



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع:

مساهمة الهيكلة الجبائية الجديدة في تفعيل دور الرقابة الجبائية
- دراسة حالة بمركز الضرائب بسكرة للفترة 2016-2018-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

د/ حسيني ابتسام

إعداد الطالبة:

➤ أونيس دلال

...../ 2019	رقم التسجيل
.....	تاريخ الايداع

السنة الجامعية: 2018-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" قُلْ اللَّهُمَّ مَلِكُ الْمَلِكِ تُؤْتِي الْمَلِكَ مِنْ تَشَاءَ وَتَنْزِعُ

الْمَلِكَ مِمَّنْ تَشَاءُ وَتَعَزُّ مِنْ تَشَاءَ بِيَدِكَ الْخَيْرُ

إِنَّكَ عَلَى كُلِّ شَيْءٍ قَدِيرٌ "

(الآية 26 من سورة آل عمران)

- الحمد لله الذي وفقني و مكنني من إتمام هذه المذكرة -

شكر و عرفان

أقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة حسيني ابتسام على النصائح و التوجيهات القيمة التي أفادتنني بها طوال مدة إنجاز هذا البحث

كما أتقدم بجزيل الشكر و التقدير للأستاذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة، لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة و تقييمها

الشكر الجزيل لأساتذتي الأفاضل خلال مرحلة الماستر

كما أشكر كل زملائي و زميلاتي في مركز الضرائب بسكرة على كل المعلومات المقدمة، و أخص بالذكر رئيس المصلحة الرئيسية للرقابة و البحث المحقق العلمي محمد

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.....

إلى روح أبي و أمي رحمهما الله و أسكنهما فسيح جناته

إلى من شجعني كثيرًا و وقف بجانبني دومًا زوجي العزيز نسيم

إلى قرّة عيني و أعلى ما أملك إبنتي الغالية حفظها الله و رعاها وسام

إلى كل إخوتي و أخواتي، و كل عائلتي و عائلة زوجي على تشجيعهم لي على مواصلة المشوار

الدراسي

إلى كل صديقاتي و زميلاتي في العمل و الدراسة

دلال

تهدف هذه الدراسة إلى كيفية مساهمة الهيكلة الجبائية الجديدة في تفعيل الرقابة الجبائية في إطار النظام الجبائي الجزائري الذي يعطي الحرية للمكلفين بالضريبة للقيام بالتصريح بمداخلهم المحققة مما استوجب ضرورة القيام بالرقابة على هذه التصريحات بهدف التأكد من صحتها و صدقها. حيث تضطلع الإدارة الجبائية بدور هام باعتبارها نقطة الوصل بين المكلفين و الخزينة العمومية و وعيا بأهمية هذا الدور، سعى المشرع الجبائي الجزائري لإحداث إصلاحات على هذه الإدارة من خلال إعادة هيكلتها بهدف تجسيد مبدأ الحوار الجبائي الوحيد و كذا تطوير طرق التسيير من خلال اعتماد الأساليب الحديثة و هو ما يعرف ببرنامج عصرنة الإدارة الجبائية و الإنتقال بالمكلف إلى مصف الشريك. و لأجل تقييم هذه الفعالية تم اختبار فرضيات الدراسة على مستوى مركز الضرائب بسكرة، من خلال دراسة ميدانية لحالات الرقابة المطبقة على مستوى هذا الهيكل التنظيمي المستحدث بالإضافة إلى تجميع و تحليل الإحصائيات الجبائية لمختلف أشكالها، و ذلك لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، حيث تم التوصل إلى أن هذه الهياكل لها دور إيجابي من حيث التقسيمات التي قامت بها، و هذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات و الحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

الكلمات المفتاحية:

النظام الجبائي - الإدارة الجبائية - الرقابة الجبائية - مركز الضرائب

ABSTRACT

The objectif of this study is to inform about how the new fiscal structure contributes to activating the fiscal control through algerian tax system which gives liberty to the tax payer to declare his net profit what obliges fiscal control to verify it.

The tax administration takes over an important role as a point of contact between tax payer and treasury, in light of the importance of this role , the algerian tax legislator seeks to reform the administration by restructuring it, in order to reflect the principle of the single tax axes as well as the development of methods of managment through adopting the modering methods , which is known as the program of fiscal administration modernization ,and making the tax payer a partner. To evaluate this efficiency , the hypotheses of this study has been tested in the tax center of Biskra , through field study of the cases of control in this new organizational structure , and also gathering and analysing different taxation statistics to support the answer to those hypotheses . It has been verified that those structures has a positive role through its divisions , and that what leads to the increase of the revenues and minimizing tax evasion to achieve efficiency .

KEY WORDS :

Fiscal System- Fiscal Administration- Fiscal control- Tax Center

الصفحة	فهرس المحتويات
I	الشكر.....
II	الإهداء.....
III	الملخص.....
IV	فهرس المحتويات.....
IX	فهرس الجداول.....
XII	فهرس الأشكال.....
أ	مقدمة.....
118-1	الفصل الأول
	مفاهيم عامة حول الضريبة و النظام الضريبي
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة.....
3	المطلب الأول: ماهية الضريبة.....
3	أولاً: تعريف الضريبة.....
4	ثانياً: خصائص الضريبة.....
8	ثالثاً: المبادئ العامة للضريبة.....
10	رابعاً: أهداف الضريبة.....
13	المطلب الثاني: التصنيفات المختلفة للضريبة.....
14	أولاً: التصنيف القائم على طبيعة الضريبة.....
18	ثانياً: التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق.....
20	ثالثاً: التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة.....
21	رابعاً: التصنيف الإقتصادي للضريبة.....
25	خامساً: التصنيف الإداري.....
26	المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة.....
26	أولاً: مرحلة تحديد وعاء الضريبة.....
31	ثانياً: مرحلة تصفية الضريبة.....
33	ثالثاً: مرحلة تحصيل و جباية الضريبة.....
38	المطلب الرابع: التمييز بين الضريبة و الإقطاعات الأخرى.....
39	أولاً: الضريبة و السعر.....

39	.....	ثانيا: الضريبة و الإتاوة.....
39	.....	ثالثا: الضريبة و الجباية و شبه الجباية.....
40	.....	رابعا: الضريبة و الرسم.....
43	.....	المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري.....
44	.....	المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي.....
44	.....	أولا: تعريف النظام الضريبي.....
46	.....	ثانيا: خصائص النظام الضريبي.....
47	.....	ثالثا: قواعد و مبادئ الضريبة.....
47	.....	رابعا: أهداف النظام الضريبي.....
48	.....	خامسا: تصنيف الهياكل الضريبية.....
49	.....	المطلب الثاني: مكونات النظام الضريبي.....
49	.....	أولا: السياسة الضريبية.....
51	.....	ثانيا: التشريع الضريبي.....
52	.....	ثالثا: الإدارة الجبائية.....
53	.....	المطلب الثالث: التعريف بالنظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات.....
53	.....	أولا: الإصلاح الضريبي و اتجاهاته.....
57	.....	ثانيا: النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات.....
60	.....	ثالثا: النظام الضريبي الجزائري و جوانب الإصلاحات.....
69	.....	المبحث الثالث: إصلاح هياكل الإدارة الجبائية الجزائرية.....
69	.....	المطلب الأول: ماهية الإصلاح الإداري.....
69	.....	أولا: تعريف الإصلاح الإداري.....
70	.....	ثانيا: خصائص الإصلاح الإداري.....
71	.....	المطلب الثاني: كفاءة الإدارة الجبائية.....
71	.....	أولا: مهام الإدارة الجبائية.....
72	.....	ثانيا: مقومات نجاح الإدارة الجبائية.....
72	.....	ثالثا: شروط تحقيق الكفاءة للإدارة الجبائية.....
73	.....	المطلب الثالث: هيكلية الإدارة الجبائية في الجزائر.....
74	.....	أولا: هياكل الإدارة الجبائية قبل الإصلاح.....
94	.....	ثانيا: الهياكل المستحدثة للإدارة الجبائية.....

118	.....	خلاصة الفصل الأول..
214-119		
		الفصل الثاني
		الرقابة الجبائية في الجزائر
120	.....	تمهيد.....
121	.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي و القانوني للرقابة الجبائية.....
121	.....	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية.....
121	.....	أولا: تعريف الرقابة الجبائية.....
124	.....	ثانيا: أهمية الرقابة الجبائية.....
124	.....	ثالثا: أهداف الرقابة الجبائية.....
126	.....	رابعا: مبادئ الرقابة الجبائية.....
127	.....	خامسا: نطاق الرقابة الجبائية.....
127	.....	المطلب الثاني: اشكال الرقابة الجبائية.....
129	.....	أولا: الرقابة الداخلية.....
134	.....	ثانيا: الرقابة الخارجية.....
135	.....	ثالثا: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة.....
136	.....	رابعا: الرقابة الفئوية.....
136	.....	المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.....
137	.....	أولا: سلطات الإدارة الجبائية.....
142	.....	ثانيا: الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة.....
148	.....	ثالثا: إلتزامات المكلف بالضريبة.....
149	.....	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.....
150	.....	المطلب الأول: هيكل الرقابة على المستوى المركزي.....
150	.....	أولا: مديرية الأبحاث و التدقيقات.....
152	.....	ثانيا: مديرية كبريات المؤسسات.....
152	.....	المطلب الثاني: هياكل الرقابة على المستوى الجهوي.....
152	.....	أولا: المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات.....
153	.....	ثانيا: المركز الجهوي للإعلام و الوثائق.....
156	.....	ثالثا: المديريات الجهوية للضرائب.....
156	.....	المطلب الثالث: هياكل الرقابة على المستوى الولائي.....

156	.....	أولاً: المديرية الولائية للضرائب
157	.....	ثانياً: مركز الضرائب
158	.....	ثالثاً: المركز الجوي للضرائب
158		المبحث الثالث: أشكال الرقابة الجبائية المطبقة
		على مستوى الهياكل الجبائية المستحدثة
159	.....	المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة
159	.....	أولاً: مفهوم التحقيق في المحاسبة
160	.....	ثانياً: إجراءات التحقيق في المحاسبة
187	.....	ثالثاً: إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة
192	.....	رابعاً: المرحلة الختامية لعملية التحقيق في المحاسبة
198	.....	المطلب الثاني: التحقيق المصوب
198	.....	أولاً: مفهوم التحقيق المصوب
200	.....	ثانياً: إيجابيات و سلبيات التحقيق المصوب
201	.....	المطلب الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
201	.....	أولاً: مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
202	.....	ثانياً: إجراءات سير عملية التحقيق المعمق
208	.....	ثالثاً: طرق تكوين الأسس الخاضعة للضريبة
212	.....	رابعاً: تبليغ نتائج التحقيق
214	.....	خلاصة الفصل الثاني
287-215		الفصل الثالث
		تطبيق حالات الرقابة على مستوى مركز الضرائب
		بسكرة
216	.....	تمهيد
217	.....	المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب بسكرة
217	.....	المطلب الأول: مفهوم مركز الضرائب و مكوناته
217	.....	أولاً: التعريف بمركز الضرائب
220	.....	ثانياً: مجال و صلاحيات مركز الضرائب
224	.....	ثالثاً: الموارد البشرية للمركز الضرائب

225	المطلب الثاني: المصالح المكونة لمركز الضرائب بسكرة.....
225	أولاً: المصالح الرئيسية للمركز.....
231	ثانياً: المصالح الأخرى للمركز.....
238	المبحث الثاني: دراسة حالات للرقابة الجبائية
	على مستوى مركز الضرائب بسكرة
238	المطلب الأول: دراسة حالة للتحقيق في المحاسبة.....
238	أولاً: المرحلة التمهيدية.....
244	ثانياً: بدء أشغال التحقيق.....
262	ثالثاً: نهاية أشغال التحقيق.....
265	المطلب الثاني: دراسة حالة للتحقيق المصوب.....
265	أولاً: الأعمال التمهيدية.....
266	ثانياً: بدء أشغال التحقيق.....
268	ثالثاً: نهاية أشغال التحقيق.....
278	المبحث الثالث: تحليل و تقييم نتائج الرقابة الجبائية.....
278	المطلب الأول: الضرائب و الرسوم المسترجعة من خلال الرقابة الخارجية.....
278	أولاً: من خلال التحقيق في المحاسبة.....
279	ثانياً: من خلال التحقيق المصوب.....
280	ثالثاً: إحصائيات الملفات المبرمجة للرقابة الخارجية.....
281	المطلب الثاني: الضرائب و الرسوم المسترجعة من خلال الرقابة الداخلية.....
281	أولاً: من خلال الرقابة الشكلية.....
281	ثانياً: من خلال الرقابة على الوثائق.....
282	ثالثاً: من خلال وثائق الربط.....
282	رابعاً: في حالة التوقف عن النشاط.....
283	خامساً: عدد الملفات المبرمجة للرقابة الداخلية.....
284	المطلب الثالث: المبالغ المسترجعة حسب أشكال الرقابة على مستوى المركز.....
285	أولاً: نتائج الرقابة الخارجية.....
285	ثانياً: نتائج الرقابة الداخلية.....
287	خلاصة الفصل الثالث
289	الخاتمة

فهرس المحتويات

294	.....	قائمة المراجع
298	.....	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	فهرس الجداول	رقم الجدول
64	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	(1.1)
224	الموارد البشرية في مركز الضرائب بسكرة	(1.3)
226	توزيع عدد الملفات على مختلف القطاعات بالمصلحة الرئيسية للتسيير	(2.3)
240	الضرائب و الرسوم المسترجعة إثر الرقابة الشكلية لملف المكلف	(3.3)
241	كشف حالة المقارنة للميزانيات	(4.3)
242	جدول كشف المحاسبة	(5.3)
245	قائمة الفواتير غير المصرحة	(6.3)
245	قائمة المقبوضات غير المصرحة	(7.3)
248	جدول لمجموع المشتريات غير المصرحة	(8.3)
249	مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب إدماجه	(9.3)
249	رقم الأعمال المفوتر لسنة 2012	(10.3)
250	مبلغ الربح المحدد لسنة 2012	(11.3)
250	تحديد قواعد و أسس فرض الرسم على النشاط المهني لسنة 2012	(12.3)
251	تحديد قواعد و أسس فرض الرسم على القيمة المضافة لسنة 2012	(13.3)
251	تحدي قواعد و أسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2012	(14.3)
251	تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على النشاط المهني	(15.3)
252	تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على القيمة المضافة	(16.3)
252	تحديد الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي	(17.3)
252	جدول الحقوق و الغرامات لسنة 2012	(18.3)
254	قائمة الفواتير غير الموجودة	(19.3)
255	قائمة مشتريات غير مصرحة لسنة 2013	(20.3)
255	قائمة مشتريات غير مصرحة لسنة 2014	(21.3)
255	قائمة مشتريات غير مصرحة لسنة 2015	(22.3)
256	تحديد رقم الأعمال لمشتريات غير مصرحة	(23.3)
257	الرسم على القيمة المضافة الواجب دمج له لسنة 2013	(24.3)
258	الرسم على القيمة المضافة الواجب دمج له لسنة 2015	(25.3)
258	رقم أعمال مفوتر للسنوات 2013، 2014، 2015	(26.3)

فهرس الجداول

258	تحديد مبلغ الربح للسنوات 2013، 2014، 2015	(27.3)
259	مبلغ الزيادات الخاضعة للرسم على النشاط المهني للسنوات 2013، 2014، 2015	(28.3)
259	أسس الرسم على القيمة المضافة للسنوات 2013، 2014، 2015	(29.3)
260	أسس الضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات 2013، 2014، 2015	(30.3)
260	حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني للسنوات 2013، 2014، 2015	(31.3)
261	حقوق و غرامات الرسم على القيمة المضافة للسنوات 2013، 2014، 2015	(32.3)
261	حقوق و غرامات الضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات 2013، 2014، 2015	(33.3)
261	مجموع مبالغ الحقوق و الغرامات للسنوات 2013، 2014، 2015	(34.3)
271	الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات لسنة 2013	(35.3)
271	الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات لسنة 2014	(36.3)
272	الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات لسنة 2015	(37.3)
272	مبلغ رقم الأعمال الخاص بتأدية الخدمات	(38.3)
272	مبلغ رقم الأعمال الخاص بالإنتاج	(39.3)
272	مبلغ رقم الأعمال الإجمالي	(40.3)
273	مبالغ الربح المحددة	(41.3)
273	الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني لبلدية بسكرة	(42.3)
273	الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة	(43.3)
274	الأسس الخاضعة للضريبة على الأرباح المنجمية	(44.3)
274	الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	(45.3)
274	الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأرباح الموزعة	(46.3)
274	الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني لبلدية بسكرة	(47.3)
275	الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة	(48.3)
275	الحقوق و الغرامات الخاصة بالضريبة على الأرباح المنجمية	(49.3)
275	الحقوق و الغرامات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات	(50.3)
276	الحقوق و الغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأرباح الموزعة	(51.3)
276	مبالغ الحقوق و الغرامات	(52.3)
279	المبالغ المسترجعة من خلال التحقيق في المحاسبة للفترة 2016-2018	(53.3)
280	المبالغ المسترجعة من خلال التحقيق المصوب للفترة 2016-2018	(54.3)
280	الملفات المبرمجة على مستوى المصلحة الرئيسية للرقابة للفترة 2016-2018	(55.3)

فهرس الجداول

281	المبالغ المسترجعة من خلال الرقابة الشكلية للفترة 2016-2018	(56.3)
282	نتائج الرقابة على الوثائق للفترة 2016-2018	(57.3)
283	نتائج الرقابة من خلال وثائق الربط 2016-2018	(58.3)
283	نتائج الرقابة في حالة التوقف عن النشاط للفترة 2016-2018	(59.3)
284	الملفات المبرمجة على مستوى المصلحة الرئيسية للتسيير للفترة 2016-2018	(60.3)
285	نتائج الرقابة الخارجية للفترة 2016-2018	(61.3)
285	نتائج الرقابة الخارجية للفترة 2016-2018	(62.3)

قائمة الأشكال

الصفحة	فهرس الأشكال	رقم الشكل
83	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	(1.1)
87	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	(2.1)
94	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	(3.1)
105	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	(4.1)
117	الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب	(5.1)
128	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	(1.2)
151	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و التدقيقات	(2.2)
153	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للأبحاث و المراجعات	(3.2)
156	الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام و الوثائق	(4.2)
219	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بسكرة	(1.3)

مقدمة

يلعب النظام الضريبي الجيد دوراً محورياً في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك من خلال نقل الضريبة من مجرد أداة مالية إلى أداة للنهوض بالقطاع الاقتصادي والتأهيل الاجتماعي، الشيء الذي أفرز ضريبة تساهم بشكل إيجابي في الاستقرار الاقتصادي عن طريق حماية الاقتصاد من التضخم والإنكماش، وتوظف من أجل التحكم في الإستهلاك وحماية الإنتاج الوطني من المنافسة الخارجية، وتحسين وتيرة النمو، وتحفيز الإستثمارات والإدخار، وتذويب الفوارق الاجتماعية، وتعيد توزيع الدخل والثروة بين مختلف مكونات المجتمع.

إن الإدارة الجبائية الفعالة تساهم في إنجاح النظام الضريبي، حيث تشكل همزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي، باعتبارها من أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الضريبي، كونها تمثل الجهاز الفني والإداري الذي يناط به مسؤولية حساب الضريبة، تصفيتهما وتحصيلها، ومختلف الإجراءات الخاصة بها. وتختص الإدارة الجبائية بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة، وحقوق الممولين من جهة أخرى، كما تقوم باقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجة الكفاءة والفعالية وتساعد المجتمع في تحقيق أهدافه الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، هذا على المستوى الداخلي.

أما على المستوى الخارجي فإن سعي الجزائر إلى دخول الأسواق الخارجية جعلها تبحث عن كيفية لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى المالي العالمي والبحث عن استراتيجيات للنهوض بالإقتصاد الوطني، هذا ما جعلها تتبنى عدة إصلاحات على مستوى عدة قطاعات ومنها الإدارة الجبائية والتي تأثرت بهذه الإصلاحات باعتبارها طرفاً هاماً في القطاع المالي، لذا اعتمدت إستراتيجية لعصرنة هيكلها ومصالحها الجبائية عن طريق التشريع الجبائي، حيث سعت الإدارة الجبائية إلى اعتماد إجراءات لتحسين العمل الجبائي بتفعيل هيكلها وتقديم خدمات نوعية مميزة، محاولة تقريب المكلفين بالضريبة للإدارة الجبائية وتوفير كافة الوسائل والتسهيلات التي تجعل المكلف في وضعية رضا عن المصالح الجبائية.

يمتاز النظام الضريبي الجزائري بكونه نظام تصريحي تلقائي، يمنح للمكلفين صلاحية تقديم تصريحاتهم بشكل يوافق مداخلهم الحقيقية، هذا ما استوجب إحداث هيئة إدارية مختصة برقابة التصريحات لكونها و في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة سواء عن قصد أو حسن نية.

تعتبر الرقابة الجبائية من بين الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، إذ نجد أن الرقابة الجبائية بمختلف هيكلها وآلياتها تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات

الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة بالتأكد من صحتها و مطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية و بالتالي كشف كل الإغفالات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء عن قصد أو دون قصد. و بما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة ردعية و وقائية في آن واحد فهي تسعى عن طريق الإدارة الجبائية إلى كبح النزيف المالي الذي ينخر الإقتصاد الوطني و يفوت على الخزينة العمومية فرصة الإستفادة من موارد مالية معتبرة.

إشكالية البحث:

في هذا السياق، واستجابة لمتطلبات العصرنة و التطور، وضع المشرع الجزائري الرقابة الجبائية في إطار هيكل تنظيمي جديد يعمل على تحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين، و تحسين طرق التواصل مع الإدارة الجبائية، بهدف زيادة فعالية و مردودية الرقابة الجبائية من خلال الهيكل الجبائية الجديدة في إطار إصلاح و عصرنة الإدارة الجبائية.

وعليه يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة في التساؤل التالي:

كيف تساهم الهيكل الجبائية الجديدة في تحسين فعالية الرقابة الجبائية؟

هذه الإشكالية تقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ كيف تم تنظيم هذه المصالح الرقابية ضمن الهيكل الإدارية المستحدثة؟
- ✓ ما هي الإجراءات المتخذة و الآليات المتبعة في الهياكل الجبائية الجديدة؟
- ✓ كيف تم تفعيل دور الرقابة الجبائية على مستوى هذه الهياكل؟

فرضيات البحث:

لمعالجة هذه الإشكالية يتطلب وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تساهم الهيكل الجبائية الجديدة في تحسين مردودية الرقابة الجبائية،

الفرضية الثانية: تقسيم المكلفين إلى فئات ساهم في تحسين التحصيل الضريبي،

الفرضية الثالثة: يكمن تفعيل دور الرقابة الجبائية في مدى تفعيل الهياكل القاعدية للإدارة الضريبية،

و كذا تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة و المتابعة.

أهداف البحث:

- تقديم إضافة بسيطة إلى جانب الدراسات التي تتناول موضوع إصلاح الإدارة الضريبية،
- التعريف بالهيكل الجديدة المستحدثة،
- التعرف على إسهامات الرقابة الجبائية في إطارها الهيكلي الجديد،
- محاولة تشخيص و تقييم طرق و آليات الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات،
- التعرف على أهم الإجراءات المتخذة لمواجهة ظاهرة التهرب و الغش الضريبيين، بدءا بالرقابة على تصريحات المكلفين للوصول إلى التحصيل الضريبي.

أهمية البحث:

- باعتبار الضريبة أهم مورد للخرينة العمومية، والتصريح بها يكون بصفة تلقائية من طرف المكلف و ذلك حسب القوانين و التشريعات المعمول بها، و في مقابل هذا النظام التصريحي تمنح السلطات المخولة للإدارة الجبائية حق الرقابة و التصحيح و تدارك الأخطاء و الإغفالات، من هنا تكمن أهمية هذا البحث و يمكن أن نوجزها في النقاط التالية:
- تبيان الدور الذي تلعبه الهيكل الجبائية الجديدة في تحسين مردودية و فعالية الرقابة الجبائية،
 - واقع الرقابة الجبائية في إطارها الجديد استجابة لمتطلبات العصرية و التطور،
 - الإرتقاء بالرقابة الجبائية إلى المستوى المطلوب و تحقيق الغاية المرجوة منها،
 - إبراز أهمية الرقابة الجبائية كأهم الأجهزة القائمة في مكافحة التهرب و الغش الضريبيين.

أسباب إختيار الموضوع:

- الميول الشخصي: و هذا ضمن التخصص العلمي و العملي،
- الرغبة الشخصية في الإلمام بموضوع الرقابة الجبائية بشكل عام و على المستوى التطبيقي من خلال مركز الضرائب،
- التعمق أكثر في الدراسة لأحد أهم الركائز الأساسية للإدارة الضريبية ألا و هي الرقابة الجبائية من حيث أطرها المختلفة المفاهيمية، التنظيمية، القانونية و عرض مختلف أشكالها و مجالاتها.

حدود الدراسة:

- حدود زمنية: للفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2018

- حدود مكانية: مركز الضرائب بسكرة

منهج البحث:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية و اختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، المنهج الوصفي في الجانب النظري، أما التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال جمع المعلومات و الإحصائيات ثم محاولة تحليلها و تفسيرها.

دراسات سابقة:

من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة و التي تتعلق بموضوع البحث، لاحظنا أن هناك عدة دراسات تناولت الموضوع من عدة جوانب كل حسب منظوره الخاص، الغرض أو الهدف المراد إبرازه في البحث و نذكر منها:

✓ سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، (2015).

الهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي و مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي، فهو يعمل على اكتشاف المخالفات و التجاوزات المرتكبة، و قد تم التوصل من خلال هذه الدراسة على أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق و ما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية و عملية و هذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات و الحد من التهرب لتحقيق الفعالية.

✓ محمد لعلاوي، "دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، (2015).

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل قواعد تأسيس و تحصيل الضرائب في الجزائر من خلال اعتماد مؤشرات الأداء للتسيير من أجل الحكم على نجاعة النظام الجبائي الجزائري. و قد تم ذلك بتحليل مؤشرات الأداء على مستوى المصالح الجبائية لعينة الدراسة و المتمثلة في خمس مديريات ولأية للضرائب للفترة الممتدة من 2004 إلى 2011.

✓ قاسمي مريم، " إصلاح هياكل الإدارة الجبائية "، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01 (2014).

تناولت الدراسة الجوانب المتعلقة بالإصلاح الضريبي وهيكل الإدارة الجبائية بتبيان الإصلاحات القانونية للضريبة، أيضا تعرضت الدراسة إلى حدود و آفاق الإصلاح الضريبي في الجزائر. و تم التوصل إلى أن الإصلاح الإداري للإدارة الجبائية ليس بالأمر الغريب، لذا يجب تعزيز الإنجازات و إعداد مخطط إجمالي لتجسيد الإجراءات المتخذة و موازاة مع ذلك يجب القيام بتقسيم دوري منتظم من خلال مؤشرات التسيير و المتابعة التي تسمح بقياس نوعية الخدمة المقدمة حيث يعتبر هذا الإجراء هاما لتصحيح بعض النقائص التي يجب الإعراف بوجودها كونها تواصل تشجيع اللاوعي الجبائي.

✓ كحلة عبد الغني، " تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي "، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية (2012).

تناولت هذه الدراسة الإصلاحات التي مست النظام الضريبي الجزائري و دورها في تفعيل الرقابة الجبائية للتمكن من تقادي ظاهرة التهرب الضريبي التي تعتبر من أهم المسببات التي تقف أمام التطبيق الفعال للرقابة الجبائية، و تم التوصل إلى أن هذه الإصلاحات لم تكن كافية لتفعيل دور الرقابة الجبائية، فكانت نتائج الإصلاحات المطبقة منذ 1992 محدودة و ضعيفة.

✓ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، (2012).

تهدف هذه المذكرة إلى دراسة كيفية ضمان و التحقق من جودة المعلومات المحاسبية، و التي تتكفل باننتاجها و توصيلها إلى الأطراف المهمة بها يكون انطلاقا من المؤسسة المعنية نفسها، و في هذا الإطار تم اقتراح وسيلة قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة، و هي الرقابة الجبائية كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات عامة و المحاسبية خاصة المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين.

✓ بوشري عبد الغني، " فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر " مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة تلمسان (2011)

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي، من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية، و قد اتضح من خلال نتائج البحث أن التهرب الضريبي في الجزائر يخلف آثارا سلبية على المستوى المالي و الإقتصادي و يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية

نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية إضافة إلى أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة.

✓ لياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، (2011).

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان الكيفية التي يساهم بها التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية. وقد تم التوصل إلى أن اختيار صحة الفرضيات المقترحة كان إيجابيا من خلال النتائج المتحصل عليها، حيث أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية و التنظيمية المعمول بهما قد تسترجع حقوق الخزينة العمومية من جهة و تساهم في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى، من خلال الحصيلة الضريبية المحققة و التي تعتبر الثمار التي تجتنيها عملية الرقابة الجبائية؛ و عليه تم الإجابة على إشكالية البحث و هو أن التدقيق المحاسبي يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

هيكل البحث:

تطلب منا تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، حيث عرضنا الجانب النظري في فصلين و ذلك من خلال؛ الفصل الأول الذي شمل المفاهيم الأساسية لكل من الضريبة و النظام الضريبي بالإضافة إلى الهياكل التنظيمية الخاصة بالإدارة الجبائية، و التي من خلالها يتم تطبيق مختلف التشريعات، القوانين و الإجراءات الجبائية، و ذلك للتعرف على مختلف المستويات التي يتم من خلالها سن و تطبيق المهام المخولة لكل هيئة جبائية.

أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الجانب النظري الذي يحدد مفهوم الرقابة الجبائية إطارها القانوني الذي حدده لها المشرع و مختلف أشكالها التي يتم تطبيقها حسب الحالة المحقق فيها.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي للبحث، و من خلال الفصل الثالث تطرقنا لدراسة حالة مركز الضرائب بسكرة، تم التعريف بالمركز محل الدراسة، ثم استعرضنا حالتين للرقابة الجبائية في استرجاع الضرائب و الرسوم و الحقوق المغفلة؛ من خلال ملفين خضعا للتحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب.

كما حاولنا إعطاء قراءات لبعض الأرقام و الإحصائيات الناتجة عن عمليات الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز،

الفصل الأول

مفاهيم عامة حول الضريبة

و النظام الضريبي

تمهيد

تعتبر الضريبة و بالتالي النظام الضريبي ككل لأي بلد من البلدان، عن مجموع العناصر الإيديولوجية و القانونية الإقتصادية و الفنية التي تؤدي إلى قيام كيان ضريبي معين، يمثل أحد أوجه النظام الإقتصادي القائم و الذي تختلف ملامحه من بلد إلى آخر. ويقوم النظام الضريبي بالتحكيم بين مجموعة القضايا الضريبية التي تعكس رغبة الدولة و أهداف السلطات العمومية. كون الضريبة لها مفهوم وخصائص تميزها عن باقي الأدوات المالية التي قد تلجأ إليها الدولة، مما يجعل من النظام الضريبي المرآة العاكسة لوضع الدولة وطبيعة المجتمع. و أهم ما يميزها وجود مجموعة من المبادئ التي يجب أن يحترمها المشرع عند قياسه بسن قوانين الضرائب، وهذا من أجل فعالية النظام الضريبي، كما تهدف هذه المبادئ إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف.

كما لكل نظام ضريبي مجموعة من التشريعات و القوانين الضريبية بالإضافة إلى صور فنية متكاملة للضريبة تمثل في مجموعها وسائل تسعى لتحقيق الأهداف مع مساعدة بعض اللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي بأجهزته المختلفة لتنفيذ كل المراحل من البحث عن المادة الخاضعة للضريبة إلى غاية تحصيلها.

و رغبة منها في تحقيق أهداف الضريبة و النظام الضريبي، قامت الدولة الجزائرية بإصلاحات اقتصادية عميقة مست كل الآليات التي تحرك الإقتصاد الوطني، و من بينها نجد المجال الضريبي ظهر بقوة في تلك الإصلاحات ليواكب تلك المستجدات الإقتصادية المحلية منها و الدولية و خاصة في الجانب الإداري منه و الذي يهمننا في موضوعنا هذا.

و عليه، وللإحاطة بكل المفاهيم السابقة الذكر، تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث؛

- المبحث الأول يتناول الإطار المفاهيمي للضريبة،
- المبحث الثاني يتناول تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري،
- المبحث الثالث يتناول مختلف الإصلاحات التي مست الإدارة الجبائية الجزائرية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة

تعتبر الضريبة من أقدم مصادر الإيرادات العامة للدولة لتغطية نفقاتها و تحقيق النمو الإقتصادي، ولقد تطور مفهوم الضريبة تبعا لتطور مفهوم الدولة و وظائفها، حيث أصبحت لها أهمية بالغة في تمويل إيرادات ميزانية الدولة و توجيه نشاطها الإقتصادي بالإضافة إلى استخدامها كأداة فعالة في تنفيذ السياسة المالية و الإقتصادية. و هذا ما سوف نحاول أن نستعرضه من خلال هذا المبحث بدءاً بذكر مختلف التعاريف التي تناولت مفهوم الضريبة، خصائصها، مبادئها، تصنيفاتها المختلفة، و أخيراً جانبها التنظيمي بدءاً بتحديد الوعاء إلى غاية عملية التحصيل.

المطلب الأول: ماهية الضريبة

من خلال هذا المطلب نحاول الإحاطة بجميع الجوانب التي تعرف الضريبة.

أولاً: تعريف الضريبة

اختلفت و تعددت مفاهيم الضريبة بتعدد آراء الباحثين و المفكرين الإقتصاديين، نظرا لتطور مفهوم الضريبة بتطور العصور و الأنظمة الاقتصادية، السياسية و الاجتماعية في مختلف المجتمعات. إضافة إلى اختلاف وجهات نظر الكتاب الإقتصاديين و يرجع هذا أساسا إلى البيئة و كذا المدارس الإقتصادية التي ينتمون إليها، و لم يتم وضع تعريفا تشريعييا خاصا بالضريبة، و غالبا ما يتم تعريفها من خلال تحليل عناصرها، و من أهم هذه التعاريف نذكر ما يلي:

- مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية، و يكون منجز لفائدة الدولة و جماعاتها الإقليمية المحلية.¹
- فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة، و بصفة نهائية، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة، و لتمكن الدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية.²
- تأدية مالية أو اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العمومية جبرا على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين وفقا لقدراتهم التكليفية، بطريقة نهائية و بلا مقابل، بقصد تغطية نفقات الدولة

¹ محمد عباس محرز، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص145.

² محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص13.

و تحقيق النفع العام، و يعتبر تحديد الضريبة و حساب نسبها و طرق تحصيلها من إختصاص السلطة التشريعية.¹

- إقتطاع مالي إلزامي و نهائيتحدده و تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين و بدون مقابل خاص لدافعها بغرض تحقيق أهداف عامة.²
- إقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية و من دون مقابل مباشر و محدد؛ و ذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية و/أو الإقليمية و الإدارات العمومية.³

كما يعرف (DJESTON.DJEBEZS) الضريبة على أنها: "كل اقتطاع أو منفعة أيا كان شكلها، تحصل عليها القوة العمومية بغية اشراك المواطنين المكلفين في تحمل الأعباء العامة من جهة و من جهة أخرى بغية تحقيق أهداف سياستها الإجتماعية، الإقتصادية و التنمية."⁴ يعرفها كذلك، الأستاذ تروتايس و الذي اقتصر في تعريفها على الجانب القانوني بوصفها: "وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعا قانونيا و دستوريا طبقا لقدراتهم التكاليفية."⁵ من خلال التعاريف السابقة، نخلص إلى أن الضريبة عبارة عن اقتطاع نقدي إجباري و نهائي دون مقابل، يتم وفقا لقواعد قانونية، تقتطعه الدولة أو إحدى هيئاتها العمومية مباشرة من أموال الأشخاص الطبيعيين و المعنويين ، حسب المقدرة التكاليفية لهم و من أجل تغطية الحاجات العامة للمجتمع.

انطلاقا من مجمل هذه التعاريف المقدمة، يمكن تحديد خصائص الضريبة المتمثلة في:

ثانيا: خصائص الضريبة

أهم الخصائص التي تميز الضريبة، يمكن أن نوجزها فيما يلي:

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2014، ص39.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص08.

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص22.

⁴ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2014-2015.

⁵ عليي فايزة، بوتبارة فاطمة الزهراء، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة أعمال، كلية الحقوق و

العلوم السياسية، جامعة الجليلي بونعامة، خميس مليانة، سنة 2014-2015.

1. الضريبة ذات شكل نقدي:

يتعلق الأمر باقتطاع نقدي، و هذا ما يفرقها عن تسخير الأشخاص و السلع، فهي تستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين. هذا يعني أن الضريبة تشكل اقتطاعا ماليا من ثروة المكلف بها و ليس كما كانت في السابق آداء عينيا؛ حيث أن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للميزانية ما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فان الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد و أن تحصل كذلك في شكل نقود، كونها تعتبر أكثر ملائمة للإقتصاد النقدي و النظام المالي و الضريبي المعاصر، باعتبار أن كافة المعاملات، سواء في القطاعات العامة أو الخاصة في المجال الاقتصادي و المالي تقوم على أساس نقدي. فهي بذلك استجابة لمقتضيات النظام الاقتصادي في العصر الحديث و تطلعا لمبدأ العدالة الضريبية.¹

2. الضريبة تدفع جبرا:

يعني هذا أن الفرد ليس حرا في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن استعداده و رغبته في الدفع أو لا، حيث أن اجبارية دفع الضريبة هي في الحقيقة مستمدة من سيادة الدولة، و هي تتمتع في سبيل اقتضائها بامتياز على أموال المدين بها، و الجبر هنا قانوني لا معنوي، بالنظر إلى قانون الضريبة هو تعبير عن القوة الإلزامية للقاعدة القانونية التي تفرض على المكلف الخضوع لها، فنوع الضريبة و الشخص الخاضع لها و تحديد وعائها و سعرها و الإجراءات القانونية المتعلقة بربطها و تحصيلها، كل ذلك طبقا لإرادة المشرع، و بالتالي فلا بد من قانون يصدر بالضريبة إنشاء و تعديلا و إلغاء حتى يفرض على الأفراد إحترامها في كل حالة من حالات فرضها، و بديهي أن السلطة التشريعية هي المختصة بإصدار القواعد القانونية المتعلقة بالتشريع الضريبي. حيث سعر الضريبة و المكلف بأدائها و تحصيلها و تحديد وعائها يتم بإرادة الدولة من جهة، و من الجهة أخرى عند امتناع الأفراد عن دفع الضريبة يتم اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري من طرف الدولة في تحصيل الضريبة من أموال المدينين، و ذلك بتطبيق إجراءات المتابعة بما فيها اللجوء إلى القضاء و تحصيل الضرائب بناء على القانون.²

3. الضريبة تدفع بصفة نهائية:

يتم دفع الضريبة بصفة نهائية و غير قابلة للإسترداد، إلا إذا دفعت الضريبة بشكل الخطأ في حساب أو تقدير الضريبة، يتم استرجاع المبلغ الكلي أو جزء منها في حالة تقديم طعن أو تظلم

¹ محرزى محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق ذكره، ص146.

² سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015. ص68

للإدارة الضريبية، أو تكون ضريبة قابلة للإسترداد. فهذه الخاصية تعني أن الفرد في دفعه للضريبة لا يكون له الحق في استرداد قيمتها من الدولة أو المطالبة بفوائد عنها ذلك لأن الضريبة تجبى من المكلف من قبل الدولة بصفة نهائية دون أن تلتزم الدولة بردها إلى المكلف.¹

4. تغطية الأعباء العامة:

إن الضريبة لا تدفع مقابل منفعة خاصة، كما أن تحديد مقدارها لا يتم على أساس حجم استفادة الشخص من الخدمات العامة، بل يتم وفقا للمقدرة التكلفة للفرد؛ أي مقدرة على الدفع بالنسبة لغيره من الأفراد. و الدولة هي التي تحدد هذه المقدرة بناء على معطيات اقتصادية واجتماعية و حتى سياسية، لذا لا بد من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة لأنها تؤثر في مقدرة التكلفة. و تبرير ذلك أن الضريبة تفرض على جميع الأفراد المقيمين في الدولة من مواطنين و أجانب باعتبارهم يتمتعون بجميع الخدمات التي تقدمها مرافق الدولة المختلفة. كون الضريبة تتميز بأنها أداة موجهة بصفة خاصة إلى تغطية الأعباء العامة للدولة و التي تؤخذ كجزء من التفويض الذي يمنحه سنويا قانون المالية للحكومة. فهي مساهمة جماعية ضرورية تكون موزعة بين أفراد المجتمع حسب قدراتهم التساهمية للمشاركة في تحمل أعباء الدولة و هو ما يظهر العدالة الجبائية.²

5. الضريبة تدفع دون مقابل:

و تعني بأن المكلف دافع الضريبة لا يتمتع بمقابل مباشر أو منفعة خاصة من جانب الدولة حين دفعه للضريبة، فالضريبة يدفعها الفرد بصفته عضوا في المجتمع كله يلتزم بالمساهمة في الأعباء و التكاليف العامة، و إن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة ليس بصفته دافع الضريبة، فهو لا يعرف مقدار و لا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة. إن المكلف يدفع الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع من جهة أخرى يستفيد الفرد بخدمات مرافقها العامة و لا يكون ذلك إلا من خلال حصيلة الضرائب و الإيرادات الأخرى لتسيير هذه المرافق.³

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق ذكره، ص39.

² محمد عباس محرز، المدخل إلى الجبائية و الضرائب، دار النشر-الخدمات التجارية و الجمركية و الإستثمارات- الجزائر، 2010.ص11

³ سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية، مرجع سابق ذكره، 2015.ص69

6. الضريبة ذات أهداف:

ترمي الضرائب إلى تحقيق غاية مالية هي تغطية النفقات التي تحتاج إليها لتسيير مرافقها العامة، حيث تقوم الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب على مختلف القطاعات العمومية بما فيها التعليم، الصحة، الأمن... وليس بهدف الإنفاق على قطاع معين، محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية من خلال تحقيق التوازن الإقتصادي و التعجيل بالتنمية الإقتصادية بوصفها إحدى أدوات السياسة المالية، و غايات اجتماعية تتمثل في تحقيق التوازن الإجتماعي من خلال إعادة توزيع الدخل القومي.¹

7. الطابع العام و التشريعي للضريبة:

يتم فرض ضرائب و رسوم لأغراض عامة و غير شخصية، و تطبق على المكلفين بالضرائب الذين يستوفون الشروط الضريبية فالطابع العام للضريبة يعني شمولية الضرائب. أما الجانب التشريعي للضريبة يوجب أن يتم التصويت عليها من قبل الهيئة التشريعية -البرلمان- من خلال قانون المالية السنوي، الذي يعطيها الصفة القانونية و يسمح بتمويل برامج الحكومة.²

8. الضريبة تفرض تعبيراً عن السياسة التدخلية للدولة:

للدولة إمكانية التحكم في المجتمع عن طريق السياسات الاقتصادية التي تملكها سواء كانت هذه السياسات نقدية أو مالية، إذ أن الضريبة لم تعد أداة مالية محايدة بل أصبحت أداة تدخلية توظفها الدولة في خدمة الأغراض الاقتصادية من أجل تشجيع قيام النشاطات الاقتصادية و توجيهها، إضافة إلى استخدامها في الأغراض الاجتماعية، الصحية، و التربوية. فالضريبة تعبير عن السيادة الوطنية من خلال قبول المكلفين الذين يعيشون في رقعة جغرافية واحدة تمثلها الدولة بهذه الضريبة و تبرز من خلال تضامنهم للمساهمة فيها.

9. الضريبة تفرض وفقاً لمقدرة المكلف:

المبدأ العام أن الضريبة تفرض وفقاً لطاقة المكلف، و ذلك بعد حسم التنازلات و الإعفاءات القانونية المقررة في التشريع الضريبي المطبق في الدولة، و هذا المبدأ يستجيب بالتأكيد لمفاهيم العدالة و الإنصاف، و يتجنب تحميل المكلفين أعباء تفوق مقدرتهم التكليفية و هو ما يدفعهم إلى التهرب من دفعها.

¹ عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2007، ص92.

² رضا خلاصي، مرجع سابق ذكره ص40.

ثالثاً: المبادئ العامة للضريبة

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة، تلك القواعد و الأسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها و هو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، و ترجع أهمية القواعد التي تحكم فرض الضرائب، إلى ضرورة التوفيق بين مصلحة المكلف من جهة و مصلحة الخزينة العامة من جهة أخرى. و تعتبر هذه القواعد بمثابة الدستور الضمني الذي يتعين على المشرع مراعاته عند فرض الضريبة، و هي مبادئ عامة تحكم الضريبة، إبعادا لها عن التعسف الممكن ممارسته من السلطات العمومية؛ و يعتبر الاقتصادي " آدم سميث " أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية، والمتمثلة فيما يلي:

1. مبدأ العدالة:

"على مواطنين كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة قدر ما يمكن مع قدراتهم التكاليفية، بمعنى تناسبا مع الدخل الذي يتمتعون به تحت حماية الدولة؛" تعني هذه القاعدة أن يقوم كل فرد بالمساهمة في التكاليف و الأعباء العامة للدولة طبقا لمقدرته النسبية أي بنسبة دخله الذي يتمتع به، و بالتالي فإن الإلتزام بدفع الضريبة يجب أن يتماشى مع مبدأ القدرة على الدفع. و هذا ما يؤدي إلى حسن توزيع العدالة الضريبية بين الأفراد من جانب و تقرير المساواة فيما بينهم أمام الضريبة. و بهذا يتم توزيع العبء المالي العام على أفراد المجتمع، و ذلك كل حسب قدرته بحيث أن الضريبة لا تعني أن كل الأشخاص يدفعون نفس القسط من الضريبة، و هذا يتطلب من النظام الضريبي أن يلاءم بين الضريبة، نوع و عاؤها و تقدير الإعفاءات للحالات الإجتماعية المناسبة لكل حالة.¹

و هذا ما ينص عليه الدستور الجزائري في المادة 64 منه: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون، و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه."²

2. مبدأ اليقين:

تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة بوضوح، معلومة و واضحة بالنسبة للمكلف بشكل يقيني لا غموض فيه، و ينصرف هذا التحديد إلى كافة حلقات التنظيم الفني للضريبة من حيث

¹ محرزى محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق ذكره، ص 146.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق ذكره، ص 37.

الواقعة المنشئة لها و مبلغ الضريبة و سعرها و كافة الأحكام القانونية المتعلقة بها، من تحديد للوعاء إلى بيان كيفية الربط والتحصيل و وقت التحصيل و طريقة الوفاء بدين الضريبة و ذلك عن طريق قانون واضح، حيث أن عدم التحديد الدقيق و التام و الواضح لكل ذلك يوفر الإمكانية و الفرصة للتحكم الشخصي و الإعتباري و غير الموضوعي في جوانب الضريبة و سعرها و وقت و كيفية تحصيلها و كذلك فان الوضوح التام في هذه الجوانب أمر ضروري لدافع الضريبة للجهة التي تتولى تحصيلها حتى يتحقق من خلال ذلك مبدأ اليقين التام، و الهدف من ذلك هو حماية الممول من التعسف و تعريفه بحجم إلتزاماته، و هذا يتطلب توفر النقاط التالية:¹

- أن تكون التشريعات المالية و الضريبية واضحة بحيث يفهما عامة الناس دون عناء أو لبس، بمعنى أن تكون النصوص واضحة جلية، سهلة الأسلوب دون تعقيد و أن لا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، و أن لا تحتمل الجملة أكثر من تفسير،

- على السلطة الضريبية أن تعمل على تثبيت و اتزان القوانين الضريبية قدر الإمكان، لأن كثرة التعديلات و الإضطرابات تثقل عبء المكلف و تفقده الثقة في الإدارة، هذه الثقة التي تلعب دورا هاما في كل الأنظمة الضريبية و انعدامها غالبا ما يدفع المكلف إلى الغش و التهرب الضريبي،

- أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة و تحصيلها بإعداد النماذج السهلة و البسيطة و التي يفهما عادة المكلفين، و أن تساعدهم على فهم القانون عن طريق منشوراتها و مقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة،

- أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية و الأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة، بحيث لا تدع مجال للإجتهد،

- أن تجعل الدولة في متناول المكلفين، جميع القوانين المتعلقة بما تقرره من ضرائب و ما يتفرع عنها من قرارات و لوائح و تعليمات، و ذلك عن طريق النشر و الإيضاح في الجريدة الرسمية أو بأحد وسائل النشر الأخرى.

3. مبدأ الملائمة في الدفع:

تعني أن يراعي المشرع عند وضع النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة، اعتبارات الملائمة، سواء من حيث تحديد الوعاء الضريبي، و بيان سعر الضريبة، و طريقة التحصيل و ميعاده و إجراءاته إلى غير ذلك من الأمور التي تيسر العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية. حيث يكون سعر الضريبة يتناسب مع المقدرة التكاليفية للمكلفين لا مبالغة فيه، و كذلك ميعاد دفع

¹ سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية، مرجع سابق ذكره، ص73.

الضريبة مناسبة و ملائمة للمكلف بحيث تكون جباية الضريبة في وقت لاحق لحصول الدخل كما يقتضي تقسيط الضريبة على دفعات متباعدة حتى يسهل عليه دفعها بأقل تضحية ممكنة، و من هذه الناحية يعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة على كسب العمل و على إيراد القيم المنقولة، و قد نجم عن تلك القاعدة قاعدة الحجز من المنبع، و هي إحدى القواعد المتبعة في تحصيل الضريبة. و الغرض أساسا من تلاؤم ميعاد فرض الضريبة مع ميعاد تحقيق الوعاء الخاضع لها تقاديا لتقل عبئها عليه، حتى لا يقع المكلف في حالة عدم التسديد و التي تقوده تدريجيا لعدم احترام السلطة الجبائية، و من البديهي أن التسهيلات التي تقدمها الدولة للمكلف في هذا الصدد، ينبغي ألا يلحق بمالية الدولة من ورائها الضرر.¹

4. مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل:

و تعني ضرورة الاقتصاد في تكلفة الضريبة، أي ما تتحمله الدولة من نفقات في سبيل تقدير الضريبة و تحصيلها و هو ما يعبر عنه بإنتاجية الضريبة؛ يجب أن تراعى قاعدة خفض التكاليف و النفقات الجبائية إلى أدنى حد ممكن، و هذا حتى تكون حصيلتها أكبر من التكاليف المصروفة من أجل تحصيلها. فلا فائدة من ضريبة تكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها. بمعنى أن تحاط القاعدة الضريبية فيما يضمن لها سهولة تطبيق و مرونة، و يجنبها الدخول في متاهات الإجراءات و الروتين، مما قد يؤدي بدوره إلى تحمل الإدارة المالية النفقات الباهظة في سبيل تطبيق نظامها الضريبي و تحصيل الضريبة، و ذلك من خلال مراعاة تكاليف الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمسائل الفنية للضريبة (تحديد الوعاء، تحديد السعر، الرقابة على الضريبة، تحصيلها)؛ فتعدد و كثرة الإجراءات يزيد من نفقات الضريبة و بالتالي يخفض حجم الإيرادات؛ إذن مراعاة مبدأ الاقتصاد في التحصيل هو الذي يضمن للضرائب فعاليتها كمورد مالي هام تعتمد عليه الدولة دون أن تضيق جزءا كبيرا منه في سبيل الحصول عليه.²

رابعا: أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض و أهداف معينة، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي، باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف المالية، السياسية و الاقتصادية الأخرى. و قد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة، حيث كانت الضريبة في أول

¹ سالم محمد الشوابكة، مرجع سابق ذكره ص73.

²Mohamed Abbes Maherzi, **Introduction à la Fiscalité**, Collection Fiscalité- ITCIS –Alger, Edition 2010 page 14.

الأمر لا تهدف إلا للحصول على موارد مالية تغطي النفقات العامة للدولة، و من ثمة فقد كانت محايدة لا يقصد بها إحداث آثار إقتصادية، إجتماعية أو سياسية، بعدها أصبحت أداة مهمة للتأثير على المتغيرات الإقتصادية و الإجتماعية و توجيه النشاطات الإقتصادية في إطار سياسة محددة، و تسعى السياسات الجبائية لتحقيق عدة أهداف، و يمكن أن نوجز هذه الأهداف في النقاط التالية:¹

1. الهدف المالي:

و هو الهدف الأصلي و الثابت للضريبة، المتمثل في تغذية صناديق الخزينة العمومية، و يعطيها وظيفة مالية بشكل مطلق، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية للخزينة العمومية أحد أهداف الدولة، و هذا ما يسمح للضريبة بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة من أفراد المجتمع و تمويل الإنفاق الخاص بالخدمات العامة و الإنفاق الخاص بإدارات الدولة. فالهدف المالي يعني تغطية النفقات الخاصة بالدولة أي تحقيق الموازنة العامة، باعتبار أن الضريبة جزء من إيرادات الدولة التي تقابل نفقاتها و تعمل على تغطيتها. فقد كان الهدف المالي قديما و ما زال للوقت الحاضر يعتبر من أهم الأهداف الرئيسية من وراء فرض الضريبة، حيث أن معظم الدول تعتمد على الأموال التي تحصلها من الضرائب لتمويل نفقاتها المختلفة، فمع ازدياد تدخل الدولة و ازدياد حجم و طبيعة الخدمات التي تقدمها لمواطنيها و القاطنين لديها من تعليم، صحة، أمن و غيرها، ازداد حجم نفقات الدولة بشكل متسارع و أدى ذلك إلى زيادة اعتماد معظم الدول على فرض ضرائب جديدة، مما أدى إلى تنوع الضرائب التي تفرضها الدولة و ارتفاع مبالغ المتحصلات منها.

2. الهدف الإقتصادي:

يمكن للضريبة أن تحدث أثرا اقتصاديا عاما أو أثرا انتقائيا حسب القطاعات الإقتصادية. ففيما يخص الأثر الإقتصادي العام، يمكن أن توجه الضريبة لامتصاص الفائض من القدرة الشرائية و إلى محاربة التضخم، فيتم رفع الضريبة لامتصاص الكتلة النقدية، أما في حالة الإنكماش يتم تخفيض أسعارها مع زيادة التحفيزات و الإعفاءات الجبائية لتنشيط الإستثمار. و في بعض الأحيان، تقوم الضريبة بعمل انتقائي، لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتصادي معين، فتقوم عندها بسن إجراءات ضريبية تخفيفية لصالح هذا القطاع. يمكن أن يمتد الأثر الإقتصادي، ليس لتحفيز فرع إنتاجي معين لكن بالعكس الحدّ من نمو سريع، غير مرغوب فيه، لقطاع من القطاعات

¹رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق ذكره، ص102.

الإنتاجية، ترى فيها السلطات العمومية زيادة إنتاجها آثار مضرّة بصحة الاقتصاد الوطني. ويمكن أن نوجز أهم الأهداف الإقتصادية فيما يلي:

- تستخدم الضريبة بهدف الوصول إلى حالة الإستقرار و التوازن الإقتصادي غير المشوه لا بالتضخم، و لا بالإنكماش كما أنها أصبحت في الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الإقتصادية، و ذلك عن طريق التأثير على حجم النفقات الكلي، سواء بزيادته أو تخفيضه عادة ما تستخدم الضريبة لتحقيق التوازن في ميزانية الدولة،

- توجيه عناصر الإنتاج للفروع الإنتاجية التي تهدف الدولة لتطويرها بإعفاؤها من الضرائب و الرسوم، أي عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية قصد توجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات المرغوب فيها، و بالتالي تحقيق التوازن القطاعي و الجهوي للإستثمار،

- تشجيع بعض أنواع المشاريع لاعتبارات اجتماعية أو اقتصادية، و التي تهدف من خلالها الدولة لتطبيق و توجيه سياستها،

- الحدّ من استهلاك الكماليات المستوردة من الخارج لتوجيه نمط استهلاك المجتمع و لتشجيع الصناعات المحلية، بهدف حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية، و تشجيعها على التطور و التقدم، و ذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات، و بإعفاء الصادرات جزئياً أو كلياً،

- أداة للسياسة الإقتصادية تستعملها الدولة لتوجيه الإختيارات الإقتصادية، كتشجيع قطاع على آخر؛ كالتصدير مثلاً، أو المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية و ذلك بزيادة الإدخار عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على الإستهلاك غير ضروري.

3. الهدف الإجتماعي:

الضريبة هي محور العلاقة بين المجتمع و السلطة الحاكمة، و تتمثل أهدافها الإجتماعية في تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق التوزيع العادل للثروات و الخيرات بين أفراد المجتمع و التقسيم العادل لأعباء الدولة بين أفراد المجتمع حسب قدرتهم التساهمية و بالتالي إعادة توزيع بعض الموارد لتحقيق التوازنات الاجتماعية. كما تستخدم الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل، من خلال تخفيف عبء ضريبي على بعض الفئات أو إعفاء بعض الهيئات التي تقوم بخدمات اجتماعية. قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الإستهلاك الواسع كالخبز و الحليب، بفرض ضرائب منخفضة المعدل، أو بفرض ضرائب تصاعديّة عالية على الدخول و على السلع الكمالية، أو المحافظة على الصحة العمومية و الحد من بعض

الظواهر الاجتماعية السيئة السائدة في المجتمع، بفرض ضرائب عالية على بعض السلع التي تلحق أضرار صحية كالكحول و التبغ، فقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية بشكل فعال من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية و ذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل و الحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل. كذلك تهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال استعمال عائدات الضرائب في مرافق عمومية يستخدمها الجميع بالتساوي. قد تكون الضريبة أيضا تعبير عن التضامن الوطني من خلال الإشتراك في المساهمة و في الإستفادة من خدمات الدولة.

4. الهدف السياسي:

ترتبط الضريبة بشكل مباشر مع مخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية للدولة؛ حيث تعمل الدولة على تمرير سياستها و توجيهها من خلال فرض نظام جبائي محفز و مدعم للسياسة المطبقة من طرفها، فنجدها تستعمل الجباية كأداة للتأثير على سياستها سواء على المستوى الداخلي أو المستوى الخارجي و هذا ما يعبر عنه باستعمال الضريبة كأداة لتحقيق أهداف سياسية. فعلى المستوى الداخلي، تمثل الضريبة أداة في يدي القوى المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، و هي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب. أما على المستوى الخارجي، فهي أداة من أدوات السياسة الخارجية و ذلك عن طريق فرض ضرائب و رسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول، و تخفيضها أو إعفائها على منتجات دول أخرى.

المطلب الثاني: التصنيفات المختلفة للضرائب

إن النظام الضريبي الأمثل الذي تتبناه الدولة و تحاول النجاح في تطبيقه بصورة تؤمن الوفرة و العدالة في استرداد الموارد الضريبية، يتوقف على معرفتها التامة بما في المجتمع من ظروف سياسية، اقتصادية، و اجتماعية، فضلا عن انتهاجها السبيل الأقوم لأجل تحقيق أهدافها في الرفاهية و النماء لذلك لا تقتصر على نوع واحد من الضرائب فحسب، و إنما تختار مزيجا متكاملا من الضرائب المتنوعة. و بتعدد أنواع الضرائب و اختلاف صورها الفنية باختلاف الزمان و المكان، إذ أن الأنظمة الضريبية الحديثة ، تصيغ هذا المزيج من الضرائب في شكل صور تنظيمية و فنية تتلاءم مع الأهداف التي تسعى السياسة الضريبية إلى تحقيقها؛ من المفيد تصنيفها في مجموعات متجانسة باستخدام معايير معينة، حيث صنف علماء المالية الضرائب رغم تعدد أنواعها و اختلاف أساليبها و آليات تحصيلها، إلى عدة تصنيفات أهمها:

أولاً: التصنيف القائم على طبيعة الضريبة:¹

تستهدف أساساً الوجهة التقنية للجباية، و بالتحديد التفرقة بين الضريبة المباشرة و الضريبة غير المباشرة، فهناك شبه إجماع بين الكتاب الإقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق.

• الضرائب المباشرة:

يمكن تعريف الضرائب المباشرة على أنها: " كل إقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، و الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، و التي تنتقل مباشرة من المكلف بالضرائب إلى الخزينة العمومية. و هي التي تمس الملكية، المهن، الدخل."

• الضرائب غير المباشرة:

أما الضرائب غير المباشرة هي: " اقتطاعات تفرض على الإستهلاك، فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الإستهلاك أو الخدمات المؤداة من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة، أو الخدمات المقدمة و بالتالي يتم تسديدها، بطريقة غير مباشرة، من طرف الشخص الذي يؤد استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة مثل الضرائب على الواردات، الصنع، البيع، النقل، حقوق التسجيل، الطابع...الخ. و قد عرفها البعض الآخر، بأنها تلك الضرائب التي يستطيع المكلف نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمارك التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار، و كذا الرسم الداخلي على الإستهلاك، و بذلك فدافع هذه الضرائب يستطيع نقل عبئها إلى المستهلكين.²

• معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة:³

يصنف مختصو المالية العامة، الضرائب السائدة في النظم الضريبية، إلى قسمين هما الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة، على اعتبار الضرائب على الدخل و رأس المال من الضرائب المباشرة، و الضرائب على الإنفاق و الإستهلاك من الضرائب غير المباشرة. و بالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه ليس المعيار الوحيد، لذا أورد الفقه بعض المعايير التي يمكن الإستعانة بها في التفرقة بينهما، و تتمثل أهمها في:

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، مرجع سابق ذكره، ص62

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق ذكره، ص22.

³ سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية، مرجع سابق ذكره، ص77.

❖ معيار التحصيل:

و يعرف كذلك بالمعيار القانوني أو الإداري، حيث يقوم هذا المعيار على أساس علاقة الإدارة الجبائية بالمكلف بالضريبة حيث يعتمد على طريقة التحصيل، فإذا كانت الإدارة الجبائية تقوم بفرض الضريبة و تحصيلها بناء على كشوف، قوائم أو جداول اسمية يدون فيها أسماء المكلفين، وعاء و سعر الضريبة، و يتم تحصيلها سنويا، تكون الضريبة مباشرة، لأن العلاقة التي تربط بين المكلف و الإدارة مباشرة كون هناك إتصال مباشر بين المكلف و الإدارة الضريبية بشأن تحديد و ربط الضريبة، مثل: الضرائب على الدخل و رأس المال.

في حين تعتبر غير مباشرة إذا لم تكن تحصل بهذه الطريقة، حيث تفرض الضريبة من دون علاقة مباشرة مع المكلف أو يتم تحصيلها نظرا لواقعة اقتصادية دون اعتبار للشخص المكلف بالضريبة و لا يربطها اتصال مباشر بالإدارة الضريبية، أو يتم تحصيلها نظرا لحدوث واقعة معينة أو تصرف اقتصادي معين فتعتبر ضرائب غير مباشرة، كاجتياز السلعة المستوردة حدود الدولة، أو قيام المستهلك باستهلاك سلعة معينة.

و يعاب على هذا المعيار، كون المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف اسمية أو بدونها، مما يؤثر على وصف الضريبة غير المباشرة. فلا يمكن اعتماد هذا المعيار وحده للترقية بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.

❖ معيار نقل أو تحمل العبء الضريبي:

معيار نقل عبء الضريبة أو ما يسمى بمعيار الرجعية؛ يقوم هذا المعيار على مدى القدرة على نقل العبء الضريبي؛ حيث تعد الضريبة مباشرة، إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبئها بصورة مباشرة و نهائية و تستقر لدى المكلف و لا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال من الأحوال تربطه به علاقة اقتصادية، كالضريبة على الدخل، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف بها يمكنه نقل عبئها و تحميلها إلى شخص آخر، كضريبة الجمارك.

و من النقد الموجه إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية و الإجتماعية المتداخلة، و التي يصعب التأكد منها فضلا عن أن كل الضرائب قد ينتقل عبؤها و قد لا ينتقل.

❖ معيار الثبات و الإستقرار:

عرّف بعض الكتاب الضرائب المباشرة، بأنها الضريبة التي تفرض على عناصر تتمتع بشكل نسبي بالدوام و الإستقرار، ومن أمثلتها الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات. و هو ما يعبر عنه المعيار الثالث معيارالثبات و الاستقرار، و يقصد به مدى ثبات و إستقرار المادة الخاضعة للضريبة، فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات و الاستقرار كالضريبة على العقارات، أما إذا كانت مادتها ظرفية و متقطعة حيث تكون مفروضة على وقائع عرضية، تفرض بمثابة حدوث واقعة معينة، فإن الضريبة تكون غير مباشرة كاستيراد أو استهلاك بعض السلع.

و خلاصة القول أن النظرية الضريبية و المالية لم تستقر على معيار محدد للفرقة بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة، و أن لكل منها مزايا و عيوب لذلك يتم الأخذ بالمعيار المناسب لتطبيق الضريبة.

• مزايا الضرائب المباشرة:

✓ الضرائب المباشرة تعتبر أكثر قريبا من تحقيق العدالة الاجتماعية بالمقارنة بالضرائب غير المباشرة، ففي ظل الضرائب المباشرة يمكن الأخذ في الحسبان عند فرض الضريبة الظروف الشخصية للممول، و بالتالي تساهم مساهمة فعالة في تقليل الفوارق الدخلية و تقلل من حدة التفاوت في الدخل،

✓ تتسم الضرائب المباشرة بالثبات و الإستقرار النسبي في حصيلاتها، و انتظامها، لأن أوعيتها ليست عرضة للتقلبات الشديدة؛ ففي حال الدورات الإقتصادية من تضخم و كساد فإن أوعية الضرائب المباشرة كالأجور و المرتبات فهي ثابتة نسبيا، بعكس الحال في حالة الضرائب غير المباشرة التي ترتبط بعلاقات وثيقة بقيمة المبيعات و المشتريات قيمة الصادرات و الواردات و كلها أوعية تتأثر بشدة الدورات الاقتصادية. و نظرا لهذه السمة التي تتمتع بها الضرائب المباشرة، فإنها تمثل موردا حاليا يمكن أن تعتمد عليه الدولة بصورة شبه مؤكدة في تمويل نفقاتها، و يمكن لها أيضا التنبؤ بإيراداتها بسهولة و يسر نسبيا و بدرجة عالية من الدقة،

✓ تستجيب بشكل أفضل للمبادئ الضريبية مثل مبدأ العدالة، الملائمة في التحصيل، اليقين،

✓ تمتاز أيضا بانخفاض نفقات جبايتها، كما تؤدي إلى إشعار الأفراد بواجبهم المالي لأنها تدفع

بطريقة محسوسة، و تحقق العدالة في توزيع الأعباء المالية، فالعناصر التي تفرض عليها تلك

الضرائب سواء كانت دخلا أو رأس مال تشف عن مقدرة المكلف على الدفع،

✓ تمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي، و من ثم يمكنهم مراقبة مدى سلامة التصرفات المالية للسلطات العمومية.

و على الرغم من هذه المزايا، فإن بعض الكتاب يوجهون إليها العديد من الإنتقادات منها:

• **عيوب الضرائب المباشرة:**

✓ عدم مرونة حصيلتها للتغيرات في الأسعار و الظروف الإقتصادية السائدة لذا تعجز الحصيلة الضريبية عن تمويل النفقات الحكومية التي ترتفع في هذه الحالة،

✓ التهرب الضريبي بالإضافة إلى انتشار الوساطة، المحسوبية و الرشوة بين أعوان الإدارة و بعض الممولين،

✓ على الرغم من أنها أكثر ميلا للعدالة، إلا أن الواقع غير ذلك، فهي تقوم غالبا على الإقرار مما يؤدي إلى التحايل في المعلومات و الإخفاء،

✓ الضرائب المباشرة ليست لها الصفة العمومية، فهي تخص أفراد معينين و معروفين لدى الجهاز الإداري للضرائب.

• **مزايا الضرائب غير المباشرة:**

✓ تعتبر أحد الأدوات الفعالة التي تعتمد عليها الحكومة لتحقيق التوازن بين العرضو الطلب،
✓ تتميز الضرائب غير المباشرة بالمرونة، حيث تتغير حصيلتها مع التغير في مؤشرات النشاط الاقتصادي،

✓ تتميز الضرائب غير المباشرة بالعمومية، لذلك فهي وسيلة لتحقيق الهدف المالي للضريبة على الرغم من انخفاض سعرها،

✓ إن قيمة الضريبة غير المباشرة تكون متضمنة في سعر السلعة أو الخدمة مما يجعل المستهلكين لا يشعرون بها و لا يمكن التهرب من دفعها، و هذا ما يجعلها سهلة الدفع،

✓ وفرة الحصيلة، لكونها تفرض على سلع و خدمات عديدة،

✓ تتناسب إلى حد كبير مع الهيكل الاقتصادي للدول النامية، نتيجة ضعف الدخل فيها،

✓ تحصيلها لا يتطلب درجة عالية من كفاءة الجهاز الإداري.

• **عيوب الضرائب غير المباشرة:**

✓ عدم العدالة و عدم مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بها و عبئها يتحمله المستهلك النهائي،

✓ السلع الضرورية هي أكثر السلع الملائمة لزيادة حصيلتها مما ينعكس على القدرة الشرائية للمستهلك،

✓ يشعر بعبئها أصحاب الدخل المتوسطة و الضعيفة، في حين لا تشكل أي عبء على أصحاب الدخل المرتفعة (الطبقة الغنية).

ثانيا: التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق:

وفقا لهذا التصنيف يتم التفرقة بين الضرائب الحقيقية و الضرائب الشخصية من جهة و بين الضرائب الوحيدة و الضرائب المتعددة من جهة أخرى و تكون كما يلي:

1. الضرائب الحقيقية و الضرائب الشخصية:¹

تقوم الضرائب الحقيقية أو الموضوعية على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة: السلع، القيم، الدخل، المؤسسات. أي هي تلك الضرائب التي تفرض على عنصر إقتصادي دون إعتبار للحالة الشخصية للمالك. فبعض الضرائب تحمل بالضرورة صفة الحقيقية: رسوم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، ضرائب على الإستهلاك، الضريبة العقارية، حقوق التسجيل و ذلك لأنها تستهدف حالة موضوعية مرتبطة بوجود سلعة أو ممارسة نشاط معين؛ أي تستهدف السلعة أو الشيء و مرتبطة بوجودها.

أما الضريبة الشخصية أو الذاتية، فهي تأخذ بعين الإعتبار، الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة و قدرته التكليفية، أعباءه العائلية. فالأمر هنا يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي.

2. الضرائب العامة و الضرائب الخاصة:

يقوم معيار التفرقة على أنه فيما يخص الضريبة العامة يتعلق الأمر بالوصول إلى وضعية اقتصادية في مجملها أو إلى قيمة إجمالية.

أما فيما يتعلق بالضريبة الخاصة، فتقع على عنصر واحد من النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة، أو عنصر واحد من دخله، و تخص الضريبة الخاصة فئة واحدة أو شريحة واحدة من الدخل حيث تعتبر ضريبة تحليلية ما دام أنها تستهدف كل عنصر، عكس الضريبة العامة التي هي ضريبة تركيبية مادام أنها تقع على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة حيث تقوم، في هذه الحالة، بتركيب كل الدخل مهما كان مصدرها.

¹ Abdelkader Bouderbail, **La Fiscalité à la Porté de Tous**, La Maison des Livres, 3eme Edition, Alger, page 33.

3. الضرائب الموحدة و الضرائب المتعددة:

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأشياء التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة. فهي تبحث دائما عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات، و في ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة. واستنادا إلى ذلك تقوم بالمفاضلة عند إجراء التنظيم الفني للضرائب بين الإعتماد على نظام الضريبة الموحدة أو الأخذ بنظام يقوم على فرض عدة ضرائب تتخذ كل منها وعاءا ماليا خاصا بها.¹

أ- الضريبة الوحيدة:

تلجأ الدولة إلى فرض نوع رئيسي واحد من الضرائب، و بجانب ذلك يكون هناك عدد موحد و قليل الأهمية من الضرائب الأخرى، مثال ذلك: أن تعتمد الدولة بشكل رئيسي على فرض ضريبة على الدخل بحيث تأتي معظم متحصلاتها من الضرائب لهذا النوع، و في تعريف آخر للضريبة الموحدة هي فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل و بعبارة أخرى بجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.²

و تمتاز الضريبة الوحيدة فيما يلي:

- ✓ تدفع قيمة معينة للدولة في فترات مختلفة،
 - ✓ سهولة تحصيلها و قلة نفقات جبايتها و الإجراءات الإدارية، و صعوبة التهرب منها،
 - ✓ تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف، و كذا مختلف أعبائها،
 - ✓ تمتاز بالوضوح.
- و يؤخذ عليها ما يلي:
- ✓ لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهرا واحدا من مظاهر النشاط الإقتصادي،
 - ✓ الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة و تجعل المكلفين يتهربون من دفعها.

ب- الضرائب المتعددة:

بموجب هذا النظام تعتمد الدولة على عدة أنواع من الضرائب في سبيل الحصول على الإيرادات الضريبية اللازمة. فحسب هذا النظام، تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي

¹ عليي فايزة، بوتيارة فاطمة الزهراء، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سابق ذكره.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق ذكره، ص18.

يخضع لها المكلفون، و من ثمة تتعدد و تختلف الأوعية الضريبية، و يبرر اللجوء إلى هذا النظام اختلاف مصادر الثروة و تكاليف تحقيق الدخل.

و تتميز بما يلي:

✓ هي الضرائب السائدة في النظم التي تأخذ بأكثر من ضريبة؛ سعيا إلى تخفيف عبء كل ضريبة على حدة، إذ تقليل العبء على المكلفين؛ لا يؤدي إلى إرهاق الممول كما هو الشأن في الضريبة الوحيدة،

✓ يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أنه إذا أفلح الممول من التهرب من الضريبة الوحيدة، و لم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة، فإنه في ظل هذا النظام يستحيل عليها التهرب من كافة الضرائب،

✓ تختلف مواعيد استحقاقها، مما يعمل على ارتفاع حصيلتها،

✓ هي ضرائب تمس أوعية متباينة و متعددة.

غير أن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي و إلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي و زيادة نفقات الجباية.

ثالثا: التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة:

وفقا لهذا التقسيم، تستخدم عدة معايير لتصنيف الضرائب و هي:

1. الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية:

الضريبة التوزيعية هي تلك التي لا يحدد المشرع معدلها أو سعرها مسبقا، و لكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية من الأفراد مسبقا، و في مرحلة موالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على المكلفين بها، بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة، بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة تبعا لقدرة كل منهم على الدفع، و حينئذ يمكن معرفة معدل الضريبة، و لا يكون ذلك إلا بمعرفة نصيب كل ممول منها، و نسبة هذا النصيب إلى القيمة الإجمالية للمادة الخاضعة للضريبة.

و يقصد بالضريبة القياسية أو كما يفضل تسميتها بالضريبة التحديدية، تلك التي يحدد المشرع معدلها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية الواجب جبايتها بصورة قطعية، تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية. فهي الضرائب التي تحدد على مستوى الممول عن طريق تحديد مقدار الضريبة الواجبة التحصيل. و يتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع

قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة و إما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة و بذلك فإن المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها. لكن هذا لا يعني أن الإدارة الجبائية لا تقوم بتقدير حصيلة الضرائب القياسية، و لكن يبقى عملها تقديرات و احتمالات و ليست أرقاما فعلية.

