذي به نحتمي وبالحياة به أفندينا والذي شق لنا درب العلم والتعلم، إلى أروع من جسد الحب بكل معانيه، فكان السند والعطاء، قدم لنا الكثير من صور الصبر والأمل والمحبة.

أبي الحبيب

إلى من قاسمونا حلوة الحياة ومرها أخواتنا " حياة وآية ونور الهدى " وإلى جدتنا الغالية "مباركة" إلى أحسن من عرفنا بهم القدر والذين نشهد بأنهم نعم الصديقات " تسعديت، دنيا، نعيمة، قمر، ليلى".

وإلى من يذكرهم القلب قبل أن يكتبهم القلم

بكل الحب والوفاء وبارق كلمات الشكر نهديكم هذا العمل المتواضع.

شكر وعرهان

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ومجدك على ما أنعمت علينا من نعم لا تحصى منها
توفيقك إيانا لإنجاز هذا العمل المتواضع.

إنه من العرفان بالجميل أن نتوجه في البداية بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذنا المشرف " زيادي سامي " على توجيهاته ونصائحه القيمة التي أفادتنا كثيرا في إثراء معارفنا العلمية، وحرصه على تقديم يد العون والمساعدة ولم يدخر جهدا في تشجيعنا ومساعدتنا لإنجاز هذا العمل.

كما أخص بالشكر لجنة المناقشة على قبولها تقييم هذه المذكرة ومناقشتها، كما نشكر الأستاذ " عدلي إبراهيم " على مساعدته لنا في عملنا هذا.

كما نتقدم بالشكر إلى كل عمال مديرية الضرائب ودار المالية لملئهم للإستبيانات التي تم توزيعها عليهم. كما لا يفوتنا في هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه وشجعنا ولو بكلمة طيبة أو قدم لنا يد العون من قريب أو من بعيد لإخراج هذا العمل في الحيز الوجود.

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، مع استخدام أداة هي الاستبيان من خلال إجراء دراسة ميدانية لعينة من أعوان الرقابة الجبائية لولاية برج بوعريريج.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المنازعات الجبائية تمثل عنصرا حيويا في تقييم فعالية الرقابة الجبائية، حيث تساهم في تحقيق العدالة الجبائية وتنظيم العلاقة بين المكلفين بالضرائب والسلطات الجبائية، فعندما يشعر المكلفون بأنه تم معاملتهم بشكل غير عادل أو قد تم ارتكاب أخطاء في تقدير الضريبة فإن المنازعات الجبائية تمثل وسيلة لتقديم شكواه وتصحيح أي أخطاء، كما يمكن استخدام نتائج هذه المنازعات الجبائية لتحسين السياسات الجبائية والإجراءات والتدابير الرقابية المتبعة وتحسين العلاقة بين الجهات المعنية وبالتالي يمكن تحقيق أعلى مستويات الامتثال الجبائي وتحقيق أهداف الإيرادات الجبائية بشكل أكثر فعالية، كما تساعد المنازعات الجبائية على تعزيز الثقة بين المكلفين والسلطات الجبائية، وتعزيز الشفافية في العملية الجبائية بشكل عام.

الكلمات المفتاحية: المنازعات الجبائية، الرقابة الجبائية، الإدارة الجبائية، المكلف بالضريبة.

Abstract:

This study aimed to highlight the role of tax disputes in evaluating the effectiveness of tax control, for this the descriptive analytical approach was relied upon with the use of a questionnaire tool by conducting a field study of a sample of tax control agents in the wilaya of Bordj Bou Arreridj.

The study reached several results, the most important of which is that tax disputes represent a vital element in evaluating the effectiveness of tax control, when taxpayers feel that they have been treated unfairly or errors have been made in estimating the tax, tax disputes represent a way to file complaints and correct any errors. Using results of these tax disputes to improve the tax bases, procedures and control measures followed, and improve the relationship between the concerned authorities, and thus the highest levels of tax compliance can be achieved and the objectives of tax revenues can be achieved more effectively, Tax disputes also help to enhance trust between taxpayers and tax authorities, and enhance transparency, in the process in general.

Key word: Tax disputes, Tax control, Tax administration, The taxpayer.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرافان
	ملخص الدراسة
	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
05	الفصل الأول: النظريات الأدبية حول المنازعات الجبائية والرقابة الجبائية
06	المبحث الأول: مدخل إلى المنازعات الجبائية
26	المبحث الثاني: مدخل إلى الرقابة الجبائية
39	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
50	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من أعوان الرقابة الجبائية لولاية برج بوعريريج
51	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للدراسة
54	المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات
64	المبحث الثالث: تحليل إختبارات الدراسة
73	الخاتمة
76	قائمة المراجع
82	الملاحق
87	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية	41-42
02	المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية	44-45
03	المقارنة بين دراستنا والدراسات باللغة الأجنبية	47
04	الإستبيانات الموزعة على أفراد العينة والمستردة	51
05	محاور الإستبيان وعدد ونسبة فقرات كل محور	52
06	الدرجات الموافقة لإجابات الإستبيان	52
07	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	54
08	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	55
09	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	55
10	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	56
11	معامل ألفا كرونباخ	57
12	عبارات ليكارت ومجالاته	57
13	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	58
14	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	59-60
15	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث	61-62
16	إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الأول	64
17	إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني	65
18	إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني بعد تعديله	65
19	إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث	66
20	إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث بعد تعديله	66
21	الدلالة المعنوية للمحور الأول	67
22	الدلالة المعنوية للمحور الثاني	68
23	الدلالة المعنوية للمحور الثالث	68
24	إتجاهات إجابات أفراد العينة حول المحور الأول	69
25	إتجاهات إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني	69
26	معاملات الإرتباط بين المتغير التابع والمستقل	70
27	نتائج تحليل الإنحدار البسيط	70

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
30	أشكال الرقابة الجبائية	01
54	الدائرة النسبية لمتغير الجنس	02
55	الدائرة النسبية لمتغير العمر	03
56	الدائرة النسبية لمتغير المستوى الدراسي	04
56	الدائرة النسبية لمتغير سنوات الخبرة	05
64	الرسم البياني للتوزيع الطبيعي للمحور الأول	06
65	الرسم البياني للتوزيع الطبيعي للمحور الثاني بعد تعديله	07
67	الرسم البياني للتوزيع الطبيعي للمحور الثالث بعد تعديله	08
70	الرسم البياني للإرتباط بين المتغيرات	09

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
82	فرضيات الإستنباط	01
84	الأساتذة المحكمين	02
84	التكرارات والنسب المئوية لمتغير الجنس	03
84	التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر	04
85	التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل العلمي	05
85	التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخبرة	06
85	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول	07
85	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	08
85	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث	09

مقدمة

✚ تمهيد:

إن فرض الضريبة وتحصيلها من الحقوق السيادية للدولة حيث تعتبر الأداة الرئيسية التي تستعملها لإشباع مختلف نفقاتها العامة من خلال مساهمة كل المواطنين في إيرادات الخزينة العمومية وذلك وفق قواعد وأسس معينة.

وبما أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، حيث يمنح للمكلفين بالضريبة الحرية في تقديم تصريحاتهم بما يتوافق مع مداخلهم، ولهذا منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية بغرض مراقبة تلك التصريحات والتأكد من مصداقيتها وإكتشاف الأخطاء المرتكبة بقصد أو بدون قصد بغية تهرب المكلف من دفع ديونه للخزينة العمومية، وهذا ما يترتب عليه تشكيل عقبات للدولة في رسم سياستها لذا وجب مجابهة هذه الظاهرة، ومن بين الآليات والوسائل المسطرة والتي تعتبر أداة وقائية وردعية في آن واحد هي الرقابة الجبائية حيث تعمل على التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية لتحقيق التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية بتصحيح الأخطاء وإعادة تقدير الوعاء الجبائي وإعادة حساب الضريبة وذلك دون المساس بحقوق المكلفين بالضريبة.

ونظرا لأداء الإدارة الجبائية لمهامها من الطبيعي أن تنشأ نزاعات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة حول مقدار الوعاء الجبائي أو طرق تحصيله أو حرمان المكلف لحق من حقوقه الناتجة عن حكم تنظيمي أو تشريعي، لذلك منح المشرع للمكلف إمكانية تقديم شكاية يلتزم من خلالها إلغاء الضرائب الإضافية أو التخفيض منها، وتتم إجراءات الفصل فيها وفق مرحلتين هما المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية.

✚ إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

ما هو دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي أسباب المنازعات الجبائية وما هي الإجراءات الإدارية والقضائية المتعلقة بها؟
- ماهي أشكال الرقابة الجبائية وفيما يتمثل الإطار القانوني والتنظيمي لها؟
- هل يمكن الإعتماد على المنازعات الجبائية لتقييم فعالية الرقابة الجبائية؟

✚ فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- تنشأ المنازعات الجبائية بسبب تطبيق الإدارة الجبائية للقانون بصورة مباشرة على المكلف بالضريبة.
- الرقابة الجبائية هي أداة للإدارة الجبائية تهدف إلى إسترجاع الأموال المتملص بها من طرف المكلفين.
- يمكن الإعتماد على المنازعات الجبائية لتقييم فعالية الرقابة الجبائية.

✚ أهمية الدراسة: تكمن أهمية البحث في المكانة التي تحتلها الضرائب في الإقتصاد الوطني في تمويل الخزينة العمومية بالإضافة إلى مكانة الرقابة الجبائية لردع المكلفين المدلسين من خلال الأشكال المختلفة للرقابة لمعاينة

الأخطاء وعدم إحترام المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لإلتزاماتهم الجبائية، كما تتجلى أهمية هذه الدراسة في التطرق إلى إجراءات الفصل في المنازعات الجبائية.

✚ **أهداف الدراسة:** تتجلى أهداف هذه الدراسة في أنها تناولت أشكال الرقابة الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية من خلال تبيان أهم إجراءاتها وأهميتها في التأكد من صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، وتسليط الضوء على الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة، دراسة وسائل والإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية للحد من التهرب الضريبي، وبيان أطراف النزاع الجبائي ومراحل تسويته إداريا وقضائيا وجهات الفصل فيه.

✚ **منهج الدراسة:** في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر إستخداما وشيوعا في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الإعتدال على الأداة البحثية التالية الإستبيان في معالجة الفصل التطبيقي من خلال تدعيمه بالأشكال البيانية والجداول والإستنتاجات لتسهيل عملية عرض وتحليل معطيات الدراسة الميدانية.

✚ **حدود الدراسة:**

- **الحدود الموضوعية:** ركزت هذه الدراسة في جانبها الموضوعي على فعالية الرقابة الجبائية وأشكالها وإطارها القانوني والتنظيمي وطرق الفصل في المنازعات الجبائية ودورها في تقييم فعالية الرقابة الجبائية بما يتوافق مع التشريع الجبائي الجزائري.

- **الحدود الزمنية:** معطيات الدراسة التي تم جمعها من خلال إجراء الإستبيان خلال شهر ماي.

- **الحدود المكانية:** ركزت الدراسة على دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة وإستكمالها للجانب النظري تم إجراء الإستبيان في مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج.

- **الحدود البشرية:** تم توجيه الإستبيان لعينة من أعوان الرقابة الجبائية لولاية برج بوعرييج.

✚ **أسباب اختيار الموضوع:** هناك عدة أسباب لإختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- الميول الشخصي للمواضيع المتعلقة بموضوع الجبائية، بالإضافة إلى تخصصنا في المحاسبة والجبائية المعمقة؛

- إن الرقابة الجبائية من أهم المواضيع التي تهتم بها الدول المتقدمة؛

- المساهمة في إثراء الدراسات المتعلقة بالموضوع؛

- محاولة تسليط الضوء على موضوع المنازعات الجبائية وإجراءات حل النزاع؛

- كثرة المنازعات المتعلقة بالضرائب سواء تعلق بالوعاء أو التحصيل؛

- إعتبار الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة؛

- الموقف السلبي للمكلفين بالضريبة إتجاه الرقابة الجبائية؛

- إبراز فعالية الرقابة الجبائية ودور المنازعات في تقييمها.

❖ صعوبات الدراسة:

- التعديلات المتتالية في القوانين الجبائية الجزائرية والتي يصعب مواكبتها؛
- صعوبة الموضوع خاصة من الجانب التطبيقي.

❖ **هيكل الدراسة:** للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول مدخل إلى المنازعات الجبائية، و المبحث الثاني مدخل إلى الرقابة الجبائية، والمبحث الثالث دراسات سابقة، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية لعينة من أعوان الرقابة الجبائية لولاية برج بوعريريج، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تم فيه تقديم الإطار المنهجي للدراسة، بينما المبحث الثاني تناولنا فيه عرض وتحليل البيانات، أما المبحث الثالث تحليل إختبارات الدراسة، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح إختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الإقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

النظريات الأدبية للمنازعات

الجبائية والرقابة الجبائية

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية أحد الأدوات الأساسية التي تساعد في تحقيق العدالة الجبائية وضمان تحصيل الضرائب بطريقة شفافة وعادلة، ومع ذلك قد تواجه الإدارة الجبائية صعوبات في تحقيق هذه الأهداف بسبب وجود المنازعات الجبائية التي تنشأ بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتمثل المنازعات الجبائية في إختلاف الرأي بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة بشأن الضرائب المستحقة أو المبالغ التي تم تحصيلها، وبالتالي فإن إدارة المنازعات الجبائية أصبحت مسألة حيوية في ضمان الرقابة الجبائية الفعالة.

وفي هذا السياق تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل في:

المبحث الأول: مدخل إلى المنازعات الجبائية.

المبحث الثاني: مدخل إلى الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مدخل إلى المنازعات الجبائية

إن من أهم وأقدم مصادر الإيرادات العامة هي الجبائية، وقد تطورت الجبائية بتطور أهداف الدولة وأدوارها في المجتمع، حيث هناك ارتباطا بين نظام الضريبة وطرق وأساليب فرضها وتحصيلها. كلمة منازعة تعني دعوى أو خصومة تهدف إلى كل شيء متنازع فيه، وبالنسبة للجبائية فكلمة منازعة لها مفهوم محدد وشامل حيث يتضمن كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى تخفيض أو إلغاء كلي أو جزئي للضريبة التي تم إقرارها.

تشمل المنازعات الجبائية النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب، ويعتبر قانون الإجراءات الجبائية والقوانين المعدلة المكمل له المصدر الرئيسي المتعلق بمنازعات الضرائب والثابت علما أن التشريع الجبائي يستمد قواعده من قواعد أمره والمتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز الإتفاق على ما يخالفها. خول المشرع للمكلف بالضريبة وسائل قانونية عند منازعته للضريبة التي أقرتها الإدارة الجبائية ورفض تسديدها لأي سبب يتمسك به، حيث يتبع المكلف مرحلتين في سبيل الحصول على حقه المرحلة الأولى هي المرحلة الإدارية التي تعد مرحلة إلزامية قبل اللجوء إلى المرحلة الثانية وهي اللجوء إلى القضاء .

المطلب الأول: ماهية المنازعات الجبائية:

وفي هذا المطلب تم التطرق إلى مفهوم المنازعات الجبائية وأنواعها وأهم أسبابها وكذلك أهميتها. **أولاً: مفهوم المنازعات الجبائية:** لقد اختلفت تعريفات المنازعات الجبائية فهناك من ينظر إليها من المفهوم الواسع وهناك من ينظر إليها من المفهوم الضيق.

1 - تعريف المنازعات الجبائية:

تعرف على أنها تلك المنازعة التي تكون فيها الإدارة الجبائية طرفا وتنشأ بسبب تطبيقها للقانون الجبائي بصورة مباشرة على المكلفين، والتي تتعلق بحصر المجتمع الجبائي وربط الضريبة وتحصيلها¹. وأما مفهومها الواسع فيظهر حين إستعمال اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين المكلف والإدارة الجبائية بل هناك وضعية عينة قد حلت مثل إفسار المكلف أو هلاك أمواله، أين يطلب المكلف على أساسها من الإدارة الجبائية أن ترفق به أو يطلب الإعفاء أو التعديل لمبالغ الضريبة، كما تشمل المنازعات التي تحدث أثناء إستعمال طرق إحتيالية أو تدليسية بقصد التهرب من دفع كل الحقوق أو بعض الحقوق المفروضة عليه، وهنا يطرح النزاع أمام القسم الجزائي بعكس الحالة الأولى التي تطرح أمام القضاء الإداري.²

¹ يوسف قاشي، محاضرات في المنازعات الجبائية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014-2015، ص70.

² فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، الطبعة 2، دار الهومة للنشر والتوزيع، ميلة، الجزائر، 2008، ص ص: 23-24.

ويعرفها زكريا محمد بيومي بأنها تلك التي تتنازع في صحة وشرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون واللوائح أو لم تربط وفقا لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم برفعها كليا أو جزئيا.¹ وقد عرفها طاهري حسين على أنها المنازعات التي تتولد عن تطبيق القانون الجبائي، وتقوم بسبب إمتناع المكلف عن الإلتزام بما فرضته الإدارة أو في حالة تهربه من دفع الضريبة، أو قيامه بالغش الضريبي.² وبالنسبة لباكر عمر فقد عرفها بصفة عامة على أنها مجموع القواعد التي تمكن من وجود حل لقضية متنازع فيها.³

وعرفها بن سحلي سعد فيري بأنها مجموع القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض المصالح الجبائية مع المكلفين والنااتجة عن نزاعات حول المسائل القانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وبالبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى.⁴ وعرفها أندري هارتي المستشار بمجلس الدولة الفرنسي بقوله أن المنازعات الجبائية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق القانون الجبائي.⁵

أما عن جين لامارك عرف النزاع الجبائي بمفهومه الواسع أنه ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية وجملة الإجراءات الكفيلة لحله.⁶ ومن مجمل التعريف نستخلص أن المنازعة الجبائية هي كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الجبائية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية، فعادة ما يواجه فرض الضريبة من طرف الإدارة الجبائية بعض الخلافات مع المكلفين بآدائها، فقد يكون هذا الخلاف متعلق بتطبيق النصوص التشريعية وعدم إحترام الإجراءات أو تكون ناتجة عن أخطاء في معدلات فرض الضريبة، كما يمكن أن يكون هذا النزاع ناتج عن تعسف من طرف الإدارة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة فكل ما يتعلق بالضريبة إبتداءا من تحديد الوعاء إلى غاية التحصيل قد ينشعب عنه نزاع .

¹ سمية بن نجاعي وسامية لوماس، أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2021.2020، ص36.

² حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلودية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص5.
³ صافية بوخونة ورحيمة دني، أثر تسوية المنازعات الضريبية على التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بت يحي، جيجل، الجزائر، 2021-2022، ص7.

⁴ سمية بن نجاعي وسامية لوماش، مرجع سابق، ص 63.

⁵ حميدة صولي، التظلم الإداري كآلية لتسوية المنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020.2019، ص9.

⁶ سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019.2018، ص18.

2 - عناصر النزاع الجبائي:

من خلال التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالمنازعات الجبائية بمفهومها الضيق والواسع نجد أنه لا يمكن التكلم عن النزاع الجبائي بين الإدارة الجبائية والمكلف إلا بتوفر ثلاث عناصر تتمثل في:

أ- لا بد أن تكون الإدارة الجبائية طرفا في النزاع حتى يعتبر نزاعا جبائيا، حيث أن الإدارة الجبائية هي التي يقع على عاتقها تحديد الضريبة وتحصيلها طبقا للقوانين الجبائية.¹

ب - لا بد أن يتم الفصل في المنازعات الجبائية بتطبيق التشريع الجبائي المنصوص عليه في التشريع الجزائري والرجوع إليه في حل النزاعات.²

ج - لا بد أن ترتبط المنازعة الجبائية بعمل من الأعمال الجبائية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيلها من المكلفين إلى خزينة الدولة.³

ثانيا: أنواع المنازعات الجبائية:

تنقسم المنازعات الجبائية وفق العديد من المعايير التي يتم الإستناد إليها، وتتمثل أنواع المنازعات الجبائية فيما يلي:

1 - حسب نوع الضريبة: وفق هذا المعيار تنقسم المنازعات الجبائية إلى منازعات متعلقة بالضرائب المباشرة وأخرى بالضرائب الغير المباشرة، فالضرائب المباشرة هي التي تصب بشكل مباشر المال وتقتطع منه بلا مقابل، أما الضرائب الغير المباشرة هي الضرائب التي تصل إلى الداخل أو المال بطريقة غير مباشرة وذلك أثناء إستعماله أو تداوله.⁴

ونظرا لأهمية هذا التقسيم وبالرغم من وجود عدة معايير للترقية بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير المباشرة، إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، حيث تعرضت كل هذه المعايير للإنتقاد، وعلى رأس هذه المعايير: المعيار الإداري والإقتصادي وكذلك المعيار الفني.⁵

¹ محمد أمين كويدي وسامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليلة، المجلد 8، العدد 2، 2019، ص 62.

² مريم حيون وراضية عقيقة، المنازعات الجبائية كوسيلة لتقييم فعالية الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معقدة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2020-2021، ص 07.

³ سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2016-2017، ص 19.

⁴ صفية بوخونة ورحيمة دني، أثر تسوية المنازعات الضريبية على التحصيل الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 9.

⁵ موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة دخل، دار العلم والثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص 37.

2 - حسب المرحلة التي تمر بها الضريبة: تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي يتم فيها تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم ربطها أو حسابها وتحديد قيمتها، وأما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة، ويتم فيها نقل مبلغ من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية، أي إستيفاء الدولة لدين الضريبة، ومنه فإن المنازعات الجبائية تقسم إلى منازعات متعلقة بالوعاء الجبائي وأخرى متعلقة بالتحصيل الجبائي.¹

3 - حسب الجهة المطروح أمامها النزاع: وحسب هذا المعيار تنقسم المنازعات الجبائية إلى نوعين منازعات إدارية وأخرى قضائية، فالمنازعات الجبائية الإدارية يكون النزاع فيها معروضا أمام الإدارة الجبائية مصدرة القرار، حيث يقوم المكلف بالضريبة برفع التظلم إلى الجهة المختصة سواءا كنا أمام منازعات الوعاء أو التحصيل، كما أن عرض المنازعات أمام لجان الطعن الإدارية يعتبر إختياريا يدخل ضمن المنازعات الإدارية، أما المنازعات الجبائية القضائية تكون على مستوى القضاء، حيث أن المكلف بالضريبة يرفع نزاعه إلى المحكمة الإدارية ومن ثم إلى مجلس الدولة إن لم يكن الحكم الصادر من المحكمة الإدارية في صالحه.²

ثالثا: أسباب المنازعات الجبائية وأهميتها:

1 - أسباب المنازعات الجبائية:

توجد أسباب عديدة تؤدي إلى نشوء المنازعة الجبائية، منها ما يتعلق بالتشريع الجبائي وبعضها يرجع إلى الإدارة الجبائية، كما قد يعود بعضها إلى المكلفين بالضريبة.

أ - أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي: يمكن إرجاع أسباب المنازعة الجبائية التي تعود إلى التشريع الجبائي إلى:

- غموض وتعقيد النصوص الجبائية: ويرجع هذا التعقيد إلى عدة عوامل، كتنوع النصوص التي تحكم الضريبة وحجمها الهائل، عدم إستقرار الضريبة يؤدي إلى إتساع مجال التأويل أثناء تطبيق النصوص، تسرع المشرع في إعداد النصوص التشريعية وعدم إستشارة أهل الإختصاص، الصياغة السيئة لنصوص القوانين الجبائية، وهذا الغموض والتعقيد يؤدي إلى عدم فهم المغزى الحقيقي الذي يريده المشرع عند إعداد وصياغة النصوص التشريعية الجبائية، التأثير على المكلفين فيما يتعلق بالإمتثال الجبائي، التأثير السلبي على المستثمرين الأجانب والمحليين سواء في توسيع مشاريعهم القائمة أو التي ينوون إستحداثها، الشعور بالظلم لدى بعض المكلفين نتيجة عدم المساواة في الضريبة.³

- ويعد التعارض بين التشريع الجبائي ومختلف التشريعات ذات الصلة بالجباية في الواقع العملي، نجد أن التشريع الجبائي يكون من خلال عدة قوانين وذلك حسب نوع الجباية المراد سنها، ونتيجة كثرة القوانين من جهة

¹ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة 2، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 9.