2. الضريبة النسبية و الضريبة التصاعدية:

من الشائع عمليا، أن يأخذ المشرع الجبائي إما بالضريبة النسبية أو الضريبة التصاعدية، و يقصد بالضريبة النسبية، النسبة المئوية الثابتة للإقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة، و لا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة. فهي تفرض بمعدلات و نسب ثابتة لا تتغير مهما تغير الأساس الخاضع للضريبة، و مثال ذلك الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل ثابت. كما يعتبر بعض الإقتصاديين، أن الضريبة النسبية غير عادلة حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، حيث أنها تمثل عبئا تقليديا على أصحاب الدخل الضعيف، فلا يشعر به أصحاب الدخل المرتفع كما أن حصيلتها قليلة، و لهذا اتجهت مختلف التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالطريقة التصاعدية، و حصر الضريبة النسبية في مجال ضيق نسبيا.

أما الضريبة التصاعدية، فتفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها و العكس صحيح، حيث يقسم المشرع وعاء الضريبة إلى عدة شرائح، على أن تطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفق للأسلوب التقني المتبع في تطبيق المعدل التصاعدي، كالضريبة على الدخل الإجمالي. حيث تفرض الضريبة التصاعدية بمعدلات متصاعدة كلما زاد الأساس الضريبي، قد تعتمد معظم النظم الضريبية المعاصرة على الضريبة التصاعدية نظرا للعديد من المزايا التي تتسم بها هذه الأخيرة من حيث كونها تراعي مبادئ العدالة و الظروف الشخصية للمكلف ضريبيا، كما تعتمد كأداة لتقليل التفاوت بين مداخيل الأفراد. تستخدم أساسا في معالجة الأزمات الإقتصادية، و خاصة في فترات الإنكماش، فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخل المنخفضة مما يؤدي إلى إرتفاعا للإستهلاك الوطني.

رابعا: التصنيف الإقتصادي للضريبة:

يمكن استخدام حسب هذا التصنيف عدة معايير و منها:

❖ من حيث معيار الواقعة المنشئة للضريبة:

أو يمكن التعبير عنها بمعيار المادة الخاضعة للضريبة، يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة أن الإلتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية و الشخصية التي تؤدي إلى ظهور الإلتزام بالضريبة، إن الهدف من هذا التصنيف هو الأخذ بعين الإعتبار الطابع الإقتصادي للضريبة، و يضم هذا التصنيف ثلاث فئات من الضرائب و هي:

1. الضرائب على الدخل:

تتميز الضريبة على الدخل بخصائص جعلت الدول تحلها محل الصدارة في نظمها الضريبية، فأصبحت تحتل مكانة رئيسية في الأنظمة الضريبية الحديثة و تعتمد عليها بصورة أساسية في تمويل نفقاتها العامة لأنها تشكل وعاءا ضريبيا غزيرا و متجددا ثم لأنها سهلة القبول لدى المكلفين بها، و أيضا لتضمنها و قدرتها على استيعاب أوجه النشاط الإقتصادي المختلفة من حيث مختلف عناصر المداخل من رأس المال سواء كان عقارا أو منقولا، بحيث يمكن فرضها على كافة الدخول أي كان مصدرها، و يتميز الدخل أيضا بالثبات و الإستقرار إضافة إلى العمل المتمثل في القدرة الذهنية و اليدوية للإنسان. و يعرف الدخل إقتصاديا على أنه: الزيادة النقدية في قيمة السلع و الخدمات التي يستهلكها الشخص خلال فترة زمنية معينة؛ و يعرف كذلك على أنه كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلعة التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها، و يعتبر الدخل الوعاء الأساسي للضريبة لكونه يمتاز بطبيعة متجددة و متكررة، و هو عبارة عن إيراد نقدي أو قابل للتقدير بالنقود، يتم الحصول عليه بصفة دورية، و بواسطة ضريبة الدخل يمكن التعرف على حالة الفرد الحقيقية من حيث قدرته التكاليفية قياس طاقته الضريبية بحيث تقتطع من الدخل نسبة تتماشى مع ظروفه الشخصية و عملا بمبدأ العدالة الضريبية.¹

و نظرا لكونها ذات أهمية كبرى في الأنظمة الضريبية الحديثة حيث تشمل جميع الأنشطة الإقتصادية المختلفة من خلال فرض ضريبة وحيدة إجمالية على مجموعة الدخول التي تتحقق سواء من رأس المال أو العمل أو هما معا، و للعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور، بينما رأس المال الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل، و يدر العمل و رأس المال معا ربحا تفرض عليه الضريبة على الأرباح. كما أنها تراعي الأوضاع المالية و الإجتماعية للمكلف، بالإضافة إلى أنها تمثل مصدرا ثابتا و دائما للإيرادات العامة للدولة تستخدمها لتحقيق العدالة

¹ سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية، مرجع سابق ذكره، ص80.

الإجتماعية و الحد من الفوارق الإجتماعية. و لتحديد الأساس الخاضع للضريبة الخاص بالدخول يجب التمييز بين:

أ - الدخل الإجمالي: يقصد به كل ما يحصل عليه الممول من إيراد نتيجة استغلاله مصدر من مصادر الثروة.

ب- الدخل الصافي: القيم النقدية التي يحصل عليها الممول مخصوما منها المبالغ التي يستلزمها استغلال مصدر الدخل، فهذا الدخل يعتبر أكثر دلالة على المقدرة التكاليفية للممول، حيث أن قاعدة العدالة تستلزم فرض الضريبة على الدخل الصافي.

و عموما يعبر عن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالضريبة على الدخل الإجمالي، و بالنسبة للأشخاص المعنويين بالضريبة على أرباح الشركات.

2. الضرائب على رأس المال:

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، و يعرف رأس المال من وجهة النظر الضريبية بأنه مجموع الأموال العقارية (المبنية و غير المبنية) و المنقولة (أسهم و سندات) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، القابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لدخل. تفرض هذه الضريبة على رأس المال و تدفع من المحقق، و تتميز بأنها تتخذ رأس المال نفسه أساسا لإحتساب الضريبة أي يعتبر رأس المال هو وعاء الضريبة، دون مراعاة أو تمييز لظروف المكلف الإقتصادية و الإجتماعية التي سيتحملها، إلا أن سعرها يكون منخفضا بحيث يكفي الدخل الناتج عن رأس المال للوفاء بدين الضريبة دون حاجة للتصرف في الدخل أو في جزء منه، و تمتاز بأنها أكثر مرونة في تحقيق بعض الأهداف الإجتماعية و الإقتصادية التي تسعى لها الدولة، و يتم تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي:¹

أ- **الضرائب على تملك رأس المال:** تفرض هذه الضريبة على رأس المال الذي يملكه الفرد بغض النظر عن شكله أو مصدره و كيفية استخدامه، و تصيب رأس المال حتى و لو كان مدخرا.

ب- **الضرائب على نمو رأس المال:** و تفرض على الزيادات التي تطرأ على قيمة رأس المال، مثل: زيادة ثمن العقار إذا فتحت الأشغال العامة شارعاً رئيسياً أدى إلى ارتفاع أسعار العقارات المجاورة له، و بذلك يترتب عليها فرض الضريبة.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق ذكره، ص20

ج- **الضرائب على الأموال المكتسبة:** و هي الضرائب التي تفرض على جميع الحقوق و الأموال المنقولة و غير المنقولة التي تؤول إلى الغير عن طريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو أي طريقة أخرى بدون مقابل.

3. الضرائب على الإنفاق أو الإستهلاك:

و هي نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة، وتفرض على إنفاق الدخل لأغراض الإستهلاك أو على إنفاقه لأغراض الإستثمار. حيث تفرض الضرائب العامة على الإستهلاك على مجموعة السلع و الخدمات التي يستهلكها الفرد، فيبدو كأنها ضريبة مفروضة على مجموع الإنفاق الإستهلاكي للفرد، و تتميز هذه الضريبة بأنها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص المستهلك، أي أن الضرائب هي نتاج واقعة الإستهلاك التي مفادها أن الإلتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة، و تأخذ أحد الشكلين:¹

أ- **ضرائب الإستهلاك المفروضة على أنواع معينة من السلع:** قد تفرض على إستهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الإستهلاك كالرسم الداخلي على الإستهلاك؛ حيث تفرض الضريبة طبقاً لهذا النظام على أنواع معينة من السلع و الخدمات، إذ يقوم النظام الضريبي بتحديد السلع و الخدمات التي تفرض عليها الضريبة، طبقاً لمدى حاجة الدولة إلى الموارد المالية، و الفكرة الأساسية في فرض هذا النوع من الضرائب أن القانون ينتهز فرصة قيام الفرد بإستهلاك السلعة كي يحصل في الوقت ذاته على ضريبة مباشرة، يتضمنها الثمن الذي يدفعه المستهلك و يقف المشرع عند فرض هذه الضريبة بين أنواع السلع الثلاثة، و هي: السلع الضرورية، السلع الشائعة الإستعمال، السلع الكمالية.

ب- **الضريبة العامة على السلع و الخدمات الإستهلاكية:** تتخذ هذه الضريبة من مجموعة السلع و الخدمات وعاء لها، فهي إذا ضريبة عامة على استهلاك السلع و الخدمات، و هذه الصفة العامة هي التي تميزها عن الضريبة على استهلاك سلع و خدمات معينة. بحيث تسري الضريبة العامة على مجموعة ما ينفقه الشخص في الإستهلاك دون تمييز بين السلع المختلفة. و يمكن أن تفرض هذه الضريبة العامة على سلع و خدمات الإستهلاك في أحد صوره الثلاث: الضريبة على رقم الأعمال، الضريبة على المشتريات، الضريبة على المبيعات.

¹ سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية، مرجع سابق ذكره، ص105

تحتل الضرائب على الإنفاق مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة نظرا لغزارة الحصيلة الضريبية الناتجة عنها إضافة إلى سهولة جبايتها و تماشيها و توافقها مع العدالة الضريبية، كما أنها تؤدي إلى الحد من الإنفاق و تشمل الضرائب على الإنفاق عدة أشكال أهمها:

الضريبة المتدرجة: تقوم بإخضاع الضريبة في جميع المراحل التي يمر بها الإنتاج دون التمييز بين ذلك ابتداء من مرحلة إعداد السلعة و وصولا إلى مرحلة تجارة التجزئة.

الضريبة على القيمة المضافة: يقصد بالقيمة المضافة تلك الإضافات المتتالية على قيمة السلعة أو الخدمة، و تعد أكثر غزارة في التحصيل، حيث تفرض على الإستهلاك و تخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي، و تفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، إذ أنها لا تمس إلا القيمة المضافة و يتحملها المستهلك النهائي.

❖ من حيث الأعوان الإقتصاديين:¹

وفقا لهذا المعيار يتم التمييز بين:

1. الضرائب على العائلات:

و تشمل مجموع الضرائب التي تتحمل عبئها العائلات، كالرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الإستهلاك، الضرائب على الدخل...إلخ

2. الضرائب على الشركات:

و تشمل مجموع الضرائب المفروضة على شركات الأعمال كالضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني...إلخ

3. الضرائب على المنتجات:

و هي الضرائب المفروضة على المنتج بغض النظر عن طبيعة العون الاقتصادي الحائز له.

خامسا: التصنيف الإداري

يُعتمد هذا التصنيف في المحاسبة الوطنية الخاضعة لقوانين و قواعد و تقنيات المحاسبة العمومية، و ينطلق من زاويتين:

¹ عيد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق ذكره، ص30.

أ- الزاوية الأولى:

- و هي الجهة الإدارية التي تعود إليها حصيلة الضرائب و يمكن أن نميز بين:
- الضرائب العائدة للحكومة المركزية؛ أي المستفيدة من الحصيلة الجبائية هي ميزانية الدولة و المتمثلة في: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، حقوق التسجيل و الطابع، الرسم على المنتجات البترولية، غرامة الوعاء، و غيرها.
 - الضرائب العائدة للجماعات المحلية الإقليمية؛ و المسفيدة من الحصيلة الجبائية هي كل من: ميزانية الولاية و ميزانية البلدية و المتمثلة في: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، رسم التطهير، رسم الذبح، الضريبة الجزافية الوحيدة، و غيرها.
 - الضرائب العائدة للهيئات و الإدارات الإجتماعية.

ب- الزاوية الثانية:

- الجهة الإدارية القائمة بالتحصيل الضريبي، فيتم التمييز بين:
- الإدارة الضريبية التي تقوم بجباية الضرائب وفق قوائم إسمية في مواعيد دورية محددة علوضعات تتميز بالديمومة، و تسمى إدارة الضرائب المباشرة،
 - الإدارة الضريبية التي تقوم بتحصيل الضرائب على وقائع (معاملات، تبادل) ذات طابع عرضي غير قابل للتوقع و تسمى بإدارة الضرائب غير المباشرة.

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة:

رغم أن للضريبة جوانب اقتصادية، سياسية، اجتماعية و قانونية تعكس الطبيعة المتشابهة لها، إلا أن ثمة جانبا فنيا يحكم فرضها و جبايتها و يحدد مراحلها و إجراءاتها. و يقصد بالجانب الفني للإقتطاع الضريبي، مجموعة العمليات التي تمكن من إنشاء الضريبة، ربطها و تحصيلها من خلال المعالجة النقدية للضريبة، وكيفية تحديد وعائها و الأسس التي يتم الإعتماد عليها في ذلك، ثم تحديد كيفية حساب قيمة الضريبة و طريقة تحصيلها لصالح الخزينة العمومية.

أولاً: مرحلة تحديد وعاء الضريبة:¹

يعبر وعاء الضريبة عن مجموع العمليات الإدارية التي تهدف إلى معاينة، تقييم المادة الخاضعة للضريبة و تحديد الواقعة المنشئة لها و الشخص موضوع التكليف الضريبي.

¹ عبد المجيد قدي، نفس المرجع، ص45

و يقصد بوعاء الضريبة من تفرض عليه الضريبة أو من يتحملها سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، مع ضرورة توفر العنصر الزمني لهذا الوعاء حسب الأنظمة المحددة لذلك. فالوعاء الضريبي هو المنبع الذي تعترف منه الدولة مؤونها لاقتطاع الضريبة أو المادة التي تخضع للضريبة، و يتم تقديره من خلال تحديد العنصر الإقتصادي الذي تسقط عليه الضريبة. حيث يتضمن وعاء الضريبة عنصرين مهمين هما اختيار، و تقدير المادة الخاضعة للضريبة. و بهذا يشمل الوعاء الضريبي الجوانب التالية:

1. إختيار أساس فرض الضريبة:

و نعني به إختيار المادة الخاضعة للضريبة، أي إختيار موضوع أو محل الضريبة؛ الشيء الذي يتم إخضاعه للضريبة، هل هو الأفراد، الثروة، الدخل، النشاط، أو المنتج؟ و بالتالي يعبر عن العنصر الإقتصادي الذي يخضع للضريبة؛ و منه تستمد مصدرها بشكل مباشر أو غير مباشر. و في إطار إخضاع الأشخاص للضريبة، يأخذ بعين الإعتبار حجم الدخل و مصدره، المركز الشخصي و الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، مثل: المركز الإجتماعي، العائلي و المالي.¹

2. تحديد مناسبة فرض الضريبة:

تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة عن الحدث الذي بموجبه يتم إنشاء الدين الضريبي؛ أي الوقت الذي يمكن فيه للسلطات العمومية إلزام الأفراد على التنازل على جزء من المادة التي تم إختيارها أساسا لفرض الضريبة وفق مبدأ الملائمة في التحصيل. تكون الواقعة المنشئة للضريبة إما تصرفا قانونيا أو وضعيا إقتصادية. فمثلا في الرسم على القيمة المضافة، يعتبر تسليم البضاعة أو تاريخ تحصيل السعر في حالة الخدمات حدثا منشئا للضريبة.

يخضع إختيار الواقعة المنشئة للضريبة لمجموعة من الإعتبارات و هي:

✓ ضمان الوفرة المالية، فيراعى الوقت المناسب لاقتطاع أكبر مبلغ ممكن دون التأثير السلبي على الممول،

✓ تحقيق الأهداف المتوخاة من الضريبة في تأثيرها على الأوضاع الإقتصادية و الإجتماعية.

3. تحديد المادة الخاضعة للضريبة:

يكون من خلال التعرف على حدود هذه المادة باستبعاد ما يسمح به القانون باستبعاده حتى لا يخضع للضريبة. و يعني تحديد المادة الخاضعة للضريبة من جهة أخرى تقدير المادة الخاضعة

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012

للضريبة كميًا تمهيدا لحساب مبلغ الضريبة. ويتم التقدير الكمي للمادة الخاضعة للضريبة بواسطة الإدارة الضريبية أو بإقرار من الممول أو بتبليغ من الغير.

4. طرق تحديد وعاء الضريبة:

لتحديد وعاء الضريبة، لا بد من تحديد مقدار الضريبة أو بعبارة أخرى يتطلب الأمر تحديد ما يمكن إقطاعه من ذلك الوعاء كضريبة و هو ما يعرف بسعر الضريبة الذي يمثل نسبة الضريبة إلى وعائها. إن تحديد وعاء الضريبة يشمل أسلوبين أساسيين:

أ- التحديد الكيفي لوعاء الضريبة:

إن الإتجاه الحديث في المالية العامة هو الأخذ بعين الإعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة، أي تتعلق بذات الشخص الخاضع للضريبة نفسه تتمثل في:¹

✓ **المركز الإجتماعي و العائلي للمكلف بالضريبة:** يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، و هو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، و هو ما يطلق عليه بحد الكفاف.

✓ **مصدر الدخل:** يعني ذلك الأخذ بعين الإعتبار مصدر دخل المكلف، فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناتج عن رأس المال.

✓ **المركز المالي:** حيث تميز الضريبة في المعاملة بين الدخول المختلفة، من حيث أحجامها و شرائحها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما إزداد مقدار الدخل (الضريبة التصاعدية) و يقل بانخفاض الدخل و ذلك كي تتحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين بالضريبة.

ب- التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة و هناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة و تتمثل في استخدام عدة أسس:²

❖ **طريقة المظاهر الخارجية:** تتمثل في إعتداد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف بالضريبة و التي يكون من السهل على الإدارة

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، مرجع سابق ذكره. ص143
² يونس أحد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص58.

الضريبة تقديرها. ويتم تحديد هذه المظاهر أو القرائن الخارجية بطريقة تحكّمية، تسمى بالطريقة القياسية أو البيانية؛ وتبنى هذه الطريقة على أساس العلاقة المفترضة بين حجم دخل الممول و الظواهر المحيطة به؛ على سبيل المثال: تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمنزله، أو عدد السيارات التي يملكها و غيرها من المظاهر الأخرى أو تقدير أرباح العمل التجاري أو الصناعي بالإعتماد على نوع التجارة أو النشاط أو عدد العمال، و تمتاز هذه الطريقة بالبساطة و سهولة في التطبيق و قلة النفقات و ضعف إمكانية التهرب من دفعها، و يعاب عليها أن هناك ثروات ليس لها مظاهر خارجية يمكن أن تقدر على أساسها، كما أن هذه المظاهر الخارجية في حد ذاتها لا تعبر دائما بدقة عن مقدار الوعاء الضريبي، بالإضافة إلى أن الضريبة تفرض على أساس قد يبتعد عن الواقع، كما أن التساوي في المظاهر الخارجية قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص و ذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم و دخولهم، قد يلجأ الأفراد إلى تجنب الضريبة باللجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية كأن يعتمد الأشخاص إلى نسب أملاكهم إلى أولادهم و أزواجهم.¹

❖ **طريقة التقدير الجزافي:** تقوم هذه الطريقة على تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا، استنادا إلى بعض المؤشرات، مثل القيمة الإيجارية؛ إذ يعد مؤشرا لتحديد دخل صاحب العقار، و رقم الأعمال الذي يعد دليلا لمعرفة ربح التاجر، و عدد عمل ساعات الطبيب يعد دليلا على دخله. حيث تحدد إدارة الضرائب وعاء الضريبة بصورة جزافية، بالاستناد إلى قرائن معينة مرتبطة بعناصر حقيقية في تحديد الوعاء، و التي يحددها و ينص عليها المشرع، بالتالي هي قرائن قانونية يحددها النظام الضريبي و هذا ما يسمى بالجزافي القانوني، حيث تقوم الإدارة بتقدير متوسط أو معدل تقريبي للمادة الضريبة باللجوء إلى عنصر من عناصر المادة الضريبة، كما يمكن أن تتخذ هذه القرائن صورة اتفاقية بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، و غالبا ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف و الإتفاق معه على مبلغ معين يمثل مقدار دخله، و هو ما يعرف بالجزافي الإتفاقي و في بعض الأحيان بالجزافي الإداري، و يمتاز هذا النظام بالبساطة و عدم التعقيد و خاصة في الحالات التي يصعب فيها على المكلفين تقدير حجم مادتهم الخاضعة للضريبة.

و يعاب على هذه الطريقة، عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق، و من ثم بعدها عن الحقيقة.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق ذكره، ص32.

❖ **طريقة التقدير المباشر:** يتم من خلال هذه الطريقة، تقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديداً أكثر انضباطاً ودقة من الطرق السابقة، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة، و تتم هذه المعرفة بصورتين:

1. **التصريح:** و يتمثل في شكلين أساسيين:

• **تصريح المكلف بالضريبة:**

مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح أو إقرار في موعد يحدده القانون و يتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو نتيجة أعماله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، كما هو مثبت في دفاتره و مستنداته مع افتراض حسن النية و أمانة المكلف بالضريبة باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح. و تصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء المكلف للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرح بها، لكي تفرض عليه ضريبة أقل، و بذلك يتهرب جزئياً من دفعها، و لضمان دقة و صحة التصريح، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح للتأكد من صحته و تعديله إذا بني على غش أو خطأ، و التأكد من صحة المعلومات المصرح بها، و في هذا السياق يخول القانون الضريبي الجزائري للإدارة الجبائية الحق في الإطلاع و الرقابة على محاسبة المكلفين و طلب الكشوف المفصلة لدى الإدارات العمومية. و قد يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض ضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي، فيكون للإدارة الحق في أن تلجأ إلى طريقة المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة. و قد تفرض بعض التشريعات جزاءات جنائية أو مالية في حالة تعمد التهرب من الضريبة عن طريق تقديم تصاريح غير صحيحة.

• **تصريح الغير:**

بموجب هذه الطريقة، يتم الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة لتقديرها من طرف شخص آخر غير المكلف بالضريبة يشترط أن تربطه به علاقة قانونية؛ يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب. مثال ذلك: أن يقدم المستأجر معلومات عن قيمة إيجار العقار الذي إستأجره، أو صاحب العمل الذي يقدم تصريحاً إلى إدارة الضرائب بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده و الخاضعة للضريبة على الأجور المرتبات. و غالباً ما يتم اقتطاع هذه المبالغ و جمعها لفائدة إدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل و تعرف هذه الطريقة بالإقتطاع من المنبع. هذه الطريقة تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة بل العكس هو الصحيح.

فصاحب العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح صحيح مطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخضع من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي.

و تمتاز هذه الطريقة بدقتها النسبية و اقترابها من الواقع، و من عيوبها صعوبة التقدير النسبي لبعض الدخول و خاصة المهن الحرة.

2. التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة و محددة. و لذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري. و يكون للإدارة حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سلم لوعاء الضريبة، معتمدة في ذلك على شتى العناصر التي تستطيع التعرف عليها، بما في ذلك إقرار يتقدم به الممول، يتضمن تاريخ بداية نشاطه، و دخوله الإجمالية وغيرها من البيانات. و من هذه الأدلة كذلك، مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره و سجلاته المحاسبية. و عادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي، أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش. و قد أعطى القانون للمكلف بالضريبة حق الطعن في صحة التقدير وفقا لقواعد محددة، و من حقه تيرير عدم تمكنه من تقديم التصريح.

ثانيا: مرحلة تصفية الضريبة:

و تسمى أيضا مرحلة ربط الضريبة؛ و يتضمن ربط أو تصفية الضريبة، حساب قيمتها المستحقة للزينة العمومية، أي تحديد دين الضريبة و ذلك بعد تحديد و تقدير عناصر الوعاء، و تهدف إلى تحديد مبلغ أو مقدار الدين الضريبي أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه من خلال تطبيق سعر أو معدل الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة. و بتطبيق سعر أو معدل الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة يمكن حساب مبلغ الضريبة المستحقة. و يقصد بسعر الضريبة، العلاقة النسبية بين مقدار الضريبة و القدر من المادة المكونة لوعائها، أي هو مقدارها منسوبا إليه قيمة محلها أو وعائها.¹ حيث يمثل سعر الضريبة النسبة المئوية التي تستعمل لحساب مقدار الضريبة المطلوب تسديدها من المكلف، و يتحدد بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على احتياجاتها من تغطية أعبائها.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سابق ذكره.

و لكي تحدد إدارة الضرائب دين الضريبة يجب عليها أولاً أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف بالضريبة بالتحديد، وتتمثل هذه الشروط في تحقق الواقعة المنشئة للضريبة و تحديد مقدارها و قيمتها، و النظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع لأي إعفاءات أو خصومات، بناء على ما يقرره المشرع في هذا الإطار. ثم بعد إتمام كافة المراحل السابقة، فقط يتم تحديد معدل الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة. و هنا فقط يتم تصفية الضريبة، و تصبح واجبة التحصيل. بالتالي لا يعد ربط الضريبة مجرد القيام بعملية حسابية عادية، بل يتطلب اختيار طريقة معينة ملائمة يمكن اتباعها في حساب قيمة الضريبة. و يتم التمييز بين نوعين من معدلات الضرائب، هما المعدل القيمي و المعدل النوعي:¹

1. المعدل القيمي للضريبة:

و هو المعدل الذي يطبق على المادة الخاضعة للضريبة عندما يتم تقييمها نقدياً. و يتميز بين نوعين من المعدلات القيمية:

أ- **المعدل النسبي للضريبة:** يعتبر المعدل نسبياً عندما يمثل نسبة مئوية ثابتة يتم تطبيقها على المادة الخاضعة للضريبة، مهما كان مبلغها. أي بقاء السعر ثابتاً لا يتغير بتغير الوعاء. و مثال على ذلك معدل الرسم على القيمة المضافة.

ب- **المعدل التصاعدي للضريبة:** هو المعدل الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، أي كلما ارتفع مستوى الدخل أو الثروة. و يتم التمييز بين نوعين من أنواع الضرائب التصاعدية:

✓ **التصاعدية الإجمالية بالطبقات:** حسب هذا الشكل يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى مستويات محددة سلفاً بعضها أكبر من بعض ترتب تصاعدياً. تكون نقطة البداية فيها لكل طبقة الصفر. و يطبق معدل واحد على مستوى كل طبقة لا يتغير، و يتغير هذا المعدل عند الانتقال من طبقة إلى طبقة أخرى. و تبعاً لهذا المنطق يجد كل ممول أو مكلف بالضريبة أن دخله ينتمي لإحدى الطبقات يدفع عنه بأكمله النصيب المقدر لهذه الطبقة.

✓ **التصاعدية بالشرائح:** تجنباً لعيوب الضريبة التصاعدية الإجمالية وجد نمط الضريبة التصاعدية بالشرائح، و يتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، و يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح، و يحدد لكل شريحة معدل يطبق عليها بنسب مختلفة. و كلما انتقلنا من شريحة إلى شريحة أعلى ارتفع المعدل كما هو الحال في الضريبة على الدخل الإجمالي.

¹ عيد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق ذكره، ص47.

2. المعدل النوعي للضريبة:

و هو المعدل الذي يطبق على المقدار المحدد بالقياس إلى وزن، كمية، حجم المادة الخاضعة للضريبة و ليس قيمتها، مثال ذلك معدل الضريبة على المنتجات البترولية. غير أنه، يكون من حق المكلف بالضريبة الطعن بالطرق التي يحددها القانون في قرار التصفية. و يمنح صاحب الطعن حق تأجيل دفع الضريبة لغاية الفصل في الطعن.

ثالثا: مرحلة تحصيل و جباية الضريبة:

تعتبر هذه المرحلة عن مجموعة العمليات و الإجراءات التي يتم بموجبها انتقال دين الضريبة من ذمة الممول إلى مصالح الإدارة الضريبية أو الخزينة العمومية، وفقا للقواعد القانونية و الضريبية المطبقة في هذا الإطار. و في هذه المرحلة فقط تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية و شخص المكلف بالضريبة. و قد تدخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها، سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه. حيث يتم تحصيل الضريبة في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية أو غيرها.

1. قواعد تحصيل الضريبة: ¹

يقصد بها القواعد القانونية التي حددها المشرع الضريبي لجباية الضريبة و التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

❖ الواقعة المنشئة للضريبة:

و تعني المناسبة أو السلوك الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها. و يحدد القانون مجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على كل مكلف بالضريبة إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة؛ فيما يتعلق بالضرائب المباشرة:

- بالنسبة للأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية، فتكون عند تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة،
- بالنسبة للأجور و المرتبات، فهي عند حصول الفرد على المرتب أو الأجر،
- بالنسبة لأرباح المهن الحرة، تكون عند انتهاء السنة المالية بتحقيق الأرباح،

¹ محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية و الضرائب، مرجع سابق ذكره، ص152

- بالنسبة للدخل الإجمالي، فتكون عند انتهاء السنة المالية بتحقيق الدخل.
 - أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة:
 - عند اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة عند الإستيراد و التصدير،
 - عند انتاج السلعة و انتقالها من مرحلة إلى أخرى من مراحل انتاجها و تداولها هو الواقعة المنشأة للرسوم على رقم الأعمال،
 - عند توثيق العقد للتصرف القانوني بنقل الملكية، هو المولد لرسوم التوثيق و التسجيل،
 - عند كتابة الوثائق أو المحررات، تولد ضريبة الطابع المفروضة عليها.
- ❖ طرق تحصيل الضريبة:

تتبع الإدارة الضريبية طرقاً مختلفة لتحصيل الضرائب، حيث يتم التحصيل وفق عدة إجراءات و عمليات يتم من خلالها جمع مبالغ الضرائب المستحقة على المكلفين بتسديدها من قبل مصالح الضرائب لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة و محددة؛ بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة، التي تحقق كلاً من الاقتصاد في نفقات الجباية، و الملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة، دون ما تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية، بحيث تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول تجاه الضريبة. و تتمثل طرق التحصيل الضريبي في:¹

أ- **دفع الضريبة من قبل الممول:** قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى تحصيل الضريبة بطريقة منتظمة عن طريق التوريد المباشر، بقيام الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة بعد إتمام الربط النهائي لها، أي بعد أن يتم تحديد دين الضريبة بواسطة الجداول العامة و الإضافية الفردية و الجماعية، تخطر الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة عن طريق إشعارها بالإخضاع الضريبي متضمناً المبلغ المستحق عليه، و آجال الدفع إلى قبضة الضرائب المختصة إقليمياً. و هي الطريقة الأكثر شيوعاً، في أغلبية الضرائب المباشرة، مثل الضريبة على الدخل الإجمالي.

ب- **الأقساط المقدمة:** طبقاً لهذه الطريقة فإن التشريعات الضريبية تنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة مسبقاً، يتم بموجبها الانتقال إلى الإدارة الضريبية قصد الوفاء بالضريبة، انطلاقاً من معرفته بالأجال القانونية للتصريح و الدفع، كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، و الرسوم على رقم الأعمال. و ذلك بطريقة عفوية و من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته.

¹ يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق ذكره ص58

حيث تتولى الإدارة الضريبية احتساب عددها و مواعيد دفعها، و التي يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية، طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المحتمل، أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها، على أساس ما دفعه المكلف من أقساط خلال السنة و مقدار الضريبة المستحقة فعلا، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو يسترد الممول ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة أو ترحل الفارق في المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة في السنة الموالية.

و تمتاز هذه الطريقة بضمان تدفق دائم و سيولة مالية مستمرة، إلا أنها تتطلب يسراً مالياً لدى المكلف بالضريبة ليتمكن من دفعها وفقاً لهذا الأسلوب.

ج- الورد: و قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى الإستعانة بالورد ROLE لتحصيل بعض الضرائب المباشرة، حيث يعتبر هذا الورد عملاً إدارياً محدداً لقيمة الضريبة التي يلتزم الممول بتوريدها إلى الخزنة العامة.

د- الحجز من المنبع: أو التحصيل غير المباشر بالتالي دفع الضريبة من قبل الغير، حيث يتم بموجب هذه الطريقة، دفع الضريبة من قبل غير المكلف بها؛ و تعتبر تقنية الإقتطاع من المصدر أسلوباً سهلاً على الإدارة الضريبية العمل، حيث تلجأ الإدارة الجبائية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع التي تتميز عن غيرها من ناحية لجوءها إلى تطبيقها في اللحظة التي يحصل فيها الممول على الدخل، حيث يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل و قبل تسلمه. تتطوي طريقة الحجز من المنبع على تكليف "شخص ثالث" تربطه بالممول الحقيقي علاقة، أي عند استحقاق الدخل يكلف القانون جهات معينة كأصحاب الأعمال أو مصالح الدولة أو أي أشخاص آخرين مسؤولية استقطاع الضريبة و توريدها للإدارة الضريبية، خلال فترة زمنية محددة، بالتالي حجز قيمة الضريبة المستحقة و توريدها رأساً إلى الخزنة العامة. و تمتاز هذه الطريقة بأنها تتفادى أو على الأقل تقلل من عملية التهرب الضريبي، سواء اتخذ التهرب شكل المماطلة بالدفع أو التلاعب بقيمة الدخل، حيث لا مصلحة لأصحاب الأعمال في ذلك، و مثال ذلك اقتطاع الضريبة من المصدر على المرتبات و الأجور، اقتطاع الضريبة من المصدر على مداخيل القيم المنقولة... و تتميز هذه الطريقة بما يأتي:

✓ سهولة و سرعة التحصيل،

✓ استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة

✓ لا يشعر الممول بوقع الضريبة و في أغلب الأحيان يجهل مقدارها،

✓ إنخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة، خاصة و أن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة و توريدها للخزينة لا يتقاضى في الغالب أجرا نظير ذلك،

✓ يضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة.

و على الرغم من هذه المزايا، يمكن تسجيل على أسلوب الحجز من المنبع العيوب التالية:

• عدم شعور الممول بوقوع الضريبة يجعله لا يهتم بمتابعة، و مراقبة النشاط الحكومي فتضعف فيه صفات المواطن الصالح،

• اعتماد هذا الأسلوب على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية، قد لا يتوفر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي، و الكفاءة اللازمة لتطبيقه، فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود و اللوائح الضريبية مما يفوت على الخزينة العامة بعض إيراداتها، أو يتقل العبء كامل أو بعض الممولين.¹

هـ- **الدفع عن طريق الجداول الإتفاقية مع المكلف:** في هذه الحالة عندما تكون حالة المكلف تمر بعسر مالي، تقوم الإدارة الضريبية بمساعدة المكلف في تسديد الضريبة المستحقة عليه، و ذلك بمنحه تسهيلات في دفع مبلغ الضريبة عن طريق السماح له بإمضاء تعهد اتفاقي مع الإدارة الضريبية، بموجبه يستطيع دفع الضريبة على فترات دورية شهريا.

و- **التسديد عن طريق محررات رسمية:** حسب هذه الطريقة يكون تحصيل الضريبة مثبتا عن طريق وضع الطوابع العادية أو الطوابع المميزة؛ حيث يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام الممول بلصق طوابع الدمغة، إذ بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة، يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة و لصقها على العقود و الشهادات و المحررات... إلخ²

2. مواعيد تحصيل الضريبة:

أما فيما يتعلق بموعد التحصيل، فإن القانون يحدد موعدا لتحصيل كل ضريبة مراعيًا في ذلك مصلحة الخزينة العمومية، من جهة، و مصلحة المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، من حيث الملائمة و إمكانية تقسيط مبلغ الضريبة.

بالنسبة للضرائب المباشرة، يحدد لها المشرع فترة معينة من السنة تحصل فيها، أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة، فإن حصيلتها توزع على مدار العام، وليس لها وقت محدد.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق ذكره، ص36.

² نفس المرجع، ص38.

3. ضمانات تحصيل الضريبة:

- حتى تضمن الدولة الحصول على مستحققاتها من الضرائب، فقد حدد القانون للخبينة العمومية العديد من الضمانات أهمها:
- النص على حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، ما عدا المصاريف القضائية؛ حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، و يكون للخبينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل،
 - تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة. و يعتبر الحجز هنا حجزا تحفظيا و لا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب،
 - منح المشرع الموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية حق الإطلاع على الوثائق و الأوراق و الدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة. و قد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالإمتناع أو الإلتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق إدارة الضرائب،
 - تفرض قاعدة " الدفع ثم الإسترداد "، و هي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها، و الغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية، و مراعاة مصلحة الخبينة العمومية، و حتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن و يتأخرون في دفع دين الضريبة،
 - تعد كافة وسائل محاربة التهرب الضريبي في نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة.

4. المنازعات الجبائية:

- يمكن أن تلقى طرق تصفية و تحصيل الضريبة عدم رضا المكلف بالضريبة، لأنه قد يرى فيها أنها قد ظلمته عند إعداد الضريبة التي أقيت على عاتقه.
- يقصد بالمنازعات الجبائية، كل الشكاوى المتعلقة بالضرائب، المساهمات، الحقوق و الرسوم، المحصلة من طرف الإدارة الجبائية و القابلة للإخضاع للتسويات الإدارية أو القضائية. تتعلق المنازعات الجبائية في الغالب بالتطبيق الخاطيء لأسس التنظيم الفني للضريبة من جهة، و المتعلقة بالوعاء الضريبي، تصفية الضريبة، تحصيل الضريبة، الإعفاءات الضريبية، الإنعكاس الضريبي

و المراقبة الضريبية. و من جهة أخرى للترجمة الخاطئة للقوانين الجبائية و لتعسف القوانين الجبائية. تشكل هذه النقاط مصدر نزاع بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.¹

تعتمد القوانين الجبائية على مجموعة من الإجراءات تسمح بمتابعة حالات المنازعات الجبائية إلى غاية المرحلة النهائية لها و وفق إطار زمني محدد. لذا نص المشرع الجبائي على إمكانية الطعن في مثل هذه القرارات. و يوجد نوعين من الطعون:²

أ- **الطعن الإداري:** و هي المرحلة الأولى و تسمى أيضا المرحلة الإدارية أو التظلم الإداري، و ذلك بالتماس مراجعة القرارات التي يجدها المكلف تعسفية في حقه و كذا مطالبة الإدارة بمراجعتها، و في بعض الأحيان المطالبة باسترداد الأموال التي تم دفعها بالخطأ؛ و هنا يتعلق الأمر بالإحتجاجات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة لما يرى أن الضريبة التي قد فرضت عليه من طرف إدارة الضرائب مبالغ فيها، لهذا يقوم المكلف بالضريبة بتسجيل شكاية أو إحتجاج على مستوى المصالح المختصة خلال آجال محددة من طرف إدارة الضرائب. و يحرر الإحتجاج على ورق عادي.

ب- **الطعن القضائي:** و هي المرحلة الثانية و تسمى أيضا المرحلة القضائية، يظهر هذا النوع من الطعون لما لا يجد إحتجاج المكلف بالضريبة صدق على مستوى إدارة الضرائب بحيث كانت محل عدم قبول ضمني أو تصريح. و يتم الطعن أمام العدالة، المتمثل في القضاء الإداري. و يتم تسوية هذا النوع من النزاع باحترام الأطر و القواعد المدرجة في القوانين الجبائية و التي تسمح بتصحيح الأخطاء المسجلة سواء على مستوى الوعاء الضريبي أو على مستوى التحصيل الضريبي، و هذا باعتبار أن المنازعات الجبائية أداة في يد الدولة لتحقيق مبدأ العدالة الجبائية.

المطلب الرابع: التمييز بين الضريبة و الإقتطاعات الأخرى³

يتم تمييز الضريبة عن غيرها من الإقتطاعات الأخرى باستخدام ثلاثة معايير مجتمعة و/أو منفردة:

- الطابع الإجباري،
 - مدى وجود المقابل المباشر،
 - طبيعة الهيئة المستفيدة من الإقتطاع.
- و بناء على ما سبق نميز بين:

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق ذكره، ص228.
² محمد عباس محرز، إقتطاعات الجبائية و الضرائب، مرجع سابق ذكره، ص161.
³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق ذكره، ص26.

أولاً: الضريبة و السعر

يعبر السعر عن القيمة النقدية المدفوعة للحصول على السلعة أو الخدمة. و هو يعكس علاقة التبادل بين طرفين في لحظة معينة. يتضمن السعر عناصر اقتصادية تعكس مكافأة عوامل الإنتاج يتم التعبير عنها في سعر التكلفة و الهامش التجاري. كما يعكس السعر توافق إرادتين في التبادل، مما ينفي وجود عنصر الإلزام الذي يعتبر أحد الأركان الأساسية في الضريبة. و من جهة أخرى يتضمن السعر في مكوناته، في معظم الأحيان جزءاً من الضرائب (الضرائب على الإستهلاك و/أو الإنفاق). و قد يتجاوز حجم الإقتطاع الضريبي أحيانا العناصر الاقتصادية الأخرى للسعر، كالضرائب و الرسوم على الكحول و التبغ.

ثانياً: الضريبة و الإتاوة

تعبر الإتاوة أو مكافأة الخدمة المؤداة عن المبلغ النقدي المدفوع من المستخدم أو المستفيد من خدمة عمومية أو منشأة عمومية محددة. و عليه يكون دفع الإتاوة من الأشخاص المستفيدين من الخدمة أو المنشأة الموضوعة تحت تصرفهم.

و انطلاقاً من مبدأ التكافؤ يتم تخصيص حصيلة الإتاوة لمكافأة أو تعويض الجهة المقدمة للخدمة، و لا يمكن توجيهها لتغطية أعباء هيئات أخرى خارج المنشأة المقدمة للخدمة أو الموضوعة تحت التصرف. و يظهر ذلك جلياً في إتاوة استخدام الطريق السيار، فعائدها هو حكر على الهيئة المكلفة بتسيير و إدارة الطرق السيارية.

ثالثاً: الضريبة و الجباية و شبه الجباية

تعرف الجباية على أنها: "مجموع الإقتطاعات الإلزامية المفروضة من طرف الدولة، و التي تضم الضرائب و الرسوم، الإتاوات، و المساهمات الاجتماعية." من خلال هذا التعريف و التعاريف السابقة للضريبة، فالجباية تشمل كل أنواع الضرائب و الرسوم، جميع الإقتطاعات المالية الأخرى، و بالتالي فالجباية هي أشمل من الضريبة، و الضريبة ما هي إلا جزء من الجباية.

في حين؛ تعتبر الرسوم شبه الجبائية اقتطاعات تدفع بغرض المصلحة الاقتصادية أو الاجتماعية لشخصية اعتبارية ينطبق عليها حكم القانون العام أو الخاص، غير الدولة أو المؤسسات العامة أو المؤسسات الإدارية المركزية أو المحلية، مثل الرسوم الخاصة بالنشاطات الملوثة للبيئة. تحدد قائمة الرسوم الشبه جبائية في جدول ملحق بقانون المالية.

و عليه نلاحظ، أن شبه الجباية تحصل بهدف تحقيق منفعة اقتصادية و اجتماعية و موجهة لمصالح شخص معنوي من القانون العام أو الخاص غير الدولة و المجموعات المحلية؛ أي أنها موجهة للمؤسسات الصناعية و التجارية أو الاجتماعية، الجمعيات... إلخ

بينما الضريبة يمكنها تمويل أي منفعة للمصالح العام، أي غير محددة لجهة معينة و تحصل لمصالح الدولة، إلا أن كلاهما يشكلان فريضة إجبارية مرخص بها بموجب أحكام قانون المالية. لذلك لا يجوز تأسيس أي رسم شبه جبائي و تحصيله إلا بموجب حكم من أحكام قانون المالية.

رابعاً: الضريبة و الرسم

يعبر الرسم عن المبلغ المحصل بمناسبة تقديم خدمة من هيئات عمومية. و الفرق الجوهرى بينه و بين الضريبة يكمن في كونه لقاء مقابل خدمة، و يتماثل الرسم مع الإتاوة في كونها مرتبطتين بتقديم خدمة. و سوف نتناول مفهوم الرسوم بشيء من التفصيل نظراً لوجود تداخل في بعض الإقتطاعات بين الضرائب و الرسوم.

ماهية الرسم و خصائصه:¹

تعتبر الرسوم أحد الإيرادات العامة العادية ذات الأهمية الخاصة التي تعتمد عليها الدولة بشكل دوري و منتظم في تمويل الخزينة العمومية إلى جانب الضرائب، و تساهم بدورها في تغطية نفقاتها العامة، إذ تحصل الدولة على الرسم من خلال انتهاء فرصة احتكاك الأفراد بالإدارة في مناسبة الحصول على خدمة خاصة، فهي مقابل النفع الخاص الذي تقدمه المرافق العامة للأفراد من خلال ممارسة هذه المرافق مهامها الأساسية لخدمة المصالح العام.

1. تعريف الرسم:

- الرسم عبارة عن مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبراً للدولة أو إلى إحدى مؤسساتها العمومية، مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب الدولة أو أحد الهيئات العامة، و يقترن هذا النفع الخاص بالنفع العام الذي يعود على المجتمع كله من خلال تنظيم العلاقة بين المرافق العامة و الأفراد، فيما يتعلق بأداء النشاط أو الخدمة.
- يعرف الرسم على أنه مبلغ مالي يدفع مقابل الإنتفاع بخدمة أو الإستفادة من خدمات عمومية، و هو ذا صبغة اختيارية مقابل الحصول على خدمة معينة تؤدي له، يترتب عنها نفع خاص.

¹ عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، مرجع سابق ذكره. ص 85

أو هو مقابل نقدي يدفعه الفرد مقابل خدمة تؤديها له هيئة عامة، أو نفع خاص يستفيد منه دون أن يوجد حتما تكافؤ بين قيمة الرسم و التكلفة الحقيقية للخدمة المؤداة.¹

• الرسم هو مبلغ نقدي إلزامي نهائي، محدد سلفا يدفع لقاء نفع أو خدمة خاصة. قد تكون هذه الخدمة عملا تتولاه أحد المرافق العمومية كالفصل في المنازعات، رسوم قضائية، أو توثيق العقود و إشهارها، رسوم التوثيق و الإشهار، أو امتيازًا خاصًا يمنح للشخص كالحصول على رخصة سياقة أو جواز سفر.

2. خصائص الرسم:²

يتضح من التعاريف السابقة أن للرسم خصائص محددة و هي:

أ- **الصفة النقدية للرسم:** إن الصفة النقدية أصبحت من الملامح الأساسية في المعاملات المالية التي تقوم بها الدولة سواء بالنسبة للإيرادات العامة أو النفقات العامة، و الرسم ليس إلا أحد الإيرادات العامة التي يجب أن تكون نقدية. باعتبار الدولة تؤدي نفقاتها العامة في شكل نقدي، بالتالي فهي تحصل على إيراداتها في صورة نقدية. فيتم فرض الرسوم بصفتها النقدية و جبايتها على نفس الشكل.

ب- **الصفة الإجبارية للرسم:** يبدو لأول وهلة من تعريف الرسم بأنه إختياري، إذ لا يدفع إلا عند طلب الفرد الخدمة، لكن يدفع الرسم جبرا من طرف الشخص الذي يتقدم لطلب الخدمة، و من ثم فإن الشخص يكون له حق الإختيار في طلب الخدمة من عدمه. إلا أنه هناك حالات تجبر الشخص الحصول على طلب خدمات بموجب قواعد أمره مع إلزامهم بدفع الرسوم المقررة على تلك الخدمات حيث نجد بأن الرسوم تفرض بقواعد قانونية لها صفة الإلزام، تجبر الفرد على دفعها إذا ما أراد الحصول على الخدمة، و يكون تحديد قيمة الرسوم بمقتضى هذه القواعد القانونية، التي تعبر عن القوة الإلزامية للقاعدة القانونية، المعبرة عن إرادة الدولة. مثال ذلك: استخراج البطاقة الشخصية، أو رخصة سياقة السيارة... و مصدر الإلزام هنا هو القانون.

ج- **صفة المقابل للرسم:** يدفع الفرد الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو أحد هيئاتها العامة. و قد تكون هذه الخدمة عملا تتولاه أحد المرافق العمومية لصالح الأشخاص، أو امتيازًا خاصًا يمنح للشخص، أو استعمال الفرد لبعض المرافق العامة.

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق ذكره ص52
² محرزى محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق ذكره ص131

د- طابع المنفعة للرسم: الذي يطلب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده دون أن يشاركه فيها شخص آخر.

3. مقارنة بين الرسم و الضريبة:¹

هناك أوجه الشبه بين الرسم و الضريبة، كما يوجد بينهما اختلاف:

أوجه الشبه بينهما: يتفق كلاهما مع الآخر في كونه فريضة مالية تدفع بصفة نهائية، بصورة نقدية للدولة، كما تستقل الدولة بوضع النظام القانوني لهما، فتصدر أداة تشريعية لها الصفة الملزمة من أجل تحصيلها و استخدامها في تمويل النفقات العامة. كما أن الدولة تتمتع بالنسبة لكل منهما بامتياز على أموال المدين بهما.

أوجه الإختلاف بينهما: إذا كان الرسم و الضريبة يلتقيان في أنهما فريضتان نقديتان و أنهما أيضا ذات طبيعة إلزامية و تساهمان في تمويل المرافق العامة للدولة فان هناك جملة من الفروق في حين يمكن تحديدها كما يأتي:

- رغم تشابه كل من الرسم و الضريبة في عنصر الإلبار، إلا أن الاختلاف الرئيسي بينهما يتمثل في أن الرسم يفرض و يدفع مقابل خدمة معينة يطلبها الشخص و يحصل من خلالها على منفعة خاصة يشبع حاجاته مباشرة بالإضافة إلى المنفعة العمومية التي تعود على المجتمع ككل بصورة غير مباشرة. فالرسم يتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على دافعه و بصرف النظر عن مركزه المالي أو ظروفه الاجتماعية.

أما الضريبة كمصدر هام للإيرادات العامة فهي تفرض بدون مقابل أو نفع خاص يحصل عليه دافعها، فالضريبة تتحدد على أساس المقدرة الإقتصادية للمكلف بها حيث تعتبر مساهمة من الشخص في تغطية جزء من الأعباء و النفقات العامة.

- و ترتيبا على ذلك فان تحديد قيمة الرسم يتم عادة على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد، بينما تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكليفية أو المالية للمكلف بالضريبة. فهناك اختلاف واضح في طبيعة كل من الرسم و الضريبة.

- بالإضافة إلى أن الرسم يفرض بناء على قانون، ولذلك فان السلطة التنفيذية قد تخول من البرلمان سلطة فرض الرسوم في صورة لوائح أو قرارات إدارية، أما الضريبة فلا تفرض إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية نظرا لحساسية و خطورة هذا المصدر التمويلي. فالضريبة

¹ سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية، مرجع سابق ذكره.ص146

تفرض بقانون ينظم كافة الأحكام المتعلقة بها من تحديد الشخص الملزم بدفعها إلى قواعد ربطها و تحصيلها،

- تهدف الضريبة إلى تحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية فضلا عن هدفها التقليدي و هو تمويل الموازنة العامة للدولة في حين أن الرسم يرمي إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية كافة الخدمة محل الرسم، و تحقيق الإيراد المالي للدولة.
- تزداد أهمية الضرائب كمورد مالي للدولة، في حين أن الرسوم تتضاءل أهميتها و ذلك تحقيقا لدور الدولة المعاصر بأنها دولة خدمات.
- تعتبر الضريبة اقتطاعا ذو صبغة عامة و إجبارية و التي لا توجه حصيلتها لتغطية نفقة عامة معينة. أما الرسم فهو اقتطاع يؤدي لخدمة مقدمة، دون أن يكون هناك حتما تكافؤ بين قيمة الرسم و التكلفة الحقيقية للخدمة المؤداة. و يحصل الرسم على مستعملي الخدمة أو الشيء مثل: الرسوم البريدية، و ما دام أنه مرتبط بوجود مقابل فهو يختلف عن الضريبة؛ هذه الأخيرة إجبارية، أما الرسم فلن يكون إجباريا في حال عدم طلب الخدمة. لكن، تأكيد الطابع غير الإجباري للرسم يجد نفسه مخففا بسبب وجود رسوم لا يمكن تقاؤها مثل: رسم التطهير، هذا الأخير يدفع إجباريا مقابل خدمات التنظيف المقدمة من طرف الجماعات المحلية و يطالب به من طرف الخزينة العمومية مثله مثل الضريبة.
- إضافة إلى ذلك، فإن الاختلاف بين الضريبة و الرسم ليس ظاهرا بصفة جلية، و هذا ما نجده في حالة الرسوم على رقم الأعمال التي بالرغم من تسميتها، تعتبر ضرائب حقيقية؛ حيث تدفع على أسعار مادة أو منتج معين، لكن لا تشكل المقابل الفعلي للخدمة المقدمة.

المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري

تقوم كل دولة بتصميم نظام ضريبي خاص بها قائم على الدراية و المعرفة التامة لإيديولوجية المجتمع و كافة أوضاعه الإقتصادية و الإجتماعية و أهداف السياسة الضريبية، و هذا ما يعكس وجود تباين في النظم الضريبية بين الدول و حتى النظم الضريبية للدولة الواحدة خلال فترات زمنية مختلفة. حيث أن النظام الضريبي أداة تستخدمها الدولة من أجل الحصول على الموارد المالية لتغطية النفقات العامة للدولة و الخدمات التي تقدمها هذه الأخيرة في إطار ميزانياتها العامة و هذا لتحقيق الأهداف الإقتصادية، الإجتماعية، المالية... الخ.

يسمح النظام الضريبي بتحديد السياسة الجبائية للدولة من خلال التأثير على الإقتصاد عن طريق مجموعة من الإقتطاعات التي تمس قرارات وإجراءات الميزانية و التي تظهر في زيادة نفقات الدولة، تخفيض أو زيادة موارد الميزانية و زيادة العجز أو تخفيض الفائض.

المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي¹

النظام الضريبي عبارة عن مجموعة مختارة متكاملة من الصور الفنية للضرائب المختلفة تتلاءم مع ظروف المجتمع، و تعمل جميعها من خلال التشريعات الضريبية و اللوائح التنفيذية و المذكرات التفسيرية من أجل تحقيق السياسة الضريبية للمجتمع. فهو بالتالي يهتم بتحديد العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية. إن نقص أي نظام ضريبي يدفع المشرع لإعادة النظر فيه و تعويضه بقواعد جبائية جديدة تكون أكثر بساطة و عصرنة و تسهل إجراءات التحصيل.

أولاً: تعريف النظام الضريبي

للنظام الضريبي عدة تعاريف و مفاهيم تتمحور عامة حول الإطار العام للسياسة الضريبية المطبقة في حدود جغرافية معينة، أهم هذه التعاريف ما يلي:

- يقصد بالنظام الضريبي بمفهومه الواسع على أنه: "مجموعة من العناصر الإيديولوجية، الإقتصادية، الإجتماعية، السياسية و الفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض، و التي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، أو تقضي إلى هيكل ضريبي محدد مخطط له، هذا الهيكل تختلف صورته من بلد متقدم اقتصاديا عنه في بلد متخلف، يعمل هذا الأخير على توجيه القطاعات الاقتصادية للدولة و التأثير في اتجاهات المجتمع سياسيا و اقتصاديا ."
- أما المفهوم الضيق للنظام الضريبي هو: "مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من اقتطاع ضريبي في مرحلة متالية من التشريع، من ربط، تقنين و تحصيل. فهو يمثل النظام الذي ينظم حقوق و امتيازات الإدارة الضريبية من حيث مباشرتها في تطبيق القانون الضريبي من خلال مراحل العملية الضريبية المتمثلة في الربط و التحصيل."
- يمكن كذلك تعريف النظام الضريبي بأنه: "مجموعة من الضرائب و الفرائض التي يلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية."²

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق ذكره، ص311.

² يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق ذكره ص18

• وبشكل عام يمكن تعريف النظام الضريبي على أنه: "مجموعة محددة و مختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع ظروف و خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها و مع الواقع الإقتصادي، الإجتماعي و السياسي للمجتمع، و تمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة و بالتالي هيكلًا ضريبيا متكاملًا، يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات و القوانين الضريبية المصدرة و ما يصادفها من لوائح تنفيذية و مذكرات تفسيرية، تسعى لتحقيق أهداف النظام الضريبي و السياسة الضريبية المتمثلة في توفير حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل نفقاتها العمومية المتزايدة، و استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة أكثر ما أمكن من أجل دفع عجلة التنمية الاقتصادية، و تحقيق الإستقرار الإقتصادي و العدالة الإجتماعية."¹

من خلال التعريفات السابقة، نستنتج أن للنظام الضريبي ثلاثة مكونات رئيسية و هي كالتالي:

- أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة الخاصة بالمجتمع و التي تختلف من مجتمع لآخر وفقا للتطور الاقتصادي و النظام السياسي،

- مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة و التي تتلاءم مع ظروف و خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها،

- مجموعة من التشريعات و القوانين الضريبية و اللوائح التنفيذية التي تمثل الطريقة التي يعمل من خلالها النظام الضريبي و مختلف أجهزته.

و التشريع المؤسس لقواعد الضريبة مستمد من مصادر عدة على وجه الخصوص: الإتفاقيات الدولية الموقعة مع الدول الأجنبية لتقادي الإزدواج الضريبي و تسهيل المساعدة الجبائية المتبادلة (لها سلطة أعلى من القانون الداخلي)، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المذهب الإداري (مجموع القرارات و اللوائح الإدارية) و مجموع الأحكام القضائية الإدارية الصادرة و التي لها علاقة بالضرائب و تطبيقاتها.²

و من خلال تحليل مكونات النظام الضريبي تتضح لنا عدة ملاحظات أهمها:

• ضرورة اختيار الصور الفنية للضريبة بما يتلاءم مع ظروف و خصائص المجتمع التي تعمل في نطاقه، إضافة إلى تحديد الوزن النسبي لكل ضريبة وفقا لمقدرتها على تحقيق الأهداف،

• ضرورة التنسيق بين الصور الفنية التي يتم اختيارها و هو ما يعني إمكانية اختلاف النظام الضريبي باختلاف الظروف الاقتصادية، الإجتماعية و السياسية التي يمر بها المجتمع.

¹ عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية و بنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011.

² محمد عباس محرز، إقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق ذكره، ص180

ثانيا: خصائص النظام الضريبي¹

يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي، و هذا الأخير جزءاً من النظام الإقتصادي مما يجعله يتميز بالخصائص التالية:

- من خصائص النظام الضريبي أنه يتمتع بالسلطة العامة و تخضع قضاياه للقضاء الإداري، و يتأثر النظام الضريبي بعلاقات الملكية، أشكال الإستثمار، مستوى تطور القوى المنتجة و بحجم العلاقات الإقتصادية الخارجية لكل دولة،

- يعتبر الدستور من أهم مصادر قانون النظام الضريبي، والمشرع هو الذي يضع الضرائب و يسمى بالتشريع الضريبي. فالقانون مفروض من شخص عام معنوي، و أساس القانون هو السلطة المطلقة للدولة، و أن حصيلة الضرائب تستخدم لتحقيق المنفعة العامة.

يتميز النظام الضريبي الجزائري بمجموعة من الخصائص في جانبه التقني، تتمثل في الآتي:

1. التحوار بين المكلف و الإدارة الجبائية:

هناك اتصال دائم بين المكلف و الإدارة يتم من خلاله حساب مبلغ الضريبة التي يستوجب دفعها، عن طريق التصريحات التي يقوم بها المكلف و الإقتراحات التي تفرضها الإدارة الجبائية، إضافة إلى تصحيح وضعية غير قانونية و يحق للمكلف الرد و التعبير عن أي إشكال، بالإضافة إلى تقديم الطعون.

2. تصريح المكلف برقم أعماله:

أعطى المشرع الجزائري للمكلف حق التصريح برقم أعماله بنفسه من خلال ملأ نماذج التصاريح المقدمة من طرف الإدارة و إعادتها إليها، غير أن حرية التصريح مقيدة بتبريرات من أجل أن تحمل التصريحات مصداقية و واقعية.

3. حق الإدارة الجبائية في الرقابة:

تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة و متابعة جميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين من أجل تجنب كل أنواع الغش و التهرب، حيث أن هذه التصريحات و التقارير تكون في أغلب الأحيان غير واقعية مما يؤدي بالإدارة الضريبية إلى فحصها و مراقبتها.

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق ذكره ص 338

ثالثاً: قواعد و مبادئ النظام الضريبي¹

هناك مجموعة من المبادئ و القواعد التي تحكم النظام الضريبي، و المتمثلة في:

1. **قاعدة المرونة:** يقصد بها أن يساعد النظام الضريبي على زيادة حصيلة الضريبة كلما زاد الدخل الوطني و بالعكس، بمعنى أن يكون هناك علاقة طردية بين الدخل الوطني و حصيلة الضرائب، أي أن يتكيف النظام الضريبي مع تغير الظروف الاقتصادية.
2. **قاعدة الاستقرار:** و يقصد بها أن تتسم أحكام النظام الضريبي بنوع من الثبات، بحيث لا تتغير أحكامه بصورة متكررة تجعل من الصعب على المكلف ملاحقة تعديلاته و هذا ما يضعف من قاعدة اليقين، أي أن تتوافر في أحكام الضريبة نوع من الاستقرار بحيث لا تتغير من فترة إلى أخرى إلا في حدود ما هو ضروري و حتمي.
3. **قاعدة الإقليمية:** بمعنى أن يطبق قانون الضرائب داخل الإقليم و ألاّ يتعداه إلى إقليم الدول الأخرى فيخضع للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي داخل الدولة باعتبارها صاحبة السيادة على أراضيها.
4. **قاعدة السنوية:** أن يحاسب الممول عما حصل عليه من دخل و خلال فترة زمنية مدتها سنة، و يستند ذلك إلى ميزانية الدولة التي يتم إعدادها على أساس سنوي و التي تعتبر الضرائب جزء من بنودها.
5. **قاعدة التنسيق بين الأهداف:** يقصد بها أن لا تتعارض أهداف الضرائب مع بعضها البعض.
6. **قاعدة إمكانية التطبيق:** يقصد بها أن تكون الضريبة ممكن تطبيقها على المكلفين من الناحية العملية حيث لا يبالغ بها.

رابعاً: أهداف النظام الضريبي²

يرمي أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف الدولة التي تحددها فلسفتها السياسية باعتبارها إحدى ضوابط المالية التي تؤثر على التوازنات العامة، و يعكس ما قد يطرأ على هذه الأهداف من تغيرات، حيث أصبح للضريبة مفهوما معاصرا يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل و وسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية و الإجتماعية و توجيه النشاط الإقتصادي على نحو معين.

يمكن أن نوجز أهم أهداف النظام الضريبي فيما يلي :

¹ عبد الحليم كراجه، هيثم العيادي، المحاسبة الضريبية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000.

² يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق ذكره، ص18.

- ✓ تنمية إمكانيات الإدخار و الإستثمار بفرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الإستهلاكي الزائد، و تهيئة الظروف المواتية للتنمية الإقتصادية، بقصد زيادة معدل النمو الإقتصادي،
- ✓ إضافة إلى تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الإقتصادية الذي يمكن من تنفيذ المشروعات التي تتضمنها برامج التنمية، من خلال تعبئة الموارد الإقتصادية،
- ✓ قد يعتبر النظام الضريبي أداة مرنة من أدوات التوجيه الإقتصادي من ناحية، و أداة من أدوات الرقابة على الإنتاج و مقياس كفايته من ناحية أخرى،
- ✓ حصول الدولة على الإيرادات نتيجة لفرض الضرائب ليعاد إنفاقها على المشاريع و الخدمات العامة، كإقامة المصانع و تقديم الرعاية الصحية و الإنفاق على مشاريع التنمية،
- ✓ تنظيم الإنتاج الوطني و حمايته من المنافسة الأجنبية و ذلك بفرض ضرائب بنسب عالية على السلع المستوردة من أجل حماية المنتجات المحلية و زيادة الطلب عليها،
- ✓ إعادة توزيع الثروة و ذلك برفع نسب الضريبة كلما زاد الدخل عن حد معين مما يؤدي بأصحاب الدخل المرتفعة إلى رفع معدلات أكبر و تقليص الضريبة أو إلغائها عن أصحاب الدخل الصغيرة،
- ✓ تستخدم الدولة الضرائب كأداة لتقليل الآثار التضخمية عن طريق زيادة العبء الإجمالي للضرائب لكي يقطع بها جزءا من دخول الأفراد، فينخفض دخلهم و يؤثر في استهلاكهم و بالتالي ينقص من الطلب الكلي و يقلل من ظهور التضخم،
- ✓ توجيه عناصر الإنتاج نحو العناصر الإنتاجية التي ترغب الدولة في تطويرها، و يكون ذلك بإعفاء هذه الفروع من الضرائب أو بفرض ضريبة أقل في الفروع الأخرى،
- ✓ حماية الصناعة الوطنية و معالجة العجز في ميزان المدفوعات و يتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الإستيراد من الخارج بإعفاء الصادرات من الضرائب كليا،
- ✓ الضريبة موجودة ليس فقط لتمويل الإنفاق العام و لكن أيضا للمساهمة في تنظيم الإقتصاد، و المضني قدما لإعادة التوزيع الاجتماعي و خلق فرص العمل، و بالتالي، إظهار الغرض الإجتماعي للضرائب.

خامسا: تصنيف الهياكل الضريبية¹

يعرف الهيكل الضريبي على أنه مجموعة الضرائب التي تشكل نظاما ضريبيا معيناً؛ و عليه يبين الهيكل الضريبي حصة كل ضريبة في العبء الضريبي الكلي.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق ص70.

يركز الهيكل الضريبي لبلد ما على الدور الذي تؤديه المالية العامة في سيرورة التنمية، و يعكس الخصائص و المؤسسات السياسية و الهياكل الإقتصادية و تطورها التاريخي، فهو يعبر عن مجموع الضرائب المختلفة المفروضة في مجتمع معين في فترة معينة.

يمكن تصنيف الهياكل الضريبية حسب عدة معايير منها:

1. معيار المستوى الإقتصادي للدولة المطبق فيها: و عليه يمكن التمييز بين:

- الهياكل الضريبية للدول الصناعية (المتقدمة إقتصاديا)،
- الهياكل الضريبية للدول الناشئة (الصاعدة)،
- الهياكل الضريبية للدول النامية.

2. معيار درجة استقرار الهيكل الضريبي: حيث يتم التمييز بين:

- الهياكل الضريبية المستقرة،
- الهياكل الضريبية غير المستقرة.

3. معيار البساطة: و يتم وفقه تحديد:

- الهياكل الضريبية عالية التعقيد،
- الهياكل الضريبية المعقدة،
- الهياكل الضريبية البسيطة.

4. درجة توازن الهيكل الضريبي: و تبعا لذلك يمكن تحديد:

- ✓ الهياكل الضريبية المتوازنة،
- ✓ الهياكل الضريبية المختلة.

المطلب الثاني: مكونات النظام الضريبي

من خلال التعريفات المختلفة للنظام الضريبي، يتضح لنا أنه يتمثل في مجموعة من التشريعات و القوانين الضريبية، إضافة إلى اللوائح التنفيذية التي تمثل القانون الجبائي، و مجموعة الصور الفنية المتكاملة ممثلة في الإدارة الجبائية و يسعى إلى ترجمة و تحقيق أهداف السياسة الضريبية في المجتمع.

أولاً: السياسة الجبائية:

اختلفت الكتابات حول مفهوم السياسة الجبائية في العصر القديم عنه في العصر الحديث، و قد اتفق معظم الإقتصاديين على تعريفها بأنها: "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها

و تنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية و المحتملة لإحداث آثار اقتصادية، اجتماعية و سياسية مرغوبة، و تجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع. " كما يمكن تعريفها على أنها: "مجموعة المبادئ التي تنظم الإقتطاع الضريبي، و تكمل الخصائص الأساسية للضريبة بهدف تحقيق الأهداف الاقتصادية و الإجتماعية".¹

و من خلال هذين التعريفين يتضح لنا ما يلي:

• السياسة الضريبية عبارة عن مجموعة متكاملة من البرامج و ليست مجموعة متناثرة من الإجراءات؛ هذه البرامج تسمح بوضع و تصميم انسجام بين مكوناتها للمساهمة في مواجهة التناقضات بين الأهداف المراد تحقيقها،

• يمتد نطاق السياسة الضريبية ليشمل الإيرادات الضريبية الفعلية و المحتملة و البرامج المتكاملة المرتبطة بها، حيث تشمل الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة ترغب في تشجيعها، باعتبارها إيرادات ضريبية محتملة مضى بها في الفترة القصيرة محتمل تعويضها في الفترة الطويلة،

• إن السياسة الضريبية ما هي إلا أداة من أدوات السياسة الإقتصادية التي تساهم في تحقيق أهداف المجتمع،

• تلعب السياسة الجبائية دورا هاما في تحقيق الأهداف السياسية المالية، باعتبارها إحدى أدواتها و مع اتساع دور الدولة في توجيه النشاط الإقتصادي فإن تحديد دور السياسة الضريبية يعتبر من أهم أدوات السياسة المالية، و ذلك بمساهمتها في دفع عجلة التنمية الإقتصادية، كما أن للسياسة الضريبية عدة مقومات أهمها:²

1. قدرة الأداء الجبائي: تعبر عن مردودية الضرائب في مجتمع معين حيث تقوم الدولة بتحمل تكاليف تمويل الخزينة بالموارد الضريبية و تلبية حاجات المجتمع من خلال إعادة توزيعها بين أفراد المجتمع في شكل خدمات.

2. المحيط الجبائي: و هو البيئة التي تدرج فيها السياسة الجبائية، و تختلف من بلد لآخر باختلاف درجة النمو الإقتصادي و طبيعة النظام السائد.

3. الهيكل الجبائي: تعكس الهياكل الضريبية في بعض الدول صورة صادقة لهيكلها الإقتصادي و تستخدم لتطبيق السياسة الضريبية المدرجة في القوانين الجبائية.

¹ عبد الغني بوشري ، مرجع سابق.

² رضا خلاصي، مرجع سابق، ص338

ترتبط السياسة الضريبية بالنظام الضريبي باعتباره الوسيلة التي من خلالها تقنن و تنفذو تراقب هذه السياسة، و هو بذلك الإطار و المرتكز الأساسي الذي تحقق من خلاله مختلف أهدافها التي ترسم في إطار السياسة الإقتصادية العامة، و خاصة في مجال تشجيع الإستثمارات.

ثانيا: التشريع الضريبي - القانون الجبائي:

يعتبر القانون الضريبي الركيزة الأساسية التي يبنى عليها النظام الجبائي، و هو فرع من فروع القانون المالي الذي يتكفل بتنظيم الأسس و القواعد المتعلقة بتقدير الإيرادات العامة و جبايتها و العلاقات القانونية التي تنشأ عنها فيما بين السلطات الضريبية و المكلفين بالضريبة. التشريع الجبائي هو عبارة عن صياغة لمبادئ و قواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين، و هذا من أجل تحقيق أهدافها، و يجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف و الظروف الإقتصادية للدولة.

كما يعتبر التشريع المصدر الأساسي للقانون الضريبي كونه يتميز بالدقة و الوضوح و هو ما يتفق مع خطورة القانون الضريبي فيما يتعلق بتمتع الدولة بحق الجبر و الإكراه في جباية الضريبة و حماية حقوق الأفراد و حرياتهم، و يتناول التشريع الضريبي صياغة الأصول العلمية للضريبة، فهو يدرس القواعد و الإجراءات التي تحكم نظام الضرائب في فترة محددة و إقليم معين، و نظرا لأهمية الضرائب كمصدر للإيرادات فقد تطلب الأمر فرضها بنص التشريع، و يتجلى ذلك من خلال نص المادة (1/61) من الدستور الجزائري "كل المواطنين متساوون في الضريبة، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث ضريبة إلا بمقتضى القانون."¹

إضافة إلى كل ما سبق، فإن القانون الجبائي يصنف على أنه أحد فروع القانون العام، باعتبار الضريبة هي علاقة بين الممول و الدولة، إلا أنه اكتسب نوعا من الإستقلالية؛ نتيجة تفرده بمجموعة من القواعد، أبرزها:²

✓ الضريبة من اختصاص السلطة التشريعية في إحداثها، إلا أنها تتطلب الإذن المتكرر سنويا بتحصيلها، انسجاما مع مبدأ سنوية الميزانية العامة، فإذا لم يوافق البرلمان على الميزانية العامة، يمنع على الحكومة الإستمرار في التحصيل الضريبي،

¹ عيد الغني بوشري، مرجع سابق.

² عيد المجيد قدي، مرجع سابق ص 67.

✓ للقانون الضريبي قواعده الضريبية الخاصة متمثلة في:

✓ المساواة أمام الضريبة، انعدام الحصانة الضريبية، ضرورة تناسب الضريبة مع القدرة التكلفة للممولين،

✓ للقانون الضريبي مصادره الدولية المتمثلة في:

- الإتفاقيات و المعاهدات الدولية، مثل الإتفاقيات المتعددة و الثنائية لمنع الإزدواج الضريبي،
- التوجيهات الدولية بخصوص التعامل مع قضايا ضريبية معينة.

✓ يهتم القانون الضريبي في أي بلد بتحديد قواعد و أساليب تحقيق العدالة الضريبية، تحديد ملامح النظام الضريبي، تحديد الإجراءات الضريبية، معالجة المنازعات الضريبية.

ثالثا: الإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الجبائية، من أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الضريبي، كونها تمثل الجهاز الفني و الإداري الذي يناط به مسؤولية حساب الضريبة و تصفيتها و تحصيلها و مختلف الإجراءات الخاصة بها. و تختص الإدارة الجبائية بتنفيذ القوانين الضريبية و التحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة، و حقوق الممولين من جهة أخرى، كما تقوم باقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجة الرقي و الكمال و تساعد المجتمع في تحقيق أهدافه الإقتصادية، الإجتماعية و السياسية.

كما يمكن تعريفها، بأنها ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية و الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي و يعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة و النظام الضريبي، حيث تسعى الدول المتقدمة إلى وسائل أكثر تطورا و اقترابا من تطبيق العدالة الضريبية من خلال تحسين وظائف الإدارة الجبائية عن طريق تطبيق نظام الربط الذاتي الذي يعتمد بصفة أساسية على ما يقدمه المكلفون من تصريحات بمدخلهم من تلقاء أنفسهم في الوقت المحدد.

و نعني بها أيضا، مجموعة الأجهزة الإدارية التي تسهر على تنفيذ قواعد التشريع الضريبي عن طريق متابعة فرض الضريبة على المكلفين و كذا عملية تحصيل تلك الضرائب و عليه فإن إحدى العوامل التي تساهم في نجاح أي سياسة ضريبية تتمثل بلا شك في تواجد الإدارة الضريبية ذات كفاءة و الخبرة الميدانية و مرونة في العمل.¹

¹رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 338

المطلب الثالث: التعريف بالنظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات

يضم الهيكل الضريبي في أية دولة مجموعة متباينة من الضرائب المباشرة و غير المباشرة، النوعية منها و العامة؛ بحيث تغلب عليه عادة مجموعة معينة من الضرائب تصبغه بطابعها.

أولاً: الإصلاح الضريبي و اتجاهاته

من خلال ما يلي، سوف نحاول التعريف بالإصلاح الضريبي و الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها و بالتالي العناصر التي سوف يشملها.

1. تعريف الإصلاح الضريبي:

تعددت تعاريف الإصلاح الضريبي، فتحدد مفهومه حسب وجهات نظر مختلفة، بالتالي يمكن التعبير عن الإصلاح الضريبي على أنه "مجموع التغييرات المتعلقة بالضرائب الحكومية المحلية بهدف تحسينها".¹

يعرف أيضا على أنه "التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم، بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة و الإستجابة لقيود المحيط الجديدة، فالإصلاح الضريبي الحقيقي لا بد أن يأخذ بعين الإعتبار الخصوصيات الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية الخاصة بكل بلد".²

يمكن التعبير عن الإصلاح الضريبي بأنه "التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الإقتصادية و الإجتماعية، أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة من مراحل النمو، و يمكن أن يكون شاملا لكل الهيكل الضريبي للدولة أو أن يكون هذا الإصلاح جزئيا لنوع معين من الضرائب، أو بعض أحكام الضريبة بعينها".³

يمكن أيضا أن نضيف بعض المفاهيم الأخرى للإصلاح الضريبي، المتمثلة في:⁴

- تعني كلمة إصلاح التغيير؛ أي تغيير وضعية من شكل و مستوى معين إلى شكلو مستوى معين أحسن، سواء كان هذا التغيير كلي أو جزئي، أي أنه يمس كل أركان النظام القائم، أو بعض أركانه فقط، فالإصلاح الضريبي هو عملية تغيير تمس الإدارة و النظام الجبائي معا،

1 عبد المجيد قدي، مرجع سابق ص70.

2 بلقاسم يزير، أحمد رحمان، النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، تخصص إدارة و مالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016-2017.

3 عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد

دحلب، البليدة، 2003.

4 فائزة علي، فاطمة بوتيار، مرجع سابق ذكره.

- هو تلك الإجراءات التي تهدف إلى تغيير الوضع الحالي من أجل الوصول إلى وضع أحسن، كما يمكن تعريفه على أنه إصلاح الهيكل التنظيمي للجهاز الضريبي أو إبدال نظام ضريبي ذو نقائص بنظام ضريبي يتماشى مع الظروف الراهنة، و يعالج تلك النقائص.
- و لا يعني الإصلاح بأي حال من الأحوال مجرد إدخال تعديلات على النظام الضريبي؛ بل هو خلاصة مسار معقد من العمليات و الإجراءات يتم التخطيط لها و تنفيذها عبر فترة زمنية طويلة.

2. أهداف إصلاح النظام الضريبي الجزائري:

في إطار إعادة النظر للنظام الضريبي من أجل تشجيع الإستثمار و تحقيق نوع من العدالة الضريبية، و ذلك بإنشاء نظام ضريبي منظم و مبسط يخدم التنمية الإقتصادية و الحصيلة الضريبية على حد سواء مع مراعاة تقرب العلاقة بين المكلف و الإدارة، و عليه يسعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق عدة أهداف مرتبطة بالدوافع التي قادت إليه، و تندرج ضمن عصرنة النظام ليكن موضوعيا و متكيفا لمعطيات اقتصاد السوق، و نجد أبرزها:

أ- الأهداف الإقتصادية:¹

- الغرض منها توجيه النشاط الإقتصادي؛ حيث تعتبر هذه النقطة من أهم الأهداف التي يصبو إليها الإصلاح الجبائي لتحقيق الأغراض التالية:
- ✓ قيام نظام ملائم يسعى لجلب المستثمرين و يشجعهم لتوسع المشاريع و تعزيز التنمية الإقتصادية و إنعاش الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى زيادة قدرة الدولة على المساهمة في الإستثمارات العمومية،
- ✓ وجود المناخ الملائم للإستثمار و عدم عرقلة تحديث وسائل الإنتاج مع التحكم بعقلانية في الواردات، و منهالسعي إلى تقليص الدعم الخارجي بطريقة هيكلية،
- ✓ توفير حوافز للقطاع الخاص و خلق ساحة اقتصادية تسودها المنافسة التامة و الكاملة بين المتعاملين،
- ✓ تحسين نوعية الإنتاج المحلي مع ترقية و تنويع الصادرات في ظل تغيرات سوق النفط غير المستقرة، و بالتاليالسعي إلى زيادة الإيرادات بالقيمة المطلقة و بالنسبة للنتاج المحلي الخام،
- ✓ تحقيق نمو اقتصادي عن طريق تبني سياسة ادخارية موجهة للإستثمار لتخفيف الضغط الضريبي،

¹ لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010-2011.

- ✓ حماية الإنتاج الوطني من خلال زيادة الإستثمارات العمومية عن طريق إدراج حقوق جمركية إضافية مؤقتة،
 - ✓ محاولة جلب رأس المال للإستثمار في المناطق التي يراد ترقيتها عن طريق التشجيع و الإعفاء الضريبي المؤقت،
 - ✓ الدور التحفيزي للضريبة بفضل التسهيلات و التحريض الضريبي مما يزيد من مبادرة الإستثمار.
- ب- الأهداف المالية:**

تتمثل الأهداف المالية في السعي لتحقيق ما يلي:

- ✓ زيادة الحصيلة الضريبة لكونها مورد أساسي لخزينة الدولة من أجل تغطية النفقات العامة،
- ✓ إدخال الرسم على القيمة المضافة مدعما بقواعد تسمح بتنمية الإنتاج و الإستثمار، لما يتمتع به هذا الرسم من مزايا كاتساع الوعاء و وفرة و سهولة التحصيل لأن المكلف الحقيقي لا يشعر بتحملة،
- ✓ توسيع الوعاء الضريبي و تخفيض المعدلات لأنها سابقا كانت أوعيتها ضيقة و أسعارها مرتفعة،
- ✓ تنمية الجباية العادية لتغطية النفقات العامة تقاديا لصدّات الجباية البترولية غير المستقرة، و بالتالي إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

ج- الأهداف الإجتماعية:

- بغرض تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، و التي من خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه و مصداقيته، و ذلك من خلال الإجراءات التالية:
- ✓ التمييز بين المكلفين بالضريبة كأشخاص طبيعيين و معنويين لإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة به،
- ✓ التوسع في استخدام الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية، لأن الأولى أكثر عدالة،
- ✓ المساهمة في تحقيق التوازن الجهوي و هذا بخلق قوانين تحفيزية تشجع الإستثمار في المناطق النائية،
- ✓ إعادة توزيع الدخل القومي بين المواطنين لإنعاش الإقتصاد و العمل على حماية القدرة الشرائية،
- ✓ تشجيع المستثمرين بتوسيع نشاطاتهم نحو ترقية الشغل و امتصاص البطالة لتجنب الآفات الإجتماعية،
- ✓ تنمية الثقافة الإقتصادية و الضريبية لدى المجتمع المدني، بالتالي زيادة مساهمة المجتمع المدني في النقاش حول المالية العمومية.

✓ توسيع نطاق تطبيق مختلف الإقطاعات من جهة، و من جهة أخرى مراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين، و ذلك بتقدير الإعفاءات اللازمة لذلك.

د- الأهداف التقنية:¹

من أجل إيجاد نظام جبائي فعال و مرن يتماشى مع المستجدات الإقتصادية الجديدة، و يتقضى نقائص النظام القديم، كان لا بد للإصلاح الجبائي أن يشمل الجانب التقني منه و المتمثل في الأهداف التالية:

✓ إرساء نظام ضريبي مبسط و مستقر في تشريعاته لجعله نظام عصري قادر على تحقيق أهدافه، و نزع التعقد و الغموض في القانون الجبائي،

✓ تحديث الوسائل البشرية و المادية كتأهيل الموظفين، تجهيز وسائل حديثة لشبكة معلوماتية واسعة، و منه زيادة كفاءة و شفافية الإدارة العمومية، خاصة الإدارة الضريبية،

✓ تحسين شفافية النظام الضريبي بغية الإطلاع الدقيق و الشامل لمجمل المداخل و الأنشطة الممارسة.

✓ تبسيط النظام الضريبي؛ و ذلك باستبدال عدة ضرائب معقدة في مجال رقم الأعمال بضريبة بسيطة و عصرية، تجميع الضرائب المباشرة الفرعية و على الدخول المختلفة بضريبة وحيدة على الدخل الإجمالي بالإضافة إلى تخفيض أسعار المعدلات و التقليل منها، إضافة إلى تجميع مختلف الأنواع التي لها نفس الأهداف و نفس الأوعية في ضريبة واحدة كإدخال الضريبة على أرباح الشركات فيما يخص الأشخاص المعنوية، بحيث أصبحت القوانين الضريبية واضحة و أكثر شفافية،

✓ مرونة النظام الجبائي و عدالة تشريعاته؛ محاولة الوصول إلى علاقة واضحة يتم من خلالها إحداث تقارب بين الظروف الإقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة،

✓ تخفيض العبء الضريبي عن طريق تخفيض المعدلات كما هو الحال في الضريبة على أرباح الشركات الذي أصبح حاليا بمعدل 26% بعدما كان 60% قبل الإصلاح،

✓ توسيع تقنية الإقطاع من المصدر للحد من الغش و التهرب الضريبي،

✓ وضع أسس إدارة ضريبية فعالة، وإعادة هيكلتها و تنظيمها؛ لكونها تعتبر همزة وصل بين المكلفين بالضريبة و النظام الضريبي، و تساهم أساسا في إنجاح النظام الضريبي و ذلك من

خلال:

¹ بلقاسم يزير، أحمد رحمانى، مرجع سابق ذكره.

- رفع عدد و كفاءة الموظفين و خاصة منهم الإطارات الجامعية المؤهلة، و تطوير أساليب عملها باتجاه التحديث و العصرية،
- إنشاء معاهد و مدارس مختصة في ميدان الجباية،
- إزالة العراقيل الموجودة داخل الإدارة الضريبية مما يقوي الثقة بين الموظفين و المكلفين بالضريبة،
- وحدة التوجيه و الإدارة؛ سواء على المستوى المركزي أو على مستوى المصالح الخارجية لإدارة الضرائب،
- إستقلالية التسيير سواء تعلق الأمر بالنسبة للموارد البشرية أو الموارد المالية و المادية،
- ✓ محاربة الغش الضريبي؛ و في هذا الإطار قام المشرع بعدة إجراءات تنظيمية و جزائية من شأنها التخفيف من مظاهر الغش الضريبي تتمثل فيما يلي:
- إنشاء ضرائب بسيطة واضحة يسهل متابعتها،
- إجبار المكلفين بمسك دفاتر محاسبية قانونية منتظمة تمكن إدارة الضرائب من مراقبة حقيقية لأوعية الضريبة مما يزيد من إمكانية التمويل و فعالية النظام،
- ربط البنوك و بعض الإدارات الأخرى بإدارة الضرائب من أجل التنسيق و تبادل المعلومات.

ثانيا: النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات

هناك سياق محدد يتحكم في الإصلاح الضريبي نستعرضه من خلال ما يلي:

1. السياق الوطني للإصلاح الضريبي:

إن الإختلالات التي ميزت الإقتصاد الوطني، خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 و تراجع معدلات النمو، و تزايد في حجم المديونية الخارجية، دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاحات عميقة على الإقتصاد الوطني لإنعاشه من خلال معالجة مشكلة الفعالية في المؤسسة العمومية عن طريق جعلها مركزا لاتخاذ القرار و مراجعة علاقة الدولة بالإقتصاد، و في هذا السياق كرس دستور 1989 التوجه نحو إقتصاد السوق، و هذه الإصلاحات مست العديد من الجوانب. و كان هذا التوجه إستجابة لضغط الهيئات المالية، و نشير أن الإصلاحات المقترحة من طرف الهيئات المالية الدولية، تهدف أساسا إلى وضع الميكانيزمات التي تمكنها من استرجاع أموالها، أما كيفية حل مشكلة الفعالية في المؤسسة الإقتصادية فيأتي في المرتبة الثانية.

ففي سنة 1992، أدرج النظام الضريبي الجزائري في منطلق الإصلاحات، و ذلك لمواكبة الإصلاحات الإقتصادية و التحولات التي يشهدها الإقتصاد الدولي. حيث يندرج الإصلاح الذي انتهجته الجزائر، و الذي بدأ العمل به في أفريل 1992، في سياق مختلف التحولات التي عرفتھا الساحة الدولية و الوطنية، و تلتھا عدة تعديلات من خلال قوانين المالية السنوية و التكميلية، سعت هذه التعديلات في مجملھا إلى تبسيط هذا النظام برفع فعاليته، و كذا التكيف مع الأوضاع الإقتصادية و الإجتماعية.

1. دواعي و أسباب الإصلاح الضريبي الجزائري:¹

إن النظام الضريبي الذي كان سائداً قبل الإصلاح، أصبح لا يتلاءم مع توجه الإقتصاد الوطني إلى اقتصاد السوق، لذلك اهتمت الجزائر بإصلاح نظامها الضريبي للنهوض بالإقتصاد الوطني و تحقيق التنمية. حيثهدف إلى تجاوز بعض جوانب القصور في النظام الضريبي، هناك عدة دوافع و أسباب دفعت الجزائر لإصلاح نظامها الضريبي، من بينها نجد:

- ✓ ضعف الجهد الضريبي، بحيث تكون الضرائب المحققة فعلا بعيدة عن الضرائب الممكنة،
- ✓ اختلال الهيكل الضريبي بهيمنة بعض الضرائب، مما يؤدي إلى أن أي خلل يتعلق بهذه الضرائب يمكن أن ينعكس سلبيا على الحصيلة الإجمالية للضرائب،
- ✓ عدم تكيف التشريع الضريبي مع الوضعية الإقتصادية و الإجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر، و التحولات التي كان يعيشها الإقتصاد الوطني و الإنتقال إلى اقتصاد السوق، و عقد الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، والسعي إلى الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، جعلت النظام القديم لا يواكب و لا يتماشى مع هذه المستجدات،
- ✓ ثقل العبء الضريبي على المؤسسات الإقتصادية خاصة منها الإنتاجية التي أصبحت غير قادرة على التنمية بسبب التعقيدات الضريبية، و يعتبر العبء الضريبي جد ثقيل بسبب تعدد الضرائب و ارتفاع معدلاتها، حيث وصلت معدلات الضرائب على أرباح الشركات في الجزائر إلى 55% سنة 1989، وهذا ما شكل عبئا ثقيلا عليها،
- ✓ عدم فعالية الحوافز في توجيه الإستثمار؛ إن الحوافز الموجودة في النظام السابق لم تؤدي الدور اللازم في توجيه الإستثمار نحو الأنشطة المنتجة و تشكيل هيكل صناعي متوازن نحو المناطق الأقل تطورا من خلال تحقيق التوازن الجهوي في الميدان الاقتصادي، و تشجيع المستثمر على

¹ ربيع ناقة، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة أم البواقي، 2013-2014.

الجدية بل كانت العائق في جلب المستثمرين، فهذه الحوافز تعتبر تقنية يستعملها المشرع للتأثير على سلوك المكلفين، بما فيهم المؤسسات فهي تعرف بالتضحية الضريبية، بحيث تضحى خزينة الدولة بقدر معين من الإقتطاع الضريبي من أجل حث المؤسسة على الإستثمار و توجيهها نحو الإستثمار المنتج ذلك لتحقيق الأهداف العامة،

✓ ضعف العدالة الضريبية و يتمثل ذلك من خلال:

- إن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي و ليس التصاعدي مما يترتب على ذلك إجحافا في حق الدخول الضعيفة،
- اختلال و ازدواجية المعاملة الضريبية؛ بحيث نجد أن المؤسسات العمومية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة، بحيث أن مؤسسات القطاع العام كانت تمنح لها إمتيازات قانونية بالرغم من أنها لم تكن تفي بالتزاماتها الضريبية في أغلب الأحيان،
- اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين يشكل إجحافا في حق بعضهم،
- ✓ ضعف أداة الإدارة الضريبية؛ مما يؤدي إلى ضعف التحصيل الضريبي و زيادة الميل نحو التهرب الضريبي، يرجع الضعف الذي تعاني منه الإدارة الضريبية السابقة:
- وجود فراغ في الإدارة الضريبية بعد رحيل السلطات الإستعمارية الذي أدى إلى صعوبة التحكم في سيرورة تلك الإدارة،
- نقص المستوى التعليمي و التأهيلي لموظفي إدارة الضرائب مما جعلهم لا يؤدون مهامهم على الوجه الكامل، إضافة إلى افتقارها للتقنيات المتطورة مثل نظام الإعلام الآلي،
- تعقد النظام الضريبي السابق من خلال تعدد الضرائب و الأوعية الضريبية و كذا غموض النصوص التشريعية الضريبية مما صعب من مهمة الإدارة الضريبية،

2. محاور الإصلاح الضريبي في الجزائر:¹

✓ توسيع الوعاء الضريبي، و هذا إما بإيجاد ضرائب جديدة أو تصحيح إجراءات حسابية قصد التوسع، بهدف تخفيف المعدلات المرتفعة لتقليل دوافع التهرب الضريبي و زيادة وتيرة الحصيلة الضريبية،

✓ ترشيد معدلات الضرائب، و يأتي ذلك بعد توسيع الوعاء، عن طريق عدم المبالغة في المعدلات و محاولة إيجاد ضرائب بسيطة و عادلة لتقوية العلاقة و زرع الثقة المتبادلة بين المكلفين و الإدارة،

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق ذكره.

✓ تحرير التجارة الخارجية، في ظل التوجهات الحديثة للتطلع على العالم الخارجي و القيام بشراكة إقتصادية دولية يفضل الإعتماد على ضريبة الإنفاق لخلق تناسق بين الأسواق المحلية و الدولية،

✓ تحسين كفاءة الجهاز الإداري، و قدرته على التكيف مع الإصلاحات لتكن عنصراً مهم في نجاح أو فشل عملية الإصلاح الضريبي، و هذا بتوفير الوسائل و تحسين كفاءة الموارد البشرية و التنظيمية.

ثالثاً: النظام الضريبي و جوانب الإصلاحات

إن النظام الجبائي الجزائري الذي طبق في الجزائر منذ الإستقلال إلى غاية أواسط السبعينات هو نظام موروث عن الإستعمار، و لو أنه قد حدثت بعض التغيرات الطفيفة، و يبرر المشرع تطبيقه لهذا النظام أنه لم يكن هناك خيار آخر بسبب الفراغ القانوني و تطبيق سياسة ملاءم الفراغ آنذاك، و مع كل هذا لجأت الدولة إلى تسوية بعض العراقيل الجبائية و هذا نتيجة لذهاب الإطارات الجبائية الفرنسية.

1. خصائص النظام الضريبي قبل الإصلاح

للنظام الضريبي عدة خصائص ناجمة عن الوضعية الإقتصادية للدولة و هذا راجع لعدة ظروف قد تتحكم في حصيلة النظام الضريبي، لذا وجب على الإدارة الضريبية تسطير خطط و إستراتيجيات للتغلب على هذه الظروف و تحقيق أهدافها المرجوة.

حيث أن النظام الضريبي السابق لا يتلاءم مع المتطلبات الإقتصادية و الإجتماعية، لكونه يتضمن العديد من الضرائب و المعدلات الضريبية التي ساهمت في إعاقة التنمية الإقتصادية، ناهيك عن عدم تحقيق العدالة التي تعتبر من قواعد الضريبة، و نظراً للتغيرات التي طرأت على الإقتصاد الوطني في مطلع التسعينات أصبح النظام الضريبي السابق لا يتلاءم مع تلك المستجدات بحيث لم يكن هناك تجانس ضريبي عقلاني، الشيء الذي لم يعط صورة واضحة للإستراتيجية الجبائية المتبعة من طرف الدولة.

فقد تميز النظام الضريبي السابق بعدة نقائص نذكر أهمها:

✓ عدم فعالية و ملائمة النظام الضريبي لكونه معقداً باعتماده على ضرائب متعددة من حقول مختلفة،

- ✓ الضغط الجبائي المرتفع في السابق تزامنا مع أزمة النفط العالمية لسنة 1986 ألحقت أضرار كبيرة في خزينة الدولة،
- ✓ تذبذب النصوص التشريعية و عدم استقرارها كنتيجة للتغيرات المستمرة في مختلف القوانين مما جعل التحكم فيها صعب سواء من طرف الموظفين أو من طرف المكلفين، مع نقص الكفاءة المهنية للموارد البشرية،
- ✓ التهرب و الغش الضريبي كان ملفت للإنتباه في السابق مع عدم وجود أجهزة رقابية مختصة لمكافحته، حيث أن هناك عدة عوامل أدت إلى توشي هذه الظواهر،
- ✓ محدودية القطاعات الصناعية، و إن وجدت تخضع لسيطرة بعض الشركات الوطنية و الأجنبية التي تنعم في العديد من الدول بإعفاءات خاصة في الجزائر .
- ✓ نظام ضريبي محدود و غير مستقر؛ و ذلك نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف القوانين المالية، وصعوبة تحديد الوعاء الضريبي نتيجة تنوع الضرائب و تعدد معدلاتها و اختلاف مواعيد تحصيلها، فقد كان نظام معقد و يرجع هذا إلى سوء فهم النصوص القانونية و عدم دقتها،
- ✓ يعتبر نظام متعدد الحالات لنوع واحد من الضرائب حسب طبيعة النشاط، نظام متعدد الأشكال من حيث استعمال عدة تقنيات لحساب الضريبة، نظام متعدد النسب و المعدلات.

2. جوانب الإصلاح الضريبي:¹

تمثلت جوانب الإصلاح الضريبي الجزائري، في مجالين أساسيين و هما التشريع الضريبي حيث فرضت ضرائب جديدة، و عدلت ضرائب أخرى، و أيضا جانب الإدارة الضريبية التي تعتبر وسيط بين المكلف بالضريبة و النظام الضريبي، ولها دور هام في إنجاح هذا الإصلاح.

أ- على مستوى النظام الضريبي:

لقد كان للنظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات دورا تقليديا هو التمويل بالإيرادات الضريبية دون أن يلعب دورا تحفيزيا، و مع تحول الإقتصاد الجزائري إلى إقتصاد السوق كان لزاما على المشرع تصميم هيكل ضريبي متوازن يؤدي إلى تحصيل ضرائب كافية مع التقليل من الإختلالات إلى أدنى حد ممكن.

عدم الفعالية هي الصفة التي اتسم بها النظام الضريبي قبل الإصلاحات، حيث يقوم التشريع الضريبي على مجموعة من القوانين التي كتبت بصياغات ضعيفة و مفككة تفسح المجال لتفسيرات

¹ فائزة علي، فاطمة بوتيار، مرجع سابق ذكره.

و تأويلات متباينة تساعد على التهرب الضريبي، مما جعلها تفقد فعاليتها واستجابتها للحاجات و الأغراض المالية الحديثة.

إن الإصلاحات التشريعية التي مست التشريع الجبائي الجزائري تعرضت إلى هيكل النظام الجبائي، قصد عصرنته و جعله أكثر تكيفا مع الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر سنة 1988، و قد إرتكزت الإصلاحات على استبدال بعض الضرائب سواء المباشرة أو غير المباشرة، التي لم تعد تصلح للتوجه الإقتصادي الحر، بدءًا بالقطيعة مع نظام الضرائب النوعية المفروضة على المداخل و الأرباح، وتجسيد لمبدأ الفصل و التمييز بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، بالنسبة للضرائب لكل صنف و هذا بتأسيس ضريبتين جديدتين؛

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي: و تفرض على الأشخاص الطبيعيين،

✓ الضريبة على أرباح الشركات: و تفرض على الأشخاص المعنويين.

كما تم تأسيس ضريبة جديدة على الإنفاق، و هي الرسم على القيمة المضافة، تم استبدال الرسوم على رقم الأعمال السابقة بمعدلاتها الكثيرة برسم وحيد له فعالية في اقتصاديات معظم دول العالم نظرًا لوفرة الحصيلة الضريبية.

إن تأسيس الضرائب الثلاثة السابقة (IRG ,IBS,TVA) يمثل صلب الإصلاح الضريبي لسنة 1992، كما أن ذلك الإصلاح لم يتوقف بحيث شهد النظام الجبائي بعض التعديلات سنويا و التي ظهرت في قوانين المالية المختلفة.

1) الضريبة على الدخل الإجمالي: Impôt sur le Revenu Global (IRG)

جاءت هذه الضريبة لتحل محل مختلف أنواع الضرائب التي كانت مفروضة سابقا على المداخل و المسماة بالضريبة النوعية، و تشمل الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية و الضريبة على الأرباح غير التجارية و الضريبة على مداخل الديون و الودائع و الكفالات و الضريبة على الأجور و الضريبة التكميلية على الدخل¹

• مفهوم و خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي: أسست هذه الضريبة بموجب القانون رقم 90-30 المؤرخ في 1990/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، و تنص المادة الأولى (01) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، و تفرض

¹ نبيل قطاف، دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود و تمويل، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2007-2008.

- هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة.¹ تتسم هذه الضريبة من خلال التعريف بمجموعة من الخصائص أهمها:
- ✓ تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط،
 - ✓ ضريبة سنوية على المداخيل المحققة خلال سنة مدنية، باستثناء بعض المداخيل كالأجور و مداخيل رؤوس الأموال المنقولة التي تعامل معاملة خاصة،
 - ✓ ضريبة تصاعدية حيث تحسب انطلاقا من سلم تصاعدي بشرائح الدخل، حيث كلما ارتفعت الشرائح ارتفع المعدل، تفرض على الدخل الصافي و الذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانونا من الدخل الإجمالي،
 - ✓ هي ضريبة تصريحية حيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع مداخيله نموذج (Gn°01) لدى المصلحة المختصة إقليميا بمكان اقامته قبل ثلاثين (30) أفريل كآخر أجل للسنة التي تلي سنة الإستغلال،
 - ✓ هي ضريبة وحيدة تمس مجموع الدخل مهما كانت مكوناته،
 - ✓ هي ضريبة شخصية لأنها تراعي الوضعية الشخصية لدافع الضريبة.
- **الأشخاص الخاضعين للضريبة:** حسب المادة الثالثة (03) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإنه يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، و يخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.²
 - **المداخيل الخاضعة للضريبة:** الأرباح الصناعية و التجارية- الأرباح غير التجارية- المداخيل الفلاحية- المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات- ريع رؤوس الأموال المنقولة- الرواتب و الأجور.
 - **معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي:** تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:

¹ المادة 01، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018.

² المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة.

جدول رقم (1.1): الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة(دج)
0%	لا يتجاوز 120 000
20%	من 120 001 إلى 360 000
30%	من 360 001 إلى 1 440 000
35%	أكثر من 1 440 000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

2) الضريبة على أرباح الشركات: (IBS) Impôts sur les Bénéfices des Sociétés

من بين الأهداف التي يسعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1988 هو وضع المؤسسة العمومية في نفس موقع المؤسسات الخاصة و اخضاعها لمنطق شروط و قواعد السوق، و لتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات، حيث جاءت هذه الضريبة لتعويض نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية و أيضا من خلال المزج في مجال تطبيقها الشركات الأجنبية مع الشركات المحلية.

• مفهوم الضريبة على أرباح الشركات: تأسست هذه الضريبة بموجب أحكام المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، كما تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، و تسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات."

من خلال هذا التعريف يتضح لنا أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي حققها الأشخاص المعنويين، و تخضع اجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الإعتبار حجم رقم الأعمال المحقق. و تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص نجملها فيما يلي:

- ✓ ضريبة وحيدة؛ حيث تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين،
- ✓ ضريبة عامة؛ كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها،
- ✓ ضريبة نسبية؛ حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت و ليس لجدول تصاعدي كما في الضريبة على الدخل الإجمالي،
- ✓ ضريبة تصريحية؛ بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى المصلحة المختصة التابع لها المقر الإجتماعي للمؤسسة الرئيسية.

- **مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:** حسب مبدأ إقليمية الضريبة، تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة بالجزائر، سواء كانت تلك الأرباح الخاصة بالشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية المتواجدة بالجزائر، و يترتب على ذلك إلغاء التمييز السابق الذي كان بينهما و كذلك بين الشركات العمومية و الشركات الخاصة. و تخضع للضريبة كل من:
 - ✓ شركات رؤوس الأموال (شركات الأسهم - شركات ذات المسؤولية المحدودة - شركات التوصية)،
 - ✓ شركات الأشخاص الذين اختاروا إخضاعهم للضريبة على أرباح الشركات،
 - ✓ مؤسسات وهيئات عمومية ذات طابع صناعي و تجاري،
 - ✓ الشركات التعاونية و اتحاداتها،
 - ✓ شركات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة، الشركات المدنية غير المؤسسة تحت شكل شركة الأسهم.
- **الربح الخاضع للضريبة:** يخضع للضريبة على أرباح الشركات الربح الصافي المحققو الذي يتشكل من الفرق بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة (مبيعات و عائدات استثنائية) و الأعباء التي تحملتها المؤسسة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات، مؤونات، ضرائب و رسوم مهنية).
- **المعدلات الضريبية:** يحدد معدل الضريبة كما يلي:
 - ✓ 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع،
 - ✓ 23% بالنسبة لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري، و كذا الأنشطة السياحية و الحمامات باستثناء وكالات الاسفار،
 - ✓ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

(3) الرسم على القيمة المضافة: (TVA) Taxe sur la Valeur Ajoutée

أسس الرسم على القيمة المضافة بموجب القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31، المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 ليلغي و يعوض نظام الرسوم على رقم الأعمال السابق و المتكون من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) و ذلك نتيجة المشاكل التي عرفها هذا النظام من حيث تعقد هو عدم ملائمة مع الإصلاحات الاقتصادية التي عرفها الإقتصاد الوطني.

- **مفهوم الرسم على القيمة المضافة:** يعتبر هذا الرسم و حسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية و التجارية، و تحدد هذه القيمة

المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي و الإستهلاكات الوسيطة للسلعو الخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي.

• **خصائص الرسم على القيمة المضافة:** يعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية فعالة لعصرنة الإقتصاد الوطني، واسع التطبيق في الدول المتقدمة و النامية لما يتمتع به من خصائص و هي:¹

✓ توسيع مجال التطبيق؛ بما يسمح للدولة التحكم أكثر في النشاط الإقتصادي، بالإضافة إلى حصولها على موارد إضافية أكثر،

✓ توسيع مجال الخصم؛ يسمح نظام الرسم على القيمة المضافة الخاضعين له إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على المشتريات من مبلغ الرسم المستحق على المبيعات و هذا ما يوسع مجال التعامل بالفواتير للإستفادة من حق الخصم و بذلك يساعد على مكافحة التهرب الضريبي،

✓ تقليص عدد المعدلات؛ فقد جاء هذا النظام ليعوض ثمانية عشرة (18) معدل السائد في نظام الرسوم على رقم الأعمال السابق بأربع (04) معدلات و هي 7%-13%-21% -

40%، إلا أن هذه المعدلات انخفضت و تقلص عددها لتصبح منذ صدور قانون المالية 2001 معدلين فقط و هما 7%-17%، و منذ سنة 2018 أصبح 9%-19%.

• **العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:**²

✓ تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، و التي يقوم بها الأشخاص بصفة اعتيادية أو عرضية، إضافة إلى عمليات الإستيراد،

✓ تخضع وجوبا كل عمليات البيع و الأشغال العقارية، و كذا تقديم خدمات.

• **الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:**³ يعتبر كل شخص خاضع للرسم على

القيمة المضافة كل من يقوم بعمليات موجودة في مجال تطبيقه، و هؤلاء الأشخاص هم: المنتجون- تجار الجملة- تجار التجزئة التابعين لنظام الربح الحقيقي- الشركات الفرعية.

مصادر التشريع الضريبي:

بما أن الإقتصاد الجزائري شهد في مطلع التسعينات تحولات جوهرية في بنيته نتيجة التغيير في النمط الإقتصادي، كما لا يمكن إجراء إصلاحات عميقة دون تأهيل المحيط الإقتصادي

1 نبيل قطاف، مرجع سابق ذكره.

2 المادة 01 من قانون الرسم على الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018

3 المادة 04 من نفس القانون.

و المالي و لا سيما فرض بيئة ضريبية ملائمة لذلك المحيط، يكون انعكاسا للتغيرات الإيديولوجية المحيطة به على المستويين المحلي و الدولي.

إن النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات أصبح يعتمد على خمسة (05) قوانين ضريبية تعتبر الركائز الأساسية له ، و يتم تحيينها بشكل دوري عن طريق مستجدات قوانين المالية، كما تم تدعيمه بقانون الإجراءات الجبائية المستوحى من القانون 01-21 الصادر في 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، و الذي ساهم بقسط وافر في كيفية التعامل مع كل المراحل الخاصة بالضريبة من البحث عن الأوعية الضريبية إلى كيفية التحصيل مع مجالات أخرى كالرقابة و المنازعات الجبائية؛ و عليه التشريعات الضريبية أصبحت مجسدة في ستة (06) قوانين جبائية و قوانين مالية سنوية و هي:

✓ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،

✓ قانون الرسم على رقم الأعمال،

✓ قانون الضرائب غير المباشرة،

✓ قانون التسجيل و الطابع،

✓ قانون الإجراءات الجبائية،

✓ قوانين المالية السنوية المتضمنة التدابير و الإجراءات الضريبية ذات الصلة بالعام المعني، و التعديلات المدخلة على أحكام القوانين السابقة.

ب- على مستوى الإدارة الضريبية:

لا معنى لأي إصلاح ضريبي ما لم يكن مدعوما بإدارة ضريبية فعالة؛ فهي المسؤولة عن تنفيذه و تطبيقه، و حرصا على رفع كفاءة الإدارة الضريبية في إطار أي إصلاح ضريبي لا بد من العمل على:

✓ إنتقاء الموارد البشرية الكفؤة و الملائمة،

✓ إلتزام الموارد البشرية العاملة في الإدارة الضريبية بمدونة أخلاق الموظف العمومي و/أو مدونة أخلاق الإدارة الضريبية،

✓ تحسين نظم المعلومات الضريبية، و ذلك بجوسبة نظم المعلومات في الإدارة الضريبية،

✓ اعتماد الهندسة الإدارية لتطوير الإدارة الضريبية، ذلك أن الهندسة الإدارية تعمل على إعادة تصميم العمليات الإدارية قصد إدخال تحسينات جذرية في الأداء،

✓ اعتماد الحوكمة في الإدارة الضريبية؛ و يعني ذلك مجموعة القوانين و النظم و القرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة، و ضمان التميز في الأداء باختيار الأساليب الملائمة و الفعالة لتحقيق أهداف و خطط الإدارة الضريبية.

✓ تحسين أداء الجهاز الإداري: دلت التجارب الدولية في هذا المجال على أهمية التناسق بين مستوى الإصلاحات الضريبية من ناحية، و مدى فعالية الجهاز الإداري و قدرته على التكيف و التحسين السريع في الأداء من جهة أخرى، بل إن بعضهم أشار إلى مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح و التكيف السريع تعد العنصر الحاسم في نجاح عملية الإصلاح أو فشلها خصوصا خلال مراحل التنفيذ الأولى.

إن ضعف الإدارة الضريبية كان رد فعل لضعف التشريع و تخلفه، حيث تميزت الإدارة الجبائية بقلّة الإمكانات المادية و الفنية، مما أدى بشكل كبير إلى ضعف الحصيلة الضريبية، و ذلك لوجود عدة أسباب تتمثل فيما يلي:

✓ الفراغ الذي عرفته الإدارة الضريبية بعد رحيل الإدارة الفرنسية الإستعمارية، أدى إلى صعوبة التحكم في سيرورة تلك الإدارة مما أثر سلبا على مردوديتها،

✓ تدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب، هذا الوضع أدى إلى صعوبة تأدية مهام إدارة الضرائب على الوجه الكامل،

✓ إن النظام الضريبي المعقد، صعب من مهمة موظفي إدارة الضرائب، و قد ساهم في ذلك تعدد أنواع الضرائب، و غموض النصوص التشريعية الضريبية،

✓ إفتقار إدارة الضرائب إلى التقنيات المتطورة مثل نظام الإعلام الآلي، أدى إلى صعوبة أداء المهمة الموكلة لها،

✓ سوء التنظيم الإداري، وجود البيروقراطية و إنتشار الرشوة في جهاز إدارة الضرائب، أدى إلى ضعف تلك الإدارة.

لا شك أن ضعف الحصيلة الضريبية في الجزائر يعود جزء كبير منه إلى ضعف الجهاز الضريبي من ناحية العدد، و أحيانا من ناحية الكفاءة و التنظيم فإن انخفاض الأجهزة الإدارية دون تطورها بما يسمح في التحكم في الأساليب الفنية و التنظيمية للاقتطاع الضريبي، حيث أن تطوير هذه الأساليب الفنية المرتبطة بما يمكن أن تحققه الإيرادات الضريبية من تقدم يعتمد على إعداد و تدريب رجالها و تدعيمها المستمر بالعناصر الصالحة فكل إصلاح و كل تنظيم جديد من النظام الضريبي و مهما كان هدفه لا يمكن الوصول إليه إلا إذا اقترن بوجود إدارة ضريبية قادرة على تطبيق أحكام قوانين الضرائب من كل النواحي. عمد المشرع الجزائري من خلال هذه الإصلاحات

إلى إعادة التنظيم الإداري و الهيكلية الإدارية سواء بالنسبة لمصالحه الداخلية أو الخارجية. و هي المرحلة الثانية الخاصة بالإصلاح الضريبي و المتمثلة في عصرنة الإدارة الجبائية و جعلها تواكب التطورات الإقتصادية.

و سوف نتناول بشيء من التفصيل في المبحث الثالث، أهم الإصلاحات التي مست الإدارة الضريبية، لكونها الأداة التي بها يتم تنفيذ النظام الضريبي، فهي ذلك الجهاز الفني و الإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي و ذلك من خلال فرض الضرائب و جبايتها.

المبحث الثالث: إصلاح هياكل الإدارة الجبائية الجزائرية:

إن الإصلاح الجبائي لا يمكن أن يكون له الصدى و المفعول المنتظر إذا لم يواكبه إصلاح في الإدارة الضريبية. إذ تعتبر الإدارة هامة و محورية في تجسيد مضمون الإصلاح الجبائي و وضع ميكانيزمات الملائمة لتبسيط الإجراءات الجبائية.

غير أن الإصلاح في الإدارة الجبائية لا يمكن أن يتم الحكم على نجاحه من عدمه دون استخدام وسائل مجدية في تقييم أداة هذه الإدارة و إظهار مدى التحسن في ممارسة نشاطاتها و مجابقتها للمشاكل التي تواجهها و محاولة التأقلم معها، لذا فقد تم استخدام مؤشرات التسيير في تقييم أداء المصالح الضريبية في إطار التسيير بعقود النجاعة مع إبراز أثر ظروف البيئة الضريبية على أدائها، و ذلك بدءًا من السداسي الثاني لسنة 2003 بغية المساعدة على تجسيد الأهداف العامة للضريبة.

المطلب الأول: ماهية الإصلاح الإداري

سوف نحاول من خلال هذا المطلب، الإحاطة بمفهوم الإصلاح الإداري و الخصائص التي يتميز بها.

أولاً: تعريف الإصلاح الإداري:¹

هو كل العمليات الهادفة إلى إعداد أجهزة الإدارة في الدولة، بما في ذلك الأفراد، المعدات و الوسائل إعدادًا علميًا، يجعل تحقيق الدور الإستراتيجي للجهاز أمر ليس ممكن فحسب و لكن أمرًا اقتصاديًا كذلك.

¹ محمد حبيب نهاري، عمار بوطالب، دور الحكومة في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص حوكمة المنظمات، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم الإجتماعية و علوم التسيير، جامعة د/مولاي الطاهر، سعيدة، 2016-2017.

و الإصلاح الإداري يستهدف أساسا تنظيم الجهاز الإداري للدولة بشكل يحقق أهداف السياسة العامة بكفاءة و فعالية، و من خلال التغيير الشامل في سلوكيات العاملين فهمهم، و بشكل يؤكد مفهوم الوظيفة العامة كخدمة أولا، و من ثم يعتمد ليشمل الجوانب الهيكلية و التشريعية لإحداث التغييرات السلوكية و تثبيتها، و يعطي الأهمية اللازمة للعوامل السياسية، الإجتماعية و الثقافية باعتبارها مقومات المناخ الضروري لنجاح تلك التغييرات.

كما يمكن القول أن الإصلاح الإداري هو القيام بالتغييرات في أنظمة الإدارة العامة بما يكفل تحسين مستويات الأداء و رفع كفاءة النظم الإدارية القائمة، من خلال تغيير المعتقدات و الإتجاهات و القيم و البيئة التنظيمية، و جعلها أكثر ملائمة مع التطور التكنولوجي، و تحديات السوق و تخفيض نسبة قلق المواطنين، و إحداث نقلة نوعية في تقديم الخدمات مع تقليص التكاليف، و تحويل إدارة الخدمات من أسلوب البيروقراطية إلى الأسلوب التجاري أو الإقتصادي، سواء عن طريق الخصخصة أو التشغيل الذاتي لخدماتها بإيجاد أساليب أكثر مرونة.

ثانيا: خصائص الإصلاح الإداري:

- تمتاز عملية الإصلاح الإداري بالخصائص التالية:
- ✓ يعتبر الإصلاح الإداري عملية شاملة و ليست جزئية،
- ✓ هو عملية مرافقة لإستمرار العملية الإدارية من تخطيط، توجيه و رقابة،
- ✓ الإصلاح الإداري عملية إدارية تحتاج إلى التخطيط، التنظيم، التوجيه و الرقابة و تحتاج كذلك إلى الإعداد و توفير المعلومات و محاولة الإقناع على التنفيذ و العلاج،
- ✓ هو عملية جماعية، حيث تحتاج للتعاون كفريق يتكون من قيادة و موظفين و جمهور،
- ✓ يرتبط الإصلاح الإداري بالبيئة بالعادات و التقاليد و القيم،
- ✓ يتأثر الإصلاح الإداري بالدرجة الأولى بالإنسان، و لا تقارن عملية استيراد الحلول مثل استيراد التكنولوجيا،
- ✓ لا يتناول الإصلاح الإداري الجوانب الأخرى مثل الإصلاح في النواحي السياسية، الاقتصادية و الإجتماعية، و يؤثر في هذه النواحي، و يتأثر كذلك بها، و هذه النواحي معوقات للإصلاح الإداري في غالب الأحيان،
- ✓ إن الإصلاح الإداري ليس فقط وسيطا أو أداة لنقل خطط التنمية، بل عملية تنمية و سياسية و اجتماعية لها جوانب تنفيذية و اقتصادية،

✓ الإصلاح الإداري ليس فقط لسلبية إدارية، بل إنه مضامين سياسية و اجتماعية و وسائل و طرق ليس بالضرورة الإنفاق عليها مسبقا من قبل من لهم علاقة بالإصلاح.

المطلب الثاني: كفاءة الإدارة الجبائية

إن النظام الضريبي المعد بصفة جيدة و الذي تضعه إدارة الضرائب للتطبيق يجب أن يحترم تطبيقه و يتجنب تعسفه الإداري عند القيام بواجباته، هذا الإحترام يؤدي إلى تحسين قيمة مفهوم المعيار الجبائي، فالإعلام الآلي ذو الأداء الفعال، التكوين التقني و المعنوي لأعوان الإدارة الجبائية تعتبر ضرورية لنظام جبائي متطور موضوع في خدمة التنمية المستدامة، كما أن عملية هيكلية المصالح الجبائية تبنى على أسس علمية و حسب أهمية كل مصلحة. حيث أنه لا يكفي للوصول إلى نظام ضريبي أمثل الإكتفاء بإجراء تعديلات فقط على النسيج الضريبي، بل لا بد أن يقترن ذلك بوجود إدارة ضريبية قادرة على تطبيق أحكام قوانين الضرائب سواء من ناحية الربط، التحقيق و الرقابة أو التحصيل تطبيقا سليما، إن أي نظام في العالم مهما كان على درجة عالية من الخبرة و التنسيق لا يمكن أن يحقق أهدافه إلا إذا كانت هناك إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة و التدريب العلمي و هي ركن من أركان نجاح النظام الضريبي.¹

أولا: مهام الإدارة الجبائية:²

تقوم الحكومة بتنفيذ القوانين و التشريعات الضريبية، و أدواتها في ذلك الوزارة المكلفة بالمالية؛ حيث تتدخل هذه الوزارة في الشأن الضريبي من خلال الإدارة الضريبية التي يختلف تنظيمها و درجة استقلاليتها من بلد إلى آخر و تقوم الإدارة الضريبية عموما بالمهام التالية:

- ✓ تفسير التشريع الضريبي من خلال إصدار القرارات التنظيمية و تطبيق هذا القانون،
- ✓ تحصيل الديون الضريبية من لدى الممولين،
- ✓ تقدير الغرامات الضريبية و فوائد التأخير،
- ✓ تنظيم و تسيير المصالح الضريبية و ضبط انتشارها عبر الأقاليم،
- ✓ إدارة الموارد البشرية الضريبية عن طريق تأهيلها، توظيفها، تكوينها وفق الإجراءات المعتمدة في الإدارات العمومية،
- ✓ القيام بالتحقيقات الضريبية في مجال مكافحة الغش الضريبي،

¹ رضا خلاصي، مرجع سابق ذكره، ص338.

² عيد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق ذكره ص70

- ✓ إدارة تكنولوجيا المعلومات الضرورية لعملها سواء بشكل مباشر أو من خلال اللجوء إلى المقاوله من الباطن،
- ✓ القيام بالمراقبة الضريبية.

ثانيا: مقومات نجاح الإدارة الجبائية: ¹

- يتطلب نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها أن تتوفر لها عدة مقومات لعل من أهمها ما يلي:
- توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها و تدريبها،
- توفر نظم الرقابة التي تتميز بدقتها و سرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة، و فرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل،
- توفر نظم الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تتناسب مع طبيعة و أبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، و على مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للمجيدين منهم،
- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها و حصر مختلف الممولين و تحديد ما يستحق عليهم من ضرائب،
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب و إجراءات تنفيذها؛ إذ يؤدي ما تتضمنه هذه القوانين من تخفيضات و إعفاءات و إضافات في الأسعار و قواعد معقدة لتقدير أوعية الضرائب إلى خلق الكثير من المشكلات و الصعوبات التي قد تعجز الإدارة عن إيجاد حلول مناسبة لها تنهي ما قد ينشأ بينها و بين الممولين من منازعات. كما يؤدي تعقد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب إلى دفع الممولين إلى التهرب منها.

ثالثا: شروط تحقيق الكفاءة للإدارة الجبائية: ²

- الكفاءة الإدارية لها تأثير على تنظيم الإدارة التنفيذية، فالعدد الكافي من الكفاءات و الخبرات يتيح المجال أمام هذه الإدارة من إتمام أعمالها بالشكل المطلوب، و إن تكون الإدارة الضريبية على درجة عالية من الكفاءة و التأهيل، و ليتحقق ذلك لا بد من توافر الآتي:
- ✓ التأهيل العلمي الكافي للعاملين بها لتؤدي دورها بكفاءة و فعالية،
- ✓ توافر الأمانة في العاملين بها لحساسية العمل المؤدى من هذه الإدارة،

¹ يونس أحمد البطريق، مرجع سابق ذكره ص26.

² رضا خلاصي، مرجع سابق ذكره، ص568.

- ✓ وجود نظام رقابة داخلية، بحيث لا يقوم مفتش الضرائب بجميع مراحل ربط الضريبة إبتداء من الضريبة و حتى الربط النهائي بدون مراجعة عمله من أفراد آخرين و من ثم استكمال الدورة المستندية،
- ✓ إعطاء موظفي الإدارة مزايا مجزية ليؤدوا أعمالهم كما يجب أن تكون بعيدًا عن جميع التأثيرات و الضغوط الخارجية،
- ✓ توافر نظام معلومات كفؤ حتى يمكن من واقعة الحصول على المعلومات بالمكلفين بالسرعة المطلوبة،
- ✓ تحسين أداء الإدارة الضريبية و مكافحة الفساد الإداري في أجهزة الإدارة الضريبية هما من أساسيات الإصلاح الضريبي،
- ✓ استخدام أساليب التكنولوجيا المتطورة في عمليات الجباية و التحصيل،
- ✓ استخدام الرقم الإلكتروني الجبائي لتعريف المكلف هي أهداف حاضرة في ذهن القائمين على عملية الإصلاح،
- ✓ يجب أن ينظر إلى الإصلاح الضريبي كجزء لا يتجزأ من استراتيجية متكاملة للإصلاح تشمل بقية جوانب النشاط الإقتصادي و خاصة القطاع المالي، أي لا يبقى هم وزارة المالية مجرد زيادة في تحصيل الضرائب بل يجب أن تندرج هذه الزيادة في إطار خطة متكاملة للإصلاح.

المطلب الثالث: هيكلية الإدارة الجبائية في الجزائر

لقد تعلق مسار إصلاح الإدارة الجبائية الذي شرع فيه منذ عشرينين في المقام الأول بالنظام الجبائي الذي تم تغييره جذريا من خلال توجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضريبة المطبقة في العالم، و قد مست هذه التغيرات أهم أنواع الضرائب: كالضريبة على دخل الأفراد من خلال إدراج الضريبة على الدخل الإجمالي، و الضريبة على أرباح الشركات و كذا الضريبة على الإنفاق عن طريق إدراج رسم على القيمة المضافة.

حاليا ترمي عصرنة الإدارة الجبائية، إلى تنظيم الهياكل و طرق تسييرها، ذلك أن أساس النموذج التنظيمي الجديد من خلال إنشاء مديريةية المؤسسات الكبرى، مراكز الضرائب و المراكز الجوية للضرائب، هو وضع إدارة جبائية مركزة على المكلفين بالضريبة تتشكل من هياكل تسيير عصرية و متكيفة مع النسيج الجبائي بالفعل، فإن تسيير الملف الجبائي الوحيد الذي تصنف و تتابع فيه كل التصريحات المتعلقة بنفس المكلف بالضريبة، قد سمح بتبسيط و تسهيل الإجراءات الجبائية.

إذا و من خلال ما سبق سيتم التطرق إلى هيكلية الإدارة الجبائية من خلال:

1. التنظيم العام للإدارة الجبائية و من خلالها يتم معرفة هيكل الإدارة الجبائية الحالية من هيكل مركزي (المديرية العامة للضرائب) و هياكل إقليمية (قاعدية) تتمثل في المديرية الولائية و الجهوية.
2. الهياكل الجديدة في الإدارة الجبائية؛ و هي عبارة عن توجه نحو عصرنة الإدارة و التي تتمثل أساسا في مديريةية كبريات المؤسسات على المستوى المركزي، و مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب على مستوى الولايات كهياكل قاعدية.

أولا: هياكل الإدارة الجبائية قبل الإصلاح:¹

إن إصلاح التشريع الجبائي في إطار إصلاح جبائي شامل لا بد أن يكون مرفقا بإصلاحات قاعدية تتمثل في إدخال بعض التنظيمات الجديدة على الهيكل الإداري و العمل على توفير كل الإمكانيات المادية و البشرية و قبل التطرق إلى الإصلاحات التي مست الإدارة الجبائية و جب معرفة هياكلها قبل الإصلاح و التي تمثلت أساسا في إدارة مركزية و مديريات جهوية و أخرى ولائية.

1. تنظيم الإدارة الجبائية المركزية:

✓ المديرية العامة للضرائب: Direction Générale Des Impôts (D.G.I)

هي الإدارة الموجودة في قمة هرم الإدارة الجبائية على المستوى المركزي متواجدة بالجزائر العاصمة، و هي إدارة جبائية مركزية موحدة، تم إنشاءها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-191 المؤرخ في 23-07-1990 و ذلك على مستوى وزارة المالية.

هذا و قد عدل هذا المرسوم سنة 2007 بموجب المرسوم التنفيذي 07-364 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ينظم عمل و مهام و أجهزة المديرية العامة للضرائب الذي أعطى لها الإصلاح الجبائي الإستقلالية التامة في تسيير وسائلها و موظفيها.

✓ مهام المديرية العامة للضرائب:²

تتمثل مهام المديرية العامة للضرائب كإدارة مركزية على مستوى وزارة المالية، فيما يلي:

¹ قاسمي مريم، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه فرع الدولة و المؤسسات، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2014-2013.

² المادة 5، مرسوم تنفيذي رقم 364-07 المؤرخ في 28 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية-الجريدة الرسمية- العدد 75.

- ✓ السهر على دراسة و اقتراح و إعداد النصوص التشريعية و التنظيمية و كذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب و تصفيتها و تحصيلها و الحقوق و الرسوم الجبائية و شبه الجبائية،
 - ✓ السهر على تحضير و مناقشة الإتفاقيات الجبائية الدولية و الإتفاقيات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية و شبه جبائية،
 - ✓ تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش و التهرب الجبائين،
 - ✓ السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية و القضائية المتعلقة بالضرائب و الحقوق و الرسوم أيأ كانت طبيعتها،
 - ✓ توفير أدوات تحليل و مراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية،
 - ✓ السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.
- تتكون المديرية العامة للضرائب من ثماني (08) مديريات و هي:
- 1/ مديرية التشريع و التنظيم الجبائين:** و تكلف بمايلي:
- ✓ تطبيق السياسة الجبائية،
 - ✓ إنجاز أشغال إعداد النصوص التشريعية و التنظيمية للجباية،
 - ✓ تحضير إقتراحات تدابير قوانين المالية و كل النصوص التطبيقية المرتبطة بها و كذا الإتفاقيات و الإتفاقات الدولية،
- و تتكون هذه المديرية من أربع (04) مديريات فرعية:
- **المديرية الفرعية للتشريع و التنظيم و الإجراءات الجبائية:** و تكلف بما يلي:
- ✓ دراسة و إعداد مشاريع النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بكل الضرائب و الحقوق و الرسوم من كل طبيعة، بما فيها الرسوم شبه الجبائية التي يعود تحصيلها للإدارة الجبائية و إدارة الجمارك،
 - ✓ تنسيق الأشغال التحضيرية لمشاريع قوانين المالية،
 - ✓ دراسة و إعداد و اقتراح كل النصوص و المنشورات و المذكرات التطبيقية المرتبطة بالتشريع و التنظيم الجبائين أو التي لها صلة بهذه الأخيرة.
- **المديرية الفرعية للدراسات الجبائية:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ القيام بكل الدراسات الضرورية لتنفيذ السياسة الجبائية و شبه الجبائية،

- ✓ اتباع التجارب في المجال الجبائي لا سيما على المستوى الجهوي و الدولي قصد القيام بدراسات مقارنة،
- ✓ تحليل و تقييم النصوص التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بالنشاطات البترولية و المنجمية.
- **المديرية الفرعية للعلاقات الجبائية الدولية:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ المساهمة في دراسة و إعداد مشاريع الإتفاقيات و الإتفاقات الجبائية الدولية و التفاوض بشأنها و كذا في تحضير التدابير و المناهج الأولية المتصلة بها،
 - ✓ تسوية المسائل المتعلقة بتطبيق الإمتيازات و الحصانات الدبلوماسية أو القنصلية في المجال الجبائي و الأحكام الجبائية المتضمنة في اتفاقات التعاون الأخرى،
 - ✓ المساهمة في إعداد النصوص التشريعية و التنظيمية فيما يخص تدخل المؤسسات الخارجية و الأشخاص غير المقيمين في الجزائر .
- **المديرية الفرعية للحوافز الجبائية و الأنظمة الجبائية الخاصة:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ إحياء و تحيين و تقييم الإمتيازات الجبائية الممنوحة إما بمقتضى قوانين المالية و إما بمقتضى نصوص خاصة،
 - ✓ السهر على تطبيق و متابعة الإعفاءات و الإمتيازات الجبائية الممنوحة،
 - ✓ المساهمة في إعداد النصوص التشريعية و التنظيمية التي تتضمن التدابير الجبائية المطبقة على أنظمة جبائية خاصة.
- 2/ مديرية المنازعات:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ السهر على التطبيق الحسن للتشريع و التنظيم الجبائين في معالجة شؤون المنازعات، تتكون من أربع (04) مديريات فرعية:
 - **المديرية الفرعية لمنازعات الضريبة على الدخل:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ السهر على تطبيق التشريع و التنظيم المعمول بهما في معالجة كل قضايا المنازعات للمصالح الخارجية و المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،
 - ✓ إبداء رأي مطابق في قضايا المنازعات الناتجة عن التدقيق المحاسبي و التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة التي تقوم بها مصالح الأبحاث و التدقيقات،
 - ✓ إبداء رأي مطابق في طعون المنازعات المقدمة من المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات.
 - **المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة:** و تكلف بما يأتي:

- ✓ السهر على تطبيق التشريع و التنظيم المعمول بهما في معالجة كل قضايا المنازعات المقدمة للمصالح الخارجية و المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة و الضرائب غير المباشرة،
- ✓ متابعة ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة المقدمة من المكلفين الذي يخول لهم القانون ذلك و معالجتها طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما،
- ✓ متابعة رخص الشراء بالتخليص المسلمة طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما من المصالح الخارجية.

● **المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية:** و تكلف بما يأتي:

- ✓ متابعة تطوير المنازعات المقدمة إلى السلطات القضائية،
- ✓ إعداد الإجراءات المتعلقة بإيداع و متابعة الشكاوى المتعلقة بالغش الجبائي و تقييم نتائجها،
- ✓ السهر على تطبيق التشريع و التنظيم المعمول بهما في معالجة طعون الإعفاء المتعلقة بوعاء و تصفية و تحصيل الضرائب و الحقوق و الرسوم و الأتاوى المختلفة و التابعة لمجال اختصاص الإدارة،

● **المديرية الفرعية لجان الطعن:** و تكلف بما يأتي:

- ✓ متابعة و دراسة المنازعات المقدمة للدراسة من قبل اللجنة المركزية للطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،
- ✓ تحضير اجتماعات أشغال اللجنة المركزية للطعون و إعداد محاضرها و تبليغ الآراء المقدمة إلى مديريات الضرائب الولائية في الأجال القانونية، و التأكد من تنفيذها،
- ✓ مركزة و تحليل القرارات الصادرة عن لجان الطعون، قصد التأكد من مطابقتها مع الأحكام القانونية و التنظيمية.

3/ مديرية العمليات الجبائية و التحصيل: و تكلف بما يأتي:

- ✓ تصور و إتباع التوجيهات العملية المطبقة في مجال وعاء الضريبة و تصفيتها و تحصيلها، و تتكون من أربع (04) مديريات فرعية:
- **المديرية الفرعية للتحصيل:** و تكلف بما يأتي:
- ✓ تحديد كفاءات التكفل بجداول و سندات الإيرادات و سندات التحصيل و أي سند إداري يثبت مستحقات الخزينة،
- ✓ تحديد و تعميم كفاءات محاسبة المنتوجات المتكفل بها من قابضي الضرائب، بالتنسيق، عند الحاجة، مع الهيكل المكلف بالمحاسبة العمومية و متابعة عمليات المحاسبة،

- ✓ تشييط و تعميم إجراءات التحصيل و متابعة تصفية ديون المكلفين، بالضرائب المتقاعسين و معالجة الشكاوى المتعلقة بصعوبات التحصيل،
- ✓ إعداد التلاخيص الدورية المتضمنة مستوى و شروط تحصيل الجباية المخصصة للجماعات المحلية.
- **المديرية الفرعية للتقييمات الجبائية:** و تكلف في مجال وعاء الضريبة و بعنوان الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال بما يأتي:
- ✓ السهر على تطبيق المصالح غير الممركزة للأحكام التشريعية و التنظيمية و كذا الإجراءات الجبائية،
- ✓ تشييط و تحليل و تقييم نشاط المصالح غير الممركزة لا سيما منها نتائج الأشغال المرتبطة بإحصاء التصريحات و مراقبتها،
- ✓ متابعة و مراقبة الإمتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الأنظمة الإمتيازية،
- ✓ وضع مؤشرات التسيير و متابعتها و تحليلها و إثرائها،
- **المديرية الفرعية للإحصائيات و التلخيص:** و تكلف بما يأتي:
- ✓ جمع و مركزة و تفسير و نشر المعلومات الإحصائية التي تتعلق بالميادين الجبائية و شبه الجبائية و إنجاز كل أعمال البحث و الإستشراق في الميدان، و بصفة عامة كل تحليل و تلخيص للمعطيات،
- ✓ إعداد تقديرات إيرادات الجباية و تحليلها و دراسة كل طريقة تسمح بتحسين تسيير التقديرات،
- ✓ متابعة إنجاز الإيرادات الجبائية المختلفة بما فيها الجباية البترولية و إعداد الوضعيات الدورية و تحليل تطورها و المشاركة في البحث عن الأسباب التي تغير شكلها،
- ✓ تسيير إحصائيات جهاز تقييم المصالح الخارجية على أساس عقود النجاعة، التي تتضمن بنودها تحقيق الأهداف المحددة بصفة حضورية و دورية و المدعمة بمؤشرات التسيير.
- **المديرية الفرعية للضمان و الأنظمة الجبائية الخاصة:** و تكلف بما يأتي:
- ✓ متابعة و مراقبة تطبيق التشريع و التنظيم المتعلقين بالإختبارات و ضمان المصوغات من المعادن الثمينة،
- ✓ متابعة و مراقبة تطبيق المصالح الخارجية للتشريع و التنظيم المتعلقين بجباية الوقود،
- ✓ متابعة و مراقبة تطبيق التشريع و التنظيم المتعلقين بصناعة و تجارة و حركة التبغ و الخمر و الكحول و زراعة الكروم و زراعة التبغ و حقوق الطابع و الرسوم العقارية و حقوق التسجيل،
- ✓ السهر على السير الحسن لمخبر المالية و مصلحة الكحول من خلال متابعة منتظمة.

4/ مديرية الأبحاث و التدقيقات و مهامها: و تكلف بما يأتي:

- ✓ إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات،
 - ✓ تطبيق حق التحقيق و التفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة و الأمن الوطني،
 - ✓ مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية، و مستوى المعيشة و الممتلكات في إطار إخضاع المداخل الخفية للجباية،
 - ✓ متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الإتفاقيات الجبائية الدولية.
- و تتكون من أربع (04) مديريات فرعية:
- **المديرية الفرعية للأبحاث و التحقيقات الجبائية:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ تحديد إجراءات جمع و استغلال و حفظ و مراقبة استعمال المعلومات الجبائية،
 - ✓ السهر على التطبيق الدائم لحق الإطلاع و التحقيق و التفتيش و التأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها،
 - ✓ البرمجة و القيام، في كل منطقة من التراب الوطني، بأي تحر و تحقيق و بحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.
 - **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ متابعة و تنسيق و تنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية و الجبائية الموجودة على المستوى الجهوي و المحلي،
 - ✓ السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة،
 - ✓ تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق و ضمان متابعتها.
 - **المديرية الفرعية للبرمجة:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ تصور الوسائل التي تسمح بضمن انتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال التدقيق المحاسبي و التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة و مراقبة المعاملات العقارية و مراقبة الوثائق،
 - ✓ إعداد برامج التدقيقات المحاسبية و مراقبة المداخل و متابعة تنفيذها.
 - **المديرية الفرعية لمحاربة الغش:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش و التهرب الضريبي،
 - ✓ تناسق و ضبط مقاييس التقنيات و الإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة،
 - ✓ تسيير بطاقةية مقترنة في أعمال الغش،

✓ المبادرة بالأعمال الزامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي و التنسيق مع الإدارات و المؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة.

5/ مديرية الإعلام و الوثائق الجبائية: و تكلف بما يأتي:

- ✓ تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الإطلاع عن طريق الطلب المسبق،
- ✓ ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي و الإحصائيات الجمركية و الديوان الوطني للإحصائيات و المركز الوطني للسجل التجاري و صناديق الضمان الاجتماعي،
- ✓ توطيد المعلومات المتعلقة بتكوين ممتلكات و مداخيل كل الأشخاص الذين تم ترفيتهم. و تتكون من ثلاث (03) مديريات فرعية:

- **المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات و الوثائق:** و تكلف بما يأتي:

- ✓ تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الإطلاع عن طريق الطلب المسبق،
- ✓ ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي و الإحصائيات الجمركية و الديوان الوطني للإحصائيات على أساس استعمال رقم التعريف الإحصائي كمعرف مشترك و المركز الوطني للسجل التجاري و صناديق الضمان الاجتماعي.

- **المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات و تحليلها:** و تكلف بما يأتي:

- تطبيق الإجراءات المكلمة لترتيبات جمع المعلومات و إجراءات تبادل المعطيات المعالجة معلوماتيا،

- إنشاء و تحيين البطاقيات الوطنية المرتبطة بالعناصر المحددة في المادتين 98 و 180 من قانون الضرائب المباشرة،

- إقامة روابط بين رقم التعريف الإحصائي للأشخاص المعنويين و رقم الأشخاص الطبيعيين الحائزين فوائد.

- **المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات:** و تكلف بما يأتي:

- ✓ وضع دوائر الإتصال،
- ✓ احترام المتطلبات الأمنية،
- ✓ مراقبة الدخول لمختلف المواقع،
- ✓ حماية بنوك المعطيات.

6/ مديرية الإعلام الآلي و التنظيم: و تكلف بما يأتي:

✓ تصميم استراتيجية نظام المعلومات و الحدود المشتركة و أدوات الإتصال و كذا التحكم في المراجع الأساسية في مجال تكنولوجيايات الإعلام و الإتصال.

تتكون من ثلاث (03) مديريات فرعية:

• **المديرية الفرعية للتنظيم و المناهج:** و تكلف بما يأتي:

✓ القيام بالدراسات المتعلقة بعصرنة و تنظيم صلاحيات و اختصاص المصالح الجبائية و كذا إعداد النصوص التنظيمية المتصلة بها،

✓ تحيين قائمة المطبوعات و استغلال إحصائيات الإستهلاك.

• **المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي:**

✓ تصور و وضع المخططات العملية للمشاريع المسجلة في المخطط التوجيهي للإعلام الآلي للمديرية العامة للضرائب،

✓ القيام باختيار حلول برمجيات الإعلام الآلي، بالتطابق مع الخيارات الإستراتيجية المحددة في المخطط التوجيهي للإعلام الآلي،

✓ تطبيق المقاييس في مجال تصور و برمجة الوثائق التقنية و الأمنية للمعلومات.

• **المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي:** و تكلف بما يأتي:

✓ تصميم و وضع الجهاز الذي يضمن خدمة مستمرة للتطبيقات في الإستغلال،

✓ صيانة الهيكل القاعدي للمعالجة و الإتصال،

✓ ضمان الدعم التقني للمصالح غير الممركزة.

7/ **مديرية العلاقات العمومية و الإتصال:** و تكلف بما يأتي:

✓ دراسة التدابير المناسبة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة و اتخاذها، و الحرص على تطبيقها الفعلي من طرف جميع المصالح.

و تتكون من ثلاث (03) مديريات فرعية:

• **المديرية الفرعية للعلاقات العمومية و الإتصال:** و تكلف بما يأتي:

✓ إعداد و نشر المعلومات و الآراء التي تذكر المكلفين بالضرائب بحقوقهم و واجباتهم في مجال الجبائية،

✓ دراسة التدابير الملائمة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضرائب السهر على تنفيذها الفعلي من طرف جميع المصالح،

✓ تطوير العلاقات مع الجمعيات و الإتحادات المهنية الممثلة لمختلف فئات المكلفين بالضرائب.

• **المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي:** و تكلف بما يأتي:

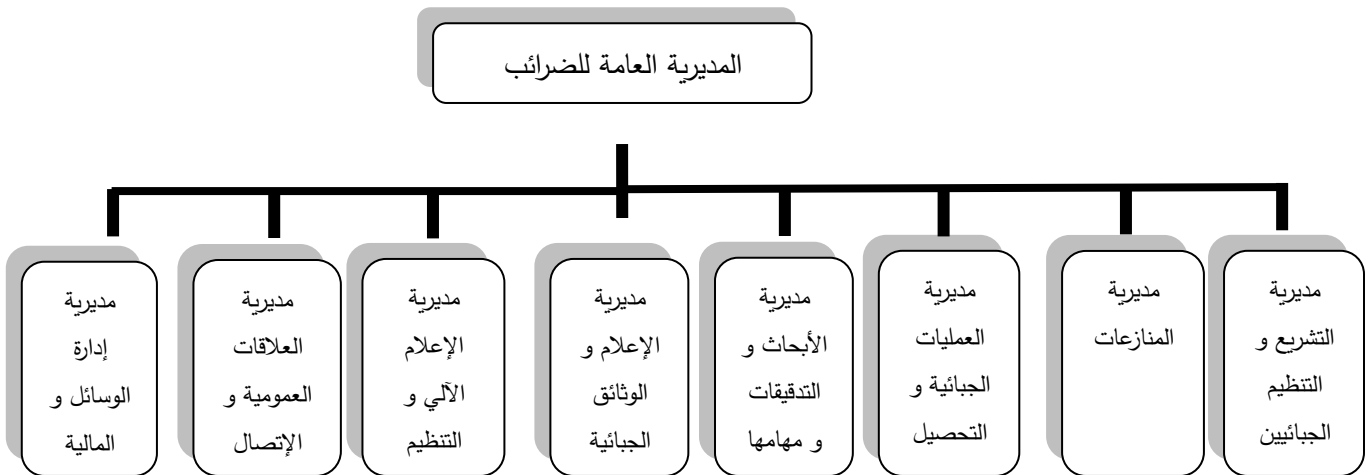
- ✓ إعداد برنامج المنشورات بالإتصال مع مصالح الإدارة الجبائية،
- ✓ ضمان تحيين كل النصوص القانونية و التنظيمية الخاصة بالجباية و السهر على توفرها في المصالح،
- ✓ إعداد و نشر الوثائق الرامية إلى تعميم التشريع و التنظيم الجبائيين باتجاه الجمهور الداخلي و الخارجي للمديرية العامة للضرائب.
- **المديرية الفرعية للعرائض الجبائية:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ السهر على تطبيق التشريع و التنظيم المعمول بهما في معالجة البريد المرسل من الجمهور و المصالح المركزية أو الخارجية للمديرية العامة للضرائب المتعلق بالضريبة على الدخل و الرسوم على رقم الأعمال و الضريبة على رأس المال،
 - ✓ إعداد و نشر مذكرات التفسير ذات بعد عام باتجاه المصالح المركزية أو الخارجية للمديرية العامة للضرائب.

8/ مديرية إدارة الوسائل و المالية:

- و تكلف بالإتصال مع الهيكل المركزي للوزارة المكلف بالوسائل و الموارد البشرية بما يأتي:
 - ✓ ضمان تسيير مستخدمي المديرية العامة للضرائب و ميزانيتها و وسائلها،
 - ✓ تنفيذ ميزانيات المصالح الخارجية،
 - ✓ تطبيق و تنفيذ برامج التكوين المخصصة لمستخدمي المديرية العامة للضرائب،
 - ✓ تسيير إنجاز برامج المنشأة القاعدية للمديرية العامة للضرائب.
- و تتكون من خمس (05) مديريات فرعية:
 - **المديرية الفرعية للمستخدمين:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ تسيير مستخدمي الهياكل المركزية للمديرية العامة،
 - ✓ تأطير تسيير مستخدمي المصالح الخارجية و ضمان متابعته و تقييمه،
 - ✓ وضع الأجهزة الإستشارية و اللجان المتصلة بالشؤون الإجتماعية للهياكل التابعة للمديرية العامة للضرائب،
 - ✓ وضع قائمة مركزية للأعوان المعنيين بالعقوبات التأديبية و التكفل بالمنازعات الإدارية،
 - ✓ التكفل بشكاوى المتعامل الإجتماعيو معالجة ملفات الإعتماد في المجالس الضريبية.
 - **المديرية الفرعية للميزانية:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ تسيير الوسائل المالية و المادية للهياكل المركزية للمديرية العامة،
 - ✓ إعداد تقديرات الميزانية للمديرية العامة،

- ✓ تطبيق الميزانيات الممنوحة للمصالح الخارجية و ضمان متابعتها و تقييمها.
 - **المديرية الفرعية للوسائل:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ ضمان تسيير و صيانة العتاد و الممتلكات و كذا البنايات التي تأوي مصالح المديرية الجهوية للضرائب و مراكز الإعلام الآلي،
 - ✓ تسيير مخزون مستندات الضريبة و مركزة الإحتياجات لمتابعة الطلبات و تطبيق الصفقات المرتبطة بها، بالتعاون مع المصالح الخارجية،
 - ✓ ضمان تسيير الوثائق و حفظ الأرشيف.
 - **المديرية الفرعية للتكوين:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ المساهمة في تحديد برامج التكوين الضرورية لمستخدمي المديرية العامة،
 - ✓ تطبيق و تنفيذ برامج التكوين المخصصة لمستخدمي المديرية العامة و تنفيذها بالإتصال مع هيكل الوزارة المكلف بالموارد البشرية.
 - **المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية:** و تكلف بما يأتي:
 - ✓ اقتراح السياسة العقارية للإدارة الجبائية،
 - ✓ ضمان التحكم في المنشآت و متابعة إنجاز مشاريع المنشآت القاعدية للمديرية العامة للضرائب،
 - ✓ ضمان استغلال و صاية المنشآت القاعدية و التجهيزات التابعة للإدارة الجبائية،
 - ✓ ضمان أمن الأشخاص و الممتلكات داخل هذه المنشآت القاعدية،
- تتوفر المديرية العامة للضرائب على مفتشية عامة للمصالح الجبائية يحكمها نص خاص.
- يساعد المدير العام للضرائب أربعة (04) مديرين للدراسات.

الشكل رقم (1.1): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على العدد 75 المؤرخ في 2007/11/28 من الجريدة الرسمية

2. تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية:

و تتمثل أساسا في المديرية الجهوية للضرائب و المديرية الولائية للضرائب. و لقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في 23-02-1991 و المتمم بالقرار المؤرخ في 30-04-1991 المنظم للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحايتها، هذا القرار الذي يخص إنشاء و تنظيم اختصاصات المديريات الجهوية للضرائب و المعدل و المتمم للقرار الصادر في 12-09-1994 و أخيرا القرار المؤرخ في 24-05-2007 و الذي يحدد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية.¹

أ- المديرية الجهوية للضرائب: Direction Régionale des Impôts (D.R.I)

حيث أن المديريات الجهوية للضرائب تقوم بضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي و السعي على تنفيذ البرامج و تطبيق التعليمات و القرارات الصادرة من الإدارة المركزية فضلا على ضمانها العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية، كما تسعى هذه المديرية على ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية و المديريات الولائية للضرائب مع قيامها بتنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لإختصاصها الإقليمي و توجيهه و تنسيقه و مراقبته.

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب تسعة (09)، و تغطي مجمل القطر الوطني. تعتبر المديريات الجهوية امتدادا للمصالح المركزية على المستوى المحلي، و دورها الأساسي يتمثل في تنشيط و متابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها .

أما عن مهام المديرية الجهوية للضرائب، فهي تتولى مجموعة من المهام تتمثل في السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية و طرقه و مقاييسه و إجراءاته، و اعداد ملخصات عن أعمال المصالح الجبائية بصفة دورية، و تقديم الإقتراحات لتكييف التشريع الجبائي بما يواكب التطورات إضافة إلى المشاركة في أعمال تكوين الأعوان و تحسين مستواهم و تجديد معلوماتهم و دراسة طلبات تنقل الأعوان بين الولايات.