² محمد أمين كويدمي وسامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 63.

³ العربي عزوز ووهيبة ناصر، أسباب نشوء النزاع بين طرفي العلاقة الجبائية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة البليدة 2، مجلد6، العدد2، 2020، ص 489. 490.

أخرى كثرة التعديلات المدخلة على التشريع الجبائي من جهة، كل ذلك يؤدي إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة وعدم قيام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية مما يؤدي إلى نشوء النزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.¹

- جمود التشريع الجبائي وعدم تعديله لفترات طويلة هذا من جهة، ومن جهة ثانية عدم إستقرار التشريع وإتسامه بالتعديل المتكرر والكثير في فترات زمنية قصيرة، فخاصية الجمود التي قد يتميز بها التشريع الجبائي وعدم إتسامه بالتطور الحديث يؤدي إلى عدم مواكبة هذا التشريع للتغيرات التي تحدث في البيئة الإقتصادية، ومن جهة أخرى فإن عدم إستقرار التشريع الإقتصادي وإتسامه بكثرة التغيير والتعديل دون مبررات تذكر قد يؤدي إلى غموض هذا التشريع وتعارضه مع مبدأ إستقرار التشريع الجبائي الذي يعد من المبادئ القانونية التي تدعم تحقق العدالة بين المكلفين نتيجة عدم وضوح الرؤية بخصوص الإجراءات الواجب إتباعها من أجل الإيفاء بالإلتزامات الجبائية.²

- مغالاة التشريع الجبائي في الإعتماد على النظام الجزائي لتقدير قيمة الوعاء، فنظام الإخضاع هذا مبني على تقدير الوعاء، وبالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الجبائية للمغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي إلى عدم رضا المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الجبائية مما ينجز عنه الوقوع في المشاكل الجبائية.³

- كما أن التناقض في النصوص التشريعية الجبائية، يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة يجعل العلاقة بينهم تتسم بالريبة وعدم الثقة وخلق جو مكهرب بينهما.⁴

ب - أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية: إن من أهم الأسباب المؤدية للنزاع الجبائي والتي تعود للإدارة الجبائية تتمثل في:⁵

- قد يوجد تعسف من طرف أعوان الإدارة الجبائية في ممارسة سلطاتهم الممنوحة لهم قانونيا، فيقومون مثلا بتقدير الوعاء أزيد من قيمته الحقيقية التي تتناسب مع القدرة التكليفية للمكلفين بالضريبة، كما قد يتعدى الأعوان لسلطاتهم مثلا عند ربط الضريبة وتحصيلها أو أثناء الرقابة الجبائية.

¹ محمد أمين كويدي وسامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 62.

² صفية بوخونة ورحيمة دني، أثر تسوية المنازعات الضريبية على التحصيل الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ حميدة صولي، التظلم الإداري كآلية لتسوية المنازعة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

⁴ نعيم فهيم، دور الهندسة الضريبية في إعادة النظام الضريبي في مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 1997، ص 1.

⁵ نور الدين بن دحو، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية، موجه لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص قانون قضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2021.2020، ص 18.

- في إطار تحفيز عون الإدارة الجبائية من طرف مسؤوليه قد ترصد مكافآت لكل من يحقق معدلات أداء مرتفعة، وبسبب المنافسة القوية للإستفادة من هذه الإمتيازات قد ترتكب أخطاء في مجال تحديد الوعاء، الشيء الذي يؤدي حتما إلى آثار سلبية لسياسة التحفيز المنتهجة من أجل تحسين الوعاء .

- حين ينفذ القانون الجبائي من طرف أعوان الإدارة الجبائية قد ينتج العديد من المخالفات، هذه الأخيرة قد تكون بسبب سوء تفسير للقانون الجبائي أو خطأ في الإجراءات وطرق التنفيذ، الشيء الذي يؤدي إلى قيام النزاع.

- قد تعاني الإدارة الجبائية على غرار مختلف الإدارات العامة من الأمراض الإدارية المعروفة من فساد مالي وإداري... إلخ، الشيء الذي قد يؤدي إلى وجود محاباة لبعض المكلفين ومغالاة بخصوص تقدير الوعاء والتحصيل من ذمة المكلفين.

ج - أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة: يعتبر المكلف حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الجبائي ويساهم بدور كبير في فعالية هذا النظام الجبائي من عدمه، إن الواقع والتطبيق العملي يؤكد على وجود عدائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية الساهرة على تطبيق التشريع الجبائي، فالمكلف يحاول دائما التملص من الإيفاء بالتزاماته الجبائية إتجاه الإدارة الجبائية إعتقادا منه بأن الإدارة تحاول دوما نهب أمواله وتأخذ منها نسبة مرتفعة، ويمكن إجمال أسباب النزاع الجبائي المتعلقة بالمكلف بالضريبة فيما يلي:¹

- نقص الوعي الجبائي لدى المكلف بالضريبة الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإيفاء بالتزاماته إتجاه الدولة، ونقص الوعي هذا مراده نقص الثقافة المالية لدى المكلف بصفة خاصة والمواطن بصفة عامة، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن بالحقوق والواجبات المالية إتجاه الدولة، وفي المجال الجبائي يتجلى نقص الثقافة المالية والوعي الجبائي في الإهمال الذي يجابه به المكلف إلتزاماته الجبائية، ونقص الوعي الجبائي هذا يتجلى في: عدم الإهتمام بما تلزمه التشريعات الجبائية في حق المكلف، فنجد عادة أن المكلف لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الجبائية إلى طريقة التحديد الإداري للوعاء، الإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف، هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم كذلك عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم إعتراف الإدارة الجبائية بهذه الوثائق حتى وإن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون، التأخير في دفع الحقوق الجبائية إتجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير مما يؤدي إلى تتأقل العبء الجبائي على المكلف بالضريبة مما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون، ولطالما أن الدين الجبائي هو دين إمتيازي ولا يمكن سقوطه إلا بالتقادم فتتسأ النزاعات الجبائية .

2 - أهمية المنازعات الجبائية:

للمنازعات الجبائية أهمية بالغة سواء من جانب الإدارة الجبائية بإعتبارها معيارا لتقييم عمل الإدارة أو من جانب المكلفين بالضريبة بإعتبارها وسيلة لتلبية مطالب المكلفين :

¹ رضوان دوداح، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2016.2017، ص 75.74.73.

أ - **إعتبارها معيارا لتقييم وتقويم عمل الإدارة:** تعتبر معيار بالغ الأهمية في مجال مراقبة عمل المصالح الخارجية للإدارة الجبائية والذي يمكن تقييمه بدقة من خلال حجم المنازعات المطروحة وطبيعتها التي تتراوح بين الأخطاء المادية البسيطة إلى تفسير بعض القواعد والإجراءات القانونية البسيطة، ومن ثمة يجعل من تقويم على المصالح بناء على تقييم أعمالها أمرا في غاية السهولة، علاوة على فعاليتها في تعديل بعض النظم الجبائية أو إلغاء البعض الآخر مسايرة لضروريات التطور الإجتماعي والواقع الإقتصادي وما يفرضه من مستلزمات.¹

ب - **من حيث إعتبارها الوسيلة المثلى لتلبية مطالب المكلفين:** تعتبر المنازعات الجبائية أول طرق الطعن الإجبارية التي يتعين على أي متضرر من عمل الإدارة في تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها للضرائب أن يسلكه قبل أي طعن، فرغم أن قانون الإجراءات المدنية المعدل في سنة 1996 قد أعفى جزءا هاما من المنازعات الإدارية من شرط التظلم الإداري المسبق، إلا أن أحكام 168 منه لا تزال تشترط ذلك إذا تعلق الأمر بالمنازعات الجبائية أو الصفقات العمومية أو الجمارك، ومن ثمة فسلك نهج الشكاية للإدارة مباشرة علاوة على أنه إجباري بحكم القانون فإنه أيضا مناشدة لها لمراجعة قراراتها وأعمالها التي يراها المكلف غير شرعية بصفة طوعية وإدارتها المنفردة تلبية لطموح طلبات المكلف دون عناء اللجوء إلى القضاء، وما يستلزم ذلك من وقت ومال وجهد يشكل هو في حد ذاته عبئا هو في غنى عنه.²

المطلب الثاني: المنازعات الجبائية أمام الجهات الإدارية:

إن المرحلة الأولى للمنازعة الجبائية تكون على مستوى الإدارة الجبائية مصدرة القرار وتعد مرحلة وخطوة إجبارية، سواء كانت هذه المنازعة متعلقة بالوعاء أو كانت متعلقة بالتحصيل الجبائي، إن التظلم الإداري أي الشكوى تعد أساس المنازعة في هذه المرحلة الأولى أي المرحلة الإدارية، ولا يختلف الأمر إذا قام المكلف بتقديم تظلمه أمام الإدارة الجبائية في حد ذاتها أو أمام لجان الطعن المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021 .

أولاً: منازعات الوعاء الجبائي:

ينشأ النزاع الجبائي في الوعاء حين ترتكب الإدارة الجبائية أخطاء في حساب وتقدير الضريبة المفروضة وفقا للقواعد المعتمدة في تأسيسها، أو بشأن الإستفادة من الحقوق والإمتيازات التي يقرها القانون الجبائي، فيبدأ أول إجراء ضروري إداري يقوم به المكلف، وذلك بتقديم شكواه إلى الجهة المصدرة للقرار وهي الإدارة الجبائية، بإعتبارها لها إمكانيات تعديله أو سحبه أو تثبيته، وترتبط الشكوى بشروط شكلية ومواعيد وآجال حتى يتم قبولها والتحقيق والفصل فيها.³

1 - فض منازعات الوعاء الجبائي عن طريق الشكوى: يقوم المكلف بالضريبة بتحرير شكواه أمام الإدارة الجبائية وهو أن يقدم صاحب الشأن إلتماسا إلى الإدارة الجبائية بإعادة النظر في قرارها الذي أحدث ضررا

¹ راضية الزين، محاضرات في المنازعات الجبائية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جيجل، 2019، ص2.

² المرجع السابق، ص2.

³ عائشة بلعيد وراضية زرقاط، إجراءات المنازعة الجبائية ودورها في عملية التحصيل الجبائي، مذكرة ماستر، تخصص قانون المؤسسات الإقتصادية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2019-2020، ص7.

بمركزه القانوني لكي تقوم بتعديله أو سحبه، حيث نصت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية على أن الشكوى التي يتقدم بها المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية تدخل ضمن إختصاص الطعن النزاعي، أي أنها وجوبية أمام الإدارة بإعتبارها مصدرة القرار ولها من الإمكانيات تعديله أو سحبه أو تثبيته.¹

أ - الشكوى في نزاع الوعاء: يتضمن محتوى الشكوى في المنازعات الجبائية عموما عرض الشاكي لطلباته ودفعه.

- بالنسبة للطلبات: تختلف الطلبات في نزاع الوعاء عنها في نزاع التحصيل وتتمثل فيما يلي:

. طلب تصحيح الخطأ المادي البسيط، ويمكن هذا عرض الأسباب الموجزة لظهور الخطأ بصفة جلية؛²

. طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو في حساب الضريبة أو تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة؛³

. طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة عند الإقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائيا؛⁴

. طلب إسترجاع المبالغ المدفوعة دون وجه حق بسبب خطأ من الإدارة والمكلف؛⁵

. طلب الإستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي مثل حالات التخفيض الجبائي؛⁶

- بالنسبة لعرض الدفع: الدفع هي مختلف الحجج والمبررات الواقعية والقانونية التي تدعم الشكوى مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبء الإثبات على المكلف الذي يجب عليه إذا أراد المعارضة في الضريبة.⁷

فيجب أن تحتوي الشكوى على عرض موجز للأسباب التي جعلت المكلف لا يقبل بالضريبة، ويعترض على تسديدها كأن يدفع أن الضريبة جاءت مرهقة ومبالغ فيها، أو أن حسابها خاطئ لا يتناسب ووضعية المكلف ونشاطه المهني أو التجاري، ولا بد للمكلف أن يوضح طبيعة نشاطه المهني أو التجاري وتاريخ شروعه فيه.⁸

ب - شروط تقديم الشكوى وميعادها: يستوجب عند تقديم شكوى أن تتضمن شروط قانونية، منها ما يتعلق بشكلها ومضمونها ومنها ما يتعلق بآجال ومواعيد تقديمها:

¹ المادة 70 من قانون 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، وقانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية عدد 79، الصادرة بتاريخ 2001/12/23.

² حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص 17.

³ المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، 2019.

⁴ إلهام خوشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة ماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2004، ص 27.

⁵ المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁷ دارين زاقي، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة ماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2016.2017، ص 24.

⁸ حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- شكل الشكوى: للشكوى شروط وقواعد شكلية من الواجب إحترامها حتى تكون مقبولة والتي وردت في قانون الإجراءات الجبائية وهي:

. يجب أن تكون الشكوى فردية: يقوم المكلف بتقديم شكواه بصفة فردية كأصل عام أي تتعلق بمكلف واحد، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية.¹

. تحرير الشكوى: يتعين على الشاكي تقديم شكواه إلى مدير الضرائب على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.²

. يجب أن تقدم الشكوى منفردة في كل قضية: يقصد بها أن لا تكون الشكوى متعلقة بعدة أنشطة أو تضم أنواع متعددة من الضرائب أو الرسوم أو متضمنة لنوعين من الطلبات.³

. تعيين موطن المشتكي: أكدت المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب إتخاذ كل مشتكي مقيم في الخارج موطن له في الجزائر والأمر كذلك بالنسبة للمؤسسات الأجنبية.⁴

. البيانات الضرورية للشكوى: تعتبر البيانات تلك المعلومات ومنها نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، إسم ولقب وعنوان المتظلم بحيث يمكن إرفاق كافة الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع مع الشكوى الأصلية.⁵

. إمضاء الشكوى: توقع الشكوى شخصا من المكلف، غير أنه يمكن أن تكون ممضية من طرف الغير، كالوكيل شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكوى.⁶

- موضوع الشكوى: تتمثل الشروط الموضوعية التي تتضمنها الشكوى في:⁷

. ذكر الضريبة وتحديد القيمة المالية المتنازع عليها؛

. بيان رقم الضريبة في الجدول في حالة عدم تقديم نسخة من الإنذار؛

. تقديم وثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع في صورة ما إذا كانت الضريبة لا تحصل بواسطة الجدول؛

. تقديم المكلف ملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفع، والتي يقدمها لتصحيح الأخطاء الإدارية.

¹فتيحة مقراني، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة، جامعة قاصدي مرياح، الدفعة 16، ورقلة، الجزائر، 2008، ص7.

²حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص19.

³عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص14.

⁴المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵سليمان عويسات، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2012-2013، ص7.

⁶خليد قصوري وحמיד عزيري، أساليب فض منازعات الوعاء الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2017-2018، ص9.

⁷المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

- **ميعاد الشكوى:** تتمثل آجال الشكوى في:¹

. الآجال العامة: تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى.

. الآجال الإستثنائية: ينقضي أجل الشكوى في:

31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي إستلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.
31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي يؤكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق.

. عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوى:

إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الإقتطاعات، إن تغير الأمر بإعتراضات تخص تطبيق إقتطاع من المصدر.

إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسماها.

2 - إجراءات التحقيق في الشكوى والفصل فيها:

أ - **التحقيق في الشكوى:** عندما تستلم مديرية الضرائب للولاية شكاية المكلف بدفع الضريبة تقوم بتسليم وصل للمكلفين الذين يطلبون ذلك، وتسجل الشكاية في سجل مخصص لهذا الغرض وإخبار قابض الضرائب بطلب تأجيل الدفع (إن وجد ذلك) ثم تحال الشكاية لمفتش أو مراقب الضرائب المباشرة كما تنص عليه المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية: "يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب". يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي، وفي حالة إذا لم يصله هذا الرأي في أجل خمسة عشر يوما، يقوم المفتش بتحرير إقتراحاته، وذلك من أجل القيام بالتحقيق فيها، وإذا رأى مفتش الضرائب بأن الشكاية مشوبة بعيب لا يمكن إصلاحه، يمكن إطلاع المدير عليه وهذا الأخير يطلب من المكلف أن يصلح هذا العيب الشكلي الوارد بشكايته ويمكن لمدير الضرائب للولاية أن يرفض الشكاية مباشرة إذا رأى بأن هذه الشكاية يشوبها عيب شكلي، مثل تقديم شكاية بعد فوات المدة المحددة قانونيا.²

ب - **الفصل في الشكوى:** حسب أحكام المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية: "يبث المدير الولائي للضرائب في أجل ستة (06) أشهر التابع لإختصاصه ورئيس مركز الضرائب، وكذا المركز الجوارى للضرائب في الشكاوى المتعلقة بإختصاص كل منهم في أجل ستة (06) أشهر، إعتبارا من تاريخ تقديمها، كما يمدد الأجل إلى (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية"، ويقص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، غير أنهم

¹ عائشة بلعيد وراضية زرقاط، إجراءات المنازعة الجبائية ودورها في عملية التحصيل الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص 12.11.

² حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 23.

يبتون فورا في الشكاوى الغير الجدير بالقبول نهائيا، وخاصة تلك المقدمة بعد إنقضاء الأجل، وفي هذه الحالة يتم النطق بالرفض.¹

مع مراعاة أحكام المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية بيت رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، بإسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات التابعة لمجال إختصاصها، وتمارس سلطة البت من قبل رئيس مركز الضرائب للنطق بقرارات التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض المتعلقة بقضايا ذات مبلغ إجمالي لا يتجاوز خمسون مليون دينار (50000000دج)، وتمارس صلاحية البت الخاصة برئيس المركز الجوارى للضرائب للنطق بالقرارات الصادرة في قضايا تتعلق بمبلغ إجمالي أقصاه عشرون مليون دينار (20000000دج).²

ج - **إتخاذ القرار وتبليغه:** يصدر المدير الولائي للضرائب قراره المتعلق بالشكوى، والذي يتضمن إما رفض كلي لطلبات الشاكي أو إستجابة كلية أو جزئية، وذلك إما بإعفائه أو تخفيض ضريبته.³

- **حالة الرفض الكلي:** عندما يصدر المدير الولائي قراره بالرفض الكلي، يجب أن يكون قرار الرفض معللا ومسببا، حتى يتمكن الشاكي من تقديم دفوعه ، وفي حالة مروره على اللجان الإدارية أو عندما يعرض شكواه على الجهات القضائية.⁴

- **حالة التخفيض الجزئي أو الكلي:** عندما يصدر المدير الولائي قراره بالرفض بالقبول الكلي أو الجزئي، يتم إنقاص جزء من الضريبة في حالة التخفيض الجزئي ، كما قد يعفى المكلف كليا من الضريبة المفروضة عليه، وذلك بالإستجابة الكلية لطلبات الشاكي.⁵

د - **تبليغ القرار المتعلق بالشكوى:** يتعين على الإدارة الجبائية تبليغ قرارها فيما يخص الشكوى بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام ، يعتبر تاريخ التبليغ بداية لحساب الأجال التي منحت من طرف قانون الإجراءات الجبائية للمكلف من أجل الطعن في قرار الإدارة الجبائية أمام اللجان الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية كما أن عدم حصول المشتكي على قرار الإدارة الجبائية بعد إنقضاء الأجل الممنوح لها للرد حسب الحالات يعتبر بداية لحساب الأجال أمام لجان الطعن أو المحكمة الإدارية.⁶

¹وزارة المالية، المادة76 من قانون الإجراءات الجبائية، ص49.

²وزارة المالية، المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، ص49.

³خليد قصوري وحميد عزيري، أساليب فض منازعات الوعاء الضريبي وفق التشريع الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص16.

⁴عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 21.

⁵حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، مطبعة دحلب، الجزائر، 1994، ص44.

⁶المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: المنازعات الجبائية للتحصيل الجبائي:

يعرف التحصيل الجبائي على أنه مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والجبائية المطبقة في هذا الصدد.¹

1 - إجراءات التحصيل الجبائي: تعتمد الإدارة الجبائية عدة طرق قصد تحصيل أموالها وحقوقها، تتدخل فيما بينها حسب طبيعة الضريبة المفروضة والأشخاص المكلفين أيضا، وكطريقة عادية تقوم الإدارة بتحصيل حقوقها عن طريق التحصيل الودي الذي يكون بإستدعاء المكلف قصد تسديد ديونه في الآجال المحددة وفي حالة رفض المكلف دفع ما عليه من دين إتجاه الإدارة الجبائية فتلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري كإجراء قصري مما ينشئ نزاع بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.²

أ - إجراءات التحصيل الودية: طبقا لأحكام المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية يرسل قابض الضرائب إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة المسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الإستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل، هذا الإجراء عادي حيث يقوم المكلف بالضريبة بالتوجه إلى الإدارة الجبائية ودفع المستحقات المالية في آجالها المحددة.³

الجدول هو عبارة عن وثيقة تنفيذية تضع فيها الإدارة الجبائية المبالغ التي تعتمد عليها لتأسيس الوعاء، حيث تقوم بحساب النسب التي في حساب الحقوق المستحقة، كما توضع فيها جميع الأداءات المتعلقة بالضرائب والرسوم، ويتم التحصيل في مادة من الجداول حسب ما تكون عليه الوضعية في أول جانفي من سنة فرض الضريبة المعينة وطبقا للتشريع الجاري في ذلك التاريخ، وأي تعديل يجري ضمن القانون يخص مادة من الجدول يعتبر ساري المفعول إبتداءا من أول يناير من السنة التي تفتح فيها السنة المالية.⁴

ب - إجراءات التحصيل الجبرية: الأصل أن يقوم المكلف بعد دخول الضريبة حيز التنفيذ بالتقدم إلى الإدارة الجبائية المختصة من أجل دفع ما عليه من ديون إتجاه الخزينة العامة، ولكن إذا إمتنع المكلف عن ذلك يلجأ قابض الضرائب إلى إتباع الإجراءات التنفيذية المخولة له قانونا من أجل تحصيل الضريبة، وعليه تجد الإدارة الجبائية نفسها موضع التنفيذ الجبري، وهي وسيلة فعالة تلجأ إليها في حالة عدم نجاح الإجراءات الودية للتحصيل، تهدف من خلالها إلى إجبار المتهاونين على تأدية واجباتهم الجبائية، وتناول المشرع الجبائي عملية ممارسة المتابعات بالباب الثاني، وتطرق في نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية إلى أنها تتم على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونيا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الإقتضاء إلى محضرين

¹ محمد أمين كويدي وسامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 67.

² محمد أمين بلحسنة، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر، 2021-2022، ص 7.

³ المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 41.

⁴ أمال سباح، الإجراءات الإدارية للتحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص إدارة ومالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2015-2016، ص 37.

في حالة الحجز التنفيذي، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية ومن إجراءات التحصيل الجبرية:¹

- **الغلق المؤقت للمحلات:** بموجب المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية " يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال إختصاصه، بناء على تقدير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة 06 أشهر، ويبلغ قرار من طرف عون المتابعة الموكل قانونيا أو المحضر القضائي، إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلا للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت، يمكن للمكلف بالضريبة المعنى بإجراء الغلق أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانونيا لا يوقف الطعن بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.²

- **الحجز الإداري:** هو إجراء تقوم به الإدارة الجبائية في سبيل وضع أموال المكلف بالضريبة في يدها، بغية تحصيل ديونها الجبائية منه ، ويكون بناء على قرار صادر من طرف مدير الضرائب، بإستثناء المدير الجهوي للضرائب الذي لا يمكنه القيام بذلك، وبالتالي تكون الإدارة الجبائية خصما وحكما ومنفذا في نفس الوقت، فالإدارة الجبائية تنفذ الحجز بإجراءات بسيطة وسريعة دون اللجوء للقضاء.³

وتباشر الإدارة الجبائية إجراءات الحجز على أموال المكلف بالضريبة، في حدود الشروط القانونية، وفي المواعيد المسموح بها وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 644 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كما يجب عليها أن لا تتعسف في تنفيذ هذا الإجراء وأن يكون الحجز الإداري لأموال المدين في حدود مديونيته، ويجوز للإدارة القيام بالحجز بعد مرور يوم كامل من تاريخ تبليغه التنبيه، وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.⁴

- **بيع المحجوزات:** بعد إنتهاء المدة القانونية لإجراء الغلق الذي تدوم ستة أشهر وإجراء الحجز المحدد بعشرة أيام، وعدم إستجابة المعني، يصبح من حق الإدارة الجبائية المتمثلة في قابض الضرائب، إستعمال كل الطرق القانونية المخولة لها لضمان تحصيل ديون الخزينة العمومية، بحيث يحق له الطلب من السلطة الوصية مدير

¹ بلعيد عائشة وراضية زرقاط، إجراءات المنازعات الجبائية ودورها في عملية التحصيل الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص22.