كما تقوم المديرية الجهوية للضرائب بتقدير إحتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل مادية، بشرية، تقنية و مالية و إعداد تقرير دوري عن ظروف سير هذه الوسائل استهلاكها.

و فيما يخص المنازعات الجبائية فهي تقوم بتنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار و المنشأة على المستوى الجهوي، كما تقوم بالموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

¹ قاسمي مريم، مرجع ساق ذكره.

تنظم المديرية الجهوية للضرائب في أربع (04) مديريات فرعية:¹

1/ المديرية الفرعية للتكوين: تكلف لا سيما بما يلي:

- ✓ إعداد المخطط السنوي و المتعدد السنوات للتكوين و تجديد المعارف و تحسين مستوى المستخدمين التابعين لإختصاصها الإقليمي و كذا ضمان تنفيذها و تقييمها الدوري،
- ✓ تنسيق و متابعة تنظيم مختلف امتحانات و مسابقات المديريات الولائية التابعة للإختصاص الإقليمي للناحية.

و تتكون هذه المديرية الفرعية من مكتبين (02):

• مكتب التكوين الأولي و المتواصل: يكلف بما يلي:

- ✓ إحصاء و تحديد احتياجات المستخدمين التابعين للإختصاص الإقليمي للناحية و ذلك في إطار إعداد المخطط السنوي و المتعدد السنوات للتكوين و تجديد المعارف و تحسين المستوى للمديرية العامة للضرائب،
- ✓ تحضير و متابعة سير الإمتحانات و المسابقات المنظمة لصالح المستخدمين التابعين للإختصاص الإقليمي للناحية.

• مكتب الدعائم البيداغوجية: و يكلف بما يلي:

- ✓ العمل على انسجام الدعائم البيداغوجية المتعلقة بمختلف برامج التكوين المتواصل مع ضمان نشرها على المستوى الجهوي و الوطني،
- ✓ اقتراح و تنفيذ كل تدبير من شأنه تحسين نوعية التكوين المقدم لصالح المستخدمين.

2/ المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل: و تكلف لا سيما بما يأتي،

- ✓ السهر على ضمان تطبيق المديريات الولائية للضرائب التابعة لإقليمها للنصوص التشريعية و التنظيمية، المنصوص عليها في مجال تسيير الوسائل البشرية و المالية و المادية و إعداد تقارير دورية حول ظروف تسييرها و استعمالها،
- ✓ تجميع الإحصائيات المتعلقة بمؤشرات التسيير،
- ✓ اقتراح كل تدبير لتعديل تنظيم المصالح و تسييرها.

و تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب و هي:

• مكتب المستخدمين: و تكلف بما يلي:

- ✓ السهر على إحترام التشريع و التنظيم فيما يخص تسيير الموارد البشرية و الإعتمادات.

¹ قرار وزاري مشترك، المؤرخ في 21 فيفري سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها -الجريدة الرسمية- العدد 20

- مكتب التنظيم و الإعلام الآلي: و يكلف بما يلي:
 - ✓ المساهمة في تنظيم المصالح الجبائية المحلية فيما يتعلق بإحداث النطاق الإقليمي للمصالح الجبائية المحلية أو إلغاءه أو تهيئته،
 - ✓ اقتراح كل عمل من شأنه تحسين عمل المصالح العملياتية.
- مكتب مراقبة استعمال الوسائل: و يكلف بما يلي:
 - ✓ القيام بالرقابة البعدية لتسيير الوسائل البشرية و المالية و المادية للمديريات الولائية للضرائب و إعداد تقارير دورية عن ذلك،
 - ✓ السهر على تنفيذ التدابير المنصوص عليها في مجال أمن الممتلكات و الأشخاص.
- مكتب المطبوعات: و يكلف بما يلي:
 - ✓ المساهمة في ضبط المطبوعات و القيام بتسييرها و مراقبتها بواسطة المخزن الجهوي للمطبوعات،
 - ✓ السهر على تطبيق النصوص التشريعية و التنظيمية المنصوص عليها في مجال الأرشفة من طرف المديريات الولائية للضرائب.
- 3/ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل: و تكلف لاسيما بما يلي:
 - ✓ تحسين و تعميم التشريع و التنظيم الجبائي تجاه المصالح و المكلفين بالضرائب و كذا الجمهور،
 - ✓ تقييم عمل المصالح و أدائها،
 - ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية المتعلقة بذلك،
 - تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب و هي:
- مكتب التنشيط و التنظيم و العلاقات العامة: و يكلف لاسيما بما يلي:
 - ✓ برمجة أعمال التنشيط و إنجازها،
 - ✓ التكفل بطلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها،
 - ✓ تطوير كل عمل للاتصال و الإعلام.
- مكتب مراقبة النشاطات: و يكلف بما يلي:
 - ✓ ضمان متابعة عمل مصالح الوعاء و التحصيل و كذا إعداد تقارير دورية عن ذلك.
- مكتب الإحصائيات و التلاخيص: و يكلف بما يلي:
 - ✓ جمع الإحصائيات المتعلقة بالوعاء و تحصيل الضريبة و تجميعها و توحيدها و استغلالها.

4/ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية و المنازعات: و تكلف لا سيما بما يلي:

✓ تنفيذ توجيهات الإدارة المركزية بالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي و ذلك في مجال المراقبة الجبائية و المنازعات.

تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب و هي:

• مكتب متابعة برامج الأبحاث و المراجعات الجبائية و التقييم: و تكلف بما يلي:

✓ تجميع برامج البحث و المراقبة الجبائية و تحليلها،

✓ القيام باقتراحات للتفتيش أو لبرنامج مراقبة نشاطات البحث،

✓ وضع جهاز عمل لتقييم المصالح في المجال نفسه.

• مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية و التقييمات: و تكلف بما يلي:

✓ يكلف في إطار تنسيق إجراءات المراقبة و مناهجها،

✓ تحليل التقارير التي تعدها المصالح و تبليغ كل الملاحظات المتصلة بذلك،

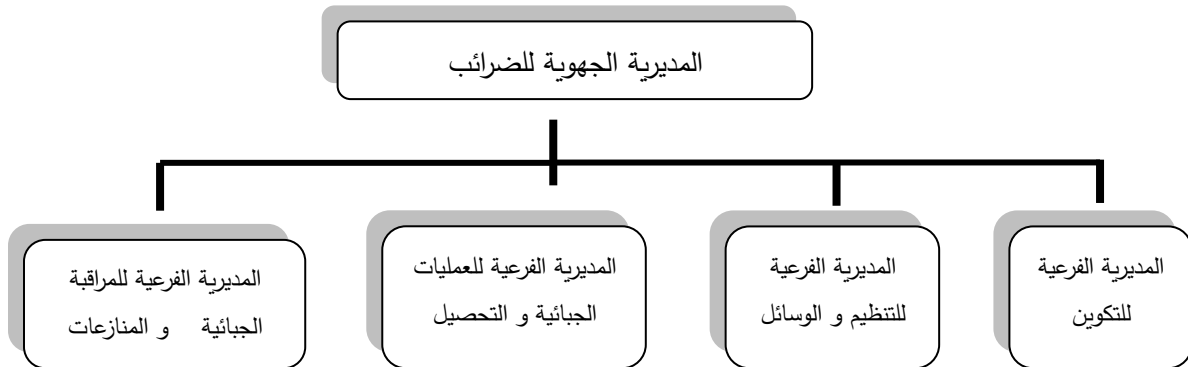
• مكتب متابعة المنازعات: و يكلف بما يلي:

✓ مراقبة مطابقة ملفات طلبات استرجاع اقتطاع الرسم على القيمة المضافة،

✓ دراسة طلبات الطعن الإعفائي التي يقدمها المكلفون بالضريبة و قابضو الضرائب و تقديمها للجنة الجهوية،

✓ متابعة عمل المصالح في مجال المنازعات و تقييمه.

الشكل رقم (2.1): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على العدد 20 المؤرخ في 2009/02/21 من الجريدة الرسمية

ب- المديرية الولائية للضرائب: Direction des Impôts de Wilaya (D.I.W)

أصبحت لكل ولاية مديرية مستقلة تابعة لها، فيما عدا الولايات الكبرى؛ الجزائر العاصمة تحتوي على ثلاث مديريات ولائية، وهران تحتوي على مديرتين ولائيتين، مع بقائها تحت الوصاية التوجيهية و التنسيقية و الرقابة للمديرية الجهوية للضرائب.

تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمس (05) مديريات فرعية وهي:

1/ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: و تكلف لا سيما في مجال الوعاء بما يلي:¹

- ✓ تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية،
- ✓ إصدار الجداول و قوائم المنتجات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و معاينتها و المصادقة عليها و تقديم النتائج و إعداد الحصيلة الدورية،
- ✓ تحليل و تقويم المصالح الخاضعة لإختصاصها دوريا و إعداد تلخيصات عن ذلك و اقتراح أي إجراء من شأنه تحسين عملها،
- ✓ تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار،
- ✓ التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها و مراقبتها،

✓ متابعة أنظمة الإعفاء و الإمتيازات الجبائية الخاصة،

تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب وهي:²

- **مكتب الجداول: يكلف بما يلي:**

- ✓ التكفل بالجداول العامة و التصديق عليها،

- ✓ التكفل بمصفوفات الجداول العامة و سندات التحصيل.

- **مكتب الإحصائيات: و يكلف بما يلي:**

- ✓ استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية،

- ✓ مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء و التحصيل،

- ✓ مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية و ضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

- **مكتب التنظيم و العلاقات العامة: و يكلف بما يلي:**

- ✓ استلام دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع

تسليم هذه الإعتمادات،

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق ذكره ص72

² قرار وزاري مشترك، المؤرخ في 21 فيفري سنة 2009، مرجع سابق ذكره.

- ✓ متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الإمتيازية،
- ✓ نشر المعلومة الجبائية و استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه.
- **مكتب التنشيط و المساعدة:** و يكلف بما يلي:
 - ✓ التكفل بالإتصال مع الهياكل الجهوية و المديرية الولائية للضرائب و كذا بتنشيط المصالح المحلية و مساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها،
 - ✓ متابعة تقارير التحقيق في التسيير و معالجتها.
- 2/ المديرية الفرعية للتحصيل:** تكلف لا سيما في مجال التحصيل بما يلي:¹
 - ✓ التكفل بالجدول و سندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم و كل ناتج آخر أو أتاوى،
 - ✓ متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل و تنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات و كذا التحصيل الجبري للضريبة،
 - ✓ التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي،
 - ✓ مراقبة القباضات؛ في إطار الرقابة القبلية و مساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات و تطهيرها.
 - ✓ متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل،
- تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب و هي:²
 - **مكتب مراقبة التحصيل:** يكلف بما يلي:
 - ✓ دفع نشاطات التحصيل،
 - ✓ المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات،
 - ✓ إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية و كذا الهيئات المعنية.

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق ذكره ص73

² قرار وزاري مشترك، المؤرخ في 21 فيفري سنة 2009، مرجع سابق ذكره.

- مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله: و يكلف بما يلي:
 - ✓ متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات و على شهادات الإلغاء من الجداول و سندات الإيرادات المتكفل بها،
 - ✓ المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة،
 - ✓ التكفل الفعلي بالأوامر و التوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة و تنفيذها،
 - ✓ إعداد و تأشير عمليات القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
 - مكتب التصفية: يكلف بما يلي:
 - ✓ مراقبة التكفل بالجداول العامة و بسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات و مستخرجات الأحكام و القرارات القضائية في مجال الغرامات و العقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية،
 - ✓ استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب و المصادقة عليها،
 - ✓ مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة،
 - ✓ التكفل بجداول القبول في الإجراء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة و سجل الترحيل، و مراقبة كل ذلك.
 - 3/ المديرية الفرعية للمنازعات: تكلف لا سيما في مجال المنازعات بما يلي:
 - ✓ دراسة العرائض و تنظيم أشغال لجان الطعن و متابعة المنازعات و مسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة،
 - ✓ متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة،
 - ✓ معالجة الإحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، و تبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة،
 - ✓ معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة،
 - ✓ تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الإستئناف و الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.
- تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب و هي:¹

¹ نفس المرجع السابق.

- **مكتب الإحتجاجات:** يكلف بما يلي:
 - ✓ استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة،
 - ✓ استلام و دراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- **مكتب لجان الطعن:** يكلف بما يلي:
 - ✓ دراسة الإحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصلحة و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة،
 - ✓ تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.
- **مكتب المنازعات القضائية:** يكلف بما يلي:
 - ✓ إعداد و تكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة،
 - ✓ الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الإحتجاج على فرض ضريبة.
- **مكتب التبليغ و الأمر بالصرف:** و يكلف بما يلي:
 - ✓ تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن،
 - ✓ الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.
- **4/ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:** تكلف لا سيما في مجال الرقابة بما يلي:
 - ✓ تنظيم جمع المعلومات الجبائية و استغلالها،
 - ✓ إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة و متابعة تنفيذها و تقييم نتائجها،
 - ✓ تكلف بإعداد برامج البحث و مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها،
 - ✓ القيام بالرقابة المقررة فيما يخص القيم و الأسعار و الإذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب و هي:
 - **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:** يعمل في شكل فرق، و يكلف لا سيما بما يلي:
 - ✓ تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها،
 - ✓ تنفيذ برامج التدخلات و البحث و كذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.

- **مكتب البطاقات و المقارنات:** يكلف بما يلي:
 - ✓ تكوين و تسيير مختلف البطاقات المسوكة،
 - ✓ التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة،
 - ✓ مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
- **مكتب المراجعات الجبائية:** يعمل في شكل فرق، و يكلف لا سيما بما يلي:
 - ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة،
 - ✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة،
 - ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.
- **مكتب مراقبة التقييمات:** يعمل في شكل فرق، و يكلف بما يلي:
 - ✓ استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً،
 - ✓ المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق)،
 - ✓ متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- 5/ المديرية الفرعية للوسائل:** تكلف في مجال الوسائل بما يلي:
 - ✓ تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية، المالية و إعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك،
 - ✓ ضمان تسيير الإعتمادات المخصصة لهذه المصالح،
 - ✓ توظيف و تعيين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم،
 - ✓ تنظيم و تطبيق أعمال التكوين و تحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب،
 - ✓ تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب،
 - ✓ السهر على تنفيذ برامج المعلوماتية و تنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية و التطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل،
 - ✓ تكوين رصيد وثائقي للمديرية الولائية و تسييره و ضمان توزيعه و تعميمه،
 - ✓ السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية و المنقولة و السهر على صيانة هذه الأملاك و المحافظة عليها.
- تكلف في مجال الإعلام و الإستقبال بما يلي:
 - ✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم،
 - ✓ نشر المعلومات و الآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

تتكون هذه المديرية الفرعية من أربع (04) مكاتب وهي:

• **مكتب المستخدمين و التكوين:** يكلف بما يلي:

- ✓ السهر على إحترام التشريع و التنظيم الساري المفعول به في مجال تسيير الموارد البشرية و التكوين،
- ✓ إنجاز أعمال ضبط التعداد و ترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالإتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

• **مكتب عمليات الميزانية:** يكلف بما يلي:

- ✓ القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ عمليات الميزانية،
- ✓ تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، و ذلك في حدود الإختصاص المخول له،
- ✓ تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب و مراكز الضرائب،
- ✓ الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

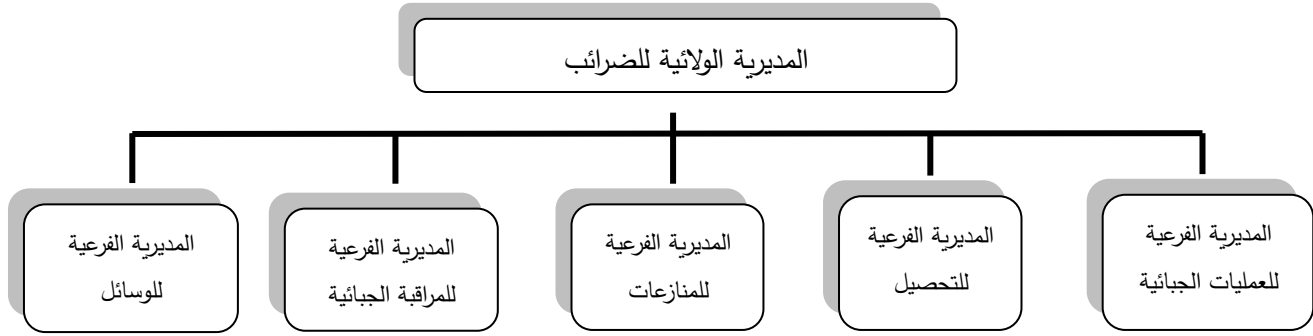
• **مكتب الوسائل و تسيير المطبوعات و الأرشيف:** و يكلف بما يلي:

- ✓ تسيير الوسائل المنقولة و غير المنقولة و كذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب،
- ✓ تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين و الهياكل و العتاد و التجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

• **مكتب الإعلام الآلي:** يكلف بما يلي:

- ✓ التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي و الجهوي،
- ✓ المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية و مواردها.

الشكل رقم (3.1): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على العدد 20 المؤرخ في 2009/02/21 من الجريدة الرسمية

ثانيا: الهياكل المستحدثة للإدارة الجبائية:

إن السياسة الضريبية هي التي تحدد محتوى قوانين الضريبة و طرقها، و لكن الإدارة الضريبية هي التي تضع تلك السياسات موضع التنفيذ، فالإدارة الضريبية هي التي تترجم القوانين الضريبية إلى إيرادات ضريبية، و يتحقق ذلك من خلال التعليم، و التدريب، و التكيف مع المتغيرات البيئية، بإعداد الوصف الوظيفي للعاملين، و توظيف الكفاءات، و عقد الدورات و اجتماعات لمتابعة و تحسين الأداء، كما يلعب التقدم التكنولوجي في مجال الإعلام و الإتصال (شبه الأنترنت) دورًا متزايدًا في تسهيل إنجاز أعمال الجهاز الإداري للضريبة و فعاليته.

عصرنة الإدارة الجبائية:

في إطار تواجد الإدارة الجبائية في قلب الإصلاحات التي مست الإدارات العمومية بسبب دورها الأساسي في تنظيم النشاط الاقتصادي، و وظيفتها كمحصلة للموارد المالية، الأمر الذي جعلها في علاقة دائمة مع المكلفين بالضريبة، مما أدى إلى تعلق مسار إصلاح الإدارة الجبائية الذي شرع فيه منذ عشرينين في المقام الأول بالنظام الضريبي الذي تم إصلاحه من خلال توجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضريبة المطبقة في العالم.

و في نفس السياق، و في إطار إصلاح الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية، تم إنشاء المديرية العامة للضرائب على المستوى المركزي بعد تحولها من وزارة المالية، بعد أن كانت سوى عبارة عن هيئة تقنية لهذه الوزارة تتضمن مديرتين تتكفل الأولى بالمراقبة الجبائية، و الثانية بالدراسات و التشريع الضريبي، فضلا عن الإدارة العامة للجمارك، دون أن تتمتع بأي استقلالية في مجال تسيير الوسائل و لا حتى المستخدمين، مما انعكس سلبا على مستوى تأطير الإدارة الضريبية من

حيث الإمكانيات البشرية، فقد تم رصد عدة نقائص سواء من حيث الكم أو على مستوى التأهيل، حيث أعلنت الإدارة الضريبية سنة 1989 لاحتياجها لمستخدمين بلغ 25000 ألف عون في الوقت الذي كانت فيه الإدارة الضريبية لا تتوفر إلا على 13453 عون، كما تشير أيضا إحصائيات سنة 1990 عن احتياج الجهاز الإداري لـ 24500 مفتش رئيسي، و تم التوظيف الفعلي لـ 1000 فقط خلال نفس السنة.¹

و نظرا لهذه النقائص التي لوحظت على مستوى الهيكل التنظيمي الجبائي السابق، و في إطار تحديث الإدارة الجبائية شرع في الإنتقال من نمط إداري أفقي حسب الوظائف (الترقيم الجبائي، التحصيل، المنازعات، الرقابة...) نحو نمط إداري عمودي حسب أصناف المكلفين بالضريبة؛ حيث إن أساس النموذج التنظيمي الجديد من خلال إنشاء مديرية كبيرياتالمؤسسات، مراكز الضرائب، و المراكز الجوارية للضرائب، هو وضع إدارة ضريبية مركزة على المكلفين بالضريبة تتشكل من هياكل تسيير عصرية و متكيفة مع النسيج الضريبي؛ المتمثل في الأنظمة الضريبية المستحدثة من خلال إصلاح النظام الضريبي، و المتمثلة في النظام الحقيقي نظام الضريبة الجزافية الوحيدة كان لا بد لها من إدارة تتماشى و هذه الأنظمة، و قد مست الإدارة الجبائية مجموعة من التغيرات حتى تتلاءم و المستجدات الإقتصادية.

بعد قيام إدارة الضرائب بعصرنة هياكلها و المتمثلة في مديرية كبيريات المؤسسات، مركز الضرائب و المركز الجوارى للضرائب، قامت بتقسيم المكلفين بالضريبة إلى ثلاث فئات ينتمون لهذه الإدارات الحديثة؛ فئة أولى و تشمل الشركات البترولية و المؤسسات الأجنبية و الشركات الجزائرية التي يفوق رأسمالها مئة مليون دينار جزائري، و الفئة الثانية كانت بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي يفوق رأسمالها ثلاثين مليون دينار جزائري و لا ينتسبون إلى مديرية كبيريات المؤسسات و يمسون المحاسبة وفق أحكام القانون التجاريو هذين الفئتان يخضعان إلى النظام الحقيقي، أما الفئة الأخيرة فتشمل صغار المكلفينو الذين ينتمون إلى النظام الجزافي و هي أقل من ثلاثين مليون دينار جزائري، و بهذه الطريقة تم التكفل بجميع المكلفين.

بالإضافة إلى هذا، سيتم تدريجيا إنشاء مفتشيات متخصصة في تسيير الجباية العقارية، التبغ و الكحول، الجباية المحلية و الفلاحية.

¹عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، تخصص اقتصاد و مالية دولية، جامعة المدينة، 2011-2012.

1. مديرية كبريات المؤسسات: Direction des Grandes Entreprises (D.G.E)

تتجه معظم دول العالم إلى تخصيص إدارة لصالح الممولين الكبار؛ فالضرائب عادة ما تتركز حول عدد محدود نسبيا من الممولين. و غالبا ما تكون الملفات الضريبية لهؤلاء معقدة. و يمكن تمييزها من خلال مجموعة من العناصر:¹

- ✓ تعدد الهيئات و انتشارها الواسع جغرافيا،
- ✓ تعدد الأنشطة و/أو المساهمة في معاملات تطرح مشاكل معقدة و تفسيرات جديدة للقانون،
- ✓ قيامها بعمليات هامة في الخارج،
- ✓ تحقيقها لرقم أعمال مرتفع في إطار النشاط المهني العادي،
- ✓ استعمال أدوات تمويل معقدة،
- ✓ لجوؤها إلى مستشارين ضريبيين محترفين، و الذي من مهامهم العمل على تخفيض مستوى الإخضاع الضريبي.

يتطلب التعامل مع العوامل المذكورة أعلاه فعالية خاصة من إدارة الضرائب، و هذا ما دفع السلطات الجزائرية في إطار قانون المالية لسنة 2002 و بموجب المادة 32 منه تأسيس هيكل خاص يدعى "مديرية كبريات المؤسسات" و يخضع هذا الهيكل:

- الشركات العاملة في قطاع المحروقات،
- الشركات المقيمة في الجزائر و العضوة في مجتمعات أجنبية، و كذا تلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة في الجزائر،
- شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الضريبي لشركات رؤوس الأموال و التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري،
- مجتمعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم الأعمال لإحدى الشركات العضوة 100 مليون دج.

أ- تعريفها:

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002 و المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26-12-2005 .

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال إختصاصها، و صلاحياتها على المستوى الوطني، بمهام الوعاء و التحصيل و المراقبة و منازعات الضرائب و الرسوم الواقعة

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق ذكره ص74.

على عاتق الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و المجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، و مهما يكن محل مؤسستها الرئيسي، أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي.¹

فهي جهاز أسس تدعيما للأجهزة السابقة في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، و تكلف في حدود المؤسسات الخاضعة في مجال اختصاصها، يترأسها موظف برتبة مدير و نائب مدير تم تعيينهم بمرسوم رئاسي و على اقتراح من وزير المالية.²

ب- أهداف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات:³

يسمح تجميع ملفات هذه المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة للضرائب بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية، عن طريق تحسين نجاعتها و فعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية و كذا متابعتها من أجل التقليل من الغش الضريبي.

➤ تحسين الخدمات التي يتلقاها متعملي الإدارة الجبائية:

إن تجميع المهام الجبائية الأساسية (الإعلام و الخدمات، التسيير و المراقبة، التحصيل و المنازعات) تحت سلطة مديرية كبريات المؤسسات يعد في حد ذاته عامل عصرية، بالإضافة إلى تبسيط سلطة مديرية كبريات المؤسسات بصفقتها المخاطب الوحيد لهذا النوع من المكلفين، ستمكن من ضمان تطبيق التشريع الجبائي على متعاملين متحمسين للخلافات حول تفسير التشريع الجبائي و الخلافات الناجمة عن التشتت الجغرافي الحالي للمفتشيات، و تركيز تسيير الملفات المعقدة في مكان واحد، فإن مديرية كبريات المؤسسات تساهم فيها.

و من خلال اعتماد مسعى ديناميكي يسمح بالتعرف على استعمالات المكلفين، فإن هذه المديرية تعمل على تحسين صلاحية المعلومات المقدمة و بهذا ستخدم بصفة أفضل المتعاملين الإقتصاديين الذين يتبعونها.

و هذا سعيا منها لتحقيق أهداف رئيسية و المتمثلة في:

✓ استقبال أفضل للمكلفين و التكفل بملاقاتهم الجبائية بالإتفاق معهم،

✓ التحكم في التسيير و الرقابة على الملفات الجبائية الكبرى،

¹ مرسوم تنفيذي رقم 303-02 المؤرخ في 28 سبتمبر سنة 2002، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها - الجريدة الرسمية- العدد 64.

² سفيان تركي، رشا زيتوني، دور الهيكلة الجبائية الجديدة في تحسين الأداء الجبائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية و جبائية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.

³ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.

✓ فعالية أكبر لعملية التحصيل.

➤ تحديث الإجراءات:

إن إنشاء هذه المديرية هي الخطوة الأولى نحو عصرنة المديرية العامة للضرائب، و تتجسد هذه العصرنة في تنظيم جديد للمهام الجبائية و في تبسيط الإجراءات، بحيث أنها تمثل موقعا نموذجيا لتطوير المناهج و التطبيقات الجديدة، و يظهر هذا من خلال ما يلي:

✓ ضبط الإيرادات الضريبية المحصلة من قبل المؤسسات الكبرى، من خلال تتبع مدى التزامها بالإجراءات و القواعد الضريبية، و بالمقابل تحسين الخدمات المقدمة لهذه الشركات بتوحيد الشبائيك،

✓ السرعة في الحصول على المعلومات الجبائية، لا سيما فيما يخص المكلفين لأعلى قسط من الضريبة على الشركات الكبرى.

إن تطوير نظام مندمج لتسيير الضرائب ضمن مديرية كبريات المؤسسات يمنح للمستعملين و المختصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب بتحسين المعارف و التجربة الضرورية لكي يطبق تدريجيا المخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الجبائية بدءًا بإدخال الإعلام الآلي.

➤ تسيير جباية المحروقات:

مع البدء في تطبيق قانون المحروقات، و الذي ينظم نشاطات لإنتاج المحروقات لا سيما بإحداث وكالة النفط، موازاة مع ذلك فقط تم إنشاء فوري لمديرية الجباية البترولية داخل كبريات المؤسسات، ولذلك فإن تسيير الملف الجبائي لشركة سونطراك و المتعاملين الآخرون العاملين في قطاع المحروقات و المناجم يتم في مديرية كبريات المؤسسات و سيسمح هذا التغيير بتحسين تسيير الجباية للشركات البترولية و الشبه بترولية و المنجمية؛ و بالتالي ضبط و مراقبة جباية قطاع المحروقات.

ج- مهامها:

تضطلع مديرية كبريات المؤسسات بعدة مهام و هي:¹

¹ مرسوم تنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر سنة 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها -الجريدة الرسمية- العدد 59

في مجال الوعاء :

- ✓ تمسك و تسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصها،
- ✓ تصدر الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تنفذ عمليات التسجيل و الطابع و تعاينها و تصادق عليها،
- ✓ منح الإعتمادات لصالح المكلفين بالضريبة للمستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به،
- ✓ تراقب الملفات حسب كل وثيقة،
- ✓ تتكفل بملفات تعويض قروض الرسوم.

في مجال التحصيل:

- ✓ تتكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى،
- ✓ تراقب حساب التسيير مراقبة مسبقة و تصفيته،
- ✓ تمون بالطوابع و تمسك محاسبتها،
- ✓ تحليل عمليات التحصيل و تقييمها و ضبط خلاصاتها و اقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

في مجال الرقابة:

- ✓ تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها و تراقب التصريحات،
- ✓ تعد و تنجز برامج التدخلات و المراقبة لدى المكلفين بالضريبة و تقيم نتائجها.

في مجال المنازعات:

- ✓ تدرس التظلمات و تعالجها،
- ✓ تتابع المنازعات الإدارية و القضائية،
- ✓ تعالج طلبات التخفيض الإداري.

في مجال تسيير الوسائل:

- ✓ تعد الإجراءات المتعلقة بالإعتمادات و التصفية، و الأمر بصرف نفقات التسيير و التجهيز مهما كانت طبيعتها و تسهر على تنفيذها و تحيينها،

- ✓ تضمن تسيير المستخدمين و تقييم الإحتياجات من الوسائل المالية و البشرية و التقنية و تعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك،
- ✓ توظف و تعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

في مجال الإستقبال و الإعلام:

- ✓ تضمن مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة،
- ✓ تنشر المعلومات و الآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تكبيرهم بحقوقهم و واجباتهم في مجال الجباية،
- ✓ تتعاون و تنسق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الإتصال و الإستقبال و الإعلام و كذا تنفيذها.

د- المديرية المكونة لها:¹

يتكون الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية و التي بدورها تنظم في ثلاث (03) مكاتب، هذه الأخيرة تتشكل من عدة مصالح حسب الإختصاصات المحددة وفق التنظيم الهيكلي لهذه الإدارة الضريبية، إضافة إلى قبضة، مصلحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة، و مصلحة للإعلام الآلي.

1/ المديرية الفرعية لجباية المحروقات: و تكلف بالمهام التالية:

- ✓ تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العاملة في القطاعين البترولي و شبه البترولي، و كذا الشركات الأجنبية غير المقيمة و الخاضعة للقانون الجزائري،
- ✓ إعداد برامج مراجعة هذه الملفات و تنفيذها،
- ✓ إعداد التشخيصات الدورية و التحاليل و الإحصائيات و تحضير مخططات العمل.
- و تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث (03) مكاتب و هي:
- مكتب تسيير الملفات الجبائية: و يكلف لا سيما بضم:
- ✓ التكفل بالتصريحات الجبائية الشهرية و السنوية و مراقبتها،
- ✓ فحص و معالجة طلبات الشراء بالإعفاء و النظم الإمتيازية، و طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة و كذا كل الإجراءات الأخرى المتعلقة بتسيير الملفات الجبائية،
- و يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما:

¹ قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فيفري سنة 2009، مرجع سليلو ذكره.

مصلحة المؤسسات البترولية، مصلحة المؤسسات شبه البترولية.

• مكتب المراجعات الجبائية: و يكلف لا سيما بما يلي:

- ✓ إعداد و تنفيذ برامج مراجعة المؤسسات البترولية و شبه البترولية و الشركات غير المقيمة،
- ✓ إنجاز كل تحر أو بحث يخص الشركات البترولية و شبه البترولية، و الشركات غير المقيمة،
- و يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما:

مصلحة مراجعة المؤسسات البترولية، مصلحة مراجعة المؤسسات شبه البترولية.

• مكتب الإحصائيات و الملخصات: و يكلف لا سيما بما يلي:

- ✓ إعداد الإنتاجات الإحصائية الدورية و وضعيات التلخيص و دمج الملفات و كذا قاعدة المعطيات،
- ✓ تنسيق و متابعة الشركات التابعة لقطاع المحروقات مع المصالح المختصة للوزارة المكلفة بالطاقة و المناجم،

و يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما:

مصلحة الإنتاجات الدورية، مصلحة التحاليل.

2/ المديرية الفرعية للتسيير: و تكلف بالمهام التالية:

- ✓ تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام و كذا المؤسسات غير المقيمة،
- ✓ مهام الوعاء و متابعة تحصيل الضرائب و الحقوق و الرسوم،
- ✓ معالجة ملفات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة.
- تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب و هي:

• مكتب تسيير الملفات: و يكلف لا سيما بما يلي:

- ✓ استلام التصريحات و استغلالها و كذا مراقبة الملفات على أساس المستندات،
- ✓ تسيير و متابعة النظم الجبائية الإمتيازية و الخاصة،
- ✓ التكفل بالتحقيق الأولي في المنازعات،

و يضم هذا المكتب أربع (04) مصالح و هي:

- مصلحة قطاع الصناعات، مصلحة قطاع البناء و الأشغال العمومية،
- مصلحة قطاع التجارة، مصلحة قطاع تأدية الخدمات.

• مكتب التدخلات و دعم التسيير: و يكلف لا سيما بما يلي:

- ✓ متابعة التكفل بمقارنة المستندات،
- ✓ متابعة طلبات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة،

- ✓ القيام بالتدخلات المنتظمة و المعاينات في عين المكان.
- و يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما:
- مصلحة متابعة الإمتيازاتالجبائية و إسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة،
- مصلحة المعاينات و متابعة المعلومة الجبائية.
- مكتب مراقبة التحصيل و التصفية: و يكلف لا سيما بما يلي:
- ✓ تقييم عمل التحصيل و متابعته دوريا و إحصائيا،
- ✓ متابعة و تطهير قيود القباضة و التصفية المحاسبية لها و كذا عقد إجراءات القيد على الحسابات.
- و يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما:
- مصلحة تصفية الحسابات، مصلحة الإحصائيات و التقديرات.
- 3/ المديرية الفرعية للرقابة و البطاقيات: و تكلف بالمهام التالية:
- ✓ تنفيذ برامج مراجعة للمحاسبة و متابعتها،
- ✓ اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة،
- ✓ البحث عن المعلومة الجبائية و استغلالها مع انجاز التحقيقات و التحريات.
- تتكون هذه المديرية الفرعية من مكتبتين (02) و هما:
- مكتب المراجعات: و يكلف لا سيما بما يلي:
- ✓ إعداد مشروع برنامج المراجعة و متابعة تنفيذه،
- ✓ السهر على إحترام قواعد المراقبة و إجراءاتها.
- و يضم هذا المكتب مصلحتين (02) تعملان في شكل فرق:
- مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة و البناء و الأشغال العمومية،
- مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع التجارة و تأدية الخدمات.
- مكتب البطاقيات و المقارنات و التحريات: و يكلف لا سيما بما يلي:
- ✓ تشكيل مختلف البطاقيات الممسوكة و تسييرها،
- ✓ تنفيذ إجراءات التحقيقات و التحريات و البحث عن المعلومة الجبائية و استغلالها،
- ✓ المساعدة في مراجعات المحاسبة.
- و يضم هذا المكتب ثلاث (03) مصالح تعمل في شكل فرق هي:
- مصلحة البطاقيات و المقارنات، مصلحة الأبحاث و التحريات،
- مصلحة المساعدة و دعم المراقبة.

4/ المديرية الفرعية للمنازعات: و تكلف بالمهام التالية:

- ✓ فحص الشكاوى و الطعون الخاضعة لإختصاص مدير كبريات المؤسسات و دراستها،
- ✓ تحضر الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة مع فحص هذه الملفات و متابعتها،
- ✓ تبليغ القرارات و الأمر بصرفها.
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب و هي:
- **مكتب الشكاوى:**

- ✓ يكلف لا سيما بمعالجة الشكاوى التي تقدمها المؤسسات و المتعلقة بالوعاء و المراقبة و التحصيل.

و يضم هذا المكتب مصلحتين (02) و هما:

مصلحة منازعات الوعاء و التحصيل، مصلحة منازعات مراجعات المحاسبة.

- **مكتب لجان الطعن و المنازعات القضائية:** و يكلف لا سيما بما يلي:

- ✓ التكفل بطلبات المكلفين بالضريبة المقدمة للجان الطعن المركزية،
- ✓ التكفل بطلبات القبول كعديمة القيمة لمبلغ الضرائب و الرسوم التي يرى أنه يستحيل تحصيلها و تلك التي ينبغي قبول إعفاء المسؤولية عنها أو في إرجاء الدفع،
- ✓ متابعة المنازعات أمام الجهات القضائية الإدارية و الجزائرية.

و يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما:

مصلحة لجان الطعن، مصلحة المنازعات القضائية.

- **مكتب التبليغ و الأمر بالدفع:** و يكلف لا سيما بما يأتي:

- ✓ إعداد و إرسال الإشعارات بتبليغ القرارات المتخذة في مجال الطعن النزاعي أو الإعفائي و القيام بإجراءات الأمر بالدفع لأحكام القرارات القضائية المتخذة و إعداد الإحصائيات عن كل ذلك.

و يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما:

مصلحة التبليغات، مصلحة الأمر بالدفع و الإحصائيات.

5/ المديرية الفرعية للوسائل: و تكلف بالمهام التالية:

- ✓ تسيير المسارات المهنية للمستخدمين و المبادرة بالأعمال التكوينية،
- ✓ إعداد الميزانية السنوية و الحساب الإداري و مسك الجرد،
- ✓ الأمر بدفع التخفيضات،
- ✓ متابعة و تنسيق جهاز تقييم الأداء في إطار مؤشرات التسيير.

تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب:

• مكتب المستخدمين و التكوين: و يكلف لا سيما بما يلي:

✓ إعداد مخطط تسيير الموارد البشرية و متابعة تنفيذه،

✓ إعداد مخططات التكوين بالإتصال مع مخطط التكوين السنوي و متعدد السنوات للمديرية العامة للضرائب.

يضم هذا المكتب مصلحتين (02) و هما:

مصلحة المستخدمين، مصلحة التكوين.

• مكتب الوسائل: و يكلف لا سيما بما يلي:

✓ تسيير الوسائل المادية الضرورية لعمل المصالح،

✓ التكفل بالجوانب المتعلقة بالأمن و النظافة،

✓ تنظيم و تمويل و تسيير مخزن المطبوعات و الأرشيف.

يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما:

مصلحة الصفقات و الصيانة، مصلحة متابعة المطبوعات و الأرشيف.

• مكتب عمليات الميزانية: و يكلف لا سيما بما يلي:

✓ الأمر بدفع الأجور و المنح و التعويضات و كذا نفقات التسيير،

✓ الأمر بدفع التخفيضات،

✓ الإعداد السنوي للحساب الإداري.

يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما:

مصلحة نفقات التسيير، مصلحة المحاسبة.

إلى جانب هذه المديريات الفرعية الخمس يوجد ثلاث (03) مصالح على مستوى مديرية كبريات المؤسسات و هي:

1- قباضة الضرائب: و تكلف لا سيما بما يلي:

✓ التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات العفوية المنجزة أو

الجدول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل،

✓ تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري العمل بهما و المتعلقة

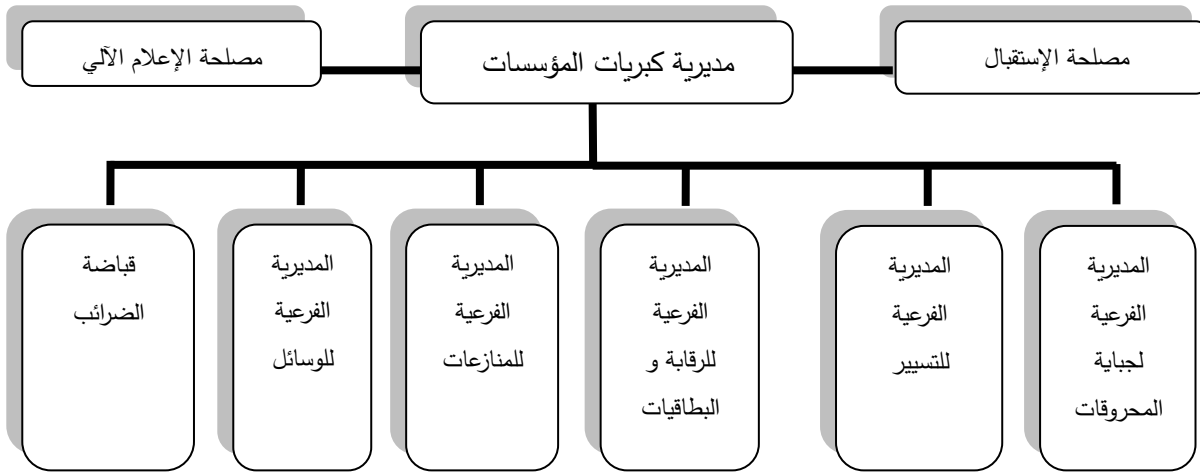
بالتحصيل القصري للضريبة،

✓ مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العمومية و تقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس

المحاسبة،

- و تضم قباضة الضرائب ثلاث (03) مصالح هي:
- ✓ مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة، مصلحة المتابعات.
- 2- مصلحة الإستقبال و إعلام المكلفين بالضريبة: و تكلف لا سيما بما يلي:
- ✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم،
 - ✓ نشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، لتذكيرهم بحقوقهم و واجباتهم الجبائية،
 - ✓ التكفل بحاجيات مديريةية كبريات المؤسسات فيما يخص الوثائق الجبائية.
- 3- مصلحة الإعلام الآلي: تكلف لا سيما بما يلي:
- ✓ استغلال التطبيقات و تأمينها،
 - ✓ تسيير التأهيلات و تراخيص الدخول،
 - ✓ تحيين الملفات التقنية للتجهيزات المعلوماتية و التطبيقات المستعملة.

الشكل رقم (4.1): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على العدد 20 المؤرخ في 2009/02/21 من الجريدة الرسمية

2. مركز الضرائب: Centre Des Impôts (C.D.I)

يعتبر أحد الهياكل الجبائية المستحدثة من قبل المديرية العامة للضرائب في إطار عصرنة الجهاز الضريبي على مستوى المصالح الخارجية، محاولة منها في القضاء أو التخفيف على الأقل من محاولات الغش الضريبي، إضافة إلى تقديم الخدمات للمكلفين بالضريبة سعياً منها لتحسين الأداء الجبائي، و تقريب الخاضعين لها من الإدارة الجبائية لتكون أكثر فعالية.

أ- التعريف بمركز الضرائب:

هو الجهاز المكلف بتسيير الملفات الجبائية و المراقبة و التحصيل و المنازعات تحت إشراف موظف برتبة رئيس مركز، و يضم مجموع المؤسسات المتوسطة و المهن الحرة الخاضعة لنظام حقيقي أو نظام التصريح المراقب، و التي يفوق رأس مالها 30 مليون دينار جزائري و كذلك الشركات التي تخضع لنظام الربح الحقيقي و غير خاضعة لمديرية كبريات المؤسسات. يعتبر مركز الضرائب مصلحة تنفيذية على مستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، و لها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركزة الإحصائيات، و برمجة المراقبة الجبائية و الأعمال التنافسية التي تتجاوز سلطة رئيسها.¹

ب- دور مركز الضرائب:

إن إنشاء مراكز الضرائب يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير و مراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة و الذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال الترقيم و متابعة التصريحات الجبائية و التسديدات و التسجيل المحاسبي للإيرادات و المراقبة و أعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين. يهدف إنشاء هذه المراكز إلى التفرقة في تسيير ملفات المكلفين، و تجميع المهام الضريبية المتعلقة لنفس المكلف حتى لا تنتشتت جهوده و ربها للوقت فضلا عن تنسيق الإجراءات الضريبية، و تحسين خدمات الإدارة الضريبية تجاه المكلف.² كما يهدف تجميع الأداءات الجبائية لنفس المكلف على مستوى مركز الضرائب إلى تحقيق ما يلي:

- ✓ التقليل من عدد المصالح أو الخدمات القاعدية و تنسيق الإجراءات،
- ✓ تحسين خدمات المكلفين و توحيد العمليات الجبائية في وحدة واحدة للتسيير،
- ✓ فسح المجال لإتخاذ القرارات بصفة عقلانية و ضمان سرعة و فعالية التنفيذ.

ج- أصناف مراكز الضرائب:

تبعا لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى ثلاث أصناف هي:

- ✓ الصنف 1: لعدد الملفات أكثر من 8000 ملف،
- ✓ الصنف 2: لعدد الملفات أكثر من 4000 إلى 8000 ملف،
- ✓ الصنف 3: لعدد الملفات أقل من 4000 ملف.

سميرة بو عكاز، مرجع سابق ذكره.¹
عبد الغني كحلة، مرجع سابق ذكره.²

د- صلاحيات مراكز الضرائب:

تختص مراكز الضرائب بمتابعة المكلفين (أشخاص طبيعيين و شركات معنوية) المستعملين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، باستثناء الذين يتبعون مديرية كبريات المؤسسات و كذلك المهن الحرة. و الإختصاص الإقليمي يكون على مستوى الولاية ما عدا في التجمعات الحضرية الكبرى أو عدد الملفات يتجاوز 12000 ملف، حيث يتم إنشاء في هذه الحالة عدة مراكز ضرائب و يمكن لها أن تقوم بإنشاء مراكز تسيير تابعة لها بهدف تعدد مراكز الضرائب الصغيرة الحجم في منطقة واحدة.

هـ- الضرائب المسيرة من قبل مراكز الضرائب:

تسير مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد لكل مكلف، يجمع كل المعلومات المتعلقة بالمكلف، بإستثناء الرسم العقاري الذي يبقى إلى غاية إنشاء مصالح عقارية مختصة تسيير من قبل مفتشيات خاصة، و في هذا الإطار شرع في إقامة نظام تصريحي وحيد و مركز لمجمل الأعمال لكل المؤسسات لدى المقر أو المركز الرئيسي للمؤسسة، و بالنسبة للمكلفين الصغار يرخص لهم بإيداع تصريحاتهم الفصلية بتواريخ محددة لتسهيل استلامها.

و يمكن أن نضيف أن حالة كون المقر الجبائي لصاحب المؤسسة يقع في خارج اختصاص مركز الضرائب، فإن هذا الأخير يعمل على فرض ضريبة مؤقتة بخصوص الضريبة على أرباح الشركات على أساس نتيجة النشاط أو دخل مسيري الشركات الذي يجب أن يفرض بشكل نهائي من قبل مركز الضرائب لمقر سكن المسير.

و- النظام الضريبي المسير من قبل مركز الضرائب:

يقع النظام الحقيقي تحت دائرة اختصاص مركز الضرائب؛ حيث يفرض النظام الحقيقي على المكلفين بالضريبة الذين تجاوز رقم الأعمال السنويهم مبلغ 30 مليون دينار جزائري، بدون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم، و في الحالة المعاكسة يحسب لغير الخاضعين له. و يترتب على ذلك، مسك محاسبة كاملة طبقا للقوانين المعمول بها و استظهارها عند الحاجة أو عند الطلب من طرف إدارة الضرائب، و في هذا النظام يصرح المكلف بنفسه شهريا برقم أعماله إلى إدارة الضرائب، و عن الربح المحقق سنويا عن طريق تصريح خاص بذلك، حيث يحدد الربح الخاضع للضريبة بالفرق بين الحواصل المقبوضة و الأعباء المتحملة التي تدخل في إطار ممارسة النشاط.

ي- مهام مركز الضرائب:

يقوم مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة. و هي بذلك تؤدي المهام التالية:

في مجال الوعاء :

- ✓ مسك و تسيير الملف الجبائي للشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات،
- ✓ مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض برسم عائدات الأرباح الصناعية و التجارية،
- ✓ إصدار الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و معاينتها و المصادقة عليها،

في مجال التحصيل:

- ✓ التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الأتاوى،
- ✓ تنفيذ العمليات المادية للدفع و القبض و استخراج النقود،
- ✓ ضبط الكتابات و مركزة تسليم القيم.

في مجال الرقابة:

- ✓ البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها و استغلالها و مراقبة التصريحات،
- ✓ إعداد و إنجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.

في مجال المنازعات:

- ✓ دراسة الشكاوى و معالجتها،
- ✓ متابعة المنازعات الإدارية و القضائية،
- ✓ تعويض قروض الرسوم.

في مجال الإستقبال و الإعلام:

- ✓ ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة،

✓ التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لا سيما المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل نظامها الأساسي،

✓ تنظيم المواعيد و تسييرها،

✓ تقديم المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مراكز الضرائب.

ن- المصالح المكونة لمركز الضرائب:¹

يتكون الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قبضة و مصلحتين (02) و هي:

1/ المصلحة الرئيسية للتسيير: و تكلف لا سيما بما يلي:

✓ التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب ففي مجال الوعاء،

و المراقبة الجبائية و متابعة الإمتيازات الجبائية و الدراسة الأولية للإحتجاجات،

✓ المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته

وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب،

✓ اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو لمراجعة المحاسبة،

✓ إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات و إعداد مخططات العمل و تنظيم الأشغال مع

المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تضم هذه المصلحة الرئيسية خمس (05) مصالح و هي:

المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي، المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري،

المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات، المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة،

المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء و الأشغال العمومية.

2/ المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث: و تكلف لا سيما بما يأتي:

✓ إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية و معالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل

استغلالها،

✓ اقتراح عمليات مراقبة و إنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس

المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية

و حواصل تقييمية دورية.

تضم هذه المصلحة الرئيسية أربع (04) مصالح و هي:

¹ قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009.

- **مصلحة البطاقات و المقارنات:** و تكلف بما يلي:
 - ✓ تشكيل و تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام و الإستعلام الخاصة بوعاء الضريبة و كذا مراقبتها و تحصيلها،
 - ✓ مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، و تخزينها و استردادها من أجل استغلالها،
 - ✓ التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.
- **مصلحة البحث عن المادة الضريبية:** تعمل في شكل فرق، و تكلف بما يلي:
 - ✓ إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع،
 - ✓ اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و في عين المكان انطلاقا من المعلومات و الإستعلامات المجمع،
- **مصلحة التدخلات:** تعمل في شكل فرق، تكلف بما يلي:
 - ✓ برمجة و انجاز التدخلات بعنوان بتنفيذ الحق في التحقيق و حق الزيارة و المراقبة عند المرور و كذا إنجاز في عين المكان لكل المعايير الضرورية لوعاء الضريبة و مراقبتها و تحصيلها،
 - ✓ اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات و الإستعلامات المجمع.
- **مصلحة المراقبة:** تعمل في شكل فرق، و تكلف بما يلي:
 - ✓ إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات و في عين المكان،
 - ✓ إعداد وضعيات، إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.
- **3/ المصلحة الرئيسية للمنازعات:** تكلف لا سيما بما يلي:
 - ✓ دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة،
 - ✓ متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.
- تضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاث (03) مصالح و هي:
 - **مصلحة الإحتجاجات:**
 - ✓ دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات و العقوبات المحتج عليها و/أو استرجاع الضرائب و الرسوم و الحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر،
 - ✓ دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الإقتطاعات للرسم على القيمة المضافة،

- ✓ دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الإحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة،
- ✓ معالجة منازعات التحصيل.

• **مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية:** تكلف بما يلي:

- ✓ دراسة الطعون التابعة لإختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و لإختصاص لجان الطعن الإعفائي،
- ✓ المتابعة، بالإتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

• **مصلحة التبليغ و الأمر بالدفع:** تكلف بما يلي:

- ✓ تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية،
- ✓ الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها،
- ✓ إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها للمصالح المعنية.

4/ القباضة: تكلف لا سيما بما يلي:

- ✓ التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل،
- ✓ تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة،
- ✓ مسك محاسبة، المطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تضم القباضة ثلاث مصالح (03) هي:

مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة،

مصلحة المتابعات، تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

5/ مصلحة الإستقبال و الإعلام:

تحت سلطة رئيس المركز، و تكلف لا سيما بما يلي:

- ✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم،
- ✓ نشر المعلومات حول حقوقهم و واجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب.

6/ مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل: تكلف لا سيما بما يلي:

- ✓ استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول لها،
- ✓ إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات،
- ✓ الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات.

سوف نعرض الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب، بشيء من التفصيل في المبحث الثالث من خلال الجانب النظري.

3. المركز الجوّاري للضرائب: Centre de Proximité des Impôts (C.P.I)

تقوم المراكز الجوّارية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية.

أ- التعريف بالمركز الجوّاري للضرائب:

هو جهاز يقوم بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة غير الخاضعين لمركز الضرائب و لمديرية كبريات المؤسسات، و التي يقل رقم أعمالها عن 30 مليون دينار جزائري و تعتمد على أساس الطابع الجزائري و تحديد الضرائب و الرسوم التي تسيروها و القيام بمهام المراقبة و التحصيل و المنازعات تحت إشراف رئيس المركز الجوّاري.

ب- مهام المركز الجوّاري للضرائب: تتكفل المراكز الجوّارية للضرائب بتسيير:

- ✓ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائري،
- ✓ المستثمرات الفلاحية،
- ✓ الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية و كذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية و غير المبنية،
- ✓ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و الجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور و الرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم،
- ✓ المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.

ج- النظام المسير من طرف المركز الجوازي للضرائب:

يختص المركز الجوازي للضرائب بتسيير الملفات الخاضعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU حيث يطبق هذا النظام لتحديد الربح الخاضع للضريبة على المكلفين بالضريبة غير الخاضعين للنظام الحقيقي و الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثون (30) مليون دينار جزائري، كل من:

- ✓ الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع السلع و الأشياء،
- ✓ الأشخاص الطبيعيون الممارسون للأنشطة الأخرى الخاصة بتأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية،
- ✓ المهنيون و الحرفيون.

د- مهام المركز الجوازي:¹تقوم هذه المراكز بالمهام التالية:

في مجال الوعاء:

- ✓ مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاصها،
- ✓ إصدار الجداول و قوائم التحصيل و شهادات الإلغاء أو التخفيض و معاينتها و المصادقة عليها.

في مجال التحصيل:

- ✓ التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الحقوق و الرسوم و الأتاوى،
- ✓ تنفيذ العمليات المادية للدفع و القبض و استخراج النقود،
- ✓ ضبط الكتابات و مركزة تسليم القيم.

في مجال الرقابة:

- ✓ البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها و استغلالها،
- ✓ مراقبة التصريحات و تنظيم التدخلات.

في مجال المنازعات:

- ✓ دراسة الشكاوى و معالجتها،
- ✓ متابعة المنازعات الإدارية و القضائية،
- ✓ دراسة طلبات التخفيض الإداري.

¹ نفس المرجع السابق،

في مجال الإستقبال و الإستعلام:

- ✓ ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة،
- ✓ التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل،
- ✓ تنظيم المواعيد و تسييرها،
- ✓ نشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

ه-المصالح المكونة للمركز الجوارى للضرائب:

ينظم المركز الجوارى للضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية، قبضة و مصلحتين و هي:

1/ المصلحة الرئيسية للتسيير: و تكلف لا سيما بما يلي:

- ✓ إحصاء الممتلكات و النشاطات و تسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب و كذا بالرقابة الشكلية للتصريحات،
- ✓ المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب،
- ✓ إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات، و تضم هذه المصلحة الرئيسية أربع (04) مصالح:
- **مصلحة جباية النشاطات التجارية و الحرفية:** و تكلف بما يلي:
- ✓ التكفل بالملفات الجبائية و استلام التصريحات التي يحررها المكلفين بالضريبة المتابعون حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، و كذا إعداد العقود المتصلة بها،
- ✓ المراقبة الشكلية للتصريحات و إقتراح ملفات مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.
- **مصلحة الجباية الزراعية:** و تكلف بما يلي:
- ✓ التكفل بالملفات الجبائية للمزارعين و المربين و كذا استقبال و استغلال التصريحات و مراقبتها الشكلية و اقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.
- **مصلحة جباية المداخل و الممتلكات:** و تكلف بما يلي:
- ✓ التكفل بالملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل مقر السكن أو الضريبة على الممتلكات أو الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير ربحية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي، أجور أو أي جزء من نشاطاتهم يمكن فرض الضريبة عليه،

- ✓ المراقبة الشكلية للتصريحات و اقتراح التسجيل، حسب الحالة في برنامج المراقبة على أساس المستندات و/أو المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.
- **مصلحة الجبائية العقارية:** و تكلف بما يلي:
- ✓ التكفل بالملفات الجبائية و استغلال تصريحات الأشخاص بعنوان الضرائب أو الرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية،
- ✓ المراقبة الشكلية للتصريحات و اقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على أساس المستندات أو على أساس المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.
- 2/ المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث:** و تكلف لا سيما بما يلي:
- ✓ تشكيل و مسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه،
- ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تقييم نشاطات المصالح المعنية.
- تضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاث (03) مصالح و هي:
- **مصلحة البطاقيات و المقارنات:** و تكلف بما يلي:
- ✓ تشكيل قاعدة المعطيات و مختلف البطاقيات المسوكة و التي تخص الوعاء و المراقبة و التحصيل الضريبي و تسييرها،
- ✓ متابعة استعمال المعلومات المتردة و إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية و كذا تقييم نشاطات المصلحة، لا سيما، التي ترتبط مع مؤشرات التسيير.
- **مصلحة البحث و التدخلات:** تعمل في شكل فرق، و تكلف بما يلي:
- ✓ تشكيل و تسيير فهارس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة و تحصيلها،
- ✓ تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الإطلاع،
- ✓ اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين في برنامج مراقبة المداخل.
- **مصلحة المراقبة:** و تكلف بما يلي:
- ✓ تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات،
- ✓ اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في برنامج مراقبة المداخل.
- 3/ المصلحة الرئيسية للمنازعات:** و تكلف لا سيما بما يلي:
- ✓ دراسة كل طعون نزاعية أو إعفائية موجهة للمركز الجوّاري للضرائب،

- ✓ التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة،
- ✓ متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.
- تضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاث (03) مصالح و هي:
- **مصلحة الإحتجاجات:** و تكلف بما يلي:
 - ✓ دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم المتنازع عليها،
 - ✓ دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الإحتجاج على أعمال الملاحقات أو الإجراءات المتصلة بها أو إلى المطالبة بأشياء تم حجزها.
- **مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية:** و تكلف بما يلي:
 - ✓ دراسة الطعون الخاضعة لإختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و لجان الطعن الإعفائي،
 - ✓ متابعة الطعون و الشكاوى التي تقدم أمام الهيئات القضائية و ذلك بالإتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب.
- **مصلحة التبليغ و الأمر بالصرف:**
 - في حدود الإختصاص القانوني للمركز الجوارى للضرائب، و تكلف بما يلي:
 - ✓ تبليغ القرارات المتخذة في مجال مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية،
 - ✓ الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة و إعداد الشهادات المتصلة بها،
 - ✓ إعداد المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات، و تبليغها إلى المصالح المعنية للتكفل بها،
 - ✓ إعداد المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات، و تبليغها إلى المصالح المعنية للتكفل بها.
- 4/ القباضة:** و تكلف بما يلي:
 - ✓ التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل،
 - ✓ تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة،
 - ✓ مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تضم القباضة ثلاث (03) مصالح هي:

مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة،

مصلحة المتابعات، تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

5/ مصلحة الإستقبال و الإعلام: تكلف لا سيما بما يلي:

✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم،

✓ نشر المعلومات حول الحقوق و الواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوازي للضرائب.

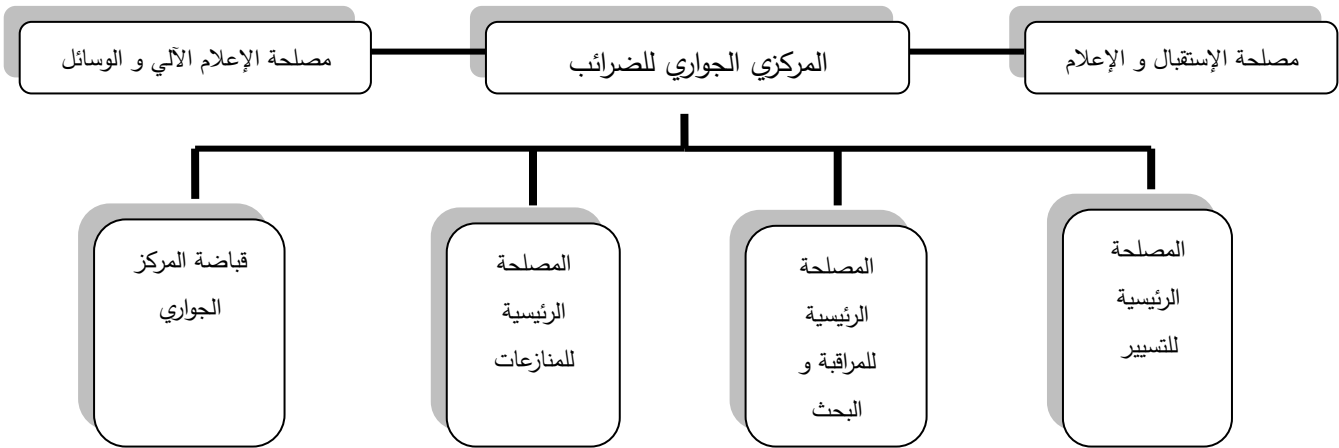
6/ مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل: تكلف لا سيما بما يأتي:

✓ استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها، و كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها،

✓ إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات،

✓ الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة و أمن المحلات.

الشكل رقم (5.1): الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على العدد 20 المؤرخ في 2009/02/21 من الجريدة الرسمية

خلاصة الفصل الأول

تعتبر الضريبة من أهم الموارد الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل النفقات العامة، لما لها من دور في إنعاش و توجيه الإقتصاد الوطني و دفع عجلة التنمية الإقتصادية، كما يعتبر النظام الضريبي من أهم المقومات الأساسية للسياسة المالية في الدولة المعاصرة، و هو عبارة عن مجموعة من التشريعات و القوانين الضريبية الخاصة بالقواعد و الإجراءات التي تحكم نظام فرض و ربط و تحصيل الضرائب، إضافة إلى اللوائح التنفيذية التي تحرص على تنفيذ و مراقبة هذه الإجراءات المتمثلة في الإدارة الجبائية.

من خلال دراسة ملامح النظام الضريبي الجزائري نجد أنه يعاني من التعقيد و عدم الاستقرار، إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية مما أدى إلى ضعف الحصيلة الضريبية، و هو ما دفع الدولة الجزائرية إلى انتهاج سياسة الإصلاح الجبائي، و قد شكل سنة 1992 خطوة هامة تمثلت في ترشيد النظام الضريبي و زيادة المردودية المالية نسبيا لمختلف الضرائب، من خلال توسيع وعائه بإنشاء ضرائب جديدة تمثلت في: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة، و التي تعتبر أكثر تلاؤما مع متطلبات التنمية الإقتصادية و تكيفا مع واقع المؤسسة؛ حيث إصلاح النظام الضريبي إقتضاه أيضا التحول الإقتصادي للبلاد من الإقتصاد الإشتراكي إلى إقتصاد السوق، بالإضافة إلى إنضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة كان ضرورة حتمية لهذه التغييرات.

يظهر أيضا هذا الإصلاح من خلال التعديلات التنظيمية للإدارة الجبائية في شكل إنشاء هياكل جديدة متمثلة في: مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب.

الفصل الثاني

الرقابة الجبائية في الجزائر

الفصل الثاني

الرقابة الجبائية في الجزائر

تمهيد

بما أن النظام الجبائي الجزائري يعتبر نظام تصريحي كغيره من الأنظمة المطبقة في معظم دول العالم، حيث يعتمد أساسا على إقرار المكلفين بمداخلهم و رقم أعمالهم، إذ يعتبر المكلف هو الوحيد من يعلم ما حقق من مداخل و رقم أعمال، فهو إذن ملزم بالإدلاء بها للإدارة الجبائية، في إطار نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، و لأجل التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد و نصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية، آلياتها، وسائلها، هياكلها، و خاصة المستحدثة منها في إطار إصلاحات شملت عصرنة إدارة الضرائب لتواكب التطور السريع الذي عرفته الجزائر بعد انفتاحها على السوق الخارجية.

و عليه؛ ومما سبق، سوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى ما يلي:

نحيط بالإطار المفاهيمي و القانوني الذي يضبط الرقابة الجبائية في الجزائر و هذا في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني نستعرض الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية من خلال التعريف بمختلف الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية، سواء على المستوى المركزي، الجهوي أو المحلي، و أخيرا نتعرف على مختلف أشكال الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى الهياكل الجبائية المستحدثة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

تعد الرقابة الجبائية، الوسيلة الردعية الأكثر ملائمة لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب من خلال دورها الفعال في تحقيق الأهداف المختلفة عبر تقييم عمل المؤسسة، فالرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة و تحارب من يتحايل عليها، فهي بالتالي وسيلة أو أداة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالإطلاع و التحقق من كل المعلومات المقدمة لها. و بالتالي سنحاول في هذا المبحث، التطرق إلى الإطار المفاهيمي الذي يعرفنا بكل جوانب الرقابة الجبائية و مختلف أنواعها، بالإضافة إلى الإطار القانوني الذي يحكمها، في ظل النظام الضريبي الجزائري.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية لا تختلف عن غيرها من أنواع الرقابة الأخرى كالرقابة الإدارية و المالية من حيث المفهوم و الأهداف العامة للرقابة. حيث يمكن حصر مفهوم الرقابة الجبائية في تعريفها، أهدافها، مبادئها، نطاقها.

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزءاً لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصدر تمويل الخزينة العمومية، إلا أنها تتميز عن باقي أشكال الرقابة، نظراً لخصوصيتها التشريعية و القانونية، لذا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام قبل التطرق إلى تعريف الرقابة الجبائية، و عليه نستعرض تعريف الرقابة بصفة عامة.

1. تعريف الرقابة:

الرقابة هي مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين و تقوم بتسهيل و تحسين و أخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال:

- ✓ تصحيح الأخطاء و السهو و عدم المطابقة المحاسبية،
- ✓ اكتشاف التلاعبات و الإختلاسات و معالجتها و كذلك وضع المعايير و تقييم الأداء.¹

¹ منصور بن اعمار، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011. ص11

كما عرفها المفكر الاقتصادي الشهير هنري فايول: " الرقابة ما هي إلا التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها.¹

و بتعبير آخر، تعرف الرقابة على أنها: " الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت و أن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررة.²

و عليه نستخلص مما سبق، أن الرقابة بصفة عامة هي وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف و الخطأ، من أجل العمل على تصحيحها و معرفة مناطق الخلل و الانحراف قبل وقوعها من أجل تقاؤها.

2. تعريف الرقابة الجبائية:

قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية، أهمها:

- هي فحص السجلات و التقارير المالية للمنشأة، بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، و يتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المنجز درجة عالية من الإمتياز.³
- هي فحص التصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام، الإستفسار، الإستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها، و مقارنة كل من التصريحات و المعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما، كذلك مع الوضعية المالية و المعيشية للمكلف، و هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة.⁴

¹ سليمان عتير، مرجع سابق.

² لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق.

³ رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 212.

⁴ نفس المرجع السابق ذكره، نفس الصفحة

- الفحص المنتظم و الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة و بغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، و ذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.
- و بما أن الرقابة الجبائية، تعتبر قبل كل شيء مفهوم قانوني حيث تمثل السلطة المعترف بها لإدارة الضرائب لتصحيح النقائص، الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة على المكلفين، و لكن بضمانات بالنسبة للدولة أو الأشخاص هدف المراقبة، مما استوجب عرض التعريف المتضمن في قانون الإجراءات الجبائية في المادة 18 منه: " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاءة".¹
- يمكن أيضا أن نتناول مفهوم الرقابة الجبائية من خلال الجانب القانوني لإدارة الضرائب:
- هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات و المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي، و كل التجاوزات الجبائية المهددة للإقتصاد الوطني،²
- الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات المنفذة من طرف المصالح المختصة في الإدارة الجبائية، تأخذ عدة أوجه و تطبق في إطار منظم و مهكل لضمان احترام القواعد الجبائية من أجل تجنب كل مبالغة أو تجاوز للحدود القانونية، فالإدارة الجبائية تضم مجموع الأجهزة المكلفة بتحصيل و مراقبة مختلف الضرائب و هي ملزمة بمتابعة كل العناصر الضرورية التي من خلالها يتحدد الوعاء الضريبي.³
- الرقابة الجبائية عبارة عن مجموعة العمليات و الإجراءات الشكلية و المادية المنجزة من طرف أعوان لإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات و المعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين و الطبيعيين المكلفين بالضريبة، و ذلك من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية، و هذا الحق محفوظ بنصوص و مواد التشريع الجبائي.⁴

¹ المادة 18، من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2019، ص09

² ربيع ناقة، مرجع سابق ذكره.

³ نهاري محمد حبيب، بوطالب عمار، مرجع سابق ذكره.

⁴ Guide du verificateur de comptabilité, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts,

ثانيا: أهمية الرقابة الجبائية¹

- ✓ تهدف إلى خدمة الإدارة الجبائية من خلال تحديد الوعاء الضريبي على نحو عملي منظم يحافظ على حقوق المكلفين و الدولة جنبا إلى جنب،
- ✓ زيادة مستوى الإلتزام بأحكام التشريع الضريبي و الإمتثال له، و زيادة حصيلة الضريبة، كما تساند النظام الضريبي في تحقيق الأهداف المالية، الإقتصادية و الإجتماعية،
- ✓ تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراقبة و التي تعد مهمة للوصول إلى دقة النتائج و واقعيتها و من ثم إلى الربح الجبائي الحقيقي عن طريق التأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من الحسابات و التأكد من سلامتها من حالات الغش الضريبي التي يقوم بها بعض المكلفين أو حتى التقليل منه.

ثالثا: أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة و احترام الواجبات الجبائية، من خلال الإجراءات الجبائية التي جاء بها قانون الضرائب مثل: الإجراءات الجبائية، الوثائق، المراقبة، العقوبات و كيفية الترابط فيما بينها. و للرقابة الجبائية عدة أهداف، خاصة ما تعلق بمحاربة الغش الجبائي إذا ما وظفت طرق و إجراءات و وسائل معقولة، منطقية و فعالة. إن الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

1. الأهداف القانونية:

- و تتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين و الأنظمة، لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية،² و المتمثلة في النقاط التالية:
- ✓ التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية،
- ✓ دفع المكلفين على التصريح الصحيح و تجنب الطرق التدليسية و احترام التنظيمات و القوانين التشريعية،

¹ رضا خلاصي، مرجع سابق ذكره، ص214.

² سليمان عتير، مرجع سابق ذكره.

- ✓ الحد من الغش و التهرب الضريبي، و ذلك باكتشاف الغش و الأخطاء المرتكبة و كل التلاعبات التي يمكن استعمالها،
 - ✓ مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول،
 - ✓ تقييم مدى قابلية المؤسسة لإستعمال الإمكانات التي يتيحها المشرع الجبائي،
 - ✓ تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية،
 - ✓ إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار.
- 2. الأهداف المالية و الاقتصادية:**

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، و هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، و بالتالي إلى زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع ككل؛ إذ أن الأهداف الإقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الإقتصاد و الجباية من خلال توسيع الوعاء الضريبي بما يسمح بتحصيل موارد إضافية و توجيهها إلى تحقيق الأغراض الإقتصادية، مما يساهم في المحافظة على أموال الخزينة باسترجاع حقوقها المنقوصة.¹

إضافة إلى توسيع نطاق الرقابة الجبائية إلى جميع المتعاملين و ضمان المنافسة النزيهة و الشريفة بينهم، مما يساهم في معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

3. الأهداف الإدارية:

- تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة الفعالية و الأداء، و يمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:
- ✓ تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية، كذلك كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها،

¹ عبد الغني كحلة، مرجع سابق ذكره.

✓ تحديد الإنحرافات و كشف الأخطاء، و هذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها و تقييم آثارها، و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك،

✓ تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي و قيمة المبالغ المستحقة.¹

4. الأهداف الإجتماعية: تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

✓ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، و هذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة،

✓ منع و محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة و الإهمال أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته تجاه المجتمع.

رابعا: مبادئ الرقابة الجبائية²

تمتاز الرقابة الجبائية بالصرامة من جهة و الردع من جهة أخرى، و تبقى في أمس الحاجة إلى إيجاد المبادئ و الأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان و لتحقيق ذلك و يجب توفر مبادئ مهمة للرقابة الجبائية تتمثل في:

✓ مبدأ التدخل و المراقبة: و هو مبدأ يعكس تطور الفكر الضريبي مع تطور دور الدولة المعاصرة التي أصبحت تستخدم الضريبة كأداة من أدوات الضبط الاقتصادي، المالي و الإجتماعي بما يخدم الصالح العام،

✓ مبدأ تحقيق العدالة الضريبية؛ و التي تعتبر من المبادئ الأساسية للضريبة و النظام الضريبي، و تتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، و يتجلى هذا من خلال عدالة النظام الجبائي الذي تسعى الدولة إلى تحقيقه من خلال الرقابة الجبائية،

✓ مبدأ ترقية الإدارة الضريبية بالعمل على تغطية النقائص و إصلاحها خاصة أن تبعات التهرب لا تقع على المشرع المالي و المكلف لوحدهما، و إنما تقع كذلك على الإدارة المالية و باعتبار أن مشكلة الغش تعود لعدم فعالية النظام الجبائي و التي تستلزم وجود هيكل إداري منظم و عصري بعيدا عن كل ملامح التخلف و الإهمال و اللامبالاة،

¹ خالد بن معتوق، محمد الأمين ميلي، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.

² رضا خلاصي، مرجع سابق ذكره، ص217.

- ✓ مبدأ إقامة نظام جبائي مضبوط يمتاز بالعدالة، البساطة، الإستمرارية و مبني على أسس العصرية، و ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين و النصوص التشريعية واضحة و سهلة الأسلوب،
- ✓ مبدأ ضرورة إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة و سهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي و إقناعهم به، مما يؤدي بهم إلى الإلتزام بواجباتهم الضريبية و عدم التهرب منها،
- ✓ مبدأ إرساء تقاليد ضريبية لدى المكلف لجره لاحترام الإجراءات الجبائية من خلال إعلامه و توعيته باعتبار أن النظام الجبائي يدفع للتعامل معه بدوافع نفسية عن كل متغيرات و مستجدات التشريع الجبائي.