² نور الدين بن دحو، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص22.

³ دليلة معزوز ومريم مسقم، التحصيل الضريبي عن طريق الحجز آلية لضمان تحصيل الديون الجبائية، مجلة العلوم القانونية والإجتماعية، جامعة زيان عاشور، المجلد6، العدد3، الجلفة، الجزائر، 2021، ص355.

⁴ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة 3، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص قانون الإجراءات الجبائية.

الضرائب أو بعد أخذ إستشارة الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بالتصريح له للجوء إلى البيع بالمزاد العلني الذي يكون بيع كلي أو جزئي لعنصر أو عدة عناصر للمحل التجاري.¹

ويكون البيع بناء على طلب مقدم من كل دائن خلال 10 أيام التي تبلغ فيها الحجز التنفيذي على أن يكون الدائن مسجلا قبل 15 يوما على الأقل من تبليغ الحجز التنفيذي، وتجرى عملية البيع بعد 10 أيام من إصاق الإعلانات وفقا للمادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.²

2 - إجراءات المتابعة الجبائية: تبدأ المتابعات مباشرة بموجب تبليغ سند إجراء المتابعة بعد يوم من إستحقاق الضريبة، وإتمام الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحلات والحجز والبيع وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة وتتمثل في:³

أ - الاعتراض على إجراء المتابعة: يحق للمكلف الاعتراض على إجراء المتابعة في حالة وجود عيوب شكلية وإجرائية، فحسب المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية تتم إجراءات المتابعة على يد أعوان معتمدين قانونيا كما قد تتم على يد المحضرين القضائيين أما بالنسبة للحجز التنفيذي فيستند إلى المحضرين القضائيين، وممارسة المتابعات تتم بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول الضريبية بمجرد سريان تاريخ تحصيل الضريبة، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في:⁴

- الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز؛

- البيع.

ب - الاعتراض على التحصيل الجبري: إن الاعتراض على التحصيل الجبري يمس أساس الموضوع فهو يتعلق سواء بوجود الإلتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء له، وبيباشر الاعتراض بنفس الشروط وإجراءات الاعتراض على المتابعة سواء تعلق بالتظلم أمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر للقضاء، والاعتراض ليس له أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة الجبائية، كما خول المشرع للمكلف بالضريبة منازعة الإدارة الجبائية في شرعية حق الخزينة العامة، وذلك بالاعتراض على الإلتزام بالدفع أو مقدارها.⁵

ويكون الاعتراض بالإلتزام بالدفع أو مقداره وفق المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية حيث تنص على: "يشكل كل نزاع على وجود الإلتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء له

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، الطبعة 2، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 63.

² المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ فضيل كوسة، مرجع سبق ذكره، ص 82.

⁴ محمد كويدمي أمين وسامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 68.67.

⁵ سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 54.

إعتراضاً على التحصيل الجبري"، ويخضع هذا الإجراء إلى شروط نصت عليها المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 كما نصت المادة 59 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يفقد القابضون الحق الذين لم يباشروا أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة 04 سنوات متتالية، إعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق حق المتابعة ويسقط ظل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة"، وعن الآجال التي يتم فيها الإعتراض على التحصيل الجبري:¹

- حدد القانون الآجال التي تتم من خلالها الطعن بأجل شهر إبتداءً من تاريخ تبليغ أو سند المتابعة.
- ويكون كل من المدير الولائي للضرائب الذي يوجد تحت إشرافه قابض الضرائب الذي يباشر إجراءات المتابعة أو مدير كبريات المؤسسات الجهات المختصة قانوناً بدراسة الطعن.

3 - الطعون من أجل العفو: ويمكن شرحها في:

أ - طلبات المكلف بالضريبة: يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانونياً أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز عن إبراء ذمتهم إزاء الخزينة، ويمكنهم أيضاً من أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية وتحدد الإجراءات الخاصة بهذه الحالة في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.²

ب - طلبات قابضي الضرائب: إن المشرع سمح لقابض الضرائب بتقديم طلبات إلى السلطة الإدارية لتبنت طبقاً للقوانين والتنظيمات في جعل الحصص الغير القابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة، حيث تنص المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يجوز لقابض الضرائب أن يطلبوا إبتداءً من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، قرار إنعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل، ونفس المادة القانونية تضع الشروط والقيود على ذلك، ويتم تقديم هذه الطلبات والتحقيق فيها وفقاً لإجراءات قانونية."³

ثالثاً: المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن الإدارية:

إن المكلف بالضريبة عليه أن يرفع تظلمه أمام الإدارة الجبائية المختصة وفق الأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021 بعد ذلك تصدر الإدارة قرار في حق المكلف، وهذا القرار إما يتلقى قبولاً من طرف المكلف بالضريبة أو لا يكون محل قبول لأنه لا يتوافق مع طلباته، وقد منح المشرع للمكلف بالضريبة خيارين إما اللجوء مباشرة للقضاء المختص لتسوية نزاعه قضائياً أو اللجوء بشكل إختياري إلى لجان الطعن.⁴

وتم التطرق فيما يلي إلى لجان الطعن التي نصت عليها المادة 81 مكرر 54 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021:

¹ المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

² صافية بوخونة ورحيمة دني، أثر تسوية المنازعات الضريبية على التحصيل الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

³ المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 34.

⁴ نور الدين بن دحو، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 39.

1 - اللجنة الولائية للطعن: تشكل اللجنة الولائية للطعن كما يلي:¹

- محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظوا الحسابات والمحاسبين المعتمدين رئيسيا؛
- عضو واحد من المجلس الشعبي الولائي؛
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير؛
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير؛
- ممثل عن المديرية مصف الخبراء المحاسبين ومحافظوا الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية؛
- المديرية الولائية للضرائب أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى أو ممثليهم الذين لهم رتبة نائب أو رئيس المصلحة؛
- توكل مهام كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب.

تختص هذه اللجنة بالنظر في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الغرامات والحقوق أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20000000)، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي .

2 - اللجنة الجهوية للطعن: تشكل كما يلي:²

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا؛
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير؛
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير؛
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب؛
- ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب؛
- ممثل واحد عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

تختص هذه اللجنة بالنظر إلى العمليات التي يفوق مجموع مبالغها من حقوق وغرامات عشرين مليون دينار (20000000) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70000000) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

¹ مريم حيون وراضية عقيقة، المنازعات الجبائية كوسيلة لتقييم فعالية الرقابة، مرجع سبق ذكره، ص24.

² دارين زاقى، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص36.

3 - اللجنة المركزية للطعن: تشكل هذه الأخيرة من:¹

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونيا رئيسا؛

- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير؛

- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير؛

- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير؛

- ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية، وإن تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛

- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى؛

- المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفتها مقررا.

تختص هذه اللجنة بالنظر إلى الطلبات التي تخص العمليات التي يفوق مجموع مبالغ الحقوق والغرامات

سبعين مليون دينار (70000000) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي .

المطلب الثالث: المنازعات الجبائية أمام الجهات القضائية:

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز

الجواري للضرائب، المتعلقة بالشكوى التي لا ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام القضاء، حيث يمكن أن

يطعن المكلف بالضريبة في أجل لا يتعدى أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغه بالقرار

المتخذ بشأن شكواه على مستوى الإدارة الجبائية أو لجان الطعن.

أولاً: التقاضي أمام المحكمة الإدارية:

تختص المحكمة الإدارية بالنظر في المنازعات الجبائية وفقا للمادة 800 من قانون الإجراءات الإدارية

والمدنية (المادة 07 من قانون الإجراءات المدنية سابقا) فهي المختصة مبدئيا في النزاع الجبائي على أساس

المعيار العضوي، فالمحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، وباعتبار الدعوى الضريبية

من الدعاوي الإدارية فهي من إختصاص المحاكم الإدارية.²

1 - إجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية:

أ - رفع الدعوى: أوجب قانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة تقديم شكواه إلى مدير الضرائب

بالولاية وذلك قبل اللجوء للقضاء، حرصا منه على تقليل عدد القضايا المرفوعة أمام الجهات القضائية، كما

يمكن لمدير ضرائب الولاية اللجوء إلى المحكمة الإدارية ليس حكرا على المكلف بالضريبة.³

بل يجوز لإدارة الضرائب أيضا أن تلجأ إليها وذلك في حالتين:⁴

الحالة 01: عرض مدير الضرائب بالولاية شكوى المكلف بالضريبة تلقائيا على المحكمة الإدارية.

¹ حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص16.

² عائشة لكحل، الطرق القانونية لإنهاء المنازعات الضريبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات

العمومية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2014.2015، ص176.

³ حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص18.

⁴ أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الطبعة 1، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص17.

الحالة 02: طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي اللجنة الولائية للطعن أو رأي اللجنة المركزية للطعن، وذلك بتقديم طعن ضد هذا الرأي أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، وهذا يكون في الحالة التي يكون فيها رأي اللجنة مخالفا لنص قانون صريح.

ب - شروط رفع الدعوى: نصت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية على مجموعة من الشروط التي يجب توفرها في الدعوى الضريبية:¹

- يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها؛
- يجب أن لا تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه؛
- لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه؛
- باستثناء عند التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية.

ج - ميعاد رفع الدعوى: يبيث كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف بالضريبة في أجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى وفقا للفقرة الأولى من نص المادة 153 مكرر 1، كما نصت المادة 153 مكرر 1 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للمشتكي في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل أو إذا لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو إنقضاء الأجل المذكور أعلاه.²

ونصت المادة 154 من نفس القانون على أنه يمكن للمكلف بالضريبة الذي قدم طلبا لإسترداد الأشياء المحجوزة ولم يتلقى قرار الإدارة في أجل شهر (01) أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.³

2 - إجراءات التحقيق والفصل بالدعوى الضريبية:

أ - التحقيق بالدعوى الضريبية: التحقيق هو مجموعة من العمليات التي تهدف إلى رقابة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وهنا يتولى القاضي الإداري التحقيق وفقا لقانوني الإجراءات الجبائية والإجراءات الإدارية والمدنية.⁴

وتنقسم هذه الإجراءات إلى:

- إجراءات تحقيق عامة تتعلق بتعيين قاضي مقرر وإجراءات خاصة بتبليغ عريضة إفتتاح دعوى وتبادل

¹صفية بوخونة ورحيمة دني، أثر تسوية المنازعات الضريبية على التحصيل الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 29.28.

²عائشة بلعيد وراضية زرقاط، إجراءات المنازعات الجبائية ودورها في عملية التحصيل الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص 42.

³عائشة لكل، الطرق القانونية لإنهاء المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 30.

⁴خليفة قصوري وحميد عزيري، أساليب فض منازعات الوعاء الضريبي وفق التشريع الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 36.

المذكرات وإبلاغ محافظ الدولة، وكذا الإجراءات المتعلقة بالصلح وإختتام التحقيق؛¹

- إجراءات تحقيق خاصة تتمثل في مراجعة التحقيق والخبرة.²

ب - الفصل في الدعوى الضريبية: بعد إنقضاء المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الأطراف وإتخاذ كافة الإجراءات الضرورية تصبح القضية مهينة للفصل فيها، يقوم رئيس المحكمة الإدارية بإيداع تقرير مكتوب و يحيل ملف الدعوى إلى محافظ الدولة، الذي يتولى بدوره تحضير طلباته التي يقدمها بجلسة المرافعة خلال أجل شهر، وإذا إنقضى أجل الشهر سواء قدم محافظ الدولة مذكرته أو لم يقدمها، فإن العضو المقرر بالإتفاق مع رئيس الغرفة المعنية يحددان تاريخ الجلسة، ويأمر رئيس الغرفة بعدها كاتب الضبط بإعلام محافظ الدولة و الأطراف بتاريخ الجلسة بعد إنعقادها بثمانية (08) أيام على الأقل، عندما تفتح الجلسة يسمع تقرير المستشار المكتوب وملاحظات الأطراف الشفهية لتعزيز مذكرتهم، وتسمع كذلك طلبات محافظ الدولة أو ممثله وبعدها تحال الدعوى إلى المداولة، وبعد المداولة تصدر المحكمة قرارها في القضية في جلسة علنية من طرف ثلاثة أعضاء مستشارين، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ولرئيس المحكمة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطرا على النظام العام، كما يجب أن يتضمن قرار المحكمة الفاصل في المنازعة مجموعة من البيانات المقررة قانونا، ويتم تبليغه إلى أطراف لكي يحدث آثاره القانونية.³

ثانيا: التقاضي أمام مجلس الدولة:

1 - فض منازعات الوعاء عن طريق الإستئناف: يمكن للمكلف بالضريبة إستئناف القرار القضائي الصادر من المحكمة الإدارية وذلك وفقا للأجال والإجراءات المنصوص عليها في قانوني الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية، وتتم عملية الإستئناف وفق شروط وإجراءات يجب التقيد بها.⁴

ومن بين شروط الطعن بالإستئناف نجد:⁵

- الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الإستئناف: حيث يشترط الصفة والأهلية والمصلحة؛
- الشروط المتعلقة بحكم المستأنف: وتتمثل فيما نصت عليه المادة 902 من قانون الإجراءات الإدارية أن يكون الحكم المستأنف قضائيا أي صادر من جهة قضائية، وأن يكون صادر إبتدائيا من المحاكم الإدارية؛
- الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات التي تحددها المادة 241 من قانون الإجراءات المدنية؛

¹ عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2003، ص 37.

² عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص تحولات الدول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2010، ص 124.125.

³ نبيل قاري، الآليات الإدارية والقضائية لتسوية المنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص إدارة ومالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2016، ص 46.

⁴ عائشة لكحل، الطرق القانونية لإنهاء المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 281.

⁵ مريم حيون وراضية عقيقة، المنازعات الجبائية كوسيلة لتقييم فعالية الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 28.

- شروط متعلقة بميعاد الإستئناف حسب المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية فإن أجل إستئناف بالنسبة للإدارة الجبائية يسري مع تبليغ المصلحة.

2 - الفصل في الدعوى من طرف مجلس الدولة: حيث أنه يصدر ما يسمى بالقرارات القضائية:¹

- أ - صدور قرارات مجلس الدولة: يتمتع محافظ الدولة بمهلة شهر لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف وبعد إنتهاء هذه المدة، يتم تحديد جلسة للنظر في الطعن ويتم ذلك مع كل من المستشار المقرر ورئيس الغرفة.
- ب - شكل ومحتوى القرار: إن المشرع يحيل على ضرورة إجتناب الحكم على أسماء الخصوم وتشكيلة المحكمة وممثل محافظ الدولة، كما يجب أن يتضمن الحكم الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة.
- ج - تبليغ قرار مجلس الدولة وتنفيذه: يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى خصوم في موطنهم عن طريق المحضر القضائي، ويتم توقيع وتسليم القرارات من طرف أمين الضبط المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه.

¹فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهادات مجلس الدولة، مرجع سبق ذكره، ص80.

المبحث الثاني: مدخل إلى الرقابة الجبائية:

إن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي حيث يعطي للمكلف حرية تحديد أسس فرض الضريبة، ويسعى المكلف إلى تخفيض عبء الضريبة بثتى الطرق مما يؤثر على مصالح الخزينة العمومية، وللحفاظ على هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عمليات الرقابة الجبائية حول تصريحات المكلفين بالضريبة للتأكد من صحتها، وذلك بالإعتماد على جملة من السلطات المخولة لها لأداء مهامها.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية:

وفي هذا المطلب تم التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها وكذا أسبابها ومبادئها وفي الأخير أشكالها.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها:

1 - تعريف الرقابة الجبائية:

لقد اختلفت تعريفات الرقابة الجبائية ومن أجل الإلمام بكل معانيها سيتم التطرق لبعض التعريفات كما يلي:

تعرف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات التدلسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها¹، وتعرف أيضا على أنها الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في المضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية.² وخلص القول أن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض إكتشاف العمليات التدلسية التي تهدف للتهرب من دفع الضريبة.

2 - أهداف الرقابة الجبائية:

أ - الهدف الإداري: للرقابة الجبائية دورا هاما من خلال المعلومات والخدمات التي تقدمها للإدارة الجبائية والتي تساهم في زيادة الفعالية والأداء وتتمثل في:³

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على إتخاذ الإجراءات الصحيحة؛

¹ منور أوسرير ومحمد محو، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 201.

² منصور بن أعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة 1، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، ميله، الجزائر، 2011، ص 12.

³ تجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004، ص 36.

- تسمح الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي؛
- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء وبالتالي إتخاذ القرارات السليمة لحل المشكلات.
- ب - **الهدف القانوني:** ويتمثل في مطابقة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة ومعاقبتهم عند أي إنحراف أو مخالفة.¹
- ج - **الهدف الإقتصادي:** يتمثل في ضمان دخول أكبر إيرادات للخزينة العمومية من خلال قمع الغش والتهرب الضريبي من جهة وزيادة الأموال المتاحة للإنفاق العامة من جهة أخرى.²
- د - **الهدف الإجتماعي:** نجد أن الرقابة الجبائية تلعب دورا هاما من الناحية الإجتماعية من خلال:³
 - ضمان تطبيق قواعد الضريبة تطبيقا عادلا بين الأفراد، وبالتالي تحقيق العدالة الإجتماعية والجبائية بين المكلفين وإرساء مبدأ المساواة في دفع الضريبة؛
 - مكافحة إنحراف المكلف بشتى أنواعه وبالتالي تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن أي قصور في تطبيق القواعد الجبائية.

ثانيا: أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها:

- 1 - **أسباب الرقابة الجبائية:** هناك سببين رئيسيين للقيام بالرقابة الجبائية وتتمثل في:
 - أ - **الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:** تعتمد الرقابة الجبائية على النظام التصريحي بإعتبار المكلف هو الذي يقوم بتحديد طرق فرض الضريبة وكذا التصريح بمداخيله للإدارة الجبائية، وبالتالي فإن الرقابة الجبائية تهتم بمراقبة هذه التصريحات والتأكد من مدى صدقها إلى جانب تطبيق مبدأ المساواة في الدفع.⁴
 - ب - **الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:** يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها بشتى الطرق وقد زادت حدة التهرب الضريبي نظرا لضعف الرقابة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية، وما يترتب عنها آثار إقتصادية ومالية خطيرة تتمثل في حرمان الخزينة من موارد مالية ضخمة كما ينتج عنها آثار إجتماعية وسياسية ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف للمحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.⁵
- 2 - **مبادئ الرقابة الجبائية:** يمكن تصنيف مبادئ الرقابة الجبائية إلى ما يلي:

¹ صافية لشلح، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، الطبعة 2، المركز الجامعي أفلو، الجزائر، 2018، ص 268.

² نفس المرجع السابق، ص 269.

³ منور أوسيرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 202.

⁴ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص 20.

⁵ عبد الغني بشرى، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص 92-91.

أ - إقامة نظام ضريبي محكم: حيث يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تتعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة، فبقدر ما يتوفر من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الجبائي أن يلمس الحكمة الفنية في أنظمتها الجبائية ولتحسين فعالية هذه الأنظمة وجب ما يلي:¹

- تبسيط صياغة التشريع الجبائي ليتمكن المكلفين من فهمه، حيث يجب أن تكون القوانين والتشريعات واضحة وسهلة وذلك بإستعمال لغة بسيطة ومفهومة للمكلفين؛

- وجود نظام جبائي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكليفية.

ب - ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: إن التشريع الجبائي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة والتي يشترط توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة، بالإضافة لتوفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة حتى تتمكن من أداء مهامها بأحسن وجه، بالإضافة إلى إجراء تربيصات لأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديثات التي يشهدها النظام الجبائي.²

ج - إرساء الحس الجبائي لدى المكلفين بالضريبة: وذلك من خلال تقديم الإدارة الجبائية يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجبائية، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات وتغييرات التشريع الجبائي وشرح الإجراءات الجبائية كموافقت التصريح والدفع وكيفيات ملئ مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات، بالإضافة إلى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة وذلك من خلال إنتهاج جملة من السياسات الإعلامية وتحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.³

ثالثا: أشكال الرقابة الجبائية: للرقابة الجبائية عدة أنواع تساعد على القيام بمهامها والوصول لغايتها، وتكون متكاملة ومتتابعة لا يمكن فصلها وتتمثل فيما يلي:

1 - الرقابة الجبائية الشاملة: تعتبر الرقابة الشاملة كرقابة داخلية وذلك لأنها تمارس على مستوى مفتشية الضرائب دون التنقل إلى أماكن مزاولة المكلفين لأنشطتهم، وتتم بصفة مستمرة ودورية (عادة كل سنة)، وتنقسم الرقابة الشاملة بدورها إلى نوعين:⁴

أ - الرقابة الشكلية: إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، وتتحدد بالخصوص في التحقيق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح كهوية المكلف، إمضاء وختم المكلف، أو تصحيح الأخطاء

¹ منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 24.

² نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2015، ص 87.

³ مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص مالية محاسبة، معهد العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، الجزائر، 2008، ص 109.

⁴ منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 21

الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه فهذا النوع من الرقابة يعتبر أساسى بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتواها.¹

ب - الرقابة على الوثائق: وهي رقابة شاملة لأنها تتمثل في إجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة في ملفه الجبائي، وكذا كل المعلومات والبيانات التي تحصل عليها الإدارة الجبائية بطرقها الخاصة من أجل معرفة الوضعية الحقيقية للمعني، وبالتالي فالمرقب الجبائي يقوم بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح ودراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة مع السنوات الماضية بهدف إكتشاف الأخطاء.²

وفي حالة وجود بعض الغموض بإمكان الإدارة الجبائية طلب معلومات من المكلف إما شفها أو كتابيا وذلك بمراسلته لتقديم التوضيحات.³

وفي حالة عدم رد المكلف أو رده بالرفض بإعطاء المعلومات يقوم المحقق بإعادة مراسلته مع إضفاء طابع الإلزامية على الطلب هذه المرة، ويتعين على المكلف تقديم رده في أجل ثلاثين (30) يوما، وفي حالة إمتناعه يتم تقدير الضريبة بطريقة تلقائية، وإذا وجد المحقق أن الإجراءات غير كافية من أجل إكتشاف الغش فإنه يحول الملف إلى الرقابة المعقدة وهذا ما يخوله له القانون.⁴

2 - الرقابة الجبائية المعقدة: يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والتميز لمحتوى الملف الجبائي، وذلك من خلال التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين بالضريبة، قصد التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه المسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.⁵ وتشمل الرقابة الجبائية ما يلي:

أ - التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الإستغلال بعين المكان، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 09 و 10 من القانون التجاري للمكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملمزمين بمسك المحاسبة.⁶

¹ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010.2011، ص2.

² منور اوسريير ومحمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 204.205.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 19، 2016، ص 9.

⁴ المادة 19، قانون الإجراءات الجبائية، 2016، ص 10.

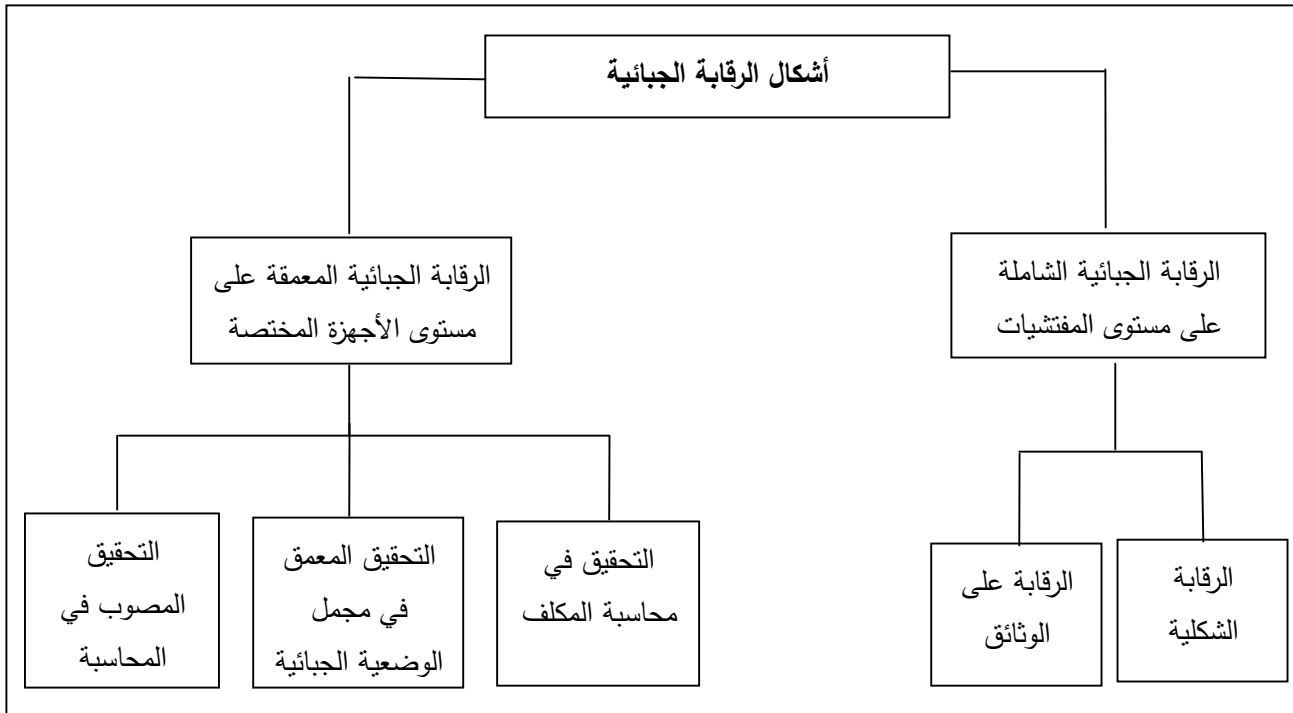
⁵ سهام الكردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص53.

⁶ بومدين بكرتي ورشيد يوسف، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة مستغانم، المجلد4، العدد1، الجزائر، 2015، ص43.

ب - **التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية:** هو مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة للتأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي، وتكون المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية بمثابة المصدر الأول الذي يتم الإعتماد عليه أثناء التحقيق، إضافة إلى الوثائق الأساسية الموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة والتي يعتمد عليها وتكون لها فعالية في إكتشاف الأخطاء والتدليسات، كما يمكن القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشية لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.¹

ج - **التحقيق المصوب:** هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة العمليات أو المعطيات المحاسبية لمدة لا تقل عن سنة جبائية، أثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين المحقق معهم تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم المتعلقة بالتحقيق.

الشكل رقم 01: أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: نور اليقين سمية قبايلي وقمير بن صخري، دور الرقابة الجبائية في تحسين التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2022/2021، ص 25.

¹ صبرينة خديري وعمر جنينة، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفى مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، المجلد 12، العدد 2، الجزائر، 2019، ص 325.

المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان إمتيازات الخزينة العمومية، لهذا حدد القانون الجبائي إطار تنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة للقيام بمهامها في شروط قانونية محددة، كما طالب المكلفين بالضريبة بعدة إلتزامات وفي المقابل منحهم عدة حقوق.

أولاً: السلطات الإدارية الجبائية: منح المشرع الجبائي عدة صلاحيات للإدارة الجبائية حيث من خلالها تتحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومصادقتها وتمثل فيما يلي:

1 - حق الرقابة: نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.¹

2 - حق الإطلاع: حيث يجوز لموظفي الإدارة الجبائية الإطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف بالضريبة ووثائقه لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق، وإكتشاف ما قد يحدث من مخالفات ويظهر جليا هذا الحق من خلال قانون الإجراءات الجبائية المادة 85، ومن الإدارات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة: مصالح الضمان الإجتماعي، السلطة القضائية، المؤسسات والهيئات المالية، المؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات.²

3 - حق المعاينة: في إطار مباشرة البحث عن المعلومات الجبائية والشك في وجود عمليات تدلسية وبغية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها يرخّص المشرع الجبائي للإدارة الجبائية الحق في الزيارة والمعاينة الميدانية كما يمكنها من حجز كل الوثائق والمستندات والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، إلا أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، وتجدر الإشارة إلى أن الحق في المعاينة قد وضع وفقاً لقوانين صارمة ومنظمة وهي مفصلة وفق المادة 53 من القانون المالي 2008، حيث يؤدي عدم إحترامها إلى عدم أهمية هذه المعاينة والإجراءات الناتجة عنها وذلك بضمان حقوق المكلفين بالضريبة.³

4 - حق إستدراك الأخطاء: هو وسيلة ممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقييمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الإقتطاع الضريبي سواءاً بتعديله أو إنشاء إقتطاع جديد وفقاً لنص المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية، كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدلسية أو

¹ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.

² عبد الناصر نور، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة 1، دار المسيرة، الأردن، 2003، ص 235.

³ عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 98.97.

نقص في الضريبة يتم إكتشافه إثر التحقيق، أما الآجال الإستثنائية يمكن أن تخص عمليات الأعباء المتعلقة بالسنوات المالية المتقدمة ولكن ذات تأثير على السنوات المالية الغير المتقدمة محل الرقابة والتسوية وتكون بعنوان السنوات الغير المتقدمة فقط.¹

ثانيا: حقوق وواجبات المكلف بالضريبة:

1 - حقوق المكلف بالضريبة: من أجل السير الحسن لعملية التحقيق الجبائي نص المشرع الجبائي على مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة تتمثل فيما يلي:

أ - الإستعانة بمستشار: يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من إختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، كما يمكن لهذا المستشار الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.²

ب - الإعلام المسبق: يجب إعلام المكلف مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق يرفق بميثاق المكلف بالضريبة والذي ينص على حقوقه وواجباته، كما يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها عشرة (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، وخمسة عشر (15) يوما بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية إبتداءا من تاريخ إستلام هذا الإشعار.³

ج - تحديد مدة التحقيق: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق آجالا محددة والتي تكون بدورها محددة طبقا لرقم الأعمال السنوي وطبيعة نشاط المكلف بالضريبة.⁴

د - عدم إعادة التحقيق: لا يمكن تجديد التدقيق أو القيام به مرة أخرى إذا ما إنتهى التدقيق المحاسبي المتعلق بفترة معينة، إلا في الحالات التي يكون فيها المكلف قام بالتدليس أو قدم معلومات خاطئة أو غير كاملة أثناء القيام بعملية التدقيق، وهذا إستنادا إلى أنه يمنع على الإدارة الجبائية على نفس الوثائق المحاسبية أو نفس الضرائب بنفس الفترة.⁵

ذ - تبليغ المكلف بنتائج التحقيق: وبصفة مفصلة وبسيطة، يستطيع من خلالها الإعتراض بتقديم التبريرات أو الملاحظات أو قبولها وذلك طبقا للمادة 190 الفقرة الخامسة (05) من قانون الرسم على رقم الأعمال.⁶

¹ المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، منشورات 2008.

³ المرجع السابق، ص 14.

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المرجع السابق.

⁵ مريم وازطة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2014.2015، ص 11.

⁶ رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص فرع التخطيط، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2001.2002، ص 50.

ر - حق الطعن: لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح هذا الأخير إمكانية الطعن والذي يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات للجهات المعنية.¹

ز - حق الرد: يقوم المكلف بإرسال ملاحظاته أو قبوله في أجل أربعين (40) يوما من حصوله على نتائج التحقيق، ويعتبر عدم الرد كقبول ضمني ويمكن للمدقق السماع للمكلف وتقديم التوضيحات اللازمة التكميلية، وفي حالة موافقة المكلف فإن الضريبة تعتبر محددة نهائيا ولا يمكن الرجوع في هذا القرار إلا إذا كشفت حالات تدليسية في عملية التدقيق.²

2 - **إلتزامات المكلف بالضريبة:** تتمثل إلتزامات المكلف بالضريبة في إلتزامات جبائية وأخرى محاسبية حيث:

أ - **الإلتزامات الجبائية:** تتمثل هذه الإلتزامات في تصريحات يقوم بها المكلف بالضريبة وأهمها:

- **التصريح بالوجود:** يجب على المكلفين بالضريبة وعلى الشركات أن يقدموا في الأيام الثلاثين (30) الأولى من بداية نشاطهم إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه للإدارة، هذا التصريح يجب أن يشمل على: اللقب، الاسم، السبب الإجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر (بالنسبة للأشخاص المعنويين ذوي الجنسية الأجنبية).³

- **التصريح أو التسديد الشهري أو الثلاثي للضرائب والرسوم المستحقة:** يلزم المكلف قبل كل عشرون (20) يوما من إنتهاء الشهر كل شهر أو ثلاثي تقديم تصريح نموذجي إلى قبضة الضرائب المختصة إقليميا وذلك بإستعمال الوثيقة الرسمية "السلسلة ج رقم 12"، مع الإلتزام بتسديد مختلف الضرائب المستحقة على المكلف والتي تخص الشهر أو الثلاثي الفارط.⁴

- **التصريح السنوي بالأرباح والنتيجة:** ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة إكتتاب التصريح الإجمالي للأرباح والنتائج بإستعمال "السلسلة ج رقم 01"، قبل 30 أفريل من كل سنة ويحتوي هذا التصريح على مايلي: العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، قيمة الأرباح الخاضعة للإقتطاع الضريبي، قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف بالضريبة، وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط ومختلف الأعباء والتكاليف.⁵

¹ نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 18.

³ سمية بن نجاعي وسامية لوماش، أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

⁴ زكرياء حداد، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، سكيكدة، الجزائر، 2016-2017، ص 35.

⁵ عادل بن التومي ووهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص 16.

- **التصريح بالتوقف:** تنص المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه يجب على كل شخص أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، التي تنقطع عن ممارسة مهنتها أو تتنازل عن صناعتها أو تجارتها وكذلك التي تصير مالكة أن تقدم خلال الأيام العشرة التي تلي هذا التوقف أو التنازل أو الحيابة التصريح إلى مكتب التفتيش المسؤول.¹

- **وضع رقم التعريف الإحصائي:** تضمن قانون المالية لسنة 2002 جملة من الإجراءات تهدف لمحاربة التهرب الضريبي من أهمها إلزام المكلفين بوضع رقم تعريف إحصائي يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم والموجهة إلى الأشخاص أو الإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها.²

ب - الإلتزامات المحاسبية: تتمثل الإلتزامات المحاسبية الواجب مسكها من طرف المكلفين في:

- **دفتر اليومية:** نص القانون التجاري على أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم العمليات المقامة شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم، ومن ثم يجب أن يقيد في الدفتر جميع العمليات التجارية التي يقوم بها التاجر من بيع أو شراء أو إقتراض أو قبض لأوراق نقدية أو تجارية أو غير ذلك، ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبب كافي لإلغاء أو رفض محاسبة المكلف بالضريبة.³

- **دفتر الجرد:** يجب على التاجر القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل، حيث تنص المادة 10 من القانون التجاري " يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا جرد عناصر أصول وخصوم مقاولته، ويقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح بدفاتر الجرد".⁴

ثالثا: المصالح المختصة في عملية الرقابة الجبائية: للرقابة الجبائية أجهزة هيكلية مختصة تستطيع بواسطتها تنفيذ برامجها المسطرة من الإدارة المركزية وتتمثل هذه الأجهزة في:

1 - مديرية الأبحاث والمراجعات: أنشأت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي للوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها كما أن إختصاصها يمتد عبر التراب الوطني وتتحصر مهامها في تحديد إختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق، من خلال برنامج مسبق لإنتقاء الملفات الجبائية وهذا إقتراح من مفتشيات الضرائب المعني بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج أو تعديله والهدف من هذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي وإسترجاع حقوق الخزينة العمومية وذلك بوضع إستراتيجية عمل لذلك، ويحتوى الشكل التنظيمي لمديرية

¹ المادة 57 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

² قانون المالية 2002، المادة 35 من القانون 21/01 المؤرخ في 22 سبتمبر والمتضمن قانون المالية 2002.

³ سمية بن نجاعي وسامية لوماش، أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

⁴ رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، المادة رقم 10 من القانون التجاري الجزائري، 2007.

الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب على أربع مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي.¹

2 - المديرية الولائية للرقابة الجبائية: حيث تقوم هذا المديرية بالبحث والكشف عن المادة الخاضعة للضريبة والسهر على تنظيم العمل وتقديم الأحسن وإعطاء صورة حسنة للهيئة العامة، وبموجب المرسوم التنفيذي 60/91 الصادر بتاريخ 1991/02/23 فإنه تم إنشاء ثمانية مديريات جهوية تتوزع كالتالي: الجزائر، البلدية، وهران، سطيف، قسنطينة، عنابة، ورقلة، بشار، وقد خصص لهذه المديرية خمس مديريات فرعية هي: المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.²

3 - مديرية كبريات المؤسسات: لقد تم إستحداث هذه المديرية مؤخرا في السنوات القليلة الماضية وهذا لدعم مكافحة التهرب الضريبي، والتي تم إنشائها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها، وتقوم مديرية كبريات المؤسسات بمهام تقدير الوعاء، التحصيل، الرقابة ومنازعات الضرائب وذلك فيما يخص المؤسسات أو الأشخاص الطبيعيين أو المجمعات الخاضعة لها، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية هي: المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل.³

4 - مركز الضرائب: هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب تم إنشائها إستجابة إلى ضرورة تحسين التسيير والرقابة الجبائية للمؤسسات المتوسطة والأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي وكذا أصحاب المهن الحرة، كما تقوم بتسيير مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد لكل مكلف.⁴

5 - المركز الجوّاري للضرائب: هي مصالح مستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري وتعتبر نموذج مصغر لمركز الضرائب، فهي تتابع ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى تخصصها في المتابعة الجبائية وكذا الجبائية المحلية ومن مهامها: مسك وتسيير ملفات المكلفين التابعين لإختصاصها، تراقب التصريحات وتنظم التدخلات، تبحث عن المعلومات الجبائية بغية إستغلالها.⁵

¹ عادل بن التومي ووهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة مفتشية الضرائب لولاية برج بوعريش، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² زكرياء حداد، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

³ المرجع السابق، ص 30.

⁴ نور اليقين سمية قبائلي وقميرين صخري، دور الرقابة الجبائية في تحسين التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2021-2022، ص 22.

⁵ سليمان عنيرة، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص 109.

6 - مفتشيات الضرائب: تشكل المفتشية الوحدة الأساسية في الهيكل التنظيمي لإدارة الضرائب لأنها تتولى تسيير الملفات الجبائية لدى المكلفين بالضريبة سواء الخاضعين للنظام الحقيقي أو لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وتتولى تنفيذ كل ما يتعلق بتصريحات المكلف بداية من التصريح بالوجود عند بداية النشاط إلى التصريحات الشهرية المتعلقة برقم الأعمال والأجور والتصريح السنوي المتعلق بالأرباح الجبائية، وبالتالي فإن دور المفتشية في مجال الرقابة أساسي وهام خاصة للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة من خلال المراقبة الشكلية للتصريحات إلى رقابة الوثائق والمستندات، وعادة ما تعتمد على طلب المعلومات والتوضيحات كما تلجأ إلى إجراء تعديلات مرتقبة حسب ما تراه وتبلغها للمكلف لإبداء رأيه وعلى أساس جوابه يتم إجراء التعديل النهائي وإصدار جدول الضريبة.¹

المطلب الثالث: فعالية الرقابة الجبائية ومساهمة المنازعات الجبائية في تقييمها.

لمعرفة مدى نجاح الرقابة الجبائية في الوصول لأهدافها المسطرة تشكل الفعالية مؤشرا هاما لذلك، من خلال الوقوف على النتائج المحققة ومطابقتها مع النتائج المراد تحقيقها.

أولاً: مفهوم فعالية الرقابة الجبائية: قبل الإشارة إلى مفهوم فعالية الرقابة الجبائية يجب الإشارة إلى مفهوم الفعالية حيث عرفها فريق البحث المكون من ياشتمان وإتزيوني وسيشور على أنها: "تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية"، ويقصد بالأهداف التشغيلية هي ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي في ضوء تغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها،² وفي الكثير من الأحيان يحدث تداخل بين مفهوم الفعالية وبين مفهوم الكفاءة والذي يعبر هذا الأخير عن مدى الرشد في إستخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف، ورغم إختلاف المفهومين إلا أنهما متلازمين حيث بما أن الإستخدام الكفء للموارد يساهم في تحقيق الأهداف إذن فدرجة فعالية أي نظام أو منظمة تقاس من خلال المدى الذي يتم فيه بلوغ الأهداف المسطرة تبعا لأولوية كل هدف،³ أما فيما يخص مفهوم الفعالية الجبائية فقد قدم لها عدة تعاريف منها أنها الفحص الشامل للوضع الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة إحترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.⁴

ثانياً: آليات تفعيل الرقابة الجبائية: إعتمدت الحكومة الجزائرية مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى تطوير جهاز الرقابة الجزائرية وعصرنتها تتمثل في: تسهيل الإجراءات الجبائية، إصدار المديرية العامة للضرائب دليلا لأخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، تعزيز التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك، إستحداث

¹ نور اليقين سمية قبائلي وقمير بن صخري، دور الرقابة الجبائية في تحسين التحصيل الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

² عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، الجزائر، 2015-2016، ص124.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص75.

⁴ إسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وطرق تفعيلها، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة فرحات عباس، المجلد 1، العدد 1، سطيف، الجزائر، 2014، ص211.

آليات التصريح الإلكتروني للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، زيادة التسديد في العقوبات المفروضة على المكلفين المتهورين.¹

بالإضافة إلى مقتضيات تفعيل ترتبط بالعوامل التالية:

1 - تفعيل النظام المعلوماتي وتحسين الإمكانيات المادية والبشرية: من الآليات التي ينبغي أن تهتم بها الإدارة الجبائية لتفعيل دور الرقابة الجبائية هو ضرورة الإهتمام بتطوير نظام المعلومات، فالإتجاه المتزايد نحو التجارة الإلكترونية يتطلب ضرورة تفعيل دور الإدارة الجبائية الإلكترونية تحقيقا للسرعة والدقة وإنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية، وذلك من خلال التقليل من تعقد الإجراءات الإدارية داخل الإدارة الجبائية، فرغم وجود مواقع واب للمديرية العامة للضرائب إلا أنه لا تتواكب السرعة مع التغيرات التي تطرأ على القوانين الجبائية، ونظرا لمواجهة الإدارة الجبائية صعوبات في أداء مهامها لقلة عدد موظفيها ونقص كفاءتهم المهنية، أصبح من الضروري تكوين إطارات متخصصة في المجال الجبائي.²

2 - توضيح التشريعات الجبائية: يتمثل تبسيط التشريعات الجبائية من خلال جعلها أكثر شفافية في إجراءات فرض الضريبة، فكلما كان التشريع الجبائي سهلا كلما أدى ذلك إلى إقناع المكلف بضرورة وجوب دفعه لديونه إتجاه الإدارة الجبائية، فإستقرار القوانين يساعد على التطبيق الأمثل لها، وبالتالي لا بد من توحيد التشريع الجبائي ونشر كافة القوانين واللوائح، وعليه يجب أن تتسق جميع القرارات التي تتخذها الإدارة الجبائية سواء على المستوى المركزي أو الجهوي وحتى الولائي.³

3 - تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة: يقع على عاتق الإدارة الجبائية تحسين علاقتها مع المكلف بالضريبة فهي مطالبة بإيجاد الحلول الكفيلة لبلوغ هذه الغاية، وتتمثل في حسن إستقبال المكلف بالضريبة، وتحسين وتعميق وسائل الإتصال بين الإدارة والمكلف، وهذا لا يكون إلا بالتكوين المهني السليم لموظفي الإدارة الجبائية وإعدادهم الإعداد التام فنيا ونفسيا، وكذا الإلتزام بالحياد إتجاه المكلفين بالضريبة، وهذا تجسيدا وإعمالا لمبدأ تساوي المواطنين أمام الضريبة المكرس في المادة 64 من الدستور.⁴

ثالثا: دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية: تعد الرقابة الجبائية من الوسائل العامة في الإثبات في المنازعات الجبائية، حيث تسعى الإدارة الجبائية للتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، كي يتحقق التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية والمحافظة على الحقوق العامة للمجتمع، فجراء لعملية الرقابة الجبائية تقع المنازعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حيث ينظم فيها المكلف على مبلغ الضريبة عن طريق الشكوى حيث يطلب من خلالها إعادة النظر في الضريبة التي تم إعادة تشكيلها جراء لعملية التحقيق في

¹ مريم حيون وراضية عقيقة، مرجع سبق ذكره، ص 5251.

² فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2011-2012، ص 110.

³ مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 115.

⁴ فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 116.

المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف، ومن هنا يمكن تقييم فعالية الرقابة الجبائية بالمنازعات الجبائية عبر نقطتين هما:

1 - حجم النزاعات الناتجة عن عملية الرقابة الجبائية: فإذا كان عدد النزاعات الناتجة عن الرقابة الجبائية كبير مقارنة بعدد الملفات المبرمجة للتحقيق فهذا يدل عن تعسف الإدارة الجبائية وهنا يمكن القول أن عملية الرقابة الجبائية غير فعالة مبدئياً، أما إذا كان عدد النزاعات الناتجة عن الرقابة الجبائية قليل أو منعدم مقارنة بعدد الملفات المبرمجة للتحقيق فهنا يمكن القول أن عملية الرقابة الجبائية فعالة.

2 - طبيعة القرار الصادر عن الفصل في النزاع: بعد دراسة الجهات المختصة للشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وظهر أن هناك خطأ ارتكبه الجهة الرقابية وأن المبلغ المتنازع فيه تم إلغاؤه كلياً أو إلغاء جزء منه عند الفصل فيها فهنا نقول أن الرقابة الجبائية غير فعالة، وفي حالة العكس أي جميع أو معظم الشكاوى تم رفضها فهنا نقول أن الرقابة الجبائية فعالة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية، تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والإختلاف فيما بينها وكيفية الإستفادة منها.

المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية

أولاً: دراسة محمد أمين ذبيح.

بعنوان " أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية سطيف"، أطروحة دكتوراه في الطور الثالث، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، السنة الدراسية 2020-2021.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها الوسيلة الردعية القانونية الأكثر ملائمة لإعادة إسترجاع أموال الخزينة العمومية المتملص منها ومساعدتها في الحد من إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وإبراز أهمية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة بإعتباره وسيلة من وسائل الرقابة، وكذا معرفة أهم متطلبات الرقابة الجبائية وقدرتها على المساهمة في تحسين فعالية التدقيق المحاسبي للغرض الضريبي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة يعد من أهم وسائل الرقابة التي تنتهجها الإدارة الجبائية في التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف وإسترجاع حقوق الخزينة العمومية، دور وأهمية إلترام أعوان الرقابة الجبائية عند القيام بالتدقيق في محاسبة المكلف بقواعد السلوك المهني كالنزاهة والإستقامة والصدق والحياد...، وكذا إمتلاكهم للمؤهل العلمي في الإختصاصات المناسبة لممارسة مهنة التدقيق في المحاسبة، وكذا دور إختيار الأعوان وتعيينهم في المكان المناسب وفق شروط ومعايير معينة.