خامسا: نطاق الرقابة الجبائية

- إن الرقابة الجبائية عند المراجعة المحاسبية لا يمكن ظهورها إلا بالحذف أو التقصير، إذا فمن الواجب أن تتجز هذه الحركة باللجوء إلى البحث بمختلف أنواعه لكي تمس النشاط المهني للمساهم (التغيرات التي تقع على رأسماله بالإضافة إلى مجموع حساباته الخاصة...إلخ). عند نهاية الكشف تكون الحالة المستحقة عندهم اختلفت و من هنا يكون اختلال أو سقوط التوازن الضريبي، عند الاقتضاء بالعمليات التالية:
- ✓ الإجراءات المعتبرة على المواد التي تتطلب معلومات و أدلة حسب المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة،
 - ✓ حق الإتصال حسب المادة من 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة، و من المادة 74 و 75 من قانون الرسوم على رقم الأعمال،
 - ✓ في التسعير الجزافي من قبل بعض العناصر الخاضعة بالمستوى المعيشي للمكلف بالضريبة في المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة،
 - ✓ درجة التسعيرة الجزافية التي تكون مركزة على النفقات و كذلك المدخلات غير المصرح بها.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

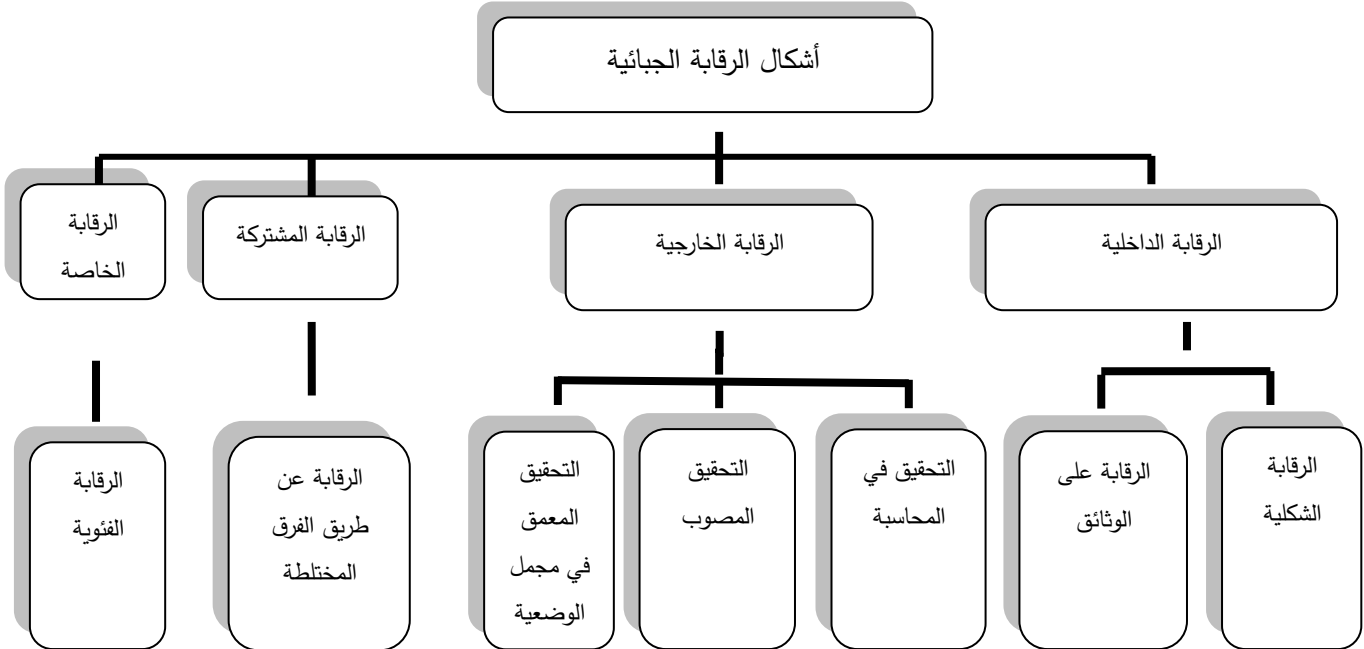
- إن مراقبة و مراجعة التصريحات الجبائية تباشر بطريقتين أساسا؛ عامة و معمقة، أو تأخذ أشكالا أخرى مثل الرقابة المختلطة أو الرقابة الفئوية (الخاصة)، كما أنها تطبق على عدة مستويات ؛ على مستوى مفتشيات الضرائب، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المصلحة الرئيسية

للتسيير، المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية، و على مستوى مديرية الأبحاث و التحقيقات سواء الجهوية منها أو المركزية على حد سواء. و تشمل الجوانب التالية:¹

- ✓ تمارس الإدارة الجبائية هذه الرقابة على تصريحات رقم الأعمال و الأرباح لتحديد كل الضرائب و الرسوم و الإتاوات،
- ✓ تمارس الإدارة الجبائية الرقابة على تصريحات المؤسسات و الهيئات التي لها صفة التاجر و التي في نفس الوقت تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها،
- ✓ تمارس حق الرقابة على المؤسسات و المنشآت و الهيئات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها،
- ✓ إن الرقابة الجبائية يمكن أن تباشر بطريقة مجملة كما يمكن أن تكون على مستوى كل مجال الإدارة الجبائية.

و تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال حسب التدرج، و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:²

الشكل رقم (1.2): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مواد قانون الإجراءات الجبائية

¹ نفس المرجع، ص219

² ولهي بوعلام، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة"

أولاً: الرقابة الداخلية

و تسمى أيضا بالرقابة الشاملة أو العامة، و سوف نستعرض أهم ما يميزها؛

1. تعريف الرقابة الداخلية:

تعرف على أنها: " مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات و المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من الغش الضريبي، و كل التجاوزات الجبائية أي نقص التحصيل الضريبي، المهددة للإقتصاد الوطني."

2. هدف الرقابة الداخلية:

تهدف الرقابة الجبائية الداخلية إلى إجراء مقارنة بين ما هو مصرح به و ما يجب أن يصرح به في التصريحات الضريبية للمكلفين من أجل كشف النقائص و الأخطاء المدونة عن عمد أو غير عمد من طرف المكلفين بالضريبة التي تؤثر سلبا على خزينة الدولة، كما تهدف أيضا إلى مراقبة المصالح الضريبية الداخلية بالسهر على حمايتها من الرشوة و ما شابه ذلك من تساهل مع ملفات المكلفين.

3. إجراءات الرقابة الداخلية:

هي رقابة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب في دائرة الإختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، أو على مستوى المصلحة الرئيسية للتسيير فيما يخص، مديرية المؤسسات الكبرى، مركز الضرائب، المركز الجوارى للضرائب، و ذلك بشكل دوري حيث تباشر دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة، بل ينجز هذا العمل على مستوى الهيئة الضريبية التي بحوزتها الملف الجبائي و في مكتب العون المكلف بالرقابة؛ حيث أن سير إجراءات الرقابة الداخلية تمر بالمراحل التالية:

✓ فحص ملفات المكلفين من ناحية الشكل ليتم بعدها الفحص الدقيق لهذه الملفات من ناحية المضمون من خلال الوثائق و المستندات التي بحوزة إدارة الضرائب، والتي تمس أساسا التصريحات الشهرية للمكلفين و عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج من أجل كشف النقائص و الأخطاء التي تعترتها من طرف المكلف،

✓ مقارنة المعلومات المتحصل عليها، من خلال حق الإطلاع الذي تتمتع به الإدارة الضريبية مع الوثائق و المعلومات المتضمنة في ملف المكلف بالضريبة،
كأن يتم التحقق مما يلي:

- مقارنة المشتريات الفعلية مع المصرح بها، من أجل اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح من أجل معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة،
- التأكد من أن رقم الأعمال المصرح به، في مادة الرسم على القيمة المضافة هو نفسه رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على النشاط المهني، باعتبار أن رقم الأعمال خارج الرسم في معظم الحالات هو نفسه بالنسبة لهاتين الضريبتين،
- التأكد في مادة الرسم على القيمة المضافة من خلال المعدلات المطبقة للنشاط المزاول،
- صحة القرض الضريبي المحصل من شهر لآخر، من خلال طلب أصل المبلغ الأصلي،
- مراقبة صحة أرقام الأعمال المعفية المصرح بها، بتقديم المكلف مستندات و شهادات الإعفاء الضريبي المبررة.

تأتي بعدها مرحلة إقفال ملف المكلف و تكون بإحدى الطرق التالية:

- ✓ حفظ و تصنيف الملف دون أي متابعة: و يتم ذلك عند عدم تسجيل أي نقص أو خطأ في الملف يتوجب عليه التسوية و التعديل،
- ✓ إرسال طلب التوضيحات و التبريرات كتابيا في حالة وجود بعض العناصر المبهمة في ملف المكلف في مدة لا تقل عن ثلاثين (30) يوما، كما يستمع العون المحقق للمكلف إذا تبين أن استدعائه لهذا الغرض ضروري، أو لما يطلب هو تقديم توضيحات شفوية، يعدّ عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، حيث يلجأ العون المحقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بتحرير سلسلة (serie c4) بشكل واضح و دقيق متضمنة النقائص المستخرجة، والتصحيحات اللازمة مع الحقوق و الغرامات الواجبة، ليتم في الأخير إعداد الجداول متضمنة الحقوق واجبة التحصيل لترسل الجداول إلى قبضة الضرائب المختصة إقليميا بهدف متابعة التحصيل. بعدها يقوم رئيس المفتشية بإعداد بطاقة المراقبة تتضمن بيانات ملف المكلف لا سيما إسمه و لقبه و تاريخ و سنوات المراقبة و النقائص المستخرجة.
- ✓ إقتراح ملف المكلف للمراجعة الخارجية: و يكون ذلك في حالة وجود أخطاء معتبرة في ملف المكلف يتوجب مراجعة دقيقة، حيث يتم اقتراح الملف إلى المراجعة الخارجية متمثلة في التحقيق في المحاسبة، و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

4. أشكال الرقابة الداخلية:

تتخذ الرقابة الداخلية الأشكال التالية:

أ- الرقابة الشكلية: CONTROL FORMEL

تعتبر الرقابة الشكلية، أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات و الملاحظة من طرف مفتشي الضرائب، كما أن لها مهمة مراقبة هوية و عنوان المكلفين بالضريبة و العناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي، وفق ما يلي:

1- **المكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق و المستندات التالية:¹ السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

2- **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، و التصريحات الشهرية و السنوية، الخاصة بمجموع الضرائب، و ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

3- **الأخطاء المادية:** التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية و السنوية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من العمليات الحسابية مدونة في التصريحات و بدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، و أن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بين ما تحتويه من معلومات و تلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية للتأكد من صحتها.²

و مما سبق نستخلص خاصيتين لهذه الرقابة:

- تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات في شكل فحص تمهيدي و قراءة سطحية و بسيطة لمحتوياتها، دون التنقل أو إجراء أبحاث خاصة،
- تهدف إلى مراقبة شكل و كيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.

تعتبر الرقابة الشكلية كمرحلة تمهيدية للمراقبة تهدف إلى ما يلي:³

¹ عبد الغني كحلة، مرجع سابق، ص 219.

² صباح والي، فوزية كلوي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2016-2017.

³ مرجع سابق. رضا خلاصي،

- ✓ التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح مثل الهوية الجبائية، عنوان، إمضاء و ختم المكلف...إلخ
- ✓ التأكد من عدم وجود الأخطاء المادية المحتملة و المسجلة في التصريحات بما فيها الأخطاء الحسابية (المتأتية من ترحيل الأرصدة و المجاميع...إلخ) دون إجراء تقدير أو مقارنة بين التصريحات و المعلومات التي تملكها الإدارة،
- ✓ الإعتماد على كيفية ملء التصريحات و فحص شكلي لجميع التصريحات،
- ✓ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات،
- ✓ كشف المعلومات و العناصر المهمة.

ب- الرقابة على الوثائق: CONTROL SUR PIECE

هذا النمط من الرقابة الداخلية يمثل تكملة للرقابة الشكلية، حيث أنه على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق التي يقوم بها العون المحقق الذي يفترض أن يكون له مستوى مقبول في المجال المحاسبي، تهتم بإجراء فحص نقدي و شامل لجميع عناصر التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين، و بمقارنتها مع مختلف المعلومات و الوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة الجبائية، حيث تتطلب إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية، حيث تكون المراقبة شاملة و تخص محتوى و مضمون التصريحات و تعتبر كفحص انتقادي للتصريحات و الوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي و كذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالمعاملات و الصفقات التي أبرمت بينها و بين المكلف، أي من المصادر المختلفة التي تتعامل مباشرة مع المكلف (البنك، الموردون، الجمارك، الضمان الإجتماعي...)، كمقارنة رقم الأعمال بالمعلومات الموجودة في الملف كالهامش الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة...إلخ¹

بالتالي، فالمراقب الجبائي يقوم بتحليل و تدقيق تام، لكل النقاط المتضمنة في التصريح، و دراسة مدى ترابط و تجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، و في حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق فبإمكانه أن يطلب بعض المعلومات أو التصريحات من المكلف.

كما تتسم الرقابة على الوثائق بالمزايا التالية:

¹ رضا خلاصي، مرجع سابق ص.219

- مدة مراقبة الملف الجبائي جد قصيرة،
 - محدودية السنوات و الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق،
 - تحديد دقيق للعناصر المستهدفة للمراقبة.
- تهدف هذه الرقابة إلى:¹
- ✓ اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح،
 - ✓ فحص التصريحات و مقارنتها بالمعطيات الحقيقية الموجودة لدى إدارة الضرائب،
 - ✓ تحليل المعلومات بربطها بالحالة المالية للمكلف من سنة لأخرى،
 - ✓ طلب معلومات إضافية من المكلف مع تقديم تبريرات و توضيحات،
 - ✓ التأكد من التطبيق السليم للتشريع الجبائي (مجال الإخضاع، المعدلات... إلخ)
 - ✓ تساعد في إختيار الملفات للرقابة المعمقة لما ترى إدارة الضرائب ضرورة لذلك.

• طلب المعلومات:

بموجب المهام و الإمتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، و قد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، و في حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

• طلب التوضيحات:

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضيف طابع الإلزامية أكثر لبيين بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات و التوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة و هذا خلال ثلاثون (30) يوما من تاريخ الطلب.²

و نظرا لكثافة و تعدد الملفات الجبائية يصعب على المفتش التدقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة، فتلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة المعمقة في عين المكان خارج نطاق المفتشية ليحول الملف إلى الهيئة المختصة، و عليه نجد أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو

¹ بورعلام و لهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر- مداخلة أيام 20-21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، سطيف.

² Guide du Control sur Pièce, Direction Générale des Impôts

اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة من أجل معالجتها.

ثانيا: الرقابة الخارجية

و تعرف أيضا بالرقابة المعمقة، حيث إن هذا النوع من الرقابة يكون الهدف الأساسي منه هو استدراك التهرب الضريبي، حيث يكون تكلمة للإستمرار المنطقي للرقابة على الوثائق، بالتالي، على خلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بآماكن تواجد أنشطة المكلفين، إذ تهدف التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة تصريحاتهم، و تشمل هذه الرقابة الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة و هذا لأربعة (04) سنوات لم يمسهما التقادم، كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق لمحتوى الملف الجبائي سواء على الصعيد المحلي أو الجهوي، لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

يتم في هذا النوع التمييز بين: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف، تتم هذه التحقيقات سواء على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، أو على مستوى المصالح الرئيسية للرقابة الجبائية، أو المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات حسب الإختصاص ممثلة في فرق مختصة.

أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية، يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة و الأهداف المسطرة، في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها:

- ✓ التصريح بالعجز المتكرر،
- ✓ النقص المستمر في الربح المحقق،
- ✓ أن لا تكون المؤسسة محترمة لإلتزاماتها الجبائية و المحاسبية،
- ✓ أهمية الأرباح و المداخل المصروح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة،
- ✓ مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل أو المسير أو الشركاء،
- ✓ طبيعة النشاط الممارس و أهمية المنتج في السوق،
- ✓ التغيير الدائم في النشاط التجاري،
- ✓ التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية،
- ✓ إشارة واضحة بوجود تلاعبات و تجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها.

و سواء كانت الرقابة شاملة أو معمقة، تقوم الإدارة الجبائية بعد إنهاء عملية المراقبة بتحرير محضر يفيد هذا الإنهاء، يوقع عليه المراقب و المكلف، و هو إثبات كان لوضع حد لكل من منازعه في هذا الشأن.

ثالثا: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) Brigade Mixte

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من 1996، و تم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 1995/07/27 المنظم و المحدد لكيفية تسييرها. تتكون الفرق المختلطة للرقابة من ممثل من إدارة الضرائب، الجمارك و التجارة، حيث تشكل حاجزا هاما للتصدي ضد الغش و التهرب الجبائي، و بصفة خاصة العمليات المتعلقة بالمستوردين و هي تعمل على تنفيذ برنامج الرقابة المحدد من طرف لجنة التنسيق و هي مكلفة بالتدخل في العمليات التي تخص الأشخاص الطبيعيين و كذا المعنويين.

و قد وضعت هذه الفرق تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مع الإرتباط المباشر بالمديريات الولائية لكل فرقة من هذه الفرق مكونة من ثلاث (03) ممثلين من الإدارات الثلاثة (ضرائب، جمارك، تجارة).¹

و تتلخص مهام هذه الفرق فيما يلي:

- تطبيق قرارات و برامج الرقابة المسطرة من طرف لجان التنسيق الولائية،
- مراقبة الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يقومون بعمليات الإستيراد أو التجارة سواء بالجملة أو التجزئة و ضمان تطابق هذه العمليات مع ما تحتويه التشريعات الجمركية، الجبائية و التجارية،
- إعداد تقرير في كل ثلاثي عند تقديم الأعمال التي قاموا بها خلال هذه المدة و تقديمه إلى رئيس التنسيق الولائي.

غير أن نشاط الفرق المختلطة يشوبه بعض النقائص أهمها:²

- عدم المتابعة الدقيقة لأنشطة هذه الفرق من قبل المصالح المركزية،
- عدم فعالية التنسيق المشترك بين الهيئات الثلاثة المشكلة للفرق،
- عدم التأطير الجيد لهذه الفرق.

¹ محمد حبيب نهاري، مرجع سابق.

² بوعلام ولهي، مرجع سابق.

رابعاً: الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية)

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان و هو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية،
- العقارات غير المبنية،
- مراقبة المداخل العقارية.

و تعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار، أي قيمة العقار في السوق، و هي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، و بعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع و المشتري الخاضع لقانون العرض و الطلب أخذا بعين الإعتبار العناصر المادية و العوامل القانونية للعقار و كذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، و لذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات و الدواوين و المؤسسات التي تنشط في مجال العقار.¹

و ما يمكن أن يواجهه هذا التحقيق من صعوبات نذكر ما يلي:

- ✓ ارتباطها بالجانب الشخصي للمكلف، مما يصعب من مهمة المحقق،
- ✓ اتساع حجم السوق الموازي،
- ✓ صعوبة مراقبة كل عقود التسجيل الخاصة بالمعاملات العقارية،
- ✓ عدم التنسيق التام بين إدارة الضرائب و مختلف الهيئات ذات الصلة بالعقار و قطاع السكن،
- ✓ النقص الفادح في عدد المحققين.

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

رسم المشرع الجزائري إطاراً قانونياً لا يمكن من خلاله للمحققين أو أعوان الضرائب الحياد عنه، لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فألزم عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة و في نفس الإطار تنظم عملية الرقابة الجبائية، فقد حدد القانون صوراً متتابعة و متكاملة فيما بينها تمارس من خلالها مختلف صلاحيات و حقوق الإدارة، و ألزم المحقق إتباعها عند القيام بعملية الرقابة. حيث حدد هذا الإطار التشريعي بمنح

¹ بوعلام ولهي، مرجع سابق.

الإدارة الضريبية سلطات واسعة حتى يتسنى لها القيام بمهامها الرقابية على تصريحات المكلف من جهة، و من جهة أخرى منح المكلف من خلال نفس الإطار التشريعي حقوقا كضمان له من تعسف هذه الإدارة، و بالمقابل ألزم النظام الضريبي المكلف بمجموعة من الإلتزامات الضريبية، فضلا عن الإلتزامات المحاسبية التي أقرها القانون التجاري.

أولاً: سلطات الإدارة الضريبية

منح المشرع عدة حقوق و صلاحيات للعون المحقق برتبة مفتش على الأقل، خلال تأدية مهام الرقابة من أجل حماية تصرفاته، و المتمثلة في:

1. حق الرقابة

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية، حيث تراقب هذه الإدارة تصريحات المكلف و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة، حق، رسم أو أتاوة، و يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها و مقارنتها بمعطيات خارجية. و تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.¹

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، و خولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، سواء ضرائب مباشرة أو غير مباشرة و تمتد حتى إلى حقوق التسجيل و الطابع.

2. حق الإطلاع

الحق في الإطلاع يعني، يجوز لموظفي إدارة الضرائب الإطلاع على سجلات و دفاتر و ملفات المكلف و وثائقه الخاصة، سعيا لجلب المعلومات و الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق و اكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.²

¹ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2019
² سليمان عتير، مرجع سابق.

لهذا فإن حق الإطلاع المخول لهم بموجب القانون؛ هو وسيلة مساعدة للرقابة الجبائية التي من الممكن أن تسبق إجراء الرقابة لإتمام المعلومات التي تحوزها المصلحة مسبقاً أو بشكل موازي لها للتحقق من المعلومات المجمعة عند مراقبة الملف و المحاسبة؛ ولا يجوز لأية مؤسسة خاضعة للرقابة أن ترفض تقديم الوثائق أو المعلومات للمحقق الذي لا تقل رتبته عن مفتش، هذا الأخير يخضع أثناء تأدية مهامه إلى السرية المهنية كما تحدده الأحكام و التشريعات.

يسمح للعون المحقق بمعرفة كل المستندات و الوثائق المستعملة من طرف المكلف الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق على أكمل وجه، و مقارنتها مع تصريحاتهم المكتوبة و الموجهة للإدارة الضريبية. و في هذا الصدد تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الضريبية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في مواد قانون الإجراءات الجبائية¹ و التي تمس عدة هيئات و منشآت و مؤسسات متمثلة في:

أ- الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات:

لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات و كذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.²

ب- المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الإجتماعي:

يتعين على هيئات الضمان الإجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج و كذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له.

يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة هيئات الضمان الإجتماعي، قبل 31 ديسمبر من كل سنة، إلى مدير الضرائب للولاية، قبل أول أفريل من السنة الموالية.

¹ المادة 45 منقانون الإجراءات الجبائية ص24

² المادة 46

تقوم هيئات أو صناديق الضمان الإجتماعي و كذا صناديق التعاضدية بتبليغ الإدارة الجبائية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين و التنظيمات المتعلقة بالضرائب و الرسوم السارية المفعول.

ج- المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية:

يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية و الإدارية و الجزائرية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية. كما يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تحصل عليها و التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى و إن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى. و تبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط و تحت تصرف إدارة الضرائب، خلال الخمسة عشر يوما الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية.¹

د- المؤسسات المالية و المكلفين بالضريبة الآخرين:

يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، بتصفح الوثائق و المعلومات المتعلقة بالمؤسسات المالية و الخاصة، فضلا عن المكلفين بالضريبة الآخرين وفق ما يلي:

- **حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية:** يجب على المؤسسات أو الشركات و القائمين بأعمال الصرف و الصرافين و أصحاب العمولات، و كل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح و إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسيبقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسييرها مؤسساتهم بالجزائر. كما يمس هذا الإلزام خصوصا، البنوك و شركة البورصة و الدواوين العمومية و الخزائن الولائية و مركز الصكوك البريدية و الصندوق الوطني للتوفير و صناديق القرض التعاوني و صناديق الإيداع و الكفالات²، فهي ملزمة بتقديم جميع المعلومات المالية المطلوبة من المصالح الجبائية (كشوف حسابات المكلف) في الحدود التي رسمها القانون.

¹ المادة 47

² المادة 51

• **حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:** تيسيرا لمراقبة التصريحات بالضرائب المكتتة إما من قبل المعنيين أنفسهم و إما من قبل الغير، يتعين على جميع المصرفيين و القائمين بإدارة الأموال و غيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع، و كذا جميع التجار وجميع الشركات (موردون، عملاء)، أيا كان غرضها، الخاضعين لحق الإطلاع من قبل أعوان التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري و كذا جميع الدفاتر و الوثائق الملحقة و مستندات الإيرادات و النفقات.¹

كما يتعين على المؤسسات و الهيئات، التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات من أي نوع كانت، أو تقبض أو تسير أو توزع أموالا لحساب أعضائها، أن تقدم عند كل طلب لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، جميع الوثائق ذات الصلة بنشاطها لتتسنى مراقبة التصريحات المكتتة سواء من قبلها أو من قبل الغير.

• **حق الإطلاع لدى المكلفين الآخرين:** يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية، باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع. كما يمكن ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل، تطبيقا للتشريع الجاري به العمل تجاه شركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير.²

3. حق المعاينة و الحجز

نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، و يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش، حيث يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، و بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا بناء على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، و عند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها ضمن شروط معينة، و الذين لهم رتبة مفتش على الأقل و المؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات

1 المادة 53

2 المادة 58

و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة.¹

وذلك كما تنص عليه المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية؛ يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات و المعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة.²

حيث يحق لأعوان الرقابة زيارة المكلفين و التحرك بحرية في المقرات المهنية؛ حيث يمكنهم مصادرة ما بداخل مقرات المكلفين في حالة تخزين البضائع أو يقومون بنشاطات تجارية، صناعية أو حرة بدون تصريحات مما يسمح بالتهرب من دفع الضرائب و الرسوم.

هذا الحق يستعمل عادة في الرقابة على المؤسسات، إذ يعتبر الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، و هذا عن طريق مراقبة مستودعات المواد الأولية، المنتجات المصنعة، مستلزمات التغليف...إلخ

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، و يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الضريبية المؤهل مؤسسا، و أن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر حق المعاينة، و تبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- ✓ تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة،
- ✓ عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها،
- ✓ العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، و التي يتم البحث عن كل دليل عليها،

- ✓ أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم،
- ✓ تتم المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي و رقابته، و لهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية و يعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.³

¹ سليمان عتير، مرجع سابق.

² المادة 22

³ مرجع سابق. عبد الغني كحلة،

4. حق التقادم و استدراك الأخطاء

يقصد بالتقادم؛ حق الإدارة الضريبية في استدراك و تصحيح حالات النسيان و النقائص و الأخطاء المرتكبة لمختلف التصريحات الجبائية المكتتبه، فهو الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الإقتطاع سواء بتعديله أو إنشاء إقتطاع جديد من خلال الإمتياز الذي تتمتع به. يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، و هذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب و الرسوم، و تحصيلها،
- القيام بأعمال الرقابة،
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي.

و نستشف هذا الحق في المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية: " يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم، و كذا النقائص و عدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، حسب الحالة، كما يجوز تدارك كل خطأ يرتكب سواء تعلق الأمر بنوع الضريبة أو بمكان فرضها، بالنسبة لأية ضريبة من الضرائب أو رسم من الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، و يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (04) سنوات، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في الوعاء، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.¹ إلى جانب حقها في تطبيق العقوبات الناجمة عن التصرفات المنحرفة و التجاوزات القانونية (المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)

ثانيا: الحقوق و الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الضريبية لممارسة مهمتهم الرقابية، فقد منح المشرع الضريبي مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين بالضريبة بهدف خلق جو من التفاهم و التراضي بين المكلف بالضريبة و العون المحقق، و بالتالي إحداث توازن بين الإلتزامات المفروضة على المكلف و الحقوق التي منحت للإدارة الجبائية، و الإخلال بها يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق؛ هذه الضمانات يمكن تقسيمها إلى ضمانات متعلقة أساسا بالتحقيق، و ضمانات متعلقة بحالة إعادة التقييم.

¹ المادة 105

1. الحقوق المتعلقة بالتحقيق:

تتمثل حقوق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية فيما يلي:

أ- حق الإشعار المسبق و أجل التحضير:

لا يمكن شروع العون المحقق إجراء التحقيق، دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين، و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها، و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، و في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.¹

و يستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير، قبل قيام عملية المراقبة وفق ما يلي:

✓ التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب في المحاسبة: مدة التحضير للمكلف عشرة (10) أيام، إبتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار،

✓ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يتم منح المكلف أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما، ابتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار،

✓ لكن يمكن أن تلغى هذه المدة في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها،

✓ يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

ب- حق الإستعانة بمستشار:

تحت طائلة بطلان الإجراء، يجب أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم، إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار أو وكيل (محامي، محاسب، مستشار جبائي) من إختياره بمحض إرادته لإستشارته أثناء عملية المراقبة أو الإنابة عنه، و أيضا من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها. لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.²

¹ عبد الغني كحلة، مرجع سابق.

² سليمان عتير، مرجع سابق.

ج- حق استحالة إعادة الرقابة:

في حالة القبول الصريح بين العون المحقق و المكلف، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه، سواء كان نمط الرقابة تحقيقا محاسبيا، أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، و لا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة و نفس الضريبة، كذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.¹

بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية، تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات و الإقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما، أو أيضا في حالة غياب التعديلات، و يرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب و الرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، و بصورة إستثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب و الرسوم.

د- حق تحديد مدة إجراء التحقيق:²

تختلف مدة إجراء التحقيق باختلاف نمط الرقابة الجبائية المعمول بها:

المعاينة اليومية: لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول إلى المحلات المهنية للصناع و الصناعيين و التجار و المكلفين بالضريبة الآخرين، من أجل القيام بكل أعمال المعاينة و التحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة، إلا خلال النهار و في الساعات التالية:

✓ من أول أكتوبر إلى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة السادسة مساء،

✓ من أول أبريل إلى غاية 30 سبتمبر، من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الثامنة مساء.

و عليه، فإنه لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة في أوقات غير تلك المحددة حسب المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يجب أن يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان و حين إجراءها إلى الشخص المعني أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالإستلام أو توقيع على المحضر.

التحقيق المصوب: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، أكثر من شهرين (02).

¹ محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصنة الإدارة الجبائية - حالة الجزائر- خلال الفترة (2006-2016)، ورقة بحث، جامعة البليدة 2.

² Charte du Contribuable, Direction Générale des Impôts, 2004, Page09

التحقيق المحاسبي: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من أربعة (04) أشهر.

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة (01)، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

هـ - الإلتزام بالسر المهني:

يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به، و كل من يخالف ذلك يتعرض للعقوبات بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، كما يلزم القانون الضريبي ضابط الشرطة القضائية و أعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني عند القيام بإجراءات المعاينة على المكلف.

2. الحقوق المتعلقة بحالة إعادة التقييم:

فضلا عن الضمانات السابقة المتعلقة أساسا بسير التحقيق، فإن المشرع الضريبي منح المكلف بالضريبة ضمانات أخرى متعلقة بحالة إعادة التقييم تتمثل في:

أ- حق الإشعار بنتائج التقييم:

عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة سواء على إثر تحقيق في المحاسبة، أو تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، و يتعين على إدارة الضرائب في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج، و ذلك حتى في غياب إعادة التقييم، في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام. كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف و معللا، مبينا فيه أسباب و طرق التقييم المتبعة، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

ب- حق الإطلاع و الرد على نتائج التحقيق:

من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها، أن يطلع على نتائج هذه الرقابة و بشكل مفصل، و في هذا الإطار يجوز له إبداء كل الملاحظات و الإنتقادات

التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في غضون أربعين (40) يوما، و قبل إنقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير ذلك.

ج- حق الطعن:¹

لم يهمل المشرع هذا الجانب تطبيقا لمبدأ العدالة الضريبية، و الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة لمعالجة مختلف الخلافات بينه و بين الإدارة الضريبية حول نتائج التحقيق؛ حيث يحق له الإحتجاج على بعض الضرائب المفروضة عليه المنشأة من طرف المحقق يطلب من خلاله التخفيض الكلي أو الجزئي ، و يأخذ الطعن الأشكال التالية:

• حق الطعن النزاعي:

تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استرداد الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

يجب أن توجه هذه الشكاوى إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، و يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة. و تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

• حق التأجيل القانوني للدفع:

يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30% من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص إذا طلب الإستفادة من ذلك في شكواه، و يؤجل دفع الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الضريبية.

• حق التحقيق في الشكوى (أجل البت):

يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب، و يبت في هذه الشكاوى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب المتعلقة

¹ Charte du Contribuable, Page03

باختصاص كل منهم للنطق بقرارات التخفيض أو القبول أو الرفض لهذه الشكاوى في أجل ستة (06) اشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها، شريطة أن لا يتجاوز مبلغها من الحقوق و العقوبات عشرين مليون دينار جزائري (20.000.000 دج)، غير أنه إذا تعلق الشكاوى النزاعية بمبلغ من الحقوق و العقوبات يتجاوز المبلغ الأخير، يتوجب عندئذ الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية، و تمتد فترة البت في هذه الحالة إلى ثمانية (08) أشهر.

• حق اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة:

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة (04) أشهر، ابتداء من تاريخ استلام قرار إدارة الضرائب، حيث تُلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة.

• حق الطعن أمام المحكمة الإدارية:

إن لم تبدي لجان الطعن قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن، و في هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.

• حق الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا:

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، و رئيس المركز الجوارى للضرائب المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع و التي لا ترضي بصفة كاملة المكلف بالضريبة إلى المحكمة الإدارية. تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر، ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه.

• حق الطعن الولائي:

يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة،

و يمكنهم أيضا، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.

ثالثا: إلتزامات المكلف بالضريبة

مقابل استفادة المكلف بالحقوق المذكورة سابقا و لتفادي العقوبات أيضا، فرض القانون التجاري و الجبائي على المكلف مجموعة من الإلتزامات، التي يجب عليه مراعاتها و احترامها.

1. الإلتزامات ذات الطابع المحاسبي

على المكلفين الذين نظامهم الجبائي حقيقي، أن يلتزموا باحترام المبادئ العامة للمحاسبة، بحيث يجب أن تكون محاسبتهم قانونية، دقيقة، و معمول بها وفقا للنظام المحاسبي المالي، كما يفرض القانون التجاري على المكلف مسك مجموعة من الدفاتر و السجلات المحاسبية :

- ✓ تطبيق محاسبة تماشى و محتوى النظام المحاسبي المالي الساري العمل به،
- ✓ مسك دفتر اليومية لتسجيل العمليات و التحركات التي تحدد الذمة المالية للمؤسسة مع شرط الإحتفاظ بالوثائق التي تسمح بمراقبة هذه العمليات،
- ✓ مسك دفتر الجرد و القيام كل سنة بجرد عناصر الأصول و الخصوم للمؤسسة و إقفال كل حساب و إعداد الميزانية و حساب النتائج،
- ✓ كما لا يجب، أن يحوي أي من الدفترين (اليومية و الجرد) على فراغ أو بياض أو شطب أو محو أو كتابة هامشية، حسب ما تنص عليه المادة 09 و 10 من القانون التجاري، كما يجب أن يكونا مرقمي الصفحات و مؤشرين من طرف قاضي المحكمة، و لا بد على المكلف الإحتفاظ بالدفاتر لمدة عشرة (10) سنوات ابتداء من تاريخ إقفال السنة المالية.

2. الإلتزامات ذات الطابع الضريبي

يجب التقيد التام بالتنظيم و الإجراءات التي تفرضها الإدارة الجبائية؛ حيث بموجب التشريع الجبائي، يجب على المكلفين تقديم مجموعة من التصريحات المكتتبه في آجالها القانونية:

- أ- **التصريح بالوجود:** يجب على المكلفين بالضريبة الجدد و الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة؛ أن يقدموا في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية نشاطهم تصريحا بالوجود صنف (Gn°08) إلى مفتشية الضرائب التابعين له طبقا للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ب- التصريح الشهري لرقم الأعمال: يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا صنف (Gn°50) لرقم الأعمال، و تفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، و تسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت، و هذا خلال عشرين (20) يوما الموالية للشهر المعني الذي تحدده إدارة الضرائب.

ج- التصريح السنوي للدخول و النتائج: يتعين على المكلفين المعنويين أن يكتتبوا قبل ثلاثين (30) أفريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب الموجود بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا صنف (GN°12) بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالنسبة للسنة المالية السابقة. و إذا سجلت المؤسسة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز، و نفس الشيء يتوجب على الأشخاص الطبيعيين أن يعدوا من كل سنة تصريحا شاملا و كلي لدخولهم.

د- تصريح بالتنازل، التوقف عن النشاط أو الوفاة: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي، يتوجب عليه تقديم قبل عشرة (10) أيام طبقا للمادة 195 من قانون الضرائب المباشرة كما يلي:

✓ تصريح إجمالي لدخوله،

✓ تصريح خاص لمختلف فئات دخله.

أما في حالة وفاة المكلف فيقدم هذا التصريح من قبل لمن لهم الحق (الورثة) خلال ستة (06) أيام ابتداء من تاريخ الوفاة.

هـ- تدوين رقم التعريف الجبائي: تضمن قانون المالية لسنة 2002 جملة من الإجراءات تهدف إلى محاربة التهرب الضريبي، من أهمها إلزام المكلفين بوضع رقم التعريف الجبائي يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم و الموجهة إلى الأشخاص أو الإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها، و كذا يجب أن يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصلحة تابعة للإدارة الجبائية، برقم التعريف الجبائي بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين بهدف التسيير الجبائي للملفات الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

شهدت الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية تطورا كبيرا إثر الإصلاحات الجبائية التي عرفها النظام الضريبي الجزائري سنة 1992 من خلال إصلاح و تطوير هياكل الإدارة الجبائية، إضافة إلى استحداث أنواع هياكل رقابية جديدة انطلاقا من سنة 1998 سعيا لتطوير آليات الرقابة الجبائية و تدعيمها في مكافحة التهرب الضريبي.

حيث سعت الدولة إلى تطوير و تنظيم هياكلها لضمان السير الحسن للتحقيقات الجبائية و التنسيق بين المصالح الجبائية على اختلاف مستوياتها من خلال إنشاء هياكل رقابية جديدة، حيث يختص المستوى المركزي بإعداد المفاهيم و التقييم و المراقبة، في حين أن المستوى الجهوي يقوم بالتنسيق أما المستوى المحلي فيتم من خلاله تسيير الملفات الجبائية.

فنجاعة العملية - الرقابة الجبائية - تعتمد من جهة على تنظيم المصالح الجبائية و من جهة أخرى على توافق المصالح و الوسائل التابعة للسياسة العامة للضريبة، ذلك من أجل أن تكون هناك نتيجة واضحة للرقابة الجبائية، و بالتالي يجب على الإدارة الجبائية أن تكون مكونا إلزاميا من أجهزة لكل منها نشاط معين في ميدان التحقيق و عملها مكمل للأجهزة الأخرى. و فيما يلي سيتم التطرق إلى مختلف هياكل الإدارة الجبائية المختصة بالرقابة الجبائية باختلاف مستوياتها.

المطلب الأول: هياكل الرقابة على المستوى المركزي

تمت عملية تطوير الإدارة الجبائية تدريجيا في ظل الإصلاحات التي عرفتها الجزائر، حيث تم إنشاء المديرية العامة للضرائب سنة 1990، كما تمت إعادة هيكلة الإدارة الجبائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-288، المؤرخ في 31 جويلية 1998 و المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية من خلال إصلاحات تنظيمية تهدف في مجملها إلى عصرنه الإدارة الجبائية و السعي إلى تسيير أحسن للإيرادات الجبائية و إجراءاتها الرقابية، و قد وضعت لذلك هياكل تنظيمية على المستوى المركزي تتمثل في كل من مديرية الأبحاث و المراجعات و مديرية المؤسسات الكبرى.

أولا: مديرية الأبحاث و التدقيقات (D.R.V) Direction Des Recherches et Vérification

تعتبر من أهم المديريات التابعة للمديرية العامة للضرائب، و تختص بمهمة المراقبة الجبائية؛ حيث أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 31 جويلية 1998 و المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية و يمتد نطاق اختصاصها على المستوى الوطني من خلال المراقبة و التكفل بالقضايا المدرجة في إطار مكافحة التهرب و الغش الضريبي.

كما تقوم بالموافقة أو التعديل للبرامج المقترحة من طرف المديرية الولائية للضرائب و المصادقة عليها، و تستند مهمة التحقيق في المؤسسات التي يفوق رقم أعمالها السنوي 4.000.000 دج

بالنسبة لتأديرة الخدمات و الأنشطة الحرة، و مبلغ 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى.¹

✓ انجاز تدقيق في محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات،
✓ تطبيق حق التحقيق و التفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة و الأمن الوطني،

✓ مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال تتبع علامات الثراء الخارجية و مستوى المعيشة و الممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية،

✓ متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الإتفاقيات الجبائية الدولية،

✓ الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.

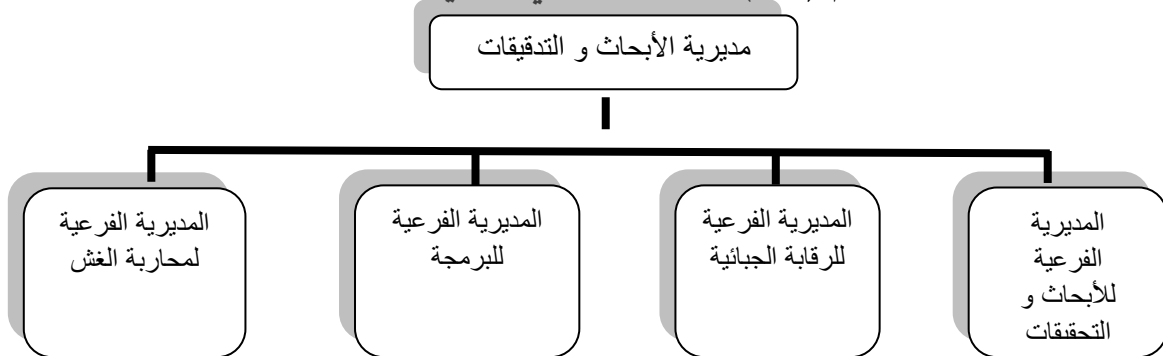
و بالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث و التدقيقات هو مكافحة التهرب الضريبي من خلال البرمجة لكل تحقيق أو بحث متعلق بالرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني و لأجل ذلك قامت بوضع استراتيجيات جديدة للمراقبة الجبائية بغية تحقيق بعض الأهداف و المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي. و تتكون هذه المديرية من أربعة مديريات فرعية و هي:

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للبرمجة،

المديرية الفرعية للأبحاث و التحقيقات الجبائية، المديرية الفرعية لمحاربة التهرب الضريبي.

و قد تم التطرق لمهام هذه المديريات الفرعية في المطلب الثالث من خلال تنظيم مهام المديرية العامة للضرائب.

الشكل رقم (2.2): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و التدقيقات



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المرسوم التنفيذي رقم: 07-364

¹عبد الغني بوشري، مرجع سابق.

ثانيا: مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E) Direction des Grandes Entreprises

تدعيما لمديرية الأبحاث و المراجعات في مكافحة التهرب الضريبي و التسيير الفعال للرقابة الجبائية و خاصة فيما يخص الشركات الكبرى، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات، و التي لها صلاحيات على المستوى الوطني، و تكلف بمهام الرقابة، و يتمثل الهدف الأساسي لإنشاء مديرية كبريات المؤسسات في تجميع ملفات المؤسسات الكبرى و المؤسسات البترولية و الشركات الأجنبية و التي تحوز على ما يقارب 70 من الإيرادات الجبائية و ذلك بغية التركيز على مراقبة احترامها للإلتزامات الضريبية و سهولة التحكم فيها و متابعتها من أجل التقليل من التهرب الضريبي الناتج عنها.

تقوم مديرية كبريات المؤسسات باقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة و تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة و متابعتها، إضافة إلى البحث عن المعلومة الجبائية و استغلالها مع إنجاز التحقيقات و التحريات، و السهر على إحترام قواعد المراقبة و إجراءاتها.

المطلب الثاني: هياكل الرقابة على المستوى الجهوي

يوجد على المستوى الجهوي هياكل تنظيمية تسند لها عملية الرقابة الجبائية و المتمثلة في كل من المصالح الجهوية للبحث و المراجعات و المديریات الجهوية.

أولا: المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات**Service Régional des Recherches et Vérifications (S.R.V)**

يحدد تنظيمها و صلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية و السلطة المكلفة الوظيفة العمومية، و تتوزع في ثلاث (03) مديريات جهوية على مستوى التراب الوطني.

تقوم المصالح الجهوية للبحث و المراجعات بالمهام التالية:¹

- ✓ تنفيذ برامج التحقيق و البحث المبرمجة، و إعداد الإحصائيات المتعلقة بها،
- ✓ ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي،
- ✓ متابعة و مراقبة الأشغال المتعلقة بها، و القيام بتقييمها الدوري،
- ✓ تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية و المدير العام للضرائب و كل السلطات المختصة بالإتصال مع المؤسسات و المصالح المعنية،
- ✓ تطبيق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولأئيتين للضرائب أو أكثر.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق.ص80

تنظم المصلحة الجهوية للأبحاث و المراجعات في ثلاثة (03) أقسام و هي:¹

1. قسم المراقبة و الإحصائيات و التقييم:

و هذا القسم يعمل في شكل فرق، و يكلف لا سيما بما يلي:

✓ تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث و المراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك،

✓ تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات و المداخل و كذا تنفيذ كل التحقيقات و التحريات،

✓ تنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية و ما بين الجهوية.

2. قسم المساعدة على الرقابة: يكلف لا سيما بما يلي:

✓ مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم و كذا بمناسبة فحص المحاسبة الآلية.

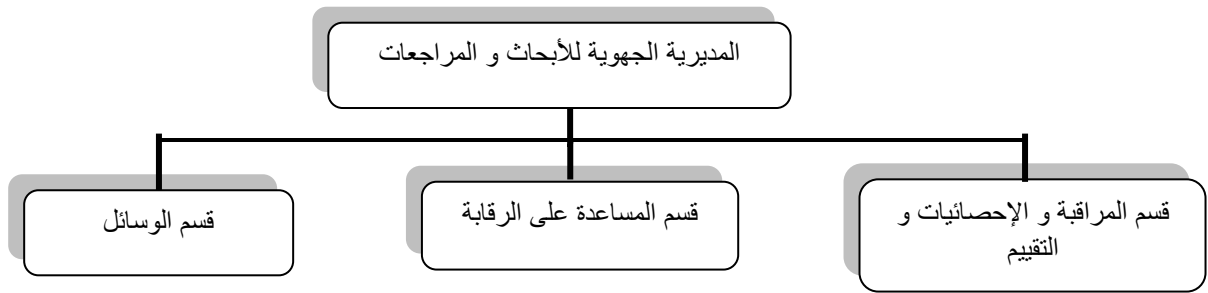
3. قسم الوسائل: يكلف لا سيما بما يلي:

✓ تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها،

✓ تسيير الوسائل و الدعائم و المطبوعات الموجهة للمحققين و للمكلفين بالضريبة،

✓ تصنيف الملفات المراجعة و حفظها.

الشكل رقم (3.2): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للأبحاث و المراجعات



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على العدد 20 من الجريدة الرسمية

ثانيا: المركز الجهوي للإعلام و الوثائق:

تقوم المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق بالمهام التالية:

✓ تنسيق برامج البحث و جمع و معالجة المعلومة الإقتصادية و المالية المحلية،

¹ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009.

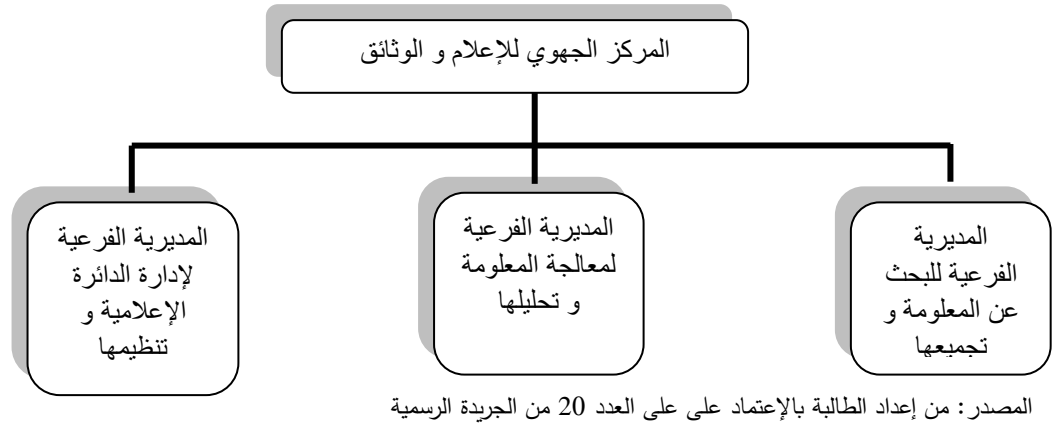
- ✓ استغلال السجلات الأصلية و نشر الجداول العامة للرسم العقاري و رسم التطهير و الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات، و نشر الإنذارات الموافقة لها و السجلات الأولية للسنة المالية الموالية،
- ✓ تقديم أوراق النتائج التي تعطي بالنسبة للجداول العاملة لبلدية بكاملها و ولاية، و مراجعة عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة و أسس العناصر الخاضعة للضريبة و الناتج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم و الحصة التي تعود لكل جماعة عمومية و الغرف الحرفية،
- ✓ إصدار سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضريبة طابعا تنفيذيا،
- ✓ إعداد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة "المفقودين" بالحصص الكبيرة و بالأرصدة السلبية،
- ✓ تقديم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام و الوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة،
- ✓ عرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية و الاجتماعية المحلية، و ذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف (تشخيص/ مخطط عمل).¹
- ينظم المركز الجهوي للإعلام و الوثائق في ثلاث (03) مديريات فرعية و هي:²
- 1. المديرية الفرعية للبحث عن المعلومة و تجميعها: تكلف لا سيما بما يلي:
- ✓ إنجاز جهاز بحث و تجميع و توحيد المعلومة و ذلك على الصعيد الجهوي،
- ✓ تكلف بإنجاز الرابط بين مصادر الإعلام.
- تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث (03) مكاتب و هي:
- مكتب تنظيم البحث عن المعلومة الجبائية و تجميعها: يكلف بما يلي:
- ✓ إنشاء البطاقات و فهارس مصادر المعلومات ذات الفائدة الجبائية و تحيينها،
- ✓ تنفيذ المناهج و الإجراءات و دارات الإستكشاف و الإسترجاع و تبادل المعطيات،
- ✓ متابعة برنامج البحث عن المعلومة الموزع على الصعيدين الجهوي و المحلي.
- مكتب رقب المعطيات و تجميعها: يكلف بما يلي:
- ✓ تخطيط و إنجاز أشغال إصدار الجداول،
- ✓ تجميع مختلف بنوك المعطيات على الصعيد الجهوي،

¹عيد المجيد قدي، ص80.

²قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009.

- مكتب المراقبة الأولية للمعطيات: يكلف بما يلي:
 - ✓ المعالجة و المراقبة الأولية للمعطيات،
 - ✓ المصادقة على المعطيات التي تم رقبها و تجميعها.
- 2. المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة و تحليلها:
 - ✓ تكلف بأشغال إستغلال المعلومات و تكوين قواعد المعطيات و الفهرس الجهوي للفئة المكلفة جبائيا و تسييرها، إضافة إلى مساعدة المصالح، كما تكلف بأشغال الإصدار،
 - تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث (03) مكاتب و هي:
 - مكتب تسيير قواعد المعطيات: يكلف بما يلي:
 - ✓ إنشاء البطاقيات الجهوية للفئة المكلفة جبائيا و الحضيرة العقارية و الممتلكات و تسييرها،
 - ✓ استغلال المعلومات و تشكيل قواعد المعطيات.
 - مكتب إصدار الجداول العامة و تحليلها:
 - ✓ يكلف بالأشغال التحضيرية لإعداد المصفوفات الأولية و مصفوفات فرض الضريبة، في مجال الضرائب و الرسوم الصادرة عن طريق الجداول العامة مع مراقبتها و إعداد الإنذارات المتصلة بها.
 - مكتب معالجة المعلومات و تحليلها: و يكلف بما يلي:
 - ✓ تحليل و معالجة المعلومة ذات الطابع الجبائي مع إرجاعها إلى المصالح الجبائية و إلى الهيئات و المصالح المؤهلة لذلك،
 - ✓ مهام الدراسة و التحليل في مجال البحوث الموجهة.
 - 3. المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية و تنظيمها:
 - تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث مكاتب و هي:
 - مكتب تسيير دارات الإتصال:
 - ✓ يكلف بتسيير برامج الاتصالات و الربط مع مصادر المعلومات التابعة لإختصاصها الإقليمي للشركاء الخارجيين.
 - مكتب الأرشيف و التجميع: يقوم برقمنة المعطيات و الحفاظ عليها و صيانتها.
 - مكتب التأمين و التأهيل و ترخيصات الدخول: يكلف بما يلي:
 - ✓ تأمين الأنظمة و التطبيقات المعلوماتية،
 - ✓ تسيير التأهيلات و ترخيصات الدخول إلى قواعد المعطيات.

الشكل رقم (4.2): الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام و الوثائق



ثالثا: المديرية الجهوية للضرائب Direction Régionale des Impôts (D.R.I)

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر في 23 فيفري 1991، تم إنشاء تسعة (09) مديريات جهوية تتكفل بالتنسيق و المراقبة على عمل المديرية الولائية. و من أهم المهام الموكلة إليها:

- ✓ القيام بمراقبة تطبيق الإجراءات الجبائية على المستويات الجهوية و الولائية،
- ✓ تجميع و تحليل برامج البحث و المراقبة الجبائية ،
- ✓ القيام بتقرير شهري متعلق بالتنقيش،
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية للرقابة الجبائية.

المطلب الثالث: هياكل الرقابة على المستوى الولائي

هناك أجهزة تكلف بمهام الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، و تتمثل فيما يلي:

أولا : المديرية الولائية للضرائب Direction des Impôts de Wilaya (D.I.W)

تنظم المديرية الولائية الرقابة الجبائية أساسا على مستوى:

1. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: (S.D.C.F) Sous Direction du Control Fiscal

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 52 المؤرخ في 12 جويلية 1998، و المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب، و تتمثل مهامها فيما يلي:

- ✓ تنظيم و جمع المعلومات الجبائية و استغلالها،
- ✓ البرمجة و التحقيق في كل نقطة من حدود الولاية و كل التحريات و التحقيقات و الأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي،
- ✓ تنفيذ برامج التدخلات و البحث و كذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية،
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية،
- ✓ مراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة.

2. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (S.D.O.F) Sous Direction des Opération Fiscales

و تكلف بالمهام التالية:

- ✓ تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها،
- ✓ التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و مراقبتها،
- ✓ مراقبة نظم الإعفاء و الإمتيازات الجبائية الأخرى،
- ✓ تشرف أساسا على سير و تنظيم عمل مفتشيات الضرائب المتواجدة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

3. مفتشية الضرائب: Inspection des Impôts

توجد على المستوى الولائي، و تقوم بالتكفل بالملفات الجبائية و تجميع المعلومات الخاصة بالمكلفين و العمل على تسجيلها. هي جهاز يعمل على تحديد الوعاء الضريبي للرقابة، و كذا التدخل عندما يتطلب الوضع ذلك، و من أهم مهامها متابعة التصريحات الشهرية و مراقبتها في إطار الرقابة النظامية الشاملة عند تلقي هذه الوثائق، أو في إطار الرقابة المعمقة للملفات على أساس نظام سنوي، و تقوم بتدخلات في عين المكان على أوجه متعددة خصوصا من أجل إحصاء دوري للأموال من المباني و غيرها و كذلك إحصاء للنشاطات و طبيعتها الخاصة بالمكلف بالإضافة إلى تسيير الضريبة على الدخل و الضريبة على أرباح الشركات.

ثانيا: مركز الضرائب (C.D.I) Centre des Impôts

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، تم إنشائها استجابة إلى ضرورة تحسين التسيير و الرقابة الجبائية للمؤسسات المتوسطة و الأشخاص

الطبيعيين الخاضعين للنظام الحقيقي و كذا أصحاب المهن الحرة، كما تقوم بتسيير مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد لكل مكلف.

ثالثا: المركز الجوّاري للضرائب Centre de Proximité des Impôts (C.P.I)

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، تم إنشاءها استجابة إلى ضرورة تحسين التسيير و الرقابة الجبائية للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، كما تقوم بتسيير مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد لكل مكلف، بالإضافة إلى ملفات الضريبة على الدخل الإجمالي و المداخل العقارية.

المبحث الثالث: أشكال الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى الهياكل الجبائية المستحدثة

بما أن الإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات و الإجراءات القانونية الضريبية، يستلزم أن تتوفر على هيكل إداري كفؤ و عصري يتماشى و متطلبات العصر الحديث، من أجل قدرتها على القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة و مراقبة حسن أدائها، و التصريح بمجمل المداخل الحقيقية لمكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله.

فأي خلل أو قصور في الإدارة الجبائية، سواء كان بشريا أو ماديا يؤدي إلى عدم تحقيق الإدارة لهدفها الأساسي المتمثل في تطبيق النصوص القانونية الضريبية؛ كما قال يونس أحمد البطريق أن الجهاز الضريبي غير الكفء يمكنه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها، من أجل ذلك أصبح إصلاح الإدارة الجبائية أمر ضروري من أجل سد كل المنافذ التي يستغلها المكلف بالضريبة للتهرب من التزاماته الضريبية.

و عليه، و في إطار عصرنة هياكل إدارة الضرائب و التي تتمثل في مديرية كبيرات المؤسسات، مراكز الضرائب و المراكز الجوّارية للضرائب، قام التشريع الضريبي بتقسيم المكلفين بالضريبة إلى ثلاث فئات ينتمون إلى هذه الإدارات الحديثة، وهذا بهدف التحكم أكثر في تسيير الملفات الجبائية للمكلفين، و تفعيل آلية الرقابة الجبائية بما أنه من أهم خصائص النظام الجبائي الجزائري انه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، لأجل التأكد من صحة و مصداقية التصريحات و لذلك فإن هذه المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد و نصوص قانونية يتم من خلالها تنظيم مختلف أشكال الرقابة الجبائية و المتمثلة في: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية

للمكلف، و سوف نتطرق في هذا المبحث إلى هذه الأنواع الثلاثة و الإجراءات القانونية التي تحدد تطبيقها و الفرق بينها.

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة (V.C) Vérification De Comptabilité

أولاً: مفهوم التحقيق في المحاسبة

هو مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبه؛ مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية للدفاتر المحاسبية التجارية الواجبة قانونا، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، و هي تمس كل أنواع الضرائب و الرسوم. ليس للتحقيق في المحاسبة غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الإطلاع على واجباتها أو إلتزاماتها الجبائية، أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها و التي قد ترتكب أحيانا على حسابه، في هذه الحالة بإمكانه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء و يطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.¹

تعريف التحقيق في المحاسبة

- يعد التحقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية، و يتم من خلال فحص مختلف الوثائق و الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة.
- تتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق و الوسائل و الكيفيات التي تساعد في التحقق من صحة و تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد و أسس عملية و علمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، و هي مصدر كل البيانات و المعلومات المالية، و لهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي.²
- و يعرف التحقيق في المحاسبة حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: "هو عبارة عن مجموعة العمليات الزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقللة، حيث

¹ بن اعمار منصور، مرجع سابق. ص53
² بوعلام ولهي، مرجع سابق.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.¹

• كما عرفه الدكتور (Daniel Richer) بأنه: " مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص نشاط معين، و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتتبه، و يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة."

• هو مجموعة العمليات الرامية لمراقبة التصريحات الجبائية و التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، والتي تهدف للبحث، ما إذا كانت النتائج مطابقة للقواعد المحاسبية و الجبائية السارية المفعول و يسمى "الفحص المحاسبي الإنتقادي".²

1. أهداف التحقيق في المحاسبة:

✓ إن الهدف الأساسي من وراء التحقيق في المحاسبة، هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة، حيث يجري هذا التحقيق ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءا بالإشعار الأولي للتحقيق و انتهاءا بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.³

✓ يضمن أيضا التحقيق في المحاسبة إحترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها،

✓ ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية،

✓ التجانس التام بين الكتابات المحاسبية و الأرقام المصرح بها.

ثانيا: إجراءات التحقيق في المحاسبة

يتبع المحقق جملة من الإجراءات للتأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، و حتى تؤدي الرقابة الجبائية النتائج المرجوة منها و لا تكون محل بطلان؛ فإن المشرع الجبائي ألزم المراقبين بإحترام مجموعة من الإجراءات العملية.

فهذه الإجراءات و الخطوات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بداية العملية إلى نهايتها تفرض على العون المحقق باحترامها و إتباعها وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها،

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية،

² رضا خلاصي، مرجع سابق. ص220

³ بوعلام ولهي، مداخلة، مرجع سابق.

لكون ذلك يمثل ضمانات ممنوحة للمكلف من جهة و استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى؛ و عليه، سنتطرق في هذا العنصر إلى تقديم كل ما يتعلق بالإجراءات و الخطوات العملية التي يقوم بها العون المدقق أثناء القيام بالمهمة المسندة إليه.

1. المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق في المحاسبة

في ظل الإجراءات التمهيدية التي تخص مرحلة التحضير للتحقيق في المحاسبة، يتم من خلالها إعداد برنامج التحقيق للملفات المعنية بالمراجعة، بعدها تأتي الإجراءات الأولية المتعلقة أساسا بدراسة ملف المكلف الخاضع لهذا التحقيق، ثم المعاينة الميدانية للمؤسسة.

• مرحلة إعداد برنامج التحقيق في المحاسبة:

تعد عملية إعداد برنامج التحقيق الخطوة الأولى في مسار التحقيق المحاسبي، فهي تعتبر خطوة هامة في مرحلة التحضير للتحقيق؛ إذ يتم من خلالها برمجة الملفات التي ستخضع للرقابة الجبائية بمشاركة جميع هياكل الإدارة الجبائية و الأجهزة المختصة في ذلك، وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية، بناء على القدرات و الإمكانيات البشرية و المادية التي يتمتع بها أعوان الإدارة الجبائية، حيث يتم إنتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعمليات التحقيق في المحاسبة وفقا لمعايير محددة من قبل لجنة إعداد البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية المتكونة من المدير الولائي للضرائب، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، المدير الفرعي للرقابة الجبائية، رئيس مكتب المراجعات الجبائية، حيث تقوم بإقتراح الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية و بالتحديد التدقيق في محاسبة المكلفين، تتم إستنادا إلى بعض الأسس و المعايير تنتهجها الإدارة الجبائية و الأجهزة المختصة في ذلك، و من أهمها:¹

- ✓ أهمية رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة خلال السنتين الأخيرتين،
- ✓ تكرار الخسارة في النتائج أو الربح الضئيل مقارنة مع رقم الأعمال المحقق و طبيعة النشاط المزاول،
- ✓ الأنشطة الممارسة التي يمكن أن تتطوي من خلالها عمليات غش ضريبي كبير أو فرص غش كبيرة أو ملف ملفت للانتباه (مثل المهن الحرة، مقدم خدمات، نشاطات الإستيراد و البيع بالجملة، الشراء و إعادة البيع)،

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق.

- ✓ إستغلال المعلومات الواردة من مكتب مقارنة المعلومات و حتى التدخلات الميدانية للفرق المختلطة،
- ✓ إستعمال طرق تدليسية و كشف إغفالات و تجاوزات في تصريحات المكلفين من طرف الرقابة الشاملة،
- ✓ الزيادة السريعة و المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف مهما كان نشاطه دون تطابقها مع تصريحاته،
- ✓ الأنشطة المحكرة و غير التنافسية مع السلع المستوردة،
- ✓ تقسيم جغرافي متوازن يسمح بتغطية إقليم الولاية،
- ✓ تقسيم عادل يمس الأنشطة و المهن،
- ✓ ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء متكررة و حالات نسيان خطيرة مكتشفة أثناء الرقابة الداخلية و لكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة في عين المكان.
- الإجراءات الأولية لعملية التدقيق في المحاسبة:

بعد انتقاء الملفات المراد مراجعتها، تسند مهمة التدقيق إلى الأجهزة المخوّل لها قانونا بذلك لتسلم المهام للأعوان المدققين بواسطة إشعار من طرف رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات للقيام ببعض الإجراءات، ليتسنى لهم ممارسة مهامهم و تكون لديهم صورة مستوفية عن المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تحضير الأرضية المناسبة للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه من طرف العون المكلف بالتحقيق، و تمر هذه العملية بالخطوات التالية:

أ- سحب الملف الجبائي من المصلحة الرئيسية للتسيير:

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من المصلحة المسيرة لهذا الملف، و هذا باحتوائه على كل الوثائق و البيانات المتعلقة بالمكلف كما يتضمن كل التصريحات و الإتصالات و المراسلات الموجهة إليه و حتى التسويات الجبائية المنجزة سابقا مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعي (ملف شخصي) أو معنوي (باسم الشركة)، كذلك القيام ببعض الأعمال التمهيدية في المكتب تسمح له بمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف و التأكد من نظامية التصريحات من خلال فحص ما يلي:

- ✓ يفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية الشهرية و السنوية لهذا الأخير من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانونيا و بطريقة منتظمة و في تاريخها المحدد أو مؤجلة قانونا و بطريقة منتظمة، أو حتى لم تودع أصلا،
 - ✓ دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة و الضرائب على رقم الأعمال و مختلف الضرائب و الرسوم الأخرى،
 - ✓ الإتصال بالجهات الخارجية و التي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الإطلاع من أجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق.
- ب- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة:

قبل قيام المحقق بعملية الرقابة على المكلف، حيث لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مفصل يضم تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف الضرائب و الرسوم و حتى السنوات المدقق فيها، كما يرفق الإشعار بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، و الخاضع بموجب البرمجة للرقابة الجبائية من أجل التحضير في غضون عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار، مع إمكانية الإستعانة بمستشار أو وكيل.

ج- المعاينة المادية للمؤسسة:

- ✓ يمنح التشريع الجبائي في إطار التحقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية، و الهدف منها هو السماح للإدارة الجبائية بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت و المتمثلة في:
 - ✓ معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة، و غير المنقولة، و كذا الوسائل البشرية)،
 - ✓ معاينة مادية لعناصر المخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل)،
 - ✓ معاينة وجود الوثائق المحاسبية و لكن ليس من حق العون المدقق فحص مضمونها،
 - ✓ جرد قيم الصندوق مع كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.
- هذا كله من أجل جمع العون المحقق أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلا و مقارنته بما هو مصرح به، و بعد ذلك يقوم بتحرير محضر معاينة يسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، و يطلب من المكلف التوقيع على

محضر المعاينة و إن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في المحضر نفسه بعبارة رفض التوقيع.

د- ملاءمة استثمارات التدقيق:¹

بناءً على المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية وخاصة منها الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل الرقابة و التي لم يمسهما التقادم، ليقوم العون المحقق بملاءمة الإستمارتين الأساسيتين و هما: الحالة المقارنة للميزانيات، و كشف المحاسبة، لتحديد و معرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف و استخراج الفروق و التطورات التي تحدث على مستوى كل الحسابات خاصة منها رأس المال، رقم الأعمال، نتيجة الدورة، الممتلكات المادية و المعنوية، النفقات المسجلة، نسب الربح المحققة و غيرها من البيانات المدونة بحرص شديد في هذين الكشفيين.

ليتمكن المحقق بعدها من تسجيل النقاط الغامضة و المشكوك فيها و التي ستكون محل استفسار و توضيح من طرف المكلف أثناء التحقيق في عين المكان.

(1) إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات: (En°31)

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات و هي تحتوي على أسطر و أعمدة تسجل عليها مختلف الأصول و الخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، التي لم تسقط بالتقادم، فضلا عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالحسابات المشجعة للتلاعبات و التجاوزات كالإهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات، حركة القروض، و فوائض القيمة المحققة، أو إخفاء حسابات في محاسبة المكلف. بالتالي فهذا الكشف يوضح تطور حسابات الإستثمار و تغيرات مختلف أصول و خصوم المؤسسة خلال فترة المراقبة.

(2) إعداد كشف المحاسبة: (Kn°37)

تملاً هذه الوثيقة ووفقاً لجدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل الرقابة و التي لم تسقط بالتقادم، بحيث تسمح هذه الإستمارة بتقدير و فحص تطور رقم الأعمال و الأعباء و كذلك الربح الصافي، النسب المحققة لكل دورة مالية...

بالتالي يسمح هذا الكشف بتسجيل التطور الحاصل في الحسابات من سنة مالية إلى أخرى.

¹Guide du Vérificateur de Comptabilité, 2001

3) كشف مفصل عن المصاريف العامة:

يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها و التأكد من أن كل المصاريف يتم الحصول عليها، و هي متعلقة بالمؤسسة فعلا، و كذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها، و هل هي قابلة للخصم فعلا، و ذلك بتوافر مجموعة من الشروط هي:

أ- **الشروط العامة:** تتمثل الشروط العامة للمصاريف العامة فيما يلي:

✓ أن يكون العبء حقيقيا و مؤكدا أي يستلزم تبريره و إثباته من خلال الوثائق و المستندات الرسمية، و أن يكون مرتبطا بنشاط المؤسسة (طبقا للمادة 69 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)،

✓ أن يستخدم العبء للفائدة المباشرة للمؤسسة أي استغلالها مرتبط بالسير العادي للمؤسسة،

✓ أن تترجم بنقصان في الأصول الصافية للمؤسسة أي أن يكون العبء سببا في هذا النقصان و يشترط أن يكون النقص كبيرا لا طفيفا في الأصول الصافية للمؤسسة،

✓ أن يكون العبء متعلقا بالسنة المالية التي إلتزم فيها و هذا استنادا إلى مبدأ استقلالية الدورات المالية الذي يقضي بتحميل كل عبء في سنة استحقاقه دون مراعاة تاريخ دفعه.

ب- **شروط الشكل:** تتلخص شروط شكل المصاريف العامة فيما يلي:

✓ إعداد الكشوف الخاصة بالمصاريف العامة عند التصريح السنوي للنتيجة (طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة)،

✓ مسك محاسبة الأعباء من أجل أن يسجل العبء في حسابات المؤسسة، طبقا للمادة (09) من القانون التجاري الذي ينص على مسك دفتر اليومية،

✓ يجب أن يكون العبء حقيقي، و تبريره بفواتير ذات شكل صحيح و قانوني، و أن يتم حفظها لمدة (10) سنوات طبقا للمادة 12 من القانون التجاري لتقديمه عند أي طلب من إدارة الضرائب.

ج- **شروط المضمون:** يجب أن يلتزم بالأعباء لصالح المؤسسة، و لهذا يستثنى الأعمال التي تتجاوز مصلحة المؤسسة، بمعنى أن المصاريف الشخصية التي يجب أن يتحملها سواء مالك المؤسسة أو الموظفين في المناصب العليا أو حتى المساهمين في هذه المؤسسة يتم ضمها و تسجيلها إلى جانب الأعباء العامة القابلة للخصم، و هذا يعتبر غشا ضريبيا.

4) التحقيقات الخارجية المساعدة:

و لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجة عن محتويات الملف لتسهيل مهمة العون المحقق و الإلمام أكثر بكل الجوانب المتعلقة بالوضعية الفعلية لنشاط المكلف، كما بإمكانه استغلال حق الإطلاع الممنوح له و هذا من كل المؤسسات و الهيئات العمومية و الخاصة بهدف جلب المعلومات الكافية من الأطراف التي لها علاقة بالمكلف بشكل مباشر أو غير مباشر و ذلك من خلال إرسال طلب المعلومات إلى كل من: الموردين، الزبائن، البنوك، مصالح التجارة، الجمارك، المحافظة العقارية، مصالح الأمن و إلى كل شخص يمكنه الإمداد بمعلومات قد تفيد في إعادة تأسيس رقم الأعمال و الربح، ليتم ملؤها على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية تسمى ببطاقة المعلومات.

2. المرحلة الميدانية لعملية التحقيق في المحاسبة

بعد قيام المحقق بالأعمال التحضيرية الضرورية لعملية التحقيق في المحاسبة، يقوم بالانتقال إلى الرقابة في عين المكان، و لا يتم هذا إلا بعد إنتهاء الأجل المحدد قانونا للتحضير، و بوصول أول تدخل مباشر بعين المكان من أجل خلق نوع من الثقة المتبادلة، حيث يذهب لمباشرة مهامه داخل مقر المؤسسة محل التدقيق، لأنه لا يسمح له بأخذ الدفاتر و المستندات المحاسبية إلى مكتبه إلا في حالة ما إذا طلب المكلف المعني ذلك من المدير الولائي للضرائب و هذا نظراً لعدم توفر الإمكانات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة أو أي سبب مقنع آخر، و إذا وافق المدير الولائي على الطلب يرسل له الموافقة بالقبول.

و حينها يستطيع العون المحقق أخذ ما يلزمه بالتوقيع على التعهد الذي يحتوي على كل التفاصيل باستلامه للدفاتر المحاسبية و إرجاعها بعد إتمام عمله. كما تسمح هذه الزيارة الميدانية أيضاً، بإقامة فكرة حول المكلف و إقامة العديد من الملاحظات، فضلا عن الإجابة عن مجموعة من التساؤلات التالية:

- ✓ الإستثمارات الحالية و وسائل الإنتاج،
- ✓ كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج، محاسبة المواد)،
- ✓ توضيحات و تفاصيل متعلقة بالنظام المحاسبي المالي و التعليمات و الإجراءات المستعملة في المؤسسة.

ليقوم المحقق حينها بفحص الدفاتر و المستندات المحاسبية من حيث الشكل أولا ثم من حيث المضمون، و بعدها يتم إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة التي على أساسها يتم تحديد تسوية الوضعية الجبائية.

أ- التحقيق في محاسبة المكلف:

✓ **من حيث الشكل:** إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر و الوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق و الخاصة بالسنوات محل التدقيق، للتأكد من وجود و صحة الدفاتر و الوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا و مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام القوانين و التشريعات السارية المفعول، والتي حددها القانون التجاري الجزائري في مواده من 09 إلى 12، و حتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل فيجب توفر الشروط التالية:

يجب أن تكون: كاملة، منتظمة، متسلسلة، صحيحة و مقنعة.

✓ طبيعة الدفاتر و الوثائق المحاسبية:

الدفاتر المحاسبية القانونية: هي الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري و الملزمة على كل مكلف بالضريبة و الخاضع للنظام الجبائي الحقيقي، و يمسك محاسبة قانونية منتظمة و هذا احتراما للشروط القانونية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما هذه الدفاتر تتمثل في دفترين أساسيين: دفتر اليومية و دفتر الجرد؛ لهما الصبغة القانونية مع وجود سجلات أخرى مساعدة بإمكان المكلف أن يستخدمها لكنها تعتبر اختيارية كاليوميات المساعدة للمبيعات، المشتريات، الصندوق...

دفتر اليومية: هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمسك محاسبة قانونية منتظمة و قد نص عليه القانون التجاري الجزائري في المادة 09 على أنه: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المؤسسة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي تمكن مراجعة تلك العمليات يوميا."

دفتر الجرد: هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمسك محاسبة قانونية منتظمة، و تنص المادة 10 بأنه: " يجب على التاجر أيضا أن يجري سنويا جردًا لعناصر أصول و خصوم

مؤسسته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حسابات النتائج و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حسابات النتائج في دفتر الجرد.