ثانياً: دراسة لياس قلاب ذبيح:

بعنوان " مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر ببسكرة، السنة الدراسية 2010-2011.

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الجبائي الجزائري وتسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق إلى إطارها المفاهيمي والتنظيمي والقانوني وإبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق المحاسبي لأغراض جبائية بشكل خاص من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ومعرفة أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وقدرتهم على المساهمة في دعم الرقابة الجبائية.

خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها يجب على المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، الحرص على إتباع حق الإطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان

المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي إرتكبها المكلفين سواء بقصد أو بدون قصد، الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية لتساعد العون المدقق على أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت و هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها وذلك لكشف الأخطاء والتجاوزات.

ثالثا: دراسة صفية بوخونة ورحيمة دني.

بعنوان " أثر تسوية المنازعات الضريبية على التحصيل الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية جيجل"، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة و جبائية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحي، السنة الدراسية 2021-2022.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أثر تسوية المنازعات الجبائية على التحصيل الجبائي الذي يكتسب أهمية بالغة نظرا للأهمية الكبيرة للضرائب، كونها أحد المصادر الهامة والرئيسية لإيرادات الدولة، كما هدفت إلى زيادة نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، بيان أطراف النزاع الجبائي وطرق إنهائه إداريا وقضائيا، التعرف على الحصيلة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها نتائج نظرية تمثلت في أنه تتمتع الإدارة الجبائية في إطار ممارستها للرقابة على المنازعات بسلطات واسعة مقارنة بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة التي تكون محصورة ومحدودة، كما تنسم الشروط والإجراءات التي يخضع لها الطعن النزاعي عند تقديم الشكاية من طرف المكلف بالتعقيد مما يؤدي إلى رفض الكثير منها، تمتلك الإدارة الجبائية بصفتها سلطة إدارية حق رفض الضريبة أو خفضها من تلقاء نفسها فالإدارة هنا لها سلطة واسعة في خفض المبلغ المحتج عليه أكثر مما يطلبه المكلف، كما خلصت هذه الدراسة إلى نتائج تطبيقية تمثلت في أن نسبة رفض الشكاوى كانت عالية نوعا ما بالمقارنة مع نسبة القبول وهذا راجع لكفاءة الموظفين في أداء مهامهم، كما أن التحصيل الجبائي غير ثابت على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل، وفيما يخص المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري فإن معظم الأحكام الخاصة بها مستمدة من الأحكام العامة ضمن قانون الإجراءات الإدارية والمدنية.

رابعا: دراسة سمية بن نجاعي وسامية لوماشي:

بعنوان " أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر ببسكرة، السنة الدراسية 2020-2021.

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والنزاع الجبائي، وتبيان ما إذا كانت إجراءات الرقابة الجبائية تسمح بكشف النقص في التصريح وأفعال الغش المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية على حد سواء والتوصل إلى التقدير السليم للضريبة، كما سعت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إجراءات المنازعات الجبائية وهما الإجراءات الإدارية والقضائية وتبيان الجهات التي تفصل في النزاع وهذا بهدف توضيح وشرح مختلف الإجراءات التي ينبغي إتباعها لتسوية هذه المنازعات.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية له دور هام في زيادة التحصيل لفائدة الخزينة العمومية وذلك عن طريق إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة والحقوق المترتبة عنها وفرض غرامات، كما أن الفصل في الشكاوى على مستوى الإدارة الجبائية له دور أساسي في حل

الخلاف أو النزاع الجبائي، وللمكلف مجموعة من الحقوق والضمانات ترافقه طوال فترة الرقابة تلتزم بها الإدارة الجبائية وفي حالة الإخلال بها يؤدي إلى بطلان هذه الرقابة، وفي المقابل لديه التزامات يتقيد بها وعدم إحترامها يؤدي إلى فرض عقوبات عليه من طرف الإدارة الجبائية، أوجب المشرع رفع الشكوى وقيدها بمجموعة من الشروط والإجراءات وجعلها من النظام العام وإختلاف أي إجراء أو شرط يؤدي إلى رفضها، وتتمتع إدارة الضرائب بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة تشمل جميع العناصر مثل الدفاتر والوثائق التجارية والمحاسبية.

أما فيما يخص أوجه الشبه والإختلاف بين الدراسات سابقة الذكر ومذكرتنا وكيفية الإستفادة فهي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 01: المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية.

الدراسة السابقة	أوجه التشابه	أوجه الإختلاف	كيفية الإستفادة
محمد أمين نبيح 2021.2020	من حيث المنهج: الإعتداد على المنهج الوصفي التحليلي. من حيث الأداة: الأداة المستخدمة هي الإستبيان. من حيث الموضوع: تناول موضوع الرقابة الجبائية وإبراز دورها ومساعدتها على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.	من حيث الموضوع: تناولت الدراسة العلاقة بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي من خلال إبراز دور الرقابة الجبائية في تحسين فعالية التدقيق المحاسبي أما دراستنا فتناولت العلاقة بين المنازعات الجبائية والرقابة الجبائية من خلال إبراز دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية.	. التنوع في مجال الإطلاع على هذه الدراسة من الناحية النظرية. . الإستفادة من ناحية المراجع. . الإطلاع على الناحية التطبيقية.
لياس فلاب نبيح 2011.2010	من حيث المنهج: إعتداد كلا الدراستين على المنهج الوصفي التحليلي. من حيث الموضوع: التطرق إلى الإطار المفاهيمي والتنظيمي للرقابة الجبائية، تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الجبائي الجزائري.	من حيث الهيكل: إتبعنا طريقة إمراد على عكس هذه الدراسة حيث إتبعنا الطريقة الكلاسيكية. من حيث الأداة: تم في هذه الدراسة إستخدام أداة دراسة حالة أما دراستنا فكانت الأداة الإستبيان. من حيث الموضوع: تناولوا موضوع الرقابة فقط، والتركيز على التدقيق المحاسبي لغرض الجبائي بشكل خاص ومعرفة مكوناته ومساهمته في	. التنوع في الإطلاع على هذه الدراسة من الناحية النظرية. . الإستفادة من ناحية المراجع.

		<p>دعم الرقابة الجبائية بينما دراستنا تناولت موضوع المنازعات الجبائية ودورها في تقييم فعالية الرقابة الجبائية.</p>	
<p>صفية بوخونة ورحيمة دني 2022.2021</p>	<p>من حيث المنهج: الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. من حيث هيكل الدراسة: التركيز على جانبين نظري وتطبيقي. من حيث الموضوع: تناول موضوع المنازعات الجبائية وإجراءات الفصل فيها.</p>	<p>من حيث الأداة: الأداة المستخدمة في الدراسة هي دراسة حالة أما دراستنا فإستخدما الإستبيان. من حيث الأسلوب: تم إتباع الطريقة الكلاسيكية في الدراسة أما دراستنا فإتبعنا طريقة إمراد. من حيث الموضوع: تناولت الدراسة أحد الموضوعين دون الآخر وهو المنازعات الجبائية أما دراستنا فتناولت موضوعين هما المنازعات الجبائية إضافة إلى الرقابة الجبائية.</p>	<p>.التنوع في الإطلاع على هذه الدراسة من الناحية النظرية. .الإستفادة من المراجع.</p>
<p>سمية بن نجاعي وسامية لوماشي 2021.2020</p>	<p>من حيث المنهج: الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. من حيث الموضوع: تشخيص الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والنزاع الجبائي، والتطرق إلى إجراءات المنازعات الإدارية والقضائية والفصل فيها.</p>	<p>من حيث الأسلوب: إنتهاج أسلوب إمراد على غرار هذه الدراسة. من حيث الموضوع: ركزت هذه الدراسة على أثر الرقابة على النزاع الجبائي أما دراستنا فركزت على دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية.</p>	<p>.التنوع في مجال الإطلاع على هذه الدراسة من الناحية النظرية. .الإستفادة من المراجع.</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

أولاً: دراسة عكوش حنان.

بعنوان " خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري الجزائري"، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، العدد 2، المجلد 5، السنة 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى تبين أن رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة أمام المحاكم الإدارية هو العمل على إصلاح الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة الجبائية أثناء تحديد أو تأسيس الوعاء أو حسابه.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المشرع الجزائري خول للمكلف بالضريبة حق اللجوء إلى طريق أولي وهو الطعن الإداري لدى الإدارة الجبائية وطريق قضائي وهو رفع دعوى قضائية أمام المحاكم الإدارية، وتعد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية المتعلقة بالمنازعات الجبائية أحكاما ابتدائية قابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة.

ثانيا: دراسة محمد أمين كويدي وسامية بوضياف.

بعنوان " دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية" مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، السنة 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مراحل في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الجبائية وهما مرحلة التسوية الإدارية ومرحلة التسوية القضائية، وتبيان الجهات التي تفصل في النزاع وهذا بهدف توضيح وشرح مختلف الإجراءات التي ينبغي إتباعها لتسوية هذه المنازعات.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها التميز في المنازعات الإدارية إذ توجد نوعين من المنازعات أولها منازعات الوعاء والثانية منازعات التحصيل، دور المنازعات الجبائية أثناء رفع دعوى جبائية أو نظلم إداري هو الميعاد من أجل الفصل في النزاع، رفع دعوى جبائية عن طريق أحد أطراف النزاع للمحكمة الإدارية بواسطة عريضة إفتتاحية فهي تصدر أحكاما ابتدائية ولكل مصلحة حق في طلب الإستئناف أمام مجلس الدولة هذا الأخير يصدر قرار بشأنه وقد يتعرض هو الآخر إلى الطعن أمام مجلس الدولة، المشرع الجزائري حاول الإلمام بالأجال المتعلقة بإيداع الشكوى حسب طبيعة النزاع، إضافة إلى أنه يمكن للمكلف بالضريبة تعيين وكيل عن طريق وكالة إذا كانت الضرورة تستدعي ذلك، يكون قرار الإدارة الجبائية إما القبول أو الرفض لمحتوى الشكوى إذا كان الرد بالقبول فلا إشكال أما حالة الرفض فيسير القانون على المكلف بالضريبة إتجاهين هما التوجه للقضاء الإداري مباشرة أو لجان الطعن دون حق اللجوء إلى القضاء.

ثالثا: دراسة محمد قلي وفهيمه بلول:

بعنوان " الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة"، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد 7، العدد 6، السنة 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على فعالية هذه الرقابة في الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وأهميتها في التصدي لكل من يسعى لإستعمال مختلف الحيل والمناورات للتهرب عن دفع ما عليه من ديون لصالح خزينة الدولة، وفي المقابل البحث عن مدى إقرار المشرع ل ضمانات وحقوق لصالح المكلف بالضريبة أثناء إتخاذ مصالح الإدارة الجبائية لإجراءات الرقابة في مواجهة المكلف بالضريبة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها غموض النصوص القانونية المتعلقة بالرقابة مع وجود فراغات قانونية يستغلها بعض المكلفين للتهرب من دفع الضريبة، نقص الإمكانيات المادية والبشرية لدى مختلف مديريات الضرائب لاسيما على المستوى المحلي مما أثر سلبا على إتخاذ الإجراء الرقابي المناسب في الوقت المناسب خاصة بالنسبة للإجراءات التي تكون مقيدة بمدة زمنية محددة، ومن أهم المؤشرات التي تفيد عدم فعالية الرقابة الجبائية هو إنتشار ظاهرة التهرب والغش الجبائي التي أدت إلى إنزاف الخزينة العمومية.

رابعاً: دراسة فاطمة الزهراء عربوز:

بعنوان " تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري "، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 16، السنة 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى تسوية المنازعات الجبائية أمام الهيئات الإدارية حيث تخضع للعديد من الضوابط الموضوعية للإجراءات التي لا بد من مراعاتها وإحترامها من قبل أطراف المنازعات الجبائية بغية الوصول إلى حل ينهي النزاع.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تسوية المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري تمر على درجتين حيث الدرجة الأولى هي المحكمة الإدارية للتقاضي ومجلس الدولة كدرجة ثانية، تقييد المشرع الجزائري لتسوية المنازعات الجبائية أمام المحاكم الإدارية بضرورة توافر جملة من الشروط الشكلية و الموضوعية التي يتوقف عليها قبول الدعوى الجبائية، تعد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة أساساً بالمنازعة الجبائية أحكاماً ابتدائية قابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة، ضرورة تحديد الأجل القانوني الذي يتم خلاله تبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة إلى أطراف المنازعة الجبائية، إن القرار الصادر عن مجلس الدولة يعتبر قراراً نهائياً يترتب عليه إنهاء المنازعة الجبائية في مرحلتها القضائية.

أما فيما يخص أوجه التشابه والإختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا وكيفية الإستفادة فهي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 02: المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية.

الدراسة السابقة	أوجه التشابه	أوجه الإختلاف	كيفية الإستفادة
عكوش حنان 2021	من حيث الموضوع: التطرق إلى موضوع المنازعات الجبائية الإدارية وإجراءات الطعن فيها سواء أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة.	من حيث الموضوع: التركيز على الجانب الإداري للمنازعات الجبائية بينما دراستنا ركزت على الجانب الإداري والقضائي معاً.	. الإستفادة من الناحية النظرية.
محمد أمين كويدي وسامية بوضياف 2019	من حيث الموضوع: تناولت هذه الدراسة موضوع واحد دون الآخر وهو المنازعات الجبائية، كما تم التطرق إلى أنواعها وكيفية الفصل فيها، وشرح مراحل التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الجبائية.	من حيث الأسلوب: إعتمدت دراستنا على أسلوب إمراد. من حيث الموضوع: تناولت الدراسة موضوع الرقابة الجبائية إضافة إلى المنازعات الجبائية، حيث تطرقت هذه الدراسة إلى دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، بينما دراستنا	. الإستفادة من الناحية النظرية. . الإستفادة من المراجع.

		تطرقت إلى دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية.	
محمد قلي وفهيمه بلول 2018	من حيث الموضوع: تناولت هذه الدراسة موضوع واحد وهو الرقابة الجبائية، كما تم إبراز الإطار القانوني والإجرائي لها، دورها في التصدي لكل من يتهرب من دفع ديونه لصالح الخزينة العمومية، وإقرار المشرع ل ضمانات وحقوق المكلف بالضريبة	من حيث الموضوع: تناولنا موضوع الرقابة الجبائية، إضافة للمنازعات الجبائية، وركزت دراستهم حول فعالية الرقابة الجبائية في الحفاظ على موارد الخزينة العمومية بينما ركزت دراستنا حول الرقابة الجبائية ودور المنازعات الجبائية في تقييمها.	. الإستفادة من الناحية النظرية . الإستفادة من المراجع.
فاطمة الزهراء عربوز 2017	من حيث الموضوع: تناولت الدراستين التسوية أمام القضاء الإداري بمرحلتين هما أمام المحكمة الإدارية وأمام مجلس الدولة، والتكيف القانوني للمنازعات الجبائية ووسائل إنائها بالطرق القانونية، وطرق وصلاحيات الرقابة الجبائية وكذا حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة.	من حيث المنهج: إعتمدوا على المنهج التحليلي القانوني بينما نحن إعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي. من حيث الموضوع: ركزت هذه الدراسة على التسوية القضائية للنزاع فقط أما دراستنا فتناولت التسوية الإدارية والقضائية للنزاع.	. الإستفادة من الناحية النظرية. . الإستفادة من المراجع.

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

أولاً: الدراسة رقم 01:

Benhacen narimane, Le contentieux fiscal les voies de recours, mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finance publique, institut maghrébine d'économie douanière et fiscal, kolea ,2012-2013.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة دراسة جميع مراحل المنازعات الجبائية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المنازعات الجبائية تمر بعدة مراحل إبتداء من المرحلة الإدارية والتنظيم الإداري المسبق ومن ثم التوجه إلى لجان الطعن كمرحلة إختيارية، والتنقل بعد ذلك في حالة عدم حل النزاع إلى المرحلة القضائية التي تعد المرحلة النهائية في المنازعات الإدارية.

ثانيا: الدراسة رقم 02:

Kamal Kherroubi, Le control fiscal comme un outil de lute conter la fraude, mémoire magister en science commerciales, université d'Oran Es-senia 2010-2011.

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي بإعتبارها تحد من موارد خزينة الدولة وتحول دون تحقيق مسار التنمية، بالإضافة إلى تبيين معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على حدها بغية تحسينها. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مشكلة التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها النظام الجبائي الجزائري ويعود ذلك لوجود خلل في النظام، لذلك وجب العمل على الرفع من فعالية الرقابة الجبائية بصفتها تلعب دور مهم في إسترجاع أموال الخزينة العمومية المتملص منها، بالإضافة إلى تسليط العقوبات الردعية المناسبة للمتملصين، وفرض سلطة القانون مع ضمان حقوق المكلف بالضريبة وحقوق الخزينة العمومية وبأقل تكلفة ممكنة.

ثالثا: الدراسة رقم 03:

Ben bayer habib, Belkharroubi Hocine, le contrôle fiscal comme un outil de lute contre la fraude, mémoire de magister en sciences commerciales, spécialité management des entreprises, option finance, Université d'Oran Es-Seina, 2010-2011.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تحليل ظاهرة التهرب الضريبي والتدابير لمكافحة هذه الظاهرة ومعرفة ما إذا كانت الدولة تعتمد على الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الإدارة الجبائية تمتلك أدوات قوية تمكنها من تحديد المعلومات المفيدة لمهبتها، وضرورة موائمة القواعد الجبائية ومركزية الملفات المعقدة وإلى ضرورة تدريب المحققين.

رابعا: الدراسة رقم 04:

Hasmah binti abdoullah, director general of inland revenues Hasmahmalaysia Tax investigation framework_inland revenue board Malaysiain 2007.

هدفت هذه الدراسة لخلق جو من الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية من خلال إعطاء صورة عامة عن كيفية القيام بالتحقيق الجبائي وأنواعه أي أن يكون القانون بمثابة قوة ردعية تحد من التهرب الضريبي وترفع من حصيلة التحصيل الجبائي، وأبرزت هذه الدراسة نوعين من التحقيق هما التحقيق المدني والذي يعتبر كأداة تنفيذ والتحقيق الإجرامي والذي يعتبر كأداة لإثبات جريمة الشخص المتهم ومتابعته بالعقوبات الجبائية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها عرض عدة أهداف للتحقيق الجبائي المتمثلة في تأكيد المبالغ وكذا تحديد الأشخاص المتهمين عن طريق إثبات الأدلة والعقوبات، بالإضافة إلى تحسين القوانين

الجبائية للوقاية ونقادي التلاعبات، كما قدمت الدراسة عدة عقوبات واجبة التطبيق على كل المكلفين الذين أدينوا بجريمة الغش أو التهرب الضريبي.

أما فيما يخص أوجه التشابه والإختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا وكيفية الإستفادة فهي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 03: المقارنة بين دراستنا والدراسات باللغة الأجنبية:

الدراسة السابقة	أوجه التشابه	أوجه الإختلاف	كيفية الإستفادة
Benhacen narimane 2012-2013	من حيث الموضوع: التطرق إلى جميع مراحل المنازعات الجبائية.	من حيث الموضوع: تم التطرق في دراستنا إلى موضوع الرقابة الجبائية على غرار هذه الدراسة.	. الإستفادة من زيادة المعلومات حول مراحل المنازعات الجبائية.
Kamal kherroubi 2010-2011	من حيث الموضوع: ركزت الدراسات على العمل على الرفع من فعالية الرقابة الجبائية لإسترجاع الأموال المتملص منها وتسليط عقوبات على المتملصين بالإضافة لضمان حقوق المكلفين بالضريبة.	من حيث الموضوع: كانت دراستهم حول الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة الإحتيال، بينما دراستنا حول تقييم فعالية الرقابة الجبائية من خلال المنازعات الجبائية وقد تمثلت إضافتهم في معوقات الرقابة الجبائية بينما تطرقنا فقط لطرق تحسينها.	. الإستفادة من زيادة المعلومات حول فعالية الرقابة الجبائية في إسترجاع حقوق الخزينة العمومية.
Ben bayer habib,belkharroubi hocine 2010-2011	من حيث الموضوع: التطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي، والإعتماد على الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة هذه الظاهرة.	من حيث الموضوع: لم يتم التطرق في هذه الدراسة إلى المنازعات الجبائية على غرار دراستنا.	. الإستفادة من زيادة المعلومات حول فعالية الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي.
Hasmah binti abdoullah 2007	من حيث الموضوع: تبيين أهداف التحقيق الجبائي بإعتباره أداة لكشف الأشخاص المتملصين، وتحسين القوانين الجبائية لتقادي التلاعبات وتطبيق عقوبات على المتهربين.	من حيث الموضوع: هدفت دراستهم إلى كيفية إجراء التحقيق الجبائي بنوعيه المدني والإجرامي.	. التعرف على النظام الجبائي في ماليزيا.

المصدر: من إعداد الطالبتين.

خلاصة الفصل الأول:

تبين لنا في هذا الفصل أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي حيث يعطي للمكلف بالضريبة حرية التصريح، وتتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات كبيرة حولها لها القانون الجبائي لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من مصداقيتها، وكشف الأخطاء المرتكبة سواء بقصد أو بدون قصد بغية إسترجاع الأموال المتملص منها لذلك تنشأ المنازعات الجبائية والتي تمر بمرحلة إلزامية تتمثل في الشكاية حيث يتم فيها تبادل وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، إنتهاء بالتظلم أمام لجان الطعن الإدارية وفي حالة رفض هذه الأخيرة لتظلمه يلجأ المكلف إلى دعوى ضريبية أمام القضاء حيث يتم فيها اللجوء للجهة المختصة للفصل في النزاع ويمكن تقييم فعالية الرقابة الجبائية من خلال حجم المنازعات الجبائية.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لعينة من

أعوان الرقابة الجبائية لولاية

برج بوعريريج

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل السابق إلى ماهية المنازعات الجبائية وإجراءاتها الإدارية والقضائية بالإضافة إلى ماهية الرقابة الجبائية وأشكالها وإطارها القانوني والتنظيمي، ولتدعيم الجانب النظري إرتأينا أن نجري دراسة تطبيقية نحاول فيها مطابقة الجانب النظري على ما هو موجود في الواقع العملي والإستفادة من تجربة العاملين في الميدان.

لهذا الغرض إختارنا وسيلة الإستبانة وذلك عن طريق توزيع الإستبيان يحتوى على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة.

وفي هذا السياق تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل في:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات.

المبحث الثالث: تحليل إختبارات الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

تم إعداد إستمارة الإستبيان وتوزيعها على أعوان الرقابة الجبائية للحصول على معلومات تفيد في دراسة الموضوع والإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المطروحة.

المطلب الأول: منهجية ومجتمع وعينة الدراسة.

في هذا الإطار سنحاول إبراز منهجية الدراسة بمختلف جوانبها، بعرض المنهج المتبع والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة.

أولاً: منهجية الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية، وقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي وذلك لأن هذا المنهج يهدف إلى دراسة الظاهرة وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات، كما تم الحصول على البيانات عن طريق مصادر أولية وأخرى ثانوية وذلك من خلال:

1. المصادر الأولية: تمثلت في تصميم الإستبيان كأداة رئيسية للدراسة.
2. المصادر الثانوية: تمثلت فيما توصل إليه من نتائج من طرف باحثين سابقين من دراسات سابقة لها نفس الموضوع.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة:

يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو الأفراد الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة وبناء على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من أعوان الرقابة الجبائية لولاية برج بوعرييج، وقد تم توزيع 45 إستبانة على الأعوان، وقد تم توزيعها عن طريق التسليم والإستلام الغير المباشر أي إعادة الإتصال بالفرد مرة ثانية للإستلام حيث بعد عملية التوزيع تم إسترجاع منها 41 إستبانة بنسبة إسترجاع بلغت 91 بالمئة، ولم يتم إسترداد البقية بسبب عدم تعاون بعض الأعوان وتم إستبعاد 2 إستبانة لعدم إكمال الإجابة على الأسئلة، وبذلك خضع للتحليل 39 إستبانة، تشكل نسبة 87 بالمئة من الإستبيانات المسترجعة ويوضح الجدول الموالي ذلك:

الجدول رقم 04: الإستبيانات الموزعة على أفراد العينة والمستردة.

الإستبيانات الخاضعة للتحليل		الإستبيانات المستردة		الإستبيانات الموزعة		الفئة
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
7%8	39	91%	41	%100	45	أعوان الرقابة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على عدد الإستبيانات.

المطلب الثاني: هيكل الإستبيان.

تم إعداد الإستبيان بالإعتماد على دراسات سابقة قريبة لموضوعنا، حيث قمنا بتصميمه بشكل يتلائم مع أهداف الدراسة، حيث قسمناه إلى جزئين الأول مخصص للبيانات الشخصية الوظيفية لأفراد العينة والجزء الثاني مخصص لأسئلة متعلقة بالبيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة وفرضياتها.

الجدول رقم 05: محاور الإستبيان وعدد ونسبة فقرات كل محور.

النسبة	عدد الفقرات	إسم المحور
26.47%	9	المحور الأول: المنازعات الجبائية.
35.29%	12	المحور الثاني: الرقابة الجبائية.
38.23%	13	المحور الثالث: دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية.
100%	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام بيانات الإستمارة

أولاً- الجزء الأول: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة.
ثانياً- الجزء الثاني: ويشتمل على متغيرات الدراسة الأساسية التي من خلالها يتم الإستطلاع على آراء أفراد العينة حول محاور الدراسة الرئيسية وموزعة على ثلاث محاور:
1. المحور الأول: المنازعات الجبائية:

تم إدراج هذا المحور في الإستبيان للتعرف على أسباب المنازعات الجبائية، تضمن هذا المحور 09 عبارات، وطلب من أفراد العينة الإجابة عليها لمعرفة واقع المنازعات الجبائية في الجزائر.
2. المحور الثاني: الرقابة الجبائية:

تم إدراج هذا المحور في الإستبيان للتعرف على الرقابة الجبائية، تضمن هذا المحور 12 عبارة، وطلب من أفراد العينة الإجابة عليها لمعرفة أشكال الرقابة الجبائية وصلحياتها في الجزائر.
3. المحور الثالث: دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية:

تم إدراج هذا المحور في الإستبيان للتعرف على مدى مساهمة المنازعات الجبائية في تقييم الرقابة الجبائية، تضمن هذا المحور 13 عبارة، وطلب من أفراد العينة الإجابة عليها لمعرفة كيف تقييم فعالية الرقابة الجبائية بواسطة المنازعات الجبائية.

وقد كانت الإجابة وفق مقياس ليكارت الثلاثي الأبعاد (موافق، محايد، معارض) حيث يمثل القياس من 3 إلى 1 نقطة للقياس، موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 06: الدرجات الموافقة لإجابات الإستبيان.

موافق	محايد	معارض
3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الإستبيان

المطلب الثالث: أدوات الدراسة.

في هذا المطلب يتم التطرق إلى أداة الدراسة والبرامج الإحصائية المستخدمة.

أولاً: أداة الدراسة:

من أجل تحقيق الأهداف المسطرة تم الإعتماد على الإستبيان، وفي مايلي خطوات إعداده:

- 1 - بناء إستمارة الإستبيان: عند طباعة الإستبيان تضمن 34 سؤالاً تم صياغتها باللغة العربية، وقد حرصنا قبل نشر الإستبيان إلى إخضاعه للتحكيم العلمي من قبل أساتذة متخصصين في المجال حيث قمناب:
 - أ - الإطلاع على الدراسات السابقة.
 - ب - تصميم الإستبيان ليكون سهل الفهم من قبل المستجوبين من أجل تفادي عملية التأويل.
 - ج - عرض الإستبيان على الأستاذ المشرف من أجل التحكيم.
 - د - عرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين متمثلة في أعضاء من هيئة التدريس بالكلية، تتكون من 3 أساتذة أنظر للملحق 2.

وفي ضوء آراء المحكمين تم تعديل الإستبيان ليستقر في صورته النهائية على 3 محاور.

- 2 - نشر إستمارة الإستبيان على عينة الدراسة: إستهدف الإستبيان أعوان الرقابة الجبائية لولاية برج بوعرييج.

3 - معالجة إستمارة الإستبيان: تم جمع البيانات وتفرغها وتحليل النتائج بإستخدام البرنامج الإحصائي "المجموعة الإحصائية للعلوم الإجتماعية"، وهذا بهدف قياس وتحليل الإختبارات الإحصائية لآراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاور العينة، وكذلك الخصائص الشخصية لأفراد العينة وهذا للوصول لنتائج واقعية بأكبر قدر من الموثوقية.

ثانياً: البرامج الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

بغية تسهيل عملية التحليل تم تجميع كافة البيانات المتحصل عليها وتفرغها في Excel والإستعانة ببرنامج Spss وبرنامج المساعد الإحصائي الذكي، وذلك لتسهيل عملية الحسابات وضمان عدم الوقوع في الأخطاء الحسابية وإستخدام مختلف الدوال الرياضية لحساب النسب والمؤشرات وفيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم إعداد جداول مستخلصة بالإعتماد على البرنامج المذكور سلفاً، وقد تم إستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. المتوسط الحسابي حيث تم إستعماله من أجل إتخاذ القرار بشأن مستوى المتغيرات محل الدراسة؛
2. الإنحراف المعياري حيث يعتبر أهم المقاييس الإحصائية التي تسمى بمقاييس التشتت تم إستخدامه من أجل معرفة مدى وجود فروق بين أفراد العينة محل الدراسة في مستوى المتغيرات المستهدفة؛
3. النسب المئوية والتكرارات وذلك لوصف مجتمع البحث وإظهار خصائصه؛
4. قياس صدق وثبات الأداة المستخدمة في الدراسة بواسطة معامل ألفا كرونباخ؛
6. إختبار شابيرو وبيك لمعرفة البيانات إن كانت تتبع التوزيع الطبيعي أو لا؛

7. معامل بيرسون لحساب الارتباط.

المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات.

سيتم في هذا المبحث تحليل البيانات الشخصية المتعلقة بعينة الدراسة ودراسة صدق وثبات الإستمارة بإستخدام معامل ألفا كرونباخ كما سيتم دراسة التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية.

من خلال هذا المطلب سنقوم بتحليل بيانات الإستبيان المتعلقة بعينة الدراسة من خلال الجنس والعمر والمستوى التعليمي وسنوات الخبرة.

أولا: توزيع عينة الدراسة وفقا للمتغير الجنسي:

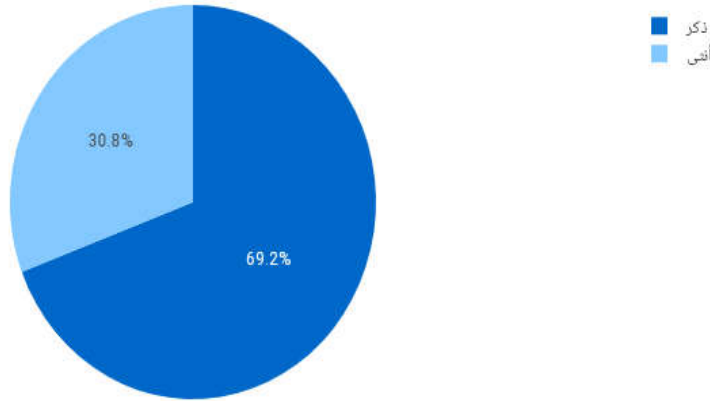
الجدول رقم 07: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

المجموع	أنثى	ذكر	التكرارات
39	12	27	
100%	30.8%	69.2%	النسب المئوية

المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

الشكل (02): الدائرة النسبية لمتغير الجنس

الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

يشير الجدول إلى أن غالبية عينة الدراسة تقريبا هم ذكور حيث بلغ عددهم 27 من إجمالي 39 بنسبة تقدر بـ 69.2% بينما تقدر نسبة الإناث بـ 30.8% أي 12 من 39.

ثانيا: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر:

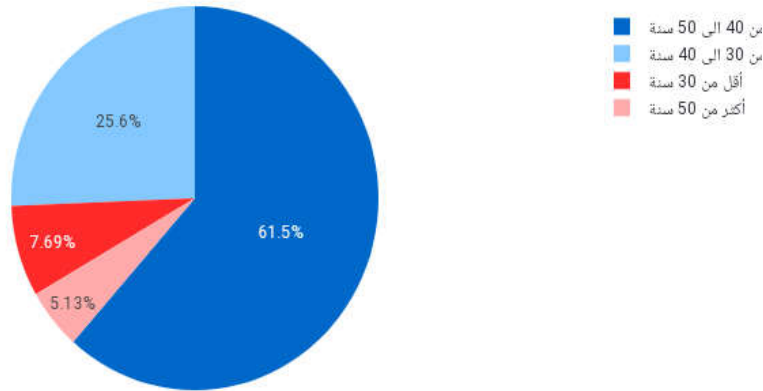
الجدول رقم 08: توزيع عينة الدراسة حسب العمر

المجموع	أكثر من 50 سنة	من 40 إلى 50 سنة	من 30 إلى 40 سنة	أقل من 30 سنة	التكرارات
39	2	24	10	3	
%100	%5.13	%61.5	% 25.6	%7.69	النسب المئوية

المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

الشكل (03): الدائرة النسبية لمتغير العمر

العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم 08 والشكل رقم 03 بأن الفئات العمرية من 40 إلى 50 هي أكبر فئة تحتل بنسبة 61.5% وهما الفئة الغالبة، وأن أفراد العينة الذين تكون أعمارهم تتراوح من 30 إلى 40 سنة بنسبة 25.7% وأقل من 30 سنة تحتل الفئة الثالثة بنسبة 7.7%، وفي الأخير الفئة الأكبر من 50 سنة بنسبة 5.1%.

ثالثا: توزيع عينة الدراسة وفقا للمستوى التعليمي:

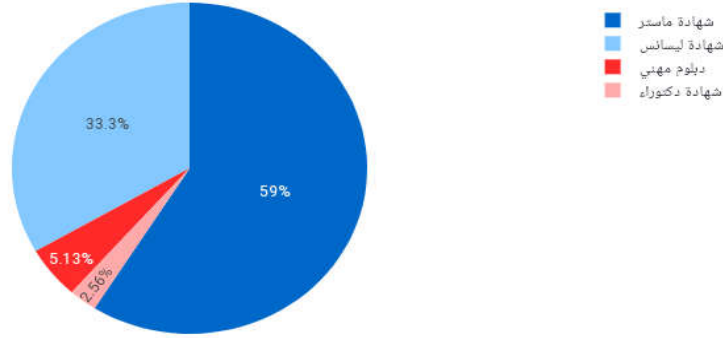
الجدول رقم 09: توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

المجموع	دبلوم مهني	شهادة دكتوراه	شهادة ماستر	شهادة ليسانس	التكرارات
39	2	1	23	13	
%100	%5.13	%2.56	%59	%33.3	النسب المئوية

المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج spss

الشكل (04): الدائرة النسبية لمتغير المستوى التعليمي.

المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج spss

من الجدول السابق يمكن أن نلاحظ أن الأغلبية الساحقة من عينة الدراسة هم حاملو شهادة ماستر وذلك بنسبة 59% ب 23 عينة من أصل 39، ومثل حاملو شهادة ليسانس نسبة 33.3% ب 13 عينة، أما نسبة المتحصليين على دبلوم مهني فكانت 5.2% بعينتين، أما حاملي شهادة دكتوراه فكانت عينة واحدة فقط بنسبة 2.5%.

رابعاً: توزيع عينة الدراسة وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة:

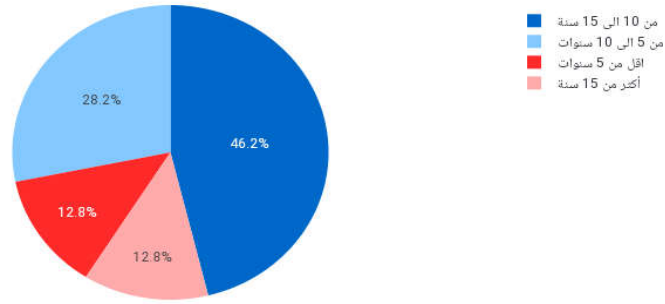
الجدول رقم 10: توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

المجموع	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنة	من 10 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة	النسب المئوية
39	5	11	18	5	التكرارات
%100	%12.8	%28.2	%46.2	%12.8	النسب المئوية

المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج spss

الشكل رقم (05): الدائرة النسبية لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم 10 بأن ما نسبته 46.2% يملكون خبرة من 10 إلى 15 سنة أي ما يعادل 18 فرد أما المبحوثين الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات فقد بلغت نسبتهم 28.2% أي ما يعادل 11 فرد، والمبحوثين الذين تتراوح خبرتهم أقل من 5 سنوات والذين تتراوح خبرتهم لأكثر من 15 سنة فقد بلغت نسبتهم 12.8% لكل منهما أي ما يعادل 5 أفراد لكل منهما.

المطلب الثاني: صدق وثبات الإستمارة.

المقصود بثبات الإستمارة الإستقرار في نتائج الإستمارة وعدم تغييرها بشكل كبير، ثم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات، وخلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات الإستمارة من خلال إستخدام معامل ألفا كرونباخ والذي يعتبر أكثر الإختبارات شيوعا لقياس درجة الإرتباط بين مكونات المقياس، ويقاس هذا المعامل الإتساق الداخلي في فقرات الإستبانة، حتى يتحقق ثبات الأداة يجب أن يكون ألفا كرونباخ أكبر أو يساوي 0.60، ومن خلال دراستنا كانت نتائج الإختبار كما يلي:

الجدول رقم 11: معامل ألفا كرونباخ

معامل الثبات	
ألفا كرونباخ	عدد العبارات
0.851	43

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج Spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم 11 أن قيمة ألفا كرونباخ الكلية تقدر بـ 0.851 أي ما نسبة 85.1% وهي نسبة معتبرة مقارنة بالنسبة المعيارية التي تقدر بـ 60%، ودلالة هذه النسبة هو أن المبحوثين يفهمون البنود أو العبارات بنفس الطريقة وعليه يمكن إعتماده في هذه الدراسة الميدانية لكون هذه النسبة 85.1% تحقق نفس النتائج إذا أعيد تطبيقها مرة أخرى.

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة.

سنحاول في هذا المطلب القيام بالتحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة وذلك من خلال تحديد متوسطها الحسابي، والانحراف المعياري، وتحديد درجة الموافقة.

الجدول رقم 12: عبارات ليكارت ومجالاته

المجال	غير موافق	محايد	موافق
	(1 - 1.66)	(1.67 - 2.33)	(2.34 - 3)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات spss

أولاً: عرض وتحليل نتائج المحور الأول:

يتعلق المحور الأول من الإستبيان بالفرضية الأولى والتي جاء فيها تنشأ المنازعات الجبائية بسبب تطبيق الإدارة الجبائية للقانون بصورة مباشرة على المكلف بالضريبة، ويشتمل هذا المحور على 9 عبارات، والتي جاءت نتائجها كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 13: نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1	من أسباب النزاع الجبائي عدم إطلاع المكلف على القوانين الجبائية بشكل مستمر.	2.87	0.4	موافق
2	من أسباب زيادة النزاعات الجبائية هو إعطاء المشرع الجبائي الحق للمكلف في الاعتراض على الضريبة.	2.25	0.84	محايد
3	تؤدي المنازعات الجبائية إلى تحقيق التوازن بين إدارة الضرائب وحقوق المكلف.	2.71	0.6	موافق
4	تنشأ المنازعات الجبائية بسبب عدم استقرار القوانين الجبائية.	2.61	0.67	موافق
5	تنشأ المنازعات الجبائية بسبب عدم التواصل بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.	2.61	0.74	موافق
6	إن سمعة وهيئة الضرائب سيئة في المجتمع مما يؤدي الهجوم الدائم من طرف المكلف.	2.51	0.72	موافق
7	الإصلاحات التي قامت بها الدولة في الإدارة الجبائية تخدم الإدارة الجبائية أكثر من المكلف بالضريبة.	1.58	0.78	غير موافق
8	تولي الإدارة الجبائية إهتمامها أكثر لحماية حقوق الدولة عكس حماية حقوق المكلفين.	1.43	0.71	غير موافق
9	نقص أعوان الإدارة الجبائية يسبب بطء في دراسة الشكوى.	2.58	0.71	موافق
	المؤشرات الإحصائية للمحور ككل	2.35	0.31	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم 13 وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على جميع العبارات قيمة 2.35 وهو ضمن نطاق مجال الموافقة (2.34 - 3) وبإنحراف معياري قدره 0.31 وهذا الأخير قيمة صغيرة وأقل من 1 مما يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام. ونلاحظ أن معظم العبارات هي موافق أي العبارات 1. 3. 4. 5. 6. 9 بمتوسطات تتراوح ما بين 2.51 - 2.87 وإنحراف معياري ما بين 0.4 - 0.74، بينما العبارتين 7 - 8 بمتوسطين على التوالي 1.58 - 1.43 وإنحراف معياري على التوالي 0.78 - 0.71 حيث جاءت بالنتيجة غير موافق، والعبارة 2 أيضا بنتيجة محايد بمتوسط 2.25 وإنحراف معياري 0.84 وهذا راجع إلى تمركز الإجابة وعدم تشتتها وقد جاءت العبارات كما يلي:

1. تحصلت العبارة الأولى " من أسباب المنازعات الجبائية عدم إطلاع المكلف على القوانين الجبائية بشكل مستمر " على متوسط حسابي 2.87 وإنحراف معياري 0.4، وأن أغلب أفراد العينة يوافقون عليها؛
- 2 - تحصلت العبارة الثانية "من أسباب زيادة المنازعات الجبائية هو إعطاء المشرع الجبائي الحق للمكلف في الاعتراض على الضريبة" على متوسط حسابي 2.25 وإنحراف معياري 0.84، وأن أغلب أفراد العينة محايدون عليها؛
- 3 - تحصلت العبارة الثالثة "تؤدي المنازعات الجبائية إلى تحقيق التوازن بين إدارة الضرائب وحقوق المكلف" على متوسط حسابي 2.71 وإنحراف معياري 0.6، وأن أغلب أفراد العينة يوافقون عليها؛
- 4 - تتص العبارة " تتشأ المنازعات الجبائية بسبب عدم إستقرار القوانين الجبائية " وتتص العبارة " تتشأ المنازعات الجبائية بسبب عدم التواصل بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة " حيث بلغ متوسطهما الحسابي 2.61 وأما الإنحراف المعياري لكل منهما على التوالي 0.67 و 0.74 وأغلب أفراد العينة يوافقون عليهم؛
- 5- العبارة السادسة" أن سمعة الضرائب سيئة في المجتمع مما يؤدي للهجوم الدائم من طرف المكلفين" بلغ متوسطها الحسابي 2.51 وإنحرافها المعياري ب0.72 و أغلب أفراد العينة وافقوا عليها؛
- 6- بلغ المتوسط الحسابي للعبارة السابعة " الإصلاحات التي قامت بها الدولة في الإدارة الجبائية تخدم الإدارة الجبائية أكثر من المكلف بالضريبة" 1.58 وإنحراف معياري 0.78 حيث كان أغلب أفراد العينة غير موافقون عليها؛
- 7- العبارة الثامنة " تولى الإدارة الجبائية إهتمامها أكثر لحماية حقوق الدولة عكس حماية حقوق المكلفين" بلغ متوسطها الحسابي 1.43 وإنحراف معياري 0.71 بنتيجة غير موافق؛
- 8- العبارة التاسعة" نقص أعوان الإدارة الجبائية يسبب بطء في دراسة الشكوى" حيث كان متوسطها الحسابي 2.58 وإنحرافها المعياري 0.71 بنتيجة غير موافق.

ثانيا: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني:

يتعلق المحور الثاني من الإستبيان بالفرضية الثانية والتي جاء فيها الرقابة الجبائية هي أداة للإدارة الجبائية تهدف إلى إسترجاع الأموال المتملص بها من طرف المكلفين بالضريبة، ويشتمل هذا المحور على 12 عبارة، والتي جاءت نتائجها كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 14: نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني:

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1	تؤثر نقص الإمكانات المادية والبشرية على إتخاذ الإجراء الرقابي المناسب.	2.69	0.73	موافق
2	غموض النصوص أدى إلى زيادة عمليات التهرب الضريبي.	2.41	0.78	موافق
3	لا تمتلك الإدارة الجبائية صلاحيات كافية تمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة.	2.12	0.92	محايد
4	يؤدي عدم التزام الإدارة الجبائية بالسماح للمكلف بممارسة حقوقه و ضماناته طول فترة الرقابة إلى بطلانها.	2.38	0.84	موافق
5	التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية له دور هام في زيادة التحصيل الجبائي.	2.92	0.35	موافق
6	يجب إمتلاك أعوان الرقابة الجبائية لمؤهلات علمية وعملية في إختصاصات عملهم.	2.97	0.16	موافق
7	لا يمكن إسترجاع حقوق الخزينة العمومية من المكلف عند عدم ممارسة الرقابة بشكل صحيح.	2.64	0.74	موافق
8	يجب إختيار وتعيين الأعوان بشكل مناسب في المكان المناسب.	2.87	0.46	موافق
9	للرقابة الجبائية أجهزة هيكلية مختصة تستطيع بواسطتها تنفيذ برامجها المسطرة.	2.53	0.68	موافق
10	لا يتم الأخذ بعين الإعتبار دخل المكلف في تقدير الضريبة.	2.07	0.92	محايد
11	تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية ثابتة وغير مرنة.	1.74	0.88	محايد
12	يتم التعامل بعدالة مع جميع المكلفين بالضريبة.	2.71	0.6	موافق
	المؤشرات الإحصائية للمحور ككل	2.5	0.24	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول رقم 14 وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على جميع العبارات قيمة 2.5 وهو ضمن نطاق مجال الموافقة (2.34 - 3) وبانحراف معياري قدره 0.24 وهذا الأخير قيمة صغيرة وأقل من 1 مما يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول المتوسط الحسابي العام. ونلاحظ أن معظم العبارات هي موافق أي العبارات 1. 2. 4. 5. 6. 7. 8. 9. 12 بمتوسطات تتراوح ما بين 2.38 - 2.97 وانحراف معاري ما بين 0.16 - 0.84، بينما العبارات 3. 10. 11 كانت نتيجتها غير موافق

- بمتوسطات تتراوح ما بين 1.74 - 2.12 وانحراف معياري ما بين 0.88 - 0.92 وهذا راجع لتركز الإجابة وعدم تشتتها وفهم أفراد العينة للعبارات وقد جاءت العبارات كالتالي:
- 1- العبارة الأولى " يؤثر نقص الإمكانيات المادية والبشرية على إتخاذ الإجراء الرقابي المناسب" بلغ متوسطها الحسابي 2.69 وانحرافها المعياري 0.73 بنتيجة موافق.
 - 2- بلغ المتوسط الحسابي للعبارة الثانية " غموض النصوص أدى إلى زيادة عمليات التهرب الضريبي" 2.41 وانحراف معياري 0.78 وحيث أن أغلبية أفراد العينة يوافقون عليها.
 - 3- العبارة الثالثة " لا تمتلك الإدارة الجبائية صلاحيات كافية تمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة" كان متوسطها الحسابي 2.12 وانحراف معياري 0.92 وقد كانت نتیجتها محايد.
 - 4- العبارة الرابعة " يؤدي عدم إلتزام الإدارة الجبائية بالسماح للمكلف بممارسة حقوقه وضماناته طول فترة الرقابة إلى بطلانها" بلغ متوسطها الحسابي 2.38 وانحرافها المعياري 0.84 حيث كانت النتيجة موافق.
 - 5- بلغ المتوسط الحسابي 2.92 وانحراف معياري 0.35 للعبارة الخامسة " التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية له دور هام في زيادة التحصيل الجبائي" وكانت النتيجة موافق.
 - 6- العبارة السادسة " يجب إمتلاك أعوان الرقابة الجبائية لمؤهلات علمية وعملية في إختصاصات عملهم" كان متوسطها الحسابي 2.97 وانحراف معياري 0.16 بنتيجة موافق.
 - 7- العبارة السابعة " لا يمكن إسترجاع حقوق الخزينة العمومية من المكلف عند عدم ممارسة الرقابة بشكل صحيح" كان متوسطها الحسابي 2.64 وانحرافها المعياري 0.74 حيث كانت آراء أفراد العينة موافقون عليها.
 - 8- بلغ المتوسط الحسابي 2.87 وبلغ الإنحراف المعياري 0.46 للعبارة " يجب إختيار وتعيين الأعوان بشكل مناسب في المكان المناسب" بنتيجة موافق.
 - 9- العبارة التاسعة " للرقابة الجبائية أجهزة هيكلية مختصة تستطيع بواسطتها تنفيذ برامجها المسطرة" كان متوسطها الحسابي 2.53 وانحرافها المعياري 0.68 ونتيجة موافق.
 - 10- العبارة العاشرة " لا يتم الأخذ بعين الإعتبار دخل المكلف في تقدير الضريبة" بلغ متوسطها الحسابي 2.07 وانحراف معياري 0.92 بنتيجة محايد.
 - 11- العبارة الحادية عشر " تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية ثابتة وغير مرنة " كان متوسطها المعياري 1.74 وانحراف معياري 0.88 حيث كانت النتيجة محايد.
 - 12- العبارة الثانية عشر " يتم التعامل بعدالة مع جميع المكلفين بالضريبة " كان متوسطها المعياري 2.5 وانحرافها المعياري 0.24 حيث أغلبية أفراد العينة يوافقون عليها.