الوثائق الختامية: يقصد بالوثائق الختامية تلك المخرجات التي يعدّها المحاسب و التي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية و المتمثلة في الميزانية الختامية و جدول حسابات النتائج لكون الوثيقتين تجبر على كل تاجر يمسك محاسبة قانونية منتظمة لكون تلك الوثيقتين تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة و مستوى حجم النشاط المستغل خلال كل دورة مالية، و هذا ما أكدته المادة 10 من القانون التجاري الجزائري.

و المتتبع للمجال المحاسبي و الجبائي يرى أن من أكثر القوائم المالية التي يركز عليها الأطراف المستخدمة لها ؛ هي الميزانية الختامية و جدول حسابات النتائج لكون القائمتين تحتويان على كل ارصدة الحسابات المشاركة في الدورة المالية.

الميزانية المحاسبية الختامية: الميزانية المحاسبية أو ما يسمى حديثا بقائمة المركز المالي و هي عبارة عن: " قائمة تُعد في نهاية الفترة و يظهر فيها كل حسابات الموجودات (الأصول) و المطلوبات (الخصوم) و حقوق الملكية التي تظهر أرصدها في ميزان المراجعة." و عليه؛ تعتبر الميزانية صورة فوتوغرافية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعدادها لكونها تظهر ذمة المؤسسة المتمثلة في عناصر الأصول و عناصر الخصوم.

جدول حسابات النتائج: جدول حسابات النتائج أو ما يسمى بقائمة الدخل و هو عبارة عن: " قائمة تُعد في نهاية الفترة المالية و على ورقة خارجية تضم حسابات الإيرادات و حسابات المصروفات التي يتم نقل أرصدها من ميزان المراجعة و الفرق بينهما يمثل صافي الربح أو صافي الخسارة، أما النظام المحاسبي المالي الجديد عرفه على أنه: " بيان ملخص للأعباء و النواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، و لا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للدورة للربح أو الخسارة."

الوثائق الإثباتية: لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة، و التي تعتبر الوثائق القانونية التي تحمي كل الأطراف المسؤولة على ذلك، و من بين تلك الوثائق الإثباتية نجد الفاتورة من أهم هذه الوثائق لكونها تمثل وثيقة إثبات لكل عملية ذات طابع تجاري أو مالي، و توفر وثائق إثبات أخرى يستند عليها المحاسب في معالجة المحاسبة مثل: الوصولات، العقود، المراسلات، التراخيص و غيرها من المستندات.

الفواتير: تعتبر الفاتورة من أهم الوثائق الثبوتية في العمليات ذات الطابع التجاري و المالي كما تعتبر إلزامية على كل المتعاملين الإقتصاديين، و خاصة منها في مجال المعالجة المحاسبية لكونها تمثل السند القانوني لأي تقييد محاسبي، و المرسوم التنفيذي¹ رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 يحدد الشروط القانونية الملزمة في محتوى الفاتورة المحررة و المتمثل أهمها في ثلاثة أقسام هي:

- ✓ القسم العلوي؛ يحتوي على رقم و تاريخ تحرير الفاتورة مع ذكر الهوية الكاملة للمورد و الزبون،
 - ✓ القسم العرضي؛ الذي يمثل كل المعلومات المتعلقة بالسلعة المباعة كذكر المواصفات و الكمية المباعة مع مقابلتها بسعر الوحدة خارج الرسم ثم المجموع النهائي مع كل الرسوم المستحقة الدفع،
 - ✓ القسم السفلي؛ يضم مجموع المبالغ بالأرقام و الحروف مع ختم و إمضاء المورد محرر الفاتورة.
- كما يلزم المرسوم التنفيذي كل المتعاملين بأن تكون الفاتورة مقروءة و بدون نسخ أو شطب، و لا تكون محصل عليها عن طريق النسخ أو التصوير أو بأي وسيلة استتساخ فهي غير قانونية، أما في حالة إلغاء الفاتورة يجب أن تكتب و باللون الأحمر في عرض الفاتورة عبارة "فاتورة ملغاة".
- إثباتات أخرى:** بعد التطرق لوسيلة الإثبات الأساسية و هي الفاتورة قد نجد كذلك وثائق إثباتية أخرى لا تقل أهمية عن الفاتورة و التي تعتبر كذلك سند إثبات آخر للمحاسب لتدعم مدى صدق البيانات و نجد منها:
- ✓ العقود المبرمة بين المؤسسة و الغير كعقد الملكية، الإيجار، القروض، التراخيص، الصفقات...
 - ✓ إيصالات التسديد لمختلف المستحقات و المصاريف كالضرائب، الهاتف، الكهرباء، الماء، أتعاب...
 - ✓ وصولات الدخول و الخروج المتعلقة بحركة المخزون، وصل الطلب، وصل الإستلام،
 - ✓ المراسلات الصادرة و الواردة من و إلى المؤسسة المعبرة عن إنشغال ما تم التطرق إليه كمراسلة الزبائن أو الموردين لتحصيل أو تسديد الديون، مراسلة البنك لتمديد آجال القرض، و غيرها...

¹ المرسوم التنفيذي رقم 05-468، المؤرخ في 2005/12/10، الذي يحدد كيفية تحرير الفاتورة، الجريدة الرسمية العدد رقم 80 الصادر بتاريخ 2005/12/11، ص 80

✓ التراخيص الممنوحة من الجهات المعنية كاستغلال شيء ما أو الإستفادة من امتيازات معينة...

✓ فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية:

بعد عرض كل الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي يجب على العون المحقق أن يقوم بفحصها شكلا و يتأكد من مطابقتها لأحكام النصوص القانونية قبل التطرق إلى مضمونها، و هذا بهدف إبداء رأيه حول محاسبة المكلف لكونها مقبولة مما يلجأ إلى المرحلة الموالية أو يتم رفضها لعدم احترامها للشروط القانونية، و بما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة فإنها لا تكون مقبولة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية:

(1) محاسبة تامة منتظمة و متسلسلة:

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد و الإجراءات المنصوص عليها قانونا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 على 12 و هي دفتر اليومية و دفتر الجرد مع الوثائق و الإثباتات اللازمة مع احترامها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و تبعا للنظام المحاسبي المالي رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المطبق، أما انتظام المحاسبة تتمثل في:

✓ يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة،

✓ كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة و ممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية،

✓ يجب مسك الدفاتر المحاسبية بعناية و دون تحريف أو شطب أو ترك بياض...

✓ احترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية، و هذا وفقا للمبادئ المتعارف عليها،

✓ يجب أن تقيم و تسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية "الدينار الجزائري"

(2) محاسبة صادقة صحيحة و دقيقة محاسبيا:

و يقصد بهذا المفهوم أن المبالغ المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فعلى العون المدقق أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة و عمليات الترحيل سليمة، التأكد من تساوي مجاميع الأرصدة في الجانب المدين و الدائن و صحيحة في دفتر اليومية، و كذا التأكد من صحة المعلومات الملخصة و المكتوبة في دفتر اليومية و بيانات

السجلات المساعدة له كيومية المشتريات و دفتر الصندوق، و التأشير على سلامة و صحة التسجيلات الإجمالية المنقولة بالمقارنة مع دفتر الأستاذ، التحقق من الأرصدة الدائنة و المدينة لميزان المراجعة قبل الجرد و بعده.

3) محاسبة مثبتة، مؤكدة و مقنعة:

إن السند القانوني المرفق بكل عملية مسجلة و المتمثل في مختلف الوثائق التبريرية من فواتير، مراسلات، عقود، رخص و غيرها من السندات يدل على صحة و صدق العمليات المسجلة في الدفاتر المحاسبية التي تعكس صورتها على إصدار القوائم المالية التي تعبر عن مدى صحة و صدق النشاط الحقيقي للمؤسسة و انتظام المحاسبة المطبقة من طرف المكلف. على المدقق أن يتأكد من أن جل عمليات المؤسسة قد سجلت بواسطة تقديم المستندات و الوثائق الثبوتية، حيث يجب أن تبرر كل القيود المحاسبية في نوعها و كميتها من خلال المستندات الثبوتية التي تختلف باختلاف طبيعة العمليات، و التي يمكن أن تكون عمليات استيراد، بيع أو توزيع بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزونات.

بعد الإنتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل يمكن التمييز بين حالتين؛ تتمثل الحالة الأولى في عدم توفر المحاسبة على الشروط السابقة الذكر، أي غير مقبولة شكلا، و بذلك يتم رفض المحاسبة و اللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة، أما الحالة الثانية فتتمثل في كون المحاسبة موافقة للشروط السابقة و بذلك يمكن إعتبارها مقبولة من حيث الشكل، و يتم الإنتقال إلى مراقبة المحاسبة من حيث المضمون.

✓ من حيث المضمون:

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يلجأ العون المحقق إلى فحص المحاسبة من حيث المضمون، و يتم ذلك بدراسة معمقة، دقيقة و مفصلة للحسابات الرئيسية و الفرعية للميزانية الختامية و حسابات التسيير و النتائج، كما تعطى الأولوية إلى الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف و المعبر عنه برقم الأعمال و الأرباح الناتجة عنه لكونهما يشكلان الوعاء الضريبي الأكثر انتشاراً لمختلف الضرائب و الرسوم، كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات، المخزونات، التكاليف و المبيعات و غيرها من الحسابات الأخرى، و ذلك لأنها تعتبر أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض وعائه الضريبي و التهرب من دفع الضريبة، و يتم ذلك من خلال ما يلي:

1) مراقبة حسابات الميزانية:

يقوم العون المحقق بفحص حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة و ذلك بفحص الأصول و الخصوم الممثلة لجانبي المدين و الدائن للميزانية؛ و يكون هذا الفحص للحسابات الرئيسية حسب التسلسل المحدد في الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي، و سيتم التركيز على الحسابات التي يحرص المحقق على المراقبة الدقيقة لها، لأن المكلف يعمد إلى التلاعب فيها للتهرب من دفع الضريبة، و من أهم هذه الحسابات ما يلي:

✓ الرقابة على حسابات الأصول:

تتمثل الأصول في الموارد الإقتصادية للمشروع التي يتم الإعتراف بها، و قياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث تتمثل في:

أ- الرقابة على حسابات الإستثمارات:

تتمثل الإستثمارات في السلع المنقولة و غير المنقولة المملوكة للمؤسسة و التي تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة، و يتم تدقيق الإستثمارات بقيام المحقق بمراقبة جل الوثائق المرتبطة بها؛ سواء المشتراة منها أو المنشأة من طرف المؤسسة، و ذلك حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي المالي، و يجب على المراقب التأكد من صحة المعلومات التالية:

✓ مراقبة الوجود الفعلي و المادي للإستثمارات و المعالجة المحاسبية للتأكد من عدم تضخيم تكلفة الإستثمار، عن طريق فحص بطاقات تقييم الإستثمارات و فواتير الشراء، أو المنجزة من طرف المؤسسة،

✓ التأكد من أن هذه الإستثمارات ملك للمؤسسة عن طريق فحص الوثائق الثبوتية لامتلاك الإستثمارات أو العقارات و مراقبة تسديد حقوق التسجيل، و أن الإستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الإكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة،

✓ مراقبة حركة مختلف الإستثمارات و خاصة منها الأغلفة المتداولة و المودعة كأمانات، حيث يجب أن توضح في الفواتير و على العون المحقق فحصها بغرض الكشف عن الأغلفة المتنازل عنها و غير المصرح بها لتأسيس الرسم المسترجع و الضريبة المستحقة،

✓ الإطلاع على الوثائق المبررة لإكتساب ملكية أو إنشاء الإستثمارات حتى و إن تمت في فترة متقدمة،

- ✓ التأكد من أن الإستثمارات المتنازل عنها و التي محل الرسوم المسترجعة في أجل أقل من 5 سنوات و التي تعطي الحق في إعادة الرسم الموافق للمدة غير المستغلة باستخدام النسب الحصية،
 - ✓ فحص الإستثمارات المكتسبة عن طريق البيع الإيجاري لكون المكلف لا يحق له حساب الإهلاك على هذا النوع و إن وجد على العون المحقق تدارك ذلك في حدود الفترات غير المتقدمة،
 - ✓ في حالة ظهور شهرة محل محاسبيا لا تخضع للإهلاك إلا استثناءً عند معاينة إنخفاض قيمتها،
 - ✓ الأراضي عموما غير قابلة للتدني و الإهلاك نظراً للعامل الزمني (إلا فيما يخص المحاجر)، وعلى العون المحقق التأكد من ذلك،
 - ✓ يتم تقييم المباني بتكلفة إنجازها للهيكل دون ما تحويه من منقولات و هذا من أجل تسجيل اهتلاكات صحيحة، أما الصيانة و الإصلاحات فيتم تسجيلها حسب الغرض منها،
 - ✓ فحص الإستثمارات المالية التي بحوزة المكلف و التأكد من صحتها بطلب مصادقات من الجهات المعنية،
 - ✓ التأكد من المعالجة المحاسبية عند التنازل على السندات و ما ينجم عنها من نواقص أو فوائد قيمة.
- ب- الرقابة على حسابات الإهلاكات:**

- القاعدة العامة توجي أن التدقيق مرتبط حتميا بتدقيق حسابات الإستثمار الخاضعة لها، و على العون المحقق أن تكون بحوزته تفاصيل الإستثمارات القابلة للإهلاك للتأكد من:
- ✓ نسب الإهلاكات المطبقة تكون غير مبالغ فيها لعدم الوقوع في تضخيم الأعباء للتقليل من الأرباح،
- ✓ على العون المحقق أن يفحص كل الضرائب و الرسوم المتعلقة بالإهلاك، و أن السيارات السياحية يتم إهلاكها على أساس موحد لا يتجاوز السقف المسموح به قانونا،
- ✓ التأكد من أن الإهلاكات التي لم يتم تحويلها إلى الإستغلال يجب أن يتم إدماجها في النتيجة الجبائية،

✓ التأكد من احتساب معدل الإهلاك المناسب و مراقبة المبالغ المضخمة التي تسمح بتحقيق هوامش إهلاك كبيرة، باعتبار أن أقساط الإهلاك هي أعباء قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة، يتم مراقبة نظام الإهلاك من حيث الشروط التالية:

- أن يصنف الأصل المهلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة و التي تتقدم مع مرور الزمن،
- أن يكون الأصل المهلك مع علاقة مباشرة مع النشاط الإستغلالي للمؤسسة،
- أن يكون أصل الإستثمار الخاضع للإهلاك مسجل حسابيا بوثائق ثبوتية،
- أن لا يتجاوز مجموع الإهلاكات قيمة الأصل المهلك.

لكن المكلف يقوم بمخالفة هذه الشروط بهدف تعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة، حيث أن استعمال تقنية الإهلاك في عملية الغش الضريبي تعتبر من التقنيات التي يصعب على العون المحقق اكتشافها و هذا لمحدودية أو عمومية القدرات التقنية لدى المحققين في هذا المجال و الذي يجب أن تكون فيه القدرات التقنية جيدة و أكثر خصوصية و هذا ما يصعب إيجاده لدى محققي الجبائية.

و تتمثل عملية الغش الضريبي في مجال الإهلاك في عدة طرق نذكر منها:

- ✓ إدراج عناصر غير قابلة للإهلاك في العناصر القابلة لهذا الأخير، أو ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة،
- ✓ تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونيا،
- ✓ تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع، و ذلك لتضخيم القيمة الأصلية التي على أساسها تحسب الأقساط السنوية للإهلاك.

ج- الرقابة على حسابات المخزون:

إن مراقبة المخزونات تعد مرحلة أساسية في عملية المراقبة المحاسبية، حيث أن إجراءات تدقيق حسابات المخزون تظهر في السعر و الكمية المتمثلة في الجزء المادي للسلع المخزنة معا و بشكل ملازم، و تكون من خلال:

التخفيض في قيمة المخزون: حيث أن وثيقة الجرد تظهر الكميات الحقيقية للمخزون و لكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي،

التخفيض في كمية المخزون: حيث أن وثيقة الجرد لم تظهر إلا جزء من كمية المخزون و الجزء الآخر يتم إخفاءه، بالإضافة إلى أنه يمكن الجمع بين الحالتين بتخفيض قيمة المخزون بشكل مزدوج بين الكمية و السعر، و قد ينجم عن هذا التخفيض التقليل من التحصيلات مما يعكس ذلك على نتائج الدورة و ظهور نسبة من الربح الخام العادي، و في حالات أخرى يمكن أن تقوم المؤسسة برفع نسبة الربح الخام لتتقارب مع مقاييس نشاطها و هذا إما لتقديم صورة حسنة للحصول على قروض من البنك أو الإظهار المؤقت لحالة من الربح الذي يمكنها من إمتصاص العجز المرحل الأكثر قدما، أما أهم إجراءات تدقيق هذه الحسابات تتلخص في:

- ✓ التأكد من صحة تقييم المخزون الأولي للدورة يعادل المخزون النهائي للدورة السابقة،
- ✓ في حالة تخفيض أو زيادة المخزون النهائي يجب التسوية عن طريق الإسناد المباشر للسلع المستهلكة،
- ✓ التأكد من أن تقييم المخزونات تم بالتكلفة و دون الرسم على القيمة المضافة المسترجع و هامش الربح،
- ✓ في حالة تكوين مؤونة بسبب انخفاض أسعار المخزونات على العون المحقق التأكد من صحة ذلك،
- ✓ على المكلف بالضريبة إعادة دفع الرسم المسترجع على المشتريات في حالة مردودات المواد و اللوازم المستهلكة، المنتجات، البضائع الفاسدة أو المنتهية صلاحيتها أو حتى الضائعة منها،
- ✓ إعادة دفع الرسم المسترجع لسلع المخزون في حالة التنازل عن الأصول أو التوقف عن النشاط.

فضلا عن ما تم عرضه من إجراءات الرقابة على المخزونات؛ لا بد أيضا من مراقبة المخزون من خلال فحص الكميات و القيم المسجلة في سجل الجرد و مقارنتها مع الجرد الفعلي (الحقيقي) داخل المخازن عند التحقق في عين المكان، لذا يجب أن يقوم المحقق بدراسة تحليلية معمقة لحركة المخزون من حيث مدخلات و مخرجات هذا الأخير، و كشف المبيعات و المشتريات المجرة، بالإضافة إلى مقارنتها مع كمية البضاعة الموجودة فعلا في مخازن المؤسسة، إذ أن وجود فرق كبير في كمية المخزونات يدل على وجود رأس مال زائد لم يتم تقييده ضمن المخزونات، و ذلك باستعمال الحساب المادي للمعادلة التالية:

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{مشتريات} = \text{مخزون آخر مدة} + \text{مبيعات}$$

كما عليه أن يتأكد أيضا من:

- ✓ صحة الجرد من حيث أن الحسابات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتوافق مع المبالغ المسجلة في بطاقة الجرد، سواء من حيث الكميات أو سعر الوحدة،
- ✓ التأكد من أن المبيعات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير، و أن كل التكاليف المباشرة أُدرجت في المحاسبة،
- ✓ التقييم الصحيح للمواد و المنتوجات الموجودة في المخزن،
- ✓ مراقبة مدى تطابق التسجيلات المحاسبية للموردين مع دفاتر المؤسسة.

د- الرقابة على الأشغال قيد التنفيذ:

- هي الأشغال غير المنتهية في نهاية السنة، و التي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية أي بدون تخفيض أو مؤونة و بدمج الأعباء الملحقة عند القيام بعملية الجرد.
- و كما هو الحال بالنسبة للمخزونات فإن المؤسسة تستطيع تخفيض الأشغال قيد التنفيذ و هذا من أجل تخفيض مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة و هذا التخفيض يكون غالبا ضمن الشروط الآتية:
- ✓ التخفيض كميا؛ إغفال أحد أو بعض الأشغال قيد التنفيذ،
 - ✓ التخفيض قيميا؛ تحديد سعر التكلفة بمبلغ أقل من قيمته الحقيقية لأحد أو بعض العناصر المكونة له،
 - ✓ الخلط بين قيمة أشغال قيد التنفيذ و الحقوق المستحقة، هذه الأخيرة مقيدة محاسبيا بسعر التكلفة عوضا عن سعر البيع.
- مراقبة هذه الأشغال من طرف العون المحقق يتم عن طريق فحص حسابات الأشغال، و البحث عن مكان تنفيذ الأشغال، فضلا عن فحص الفواتير الصادرة في بداية السنة المقبلة.

هـ- الرقابة على حسابات ديون الزبائن:

- التدقيق الخاص بهذا الحساب يبدأ بمقارنة الحسابات الفردية مع رصيد حساب الزبائن الإجمالي الظاهر بميزان المراجعة، ثم التأكد من صحة ذلك في يومية المبيعات، أما أهم إجراءات فهي:
- ✓ التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة التي تؤثر على الحصيلة الضريبية،

- ✓ كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة للزبائن الوهميين أو المدونين في قائمة المتهربين من الضريبة، و بإمكان العون المحقق التعرف عليهم بطلب مصادقات على تعاملاتهم و أرصدتهم،
 - ✓ التأكد من التخفيضات الممنوحة للزبائن، و التسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير،
 - ✓ الإطلاع على قائمة الزبائن المتعاملين معهم و هذا بتقديم هويتهم الجبائية الكاملة في التصريح السنوي،
 - ✓ التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها و لا بد من دراسة تطورها و أحقيتها في تكوين مؤونات موضوعية أما بالنسبة للحقوق المعدومة يجب التأكد من صحتها بناءً على وثائق تدعمها،
 - ✓ التأكد من صحة تسجيل الرسوم القابلة للإسترجاع و هذا بمقارنة الرسوم المحصلة و الرسوم المستحقة، و ذلك لإرتباط هذه العملية بحالتي المبيعات و المشتريات.
- و- الرقابة على حسابات النقدية:

- تتكون النقدية من السيولة التي بحوزة المؤسسة و غالبا ما تنحصر في : حساب البنك، الحساب الجاري البريدي، و خزينة الصندوق، أما إجراءات الرقابة الخاصة بهذه الحسابات يتمثل أهمها في:
- ✓ على العون المحقق التأكد من صحة أرصدة حسابات النقدية و ذلك بمقارنتها مع مختلف اليوميات المتعلقة بالمبيعات و المشتريات،
 - ✓ التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقاربة بين دفاتر المؤسسة و الكشوف المرسلة من طرف البنك من أجل تصحيح الأخطاء و تسوية الفروقات المستخرجة،
 - ✓ الفحص الجيد لحساب البنك و الحساب الجاري البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء و الموردين، مما يسمح بمتابعة المبيعات و المشتريات المصرح بها من طرف المكلف و الموجودة في الملف الجبائي،
 - ✓ حساب الصندوق غالبا ما يتضمن مخالفات و إغفالات يمكن اختصارها في تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف، و عليه لا بد من مراقبة ذلك بفحص المستندات و الوثائق المبررة،

- ✓ لما يكون حساب الصندوق رصيده دائن يتم التأكد من كل التسجيلات من إهمال أو عدم الترحيل،
- ✓ على العون المحقق التأكد من التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير،
- ✓ الفحص المادي الحقيقي لفواتير الإستلام،
- ✓ مراقبة جميع التسبيقات و الدفعات على الطلبيات مع التأكد من التبريرات الخاصة بها،
- ✓ مراقبة حساب الصندوق و التأكد من مجاميع المقبوضات نقدًا، و أنها متعلقة بمبيعات مفوترة للعملاء و أن رصيد حساب الصندوق موجب،
- ✓ التأكد من حقوق العملة الوطنية و محاسبتها بالدينار الجزائري.
- ✓ الرقابة على حسابات الخصوم:

هي مجموع مصادر الأموال و وسائل التمويل الموجودة و الموضوعة تحت تصرف المؤسسة من قبل المساهمين أو الشركاء بصفة دائمة و مؤقتة، تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة و يتكون حساب الخصوم من صنفين هامين هما:

أ- الرقابة على حسابات الأموال الخاصة:

تتلخص أهم إجراءات الرقابة لحسابات الأموال الخاصة في:

- ✓ التحقق من مصدر الأموال الشخصية و التغيرات و التعديلات التي تطرأ عليها،
- ✓ مقارنة عمليات التحويلات البنكية و الحساب الجاري للتأكد من جميع المسحوبات،
- ✓ فحص حساب رأس المال و هذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب و ثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي لكل شريك، أما في حالة التنازل على الأسهم و الحصص على العون المحقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليه الضريبة المستحقة، و في حالة رأس المال الشخصي يجب التأكد من وجود إثباتات على كل المسحوبات و الإضافات التي يقوم بها المستغل،
- ✓ الاهتمام بالمساهمات المقدمة من الشركاء و التأكد من صحة مبالغ الحسابات الجارية مستندًا بالوثائق الإثباتية، و الإطلاع على محاضر الجمعيات العامة للتأكد من قرار توزيع الأرباح و الخسائر، لكونها تعتبر مداخل موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي،
- ✓ التأكد من عدم وجود مخالفات في الإلتزامات المسجلة و هذا بمعاينة الوثائق الثبوتية اللازمة و قد يتطلب حتى طلب مصادقات من الجهات المعنية،

- ✓ فحص حساب الإحتياطي من حيث التغيرات الحاصلة ومختلف تعديلاته و مدى صحتها و مطابقتها للقانون؛ بالإعتماد على محاضر مداولات مجلس الإدارة و الجمعية العامة للمساهمين بالتزامن مع محتوى نصوص القانون الأساسي للشركة،
- ✓ مراقبة سجل المبالغ في صورة قسيمة إيداع في البنك بهدف إخفاء قيمتها،
- ✓ تدقيق حساب الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب و مدى تطابقه شكلا و مضمونا للشروط المطلوبة لهذه الأرباح المميزة فنجد أهمها:
 - المعدات المعاد إستثمارها تكون ضمن القائمة المحددة في المرسوم التنفيذي المتعلق بتحقيق الإستثمارات المنقولة و غير المنقولة التي لها الحق في المعدل المخفض للأرباح المعاد إستثمارها،
 - الممتلكات المقتناة لتطوير المؤسسة أو لتجديد الإستثمارات تعتبر ملغاة و غير مقبولة،
 - قيمة الممتلكات لا تتجاوز الأرباح المحاسبية للدورة و هذا قبل تخفيض الضريبة على الأرباح،
 - الممتلكات غير المقتناة تعوض بفائض القيمة المعاد إستثماره تطبيقا للمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة لكن الفائض عن القيمة تتعهد بإعادة الإستثمار و الخاضعة لمعدل مخفض.
- ✓ التأكد من أن الأرباح قد خضعت للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات و أن المكلف لم يقيم بالتهرب من دفعها،
- ✓ تدقيق حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل المعاد إستثماره، على المؤسسة أن تتعهد بإعادة إستثمارها في آجال لا تتعدى ثلاث (03) سنوات بقيمة تعادل المبالغ المتعهد بها، و على العون المحقق التأكد من إحترام الشروط القانونية مع ذكر ذلك في التصريحات السنوية على شكل توضيحات،
- ✓ تدقيق الإعانات الممنوحة للإستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، ولا تدرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها، و على العون المحقق التأكد من أن الإعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة عن طريق حساب الإيرادات الإستثنائية مع مراعاة الإستثمارات الخاضعة للإهلاك،
- ✓ تدقيق فرق إعادة التقدير وما ينجم عنه من فائض القيمة لإدراج هذا الأخير في نتيجة الدورة على شكل دفعات تعادل الإهلاكات الإضافية و بعد فحص انتظام و دقة العملية يجب التأكد

من المبالغ الموجهة على شكل لإمتيازات للشركاء لكونها تمثل أرباح موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي،

✓ التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد و قد اقتطعت منها الضرائب المستحقة، أما في حالة شركة الأموال لا توزع الأرباح إلا بعد ثلاث (03) سنوات ابتداءً من تاريخ إقفال الدورة،

✓ فحص مؤونة الأعباء و الخسائر بواسطة التأكد من أنها تستجيب للشروط الشكلية و القانونية و الموضوعية، و أنها لا تعتبر دون هدف خلال سنة تكوينها ليعاد إدراجها إلى نتيجة الدورة في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.

ب- الرقابة على حسابات الديون:

✓ تدقيق حسابات الديون الطويلة الأجل، التي تضم القروض البنكية و ديون الإستثمار على العموم تعتبر مقبولة لكونها تمنح من مؤسسات مالية معتمدة، أما القروض الأخرى يجب أن تفحص بشكل معمق و على العون المحقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى للدورات المتقدمة، ليتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية أو لا تخفي مساهمات تمت من قبل شخص المستغل أو الشركاء و قد يطلب مصادقات من أصحاب القروض، مع فحص الفوائد على القروض و أنها قد اقتطعت منها الضريبة المستحقة،

✓ التأكد من أن القروض حقيقية و هذا بمطابقة حسابات الفواتير و الكشوفات، و أن دفعات تسديد القروض لم تدرج ضمن تكاليف المؤسسة،

✓ يجب على المحقق أيضا التركيز على حساب الموردين من خلال:

- التأكد من صحة حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات، و كذا في الجانب المدين بمقارنته مع يومية الصندوق،
- التأكد من التسلسل الصحيح لحساب المورد في خصوم الميزانية مع نفس الحساب في دفتر الأستاذ و كذا ميزان المراجعة،

✓ تدقيق حسابات الديون قصيرة الأجل، و التي تتمثل في عدة حسابات يمكن حصر أهمها في:

- التأكد من تناسق حساب الموردين مع الحسابات المقابلة له كالنفديات و المشتريات، و على العون المحقق أن يستغل كشوف الربط و بطاقات المعلومات بهدف التحقق من عدم تكرار الفواتير،

- التأكد من صحة المبالغ المحتفظ بها على الحساب التي اقتطعتها المؤسسة بصفقتها وسيط لأطراف أخرى؛ مثل الضرائب على الأجور و الرسوم المسترجعة، الإشتراكات الإجتماعية.
- (2) مراقبة حسابات التسيير:

بعد مراقبة حسابات الميزانية على العون المحقق أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير بصنفها المصاريف و الإيرادات، و هذا بهدف كشف التجاوزات و الإغفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة خاصة في تضخيم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.

أ- الرقابة على حسابات المصاريف:

على العون المحقق أن يراقب جلّ التكاليف حسب طبيعة و أهمية نشاط المؤسسة و رقم أعمالها من أجل كشف صحة هذه التكاليف من عدمها، لا سيما أنها تؤخذ بعين الإعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة، و ذلك من خلال ما يلي:

✓ الرقابة على حسابات المشتريات المستهلكة: يقوم المحقق بمقارنة الوثائق المبررة للمشتريات و الفواتير و وصلات الإستلام و الطلبات مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية و الوثائق المحصل عليها من طرف الموردين. إن المخالفات و النقائص التي يمكن أن يظهرها مراقبة حساب المشتريات تصنف إلى صنفين:

الزيادة في المشتريات: يسعى المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة من خلال تضخيم المشتريات بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة و غالبا ما يكون هذا النوع من قبل المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم (مثلا: مقاولين الأشغال العمومية الذين يعملون لحساب الدولة أو الجماعات المحلية)، أما العون المحقق بإمكانه أن يكشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، بهدف إجراء التصحيحات اللازمة لرفع الربح الصافي الخاضع للضريبة ، أما الأشكال التي تظهر بها تلك التجاوزات فهي عديدة نذكر أهمها:

✓ تسجيل مزدوج للفاتورة بتاريخ مختلفة، أو التسجيل المزدوج عن طريق تسجيل الفاتورة الأصلية و نسخة ثانية من هذه الفاتورة، أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم أي إثبات أو دليل أي غير مبررة بفاتورة شراء،

✓ التسجيل المتكرر للفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين،

✓ تسجيل فاتورة قديمة بتغيير أرقام السنة الأخيرة،

- ✓ تسجيل نفقات الصيانة الخاصة بالمسير و الشركاء أو المصاريف الشخصية لصاحب المؤسسة في الجانب المدين لحساب مشتريات الإستثمارات المكتسبة بغرض تضخيم التكاليف،
- ✓ تسجيل فواتير لمواد مختلفة لا تستخدم في النشاط الممارس من طرف المؤسسة أو المبالغة في كمية مادة من المواد المستعملة،
- ✓ تسجيل فاتورة إستثمار بتكلفة الأصل مع مصاريف الصيانة التي سجلت في حساب النفقات.
- ✓ **التخفيض في المشتريات:** مبدئياً قد يبدو أن عملية تخفيض قيمة المشتريات ليست منطقية أي عديمة الجدوى بالنسبة للمكلف، حيث أنه قد لا تظهر هذه العملية لأنها ترفع من الربح و لا تخفضه، و لكن التخفيض المقصود للمشتريات يصاحبه غالباً إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات و بالتالي تخفيض الضريبة المفروضة، لكن لا يتم إكتشافها بسهولة من طرف المراقبين، علماً أن هذا النوع من الغش الضريبي يستعمل بكثرة في الوقت الحالي عن زيادة المشتريات، و له عدة أشكال منها:
- ✓ إغفال التقييد المحاسبي لفواتير الشراء المحررة من طرف الموردين بصفة منتظمة و مستمرة،
- ✓ مشتريات مُقنعة أو مخفية سجلت على شكل مصاريف عامة في أحد حسابات المصاريف (إخفاء مشتريات و ضمها إلى الأعباء العامة و تسجيلها على أنها تكاليف قابلة للخصم من النتيجة النهائية)،
- ✓ يتعمد المكلف بأخطاء مادية كثيرة منها نقل خاطئ للمجاميع و الأرصدة، إضافات خاطئة، أخطاء حسابية متعمدة للطرح و الجمع،
- ✓ المشتريات بالتجزئة خاصة لدى المنتجين،
- ✓ مشتريات بدون فواتير أو تسجيل التخفيضات أو التتزيلات الوهمية محاسبياً بواسطة وثائق ثبوتية مزورة،
- ✓ تسجيل مشتريات عن طريق تعريف جبائي خاطئ.
- يصعب على المراقب إكتشاف مثل هذه التلاعبات، إذ يجب عليه أن يقوم بمراقبة جميع الفواتير و وصلات المشتريات و التأكد من صحتها عن طريق مراقبة وصولات الطلب و الإستلام، يتبعها مراقبة للسلع الموجودة في المخازن، إضافة إلى مراقبة المواد الأولية و المنتجات المباعة و مراقبة بطاقات العملاء و الموردين مع الكشوفات البنكية.
- ✓ **الرقابة على حساب المواد الأولية و السلع المستهلكة:** لتدقيق هذا الحساب يجب على العون المحقق أن يقارن ما بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة من السلع المستهلكة مع تلك

المذكورة في فواتير الشراء من أجل ضمان صحتها و التكلفة المسجلة بها، كما يجب أن تتساوى مع تكلفة الشراء المدمجة لكل المصاريف و الرسوم غير المسترجعة و تخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين دون احتساب الرسوم المسترجعة. كذلك الحال بالنسبة للمواد الأولية المستهلكة التأكد من هذا الحساب من حيث شكلها القانوني، نظراً لأن مصاريف الشراء يجب أن تدرج في حسابات المخزونات و ليس في حسابات التكاليف حسب طبيعتها، و هذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة.

✓ **الرقابة على حسابات المصاريف القابلة للخصم:** على العون المحقق قبول الأعباء القابلة للخصم و المتعهد بها للمؤسسة خلال الدورة المحقق فيها وفقاً للشروط القانونية المذكورة في المواد من 168 إلى 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، بحيث يجب أن تكون تلك المصاريف موجهة مباشرة للإستغلال أو مرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة، و أن تتطابق مع الأعباء الفعلية المدعمة بالوثائق المبررة لها دون المبالغة في بعض الأعباء المحددة كالمكافآت الموجهة للمسييرين و للشركاء.

✓ **الرقابة على حسابات مصاريف المستخدمين:** من الضروري لهذه التكاليف أن ترتبط بنشاط المؤسسة و مراقبة خصمها في حدود السقف المحدد جبائياً بالإضافة إلى حدوثها فعلاً؛ حيث يجب على المحقق التأكد من أن هذه الأجرور متعلقة بوظائف موجودة و مرتبطة بالنشاط الإستغلالي للمؤسسة، و متعلقة بمستخدمين حقيقيين و ليس وهميين، كما يجب أن تكون هذه الأجرور غير مبالغ فيها، مع ضرورة فحص مدى تطابق محتوى دفتر الأجرور مع المبالغ المصرح بها جبائياً، نظراً لأن أجرور المستخدمين تخصم من الربح الخاضع للضريبة.

✓ **الرقابة على الضرائب و الرسوم:** يجب على المحقق التأكد من أن عقوبات التأخير و الزيادات و الغرامات ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم، بالإضافة إلى التأكد من أن الضرائب و الرسوم قد سددت فعلاً.

✓ **الرقابة على المصاريف المالية:** يجب عليه التحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلاً عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

ب- تدقيق حساب الإيرادات:

هذه المجموعة تشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات و الأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل،

و كذلك إنتاج المؤسسة لذاتها، حيث أن العون المحقق يقوم بفحص مختلف حسابات هذه المجموعة كما يلي:

• **الرقابة على المبيعات:** تتم مراقبة حساب المبيعات عن طريق مقارنة المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية مع نظيرتها الموجودة في فواتير البيع و هذا بعد التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لكل العمليات المقيدة، حيث يقوم المحقق بمراقبة الفواتير بطريقة نظامية أو عن طريق الأساليب الإحصائية لاكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بالضريبة، أما من أكثر المخالفات و الأخطاء التي يمكن ملاحظتها على مستوى حساب المبيعات فنجد أهمها ينحصر في:

✓ إغفال أو السهو العمدي في تسجيل العمليات النقدية أي للمبيعات المحصلة نقدًا لكونها لم تراقب من خلال الكشف البنكي لا سيما منها المبيعات لأجل، و ذلك للتخفيض من قيمة المبيعات،

✓ عدم تسجيل الإقتطاعات لمختلف السلع و البضائع المشتراة أو المنتجة التي تستخدم في سدّ حاجات خاصة (التي يقوم بها التاجر لسدّ حاجياته الخاصة و حاجيات عائلته)،

✓ بيع المواد الأولية على حالها من طرف مؤسسة إنتاجية دون ذكر أسباب مقنعة لذلك،
✓ البيع بدون فواتير،

✓ القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات،

✓ التسجيل المحاسبي لعملية البيع ضمن الجهة الدائنة في حساب الميزانية،

✓ إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية و أشغال البناء،

✓ التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات باستعمال الفوترة الجزئية للسلع المباعة، أو حتى التخفيضات التجارية المفرطة،

يجب على العون المحقق فحص عمليات البيع، و ذلك من خلال التحقق من المعادلة التالية:

$$\text{الكمية المباعة} = \text{المخزون الأولي} + \text{مشتريات} - \text{المخزون النهائي}$$

فضلا عن التحقق مما يلي:

✓ حساب مبيعات البضاعة و الإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع، المخزون المتبقي، و كذا التسديد من طرف الزبون،

✓ حساب الإنتاج المخزن و هذا بجرد ما هو داخل المخزن و مقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة،

✓ حساب الخدمات المقدمة، و هذا بمراقبة فاتورة الخدمة و الثمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما.

تسمح المراقبة على المبيعات بالتحقق من رقم الأعمال من خلال فحص الفواتير و سجلات البيع و مقارنتها مع حسابات البنك و الصندوق، كما توجد إجراءات أخرى يمكن للمراقب اختيارها وفقا لنوع النشاط الممارس من طرف المؤسسة.

● **الرقابة على حساب الإيرادات الأخرى:** يتطلب هذا الحساب مراقبة معمقة للتأكد من التسجيل المحاسبي لها من أجل الكشف عن الأرباح غير المصرح بها، خاصة التي تتمخض من مبيعات الفضلات و المهملات و الأغلفة المتداولة، و ذلك من خلال مراقبة سجلات أمين المخزن، الطلبيات و وصولات التسليم، و كشوفات الربط لدى العملاء.

كما يمكن أن تظهر الإيرادات الأخرى في بعض الحالات التي تكون ذات أهمية لرقم الأعمال و غالبا ما تكون إستثنائية مثل: تأجير ممتلكاتها من شاحنات، معدات و أدوات، المحل التجاري، أو التنازل عن الأغلفة الموضوعة على شكل أمانات... فعلى العون المحقق التأكد من ذلك و التحقق من فائض القيمة الناتج عن عملية التنازل لأنها تعتبر إيرادات إستثنائية أو الإيرادات الناتجة عن تخفيضات في الضرائب، الإستفادة من العفو الضريبي الذي تم منحه، إستقبال تعويضات التأمين...

● **الرقابة على القيمة المضافة و هامش الربح:** هذا النوع من التحليل لا يمكن إجراءه أو القيام به إلا بتوفر العناصر و المستندات الضرورية لذلك و المتمثلة في الميزانية و جدول حسابات النتائج؛ حيث أن القيمة المضافة المحققة تستخرج من الفرق بين الإنتاج الإجمالي و الإستهلاكات الوسيطة، بالتالي يهدف المحقق من خلال ذلك إلى معرفة القيمة المضافة و هامش الربح الخاص بالمؤسسة و تغيراتها خلال فترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة و الحالة المالية لها، قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة و التأكد من صحة الوضعية المالية لهم.

● **الرقابة على القيمة المضافة:** تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي و استهلاك المؤسسة، و تحسب نسبة القيمة المضافة وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال السنوي}}$$

حيث يعبر رقم الأعمال عن المجموع المتأتي من الإنتاج و الخدمات

إذ تمثل هذه النسبة مقدار القيمة المضافة إلى رقم الأعمال، لمعرفة مدى تطورها خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق، و يستفيد المحقق من هذه النسبة في معرفة تطور القيمة المضافة للمؤسسة من سنة إلى أخرى و اكتشاف التلاعبات التي يمكن أن تحتوي عليها فترة المراقبة.

الرقابة على هامش الربح: يتم حساب هامش الربح بالنسبة للمشتريات و بالنسبة للمبيعات، و ذلك لمعرفة الربح الخام بالنسبة للسنوات الخاضعة للتحقيق، و يتم تحديده بالطريقة التالية:

$$\text{نسبة هامش الربح الخام للمشتريات} = \frac{\text{الربح الخام}}{\text{سعر تكلفة البضائع المباعة}}$$

حيث يعبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قيمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة.

$$\text{نسبة هامش الربح الخام للمبيعات} = \frac{\text{الربح الخام}}{\text{رقم الأعمال السنوي}}$$

حيث يمثل هامش الربح الخام للمبيعات عن قيمة الربح الخام بالنسبة للمبيعات

$$\text{نسبة نتيجة الإستغلال بالنسبة لرقم الأعمال} = \text{نتيجة الإستغلال} \div \text{رقم الأعمال السنوي}$$

$$\text{نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال} = \text{نتيجة الدورة} \div \text{رقم الأعمال السنوي}$$

حيث نتيجة الدورة تعبر عن النتيجة الصافية للنشاط؛ كما أن حساب الربح الإجمالي يختلف باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة كما يلي:

بالنسبة للأنشطة التجارية:

$$\text{الربح الإجمالي} = \text{المبيعات} - (\text{المشتريات} + \text{التغير في المخزون})$$

بالنسبة للأنشطة الصناعية:

$$\text{الربح الخام} = (\text{المبيعات} + \text{المنتجات المخزنة}) - (\text{مشتريات المواد الأولية} + \text{تغيرات المخزون})$$

بالنسبة للأنشطة تأدية الخدمات:

$$\text{الربح الخام} = \text{رقم الأعمال} - \text{الأعباء المباشرة}$$

كل هذه النسب تمثل للعون المحقق مؤشرات تدل على التطورات الحاصلة في نشاط المؤسسة والنتائج المحققة خلال السنوات المحقق فيها، فهي تسمح له بتكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة، حيث يقوم المحقق بحساب هذه النسب و المؤشرات و التأكد من صحتها و تطورها خلال السنوات الخاضعة للرقابة، و بذلك يتمكن من اكتشاف التلاعبات التي يمكن أن يسلكها المكلف للتهرب من دفع الضريبة.

ثالثا: إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة¹

بعد فحص محاسبة المكلف شكلا لكل الدفاتر و الوثائق المحاسبية، ثم من حيث المضمون لكل الحسابات، قد يجد العون المحقق تجاوزات و تلاعبات تسمح له أن يلجأ إلى إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة انطلاقا من رقم الأعمال الخاضع للضريبة و هذا بعد طلب التوضيحات و تبريرات حول تلك التجاوزات و الأخطاء لحماية حقوق المكلف بالضريبة، أما الحساب المحوري لكل النشاطات الممارسة يتمثل في رقم الأعمال الذي يتم على أساسه كشف حجم النشاط الفعلي الممارس و تحقيق الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب و الرسوم.

إن رقم الأعمال يمثل الإيرادات المحصلة من طرف المؤسسة من جراء النشاط العادي لها و الذي أنشئت من أجله لأن الإيراد بشكل عام يعرف بأنه: " إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في إجمالي أصول الوحدة المحاسبية، أو نقص في إجمالي خصومها أو في كليهما معا "، أما رقم الأعمال يختلف من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة النشاط الممارس و هذا ما لم تهمله المعالجة المحاسبية فنجد:

- ✓ رقم الأعمال التجاري يمثل مبيعات السلع التي تتاجر فيها المؤسسة و التي لم يطرأ عليها أي تغيير كالمساحات التجارية الكبرى، التجارة بالجملة، التسليم الفوري للسلع...
 - ✓ رقم الأعمال الصناعي يمثل مبيعات السلع المنتجة من طرف المؤسسة أو ساهمت في إنتاجها، كالمؤسسات الصناعية المنتجة للسلع الإستهلاكية، الأجهزة و العتاد، التحويلات المعدنية...
 - ✓ رقم الأعمال الخدمي يمثل الإيرادات المحصلة نتيجة الخدمات المقدمة للغير كالفندقة، نقل البضائع أو المسافرين، مدارس خاصة، العيادات الطبية...
- و نظراً لإختلاف مكونات رقم الأعمال حسب نوع نشاط المؤسسة، فإن العون المحقق يجد نفسه أمام طرق مختلفة لإعادة تكوين أسس الضريبة، حسب ما جاء في الدليل الموجه لمحقيقي الإدارة الجبائية، يقوم بإختيار الطريقة التي تتناسب مع نشاط المؤسسة و مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة و من بين هذه الطرق نجد:

1. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير البيع:

يعتمد العون المحقق على جمع فواتير البيع المحررة خلال سنوات محل التحقيق و هذا عن طريق تصريحات المكلف أو فحص دفتر المبيعات و نسخ الفواتير المحررة، كما يلجأ إلى إرسال طلبات

¹ Guide du Vérificateur de Comptabilité, 2001

إلى الزبائن أو القيام بزيارات ميدانية لمعرفة حجم المبيعات المحققة، ويتم اختيار الزبائن عن طريق جدول حالة الزبائن (ETAT104) الملزم على المكلف بتقديمه مع الميزانية الجبائية مرفق لتصريحاته السنوية.

حيث تشكل الفوترة أساسا لفرض الضريبة في بعض الأنشطة الاقتصادية، وخاصة في مجال الأشغال العمومية من خلال الفواتير المصرح بها، ويتم إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة كما يلي:

التحصيلات المصرح بها

(-) رصيد العملاء في 01 جانفي

(+) تسبيقات العملاء في 01 جانفي

(+) رصيد العملاء في 31 ديسمبر

(-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر

(=) رقم الأعمال المفوتر

(-) رقم الأعمال المصرح به

(=) الفرق أو الإغفالات

2. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء:

يلجأ العون المحقق إلى فواتير الشراء في حالة عدم التمكن من كشف فواتير البيع أو أن المكلف يبيع البضائع دون فاتورة، والغاية من ذلك هو كشف الحجم الحقيقي من المشتريات بإرسال طلبات إلى الموردين أو الإعتماد على مذكرة الربط، و الجرد المادي للمخزون لمعرفة باقي السلع غير المباعة، و عليه يتم استخراج الفرق الذي يمثل السلع المباعة المعبرة عن رقم الأعمال المحقق خلال الدورة مع إضافة هامش الربح لتكلفة الشراء.

3. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة:

من أجل الإحاطة أكثر بالإيرادات المحققة فعلا من طرف المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، يمكن إعداد الحساب المالي الذي يأخذ مجموع الأرصدة المدينة للصندوق و الحسابات البنكية و البريدية للمكلف مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في تسبيقات الزبائن و أرصدهم في بداية و نهاية المدة، و عليه تتم مقارنة رقم الأعمال المقدر مع المصرح به بهدف معرفة قيمة التخفيض

في رقم الأعمال الذي قام به المكلف، و هذا مع طلب بعض التوضيحات من المكلف كالقيام بتحويلات داخلية، تعويضات، استرجاع الشيكات...

4. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية -المواد المستعملة:

تتميز هذه الطريقة بسهولة و بأنها تتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية التي تستعمل المواد الأولية، على غير الأنشطة الأخرى كالخدمات و المهن الحرة و الأشغال العمومية، إضافة إلى ذلك أنه يصعب تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات و التي تتجدد بسرعة، لأن التطبيق يتم على حساب المواد الأولية أو على عينة من المنتجات بشرط أن يكون لها طابع تمثيلي، و يتم الإعتماد فيها على العناصر الكمية كالمخزونات، المشتريات و الإستهلاكات.

أما حساب إستهلاكات المواد الأولية في النشاط الصناعي تتمثل في:

الإستهلاكات الخامة من المواد الأولية=مخزون أول مدة+مشتريات الفترة-مخزون آخرمدة

و تختلف عملية إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة حسب نوع النشاط:

أ- حالة مؤسسة إنتاجية: إذا كانت المؤسسة إنتاجية يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق العناصر المادية كما يلي:

المخزون الأولي للمواد الأولية

(+) مشتريات المواد الأولية

(-) المخزون النهائي لمواد الأولية

(=) الإستهلاك الخام للمواد الأولية

(-) نسبة الضياع (%)

(=) الإستهلاك الصافي للمواد الأولية

(-) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية

(+) المخزون النهائي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية

(=) الفرق أو الإغفال

ب- حالة مؤسسة تجارية: في حالة مؤسسة تجارية يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال العناصر المادية كما يلي:

مخزون أول مدة

(+) مشتريات

(-) مخزون آخر مدة

(=) الإستهلاك المعاد تأسيسه

(-) الإستهلاك المصرح به

(=) الفرق أو الإغفال

نسبة الفرق = الفرق / الإستهلاك المصرح به + 1

رقم أعمال الإخفاء = رقم الأعمال المصرح به × نسبة الفرق

التقويم النهائي = رقم أعمال الإخفاء - رقم الأعمال المصرح به

5. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس تكاليف الإنتاج:

يستطيع العون المحقق إعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال على أساس بعض التكاليف المرتبطة بعملية الإنتاج، و من بين هذه التكاليف الأجور الموزعة للعاملين في عملية الإنتاج، حيث تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق، و ذلك بمقارنة كتلة الأجور بالنسبة إلى رقم الأعمال، كما يتم التقدير أيضا بمقارنة إنتاج المؤسسة مع استهلاك الطاقة الكهربائية بالنسبة للأربع سنوات المحقق فيها، مع ضرورة إيجاد نفس النسبة بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، إلا في حالة تغيير معدات الإنتاج أو أي معطيات تقنية أخرى. كما أن استهلاك المصروفات خاصة المازوت بالنسبة لمؤسسات نقل البضائع و المسافرين يمكن أن يكون وسيلة لإعادة تقدير إيراداتها. ففي معظم الأحيان، حجم التكاليف المنفقة يحدد الإيرادات المحققة، لأنه لا يعقل أن تبقى المؤسسة في الإستمرارية بتحملها لتكاليف أكثر من الإيرادات المحققة.

6. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب:

وفق هذه الطريقة فإن تقدير الإيرادات تتمثل بدءًا بمقارنة النسب الثابتة و المدروسة بين مختلف العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية و القيمة مع تلك المستخرجة من المعطيات المحاسبية لإعادة تقدير الكميات غير المعلن عنها ثم بعد ذلك يتم ضرب كمية المواد الأولية المستعملة، مع أخذ بعين الإعتبار المخزون الحقيقي، في سعر بيع الوحدة للحصول على رقم الأعمال، بمعنى يكفي إيجاد كمية المواد الأولية المستعملة و النسبة المئوية الموافقة لها مع سعر بيع الوحدة لإيجاد رقم الأعمال الفعلي. لكن هذه الطريقة غير مستعملة في تجارة التجزئة، ففي هذا النوع من التجارة

يتم استعمال طريقة نسب الإستغلال المتمثلة في مقارنة النسب المحددة انطلاقا من المعطيات المحاسبية مع تلك الناتجة عن فحص الأوراق الثبوتية مثل فواتير الشراء و البيع.

7. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار:

إن دراسة السعر لإعادة تقدير رقم الأعمال يهدف إلى ضمان صحة المشتريات المباعة من جهة و إلى صحة معامل الهامش الإجمالي من جهة ثانية المصرح بها من قبل المكلف، مع أخذ بعين الإعتبار التغير في المخزون مع إضافة الربح الخام و هذا حسب المعادلة التالية:

المشتريات المباعة = مخزون أول المدة + مشتريات - مخزون آخر المدة

حيث أن المشتريات المباعة تتمثل في المشتريات المقيدة محاسبيا و غير المقيدة محاسبيا، و في حالة اكتشاف العون المحقق لمشتريات المواد الأولية غير المقيدة محاسبيا فإنه يجب إعادة تقييم الإنتاج المباع باستعمال النسبة التالية:

$$س = (\text{إنتاج السنة المالية} / \text{المواد و اللوازم المستهلكة}) \times 100$$

حيث أن هذه النسبة تسمح بتحديد مبلغ رقم الأعمال المناسب للكمية غير المصرح بها (مبلغ التسوية) و يضرب هذه النسبة في مبلغ المواد و اللوازم غير المصرح بها، يكون:

مبلغ التسوية = المواد و اللوازم غير المصرح بها × س

8. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى:

فالعون المحقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر أساسية لإعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب و قد يلجأ إلى طلب توضيحات من جهات مختلفة يراها مناسبة للحالة المدروسة، فنجد مثلا: يعتمد على سجل الشرطة في حساب عدد الزوار، كذلك السجل الذي يحتوي على أسماء الأشخاص المقيمين بالفنادق، أو على عدد الحافلات و شاحنات النقل لمعرفة عدد الكيلومترات المقطوعة في مجال خدمة النقل، أو حجم مشتريات المشروبات بالنسبة للمطاعم و المقاهي، أو استخدام كمية المتفجرات في مجال المحاجر، و غيرها من المؤشرات التي تختلف من نشاط لآخر.

9. التقدير التلقائي للضريبة:

توجد هناك حالات تعتمد على التقدير التلقائي لإعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة نذكر منها:

✓ اعتراض عمل العون المحقق من طرف المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، أو عن طريق تدخل أحد موظفيه أو أشخاص آخرين، هذا الأمر يعتبر بمثابة عائق أمام مواصلة عمليات الرقابة

التي يعاقب عليها القانون حسب المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 107 من قانون الرسم على القيمة المضافة،

✓ عدم تقديم المكلف في الأجال القانونية التصريحات المتعلقة بالدخل أو الأرباح المحققة حسب المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو حتى تصريحات الرسم على القيمة المضافة حسب المادة 107 الفقرة 3 من قانون الرسم على رقم الأعمال،

✓ المكلف لم يقدم المحاسبة أصلا أو تم رفضها لعدة أسباب موضوعية،

✓ عندما يتمتع المكلف بالضريبة عن الإجابة على الطلبات الواردة من العون المحقق بخصوص التوضيحات و الإثباتات الواجب تقديمها خلال عملية الرقابة الجبائية.

كما خول المشرع للعون المحقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع و حقيقة النشاط الفعلي الممارس من طرف المكلف، إضافة إلى ذلك أن إعادة التقدير تقتضي بالمقابل رفض المحاسبة من حيث الشكل و المضمون، لذا يوجب استعمال طرق عديدة لمقارنة النتائج المحصل عليها بهدف إقناع المكلف للحصول على رضاه.

رابعا: المرحلة الختامية لعملية التحقيق في المحاسبة¹

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة. و كما هو معلوم أن التحقيق في المحاسبة يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي و قانوني يضمن حقوق المكلف بدءًا من الإشعار الأولي للتحقيق، و انتهاءً بتبليغ المكلف بالضريبة بالنتائج النهائية للتحقيق.

حيث أن التدخل في عين المكان و معاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه، مع التدقيق المحاسبي للدفاتر و الوثائق المحاسبية شكلا و مضمونا، تمكن العون المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، و في كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال نسخة من النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة ثم إنهاء عملية التحقيق المتمثلة في التقرير النهائي المحرر من طرف العون المحقق كخلاصة للعمل المنجز.

¹ Guide du Vérificateur de Comptabilité, 2001

1. تقييم محاسبة المكلف بالضريبة:

عند إتمام المرحلة الميدانية لعملية التحقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، من خلال كل الإجراءات العملية و الفحص الدقيق للحسابات السابق ذكرها، يقوم العون المحقق بتقييم محاسبة المكلف من خلال إبداء رأيه بأن يتم قبولها شكلا و مضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها و حسب حجم الضرر الذي ألحق بامتيازات الخزينة العمومية.

أ- قبول المحاسبة:

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري و مبادئ النظام المحاسبي المالي و صحيحة من حيث المضمون، حيث أن قبول المحاسبة يرجع إلى عدة شروط يجب أن تتحلى بها محاسبة المكلف و هي:

- ✓ المحاسبة تكون منتظمة من حيث الشكل، و هذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة للنصوص القانونية و تكون ملتزمة بتطبيق قواعد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،
- ✓ المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق الثبوتية الكافية و حتى السجلات المساعدة،
- ✓ المحاسبة صادقة، كون الإغفالات و الإهمالات و التجاوزات المسجلة تكون طفيفة و غير خطيرة.

و عليه، إن قبول محاسبة المكلف من قبل العون المحقق يمكن أن تصنف على مستويات:

قبول صريح: أي أنه مقنع بدرجة كبيرة، و أن المحاسبة الممسوكة مطابقة للشروط السابقة الذكر؛ منتظمة، مثبتة، تامة، صادقة و دقيقة محاسبيا، و بالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة و تبليغه بنتائج التحقيق، و هذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.

قبول نسبي: عندما يكون هناك إرتياب طفيف، و هذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الإنحرافات البسيطة من قبل المكلف، و التي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية و قصد التهرب من دفع الضريبة، و في هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي و المقصود به أن يكون هناك إتصال بينه و بين المكلف للنقاش و إبداء ملاحظات حول الإنحرافات المسجلة، مع مراعاة مدى إلتزام المكلف بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم، و ذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم.

ب- رفض المحاسبة:

قد يخلص العون المحقق إلى رفض المحاسبة نظرًا لكثرة الأخطاء و التجاوزات الموجودة فيها، أو حتى عدم احترامها لأدنى الشروط القانونية، و هذا من أجل حماية المكلّف من تعسف و تمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، فقد حدد المشرع حالات رفض المحاسبة من خلال المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و تتمثل في الحالات التالية:

- ✓ عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري و شروط النظام المحاسبي المالي،
- و من بين الأخطاء الشائعة في هذه الحالة:
- ✓ غياب الدفاتر المحاسبية،
- ✓ أنها غير مؤشرة و غير مصادق عليها من طرف المحكمة المختصة إقليمياً،
- ✓ الدفاتر المحاسبية تحتوي على بياض،
- ✓ الكتابات ناقصة و غير مفصلة و اكتشاف تسجيل غير دقيق للحسابات و أرقام الحسابات و غيرها من الأخطاء الشائعة...
- ✓ وجود تسجيلات محاسبية على دفتر اليومية العامة بطريقة مركزة،
- ✓ المحاسبة لا تحتوي على أية قيمة مقنعة و ذلك نظراً للأسباب التالية:
- ✓ غياب الدفاتر الثانوية،
- ✓ بسبب إنعدام الوثائق الإثباتية، مثل: غياب كلي أو جزئي للفواتير، أو أن الفواتير غير مطابقة لنص القانون المتعلق بكيفية تحرير الفاتورة بالصيغة و المعلومات المطلوبة،
- ✓ عدم الإحتفاظ بالوثائق و الدفاتر المحاسبية في الوقت القانوني المحدد،
- ✓ غياب الوثائق المتعلقة بالنفقات و الوثائق الإثباتية المسجلة في المحاسبة،
- ✓ عندما تتضمن المحاسبة على أخطاء، تجاوزات، إغفالات، نقائص أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في العمليات المحاسبية، مثل:
- ✓ عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء و البيع،
- ✓ رصيد دائن للصندوق و بشكل متكرر،
- ✓ غياب الجرد المادي،
- ✓ ميزانية غير متوازنة أو عدم التجانس بين الميزانية الإفتتاحية و الميزانية الختامية.

2. تبليغ النتائج المتوصل إليها:

تعدّ هذه المرحلة خلاصة عمل العون المحقق بحيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق في محاسبته المتوصل إليها؛ و هذا عن طريق التبليغ الأولي لتسوية الوضعية الجبائية و إذا كان ردّ المكلف مجدي و يفيد عملية التحقيق فعليه يتم تصحيح تسوية الوضعية الجبائية بالتبليغ النهائي و الذي على أساسه تصدر جداول الضرائب الواجبة الدفع، كما يتم إبلاغ ذلك بإشعار رسمي للمكلف شخصيا حتى و إن لم يكن هناك تقويم.

أ- التبليغ الأولي: Notification de Redressement

بعد قيام المحقق بإعادة تشكيل رقم الأعمال يجب عليه أن يبلغ المكلف بالضريبة بالنتائج و التعديلات التي أجراها من خلال تبليغ مفصل و معلل ومصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهم الصيغة التي تم من خلالها إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة للتمكن من تقديم ملاحظاته، و يتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصيا مع وصل بالإستلام، و هنا يمكن أن يواجه المحقق ثلاث حالات و هي:

(1) المكلف يرد على التبليغ بقبول تعديلات في رقم الأعمال قبولا صريحا، و بذلك يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا أكتشف أن المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات و طرق تدليسية، أو أعطى معلومات ناقصة أو خاطئة خلال التحقيق،

(2) المكلف يرد على التبليغ في الفترة المحددة قانونيا عن طريق ملاحظات و توضيحات موضوعية و مبررة بوثائق و بيانات ترفق مع الردّ، و بعد الدراسة يقرر المحقق قبولها أو رفضها، في حالة القبول يقوم المحقق بالتخفيض الجزئي للضريبة، كما يجب عليه إبلاغ المكلف في حالة الرفض،

من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي أستعملت في التقييم و التي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية أي يقوم العون المحقق من خلاله توضيح كل التعديلات و التقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق.

كما حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما كأجال قانونية تسمح للمكلف الردّ على التبليغ الأولي في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق و بيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقدير و يدافع عن

حقوقه إن لاحظ هناك ظلم في تسوية وضعيته الجبائية، و على العون المحقق الإلتزام بالردّ على التوضيحات و الملاحظات المقدمة في مراسلة المكلف.

(3) يُعدّ عدم الرد في الأجل المحدد بمثابة قبول ضمني و بالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المحقق على حالها، و تعتبر أساسا لفرض الضريبة.

ب- التبليغ النهائي:

بعد إرسال التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة ينتظر العون المحقق إنتهاء الأجل القانونية للردّ الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، و على أساسها يتم اللجوء إلى ما يلي:

- ✓ يتم التقويم التلقائي بإصدار جداول فردية في حالة عدم الردّ على التبليغ الأولي،
- ✓ دراسة الردّ و الإطلاع على الملاحظات و الاعتراضات مع فحص البيانات و الوثائق المرفقة،

يقرر المحقق رفضها و يعتبر التبليغ الأولي بمثابة تقييم نهائي، أو قبولها و تصحيح بعض النقاط المثارة و التي يراها واجبة التعديل بهدف إجراء تقييم ثاني و نهائي يتم إعلامه للمكلف عن طريق التبليغ النهائي و الذي يجب أن يكون مفصلا و مصاغ بشكل جيد، و على المكلف بالضريبة قبول التقييم النهائي المعدّل و الأسس الجديدة للضريبة لكونها غير قابلة للتعديل مرة أخرى. و يبقى على المكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بالتسوية الجبائية أن ينازع في حصة المبالغ المطالب بها، بعد أن يقدم اعتراضا خلال أربعة (04) أشهر من إستلام تبليغ الإشعار بالدفع.

ج- إعداد التقرير النهائي للتحقيق في المحاسبة:

عند نهاية عملية التحقيق في محاسبة المكلف يقوم العون المحقق بإعداد بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المحقق فيها، و هذا بهدف إنهاء عملية التحقيق و التي بموجبها يتم ملأ بطاقة نهاية أشغال التحقيق، و بعد ذلك على العون المحقق أن يقوم بتلخيص كل ما جرى من أحداث و إجراءات عن العملية في إستمارات خاصة و هي البطاقة التلخيصية و التقرير النهائي لعملية التحقيق في محاسبة المكلف.

البطاقة التلخيصية: تعتبر هذه البطاقة إستمارة خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربعة (04) صفحات التي تحتوي على المعلومات و الأرقام و المبالغ المتعلقة بعملية التحقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب و الرسوم المستحقة و التي على أساسها يتم إصدار الورد الفردي الذي جاء نتيجة التحقيق في المحاسبة، والذي يتم من خلاله تحديد الأوعية الجبائية الجديدة و الغرامات، يتم إصدار الأوردة و الجداول الإضافية من طرف المصلحة الرئيسية للرقابة

الجبائية في نسختين؛ تحفظ نسخة في ملف المكلف و ترسل نسخة ثانية إلى قابض مركز الضرائب المكلف بتحصيل الضرائب و الرسوم المستحقة، و الذي بدوره يرسل إشعار بالدفع للمكلف بالضريبة.

التقرير النهائي لعملية الرقابة الجبائية: يقوم العون المحقق بإعداد التقرير النهائي لعملية الرقابة في المحاسبة للمكلف بالضريبة، والذي يسمح لمختلف المصالح المختصة من ممارسة مهامها و خاصة مصلحة التحصيل و المصلحة المكلفة بتسيير الملف الجبائي للمكلف، و يشمل التقرير على ما يلي:

✓ طبيعة التحقيق و طبيعة المخالفات المكتشفة،

✓ نوع العقوبات المفروضة مع توضيح النصوص القانونية لها.

حيث يعتبر التقرير المتعلق بعملية التحقيق في محاسبة المكلف آخر إستمارة يملؤها العون المحقق و الذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقا - الملاحق المرفقة - على شكل عدة نسخ، لترسل نسخة إلى كل من: المديرية الجهوية للضرائب و كذا مديرية الأبحاث و المراجعات، أما التقرير في حد ذاته يمثل إستمارة صادرة من الإدارة الجبائية كوثيقة رسمية تتضمن وجه التقرير و أربعة (04) صفحات تعالج كل منها مجال معين:

✓ وجه التقرير؛ و يضم رقم القضية المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة، الهوية الجبائية الكاملة للمكلف الخاضع للتحقيق في المحاسبة، مع ذكر فرقة التحقيق، الإسم و اللقب، الرتبة الخاصة بالعون المحقق...

✓ عموميات عن المكلف؛ و تتضمن الطبيعة القانونية من تاريخ الإنشاء أو التحويل إلى الطبيعة الحالية، تعيين الإسم و العنوان الشخصي لصاحب المؤسسة أو مسير الشركة، مع ذكر أسماء و حصص الشركاء المساهمين و عناوينهم.

✓ إجراءات التحقيق التي تكون مرفقة بالإثباتات اللازمة (تاريخ و رقم البريد الموصى مع الإشعار بالإستلام لكل المراسلات و التبليغات مع إظهار تاريخ ردّ المكلف عن التبليغات المرسله)،

✓ إقفال عملية التحقيق، مع ذكر و توضيح حجم التجاوزات و المناورات التدليسية و كل المعلومات و المرفقات المتعلقة بتسيير الملف الجبائي من طرف المصلحة الرئيسية للتسيير، كما نجد مكان مخصص لملاحظات رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات و المدير الفرعي للرقابة الجبائية،

✓ مراقبة التحقيق في المحاسبة، هذا المجال مخصص للمديرية الجهوية و الإدارة المركزية لإبداء رأيهم حول عملية التحقيق ثم نجد ردّ المدير الولائي و القرار النهائي للمديرية الجهوية أو المركزية في ذلك.

و تمثل هذه المرحلة نهاية التحقيق في المحاسبة.

المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة (VP) Vérification Ponctuel

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق و في كل الضرائب و الرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و الرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

أولاً: مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم إستحداثها مؤخراً ضمن قانون المالية لسنة 2010، و هو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات.

1. تعريف التحقيق المصوب

يعرف التحقيق المصوب حسب المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة لا تقل عن سنة جبائية.¹ و يتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

2. خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة

انطلاقاً من مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة يتميز هذا النوع من التحقيق بالخاصيتين التاليتين:

✓ يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب (اختيار عينة)،

¹ المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية،

✓ يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة، أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة.

3. شروط التحقيق المصوب في المحاسبة

- يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها، و هي كما يلي:¹
- ✓ يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصولات الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق،
 - ✓ لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال، فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة،
 - ✓ لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير و العقود و وصولات الطلبات أو التسليم،
 - ✓ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام السابق ذكره،
 - ✓ لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و إلتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار،
 - ✓ يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح خاصة التحقيق المصوب كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها،
 - ✓ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين (02)، و تمدد مدة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،

¹ نفس المرجع

- ✓ يمكن تمديد أجل التحقيق إلى ستة (06) أشهر، عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، و ذلك في إطار التعاون الإداري و تبادل المعلومات،
- ✓ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم،
- ✓ يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، و يجب الإشارة عند الإقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.
- ✓ إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، و لكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.

ثانيا: إيجابيات و سلبيات التحقيق المصوب

التحقيق المصوب في المحاسبة لا يختلف عن التحقيق المعمق في المحاسبة الذي سبق و أن تعرضنا له، إلا أن الإختلاف بينهما يكمن في نطاق و شمولية التحقيق، فالتحقيق المصوب في المحاسبة يقتصر على فحص عينة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، تخص فترة معينة أو مجموعة من المعلومات المحاسبية، و هذا من شأنه أن يضفي بعض الإيجابيات و بعض السلبيات على عملية التحقيق بالنسبة للإدارة الجبائية و المكلف على حدّ سواء.

1. إيجابيات التحقيق المصوب: هناك مجموعة من الإيجابيات يمكن حصرها فيما يلي:

- ✓ تقليص فترة التحقيق، و هذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط، و هذا ما يجعل المعلومات المحاسبية الخاضعة للتحقيق إلى حدّ ما تتوفر فيها خاصية التوقيت المناسب،
- ✓ اقتصار التحقيق على عينة، يزيد في دقته و اكتشافه لأغلب الأخطاء و الثغرات، و هذا ما يجعل عينة المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الجودة.

2. سلبيات التحقيق المصوب: يعاب على هذا النوع من التحقيق النقاط التالية:

- ✓ من الصعوبة بمكان اختيار العينة الممثلة للكم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية و تفقد إلى الأهداف،

✓ الإقتصار على فحص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها العينة فقط، لا يمكن الإعتماد عليه للحكم على جودة هذه المعلومات، لأن المعلومات المحاسبية التي تقع خارج العينة قد تحتوي أخطاء و تجاوزات تفقد المعلومات المحاسبية ككل الجودة اللازمة.

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (V.A.S.F.E)

La Vérification Approfondie De La Situation Fiscale D'Ensemble

أولاً: مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، أحد الطرق الأساسية للرقابة الجبائية، حيث يعتبر تدعيماً و امتداداً للتحقيق في المحاسبة كما يمكن أن يكون مستقلاً و منفصلاً عن هذا الأخير، إذا تعلق الأمر بمكلف لا يملك ملفاً جبائياً، و يتصف التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية بحدثة تأسيسه نسبياً، فقد تم نصه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992، حيث جاء ليختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، و يهدف إلى التأكد من صحة التصريحات من خلال مقارنة المداخل المصرح بها مع إجمالي المداخل المحققة و الممتلكات المكتسبة أثناء الفترة المحددة.

1. تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة

يمكن تعريف الرقابة المعمقة كما يلي: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة. حيث يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى. و يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة."¹

يمكن أيضاً تعريف هذا النوع من التحقيق على أنه: " عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث و التقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) و ما بين المداخل المحققة فعلاً."²

¹ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ص15
² بوعلام ولهي، مرجع سابق.

2. أهداف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة

يهدف هذا التحقيق إلى معالجة للنقاط التالية:

- ✓ التحقق من المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل،
- ✓ مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية و وضعية الخزينة، عناصر الشراء الخارجية و أعباء أعضاء السكن العائلي.

3. معيقات التحقيق المعمق

- رغم المزايا التي يقدمها هذا النوع من التحقيق، إلا أن هناك مجموعة من المعوقات التي تعترض مساره، يمكن تلخيصها فيما يلي:
- ✓ إرتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين يصعب من مهمة فرق التحقيق،
 - ✓ وجود السوق الموازية،
 - ✓ قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مثل مصالح ترقيم السيارات، الضمان الإجتماعي، البنوك و المؤسسات المالية،
 - ✓ قلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف.

ثانيا: إجراءات سير عملية التحقيق المعمق

يقصد بالتحقيق المعمق؛ مجموعة العمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية... الخ) و يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته، و كذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته. إن سيرورة عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف تتلخص في عملية التحضير المبدئي له من خلال برمجة ملفات المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق، و كذا الأعمال الأولية لهذا الأخير، ثم مباشرة التحقيق من خلال الإشعار بانطلاق القيام بأعماله، و كذا إنطلاق البحث عن المعلومة الجبائية، فضلا عن فترة التحقيق.

1. التحضير للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية

تتمثل مرحلة التحضير للتحقيق في عملية البرمجة من أجل إنتقاء المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق، فضلا عن الأعمال الأولية قبل مباشرة التحقيق.

• البرمجة و مقاييس إنتقاء الأشخاص الطبيعيين المعنيين:

قبل نهاية كل سنة يقوم رؤساء المصالح الرئيسية للتسيير، بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يتم إخضاعهم للمراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية، و اللذين يظهر عليهم بعض الشكوك في استعمال طرق و مناورات تدليسية من خلال الفحص الشكلي لمفاتهم الجبائية على مستوى مصالح التسيير، و بعد ذلك يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا لدراستها و مناقشتها مع المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة لها ثم ترسل القائمة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإطلاع عليها و إرسالها إلى المديرية العامة للضرائب و مصلحة الأبحاث و المراجعات على المستوى المركزي للمصادقة عليها.