ثالثا: عرض وتحليل نتائج المحور الثالث:

يتعلق المحور الثالث من الإستبيان بالفرضية الثالثة والتي فيها يمكن الإعتماد على المنازعات الجبائية لتقييم فعالية الرقابة الجبائية، ويشتمل هذا المحور على 13 عبارة، والتي جاءت نتائجها كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 15: نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث:

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	النتيجة
1	الفصل في الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية له دور أساسي في حل النزاع الجبائي.	2.82	0.55	موافق
2	يتم فرض سلطة القانون بناء على ضمان حقوق المكلف بالضريبة وحقوق الخزينة العمومية معا.	2.82	0.55	موافق
3	إلزامية تحسين القوانين الجبائية مع ما يتوافق والظروف الإقتصادية.	2.76	0.62	موافق
4	تقيم فعالية الرقابة الجبائية بحجم المنازعات الجبائية الناتجة عن عملية الرقابة الجبائية.	2.71	0.94	محايد
5	تعتبر المنازعات الجبائية معيارا لتقييم عمل الإدارة الجبائية.	2.23	0.95	محايد
6	برمجة دورات تدريبية لزيادة كفاءة موظفي الإدارة الجبائية يساهم في تقليل حجم المنازعات.	2.76	0.62	موافق
7	العمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من خلال تنظيم ندوات لتوعية المكلفين يقلل من حجم المنازعات الجبائية.	2.74	0.63	موافق
8	ضرورة الرفع من مستوى كفاءة المراقبين الجبائيين وذلك عن طريق برامج التكوين المستمر يساهم في التقليل من حجم المنازعات الجبائية.	2.69	0.73	موافق
9	تخصيص قضاة مختصين في المجال الضريبي لتسهيل المعالجة السريعة للمنازعات الجبائية يقلل من حجم المنازعات الجبائية.	2.3	0.86	محايد
10	يقيس حجم المنازعات الجبائية فعالية الرقابة الجبائية.	2.35	0.9	موافق
11	يساهم إختيار أعوان الرقابة الجبائية ذوي مستوى عال من التحكم أفضل بملف المنازعات الجبائية.	2.56	0.82	موافق
12	تعد مؤشرات المنازعات الجبائية مقياسا لأداء فعالية الرقابة الجبائية.	2.46	0.82	موافق
13	تساهم فعالية وقانونية الرقابة الجبائية في فض النزاعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.	2.74	0.63	موافق
	المؤشرات الإحصائية للمحور ككل	2.55	0.52	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول 15 وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على جميع العبارات قيمة 2.55 وهو ضمن نطاق مجال الموافقة (2.34 - 3) وإنحراف معياري قدره 0.52 وهذا الأخير قيمته صغيرة وأقل من 1 مما يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام.

نلاحظ أن معظم العبارات هي موافق أي العبارات 1. 2. 3. 6. 7. 8. 10. 11. 12. 13 بمتوسطات تتراوح ما بين 2.35 - 2.82 وإنحراف معياري ما بين 0.55 - 0.9، بينما العبارات 4. 5. 9 بمتوسطات تتراوح ما بين 2.23 - 2.71 وإنحراف معياري ما بين 0.86 - 0.95 بنتيجة محايد، وهذا راجع إلى تمركز الإجابة وعدم تشتتها وفهم أفراد العينة للعبارات وقد جاءت العبارات كما يلي:

- 1- بلغ المتوسط الحسابي للعبارة الأولى " الفصل في الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية له دور أساسي في حل النزاع الجبائي " والعبارة الثانية " يتم فرض سلطة القانون بناء على ضمان حقوق المكلف بالضريبة وحقوق الخزينة العمومية معا " متوسطهما الحسابي 02.82 وكان الإنحراف المعياري لهما 0.55 بنتيجة موافق.
- 2- بلغ المتوسط الحسابي للعبارة الثالثة " إلزامية تحسين القوانين الجبائية مع ما يتوافق والظروف الإقتصادية " والعبارة السادسة " برمجة دورات تدريبية لزيادة كفاءة موظفي الإدارة الجبائية يساهم في تقليل حجم المنازعات " متوسطهما الحسابي 2.76 وأما الإنحراف المعياري 0.62 بنتيجة موافق.
- 3- العبارة الرابعة " تقييم فعالية الرقابة الجبائية بحجم المنازعات الجبائية الناتجة عن عملية الرقابة الجبائية " كان متوسطها الحسابي 2.71 وإنحرافها المعياري 0.94 بنتيجة محايد.
- 4- بلغ المتوسط الحسابي للعبارة الخامسة " تعتبر المنازعات الجبائية معيارا لتقييم عمل الإدارة الجبائية " 2.23 وإنحراف معياري 0.95 بنتيجة محايد.
- 5- بلغ المتوسط الحسابي للعبارة السابعة " العمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من خلال تنظيم ندوات لتوعية المكلفين يقلل من حجم المنازعات الجبائية " والعبارة الثالثة عشر " تساهم فعالية وقانونية الرقابة الجبائية في فض النزاعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية " 2.74 وبلغ الإنحراف المعياري لهما 0.63 بنتيجة موافق.
- 6- بلغ المتوسط الحسابي 2.69 وإنحراف معياري 0.73 للعبارة الثامنة " ضرورة الرفع من مستوى كفاءة المراقبين الجبائيين وذلك عن طريق برامج التكوين المستمر يساهم في تقليل من حجم المنازعات الجبائية " بنتيجة موافق.
- 7- العبارة التاسعة " تخصيص قضاة مختصين في المجال الضريبي لتسهيل المعالجة السريعة للمنازعات الجبائية يقلل من حجم المنازعات الجبائية " كان المتوسط الحسابي لها 2.3 وإنحراف معياري 0.86 بنتيجة محايد.
- 8- العبارة العاشرة " يقيس حجم المنازعات الجبائية فعالية الرقابة الجبائية " كان متوسطها الحسابي 2.35 وإنحراف معياري 0.9 بنتيجة موافق.
- 9- العبارة الحادية عشر " يساهم إختيار أعوان الرقابة الجبائية ذوي مستوى عال من التحكم أفضل بملف المنازعات الجبائية " كان متوسطها الحسابي 2.56 وإنحراف معياري 0.82 بنتيجة موافق.
- 10- العبارة الثانية عشر " تعد مؤشرات المنازعات الجبائية مقياسا لأداء فعالية الرقابة الجبائية " بلغ متوسطها الحسابي 2.46 وإنحرافها المعياري 0.63 بنتيجة موافق.

المبحث الثالث: تحليل إختبارات الدراسة.

سيتم في هذا المبحث دراسة إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة، ودراسة إختبار الفروقات والإرتباط بين محاور الدراسة والمعلومات الشخصية وفي الأخير إختبار لفرضيات الدراسة.

المطلب الأول: إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة.

في هذه المرحلة سنقوم بإختبار ما إذا كان أفراد العينة التي تم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وبما أن عدد العينة هو 39 أي أقل من 50 نستخدم Shapiro-wilk

أولاً: إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الأول:

الجدول رقم 16: إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الأول.

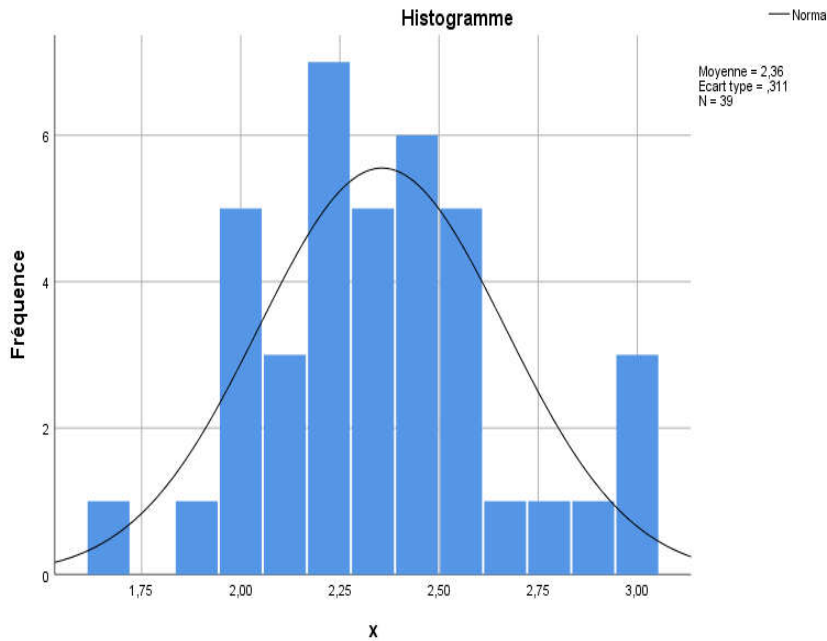
Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
X	,107	39	,200*	,961	39	,196

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

الشكل رقم 06: الرسم البياني للتوزيع الطبيعي للمحور الأول:



المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المعنوية أكبر من 5% وبالتالي هذا المحور يتبع التوزيع الطبيعي.

ثانيا: إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني:

الجدول رقم 17: إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني.

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
Y	,207	39	,000	,942	39	,045

a. Correction de signification de Lilliefors

المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المعنوية أقل من 5% وبالتالي هذا المحور لا يتبع التوزيع

الطبيعي، لذا سنقوم بتعديله لتصبح المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي، وبإستخدام برنامج Spss نجد:

الجدول رقم 18: إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني بعد تعديله

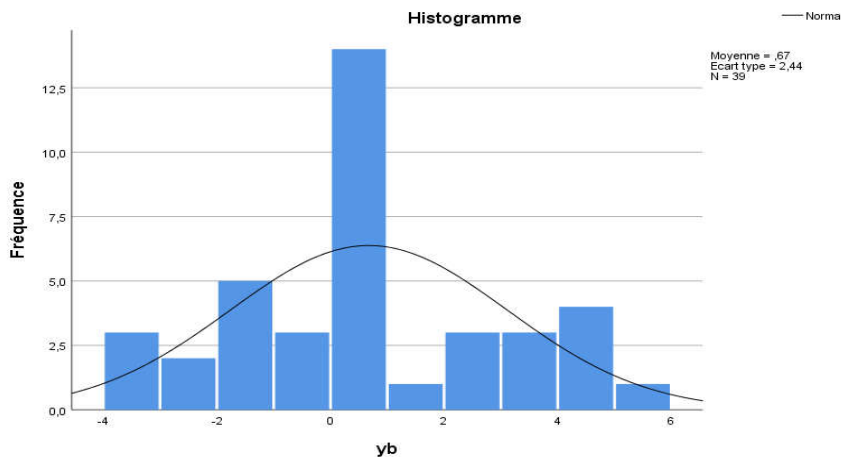
Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
Yb	,159	39	,015	,951	39	,090

a. Correction de signification de Lilliefors

المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

الشكل رقم 07: الرسم البياني للتوزيع الطبيعي للمحور الثاني بعد تعديله



المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المعنوية أكبر من 5% وبالتالي أصبح هذا المحور يتبع التوزيع الطبيعي بعد تصحيحه.

ثالثا: إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث:

الجدول رقم 19: إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث.

Tests de normalité						
Z	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
	,202	39	,000	,794	39	,000

a. Correction de signification de Lilliefors

المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المعنوية أقل من 5% وبالتالي هذا البعد لا يتبع التوزيع الطبيعي، لذا سنقوم بتعديله لتصبح المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي، وبإستخدام برنامج Spss نجد:

الجدول رقم 20: إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث بعد تعديله

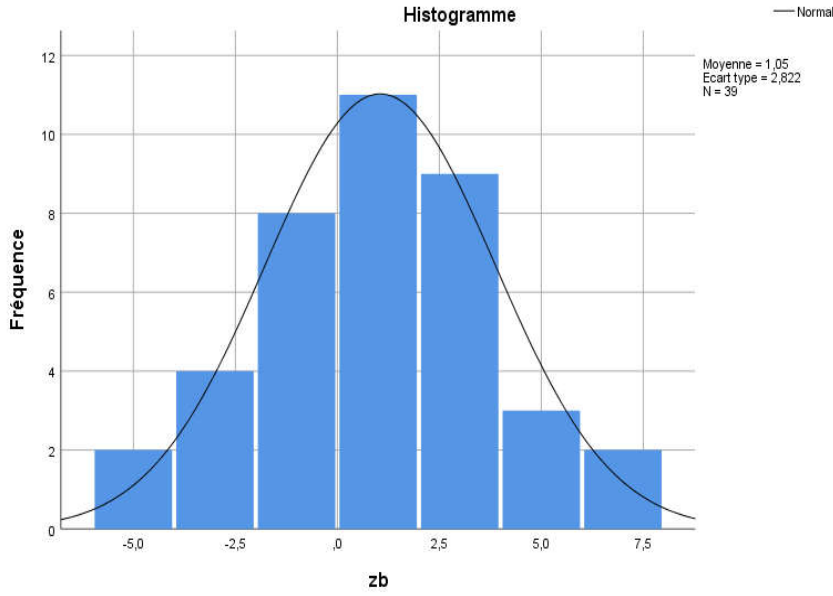
Tests de normalité						
Zb	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
	,082	39	,200*	,983	39	,807

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

الشكل رقم 08: الرسم البياني للتوزيع الطبيعي للمحور الثالث بعد تعديله



المصدر: من إعداد الطالبتين بإستخدام برنامج Spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المعنوية أكبر من 5% وبالتالي أصبح هذا المحور يتبع التوزيع الطبيعي بعد تصحيحه.

المطلب الثاني: إختبار الفروقات والإرتباط بين محاور الدراسة والمعلومات الشخصية:

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى دراسة تأثير المعلومات الشخصية المتمثلة في الجنس والعمر والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة على محاور الدراسة.

أولاً: دراسة تأثير المعلومات الشخصية على المحور الأول:

الجدول رقم 21: الدلالة المعنوية للمحور الأول.

الملاحظة	الدلالة المعنوية	المتغيرات الشخصية
لا يوجد تأثير	0.86	الجنس
لا يوجد تأثير	0.78	العمر
لا يوجد تأثير	0.74	المؤهل العلمي
لا يوجد تأثير	0.99	سنوات الخبرة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج المساعد الإحصائي الذكي

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل الفروقات حيث يظهر تأثير المعلومات الشخصية والتي تتمثل في الجنس والعمر والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة وتأثيرها على المحور الأول وهو المنازعات الجبائية حيث كانت دلالتهم الإحصائية أكبر من 0.05 % وبالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية أي لا يوجد تأثير في إجابات أفراد العينة.

ثانيا: دراسة تأثير المعلومات الشخصية على المحور الثاني:

الجدول رقم 22: الدلالة المعنوية للمحور الثاني:

المتغيرات الشخصية	الدلالة المعنوية	الملاحظة
الجنس	0.89	لا يوجد تأثير
العمر	0.1	لا يوجد تأثير
المؤهل العلمي	0.89	لا يوجد تأثير
سنوات الخبرة	0.81	لا يوجد تأثير

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج المساعد الإحصائي الذكي.

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل الفروقات حيث يظهر تأثير المعلومات الشخصية والتي تتمثل في الجنس والعمر والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة وتأثيرها على المحور الثاني وهو الرقابة الجبائية حيث كانت دلالتهم الإحصائية أكبر من 0.05 % وبالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية أي لا يوجد تأثير في إجابات أفراد العينة.

ثالثا: دراسة تأثير المعلومات الشخصية على المحور الثالث:

الجدول رقم 23: الدلالة المعنوية للمحور الثالث:

المتغيرات الشخصية	الدلالة المعنوية	الملاحظة
الجنس	0.56	لا يوجد تأثير
العمر	0.43	لا يوجد تأثير
المؤهل العلمي	0.7	لا يوجد تأثير
سنوات الخبرة	0.38	لا يوجد تأثير

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج المساعد الإحصائي الذكي

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل الفروقات حيث يظهر تأثير المعلومات الشخصية والتي تتمثل في الجنس والعمر والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة على المحور الثالث وهو دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية حيث كانت دلالتهم الإحصائية أكبر من 0.05 % وبالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية أي لا يوجد تأثير في إجابات أفراد العينة.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.

في هذا المطلب يتم إختبار الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية للدراسة والتأكد من صحتها.

أولا: إختبار الفرضية الفرعية الأولى:

نص الفرضية: تنشأ المنازعات الجبائية بسبب تطبيق الإدارة الجبائية للقانون بصورة مباشرة على المكلف بالضريبة، وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى الفرضية H0 والفرضية H1 كما يلي:

H0: لا تنشأ المنازعات الجبائية بسبب تطبيق الإدارة الجبائية للقانون بصورة مباشرة على المكلف بالضريبة.

H1: تنشأ المنازعات الجبائية بسبب تطبيق الإدارة الجبائية للقانون بصورة مباشرة على المكلف بالضريبة.

الجدول رقم 24: إتجاهات إجابات أفراد العينة حول المحور الأول.

القرار الإحصائي	النتيجة	الدلالة	الإنحراف المعياري للمحور الأول	المتوسط الحسابي للمحور الأول	المتغير
مرتفع	موافق	0.00	0.31	2.35	المنازعات الجبائية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج المساعد الإحصائي الذكي.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الفرضية (H1) مقبولة بعد أن عرفنا أن الدلالة معدومة (0.00) وهو أقل من 0.05 وأن المتوسط الحسابي مرتفع وأن نتائج العبارات المحور الأول موافق، وبالتالي قبول الفرضية H1 ورفض الفرضية H0.

ثانيا: إختبار الفرضية الفرعية الثانية:

نص الفرضية: الرقابة الجبائية هي أداة للإدارة الجبائية تهدف إلى إسترجاع الأموال المتملص بها من طرف المكلفين بالضريبة، وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى الفرضية H0 والفرضية H1 كما يلي:

H0: الرقابة الجبائية ليست أداة للإدارة الجبائية تهدف إلى إسترجاع الأموال المتملص بها من طرف المكلفين بالضريبة.

H1: الرقابة الجبائية هي أداة للإدارة الجبائية تهدف إلى إسترجاع الأموال المتملص بها من طرف المكلفين بالضريبة.

الجدول رقم 25: إتجاهات إجابات أفراد العينة للمحور الثاني.

القرار الإحصائي	النتيجة	الدلالة	الإنحراف المعياري للمحور الثاني	المتوسط الحسابي للمحور الثاني	المتغير
مرتفع	موافق	0.00	0.24	2.5	الرقابة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على البرنامج المساعد الإحصائي الذكي.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الفرضية (H1) مقبولة بعد أن عرفنا أن الدلالة معدومة (0.00) وهو أقل من 0.05 وأن المتوسط الحسابي مرتفع وأن نتائج عبارات المحور الثاني موافق، وبالتالي قبول الفرضية H1 وتم رفض الفرضية H0.

ثالثا: إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

حيث يتم إستخدام معاملات الارتباط لإكتشاف أثر المتغير المستقل والمتغيرات التي تمثل المتغير التابع وكذلك أسلوب الإنحدار المتعدد لإختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على أن "يمكن الإعتماد على المنازعات الجبائية لتقييم فعالية الرقابة الجبائية " والجدول التالي يبين لنا نتائج الإنحدار المتعدد للمتغير التابع (الرقابة الجبائية) والتي نرسم لها بالرمز X والمتغير المستقل (المنازعات الجبائية) والذي نرسم له بالرمز Y.

1. تحليل الأثر باستخدام علاقات الارتباط الإحصائية:

الجدول رقم 26: معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمستقل.

	X	Y

Pearson correlation	1	0.77
Sig		0.00
N	39	39

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج المساعد الإحصائي الذكي.

نلاحظ من الجدول بأن معامل الارتباط 0.77 قوي بين المتغيرين والدلالة الإحصائية 0.00 أقل من 0.05 مما يبين أنه يوجد تأثير واضح بين المتغيرين.

2 - تحليل علاقات الأثر باستخدام الانحدار البسيط:

من أجل التأكد من علاقات التأثير بين المنازعات الجبائية والرقابة الجبائية فإننا إستخدمنا نموذج الانحدار البسيط والذي نلخص أهم نتائجه وفق برنامج المساعد الإحصائي الذكي في الجدول التالي:

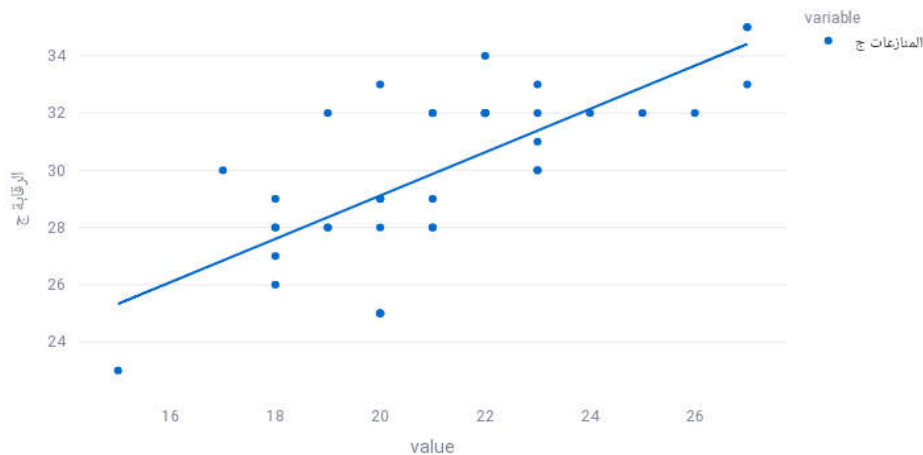
الجدول رقم 27: نتائج تحليل الانحدار المبسط.

المتغير	معامل الانحدار	T	Sig
الثابت	13.97	5.56	0.00
الرقابة الجبائية	0.75	6.44	0.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج المساعد الإحصائي الذكي.

من خلال الجدول السابق يمكن إستخراج العلاقة التالية بين المنازعات الجبائية كمتغير مستقل والرقابة الجبائية كمتغير تابع $Y = 13.97 + 0.75x$ ويمكن القول أن كل زيادة في المنازعات الجبائية بدرجة واحدة ستؤدي إلى زيادة الرقابة الجبائية بـ 0.75 درجة.

الشكل رقم 09: الرسم البياني للارتباط بين المتغيرات.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على البرنامج الإحصائي الذكي.