كما أن برمجة الملفات يجب أن تخضع إلى جملة من المؤشرات و المعايير الكمية و الموضوعية، إذ أن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب يهدف إلى تنفيذ التحقيق المعمق بنسبة 25% من النسبة الكلية للملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي، و هذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات و الإمكانيات المتاحة للإدارة الجبائية، كما يخضع إختيار الملفات لجملة من المعايير الموضوعية يتم تحديدها كما يلي:

✓ الأشخاص الذين اكتشفت مصلحة التسيير عدم التجانس و التوافق و ظهور فروقات هامة بين المداخل المكتتبه و المصرح بها سنويا، و النفقات المستعملة أو الخاصة بمعيشة المكلف و أفراد أسرته بصفة مبالغ فيها،

✓ الأشخاص الذين يشك في استعمالهم لطرق و مناورات تدليسية، أو أن التحقيق المحاسبي لهم لم يؤدي إلى تعديلات أو تسويات مقبولة تعكس الحقيقة رغم ظهور ملامح التهرب و الغش عليهم،

✓ اكتشاف مصلحة التسيير من خلال الرقابة الداخلية لوجود تلاعب في التصريحات المقدمة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، أو التوصل إلى مؤشرات تثبت عدم صدق هذه التصريحات، أو وجود تناقضات بين الدخل المصرح به و المصاريف الهامة و الجلية التي قاموا بها،

- ✓ وجود فارق معتبر بين المداخل المصرح بها من قبل الشركاء و الحائزون على الحصص الإجتماعية و المداخل المحققة بعد مراقبة المحاسبة،
- ✓ الأشخاص الذين يمتلكون مداخل غير محددة أو غير مبررة من خلال استغلال الثغرات القانونية مثل المكلفين الذين يقومون بتبييض الأموال في نشاطات قانونية بهدف إخفاء نشاطاتهم غير الرسمية للتهرب من دفع الضريبة،
- ✓ الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي و تظهر على نمط حياتهم المعيشية مؤشرات تؤكد وجود مداخل هامة مخفية،
- ✓ خلال عملية التحقيق المحاسبي، يتم استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء، الأرباح الموزعة...) تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء و الدخول الحقيقية المحققة.
- مع العلم أن هذه المعايير ليست الوحيدة المأخوذة بعين الإعتبار، فالإدارة لها الحق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة.

• الأعمال الأولية للمراقبة:

تتلخص الأعمال الأولية للمراقبة قبل مباشرة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، في معرفة المعلومات المتعلقة بالمكلف سواء بسحب ملفه الضريبي، ثم إشعار المكلف بالتحقيق المعمق الذي سيخضع له أو طلب معلومات عنه من مصادر خارجية، مع الأخذ بعين الإعتبار فترة التحقيق المبرمجة لذلك.

أ- سحب الملف الضريبي الخاص بالمكلف: بعد عملية اختيار الملفات، يقوم المفتش بسحب الملف الذي سيخضع للتحقيق المعمق من المصلحة الرئيسية للتسيير التابع لها و ذلك لإلقاء نظرة على وضعية المكلف و طبيعة المداخل و المصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، و يقوم بمراقبة الملف بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي، و يسمح فحص الملف الجبائي للعون المحقق بما يلي:

- ✓ تعيين المكلف الخاضع للمراقبة الجبائية بدقة، و ذلك بأخذ فكرة عن هويته و عنوانه الحقيقي،
- ✓ معرفة نشاط المكلف و طبيعة مداخله و الذمة المالية له،
- ✓ تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه إلتزاماته الجبائية من خلال الإطلاع على وضعيته الجبائية (التصريحات الجبائية السنوية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي)،

✓ فحص عدم التجانس بين المداخل المصرح بها و مقارنتها مع ممتلكات المكلف بالضريبة و المصاريف المصرح بها، و عناصر نمط المعيشة للمكلف.

✓ كما يمكن فحص الملفات من خلال التعرف على المؤسسات و الهيئات التي لها علاقة بالمكلف، و ذلك من أجل جمع المعلومات الخاصة بالتحقيق المعمق، و محاولة استخراج مجمل التناقضات و الإختلالات الموجودة في الملف، و التي ستكون محل مساءلة أمام المكلف لإبداء الملاحظات و التبريرات حولها.

ب- **الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق:** لا يمكن القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام مرفوقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، و منحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشرة (15) يوم إبتداء من تاريخ الإستلام.

يحدد في هذا الإشعار السنوات الخاصة بالتحقيق و الأجل المحدد للتدخل في عين المكان، كما يعلم المكلف بإمكانية الإستعانة بمستشار من إختياره.

يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار من إختياره.

ج- **فترة التحقيق المعمق:** تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، إلى تاريخ الإشعار بإعادة التقييم.

و تمتد هذه الفترة بأجل يمنح، عند الإقتضاء، للمكلف بالضريبة و بناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة و مداخل الأرصدة من الخارج. كما تمتد هذه الفترة، و بالأجال الضرورية للإدارة الجبائية بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما إبتداء من تاريخ طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج.

تمدد مدة التحقيق إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي.¹

¹ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

د- **البحث عن المعلومات الجبائية:** بعد انتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق داخل مصالح الإدارة الجبائية - رغم أن المراجعة خارجية و ذلك من أجل عدم مضايقة المكلف في حياته الخاصة - بدءاً بالبحث عن المعلومة الجبائية و التي تشكل مرحلة مهمة و دعامة أساسية لتطبيق إجراءات التحقيق المعمق، و التي لا يتوصل إليها إلا بعد وجود المعلومات الصحيحة عن مداخل الشخص تحت التحقيق، حيث يتم جمعها بطريقة مناسبة و استغلالها بشكل دقيق.

حيث يقوم المحقق بجمع المعلومات من خلال التدخل في عين المكان بإستعمال حق الإطلاع، ثم يتصل بجميع المؤسسات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة و خاصة المؤسسات المالية و ذلك عن طريق إرسال كشوفات الربط و بطاقات المعلومات، و كل المؤسسات الخارجية لأجل الحصول على معلومات و توضيحات يعتمد عليها في التحقيق.

و نظرا لتنوع المعلومات و كذا مصادرها، فإن البحث يكون بشكل متعدد و على عدة مستويات:

1) بطاقة وضعية ممتلكات المكلف: عبارة عن استمارة كما يوضحه الملحق رقم (01)، تحدد فيها الممتلكات المكتسبة و التي بحوزة المكلف (عقارات، منقولات) و الحسابات البنكية المفتوحة بإسمه، و كل ما يتعلق بوضعية ممتلكاته الشخصية، و ترسل الإستمارة (سلسلة 07Bis) إلى المكلف لملئها، و كذا الحسابات البنكية و أي معلومة تقيّد في معرفة وضعية ممتلكات المكلف، و يتم منحه أجل كاف من أجل الردّ و التصريح بممتلكاته الحقيقية بشكل كامل و دقيق، و في حالة رفض المكلف تقديمها جزئياً أو كلياً بإعتبار أن بطاقة المعلومات ليست إجبارية، حيث يمكن جعلها إجبارية فيلجأ المفتش إلى تقديم طلب التبريرات و التوضيحات كإجراء رسمي يمنح من خلاله أجل رد كاف.

2) كشوفات الربط و بطاقة المعلومات: عبارة عن إستمارة طلب المعلومات يتم إرسالها إلى الهيئات و المؤسسات التي لها علاقة مباشرة بالمكلف، كما يوضحه الملحق رقم (02) و تهدف إلى تكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته من خلال كشف و إحصاء الحسابات المالية الخاصة بالمكلف، و الحصول على الكلفة الحقيقية للممتلكات و العقارات التي بحوزته، كما يمكن طلب المعلومات من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية، الجهوية و المركزية.

بعد جمع المعلومات من جميع المصادر و بانتهاء مدة الإشعار بالتحقيق يقوم المحقق بإستدعاء المكلف بالضريبة إلى مكتب المراقبة الجبائية، حيث تتم هناك عملية التحقيق و ذلك تقاديا للخوف و القلق العائلي من إجراء التحقيق في منزل المكلف بالضريبة، حيث يطلعه المفتش

على ما تحصل عليه من معلومات بخصوص ممتلكاته و حساباته البنكية و البريدية و يدخل معه في حوار بغية الإطلاع على المعلومات الموجودة لديه و الإستفادة منها في عملية التحقيق و أثناء ذلك يجب على المحقق مراعاة ما يلي:

- ✓ أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، بل يترك للمكلف الحرية الكاملة في التكلم عن انشغالاته و مشاكله،
 - ✓ توفير جو من الثقة بين المكلف و المحقق و تقادي طرح المشاكل منذ البداية،
 - ✓ استقبال كل المعلومات المقدمة من طرف المكلف،
 - ✓ التحلي بالصبر مع المكلف دون إعلامه بالمخالفات التي ارتكبها و دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة الأولى معه،
 - ✓ عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتحصل عليها و التي يمكن أن تثير قلقه و يعلم من خلالها أن المحقق مطلع على ملفه الجبائي بصورة دقيقة.
- بعد حصول المحقق على مختلف المعلومات من خلال فحص الملف الجبائي، أو من طرف الجهات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف، أو من خلال اللقاء و التحوار مع المكلف في حد ذاته يقوم بمقارنتها مع التصريحات المكتتبه و الممتلكات الحقيقية و ذلك بهدف استخراج المخالفات و الأخطاء المرتكبة و الكشف عن الخفايا و التلاعبات التي يستعملها المكلف للتهرب من دفع الضريبة.

(3) طلب التبريرات و التوضيحات: يقوم المحقق بطلب التبريرات و التوضيحات كتابيا كما يوضحه الملحقين رقم (03) و (04)، و التي يراها أساسية مما قد يحمله على إعادة تقييم الوعاء الضريبي، و يعتبر هذا الطلب كإجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي.

كما يمكن له أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعني إذا تبين أن استدعاه لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب المعني تقديم توضيحات شفوية.

يلتمس المحقق من المكلف طلب التبريرات عن كل ما يتعلق بوضعيته الجبائية، حين تتوفر لديه عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك التي صرح بها فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، كما يمكن للمحقق طلب التوضيحات عن كل غموض في

التصريحات إضافة إلى طلب توضيح عدم التجانس بين المعلومات الخاصة بالتصريح بالدخل الإجمالي المحصل عليه من خلال فحص الملف و المعلومات المصرح بها. يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، و قبل إنقضاء الأجل يجب على المفتش أن يمدّ المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، و يكون عدم الردّ خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، أما في حالة رفض التوضيحات المقدمة من طرف المكلف فيتم إبلاغه بذلك.

4) البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان: و في حالة ما إذا كانت إجراءات بطاقة المعلومات للمكلف و كشوفات الربط غير كافية في معرفة الوضعية المالية للمكلف، يجب القيام بجملة من الإجراءات الميدانية التي تعتبر بدورها أساسية في تحديد الفرق في حجم ضريبة المكلف على الدخل الإجمالي كما يلي:

- ✓ اللجوء إلى مصالحي البحث عن المعلومة الجبائية التابعة للهيكل المحلية و المركزية،
- ✓ فحص الحساب الجاري للشركاء في ميزانية الشركة،
- ✓ فحص مختلف الحركات و أرصدة الحسابات البنكية للمكلف، و حتى المتعلقة بأشخاص عائلته و المؤسسات التي يسيرها من أجل الفحص التكميلي للكشف عن مصادر أخرى للدخل،
- ✓ مراقبة طلب ترخيص البناء من البلدية أو مديرية البناء و التعمير.

ثالثا: طرق إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:¹

بعد رد المكلف على طلب التبريرات و التوضيحات الموجهة إليه، يقوم المحقق بإعادة التقييم من خلال إعادة تشكيل رقم الأعمال ثم تبليغ نتائج التحقيق. حيث يعتمد المحقق في إعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة على عدة عناصر تختلف باختلاف العناصر المراد إعادة تقييمها و نوع الطريقة التي يعتمدها المحقق في إعادة التقييم و رغم الغموض الذي يتصف به هذا النوع من المراقبة إلا أن هناك عدة طرق يتم اعتمادها في إعادة التقييم أهمها:

1. إعادة تقييم العناصر العينية المحددة للذمة المالية:

يتم تقييم ممتلكات المكلف و مصاريفه من خلال مقارنتها بالأسعار الموجودة على أرض الواقع، و ذلك نظرا لغياب الوثائق الإثباتية لذلك، و لتقييم هذه العناصر يقوم المحقق بمراعاة قيمة العناصر المحددة وفقا للتقييم المحدد كما يوضحه الملحق رقم (05).

¹Circulaire N° 135/2000, du 15/02/2000, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts.

يتم استخراج الفرق بين المبالغ المعاد تقييمها و القيمة المكتتبه في التصريحات المشكله للذمه الماليه للمكلف، و التي يتم اعتبارها مداخيل غير مصرح بها و تكون المداخيل المحققة فعلا من قبل المكلف و بالتالي يتم إعادة إخضاعها للضريبة إضافة إلى الغرامات الناتجة عنها.

2. تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف

يتم تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف عن طريق تحليل الحسابات المالية، بحيث تسمح هذه العملية بالكشف عن المداخيل غير المصرح بها من طرف المكلف و معرفة مصدر هذه المداخيل، و ذلك من خلال مقارنة الحسابات البنكية مع المداخيل المصرح بها و إنشاء رصيد الحساب النقدي بهدف معرفة التدفقات المالية غير المبررة و التي يصعب تحديد مصدرها، و ذلك باتباع طريقتين:

- ✓ مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخيل المصرح بها،
- ✓ إنشاء رصيد الحساب النقدي.

1- تحليل الحسابات المالية (دائن-مدين): تتلخص عملية تحليل الحسابات البنكية في تحليل حساب البنك الدائن و كذا حساب البنك المدين:

أ- تحديد الرصيد الدائن للبنك:

الهدف من هذا التحليل هو معرفة المساهمات المالية للمكلف و مقارنة المداخيل الدائنة من الحسابات البنكية مع المداخيل المصرح بها، و يسمح ذلك بمعرفة الرصيد الدائن الذي لم يتم تبريره من خلال كونه لا يتناسب مع المداخيل المعروفة لدى المصلحة، حيث يقوم المحقق بعزل الدائن الصافي و إبعاد التحويلات من حساب إلى حساب لاكتشاف التضخم في موازنة الخزينة، ثم مقارنة الدائن الصافي مع المداخيل المعروفة المصدر و في هذه الحالة يتم التوصل إلى ثلاثة حالات تفسر كما يلي:

- ✓ مجموع الدائن الصافي يساوي مجموع المداخيل المعروفة و هو ما يعني ضرورة مواصلة البحث و خاصة فيما يخص الحسابات النقدية،
- ✓ مجموع الدائن الصافي أقل من المداخيل المعروفة و هذا يعني أن المكلف له حسابات غير معروفة و غير مبررة، أو أنه تحصل على مداخيل بشكل نقدي،

✓ مجموع الدائن الصافي أكبر من المداخيل المعروفة و هذا يعني أن هناك مداخيل غير معروفة المصدر، يمكن اعتبارها مداخيل خفية، و أن المكلف قد تهرب من دفع الضرائب المترتبة عليها إذ لم يتم إثباتها و تبريرها بطريقة قانونية و مقنعة.

ب- تحليل المدين البنكي:

يسمح تحليل المدين البنكي بمعرفة المسحوبات الخاصة بالمكلف عن طريق فحص العمليات المدينة من خلال دفتر الشيكات المستعملة و المقدمة من طرف المكلف و تحديد المستفيدين من السحب و الشيكات المسحوبة و طبيعة التعامل مقابل السحب أي طبيعة النفقة، و في حالة رفض المكلف تبرير و توضيح هذه المعلومات يتم اللجوء إلى الهيئات و المؤسسات المالية المختصة لتفسير ذلك، و يفضل الحصول على هذه المعلومات من طرف المكلف، غير أن هذه العملية لا تنجح إلا بالتعاون مع المكلف لأن غياب الواجب المحاسبي للأشخاص لا يسمح بالضغط على المكلف بتقديم وصولات أرصده البنكية، و عليه، هذه الطريقة تتسم بالدقة و السرية.

نظرا لما لهذه الطريقة من أهمية للمحقق، فهي تتمثل في الحصول على المعلومات التالية:

✓ إحصاء السحب النقدي،

✓ إحصاء نفقات مسار الحياة عن طريق البنك، و تخفيض تلك المستعملة عن طريق النقد،

✓ إحصاء نفقات مسار الحياة غير المعروفة،

✓ تحديد تمويل الذمة المالية و تسجيل عناصر معروفة غير ممولة و تحديد عناصر معروفة ممولة.

2- تحليل الحسابات المالية باستخدام الموازين:

بعد جمع المعلومات السابقة المتعلقة بالحسابات المالية، يتم استخدام الموازين التي تسمح بمقارنة المداخيل المحققة (الدائن البنكي) مع المداخيل الفعلية المصرح بها، سواء تم ذلك في جدول ميزانية الخزينة أو الميزان الشامل الإجمالي.

يتم إعداد موازنة الخزينة للكشف عن المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة و ذلك لأن هذا الميزان يجب أن يحتوي على جميع الإيرادات و النفقات المحصلة من طرف المكلف و كذا الأشخاص الذين يعيشون معه، و منه فإن عدم التوازن غير المفسر يوضح وجود مداخيل غير مصرح بها، و يتم الكشف عنها من خلال استخراج الفرق بين المتاحات المستعملة و المتاحات المستخرجة.

أ- إنشاء جدول ميزانية الخزينة:

يتم اللجوء إلى جدول ميزانية الخزينة في حالة ما إذا تمكن العون المحقق من فصل المداخل الشخصية عن مداخل مؤسسته، حيث يعمل هذا الجدول على إخراج الفروقات الموجودة بين المتاحات المستخرجة (المنجزة) و المتاحات المستعملة (الموظفة) كما يوضحه الجدول في الملحق رقم (06).

✓ إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أكبر من مجموع المتاحات المستعملة، حيث نسبة الزيادة تفوق 25% من المداخل المصرح بها، هذا يعني أن هناك مداخل غير مبررة وجب على المكلف تبريرها، وإلا فإن العون المحقق يقوم باقتراح التسويات اللازمة باعتبارها مداخل مهربة لا بد من إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي، و ذلك من خلال التبليغ الأولي وفقا للمراحل المشار إليها سابقا،

✓ في حين إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أقل من مجموع المتاحات المستعملة فهذا يعني أن المكلف في وضعية مالية مريحة، و بالتالي فإن كل المصاريف مبررة، و عليه يتم تبليغ المكلف بأن النتائج المصرح بها مقبولة و بدون اقتراح أي تعديل عليها،

✓ إذا كانت المتاحات المستخرجة تساوي المتاحات المستعملة فإن المراقبة ليس لها أي تعديلات على أساس فرض الضريبة.

ب- إنشاء الميزان الشامل الإجمالي:

إن الميزان الشامل الإجمالي يتم اللجوء إليه في حالة تعذر المحقق التفريق بين حركة الحساب البنكي للمكلف و حركة حساب مؤسسته، كما يعود أيضا للأسباب التالية:

✓ إنعدام أو المسك غير الجيد للمحاسبة أو الحسابات،

✓ المداخل أو الأرباح حددت بشكل جزافي،

فهذه الحالات تصعب على العون المحقق معرفة حركة الأموال بدقة من و إلى شركة المكلف، و عليه، لابد من ضرورة إعداد حساب للخزينة التجاري، الذي يبين بدقة المتاحات المستخرجة و المتاحات المستعملة حسب طريقة الميزان الشامل الإجمالي كما يوضحه الملحق رقم (07).

✓ إذا كان مجموع المداخل أكبر من مجموع التكاليف فإن النتائج المصرح بها مبررة و مقبولة، أما العكس إذا كان مجموع المداخل أقل من مجموع التكاليف، نستنتج أن هناك مداخل غير مصرح بها و يجب إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي.

3- الميزان النقدي:

- يسمح استعمال الميزان النقدي للمراقب بمعرفة الفرق بين السيولة النقدية المستعملة و السيولة المتاحة، يسمح هذا الجدول باستخراج الحالات التالية:
- في حالة توازن الموازنة النقدية، ينتقل المحقق على فحص الحسابات البنكية و فحص موازنة الخزينة،
 - في حالة عدم التوازن من خلال رصيد مدين، فإن ذلك يدل على عدم التقييم الجيد للنمط المعيشي و مسار حياة المكلف بالضريبة،
 - أما في حالة الحصول على رصيد دائن، فإن ذلك يدل على وجود مداخيل نقدية غير معروفة يجب البحث عن مصدرها، و هي تعبر عن قيمة المبالغ المخفية و بالتالي يتم إعادة إخضاعها للضريبة.

رابعا: تبليغ النتائج

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، يبدي المحقق رأيه حول نتائج المراقبة بالقبول أو الرفض و يتم إبلاغ المكلف بالنتيجة حتى في حالة عدم إعادة تشكيل أسس جديدة لفرض الضريبة و ذلك من خلال الإجراءات التالية:

1. إجراءات التصحيح التلقائي:

هو إجراء لا يمكن إستعماله إلا في ظروف معينة و هي محددة كما يلي:

- ✓ عدم اكتتاب التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي في الأجل المحددة،
- ✓ عدم تسوية الوضعية الجبائية،
- ✓ عدم الإستجابة و الرد على طلبات التبرير و التوضيح،

يتم التصحيح التلقائي مع مراعاة أن تكون القواعد المقدره من طرف الإدارة أقرب من الواقع لكي لا تكون مجحفة في حق المكلف بالضريبة، كما تبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضورى سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.

2. إجراءات التصحيح الحضورى:

يتم تطبيقه في حالة عدم إخلال المكلف بواجباته الجبائية كما في التحقيق في المحاسبة، و يتم إبلاغ المكلف بالنتيجة من خلال إشعار بالنتائج يكون مفصلاً و موضحاً بطريقة يسهل

على المكلف فهم كيفية إعادة تشكيل أسس الضريبة من طرف المراقب و يجب أن يحتوي التبليغ أساسا على ما يلي:

✓ النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي،

✓ طريقة و كيفية إعادة التقييم،

✓ عدم التجانس بين الدخول المصرح بها و الدخول المعاد تشكيلها،

✓ التسويات المقترحة،

يتمتع المكلف بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله قبول ضمني، و بذلك يقوم المحقق بإعداد التقرير النهائي و تبليغه للمكلف و الجهات المختصة على المستوى الجهوي و المركزي.

خلاصة الفصل الثاني

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية، و التي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية و التحقق من شرعية و صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ، كون ما يميز النظام الضريبي الجزائري أنه نظام تصريحي، ثم قيام العون المحقق بمطابقة هذه التصريحات مع المداخل الحقيقية، و ما تم الحصول عليه من معلومات من مصادر أخرى، و العمل على اكتشاف الأخطاء و الإنحرافات و القيام بتصحيحها عن طريق إعادة تأسيس الوعاء الضريبي.

نظراً لأهمية الرقابة الجبائية، فقد تم إنشاء هياكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائية و إجراءاتها و تسهر على تنفيذ قوانينها و مراقبة السير الحسن لها على جميع المستويات؛ المركزية، الجهوية و الولائية، خاصة مع استحداث هياكل جبائية جديدة، و المتمثلة في: مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب، كما حدد لها المشرع أشكالاً تختلف باختلاف نوع النشاط و أهمية رقم الأعمال، من خلال الرقابة الداخلية على مستوى الإدارة الجبائية أو الرقابة الخارجية في عين المكان ، و من جهة أخرى قام بسن مجموعة من القوانين و الإجراءات تنظم سير عملية الرقابة الجبائية ضمن إطار قانوني محدد من خلال الحقوق الممنوحة لكل من الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة، و التي يؤدي عدم الإلتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث

تطبيق حالات الرقابة الجبائية

عل مستوى مركز الضرائب

بسكرة

تمهيد:

نقوم في هذا المبحث بتقديم المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، ألا وهي مركز الضرائب لولاية بسكرة، حيث يعتبر من الهياكل العصرية و المستحدثة لإدارة الجبائية. فمن خلال تجسيدنا للجانب النظري للإصلاحات الجبائية التي مست إدارة الضرائب، نحاول إسقاط هذه التجربة على أرض الواقع ضمن هيكل من الهياكل الجبائية العصرية، تطرقنا في هذا الفصل التطبيقي إلى التعريف بالمركز هيكله التنظيمي، مع التعرف على مصالحه و المهام الموكلة إليها، و أشكال الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز، و مختلف الإجراءات الجبائية التي تطبقها كل مصلحة؛ حيث قسمنا دراستنا التطبيقية إلى ثلاث مباحث.

المبحث الأول: يتضمن التعريف بمركز الضرائب، الإختصاص الإقليمي، بالإضافة إلى صلاحيات و تنظيم المركز،

المبحث الثاني: نستعرض أشكال الرقابة المطبقة من طرف المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية،

المبحث الثالث: نحاول إعطاء قراءة و تحليل لمعطيات و أرقام و إحصائيات نتائج الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب بسكرة.

المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب بسكرة

نظراً لأهمية مركز الضرائب بسكرة، فقط تم استحداثه لأجل تقديم إضافة نوعية للخدمات المقدمة و تحسين استقبال المكلفين و تبيان واجباتهم و حقوقهم و تحسين الأداء و تقليص البيروقراطية.

المطلب الأول: مفهوم مركز الضرائب و مكوناته

سوف نقوم في هذا المطلب، بالتعريف بمركز الضرائب، مختلف المصالح المكونة له، صلاحياته و المكلفين بالضريبة التابعين له.

أولاً: التعريف بمركز الضرائب

هو منشأة تابعة لوزارة المالية تحت وصاية المديرية العامة للضرائب تحت إشراف المديرية الولائية للضرائب بسكرة. يقع مركز الضرائب وسط ولاية بسكرة، و هو عبارة عن هيكل إداري حديث و عصري مجهز بكافة الوسائل الضرورية للعمل الإداري و التكفل الأحسن بالمكلفين الخاضعين له، تم افتتاحه رسمياً من طرف والي ولاية بسكرة في 01 نوفمبر 2015، و بدأ العمل به في 2016/01/02 و يصنف المركز في الصنف الثالث.

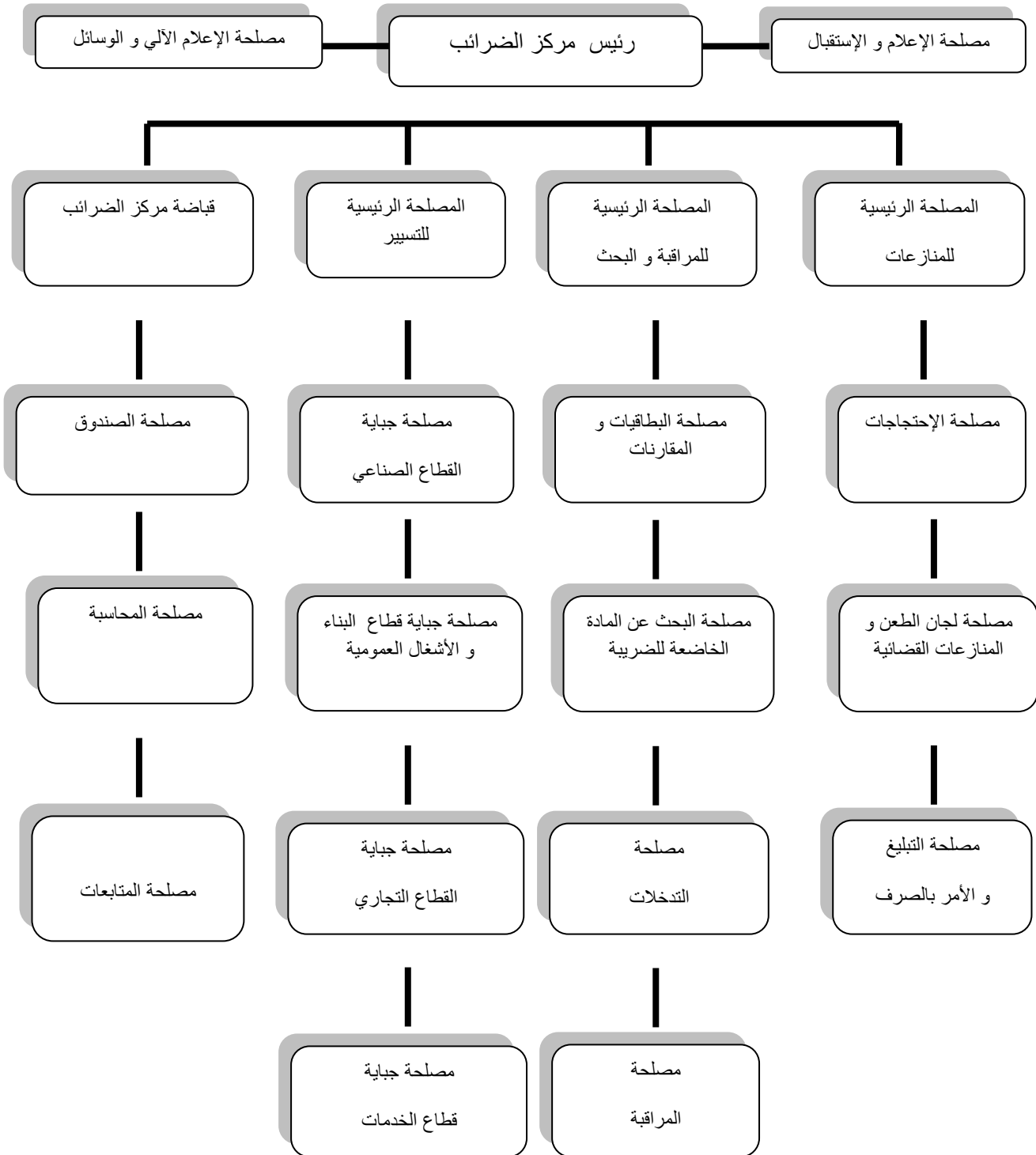
و هو عبارة عن مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير، التحصيل، المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حالياً المفتشيات و القباضات على مستوى ولاية بسكرة بالإضافة إلى المديرية الولائية للضرائب. مركز الضرائب هو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركز الإحصائيات و برمجة المراقبة الجبائية و الأعمال المتنازع فيها التي تتجاوز سلطة رئيسها، الموكلة إليه مهام تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة، و تحصيل مختلف الضرائب و الرسوم و مراقبة عملية تسيير هذه الملفات الجبائية.

و يكمن دوره في ضرورة تحسين عملية التسيير و مراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة و الذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات، حيث تقوم بأعمال الترقيم و متابعة التصريحات الجبائية و التسديدات و التسجيل المحاسبي للإيرادات و المراقبة و أعمال التحصيل لهذه الفئة من

المكلفين. بهذا الصدد، يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصه.

يتكون مركز الضرائب من طابق أرضي زائد ثلاث (03) طوابق، يوجد بالطابق الأرضي مصلحة الإستقبال و الإعلام و قبضة المركز، و الطابق الأول المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات، و المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث في الطابق الثاني، المصلحة الرئيسية للمنازعات، مصلحة الإعلام الآلي و مكتب رئيس المركز في الطابق الثالث.

الشكل رقم (1.3) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بسكرة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معطيات مركز الضرائب

ثانيا: مجال و صلاحيات مركز الضرائب

حسب التنظيم الذي يخضع له مركز الضرائب هناك اختصاص محدد سواء فيما يخص المكلفين أو الضرائب و الرسوم المسيرة من قبل المركز :

1. المكلفين التابعين لمركز الضرائب

يتخصص مركز الضرائب بسكرة بمتابعة المكلفين (أشخاص طبيعيين أو معنويين) المتعلقين بالنظام الحقيقي لفرض الضريبة، غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، حيث يختص مركز الضرائب في مجال الوعاء، التحصيل، الرقابة و منازعات الضرائب و الرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية بالإضافة إلى المهن الحرة، و الإختصاص الإقليمي يكون على مستوى الولاية. حيث يتبع لمجال اختصاص مركز الضرائب بسكرة:

✓ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي و التي رقم أعمالها السنوي يفوق ثلاثين مليون دينار (30 000 000 دج)،

✓ الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات و التي رقم أعمالها السنوي يفوق ثلاثين مليون دينار (30 000 000 دج)،

✓ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي و التي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي. حيث يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، و يبلغ الإختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي. و يبقى الإختيار ساريا للسنة المذكورة و السنتين الموالتين، حيث يكون فيها الإختيار لا رجعة فيه.

يمدد الإختيار ضمنا على فترة ثلاث (03) سنوات، و يكون لا رجعة فيه طوال هذه الفترة على المكلفين بالضريبة الراغبين في التخلي عن هذا الإختيار تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل أول فبراير من السنة الموالية للفترة التي تمت فيها ممارسة هذا الإختيار أو تم فيها التمديد ضمنا.

2. الضرائب و الرسوم المسيرة من قبل مركز الضرائب

يسير مركز الضرائب مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد، لكل مكلف بجمع كل المعلومات المتعلقة بالمكلف باستثناء الرسم العقاري. و يخضع المكلفين التابعين لمركز الضرائب، في مجال تسيير الوعاء و تحصيل و مراقبة الضرائب و الرسوم التالية:

- **الضريبة على الأجور:** الخاصة بكل الإقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور و المرتبات و المكافآت، حيث تدرج المرتبات و التعويضات و الأتعاب و الأجور و المنح و الريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- **الضريبة على الدخل الإجمالي:** المتمثلة في الإقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء و حصص الشركة، حسب ما تنص عليه المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- **الضريبة على أرباح الشركات:** ضريبة سنوية وحيدة عامة، تصريحية على مجمل الأرباح و المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين، حسب نص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- **الرسم على القيمة المضافة:** هي ضريبة عامة حقيقية متعلقة بالقيمة حيادية تصريحية غير مباشرة تفرض على الإنفاق أو الإستهلاك الإجمالي، بمعدل 9% أو 19% حسب نوع النشاط و توزع حصيلته على النحو التالي: 5% لصالح البلديات - 15% لصالح الصندوق المشترك للجماعات المحلية - 75% لصالح ميزانية الدولة.

3. الحقوق و الرسوم المسيرة من قبل مركز الضرائب

بالإضافة إلى الضرائب المذكورة سابقا، هناك بعض الرسوم خاضعة لمجال اختصاص مركز الضرائب بسكرة و المتمثلة في:

- **الرسم على النشاط المهني:** ضريبة عامة على كل المبيعات و الخدمات، يحسب مبلغ الدفع على أساس قسط رقم الأعمال الخاضع للرسم أو الإيرادات المهنية الخام شهريا، حسب دورية الدفعات، و يحدد وفقا للمواد من 218 إلى 220 من ق.ض.م.ر.م، مع تطبيق النسبة المعمول بها و هي 2% من رقم الأعمال يتم توزيع حصيلته على النحو التالي:

1.30% لصالح البلديات - 0.59% لصالح الولاية - 0.11% لصالح الصندوق المشترك للجماعات المحلية (البلدية و الولاية).

• **رسم الطابع:** يلزم على المدينين بالرسم الخاضعين لنظام الربح الحقيقي في مجال الضرائب المباشرة، في مختلف الحالات حيث يكون دفع رسم الطابع مثبتا عن طريق وضع الطابع أو الطابع المميزة أو العلامات بدفع الرسوم مثلما أدرجت في الجداول بتعويضها بعلامات مطبوعة بواسطة آلات خاصة سبق للإدارة الجبائية أن وافقت عليها.

• **رسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة:** تفرض هذه الضريبة على الأنشطة التي تتحدد بقائمة بموجب نص تنظيمي، حيث يتم تصنيف الأنشطة الملوثة و الخطيرة على البيئة في مجموعتين:

✓ الأنشطة الخاضعة للتصريح المسبق لدى المجلس الشعبي البلدي المؤهل إقليميا قبل ممارستها،

✓ الأنشطة الخاضعة للترخيص المسبق حسب الحالة من قبل الوزير المكلف بالبيئة، الوالي المؤهل إقليميا، أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المؤهل إقليميا.

• **رسم على أرباح النشاطات المنجمية:** تم تأسيسها بموجب المادة 163 من القانون 01-10 المتضمن قانون المناجم، و هي بمعدل 33% من الربح المنجمي، أي يفرض هذا الرسم على المؤسسات الممارسة لنشاط المحاجر و المقالع لاستخراج حجر البناء. و توزع الحصيلة الضريبية على النحو التالي:

20% لصالح الجماعات المحلية، 80% لصالح صندوق النشاطات المنجمية.

4. إلتزامات المكلفين التابعين لمركز الضرائب

أ- الإلتزامات التصريحية:

(1) **التصريح بالوجود:** يجب على المكلف إكتتاب التصريح بالوجود لدى مركز الضرائب بسكرة عند بداية النشاط، سلسلة (Gn°8) خلال 30 يوم اعتبارًا من تاريخ انطلاق النشاط المهني.

(2) **التصريحات السنوية:**

التصريحات الخاصة المهنية: المكلف خاضع للنظام الحقيقي و هو ملزم بالضريبة على الدخل الإجمالي:

- يتعين على المكلف بالضريبة، اكتتاب على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاصا، سلسلة (Gn°11)، بمبلغ الربح الصافي المحقق خلال السنة المالية المنصرمة.

إذا حققت المؤسسة عجزاً يتم تقديم التصريح المتضمن مبلغ العجز ضمن نفس الشروط.

المكلف بالضريبة يدفع أجوراً، مرتبات أو أتعاب:

- يتعين على المكلف تقديم التصريح السنوي بالأجور سلسلة (Gn°29) على الأكثر يوم 30

أفريل من كل سنة، يجب تقديمها إلى مصلحة الرئيسية للتسيير، بما فيها حامل معلوماتي.

التصريح الإجمالي بالمداهيل: يتعين على المكلف بالضريبة إكتتاب تصريح سنوي (Gn°01) على

الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة.

التصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات: يتعين على المكلف بالضريبة إكتتاب تصريح

سنوي سلسلة (Gn°04) على الأكثر يوم 30 أفريل من السنة الموالية للسنة التي تم من خلالها

تحقيق الأرباح.

(3) التصريح الشهري: بما أن المكلف بالضريبة خاضع للنظام الحقيقي (الضريبة على الدخل

الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات) يجب عليه إكتتاب و إيداع تصريح سلسلة

(Gn°50) يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد للضرائب التالية: الرسم على القيمة المضافة،

الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور، حق الطابع... لدى

قايض مركز الضرائب خلال عشرين (20) يوماً الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تم

خلاله تحقيق رقم الأعمال.

ب- إلتزامات التسديد:

(1) نظام التسبيقات على الحساب:

الضريبة على الدخل الإجمالي: بالنسبة لمركز الضرائب بسكرة، لم يتم تحويل الملفات الخاصة

بالضريبة على الدخل الإجمالي و مازالت ليومنا هذا تسيير هذه الملفات على مستوى المفتشيات

التابعة لها ملف المكلف إقليمياً.

الضريبة على أرباح الشركات: يجب على الأشخاص المعنوية، الدفع و بصفة تلقائية إلى قايض

مركز الضرائب ثلاث تسبيقات على الحساب يعادل كل منها 30% من الضريبة المتعلقة بالربح

المحقق في آخر سنة مالية مختتمة بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لغرض الضريبة.

تسدد هذه التسبيقات عن طريق تصريح، سلسلة رقم (Gn°50) حسب الأجال التالية:

• التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس

• التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان

- التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر على 20 نوفمبر من السنة
 - متبقي التصفية: كأجل للتسوية يوم 20 ماي من السنة الموالية، يتم ملأ التصريح سلسلة رقم (Gn°50) بمبلغ التسوية الواجب دفعه.
- الإقتطاع من المصدر:** تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق إجراء إقتطاع من المصدر حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- الدفع التلقائي:** بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر، يمكن أن تودع التصريحات الشهرية المتعلقة بمختلف الضرائب و الرسوم دون أن تتم دفع الحقوق المستحقة في الوقت نفسه.
- في حالة ما إذا تجاوز تسديد الضرائب و الرسوم المستحقة الأجل المنصوص عليه، تطبق غرامات التأخر عن الدفع المنصوص عليها بموجب التشريع المعمول به، حيث تحسب هذه الأخيرة ابتداء من التاريخ الذي كان من المفروض أن تسدد بحلوله.

ثالثاً: الموارد البشرية لمركز الضرائب

يسير مركز الضرائب موظف بمنصب رئيس مركز، معين بموجب قرار إداري من طرف المديرية الجهوية للضرائب بقسنطينة، بناءً على اقتراح من طرف المديرية الولائية للضرائب بسكرة و التابع لها إقليمياً، يتكون تعداد موظفي و عمال مركز الضرائب من 50 موظف، أعوان حراسة، نظافة، و القائمين على المركز موزعة ضمن مصالحه المختلفة كالاتي:

الجدول رقم (1.3): الموارد البشرية في مركز الضرائب بسكرة إلى غاية 2018/12/31

الوحدة: موظف

عدد الموظفين	مصالح مركز الضرائب بسكرة
02	رئيس المركز و الأمانة
05	مصلحة الإعلام و الوسائل
05	المصلحة الرئيسية للمنازعات
11	المصلحة الرئيسية للرقابة
12	المصلحة الرئيسية للتسيير
11	القباضة
04	مصلحة الإستقبال و التوجيه

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معطيات المركز سنة 2018

المطلب الثاني: المصالح المكونة لمركز الضرائب بسكرة

يتكون مركز الضرائب بسكرة من:

- ثلاث (03) مصالح رئيسية:

المصلحة الرئيسية للتسيير، المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث، المصلحة الرئيسية للمنازعات

- مصلحتين (02) ثانويتين:

مصلحة الإستقبال و الإعلام، مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل

- قبضة مركز الضرائب

أولاً: المصالح الرئيسية للمركز: تتمثل المصالح الرئيسية للمركز فيما يلي:

1. المصلحة الرئيسية للتسيير

يقوم بتسيير المصلحة موظف بمنصب رئيس مصلحة التسيير بالإضافة على عشرة (10) موظفين موزعين على مختلف المصالح المكونة لها؛ تتجسد مهام هذه المصلحة في القيام ببعض الأعمال مثل التكفل بمهام الوعاء، المتمثلة في التكفل بتسيير الملفات و متابعتها، من حيث تطبيق القوانين المنصوص عليها في قانون الضرائب، و المتمثلة في التصريحات السنوية و الشهرية للضرائب و اتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة التأخر أو عدم التصريح، و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة، رسم، حق أو إتاوة و استخراج مختلف الوثائق، معالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة، و تنفيذ برامج مراجعة هذه الملفات و التي يتزايد عددها بشكل كبير، نظراً للتنظيم الملائم و نوعية الخدمة المقدمة.

فمنذ أن أفتتح المركز في سنة 2016 و بدأ العمل من خلاله في 02 جانفي 2016 بعدد ملفات قُدر ب 848 حتى وصل إلى غاية 31 ديسمبر 2018 إلى 2044 ملف.

كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (2.3): توزيع عدد الملفات على مختلف القطاعات بالمصلحة الرئيسية للتسيير

الوحدة: ملف

الأشخاص المعنويين	الأشخاص الطبيعيين	القطاعات / سنة 2018
127	33	القطاع الصناعي
208	383	قطاع التجارة
117	195	قطاع الخدمات
/	110	المهن الحرة
107	764	أشغال البناء
559	1485	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معطيات المصلحة الرئيسية للتسيير بمركز الضرائب بسكرة

بالإضافة إلى المهام السابقة الذكر، يقوم رئيس المصلحة الرئيسية للتسيير بدراسة مضمون الشكاوى المقدمة، و المرسله من طرف المصلحة الرئيسية للمنازعات، حيث يقوم بتحليل طلب المكلف من خلال البحث عن صحة الوقائع، و النظر في أساس الطلب مع الأخذ بعين الإعتبار قانونية إجراءات فرض الضريبة، المبادئ التي اتبعها كدليل و النقائص المستتبطة.

بعد كل هذه الدراسة و البحث يدون رئيس مصلحة التسيير على وثيقة المعلومات (In°3) رأيه بالموافقة أو الرفض أو اقتراح تخفيض جزئي ما يعبر عنه بنسبة مئوية، يعيد بعدها هذه الشكاوى إلى المصلحة الرئيسية للمنازعات. وتتكون هذه المصلحة مما يلي:

- **مصلحة القطاع الصناعي:** تضم هذه المصلحة موظفين، و تكلف بتسيير ملفات المؤسسات ذات الطابع الصناعي، و استخراج كل الوثائق الجبائية المطلوبة من طرف المكلفين بالضريبة فيما يخص هذه الفئة.
- **مصلحة قطاع البناء و الأشغال العمومية:** تضم هذه المصلحة ثلاث موظفين، و تكلف بتسيير ملفات المكلفين التابعين لهذا النوع من النشاطات، و تجهيز كل الوثائق الجبائية الخاصة بها.
- **مصلحة القطاع التجاري:** و تضم هذه المصلحة موظفين، و تكلف بتسيير ملفات المكلفين الذي يمارسون نشاطات تجارية، و توفير الطلبات على الوثائق الجبائية لكل مكلف.
- **مصلحة قطاع الخدمات و المهن الحرة:** و تضم هذه المصلحة موظفين، و تقوم بتسيير ملفات هذه الفئة من المكلفين، و تلبي طلباتهم فيما يخص كل الوثائق الجبائية المطلوبة.

- **مصلحة الأرشفة و الترفيف:** يسير هذه المصلحة موظف؛ بحيث تتعامل هذه المصلحة أساسا مع جميع المصالح سابقة الذكر، حيث تحفض على مستواها جميع ملفات المكلفين التابعين لمركز الضرائب بسكرة، حيث يقوم العون المسؤول عن هذه المصلحة بتصنيف هذه الملفات حسب الطبيعة القانونية للمكلف (شخص طبيعي أو معنوي)، و حسب طبيعة النشاط، و أرشفة الملفات سواء المحولة إلى المركز من طرف المديرية الولائية للضرائب أو الملفات المكونة على مستوى المركز، بالإضافة إلى تقديم إحصائيات لعدد الملفات حسب كل صنف و كل نشاط.
- **الأمانة:** و تضم موظف، يتكفل بتسيير البريد الوارد و الصادر من مختلف المصادر الداخلية و الخارجية من و إلى المركز، و عديد التسجيلات الضرورية لحسن سير المصلحة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث

يسير هذه المصلحة موظف بمنصب رئيس مصلحة المراقبة و البحث، فهو يشرف على جميع المصالح المكونة لها. مهام هذه المصلحة تتمحور حول القيام بإجراءات الرقابة و البحث عن المعلومات، بالتنسيق مع مصلحة التسيير إذا تعذر على هذه الأخيرة الإتصال بالمكلفين بالضرية، سواء تعلق الأمر بنشاط المكلفين، أو العتاد، محل النشاط، أو التحقق من المعلومات الواردة من مختلف الإدارات و المؤسسات و الهيئات التي تتعامل معها مصالح الضرائب. يتطلب التحكم في أداء الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب بسكرة خصوصا، تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة و متابعتها و اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة، البحث و استغلال المعلومة الجبائية و كذا إنجاز التحقيقات و التحريات.

تتكون المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث من المصالح التالية:

- **مصلحة المراقبة:** تتكون مصلحة المراقبة من ثلاث (03) فرق كل فرقة تضم مراقبين، بالإضافة إلى رئيس مصلحة المراقبة و البحث، يقوم الأعوان السبعة بعمليات التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب على مستوى مركز الضرائب.
- **مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة:** تضم موظفين (02)، حيث يكلف كل عون بتأدية مهام الرقابة على الوثائق التي يبلغ عددها أربعين (40) مهمة سنويا، تقسم بالتساوي عشرين (20) مهمة لكل عون، هذه المهام يتم برمجتها على مستوى المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث بالتنسيق مع المصلحة الرئيسية للتسيير.

تمارس الرقابة على الوثائق من خلال النقاط التالية:

- ✓ الإطلاع على الكشف البنكي للمكلف،
- ✓ كشف الربط للمعلومات المتحصل عليها من مختلف الجهات؛ مؤسسات عمومية و خاصة في إطار حق الإطلاع الممنوح للإدارة الجبائية،
- ✓ مراقبة التكاليف و الأعباء المخصصة من الربح،
- ✓ مراقبة الإهلاكات المسجلة لكونها تساهم في تخفيض الربح،
- ✓ مراقبة عملية استرجاع الرسم على القيمة المضافة TVA،
- ✓ مراقبة فواتير الشراء من الناحية القانونية شكلا و مضمونا،
- ✓ مراقبة التصريحات الشهري (G50) و مقارنتها مع التصريح السنوي BILAN و استخراج الفرق إن وجد، فإذا كانت مجموع المبالغ التي تحتويها التصريحات الشهرية أكبر من المبلغ المسجل في التصريح السنوي فالفرق يعتبر ربح يتم ضمه إلى الأرباح المحققة، أما إذا كانت مبالغ التصريحات الشهرية أقل من التصريح السنوي فالفرق فهو رقم أعمال محقق يخضع للرسم على النشاط المهني TAP واجبة التسديد.

بالإضافة إلى ذلك، يكلف الأعوان ببرامج عملية التدخلات المبرمجة على مستوى المديرية الولائية للضرائب و التي يبلغ عددها في المتوسط من 14 إلى 18 تدخل، حيث تكون بصورة مفاجئة و دون علم المكلف، و يتم برمجة هذه التدخلات في عين المكان فيما يخص:

- ✓ المكلفين المستفيدين من المزايا المقدمة في إطار الوكالة الوطنية لترقية الإستثمار ANDI
- ✓ بالنسبة للأشخاص المسجلين في الفهرس الوطني لمرتكبي الغش و المتهربين غير المتموقعين،
- ✓ معاينة المخزونات،
- **مصلحة البطاقات و المقارنات:** و تضم موظفين (02) من مهام المصلحة تصنيف و دراسة كشوفات الربط و المعلومات المتحصل عليها من مختلف الإدارات و المؤسسات العمومية و الخاصة، بالإضافة إلى مهام تسيير ملفات البطاقات الخاصة بالمكلفين بالضريبة.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات

يسير هذه المصلحة موظف بمنصب رئيس مصلحة المنازعات حيث من مهامه الإشراف و التنسيق على مختلف المصالح المكونة لها. تعالج هذه المصلحة مختلف الشكاوى المقدمة من المكلفين، و خاصة الذين تم مراقبة ملفاتهم، و قامت المصالح المعنية باتخاذ الإجراءات اللازمة

في حالة الشك أو عدم اليقين على المعلومات المقدمة من طرفهم، و بالتالي صدر في حقهم جدول الضرائب الذي يشمل مختلف الضرائب و الرسوم الصادرة في حقهم مع مراعاة الآجال و التواريخ لتطبق عليهم غرامات التأخير.

تتكون المصلحة الرئيسية للمنازعات من ثلاث مصالح و هي:

• **مصلحة الإحتجاجات:** و تضم موظف (01) واحد مهامه تتمثل في:

يتم على مستوى هذا المكتب التحقيق في الشكاوى المقدمة من خلال التحقق من احترام الشكاوى للشروط الشكلية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، كما يجب أن تكون الشكاوى:

✓ فردية، غير أنه يجوز للمكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكاوى جماعية،

✓ محررة على ورق، تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكاوى زيادة على المعلومات الضرورية لتعريف المكلف (الإسم و اللقب)؛

- تبيان الضريبة المعترض عليها،

- تبيان رقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، إن تعذر استظهار الإنذار،

و في الحالة التي لا تستجوب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت

مبلغ الإقتطاع أو الدفع (وصل التسديد)،

- توقيع صاحبها باليد.

✓ يجب التحقق من أجل تقديم الشكاوى،

- حيث ينقضي أجل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج

الجدول أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى،

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف

بالضريبة إنذارات جديدة في حالة وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه

الإنذارات من طرف قباضة الضرائب،

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة

من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار،

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تمت فيها الإقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق الإقتطاعات من المصدر.

بعد التحقق من النقاط السابقة الذكر، يقوم العون بملاً وثيقة إدارية و هي ورقة معلومات من صنف (In³) يدون فيها جميع المعلومات الخاصة بالمكلف، الإسم و اللقب، النشاط الممارس، عنوان المكلف، الضريبة موضوع الإعتراض. ترفق هذه الوثيقة مع طلب المكلف إلى المصالح المعنية لإبداء الرأي (مصلحة التسيير، القبضة) حسب الإختصاص.

• **مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية:** و تضم موظف واحد (01) مهامه تتمثل في:

القيام بدراسة طلبات الشكاوى التي تختص بها لجان الطعن الولائية، و ذلك من حيث مدى احترام الشكوى للشروط القانونية المعمول بها، و تحويل الشكوى إلى الجهة المختصة.

• **مصلحة التبليغ و الأمر بالصرف:** و تضم موظف (01) مهامه تتمثل في:

مهام هذه المصلحة تعتبر كمرحلة نهائية لجميع خطوات الشكاوى المقدمة و المفصول فيها، سواء كان القرار بالرفض أو القبول، من جهة تبليغ المكلف بالضريبة بقرار اللجنة، و من جهة أخرى إذا كان القرار بقبول الشكوى يتم إعداد الجداول المعبرة عن هذا التخفيض أو الإلغاء الكلي للضريبة أو الرسم و إرسالها لقبضة المركز للتكفل بها.

✓ **الأمانة:** التي تضم موظف يهتم بتسيير البريد الصادر و الوارد من و إلى المصلحة، لمختلف المصالح الداخلية أو الخارجية لمركز الضرائب.

المنازعات الضريبية: تتضمن الإجراءات المتبعة فيما يخص الطعن النزاعي الخطوات التالية:

الشكاوى النزاعية: يتعلق هذا الطعن بالشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدّة من قبل مركز الضرائب، أو بواقى التحصيل المرسلّة من طرف المصالح المسيرة لملف المكلف سابقاً، فهي شكوى نزاعية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب بسكرة، يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، حيث يجب على المكلفين بالضريبة التابعين لتسيير مركز الضرائب إرسال الشكاوى إلى رئيس المركز الذي يتبعه مكان فرض الضريبة مع تسليم وصل بذلك.

إختصاص رئيس مركز الضرائب: يفصل رئيس المركز باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المرسلّة إليه من طرف المكلفين بالضريبة التابعين له، كما تمارس هذه السلطة فيما يخص طلبات

استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، وكذا قرارات التخفيض أو الإلغاء أو القبول الكلي أو الجزئي أو الرفض المتعلقة بقضايا ذات مبلغ إجمالي أقل أو يساوي خمسين مليون دينار جزائري (50 000 000 دج). يجب أن يفصل رئيس المركز في الشكاوى المقدمة إليه في أجل أقصاه أربعة أشهر اعتباراً من تاريخ استلامها. غير أنه يمكن لرئيس المركز أن يبت فوراً بالرفض في الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائياً، وخاصة بعد إنقضاء الآجال القانونية أو كانت لا تخضع للقواعد الشكلية التي حددها التشريع.

ثانياً: المصالح الأخرى لمركز الضرائب: و المتمثلة فيما يلي:

1. مصلحة الإستقبال و الإعلام

تضم هذه المصلحة موظفين، و التي توكل إليها مهام استقبال المواطنين و معرفة طلباتهم و تسجيلها و توجيههم إلى المصالح المعنية، بالإضافة إلى تدوين مختلف الملاحظات و الرد على الطلبات، و كذلك القيام بتوزيع الجدول الزمني الشهري لمختلف المصالح لتسهيل العلاقة بين المكلف بالضريبة و مختلف المصالح في المركز.

من خلال مصلحة الإستقبال و الإعلام التي هي بمثابة الواجهة الأولى لمجمل مصالحه الرئيسية، يسهر مركز الضرائب بسكرة على ضمان استقبال فعّال و نوعي لصالح جميع المكلفين بالضريبة، و يتم إعلام المكلفين بإتباع الطرق التالية:

- القيام بدوره الرئيسي و المتمثل في تقديم المعلومات قصد إرضاء المكلفين، و الإجابة عن مختلف إنشغالاتهم،
- تسجيل طلبات الحصول على مستخرج الجداول الذي يدون فيه الديون التي هي على عاتق المكلف بالضريبة،
- تسجيل طلب الحصول على شهادة التوطين البنكي الضرورية لعملية التصدير و الإستيراد،
- تسجيل طلب الحصول على وثيقة الدخل من سلسلة C20، و التي يدون فيها الأرباح المحققة خلال الأربع سنوات الأخيرة،
- إستقبال التصريح السنوي للأرباح BILAN مع تقديم إشعار بالإستلام،

- إستلام الطلبات المتعلقة بالشكاوى النزاعية التي تودع في حال الاعتراض على الضرائب التي خضع لها المكلف بالضريبة و الموجهة إلى رئيس مركز الضرائب، أو طلبات استرجاع قيم مدفوعة بالخطأ،
 - إعلام المكلفين بشروط الدخول و الإستقبال إلى المصلحة و بطريقة نظامية، و تكون المعلومات و الإجراءات واضحة و يتم إصاقها في فضاء الإستقبال عند كل إجراء جديد يتعلق بإستقبال المكلفين في المركز،
 - تسيير المواعيد مع المصالح الرئيسية،
 - إعلام المكلفين بالضريبة بكيفية إجراء طلب التسجيل للحصول على رقم التعريف الجبائي من خلال إدراج البيانات التعريفية مهما كانت الطبيعة القانونية للمكلف بالضريبة، سواء كان شخص طبيعي أو معنوي عبر البريد الإلكتروني الخاص بالمديرية العامة للضرائب،
 - يتم إعلام المكلفين بنوعية الخدمات، التي يلتزم العون الضريبي تقديمها للمكلف بالضريبة،
 - يتم تسليم على مستوى مكتب الإستقبال وثائق جبائية غنية بالمعلومات و محينة (المطويات، رسائل المديرية العامة للضرائب، وثائق مرجع نوعية الخدمة...)
 - بالإضافة إلى كل هذه الأعمال اليومية، يقوم رئيس المصلحة بإعداد إحصائيات دورية شهرية و الخاصة بعدد المكلفين الذين تقدموا إلى المصلحة و نوعية الخدمة المقدمة و إرسال هذه الإحصائيات إلى المديرية الولائية للضرائب.
- أ- **تهيئة فضاء الإستقبال:** يهيأ فضاء استقبال لخدمة المكلف يشرف عليه موظفين، و يتضمن ما يلي:
- مكتب استقبال عند مدخل المصالح،
 - فضاء انتظار يضمن الحد الأدنى من الرفاهية،
 - من أجل تسهيل عملية التوجيه، يتم وضع لافتة عند مدخل المكاتب يمكن ملاحظتها بسهولة، تسمح هذه اللافتة بالتعريف بالشبابيك و المكاتب المختصة باستقبال الجمهور.
- ب- **تحسين الإستقبال الهاتفي:** يقوم الأعوان بالتكفل بالإتصالات الهاتفية خلال أيام و ساعات العمل القانونية، مع ضرورة إحترام المعايير التالية:
- ✓ ضمان الكشف عن الهوية،
 - ✓ الرد على كل إتصال هاتفي و عند الإقتضاء اقتراح استقبال عن طريق تحديد موعد،

✓ تطوير إصغاء فعال،

✓ تقديم إجابات إنتظار عندما تكون الخبرة مطلوبة،

✓ يتكفل أعوان الإستقبال بالرد على الطلبات المتعددة عبر الهاتف و المتعلقة بالمعلومات ذات

الطابع العام (طرق التصريح، مواعيد، استفسار على طلبات مقدمة مسبقا حول إمكانية

استلامها، أو تقديم طلبات عبر الهاتف مثل: طلب مستخرج الجداول...)

✓ إنهاء المكالمة بعبارة مميزة و بلباقة.

ج- **التكفل بالإستقبال الشخصي:** يتم ضمان خدمة الإستقبال المهيكلة بالإستقبال الأولي

و الخاص، من طرف أعوان مؤهلين و متعددي الإختصاص الذين يتعين عليهم التقيد بالقواعد

التالية:

✓ ضمان الكشف عن الهوية،

✓ تسهيل الإجراءات الإدارية،

✓ تسيير بفعالية للإستقبال بالموعد،

✓ الإستقبال بعناية للأشخاص ذوي الحركة المحدودة،

✓ تخصيص استقبال ملائم للأشخاص الذين يعانون من صعوبات،

✓ احترام سرية الإستقبال و تقليص مدة الإنتظار.

د- **معالجة أفضل للبريد:**

✓ إستلام البريد الوارد،

✓ وجود في فضاء الإستقبال صندوق اقتراحات أو صندوق لآراء تسمح بإبداء الملاحظات

و الإقتراحات المتعلقة باحترام التزامات الإدارة الجبائية، و تتم من خلالها مراقبة الإدارة المركزية

لمسعى تحسين نوعية الخدمة مع الأخذ بعين الإعتبار الأفكار المقترحة،

✓ وضع دفتر للشكاوى للتكفل بالإنشغالات.

2. **مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل**

يشرف على تسيير مصلحة الإعلام الآلي موظفين، حيث أن هذه المصلحة ليس لها علاقة

بالمكلفين بالضريبة و إنما لها مهام داخلية في المركز، إذ تقوم بتسجيل العمليات و الوثائق

و المواعيد و البطاقات في الحاسوب للتنسيق بين مختلف المصالح فيما يخص المعلوماتية داخل

المركز في حالة احتياجهم إلى المعلومات.

أ- **نظام الإعلام الآلي:** يسير النظام المعلوماتي على مستوى مركز الضرائب بسكرة بما يسمى " نظام تسيير الجباية " " SGF-version6.0 " يتكفل و في إطار محدود من المهام و بصفة آلية، يسمح بمتابعة الإستقبال، تسيير ملف المكلف و التحصيل، بالإضافة إلى ذلك بعض المهام المحاسبية و التسديد للنواتج شبه الجبائية. تم وضعه حيز التشغيل في مركز الضرائب في 01 أفريل 2016، تسمح هذه الأداة بالتسيير الرقمي للملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة، و هذا النظام يتكون من ثلاث (03) مكونات رئيسية:

- **الدخول إلى الذاكرة: SIM:** لكل مصلحة مقياس يتم الدخول فيه للإستعمال عن طريق الإسم و اللقب و المفتاح السري لمستعمل الحاسوب، يستطيع رئيس المركز عن طريق هذه التطبيقات مراقبة كافة المصالح بما في ذلك القباضة و مصالحها.

- **النظام المعلوماتي: SGF :** عبارة عن تطبيق من نوع WEB

- **تخزين المعلومات:** و يتم هذا بالنسبة لكافة المصالح (Sauvegarde Des Bases de Donnée) نظام SGF هو نظام يتكفل بعدد محدود من المهام، صُمم أساسا ليترجم مختلف الوظائف المنجزة على مستوى المفتشيات و القباضات يسمح بما يلي:

- ✓ تسيير العلاقات مع المكلفين؛ و هي إضافة جديدة تدخل ضمن التوجهات المسطرة في إطار برنامج عصرنة الإدارة المترجم من خلال استقبال و إعلام المكلفين و التكفل بكل طلبات المكلفين،

- ✓ تسيير ملفات المكلفين؛ يضمن التكفل و التحيين لملف المكلف خلال دورة حياة نشاطه، و ذلك من خلال تطبيق مختلف المهام لهذا النظام من أجل ترك أثر للمعالجات التي يخضع لها ملف المكلف،

- ✓ تسيير الوعاء؛ يضمن البحث عن المادة الخاضعة من خلال تطبيق المهام التي تسمح بفرض الضريبة أو تحيين الأسس الخاضعة للضريبة المحصلة،

- ✓ تسيير التصفية؛ يضمن حساب مبلغ الضريبة بتطبيق المهام المكلفة و التي تسمح لمصلحة التسيير لإرسال الرسوم و الأتاوى الخاصة بالمكلفين لمصالح التحصيل للتكفل بها،

- ✓ تسيير التحصيل و التسديد للضريبة المحصلة، و ذلك من خلال التطبيق لمختلف المهام الخاصة بالمحاسبة للعمليات الجبائية المثبتة و بعدها توزيع الحصيلة الضريبية المحصلة حسب نوع الضريبة.

ب- وسائل التسيير لمركز الضرائب: يسهر الموظف المكلف بهذه المصلحة بالإشراف على كل الوسائل المادية التي تدخل في تسيير المركز بما في ذلك:

✓ المكاتب و الكراسي، الأجهزة و الوسائل المكتبية،

✓ أجهزة التبريد و التسخين المركزي،

✓ كميرات المراقبة، المحركات الكهربائية.

3. قباضة مركز الضرائب

يشرف على تسيير هذه المصلحة قابض الضرائب إلى جانب وكيل مفوض مهمته الإشراف على كل العمليات الداخلية المنجزة داخل القباضة، بالإضافة إلى كل العمليات المحاسبية المتعلقة بالخزينة العمومية سواء كانت طرفا مدينا أو دائنا، حيث هذه المصلحة لها دور هام و أساسي في عملية التحصيل الضريبي لمختلف الضرائب و الرسوم و الإستحقاقات و مراقبة الغرامات المالية و التواريخ الخاصة بجداول الضرائب و عملية تحصيلها، كما هناك إجراءات أخرى ينص عليها القانون في حالة التهرب أو عدم الدفع تقوم بها المصلحة؛ كغلق الحساب البنكي، الغلق المؤقت للمحل التجاري، و تسجيل كل عمليات التحصيل محاسبيا و تقييدها في سجلات، كما لديها علاقة مع الخزينة العمومية للولاية على أساس أن الأموال التي تحصلها مصلحة القباضة فهي من المال العام الذي تعود ملكيته للدولة.

المصالح المكونة للقباضة:

أ- مصلحة الصندوق: تضم هذه المصلحة ثلاث موظفين، و هي بمثابة الواجهة الرئيسية للقباضة كونها المتعامل الرئيسي مع المكلفين بالضريبة، يكون العمل بها مقسم إلى مرحلتين:

فتح الصندوق: اختصاص مصلحة الصندوق هو قبض مبالغ التسديد نقدا أو بواسطة شيك بنكي أو بريدي يحمل مبلغ الضريبة بالأرقام و الأحرف و محررة باسم قابض مركز الضرائب، حيث يقوم المكلفون بدفع الضرائب المستحقة وفق طرق التسديد المحددة؛ و منها التصريحات الشهرية و السنوية G50، بطريقة تلقائية لدى قابض مركز الضرائب، أو تسديد الجداول الفردية التي تفرض بعدم التصريح أو التأخر في تقديمه، هذه الجداول معدة من طرف المركز أو محولة كبواقى تحصيل من المديرية الولائية، و يكون التسديد لدى أمين الصندوق إما في الأجال القانونية أو خارج الأجال بتطبيق غرامات التأخير بنسبة من 10% إلى غاية 25% فيما يخص الجداول الفردية أما بالنسبة للتصريحات تتراوح الغرامات من 15% إلى غاية 35%.

يسدد المكلف التصريحات أو الجداول الفردية، التي تفصل في مختلف مبالغ الضريبة مثل: الضريبة على أرباح الشركات IBS، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، الرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على النشاط المهني TAP، و حق الطابع DT، و يكون التصريح في كل شهر موالي لشهر تحقيق رقم الأعمال، يقوم أمين الصندوق بالمصادقة على نسختين تبقى نسخة في القبضة و النسخة الثانية تعاد إلى المكلف مع وصل التسديد.

غلق الصندوق: يقوم أمين الصندوق بتوقيف عمليات المنجزة لعمل الصندوق في نهاية العمل اليومي، و يسجل كل المبالغ في دفتر يدعى مسودة الصندوق H7 ليقوم بتقديمه للقابض لفحصه و مراقبته.

ب- مصلحة المتابعة: تضم هذه المصلحة موظفين، حيث أن نظام المتابعة الممارس من طرفهم نابع من مختلف القواعد المتواجدة في القانون الجبائي أو في قانون الإجراءات الجبائية.

شروط المتابعة: فيما يخص شروط المتابعة، هناك شروط مبدئية و أخرى شكلية؛

الشروط المبدئية:

✓ وجود دين الإستحقاق،

✓ ضرورة وجود سند التحصيل القانوني لكي يتمكن أعوان المتابعة من متابعة المكلفين بصفة قانونية،

✓ أن لا يكون الدين الضريبي خاضع للحالات التالية:

- لم يتم تمديد أجل التسديد Sursis Légal de Paiement،

- حصوله على رزنامة للدفع Calendrier de Paiement.

الشروط الشكلية: تتمثل أساسا في الطرق القانونية التي يجب إتباعها للتبليغ و التي تتم عن طريق البريد أو أعوان المتابعة شخصيا، عملية المتابعة في مجال التحصيل تشمل ثلاث مراحل هي: التنبيه، الحجز، البيع.

• **التنبيه: Commandement**

يعد التنبيه أول إجراء في عملية المتابعة، و هو عبارة عن وثيقة تحرر من طرف عون المتابعة، ترسل عن طريق البريد أو تسلم شخصيا للمكلف مع إشعار بالإستلام، يحمل التنبيه المبالغ المطالب بدفعها، و يشترط فيه عدم حمله لأي شطب أو خطأ، و تحرير التنبيه يجب أن يخضع لشروط قانونية، و أن يكون حاملا للمعلومات التالية:

- ✓ رقم المادة، طبيعة و نوع الضريبة،
- ✓ مبلغ الضريبة؛ المبلغ الأصلي للدين و غرامات التأخير،
- ✓ تاريخ تحرير التنبيه، اسم و لقب عون المتابعة، إمضاء القابض.

• **الحجز : La Saisie**

هو المرحلة الثانية لعملية المتابعة بعد إرسال وثيقة التنبيه، أي في حالة ما إذا لم يمثل المكلف للتنبيه و لم يتم بتسديد ما عليه، كما يعتبر الحجز عملية قانونية يقوم بها أعوان المتابعة المحلفين إلى جانب قابض الضرائب من أجل بيع الشيء المحجوز و من ثم اقتطاع الأموال المستحقة من المكلف بالضريبة لصالح الإدارة الجبائية و له عدة أنواع نذكر منها:

الحجز المنقول، الحجز العقاري، الحجز التنفيذي.

ج- **مصلحة المحاسبية:** مهمة هذه المصلحة هو التسجيل المحاسبي لجميع العمليات التي تقع داخل القبضة، و تضم هذه المصلحة عديد الدفاتر المحاسبية، الحسابات المالية، سندات التحصيل...

يقوم أعوان المحاسبة و الذي تعدادهم أربعة أعوان، بجرد جميع المبالغ المحصلة عن طريق وصولات التسديد من بداية الشهر المحاسبي و توقيف المبالغ نهائيا لغاية نهايته، ليتم بعدها تخصيص المبالغ المحصلة و تحويلها إلى حسابات التحويل و التخصيص المعنية، و تحويلها إلى الهيئات المستفيدة، بناء على الحصص المقدمة و نصيب كل هيئة حسب ما تنص عليه قوانين الخزينة العمومية، و طبقا لقواعد و مبادئ المحاسبة العمومية المعمول بها.

و تجدر الإشارة إلى أن قبضة المركز تسير التحصيلات الجبائية الخاصة بولاية بسكرة و التي تضم المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي و الموزعين على ثلاثة و ثلاثون (33) بلدية موزعة على مستوى الإقليم الجغرافي لولاية بسكرة.

المبحث الثاني: دراسة حالات للرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب بسكرة

يترتب على فرض الرقابة الجبائية تحقيق الأهداف المسطرة، و ذلك تبعا لسير آليات الإدارة الجبائية، و من هنا نحاول تبيان الطرق المتبعة من طرف المصالح الرئيسية بمركز الضرائب لمحاربة حالات الغش التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة.

يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة حالات للرقابة الجبائية بعين المكان، و المتمثلة في التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب، و هذا بغرض تبيان أهمية الرقابة الجبائية في استرجاع حقوق الخزينة العمومية.

حيث قمنا باختيار ملفين (02) جبائيين خضعوا للرقابة الجبائية و بالأخص التحقيق في المحاسبة، و التحقيق المصوب، و تم اختيار الملفات الجبائية على أساس معايير معينة هي:

- ✓ تنوع الطبيعة القانونية للمكلفين (مؤسسة فردية، شركة ذات المسؤولية المحدودة و ذات الشخص الوحيد)،
- ✓ تنوع النشاط الممارس (تجاري، صناعي، خدمي) و هذا ما يسمح بالحصول على مختلف الضرائب و الرسوم من نشاط لآخر.

المطلب الأول: دراسة حالة للتحقيق في المحاسبة

إن الرقابة الجبائية تعتبر إحدى الوسائل الهامة في عملية مكافحة الغش و التهرب الضريبي التي وضعت الإدارة الجبائية لأجله، و تدابير تنظيمية يتم من خلالها اختيار برامج التحقيق المحاسبي و مراقبة تنفيذها، و هذا لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها.

يتم دراسة هذه الحالة التي تختص بعملية التحقيق في المحاسبة باعتبارها وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية و مكافحة التهرب الضريبي، و سوف نتطرق إلى الجانب التقني و التطبيقي لهذا النوع من الرقابة نستعرض فيه مختلف الإجراءات و الخطوات المتبعة لأجل ذلك.

أولاً: المرحلة التمهيدية

تعتبر أول مرحلة مبدئية في التحقيق في المحاسبة و تشمل ما يلي:

1. تقديم الشركة موضوع التحقيق

المكلف بالضريبة هو صاحب مؤسسة فردية، تمارس نشاط تجارة بالتجزئة للوازم الكهربائية، و التي يقع مقرها على مستوى بلدية بسكرة، فالمؤسسة خاضعة للنظام الجبائي الحقيقي، طبيعة نشاطها يخضع إلى الضرائب و الرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة TVA بمعدل 17% على مجمل الإيرادات للعمليات المحقق فيها، و هذا وفقا للمواد 02 و 21 من الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال،
 - الرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 2% على مجمل رقم الأعمال المحقق فعلا وفقا للمواد 217 و 231 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،
 - الضريبة على الدخل الإجمالي IRG المطبق على الربح المحقق طبقا للمادة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و يخضع للسلم التصاعدي،
 - تخضع للضريبة على الأجور و المرتبات IRGS حسب المادة 66 من نفس القانون،
- كما تخضع مبيعات الشركة المسددة نقدًا إلى حقوق الطابع حسب ما تنص عليه المادة 100 من قانون الطابع.

- النظام الحقيقي: الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- النظام العام: الرسوم على رقم الأعمال

أسباب برمجة ملف المكلف للتحقيق في المحاسبة

تم برمجة ملف المكلف بالضريبة ضمن برنامج المراقبة لسنة 2016، بعد أن تم اقتراحه لعملية التحقيق في المحاسبة من طرف المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية بالتنسيق مع المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب بسكرة، و بعد التأشير عليه من قبل مركز الأبحاث و المراجعات. حيث وُضع ملف المكلف في إطار التحقيق في المحاسبة، نظرًا للأسباب التالية:

✓ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات لسنة 2012،

✓ عدم التوافق بين رقم الأعمال و الرسم على القيمة المضافة،

✓ المبالغة في تقييم الأعباء،

✓ بالإضافة إلى أن ملف المكلف بالضريبة كان موضوع الرقابة الشكلية في سنة 2016 على

مستوى المصلحة الرئيسية للتسيير المسيرة للملف و تم استرجاع مبالغ لبعض الضرائب

و الرسوم كما هي مبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم (3.3): الضرائب و الرسوم المسترجعة إثر الرقابة الشكلية لملف المكلف

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2012	2013	2014	2015
TVA مسترجعة		/	/	52 223	449 650
ضريبة على الدخل الإجمالي		13 580	7 652	20 490	/
غرامة الوعاء		/	/	7 833	112 412
المجموع		13 580	7 652	80 546	562 062

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المصلحة الرئيسية للتسيير

و نظرا لوجود هذه الإغفالات و غيرها من الأخطاء المكتشفة، و إثر الرقابة العامة التي خضع لها ملف المكلف مما استدعى برمجة الملف للتحقيق المعمق في المحاسبة.

2. سحب الملف الجبائي

يقوم المحقق بسحب الملف من المصلحة الرئيسية للتسيير، حيث يقوم بدراسة تحليلية للوثائق الموجودة في هذا الملف، و قصد تكوين صورة جيدة و عامة على نشاط المؤسسة و مختلف التعديلات منذ تأسيسها.