خلاصة الفصل الثاني:

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة تطبيقية حيث تمت الإستعانة بإستمارات تم توزيعها على 39 فرد ممثلين في أعوان الرقابة الجبائية لولاية برج بوعرييج، حيث تناولنا في المبحث الأول الإطار المنهجي للدراسة وأبرزنا مدى صدق وثبات الإستمارة والمعالجة الإحصائية المستخدمة، أما فيما يخص المبحث الثاني فقد كان مخصصا لتحليل وعرض البيانات المتعلقة بالدراسة، حيث تطرقنا إلى تحليل المتغيرات الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل وتفسير محاور الدراسة، وجاء في المبحث الثالث إختبار للتوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة وإختبار الفروقات والإرتباط بينهما، كما تم إختبار فرضيات الدراسة، وقد إستنتجنا أن أي زيادة في المنازعات الجبائية يؤدي إلى الزيادة في الرقابة الجبائية وذلك لوجود علاقة طردية بينهما.

الختامة

تعد الرقابة الجبائية أحد الركائز الأساسية للدولة الحديثة، حيث تساهم في تحقيق العدالة والتنمية الاقتصادية وتعزيز الثقة بين المواطنين والدولة، لذا لا بد من الحفاظ عليها من خلال وضع نظام محكم مبني على وسائل مادية متطورة من جهة، ووسائل بشرية مؤهلة في الميدان من جهة أخرى، وقد منح المشرع للإدارة الجبائية عدة إمتيازات تكلفها تحصيل وجمع كل ما لها من ضرائب ورسوم لدى المكلفين، وذلك سواء وديا أو جبريا والهدف من منح هذه الإمتيازات هو ضمان الحفاظ على أموال الخزينة العمومية بإعتبار الضرائب أهم مورد لها، وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة هو الآخر مجموعة من الضمانات القانونية تحميه أمام سلطة الإدارة الجبائية، فله أن يقف معترضا ويطعن في صحة قراراتها عند عدم رضاه على إجراءات التحصيل الجبري أو عدم إقتناعه بمقدار الوعاء المقدر وذلك متى سمح له القانون، وهو ما يعرف بالمنازعات الجبائية والتي تنقسم إلى مرحلتين أولهما المرحلة الإدارية التي تتضمن الشكاية وهي مرحلة مهمة بالنسبة للمكلف بالضريبة يجب عليه إتباعها أولا، وتعد من بين الإجراءات الملزمة للمكلف الواجب مباشرتها، فإن لم يسترجع حقه وبعد إستنفاد كامل الإجراءات الإدارية تأتي المرحلة التالية والمتمثلة في الخصومة القضائية وذلك من خلال رفعه لدعوى قضائية أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة من أجل إلغاء القرار الإداري الصادر عن الإدارة الجبائية.

📌 **نتائج الدراسة:** من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

- تقوم الإدارة الجبائية بعملية الرقابة الجبائية وبالتالي فهي تتمتع بصلاحيات وسلطة قانونية وهو ما يمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة، وهذا بالإعتماد على وسائل هيكلية وقانونية وبشرية تساعدها على أن تكون ذات فاعلية؛

- الإدارة الضريبية تعمل على تسوية النزاعات الجبائية القائمة بينها وبين المكلف بالضريبة وديا، وذلك بإرسالها للإندارات لا توصف بالتسعف في إستعمال سلطتها في مواجهة المكلف بالضريبة وحتى لا تلجأ للتحصيل جبرا إلا عند إستفائها الطرق الودية الممكنة؛

- أن نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي للإدارة الجبائية؛

- لا توجد فروقات بين إجابات أفراد العينة فيما يتعلق بالمتغيرات الشخصية؛

- أظهر تحليل نتائج وإختبار الفرضيات وجود تأثير معنوي بين المنازعات الجبائية والرقابة الجبائية؛

- أظهر تحليل نتائج وإختبار الفرضيات أن هناك علاقة قوية بين المنازعات الجبائية والرقابة الجبائية؛

- تساهم الرقابة الجبائية الفعالة في التقليل من حجم المنازعات الجبائية؛

- تعتبر المنازعات الجبائية معيارا لتقييم فعالية الرقابة الجبائية.

📌 **الإقتراحات:** هناك بعض الإقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية:

- يجب الرفع من كفاءة موظفي الإدارة الجبائية وذلك من خلال تنظيم دورات تدريبية لفائدة الموظفين؛

- يجب إختيار وتعيين الأعوان بشكل مناسب في المكان المناسب حيث من الضرورة إمتلاكهم لمؤهلات علمية وعملية؛
- إنشاء قضاء جبائي مختص يتماشى مع خصوصية المنازعات الجبائية؛
- تبسيط الإجراءات أمام المكلف بالضريبة وتوضيح الرؤية أمامه مما من شأنه أن يقلل من نشوء النزاعات الجبائية وتوطيد العلاقة بين الإدارة والمكلف؛
- العمل على نشر الوعي الجبائي بين المكلفين وذلك بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام والترشيد الجبائية
- ضرورة إستقرار النظام الجبائي من حيث أنواع ومعدلات الضرائب.
- ✚ آفاق الدراسة: لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:
 - دور الرقمنة في تفعيل الرقابة الجبائية؛
 - إشكالية التحصيل الجبائي بين إمتيازات الإدارة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة؛
 - الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية حقوق الخزينة العامة؛
 - دراسة سلوك المكلف بالضريبة إتجاه الرقابة الجبائية؛
 - الإجراءات المتبعة لحل المنازعات الجبائية؛
 - طرق التقليل من المنازعات الجبائية.

قائمة المرجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الطبعة 1، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014.
2. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة 4، دار الهومة للنشر والطباعة والتوزيع، الجزائر، 2008.
3. حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلودية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
4. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، الطبعة 2، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008.
5. حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، مطبعة دحلب، الجزائر، 1994.
6. سهام الكردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنصر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
7. صافية لشلخ، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، الطبعة 2، المركز الجامعي آفلو، الجزائر، 2018.
8. عبد الناصر نور، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، الطبعة 1، الأردن، 2003.
9. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة 2، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005.
10. علي المحاميد موفق سمور، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دار العلم والثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
11. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، الطبعة 2، دار هومة للنشر والتوزيع، ميلة، الجزائر، 2008.
12. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، الطبعة 2، دار الهومة للنشر والطباعة والتوزيع، الجزائر، 2011.
13. مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
14. منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة 1، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، ميلة، الجزائر، 2011.
15. نعيم فهيم، دور الهندسة الضريبية في إعادة النظام الضريبي في مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 1997.

ثانياً: الرسائل الجامعية

1. الدكتوراه:

1. عائشة لكلل، الطرق القانونية لإنهاء المنازعات الضريبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر 1، الجزائر.
2. فتيحة مقراني، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة، جامعة قاصدي مرباح، الدفعة 16، ورقلة، الجزائر، 2008.
- 2. الماجستير:**
 1. إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة ماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2004.
 2. دارين زافي، النظام القانوني للمنازعة الإدارية، مذكرة ماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2016-2017.
 3. رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص فرغ التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2001-2002.
 4. سليمان عتيرة، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011-2012.
 5. عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص تحولات الدول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016.
 6. عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر، 2015-2016.
 7. عبد الغني بشرى، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011.
 8. فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2011-2012.
 9. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011.
 10. مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية محاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، الجزائر، 2008.
 11. نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2004.

3. الماستر:

1. أمال سباح، الإجراءات الإدارية للتحويل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2015..2016
2. حميدة صولي، النظم الإداري كآلية لتسوية المنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019..2020
3. خليل قصوري وحميد عزيري، أساليب فض منازعات الوعاء الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2017..2018
4. زكرياء حداد، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص مراجعة وتدقيق، كلية العلوم التجارية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2016..2017
5. سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018..2019
6. سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2016..2017
7. سليمان عويسات، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012..2013
8. سمية بن نجاعي وسامية لوماش، أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020..2021
9. صفية بوخونة ورحيمة دني، أثر تسوية المنازعات الضريبية على التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، بجبل، الجزائر، 2021..2022
10. عادل بن تومي ووهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مسيلة، الجزائر، 2016..2017
11. عائشة بلعيد وراضية زرقاط، إجراءات المنازعة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي، مذكرة ماستر، تخصص قانون المؤسسات الإقتصادية، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2019..2020
12. محمد أمين بلحسنة، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر تخصص قانون عام، جامعة بلحاج شعيب، عين تموشنت، الجزائر، 2021..2022
13. مريم حيون وراضية عقيقة، المنازعات الجبائية كوسيلة لتقييم فعالية الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، جامعة محمد بن يحيى، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بجبل، الجزائر، 2020..2021

14. مريم وازطة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2014-2015.
15. نبيل قاري، الآليات الإدارية والقضائية لتسوية المنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص إدارة ومالية، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2016.
16. نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة مالية، البويرة، الجزائر، 2015.
17. نور اليقين سمية قبالي وقمير بن صخري، دور الرقابة الجبائية في تحسين التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2021-2022.

ثالثا: المجلات والملتقيات العلمية

1. إسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وطرق تفعيلها، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، المجلد1، العدد1، فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014.
2. العربي عزوز ووهيبة ناصر، أسباب نشوء النزاع بين طرفي العلاقة الجبائية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، مجلد6، العدد2، جامعة البليدة2، الجزائر، 2020.
3. بكرتي بومدين ويوسف رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلد12، العدد2، جامعة مسيلة، الجزائر، 2019.
4. دليلة معزوز ومريم مسقم، التحصيل الضريبي عن طريق الحجز آلية لضمان تحصيل الديون الجبائية، مجلة العلوم القانونية والإجتماعية، جامعة زيان عاشور، المجلد6، العدد3، الجلفة، الجزائر، 2021.
5. عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2003.
6. محمد أمين كويدمي وسامية بوضيف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، المجلد8، العدد2، الجزائر، 2019.

رابعا: التشريعات القانونية:

1. المادة 70 من قانون 21-01 المؤرخ في 22-12-2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 وقانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة في 23-12-2001.
2. المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.
3. المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018.
4. المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية.
5. المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.
6. المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.
7. المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية.

- 8 - المادة 57 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- 9 - المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، 2002.
- 10 - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الجزائر، 2017.
- 11 - المديرية العامة للضرائب، المادة 109، قانون الإجراءات الجبائية.
- 12 - المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 13 - المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018.
- 14 - المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 15 - المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 16 - المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية.

الملاحق

الملحق رقم 01: فرضيات الإستبيان

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييرج
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
السنة الثانية ماستر
تخصص محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبتين:

- بولفراخ أمال

- بولفراخ إيمان

إشراف الأستاذ: زيادي سامي

تحية طيبة وبعد...

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، تحت عنوان " دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية"، تم إعداد هذا الإستبيان الموجه لأعوان الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييرج. يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الإستبيان، أملين منكم التكرم بالإجابة عليه بدقة موضوعية، لأن إجاباتكم سيكون لها الأثر الكبير والواضح في تحقيق النتائج الإيجابية لهذا الموضوع. الرجاء من حضرتكم تعبئة هذه الإستمارة بما يتناسب وقناعاتكم الشخصية، ونحيطكم علما بأن إجاباتكم ستحظى بالسرية الكاملة وتستخدم لغرض البحث العلمي فقط. مع وافر الشكر والتقدير.

يرجى وضع الإشارة (x) أمام الإجابة التي تتفق ورأيك:
الجزء الأول: البيانات الشخصية الوظيفية:

الجنس	العمر	المؤهل العلمي	سنوات الخبرة
ذكر ()	أقل من 30 سنة ()	شهادة ليسانس ()	أقل من 5 سنوات ()
أنثى ()	من 30 إلى 40 سنة ()	شهادة ماستر ()	من 5 إلى 10 سنوات ()
	من 40 إلى 50 سنة ()	شهادة دكتوراه ()	من 10 إلى 15 سنة ()
	أكثر من 50 سنة ()	دبلوم مهني ()	أكثر من 15 سنة ()

الجزء الثاني: البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة:

المحور الأول: المنازعات الجبائية:

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	من أسباب النزاع الجبائي عدم إطلاع المكلف على القوانين الجبائية بشكل مستمر.			
2	من أسباب زيادة النزاعات الجبائية هو إعطاء المشرع الجبائي الحق للمكلف في الاعتراض على الضريبة.			
3	تؤدي المنازعات الجبائية إلى تحقيق التوازن بين إدارة الضرائب وحقوق المكلف.			
4	تنشأ المنازعات الجبائية بسبب عدم إستقرار القوانين الجبائية.			
5	تنشأ المنازعات الجبائية بسبب عدم التواصل بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.			
6	إن سمعة هيئة الضرائب سيئة في المجتمع مما يؤدي إلى			

قائمة الملاحق

			الهجوم الدائم من طرف المكلف.
7			الإصلاحات التي قامت بها الدولة في الإدارة الجبائية تخدم الإدارة الجبائية أكثر من المكلف بالضريبة.
8			تولي الإدارة الجبائية إهتمامها أكثر لحماية حقوق الدولة عكس حماية حقوق المكلفين.
9			نقص أعوان الإدارة الجبائية يسبب بطء في دراسة الشكوى .

المحور الثاني: الرقابة الجبائية:

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	يؤثر نقص الإمكانيات المادية والبشرية على إتخاذ الإجراء الرقابي المناسب.			
2	غموض النصوص أدى إلى زيادة عمليات التهرب الضريبي.			
3	لا تمتلك الإدارة صلاحيات كافية تمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة.			
4	يؤدي عدم إتزام الإدارة الجبائية بالسماح للمكلف بممارسة حقوقه وضمائنه طول فترة الرقابة إلى بطلانها.			
5	التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية له دور هام في زيادة التحصيل الجبائي.			
6	يجب إمتلاك أعوان الرقابة الجبائية لمؤهلات علمية وعملية في إختصاصات عملهم.			
7	لا يمكن إسترجاع حقوق الخزينة العمومية من المكلف عند عدم ممارسة الرقابة بشكل صحيح.			
8	يجب إختيار وتعيين الأعوان بشكل مناسب في المكان المناسب.			
9	للرقابة الجبائية أجهزة هيكلية مختصة تستطيع بواسطتها تنفيذ برامجها المسطرة.			
10	لا يتم الأخذ بعين الإعتبار دخل المكلف في تقدير الضريبة.			
11	تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية ثابتة وغير مرنة.			
12	يتم التعامل بعدالة مع جميع المكلفين بالضريبة.			

المحور الثالث: دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية.

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	الفصل في الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية له دور أساسي في حل النزاع الجبائي.			
2	يتم فرض سلطة القانون بناء على ضمان حقوق المكلف بالضريبة وحقوق الخزينة العمومية معا.			
3	إلزامية تحسين القوانين الجبائية مع ما يتوافق والظروف الإقتصادية.			
4	تقييم فعالية الرقابة الجبائية بحجم المنازعات الجبائية الناتجة عن عملية الرقابة الجبائية.			
5	تعتبر المنازعات معيارا لتقييم عمل الإدارة الجبائية.			
6	برمجة دورات تدريبية لزيادة كفاءة موظفي الإدارة الجبائية يساهم في تقليل حجم المنازعات.			

7	العمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من خلال تنظيم ندوات لتوعية المكلفين يقلل من حجم المنازعات الجبائية.
8	ضرورة الرفع من مستوى كفاءة المراقبين الجبائين وذلك عن طريق برامج التكوين المستمر يساهم في التقليل من حجم المنازعات الجبائية.
9	تخصيص قضاة مختصين في المجال الضريبي لتسهيل المعالجة السريعة للمنازعات الجبائية يقلل من حجم المنازعات الجبائية.
10	يقيس حجم المنازعات الجبائية فعالية الرقابة الجبائية.
11	يساهم إختيار أعوان الرقابة الجبائية ذوي مستوى عال من التحكم أفضل بملف المنازعات الجبائية.
12	تعد مؤشرات المنازعات الجبائية مقياسا لأداء فعالية الرقابة الجبائية.
13	تساهم فعالية وقانونية الرقابة الجبائية في فض النزاعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

الملحق رقم 02: الأساتذة المحكمين

الجامعة	الأساتذة
برج بوعريريج	د. عادل سلطاني
برج بوعريريج	د. بزة صالح
برج بوعريريج	د. زبيري عز الدين

الملحق رقم 03: التكرارات والنسب المئوية لمتغير الجنس.

	الجنس	
	Fréquence	Pourcentage
Valide	ذكر	27 69,2
	أنثى	12 30,8
	Total	39 100,0

الملحق رقم 04: التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر.

	العمر	
	Fréquence	Pourcentage
Valide	اقل من 30 سنة	3 7,69
	من 30 إلى 40 سنة	10 25,6
	من 40 إلى 50 سنة	24 61,5
	أكثر من 50 سنة	2 5,13

Total	39	100,0
-------	----	-------

الملحق رقم 05: التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل العلمي.

		المؤهل	
		Fréquence	Pourcentage
Valide	شهادة ليسانس	13	33,3
	شهادة ماستر	23	59
	شهادة دكتوراه	1	2,56
	دبلوم مهني	2	5,13
	Total	39	100,0

الملحق رقم 06: التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخبرة.

		الخبرة	
		Fréquence	Pourcentage
Valide	أقل من 5 سنوات	5	12,8
	من 5 إلى 10 سنوات	11	28,2
	من 10 إلى 15 سنة	18	46,2
	أكثر من 15 سنة	5	12,8
	Total	39	100,0

الملحق رقم 07: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول.

Statistiques	
x	
Valide	39
Moyenne	2,35
Ecart type	0,31

الملحق رقم 08: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني.

Statistiques	
y	
N	39
Moyenne	2,5
Ecart type	0,24

الملحق رقم 09: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث:

Statistiques	
z	
Valide	39
Moyenne	2,55
Ecart type	0,52

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرهان
	ملخص الدراسة
	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للمنازعات الجبائية والرقابة الجبائية.
05	تمهيد
06	المبحث الأول: مدخل إلى المنازعات الجبائية.
06	المطلب الأول: ماهية المنازعات الجبائية.
06	أولاً: مفهوم المنازعات الجبائية.
08	ثانياً: أنواع المنازعات الجبائية.
09	ثالثاً: أسباب المنازعات الجبائية وأهميتها.
12	المطلب الثاني: المنازعات الجبائية أمام الجهات الإدارية.
12	أولاً: منازعات الوعاء الجبائي.
17	ثانياً: المنازعات الجبائية للتحصيل الضريبي.
20	ثالثاً: المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن الإدارية.
22	المطلب الثالث: المنازعات الجبائية أمام الجهات القضائية.
22	أولاً: التقاضي أمام المحكمة الإدارية.
24	ثانياً: التقاضي أمام مجلس الدولة.
26	المبحث الثاني: مدخل إلى الرقابة الجبائية.
26	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية.
26	أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.
27	ثانياً: أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها.
28	ثالثاً: أشكال الرقابة الجبائية.
31	المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.

31	أولاً: السلطات الإدارية الجبائية.
32	ثانياً: حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.
34	ثالثاً: المصالح المختصة في عملية الرقابة الجبائية.
36	المطلب الثالث: فعالية الرقابة الجبائية ومساهمة المنازعات الجبائية في تقييمها.
36	أولاً: مفهوم فعالية الرقابة الجبائية.
36	ثانياً: آليات تفعيل الرقابة الجبائية.
37	ثالثاً: دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية.
39	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
39	المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية.
39	أولاً: دراسة محمد أمين ذبيح.
39	ثانياً: دراسة لياس قلاب ذبيح.
40	ثالثاً: دراسة صفية بوخونة ورحيمة دني.
40	رابعاً: دراسة سمية بن نجاعي وسامية لوماشي.
42	المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية.
42	أولاً: دراسة عكوش حنان.
43	ثانياً: دراسة محمد أمين كويدي وسامية بوضياف.
43	ثالثاً: محمد قلي وفهيمه بلول.
44	رابعاً: دراسة فاطمة الزهراء عربوز.
45	المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.
45	أولاً: دراسة بن حسن ناريمان.
46	ثانياً: دراسة كمال خروبي.
46	ثالثاً: دراسة بن باير حبيب وبلخروبي حسين.
46	رابعاً: دراسة سماح بنت عبد الله.
48	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من أعوان الرقابة الجبائية لولاية برج بوعرييج.
50	تمهيد
51	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للدراسة.
51	المطلب الأول: منهجية ومجتمع وعينة الدراسة.
51	أولاً: منهجية الدراسة.

51	ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة.
52	المطلب الثاني: هيكل الإستبيان.
53	المطلب الثالث: أدوات الدراسة.
53	أولا: أداة الدراسة.
53	ثانيا: البرامج الإحصائية المستخدمة في الدراسة.
54	المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات.
54	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية.
54	أولا: توزيع العينة حسب الجنس.
55	ثانيا: توزيع العينة حسب العمر.
55	ثالثا: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.
56	رابعا: توزيع العينة حسب سنوات الخبرة.
57	المطلب الثاني: صدق وثبات الإستمارة.
57	المطلب الثالث: التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة.
57	أولا: عرض وتحليل نتائج المحور الأول.
59	ثانيا: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني.
61	ثالثا: عرض وتحليل نتائج المحور الثالث.
64	المبحث الثالث: تحليل إختبارات الدراسة.
64	المطلب الأول: إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة.
64	أولا: إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الأول.
65	ثانيا: إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني.
66	ثالثا: إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث.
67	المطلب الثاني: إختبار الفروقات والإرتباط بين محاور الدراسة والمعلومات الشخصية
67	أولا: دراسة تأثير المعلومات الشخصية على المحور الأول.
68	ثانيا: دراسة تأثير المعلومات الشخصية على المحور الثاني.
68	ثالثا: دراسة تأثير المعلومات الشخصية على المحور الثالث.
68	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.
68	أولا: إختبار الفرضية الفرعية الأولى.
69	ثانيا: إختبار الفرضية الفرعية الثانية.
69	ثالثا: إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة.
71	خلاصة الفصل الثاني.

73	الخاتمة
76	قائمة المراجع
82	الملاحق
87	فهرس المحتويات

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المنازعات الجبائية في تقييم فعالية الرقابة الجبائية، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، مع استخدام أداة هي الاستبيان من خلال إجراء دراسة ميدانية لعينة من أعوان الرقابة الجبائية لولاية برج بوعريريج.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المنازعات الجبائية تمثل عنصرا حيويا في تقييم فعالية الرقابة الجبائية، حيث تساهم في تحقيق العدالة الجبائية وتنظيم العلاقة بين المكلفين بالضرائب والسلطات الجبائية، فعندما يشعر المكلفون بأنه تم معاملتهم بشكل غير عادل أو قد تم ارتكاب أخطاء في تقدير الضريبة فإن المنازعات الجبائية تمثل وسيلة لتقديم شكواه وتصحيح أي أخطاء، كما يمكن استخدام نتائج هذه المنازعات الجبائية لتحسين السياسات الجبائية والإجراءات والتدابير الرقابية المتبعة وتحسين العلاقة بين الجهات المعنية وبالتالي يمكن تحقيق أعلى مستويات الامتثال الجبائي وتحقيق أهداف الإيرادات الجبائية بشكل أكثر فعالية، كما تساعد المنازعات الجبائية على تعزيز الثقة بين المكلفين والسلطات الجبائية، وتعزيز الشفافية في العملية الجبائية بشكل عام.

الكلمات المفتاحية: المنازعات الجبائية، الرقابة الجبائية، الإدارة الجبائية، المكلف بالضريبة.

Abstract:

This study aimed to highlight the role of tax disputes in evaluating the effectiveness of tax control, for this the descriptive analytical approach was relied upon with the use of a questionnaire tool by conducting a field study of a sample of tax control agents in the wilaya of Bordj Bou Arreridj.

The study reached several results, the most important of which is that tax disputes represent a vital element in evaluating the effectiveness of tax control, when taxpayers feel that they have been treated unfairly or errors have been made in estimating the tax, tax disputes represent a way to file complaints and correct any errors. Using results of these tax disputes to improve the tax bases, procedures and control measures followed, and improve the relationship between the concerned authorities, and thus the highest levels of tax compliance can be achieved and the objectives of tax revenues can be achieved more effectively, Tax disputes also help to enhance trust between taxpayers and tax authorities, and enhance transparency, in the process in general.

Key word : Tax disputes – Tax control – Tax administration – The taxpayer.