- فحص الملف الجبائي للمؤسسة، يسمح باكتشاف مدى احترامها لواجباتها الجبائية فيما يخص التصريحات الشهرية و السنوية المقدمة، أي هل كانت في آجالها القانونية أم لا،
- مراجعة ملف الرسم على رقم الأعمال للمؤسسة، يسمح بمعرفة التدليسات، بمعنى مدى مصداقية و صحة التصريحات من خلال دفع الحقوق المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

أ- ملأ كشف حالة المقارنة للميزانيات: En°1

قام المحققين بملأ هذا الكشف كما يوضحه الملحق رقم (08) بالإعتماد على المعلومات الموجودة في ملف المكلف بالضريبة من خلال التصريحات السنوية للميزانيات للسنوات محل التحقيق و كانت المعطيات كما يلي:

جدول رقم (4.3): كشف حالة المقارنة للميزانيات

الوحدة: دج

الأصول	2011	2012	2013	2014	2015
المخزونات	3 642 700	10 481 973	7 313 808	6 098 538	11 005 378
مدينو الإستغلال	8 983 670	4 145 330	14 534 408	8 300 295	3 280 061
مدينون آخرون	64 917	64 917	64 917	64 917	5 190 882
ضرائب و رسوم	/	/	/	/	134 566
الخبزينة	7 053 085	13 447 923	8 748 599	13 982 052	12 988 154
المجاميع	19 744 372	28 140 143	30 661 733	28 445 802	32 599 041
الخصوم	2011	2012	2013	2014	2015
رأس المال	10 637 016	11 274 706	12 982 206	14 838 290	5 466 616
ديون الإستغلال	8 469 667	15 157 937	15 359 422	11 956 665	/
النتيجة	637 690	1 707 500	2 320 105	1 650 848	2 467 619
الترحيل جديد	/	/	/	/	10 763 321
الموردون	/	/	/	/	12 995 711
الضرائب	/	/	/	/	829 179
خبزينة دائنة	/	/	/	/	76 595
المجاميع	19 744 372	28 140 143	30 661 733	28 445 802	32 599 041

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معطيات المصلحة الرئيسية للرقابة و البحث

ب- كشف المحاسبة: Kn°37

يتم ملأ جدول كشف المحاسبة كما يوضحه الملحق رقم (08 مكرر) من خلال مبيعات بضاعة المنجزة بالنسبة للسنوات الأربع المحقق فيها، و البضاعة المستهلكة باستخراج الربح المحقق، تسجيل التكاليف و الأعباء المخصومة، يستخرج بعدها رصيد ناتج الإستغلال. بعدها تسجل الزيادات في رقم الأعمال الناتج عن المشتريات غير المصرحة، إعادة إدماج الأعباء غير قابلة للخصم تخفيض ما يجب تخفيضه من بضاعة مستهلكة و مبلغ الرسم على النشاط المهني، نحصل بعدها على الفرق بالزيادات، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (5.3): جدول كشف المحاسبة

الوحدة: دج

2015	2014	2013	2012	تعيين الحسابات
28 008 738	20 635 606	29 744 925	22 766 663	مبيعات بضاعة(1)
25 007 802	18 208 395	26 967 193	20 510 679	بضاعة مستهلكة(2)
3 000 936	2 427 211	2 777 732	2 255 984	الربح الخام (2-1=3)
%10.71	%11.76	%9.33	%9.90	النسبة الخام=الربح الخام ×100/المبيعات
494 266	318 644	453 050	548 484	مصاريف عامة(4)
2 467 619	2 109 032	2 324 682	/	رصيد ناتج الإستغلال
/	458 184	4 577	/	تكاليف أخرى(5) ضرائب مستحقة
2 467 619	1 650 848	2 320 105	1 707 500	الربح الصافي (5-4-3=6)
%8.81	%7.99	%7.80	%7.50	النتيجة الصافية= الربح الصافي×100/رقم الأعمال
السنوات المحقق فيها				طبيعة التعديلات
2015	2014	2013	2012	
2 940 809	1 107 571	2 658 008	1 835 207	رقم الأعمال الناتج عن المشتريات غير المصرحة
/	201 593	4 577	1 969	أعباء غير قابلة للخصم
2 940 809	1 309 164	2 662 585	1 837 176	مجموع الزيادات
2 450 674	922 976	2 215 006	1 529 339	تخفيض البضاعة المستهلكة
58 820	22 155	53 167	36 705	تخفيض الرسم على النشاط المهني
2 509 494	945 131	2 268 173	1 566 044	مجموع التخفيضات
431 315	364 033	394 412	271 132	الفرق بين الزيادات بالزيادة و التخفيضات بالنقصان
2 898 934	2 014 881	2 714 517	1 978 632	الربح الحقيقي
%9.36	%9.26	%8.37	%8.04	النسبة الصافية=الربح الصافي×100/رقم الأعمال المؤسس

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق للرقابة الجبائية

3. الإشعار بالتحقيق

- يقوم المحقق بإعلام المكلف بالضريبة بعملية التحقيق، حيث أن هذا الإجراء ضروري قبل مزولة هذا التحقيق، تضمن هذا الإشعار المعلومات التالية:
- ✓ اسم المكلف المعني بالتحقيق: مؤسسة عبد الحميد،
 - ✓ نشاط المؤسسة: تجارة بالتجزئة للوازم الكهربائي،
 - ✓ عنوان النشاط: بلدية بسكرة،
 - ✓ رقم التعريف الجبائي: 196316020636535
 - ✓ تاريخ أول تدخل للمحققين: يوم 2016/11/07 على الساعة العاشرة (10.00)،
 - ✓ السنوات المعنية بالتحقيق: هي السنوات غير المتقدمة 2012-2013-2014-2015-2016،
 - ✓ مراقبة مجمل التصريحات الجبائية و العمليات المتعلقة بالنشاط الممارس، و كل ما تعلق بالضرائب و الرسوم و الحقوق التالية:
 - ✓ الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل للأجور و المرتبات، الضريبة على الدخل الإجمالي، حقوق الطابع و كل الضرائب و الرسوم الأخرى.
 - ✓ يطلب المحقق من المكلف بالضريبة أن يقدم له كل المستندات المحاسبية و كل الوثائق التبريرية و كل المعلومات حسب ما تنص عليه المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية.
 - ✓ يشير المحقق إلى إمكانية الإستعانة بمستشار من اختياره، لمرافقة عملية التحقيق أو الإستفسار عن أي نقطة حول سير عملية التحقيق،
 - ✓ يعلم المحقق أن أي اعتراض يقوم به المكلف أو أحد من طرفه يعيق سير عملية التحقيق، أو رفض الخضوع للتحقيق سوف يلجأ المحقق إلى التقييم التلقائي للأسس الخاضعة للضريبة حسب ما تنص عليه المادة 44-1 من ق.إ.ج. مع تطبيق العقوبات و الغرامات المحددة قانوناً من طرف التشريع الجبائي،
 - ✓ تم إرسال الإشعار بالتحقيق بتاريخ 2016/10/19 تحت رقم 100 و يحمل اسم المحققين برتبة مفتش مركزي، كما يوضحه الملحق رقم (09)،
 - ✓ يرفق هذا الإشعار بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة،

✓ بموجب الإشعار بالتحقيق، منح المكلف مدة أداها عشرة (10) أيام بهدف تحضير المحاسبة،

ثانيا: بدء أشغال التحقيق

و تتم باتباع الخطوات التالية:

1. فحص المحاسبة من حيث الشكل

بعد إعلام المكلف بالضريبة، و المسلم له يد بيد بتاريخ 20/10/2016، و بعد انتهاء المدة المحددة للتحضير كان موعد إجراء عملية التدخل الأولي بتاريخ 07/11/2016 على الساعة العاشرة (10) صباحا تم معاينة ما يلي:

قدم المكلف للمحققين محاسبة مؤسسته المسوكة من طرف محاسب معتمد و محافظ حسابات، و فحصها تم استخلاص بعض الملاحظات أهمها:

✓ وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري (دفتر اليومية، دفتر الجرد)

و هي مرقمة و مختومة من طرف المحكمة المختصة إقليميا،

✓ توفر الدفاتر المحاسبية المساعدة (دفتر البنك، الصندوق، الأجور)،

✓ توفر فواتير الشراء مع تسجيل عدة ملاحظات بخصوصها مما تستدعي الرقابة الدقيقة

بخصوص البيانات التي تحتويها، خاصة فيما يخص الأعباء و التكاليف،

✓ عدم انتظام التصريحات الشهرية و السنوية.

2. فحص المحاسبة من حيث المضمون

بعد التنقل إلى عين المكان و الإطلاع على محاسبة المكلف من ناحية المضمون، و إثر

إجراء الفحص و التدقيق في الوثائق و الدفاتر المحاسبية المقدمة لسنة 2012 تم معاينة النقائص

التالية كما يوضحه الملحق رقم (10):

1. تم استرجاع الرسم على القيمة المضافة مرتين للفاتورة رقم 2012/01 بتاريخ 2012/04/04 في كشف

استرجاع الرسم على القيمة المضافة لشهر أبريل 2012 و جوان 2012 للمورد أحمد بمبلغ

230.769.23 دج HT، مبلغ TVA = 39 230.77 دج،

2. تم استرجاع الرسم على القيمة المضافة مرتين للفاتورة رقم 2012/04 بتاريخ 2012/05/17 في كشف

الاسترجاع لشهر أكتوبر و شهر أوت 2012 للمورد محمد بمبلغ 81 865.04 دج HT، مبلغ TVA =

13 917.07 دج،

3. عدم التسجيل المحاسبي للفاتورة رقم 400 المؤرخة في 20/09/2012 للمورد عبد القادر بمبلغ 256 409.40 دج HT ، مبلغ TVA=43 589.60 دج،

4. من خلال المعلومات الواردة إلى مصالح الإدارة الجبائية اكتشف المحقق وجود مشتريات غير مصرحة لسنة 2012 و الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (6.3): قائمة الفواتير غير المصرحة

الوحدة: دج

البيانات	المشتريات المصرحة	المشتريات المحققة	البيان أسماء الموردين
256 410.26	0	256 410.26	عبد القادر
256 409.40	3 134 871.40	3 391 280.80	عبد المجيد
71 435.90	301 917.25	373 353.15	نور الدين
1 201 493.46	4 010 290.54	5 211 784.00	Sarl hikma
1 785 749.02			مجموع المشتريات غير المصرحة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المصلحة الرئيسية

5. من خلال المعلومات الواردة إلى مصالح الإدارة الجبائية اكتشف المحقق وجود مقبوضات وفقا إلى كشف المعلومات bulletin de recouplement الخاصة بسنة 2012 غير مصرحة و الموضحة في الجدول

التالي: جدول رقم (7.3): قائمة المقبوضات غير المصرحة

الوحدة: دج

اسم الزبون	المبالغ المقبوضة بكل الرسوم
بلدية سيدي عقبة	224 216.46
بلدية الحاجب	1 147 185.50
مجموع المبالغ المقبوضة غير المصرحة	1 371 401.96

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

بالرغم من تصريح المكلف سابقا رده على طلب المعلومات بأنه لم يتعامل معها مطلقا في سنة 2012.

6. المصاريف العامة المصرحة في ميزانية سنة 2012 تقدر بـ 548 484.00 دج بينما المصاريف العامة الموجودة بدفتر الأستاذ 546 514.87 دج الفرق يقدر بـ 1 969.13 دج يدمج للربح.

7. في سنة 2012 تعامل المكلف مع المورد عمر غير متموقع و مسجل في قائمة الغشاشين.

و بالرغم من الملاحظات السابقة قرر المحققين بأن المحاسبة تبقى مقبولة و الطريقة المتبعة في تحديد الوضعية الجبائية بعد التحقيق لسنة 2012 هي الطريقة التحاورية.

• بطاقة بداية الأشغال:

يقوم المحقق بإرسال بطاقة بداية الأشغال كما هو مبين في الملحق رقم (11)، إلى المدير الجهوي للضرائب بقسنطينة، يعلمه فيها عن بدء أشغال التحقيق في المحاسبة، تتضمن هذه البطاقة ما يلي:

- ✓ رقم المهمة، نوع الرقابة المبرمجة،
- ✓ اسم المكلف بالضريبة، نوع نشاطه، عنوانه المهني،
- ✓ رقم المادة للملف، الرقم الجبائي،
- ✓ رقم الإشعار بالتحقيق و تاريخه، تاريخ بداية الأشغال التمهيدية،
- ✓ تاريخ أول تدخل في عين المكان،
- ✓ فترة التحقيق،
- ✓ أسماء و رتب أعوان التحقيق.

• طلب معلومات:

تبعا للتعليمية رقم 785 المؤرخة في 2004/05/09 و الصادرة من المديرية العامة للضرائب، و في إطار تبادل المعلومات بين مختلف مصالح الإدارة الجبائية، قام المحقق بإرسال طلب معلومات إلى المدير الولائي للضرائب لولاية سطيف و قسنطينة، يخص معلومات حول كشف الزبائن ETAT 104 و الذين تعامل معهم المكلف بالضريبة من خلال المشتريات التي قام بها للفترة غير المتقادمة 2012-2013-2014-2015، لكون هؤلاء الموردين تابعين إقليميا للولايتين، كما يوضحه الملحق رقم (12).

• طلب التوضيحات:

في إطار عملية التحقيق الجبائي و المحاسبي الذي أجري على نشاط المؤسسة للفترة الممتدة من 2012/01/01 إلى غاية 2015/12/31 قام المحقق بإرسال طلب التوضيحات إلى المكلف بالضريبة كما هو موضح في الملحق رقم (13) حول الوثائق المحاسبية فيما يخص النقاط التالية:

سنة 2013:

- ✓ غياب فواتير الشراء المسجلة في اليومية المساعدة للمشتريات و الخاصة ببعض الموردين،
- ✓ غياب الفواتير و كذلك التسجيلات المحاسبية للفواتير المسترجعة في شهر ديسمبر 2013.

سنة 2014:

- ✓ وجود فاتورة بتاريخ 2014/02/23 للمورد مسجلة مرتين في اليومية المساعدة للمشتريات و مسترجعة مرتين في شهر ماي و شهر أوت 2014،
- ✓ وجود فاتورة بتاريخ 2014/07/12 للمورد مسجلة مرتين في اليومية المساعدة للمشتريات و مسترجعة مرتين في شهر سبتمبر و شهر ديسمبر 2014،
- ✓ تقديم شهادة CASNOS لسنة 2014 و المقدرة بـ 256 125 دج

سنة 2015:

- ✓ تقديم نسخة من التصريح السنوي للتصريح بالدخل السنوي لسنة 2015 (Gn°01)،
 - ✓ تقديم شهادة CASNOS لسنة 2015 و المقدرة بـ 259 200.00 دج،
 - ✓ تقديم فواتير البيع مع الزبون SARL EL NOUR
 - رقم 22 المؤرخة في 2015/04/28.
 - رقم 23 المؤرخة في 2015/04/28.
 - ✓ غياب فواتير الشراء:
 - رقم 238 بتاريخ 2015/07/14 بمبلغ 755 000.88 دج TTC
 - رقم 603 بتاريخ 2015/09/08 بمبلغ 1 222 600.43 دج TTC مسددة بشيك في الحساب المفتوح لدى بنك الخارجي الجزائري BEA وكالة بسكرة بتاريخ 2015/09/14،
 - و غير المسجلين في اليومية المساعدة للمشتريات للمورد EURL EL BADR مسترجعين في شهر سبتمبر 2015،
 - ✓ تقديم فاتورة الشراء رقم 2015/161 بتاريخ 2015/01/08 للمورد SARL RITEJ المسجلة في اليومية المساعدة للمشتريات بمبلغ 1 700 000.00 دج TTC المسددة نقدا.
 - مع التأكيد على ضرورة تقديم الوثائق في أقرب الآجال.
- 3. تحديد الأسس الخاضعة للضريبة بالنسبة لسنة 2012**
- **تحديد رقم الأعمال:**
- تم تحديد رقم الأعمال بإضافة رقم الأعمال غير المصرح الناتج عن المشتريات غير المصرحة إلى رقم الأعمال المصرح.

أ- رقم الأعمال المفوتر:

تم تحديد رقم الأعمال المفوتر بناءً على الفواتير المقدمة و كذلك المعلومات الواردة إلى المصلحة.

ب- رقم الأعمال غير المصرح:

يتمثل في المشتريات غير المصرحة لسنة 2012 و التي تم اعتبارها مبيعات غير مصرحة. حيث تم تطبيق هامش ربح خام 1,20 و هو موضح كما يلي:

جدول رقم (8.3): جدول لمجموع المشتريات غير المصرحة

الوحدة: دج

البيان	السنة	2012
مشتريات غير مصرحة		256 410.26
مشتريات غير مصرحة		256 409.40
مشتريات غير مصرحة		71 435.90
مشتريات غير مصرحة		1 201 493.36
مجموع المشتريات		1 785 749.02
هامش الربح الخام		1.20
رقم الأعمال غير المصرح به		2 142 898.82

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معطيات فرقة التحقيق

• تحديد الربح:

تم تحديد الربح بإضافة رقم الأعمال غير المصرح مع تخفيض البضاعة المستهلكة و الرسم على النشاط المهني.

• الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأجور و المرتبات:

لا توجد أية تسوية تذكر.

• حسم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات:

تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفواتير المحسومة بطريقة غير قانونية و للمورد غير المتموقع و الوارد اسمه ضمن قائمة الغشاشين و الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (9.3): مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب إدماجه

الوحدة: دج

التاريخ	رقم الفاتورة	اسم المورد	المبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	الإقرار الشهري	سبب الدمج
2012/04/04	58	أحمد	230 769.23	39 230.77	جوان 2012	معاد حسمها
2012/05/17	34	محمد	81 865.04	13 917.07	أوت 2012	معاد حسمها
من 2012/01/09 إلى 2012/11/01	مختلف فواتير عددها 11	عمر	1 177 502.00	200 175.34	نوفمبر 2012	مسجل ضمن قائمة الغشاشين
			مجموع الرسم على القيمة المضافة الواجب إدماجه		253 323.18	

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على معطيات فرقة التحقيق

• تحديد الدخل:

تم تحديد الدخل بناءً على الربح المحقق في غياب تسديد المكلف لمصاريف التأمين على الشيخوخة (CASNOS).

و مما سبق ذكره فإن الوضعية الجبائية لسنة 2012 تكون على النحو التالي:

• رقم الأعمال المفوتر لسنة 2012:

جدول رقم (10.3): مبلغ رقم الأعمال المفوتر لسنة 2012

الوحدة: دج

التعيين	السنة
رقم الأعمال المصرح به	2012
22 766 663	
رقم الأعمال غير المصرح	
2 148 898	
رقم الأعمال المحقق	
24 915 561	
رقم الأعمال المصرح به	
22 766 663	
الزيادات	
2 148 898	

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على معطيات فرقة التحقيق

• جدول تحديد الربح:

جدول رقم (11.3): مبلغ الربح المحدد لسنة 2012

الوحدة: دج

البيان	السنة
الربح المصرح به	1 707 500
الزيادة في رقم الأعمال	2 148 898
أعباء غير مبررة	1 969
تخفيض البضاعة المستهلكة	1 785 749
تخفيض الرسم على النشاط المهني	42 978
الربح المحقق	2 029 640
الربح المصرح	1 707 500
الزيادات	322 140

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معطيات فرقة التحقيق

• جداول تحديد أسس و قواعد فرض الضرائب و الرسوم:

جدول رقم (12.3): تحديد قواعد و أسس فرض الرسم على النشاط المهني

الوحدة: دج

2012		السنة
رقم الأعمال بدون تخفيض	رقم الأعمال بتخفيض 30%	التعيين
2 452 199	22 463 362	رقم الأعمال المحقق
303 301	22 463 362	رقم الأعمال المغرم
لا شيء	22 766 663	رقم الأعمال المصرح
18 176 552		رقم الأعمال الخاضع المحقق
16 027 654		رقم الأعمال الخاضع المغرم
15 936 659		رقم الأعمال الخاضع المصرح
2 148 898		الزيادات

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة: الزيادات تمثل الفرق بين رقم الأعمال الخاضع و المحقق و رقم الأعمال الخاضع المغرم بواسطة

الورد الفردي رقم 150 المؤرخ في 2013/11/18 إثر التسوية التي قامت بها مفتشية الضرائب بسكرة.

جدول رقم (13.3): تحديد قواعد و أسس فرض الرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

سنة 2012	السنة
رقم الأعمال الخاضع لمعدل 17%	التعيين
24 915 561	رقم الأعمال المحقق
22 766 663	رقم الأعمال المصرح به
2 148 898	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (14.3): تحديد قواعد و أسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي

الوحدة: دج

2012	السنة
	التعيين
2 029 640	الربح المحقق
/	مصاريف CASNOS
2 029 640	الدخل المحقق
1 707 500	الدخل المصرح
322 140	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة: لم يتم تسديد مصاريف التأمين على الشيخوخة CASNOS.

• **جداول تحديد الحقوق و الغرامات:**

جدول رقم (15.3): تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على النشاط المهني

الوحدة: دج

2012	السنة
363 531	التعيين
	الحقوق المستحقة
320 553	الحقوق المسددة أو المغرمة
42 978	الحقوق المغفلة
4 297	غرامات الوعاء
4 297	غرامات عدم تسديد الدفع التلقائي
51 572	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة: الحقوق المغرمة هي الحقوق الصادرة بموجب الورد الفردي رقم 150 في سنة 2013 إثر التسوية

التي قامت بها مفتشية الضرائب بسكرة بتاريخ 2013/11/18.

جدول رقم (16.3): تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على القيمة المضافة:

الوحدة: دج

التعيين	السنة	2012
الحقوق المستحقة		4 235 645
الحقوق المسددة		3 870 327
الحقوق المغفلة		365 318
ادماج الرسم على القيمة المضافة		253 323
مجموع الحقوق و الغرامات		618 641
غرامات الوعاء		154 660
مجموع الحقوق و الغرامات		773 301

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (17.3): تحديد الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي

الوحدة: دج

ضريبة محررة 20%

التعيين	السنة	2012
الحقوق المستحقة		405 928
الحقوق المسددة		341 500
الحقوق المغفلة		64 428
غرامات الوعاء		9 664
مجموع الحقوق و الغرامات		74 092

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة: المكلف خاضع للنظام المبسط و قد سدد حقوق ضريبة الدخل الإجمالي بواسطة التصريح الشهري.

• **الجدول العام للحقوق و الغرامات:**

بعد إتمام عملية حساب مبلغ الزيادات بالنسبة للضرائب، الرسوم و الغرامات غير المصرح بها و المغفلة يتم

استخراجها كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (18.3): جدول الحقوق و الغرامات لسنة 2012

الوحدة: دج

التعيين	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على النشاط المهني	42 978	8 594	51 572
الرسم على القيمة المضافة	618 641	154 660	773 301
الضريبة على الدخل الإجمالي	64 428	9 664	74 092
المجموع	726 047	172 918	898 965

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

بعد إتمام عملية الرقابة بالنسبة لسنة 2012، أرسلت نسخة من التبليغ الأولي مكونة من ثمانية (08) صفحات، كما هو موضح في الملحق رقم (14) للمكلف بالضريبة ليطلع على نتائج التحقيق وبيدي ملاحظاته، و كان ذلك بتاريخ 2016/12/18 تحت رقم 200، مع الإشارة إلى الإعلان عن التحقيق المحاسبي و الجبائي، و الذي تم من خلاله إبلاغ المكلف أن نشاط مؤسسته سيكون محل تحقيق محاسبي و جبائي و ذلك للسنوات 2012-2013-2014-2015.

يعلم المحقق المكلف بالضريبة أن لديه إمكانية طلب التحكيم في رده بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون من رئيس مركز الضرائب -بسكرة- طبقاً لنص المادة 20-الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

- أما الجزء الثاني من عملية الرقابة الجبائية، فقد شمل السنوات المتبقية من الفترة محل الرقابة و هي: 2013-2014-2014، و بعد إجراء الفحص و التدقيق في الوثائق و الدفاتر المحاسبية المقدمة للسنوات 2013، 2014، 2015 تم معاينة النفاص التالية:

1- الفاتورة رقم 2013/01 بتاريخ 2013/05/30 للمورد SARL X بمبلغ 209 992.00 دج HT، و مبلغ TVA = 35 698.64 دج، تم تسجيلها محاسبياً بمبلغ 20 992.00 دج HT، الفرق في المبلغ خارج الرسم 189 000.00 دج، الرسم على القيمة المضافة مسترجع بقيمة 36 608.64 دج بكشف الاسترجاع لشهر جوان 2013، الفرق يقدر بـ 910.00 دج.

2- الفاتورة رقم 2015/05 بتاريخ 2015/09/06 للمورد SNC WIFAK قيمتها 256 410.30 دج HT بينما سجلت محاسبياً كما يلي: 25 610.30 دج HT الفرق يقدر بـ 230 800.00 دج HT.

3- عدم التصريح بفاتورة الشراء رقم 2015/02 المؤرخة في 2015/07/14 للمورد EURL STAR بمبلغ خارج الرسم 683 761.44 دج ، و مبلغ TVA = 116 239.44 دج مسترجعة بكشف الاسترجاع لشهر سبتمبر 2015.

4- عدم التصريح بفاتورة الشراء رقم 2015/06 المؤرخة في 2015/09/08 للمورد EURL STAR بمبلغ خارج الرسم 1 044 957.06 دج، و مبلغ TVA = 177 642. دج مسترجعة بكشف الاسترجاع لشهر سبتمبر 2015.

5- عدم التصريح بفاتورة الشراء رقم 2013/04 المؤرخة في 2013/04/03 للمورد عبد المجيد بمبلغ خارج الرسم 341 880.34 دج، TVA، 58 119.00 دج مسترجعة بكشف الاسترجاع لشهر ديسمبر 2013.

6- عدم إدماج غرامات التأخير المقدرة بـ 4 577.00 دج إلى النتيجة الجبائية لسنة 2013 وفق ما تنص عليه المادة 141 فقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

7- عدم إدماج غرامة التأخير المقدرة بـ 201 593.79 دج الخاصة بالتصريح الشهري G50 لشهر ديسمبر 2013 إلى النتيجة الجبائية لسنة 2014 وفق ما تنص عليه المادة 141 فقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

8- غياب فواتير الشراء التالية المسجلة في اليومية المساعدة للمشتريات:

جدول رقم (19.3): قائمة الفواتير غير الموجودة

الوحدة: دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	اسم المورد	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	شهر الاسترجاع
42	2013/12/02	حمزة	1 439 600	244 732.00	ديسمبر تكميلي 2013
51	2013/12/25	حمزة	997 600	169 592.00	ديسمبر تكميلي 2013
45	2013/12/12	عبد القادر	1 008 952	171 521.84	ديسمبر تكميلي 2013
69	2013/12/17	عبد القادر	1 049 180	178 360.00	ديسمبر تكميلي 2013
32	2013/12/08	محمد	1 338 008	227 461.36	ديسمبر تكميلي 2013
77	2013/12/29	عبد القادر	1 166 660	198 332.00	ديسمبر تكميلي 2013

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معطيات فرقة التحقيق

10- من خلال المعلومات الواردة إلى مصالح الإدارة الجبائية لاحظ المحقق وجود مشتريات غير مصرحة مبينة كما يلي:

سنة 2013: جدول رقم (20.3): قائمة مشتريات غير مصرحة لسنة 2013

الوحدة: دج

المورد	البيان	المشتريات المحققة	المشتريات المصرحة المسجلة محاسبيا	الزيادات
SNC WIFAK		2 138 931.70	1 455 170.94	683 760.76
عبد المجيد		341 880.34	/	341 880.34
SARL SAFARI		92 898.05	/	92 898.05
SARL X		1 145 598.00	573 050.00	572 548.00
مؤسسة النور		1 521 150.83	997 231.27	523 919.56
مجموع الزيادات				2 215 006.71

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة: المشتريات المصرحة المسجلة محاسبيا SARL X = 573 050.00 دج HT

فواتير الشراء المصرحة المقدمة = 762 050.00 دج HT

الفرق = 189 000.00 دج HT

الفرق يمثل الخطأ في التسجيل المحاسبي للفاتورة رقم 01 بتاريخ 2013/05/30 الفاتورة بمبلغ

209 992.00 دج HT مسجلة محاسبيا بمبلغ 20 992.00 دج HT.

سنة 2014: جدول رقم (21.3): قائمة مشتريات غير مصرحة لسنة 2014

الوحدة: دج

المورد	البيان	المشتريات المحققة	المشتريات المصرحة المسجلة محاسبيا	الزيادات
SNC WIFAK		1 289 604.86	415 836.67	873 768.19
مؤسسة النور		1 121 761.68	1 072 553.70	49 207.98
مجموع الزيادات				922 976.17

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

سنة 2015: جدول رقم (22.3): مشتريات غير مصرحة لسنة 2015

الوحدة: دج

المورد	البيان	المشتريات المحققة	المشتريات المصرحة المسجلة محاسبيا	الزيادات
SNC WIFAK		2 227 001.62	1 505 046.00	721 955.62
مجموع الزيادات				721 955.62

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة: بالتالي يكون الفرق كما يلي:

المشتريات المصرحة المسجلة محاسبيا = 1 505 046.00 دج HT

فواتير الشراء المصرحة المقدمة = 1 735 846.91 دج HT

الفرق = 230 800.00 دج HT

الفرق يمثل الخطأ في التسجيل المحاسبي للفاتورة رقم 2015/05 بتاريخ 2015/09/06 الفاتورة بمبلغ

256 410.30 دج HT مسجلة محاسبيا بمبلغ 25 610.30 دج HT.

و بالرغم من الملاحظات السابقة يقرر المحقق إن محاسبة المكلف تبقى مقبولة و الطريقة المتبعة في تحديد

الوضعية الجبائية بعد التحقيق للسنوات 2013-2014-2015 هي الطريقة التحاورية و هي على النحو

التالي:

4. تحديد الأسس الخاضعة للضريبة بالنسبة للسنوات 2013، 2014، 2015

- **تحديد رقم الأعمال:** تم تحديد رقم الأعمال بإضافة رقم الأعمال غير المصرح الناتج عن المشتريات غير المصرحة إلى رقم الأعمال المصرح.

أ- **رقم الأعمال المفوتر:** تم تحديد رقم الأعمال المفوتر بناء على فواتير البيع المقدمة و كذلك المعلومات الواردة إلى المصلحة.

ب- **رقم الأعمال غير المصرح:** يتمثل في المشتريات غير المصرحة للسنوات 2013، 2014، 2015

و التي تم اعتبارها مبيعات بالتجزئة غير مصرحة و هذا بتطبيق هامش ربح خام 1.2 و الموضحة في

الجدول التالي:

جدول رقم (23.3): تحديد رقم الأعمال لمشتريات غير مصرحة

الوحدة: دج

2015	2014	2013	البيان / السنة
2 450 674.70	922 976.17	2 215 006.71	مجموع المشتريات
1.20	1.20	1.20	هامش الربح الخام
2 940 809.64	1 107 571.40	2 658 008.05	رقم الأعمال غير المصرح

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

- **تحديد الربح:** تم تحديد الربح بإضافة رقم الأعمال غير المصرح و الأعباء غير القابلة للخصم المتمثلة في غرامات التأخير طبقا لنص المادة 141 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مع تخفيض البضاعة المستهلكة و الرسم على النشاط المهني.

- **تحديد الدخل:** تم تحديد الدخل بناء على الربح المحقق حيث تم خصم مصاريف CASNOS ضمن المصاريف العامة.
- **الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأجور و المرتبات:** لا توجد أية تسوية تذكر.
- **حسم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات:** تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفواتير المحسومة بطريقة غير قانونية و الموضحة في الجدول التالي:

سنة 2013: جدول رقم (24.3): الرسم على القيمة المضافة الواجب دمجها لسنة 2013

الوحدة: دج

التاريخ	رقم الفاتورة	اسم المورد	المبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	الإقرار الشهري	سبب الدمج
2012/11/22	25	SARL W	85 470.09	14 526.91	ديسمبر 2012 فيفري 2013	حسنت مرتين
2013/05/30	01	SARL X	209 992.00	910.00	جوان 2013	مبلغ TVA المحسومة أكبر من الموجودة بالفاتورة بـ 910 دج
2013/12/02	42	حمزة	1 439 600	41 633.00	ديسمبر تكميلي 2013	غياب الفاتورة
2013/12/25	51	حمزة	997 600	169 592.00	ديسمبر تكميلي 2013	غياب الفاتورة
2013/12/12	45	عبد القادر	1 008 952	171 521.84	ديسمبر تكميلي 2013	غياب الفاتورة
2013/12/17	69	محمد	1 049 180	178 360.00	ديسمبر تكميلي 2013	غياب الفاتورة
2013/12/08	32	عبد القادر	1 338 008	227 461.36	ديسمبر تكميلي 2013	غياب الفاتورة
2013/12/29	77	محمد	1 166 660	198 332	ديسمبر تكميلي 2013	غياب الفاتورة
			مجموع الرسم على القيمة المضافة الواجب إدماجه	1 002 337		

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة: الرسم على القيمة المضافة الموجود بالفاتورة رقم 01 بمبلغ 35 698.64 دج

بينما المحسوم = 36 608.64 دج الفرق = 910 دج.

سنة 2015: جدول رقم (25.3): الرسم على القيمة المضافة الواجب دمج له لسنة 2015

الوحدة: دج

التاريخ	رقم الفاتورة	اسم المورد	المبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	حقوق الطابع	الإقرار الشهري	سبب الدمج
2015/11/12	129	سيف الشريف	84 850	14 424.50	992.74	ديسمبر 2015	مبلغ الفاتورة 100.267.24 دج و مسددة نقدا طبقا لنص المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال
				14 424.50	مجموع الرسم على القيمة المضافة الواجب إدماجه		

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

و مما سبق ذكره فان الوضعية الجبائية للسنوات 2013-2014-2015 تكون على النحو التالي:

جدول رقم (26.3): رقم الأعمال المفوتر للسنوات 2013، 2014، 2015

الوحدة: دج

البيان	السنوات	2013	2014	2015
رقم الأعمال المصرح		29.744.925	20.635.607	28.008.737
رقم الأعمال غير المصرح		2.658.008	1.107.571	2.940.809
رقم الأعمال المحقق		32.402.933	21.743.178	30.949.546
رقم الأعمال المصرح		29.744.925	20.635.607	28.008.737
الزيادات		2.658.008	1.107.571	2.940.809

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (27.3): تحديد مبلغ الربح للسنوات 2013، 2014، 2015

البيان	السنوات	2013	2014	2015
الربح المصرح به		2 320 105	1 650 848	2 467 649
الزيادة في رقم الأعمال		2 658 008	1 107 571	2 940 809
أعباء غير قابلة للخصم		4 577	201 593	/
تخفيض البضاعة المستهلكة		2 215 006	922 976	2 450 674
تخفيض الرسم على النشاط المهني		53 167	22 155	58 820
الربح المحقق		2 714 517	2 014 881	2 898 934
الربح المصرح		2 320 105	1 650 848	2 208 419
الزيادات		394 412	364 033	690 515

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

• جداول تحديد أسس و قواعد فرض الضرائب و الرسوم:

جدول تحديد قواعد و أسس فرض الرسم على النشاط المهني:

إن الفروقات المستخرجة ستخضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% كما يلي:

جدول رقم (28.3): مبلغ الزيادات الخاضعة للرسم على النشاط المهني: 2013، 2014، 2015

الوحدة: دج

البيان	رقم الأعمال المحقق	رقم الأعمال المصرح	رقم الأعمال الخاضع المحقق	رقم الأعمال الخاضع المصرح	الزيادات
رقم الأعمال بتخفيض 30%	2013	29 744 925	29 744 925		
	2014	20 635 607	20 635 607		
	2015	20 008 737	20 008 737		
رقم الأعمال بدون تخفيض	2013	2 658 008	لا شيء	23 479 455	2 658 012
	2014	1 107 571	لا شيء	15 552 495	1 107 577
	2015	2 940 809	لا شيء	22 546 924	2 940 813

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

• جدول تحديد قواعد و أسس فرض الرسم على القيمة المضافة:

إن الفروقات المستخرجة من التحصيلات ستخضع للضريبة على القيمة المضافة بمعدل 17%

كما يلي:

جدول رقم (29.3): أسس الرسم على القيمة المضافة للسنوات 2013، 2014، 2015

الوحدة: دج

البيان	سنة 2013		سنة 2014		سنة 2015	
	رقم الأعمال الخاضع لمعدل 17%	رقم الأعمال الخاضع لمعدل 17%	رقم الأعمال الخاضع لمعدل 17%	رقم الأعمال الخاضع لمعدل 17%	رقم الأعمال المعفى	رقم الأعمال الخاضع لمعدل 17%
رقم الأعمال المحقق	32 402 933	21 743 178	30 907 836	41 710		
رقم الأعمال المصرح	29 744 925	20 635 607	27 967 027	41 710		
الزيادات	2 658 008	1 107 571	2 940 809	لا شيء		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة: رقم الأعمال المعفى يتمثل في فاتورة البيع المحققة مع الزبون سمير في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ شهادة الشراء بالإعفاء FN 20 رقم: 250 المؤرخة في 2014/12/24 الصادرة من مفتشية الضرائب بسكرة.

• **جدول تحديد قواعد و أسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي:**

إن الفروقات المستخرجة ستخضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب الجدول التصاعدي

جدول رقم (30.3): أسس الضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات 2013، 2014، 2015

الوحدة: دج

2015	2014	2013	السنوات التعيين
2 898 934	2 014 881	2 714 517	الربح المحقق
/	/	/	مصاريف CASNOS
2 898 934	2 014 881	2 714 517	الدخل المحقق
2 208 419	1 650 848	2 320 105	الدخل المصرح
690 515	364 033	394 412	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

• **جداول تحديد الحقوق و الغرامات:**

جدول رقم (31.3): حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني للسنوات 2013، 2014، 2015

الوحدة: دج

2015	2014	2013	السنة التعيين
450 938	311 049	469 589	الحقوق المستحقة
392 118	288 894	416 422	الحقوق المسددة أو المغرمة
58 820	22 155	53 167	الحقوق المغفلة
8 823	2 215	7 975	غرامات الوعاء
5 882	2 215	5 316	غرامات عدم تسديد الدفع التلقائي
73 525	26 585	66 458	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (32.3): حقوق و غرامات الرسم على القيمة المضافة للسنوات 2013، 2014، 2015

الوحدة: دج

2015	2014	2013	السنة التعيين
5 254 332	3 696 340	5 508 498	الحقوق المستحقة
4 754 392	3 508 053	5 056 628	الحقوق المسددة
499 940	188 287	451 870	الحقوق المغفلة
14 424	/	1 002 337	إدماج الرسم على القيمة المضافة
514 364	188 287	1 454 207	مجموع الحقوق و الغرامات
128 591	28 243	363 551	غرامات الوعاء
642 955	216 530	1 817 758	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (33.3): حقوق و غرامات الضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات 2013، 2014، 2015

الوحدة: دج

2015	2014	2013	السنة التعيين
882 626	402 976	542 903	الحقوق المستحقة
640 947	330 169	464 021	الحقوق المسددة
241 679	72 807	78 882	الحقوق المغفلة
60 419	10 921	11 832	غرامات الوعاء
302 098	83 728	90 714	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة: المكلف خاضع للنظام المبسط لسنة 2013 و سنة 2014 و قد سدد حقوق ضريبة الدخل الإجمالي بواسطة التصريح الشهري G50.

جدول رقم (34.3): مجموع مبالغ الحقوق و الغرامات

الوحدة: دج

المجموع	الغرامات	الحقوق	التعيين
166 568	32 426	134 142	الرسم على النشاط المهني
2 677 243	520 385	2 156 858	الرسم على القيمة المضافة
476 540	83 172	393 368	الضريبة على الدخل الإجمالي
3 320 351	635 983	2 684 368	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

نظرًا لوجود أخطاء و تلاعبات في المحاسبة من حيث المضمون، لجأ المراقبين إلى إعادة تشكيل رقم الأعمال و بالتالي تحديد الربح، و استخراج الضرائب و الرسوم والحقوق المستحقة. بعد أن تم حساب جميع الحقوق و الغرامات يعلم المكلف بالضريبة أن لديه إمكانية طلب التحكيم في الرد بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون من رئيس مركز الضرائب -بسكرة- طبقا لنص المادة 20-الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

محتوى التبليغ الأولي:

أرسل التبليغ الأولي بالنسبة للفترة المحقق فيها الممتدة من 2013/01/01 إلى غاية 2015/12/31، و المكون من عشرة (10) صفحات، تحت رقم (60) بتاريخ 2017/03/05، و الذي سُلم له يد بيد يوم 2017/03/06، كما يوضحه الملحق رقم (15) تضمن التبليغ النقاط التالية:

- ✓ تم صياغة التبليغ بطريقة مفصلة تسمح للمكلف بصياغة ملاحظاته أو إعلان قبوله لها،
- ✓ ذكر أحكام المواد التي أسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهمها،
- ✓ المدة القانونية التي تمنح للمكلف أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته و أجوبته أو إعلان قبوله، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

الرد على التبليغ الأولي: قبل انقضاء الفترة المحددة، تلقى المحقق رد المكلف بالضريبة على طلب التوضيحات، إلا أن هذا الرد لم يكن كافيا لتبرير كل الأخطاء و التلاعبات التي تم اكتشافها و لذلك تم رفضه من طرف المحقق.

ثالثا: نهاية أشغال التحقيق

1. التبليغ النهائي

تبعاً للتبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي و الجبائي للسنوات: 2012، 2013، 2014، 2015، و الذي تم من خلاله اقتراح مجموعة من الأسس الخاضعة لمختلف الضرائب و الرسوم و بعد دراسة الملاحظات و نقاط الاحتجاج الواردة في الرد على التبليغ الأولي لسنة 2012 و بعد انقضاء الآجال القانونية للرد على التبليغ الأولي لسنوات 2012، 2013، 2014، 2015 فقد تقرر ما يلي:

نقاط الاحتجاج: الخاصة بالتبليغ الأولي لسنة 2012:

النقطة الأولى:

- حيث أشار المكلف في إجابته بأنه قام باسترجاع مضاعف للرسم على القيمة المضافة في شهر أفريل و جوان 2012 بمبلغ 39 230.77 دج.

✓ كان جواب المصلحة بما أن المكلف تحقق من الاسترجاع المضاعف للرسم على القيمة المضافة فقد تقرر الإبقاء على نتائج التسوية.

النقطة الثانية:

• حيث أشار المكلف في إجابته بأنه قام باسترجاع مضاعف للرسم على القيمة المضافة في شهر أوت و أكتوبر 2012 بمبلغ 13 917.07 دج.

✓ كان جواب المصلحة بما أنه تحقق من الاسترجاع المضاعف للرسم على القيمة المضافة فقد تقرر الإبقاء على نتائج التسوية.

النقطة الثالثة:

• طالب فيها المكلف قبول استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 400 للمورد عبد القادر بمبلغ 43 589.60 دج.

✓ كان جواب المصلحة بما أن الفاتورة مسجلة محاسبيا و مسددة بشيك و إنما وقع خطأ في التسجيل المحاسبي حيث سجلت باسم مورد آخر و عليه فان المصلحة ترى قبول هذا الطلب.

النقطة الرابعة:

• و التي أشار فيها المكلف بأنه فعلا حقق المشتريات غير المصرحة الواردة في التبليغ الأولي ما عدا الفاتورة رقم 400 المؤرخة في 2012/09/20 و المسددة بشيك و المحققة مع المورد عبد القادر بمبلغ خارج الرسم 256 409.40 دج.

✓ كان جواب المصلحة أنه بعد الإطلاع على الرد تأكد المحقق من رقم الأعمال المصرح من المورد عبد القادر لسنة 2012 صحيح ولا وجود لمشتريات غير مصرحة حيث أنه وقع خطأ محاسبي في التسجيل في اليومية المساعدة للمشتريات حيث سجلت باسم المورد SARL BK و عليه تم قبول طلب المكلف.

النقطة الخامسة:

• و التي يؤكد فيها المكلف بأنه لم يتعامل مع بلدية الحاجب خلال سنة 2012.
 ✓ بعد تقديم المكلف لشهادة إدارية من بلدية الحاجب و التي مفادها عدم تعامل البلدية مع المؤسسة خلال سنة 2012، بالإضافة إلى أن المصلحة اعتمدت في تحديد رقم الأعمال غير المصرح على المشتريات غير المصرحة و ليس على المقبوضات التي تحصلت عليها المؤسسة و عليه فقد تقرر قبول الطلب.
 ✓ أما بالنسبة لباقي السنوات 2013، 2014، 2015، سجل المحقق غياب الرد على التبليغ الأولي المتعلق بهذه السنوات، فقد تقرر الإبقاء على النتائج المشار إليها في التبليغ الأولي.

و منه تم صياغة التبليغ النهائي في إحدى (11) عشرة صفحة كما هو موضح في الملحق رقم (16)، تحت رقم (101) بتاريخ 2017/04/17، حيث قام المحقق بتغيير النقاط المتفق عليها بالنسبة لسنة 2012، أما بالنسبة لباقي السنوات بقيت الأسس الخاضعة نفسها لم تتغير. و بذلك يتم إرسال بطاقة المتابعة كما يوضحه الملحق رقم (17) إلى المصلحة الرئيسية للتسيير لإصدار الجداول الإضافية و إبلاغ المكلف بها ثم إرسالها إلى القبضة للحصول.

2. بطاقة نهاية الأشغال:

بعد نهاية أعمال التحقيق يرسل المحقق بطاقة نهاية أشغال التحقيق في المحاسبة إلى المدير الجهوي بقسنطينة يعلمه بنهاية الأشغال، يشير فيه المحقق إلى التبليغ الأولي رقم (01) و (02) و تاريخه، بالإضافة إلى التبليغ النهائي و تاريخه، كما هو مبين في الملحق رقم (18).

3. تقرير التحقيق في المحاسبة

يعد التقرير كآخر مرحلة من خطوات التحقيق المحاسبي و الجبائي لمهمة التحقيق المبرمجة، حيث يكون مضمون التحقيق كما هو موضح في الملحق رقم (19) كما يلي:

✓ اسم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق و كل المعلومات التي تسمح بالتعريف بالملف الجبائي له،
الطبيعة القانونية للمؤسسة و النشاط الممارس فيها،
✓ أسماء المحققين و رئيس فرقة التحقيق،

✓ تلخيص لخطوات و إجراءات التحقيق مع ذكر تواريخ الإرسال و الإستلام لكل مرحلة،

✓ خلاصة و رأي رئيس فرقة التحقيق و كانت كما يلي:

• إن الطريقة المتبعة في تحديد أسس الضرائب و الرسوم هي الطريقة التحوارية حيث تم تحديد رقم الأعمال بإضافة رقم الأعمال غير المصرح الناتج عن المشتريات غير المصرحة إلى رقم الأعمال المصرح به،

• تم تحديد الربح بإضافة رقم الأعمال غير المصرح و الأعباء الغير قابلة للخصم المتمثلة في غرامات التأخير طبقا لنص المادة 141 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مع تخفيض البضاعة المستهلكة و الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال،

• تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفواتير المحسومة بطريقة غير قانونية للسنوات:

سنة 2012: التعامل مع موردين غير متموقعين، سنة 2013، 2015: الإسترجاع لمرتين.

- ✓ يضاف إلى ذلك رأي رئيس المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث و التي كانت كما يلي:
- كانت الطريقة المتبعة في التسوية هي طريقة تحاورية و مطابقة للقوانين السارية المفعول،
 - تم احترام جميع الإجراءات القانونية المنصوص عليها،
 - المكلف يقوم بأداء جميع التزاماته الجبائية،
 - إن التسوية ناتجة عن الأخطاء المحاسبية غير المتعمدة،
 - أبدى المكلف بالضريبة تعاوناً و تجاوباً حسناً مع مصلحة التحقيق
 - يقوم المكلف بالضريبة بإيداع التصريحات السنوية و الشهرية في الآجال القانونية و يقوم بأداء المستحقات المترتبة عليه اتجاه الخزينة العمومية،
 - لم يخضع المكلف بالضريبة إلى عملية التحقيق المحاسبي و الجبائي من قبل،
 - فترة التحقيق من 2012/01/01 الى غاية 2015/12/31 ،
 - رغم أنه تم صياغة 21 طلب معلومات واستلام 21 كشف ربط، إلا أنه لوحظ التأخر في الرد على طلبات المعلومات و أغلب الردود كانت سلبية.

المطلب الثاني: دراسة حالة التحقيق المصوب في المحاسبة

تكون إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة وفق المراحل التالية:

أولاً: التعريف بالمؤسسة محل التحقيق

تطرقنا في هذه الحالة لشركة الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة محجرة المستقبل EURL CARRIERE EL MOUSTAKBEL تمارس نشاط استغلال مقالع حجر البناء، تقع في بلدية الحاجب ولاية بسكرة. و التي تم إخضاعها للتحقيق المصوب في محاسبتها للفترة الممتدة من 2013/01/01 إلى غاية 2015/12/31. إن هذه المؤسسة حسب النشاط الممارس و المدرج ضمن الإخضاع في نظام الربح الحقيقي، فهي:

✓ خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% إلى غاية سنة 2017 على مجموع المبيعات المنجزة خارج الرسم، و ذلك بالإعتماد على المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال،

- ✓ فيما يخص الضرائب المباشرة، فإن مبلغ المبيعات المنجز فهو خاضع للرسم على النشاط المهني 2% حسب المواد 217 و 223 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،
- ✓ أما الربح المحقق في نهاية الدورة، فهو خاضع للضريبة على أرباح الشركات حيث يتم إحتسابه بمعدل 23%،
- ✓ نظرا لتوظيفها لمجموعة من العمال، فهي خاضعة للضريبة على دخل الأجراء حسب المواد 128، 208،
- ✓ و باعتبار خصوصية و طبيعة النشاط الممارس من طرف المؤسسة، يجعلها تخضع للضريبة على أرباح المناجم بمعدل 32%.

ثانيا: الأعمال التمهيدية

1. سحب الملف الجبائي

- على مستوى المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية، تم برمجة ملف المكلف بالضريبة للتحقيق المصوب في المحاسبة و ذلك بالتنسيق مع المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ضمن برنامج مهام المراقبة لسنة 2016؛ كخطوة أولى تم سحب ملف المكلف بالضريبة من المصلحة الرئيسية للتسيير، و شرع المحقق المكلف بالمهمة بالأشغال التمهيدية داخل مصالح الإدارة الجبائية و المتمثلة في:
- ✓ فحص مختلف التصريحات الجبائية سواء الخاصة برقم الأعمال G50 أو الخاصة بالأرباح المحققة،
 - ✓ فحص مختلف الوثائق التي يحتويها الملف الجبائي للمكلف.

2. إشعار بالتحقيق المصوب

- تم تسليم إشعار للمكلف بالضريبة بخضوعه للتحقيق المصوب تحت رقم 20 بتاريخ 2017/04/16، كما يوضح الملحق رقم (20) و يضم هذا الإشعار:
- اسم المؤسسة: مؤسسة الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة محجرة المستقبل،
 - العنوان: بلدية الحاجب ولاية بسكرة،
 - النشاط: استغلال مقالع حجر البناء، للبناء و الصناعة،

- تاريخ أول تدخل لفرقة التحقيق: و ذلك يوم 2017/04/30 على الساعة التاسعة و النصف (9 و 30 د)،
- نوع التحقيق الخاضع له المكلف بالضريبة: التحقيق المصوب في المحاسبة،
- الضرائب و الرسوم و الحقوق محل التحقيق:
- الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الأرباح المنجمية
- الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة،
- الضريبة على الدخل المقطعة من المصدر المتعلقة بالأرباح الموزعة.
- الفترة الخاضعة للتحقيق: من 2013/01/01 إلى غاية 2015/12/31، بمعنى ثلاث (03) سنوات للتحقيق،
- مع الإشارة في الإشعار بالتحقيق إلى ما يلي:
- ضرورة تقديم المستندات المحاسبية و الوثائق الثبوتية، حسب ما تنص عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية،
- الإشارة إلى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، و إمكانية الإطلاع على سير عملية التحقيق المصوب،
- في حالة اعتراض المكلف أو أحد من طرفه، على الرقابة الجبائية المبرمجة سوف يتم اللجوء إلى التقييم التلقائي للأسس الخاضعة للضريبة حسب ما تنص عليه المادة 44-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مع تطبيق العقوبات و الغرامات المنصوص عليها قانونا و المعمول بها،
- يرفق الإشعار بالتحقيق بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة،
- منح فترة للتحضير مدتها عشرة (10) أيام،
- يدون في الإشعار أسماء و رتب المحققين المكلفين بمهمة التحقيق، و يجب إعلام المكلف في حالة تغيير العون المحقق.

3. ممارسة حق الإطلاع

من جهة موازية و لتفعيل عملية التحقيق المصوب، و في إطار ممارسة حق الإطلاع المعترف به لمصالح الإدارة الجبائية وفقا لنصوص المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية، أرسل المحقق طلبات حق الإطلاع ملحق رقم (21) إلى كل المؤسسات العمومية

و الخاصة و إلى كل المتعاملين مع المكلف بالضريبة فيما يخص المعاملات بأنواعها (المبيعات، المشتريات) المسلمة إلى المؤسسة المعنية بالتحقيق، بالإضافة إلى مدير بنك الفلاحة و التنمية الريفية لكونه زبوناً لديه يطلب منه تزويده بالكشف البنكي لحساب المكلف، و ذلك حتى يتسنى له القيام بعملية التحقيق المصوب في المحاسبة بالإعتماد على كل هذه المعلومات المتحصل عليها من الغير.

4. محضر المعاينة الناتج عن التحقيق المصوب في المحاسبة

يرسل المحقق بعد إجراء عملية المعاينة محضر إلى المكلف بالضريبة حسب ما يبينه الملحق رقم (22) يبين له من خلاله إن التحقيق المصوب الذي أجري على نشاط الشركة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة المستقبل - استغلال مقالع حجر البناء للبناء و الصناعة - بلدية الحاجب ولاية بسكرة و بناء على الإشعار بالتحقيق و الذي أسفر عن وجود ما يلي:

- (1) عدم تسديد الضريبة على أرباح الشركات IBS للسنوات محل التحقيق ما عدا سنة 2014،
 - (2) عدم تسديد الرسم على النشاط المهني TAP لسنة 2015 كما ينص عليه القانون رقم 05-14 المؤرخ في 2014/02/24 من قانون المناجم،
 - (3) دمج الأعباء و الرسم على القيمة المضافة للفواتير غير القانونية و المحررة باسم السيد عبد القادر كونه مسجل ضمن القائمة الوطنية لمرتكبي الغش الضريبي غير المتموقع،
 - (4) عدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي المقطوعة من المصدر بعد تخفيض الضريبة على أرباح الشركات للسنوات محل التحقيق.
- يطلب المحقق من خلال هذا المحضر تقديم كل التوضيحات اللازمة و المتعلقة بالنقائص المستخلصة حتى يتمكن من تحديد الأسس الخاضعة للضريبة.

ثالثاً: بدء أشغال التحقيق

1. بطاقة بداية الأشغال للتحقيق المصوب

يقوم المحقق بإرسال بطاقة بداية أشغال التحقيق المصوب، إلى المدير الجهوي للضرائب على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بقسنطينة، تضم هذه البطاقة حسب ما يبينه الملحق رقم (23)

- اسم و عنوان المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق، نوع نشاطه، رقم التعريف الجبائي، رقم المادة للملف الجبائي،
- رقم و تاريخ الإشعار بالتحقيق المصوب، تاريخ إستلام الإشعار، مدة التحقيق،
- رقم القضية المحقق فيها، اسم و رتبة العون المحقق،
- تاريخ بداية الأشغال التمهيديّة، تاريخ أول تدخل في عين المكان (التحقيق المصوب).

2. طلب المصادقة على الفواتير

عند قيام العون المحقق بمراجعة و التحقق من صحة الفواتير التي قدمت من طرف المكلف، لوحظت بعض الأخطاء التي تحملها تلك الفواتير و هذا ما أدى إلى وجود بعض الشكوك حول صحة هذه الفواتير، مما استدعى إرسال طلبات المصادقة على الفواتير المرسلّة من طرف الموردين المتعاملين مع المكلف الخاضع للتحقيق، أرسلت هذه المصادقات إلى كل من:

- ✓ المدير الولائي للضرائب لولاية سطيف و قسنطينة، للمصادقة على صحة فواتير الموردين التابعين للإقليم الجغرافي و المصالح الجبائية للولايتين،

3. التبليغ الأولي

تم إرسال التبليغ الأولي و الذي هو عبارة عن مجموع صفحات عددها 06 كما يوضحه الملحق رقم (24)، بتاريخ 2017/12/04 تحت رقم 418 مع ضرورة الإشارة في التبليغ إلى رقم و تاريخ الإشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة بالنسبة للسنوات 2013، 2014، 2015، فيما يخص الضرائب و الرسوم و الحقوق التالية:

- ✓ الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA،
 - ✓ الضريبة على أرباح الشركات IBS، الضريبة على الأرباح المنجمية IBM،
 - ✓ الضريبة على الدخل المقتطعة من المصدر المتعلقة بالأرباح الموزعة IRG.
- و بعد التحقيقات المتبعة و الأخطاء المكتشفة، مما أدى بالمحقق إلى تعديل الأسس الخاضعة للضرائب، الرسوم و الحقوق.

- يعطى أجل ثلاثين (30) يوم ابتداءً من يوم استلام التبليغ الأولي لإبداء الرأي حول هذه التعديلات، من خلال إعطاء ملاحظات أو الإجابة عن التساؤلات و تقديم التبريرات و التوضيحات أو قبول هذه التعديلات و التقييم المقترح. و في حالة غياب الرد يعتبر بمثابة

قبول ضمني حسب المادة 20 مكرر فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية مع إضافة العقوبات و الغرامات المتعلقة بذلك حسب القانون المعمول به.

- يشير المحقق أيضا أن المكلف بالضريبة له الحق في طلب التحكيم في الرد فيما يخص المسائل المتعلقة بالقانون أو الوقائع من طرف رئيس مركز الضرائب حسب ما تنص عليه المادة 20 مكرر فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.
- يستطيع المكلف بالضريبة أيضا أن يحصل على تفسيرات أو توضيحات شفوية من طرف المحقق فيما يخص محتوى التبليغ الأولي، و ذلك قبل إنقضاء آجال الرد القانونية.
- يستطيع المكلف أيضا الإستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة مقترحات التعديل، أو الإجابة عن النقاط الغامضة التي أسفر عنها التحقيق المصوب حسب ما تنص عليه المادة 20 مكرر الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

محتوى التبليغ الأولي:

تبعا للإعلان عن التحقيق المصوب في المحاسبة، و الذي من خلاله تم إبلاغ المكلف بأن نشاط المؤسسة سيكون محل تحقيق مصوب للفترة الممتدة من 2013/01/01 إلى غاية 2015/12/31، و بعد إجراء عملية التدخل الأولي في عين المكان، و بعد تصفح و دراسة الدفاتر و الوثائق المحاسبية و مقارنتها بالتصريحات الشهرية و السنوية المودعة لدى مركز الضرائب، تم تسجيل النقائص التالية:

- 01- عدم تسديد الضريبة على أرباح الشركات للسنوات محل التحقيق ما عدا سنة 2014،
- 02- عدم تسديد الرسم على النشاط المهني لسنة 2015 كما ينص عليه القانون رقم 14-05 المؤرخ في 2014/02/24 من قانون المناجم،
- 03- دمج الأعباء و الرسم على القيمة المضافة للفواتير غير القانونية و المحررة باسم السيد عبد القادر كونه مسجل ضمن القائمة الوطنية لمرتكبي الغش الضريبي غير المتموقع،
- 04- عدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر بعد تخفيض الضريبة على أرباح الشركات للسنوات محل التحقيق.

و عليه، و مما سبق ذكره و رغم النقائص المسجلة فإن المحاسبة تبقى مقبولة و الطريقة المتبعة صحيحة، فعملية التحقيق هي الطريقة التحاورية و بالتالي تكون الوضعية الجبائية للسنوات 2013-2014-2015 كما يلي:

- **تحديد رقم الأعمال:** تم تحديد رقم الأعمال بناء على الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، و المتمثلة في فواتير البيع و كذا تقديم الخدمات مع المؤسسات العمومية و الخاصة و إستغلال المعلومات الواردة إلى المصلحة و المعلومات المتوفرة بالملف الجبائي لنشاط المحجرة و كذا الكشوف البنكية لحساب المكلف المفتوح لدى بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR وكالة بسكرة.

● **تحديد الربح:**

تم تحديد الربح بالإعتماد على الربح المصرح به و دمج الأعباء غير القابلة للخصم.

- **حسم الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات:**

سنة 2013 جدول رقم (35.3): الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات لسنة 2013

الوحدة: دج

رقم الفاتورة	التاريخ	HT	TVA	المورد - النشاط العنوان	شهر الحسم	سبب الدمج
01 إلى 21	2013/05/28	1 696 000	288 320	عبد القادر	نوفمبر 2013	متهرب
28 إلى 32	2013/06/28	844 800	143 616	عين سمارة	ديسمبر	ضريبي
33 إلى 45	2013/05/04	990 000	168 300		2013	غير متموقع
المجموع		3 530 800	600 236	قسنطينة		

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

سنة 2014

جدول رقم (36.3): الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات لسنة 2014

الوحدة: دج

رقم الفاتورة	التاريخ	HT	TVA	المورد - النشاط العنوان	شهر الحسم	سبب الدمج
07 إلى 23	2014/05/08	1 419 600	241 332	عبد القادر	أكتوبر 2014	متهرب
01 إلى 09	2014/05/29	702 000	119 340	عين سمارة		ضريبي
المجموع		2 121 600	360 672	قسنطينة		غير متموقع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

سنة 2015

جدول رقم (37.3): الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات لسنة 2015

الوحدة: دج

رقم الفاتورة	التاريخ	HT	TVA	المورد - النشاط العنوان	شهر الحسم	سبب الدمج
15/23	2015/07/16	1 440 000	244 800	عبد القادر	جويلية 2015	متهرب
15/22	2015/07/06	3 961 800	673 506	عين سمارة		ضريبي
المجموع		5 401 800	918 306	قسنطينة		غير متموقع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (38.3): مبلغ رقم الأعمال الخاص بتأدية الخدمات (مفوتر ومقبوض)

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2013	2014	2015
رقم الأعمال المحقق		16 382 400	32 736 165	33 906 533
رقم الأعمال المصرح به		16 382 400	32 736 165	33 906 533
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (39.3): مبلغ رقم الأعمال الخاص بالإنتاج - (مفوتر ومقبوض)

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2013	2014	2015
رقم الأعمال المحقق		4 287 200	4 121 600	4 120 700
رقم الأعمال المصرح به		4 287 200	4 121 600	4 120 700
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (40.3): مبلغ رقم الأعمال الإجمالي (مفوتر ومقبوض)

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2013	2014	2015
رقم الأعمال المحقق		20 669 600	36 857 765	38 027 233
رقم الأعمال المصرح به		20 669 600	36 857 765	38 027 233
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (41.3): مبالغ الربح المحددة

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2013	2014	2015
الربح المصرح به		204 198	486 493	(495 017)
أعباء غير قابلة للخصم		3 530 800	2 121 600	5 401 800
الربح المحقق		3 734 998	2 608 093	4 906 783
الربح المصرح به		204 198	486 493	خسارة
الزيادات		3 530 800	2 121 600	4 906 783

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة : الزيادات الظاهرة في سنة 2013 و 2014 و 2015 هي عبارة عن الأعباء غير القابلة للخصم المتمثلة في الفواتير المرفوضة من الناحية الشكلية و الخاصة بالأشخاص المتهربين من الضرائب المسجلين ضمن القائمة الوطنية للغش الضريبي غير المتموقعين .

أ- جداول تحديد القواعد و الأسس :

جدول رقم (42.3): الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني لبلدية بسكرة

الوحدة: دج

التعيين	السنة	2015
رقم الأعمال المحقق		38 027 233
رقم الأعمال المصرح به		لا شيء
الزيادات		38 027 233

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة : تم تغريم المكلف بالضريبة للرسم على النشاط المهني لسنة 2015 وفقا للقانون رقم 05/14 المؤرخ في 2014/02/24 من قانون المناجم .

جدول رقم (43.3): الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2013	2014	2015
رقم الأعمال المحقق		20 699 600	36 857 765	38 027 233
رقم الأعمال المصرح به		20 699 600	36 857 765	38 027 233
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (44.3): الأسس الخاضعة للضريبة على الأرباح المنجمية

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2014	2013
الربح المحقق		2 608 093	3 734 998
الربح المصرح به		486 493	204 198
الزيادات		2 121 600	3 530 800

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ملاحظة : الزيادات هي عبارة عن أعباء غير قابلة للخصم و تتمثل في الفواتير غير القانونية المرفوضة سواء من الناحية الشكلية أو الخاصة بالأشخاص المتهربين من الضرائب غير المتموقعين المسجلين ضمن القائمة الوطنية للغش الضريبي.

جدول رقم (45.3): الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

الوحدة: دج

التعيين	السنة	2015
الربح المحقق		4 906 783
الربح المصرح به		خسارة
الزيادات		4 906 783

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (46.3): الأسس الخاضعة لضريبة الدخل الإجمالي المتعلقة بالأرباح الموزعة المقتطعة من

الوحدة: دج

المصدر

التعيين	السنوات	2013	2014	2015
الدخل المحقق		2 502 448	1 747 422	3 631 019
الدخل المصرح به		136 813	325 952	لا شيء
الزيادات		2 365 635	1 421 470	3 631 019

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

ب- جداول الحقوق و الغرامات

جدول رقم (47.3): الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني بلدية بسكرة

الوحدة: دج

التعيين	السنة	2015
الحقوق المستحقة		760 545
الحقوق المدفوعة		لا شيء
الحقوق المغفلة		760 545
غرامات الوعاء		190 136
مجموع الحقوق و الغرامات		950 681

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (48.3): الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2013	2014	2015
الحقوق المستحقة		3 513 832	6 265 820	6 464 630
الحقوق المدفوعة		3 513 832	6 265 820	6 464 630
الحقوق المغفلة		لا شيء	لا شيء	لا شيء
دمج الرسوم المسترجعة		600 236	360 672	918 306
مجموع الحقوق المغفلة		600 236	360 672	918 306
غرامات الوعاء		150 059	90 168	229 576
مجموع الحقوق والغرامات		750 295	450 840	1 147 882

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (49.3): الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على الأرباح المنجمية

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2013	2014
الحقوق المستحقة		1 232 549	860 671
الحقوق المدفوعة		لا شيء	160 543
الحقوق المغفلة		1 232 549	700 128
غرامات الوعاء		308 137	175 032
مجموع الحقوق و الغرامات		1 540 686	875 160

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (50.3): الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات

الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2015
الحقوق المستحقة		1 275 676
الحقوق المدفوعة		لا شيء
الحقوق المغفلة		1 275 763
غرامات الوعاء		318 941
مجموع الحقوق و الغرامات		1 594 704

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم(51.3): الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأرباح المقتطعة

الوحدة: دج

من المصدر			التعيين
2015	2014	2013	السنوات
4 906 783	2 608 093	3 734 998	الربح المحقق
1 275 763	860 670	1 232 549	الضريبة على أرباح الشركات
3 631 020	1 747 422	2 502 448	الربح المحقق الموزع إجباريا
%10	%10	%10	معدل الضريبة على الدخل الموزع
363 102	174 742	250 244	الحقوق المستحقة
لا شيء	32 595	13 681	الحقوق المصرحة أو المغرمة
363 102	142 147	236 563	الحقوق المغفلة
90 776	21 322	59 141	غرامات الوعاء
453 878	163 469	295 704	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

جدول رقم (52.3): مبالغ الحقوق و الغرامات

الوحدة: دج

التعيين			البيان
مجموع الحقوق و الغرامات	الغرامات	الحقوق	
950 681	190 136	760 545	الرسم على النشاط المهني
2 349 017	469 803	1 879 214	الرسم على القيمة المضافة
2 415 846	483 169	1 932 677	الضريبة على الأرباح المنجمية
1 594 704	318 941	1 275 763	الضريبة على أرباح الشركات
913 051	171 239	741 812	الضريبة المقتطعة من المصدر
8 223 299	1 633 288	6 590 011	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات فرقة التحقيق

4. التبليغ النهائي

بعد انقضاء الأجال القانونية للرد على التبليغ الأولي، و من خلال دراسة رد المكلف الخاص بسنوات التحقيق المصوب المسجل لدى مصالح مركز الضرائب لولاية بسكرة و على المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث تحت رقم 01 بتاريخ 2018/01/03 و المتعلق بالملاحظات و الاعتراضات المقدمة حول نتائج التحقيق الجبائي المصوب في المحاسبة الواردة في التبليغ الأولي.

و نظرا لعدم طلب التحكيم من السيد رئيس مركز الضرائب بسكرة، قرر المحقق الفصل في الملاحظات و الاعتراضات على مستوى مصلحة المراقبة التابعة للمصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث و هي كما يلي:

النقطة الأولى:

- برر المكلف بالضريبة عن عدم علمه بالقانون رقم 05/14 المؤرخ في 2014/02/14 من قانون المناجم بتسديد الرسم على النشاط المهني لسنة 2015،
- ✓ كان جواب المصلحة أن جهل المكلف بقانون المناجم الذي يعدل المادة و ينص على تسديد الرسم على النشاط المهني لسنة 2015 لا يمنعه من القيام بواجباته الجبائية،

النقطة الثانية:

- فيما يخص عدم دمج الأعباء الخاصة بالمورد عبد القادر كون المؤسسة لا تعلم بحالة الغش لهذا المورد،
- ✓ كان جواب المصلحة بعدم قبول الطلب في هذا الشأن لأن المورد مسجل ضمن الفهرس الوطني للغش الضريبي غير المتوقع و غير معروف لدى مصالح الضرائب.
- و عليه تكون الوضعية الجبائية للمكلف هي نفسها المصاغة و المبينة في التبليغ الأولي، و كان محتوى التبليغ النهائي كما يوضحه الملحق رقم (25)، بنفس المعطيات و الأرقام الواردة في التبليغ الأولي دون تغيير أو تعديل في الأسس الخاضعة للضريبة و مبالغ الضرائب، الرسوم و الحقوق المسترجعة، و ذلك لعدم الأخذ بعين الاعتبار التبريرات و التوضيحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة كونها غير مقنعة و غير مبررة. حيث تم إعداد التبليغ النهائي المتكون من تسعة (06) صفحات مصاغ بطريقة تحمل كامل التبريرات و التوضيحات و الأجوبة الممكنة لمجمل الإستفسارات المقدمة من طرف المحقق تحت رقم 15 بتاريخ 2018/01/15.

5. بطاقة الرقابة

هي وثيقة داخلية بين المصالح كما يبينها الملحق رقم (26)، يتم ملأها من طرف العون المحقق بعد نهاية عملية الرقابة الجبائية و استخراج الضرائب الرسوم و الحقوق المسترجعة، ترسل إلى رئيس المصلحة الرئيسية للتسيير لكي يقوم بإصدار الجداول الإضافية -الورد الفردي- يكون في ثلاث نسخ تحفظ نسخة في ملف المكلف بالضريبة ترسل نسخة إلى القبضة لكي تتم عملية مباشرة التحصيل الضريبي و ترسل النسخة الثالثة إلى المكلف بالضريبة حتى يكون على علم بالمبالغ واجبة التحصيل و مواعيد استحقاقها. تضم بطاقة الرقابة النقاط التالية:

- الأسس الخاضعة للضريبة المعاد تشكيلها،
- مبلغ الوعاء واجب التحصيل،
- مبلغ الغرامات و العقوبات المطبقة،
- السنة المعنية بالضريبة.

6. بطاقة نهاية أشغال التحقيق

يتم إرسال بطاقة نهاية أشغال التحقيق كمرحلة أخيرة إلى المدير الجهوي للضرائب على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بقسنطينة، لإعلامه بنهاية و نتائج أعمال التحقيق المصوب، و إطلاعه على

تاريخ التبليغ النهائي للإدارة الجبائية، ترفق بطاقة نهاية أشغال التحقيق بالوثائق التالية حسب الملحق رقم (27):

✓ إعلان عن التحقيق المصوب، بطاقة معلومات، بطاقة تقنية،

✓ جدول مقارنة للميزانيات، كشف المحاسبة، بطاقة متابعة، إندارات جبائية،

✓ التبليغ الأولي، الرد على التبليغ الأولي، التبليغ النهائي،

✓ تقرير عن التحقيق المصوب كما يوضحه الملحق رقم (28).

المبحث الثالث: تحليل و تقييم نتائج الرقابة الجبائية

تعتبر نتائج الرقابة الجبائية المؤشر الأساسي لتقييم المصالح المعنية بها، و معرفة مدى فعاليتها على جميع المستويات (المصلحة الرئيسية للتسيير، المصلحة الرئيسية للرقابة و البحث)، و يمكن توضيح النتائج التي أسفرت عنها الرقابة الجبائية في محاربة الغش و التهرب الضريبي، من خلال أنواعها المختلفة:

• الرقابة الداخلية بأشكالها و المتمثلة في الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق،

• الرقابة الخارجية و التي تشمل التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب،

و ذلك خلال الفترة الممتدة من 2016/01/01 إلى غاية 2018/12/31.

المطلب الأول: الضرائب و الرسوم المسترجعة من خلال الرقابة الخارجية

إن الحصيلة الضريبية المستخرجة من عملية الرقابة الجبائية المتعلقة بالتدخلات المبرمجة سنويا و الأعمال المنجزة من طرف فرق التحقيق خلال ثلاث (03) سنوات تؤكد على كثافة العمل الملقى على عاتق هذه الفئة، فالحصيلة الضريبية لا يمكن فقط قياسها بعدد الملفات الخاضعة للتدخلات المبرمجة لتحقيق الملفات الجبائية، قد يمكن مراقبة ملف جبائي واحد يثمر حصيلة أكبر من مجموعة من الملفات الأخرى.

أولاً: من خلال التحقيق في المحاسبة

بعد اختيار الملفات التي ستخضع للتحقيق و إشعار المكلفين، تأتي عملية التحقيق المحاسبي الميداني، و الذي يشتمل على فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون، و هو ما قد يترتب عليه تصحيحات جبائية، و الجدول الآتي يوضح لنا الضرائب، الرسوم و الحقوق المسترجعة من خلال الرقابة الجبائية فيما يخص التحقيق في المحاسبة:

جدول رقم (53.3): المبالغ المسترجعة من خلال التحقيق في المحاسبة للفترة 2016-2018

الوحدة: دج

المجموع	2018	2017	2016	الضرائب / السنوات
20 245 487	922 684	5 993 362	13 329 441	TVA 7%
174 665 444	96 431 865	57 707 701	20 525 878	TVA 17%
4 030 900	4 030 900	/	/	TVA 9%
26 850 165	26 850 165	/	/	TVA 19%
77 685 400	17 047 824	35 084 927	25 552 649	TVA مسترجعة
11 780 191	3 217 913	4 436 879	4 125 399	IRG
12 741 950	2 824 568	4 786 488	5 130 894	IBS
1 853 827	1 714 461	3 890	135 476	DT
41 492 570	23 111 558	5 621 411	12 759 601	TAP
2 050 945	/	/	2 050 945	IBM
136 586 682	86 199 449	27 668 659	22 718 574	غرامة الوعاء
509 983 561	262 351 387	141 303 317	106 328 857	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المركز

نلاحظ من خلال معطيات الجدول تزايد المبالغ المسترجعة فيما يخص مختلف الضرائب و الرسوم و الحقوق من سنة 2016 إلى سنة 2018 و هذا ما يفسر أهمية التحقيق في المحاسبة في محاربة التهرب الضريبي من خلال الهياكل الجديدة المستحدثة للإدارة الضريبية، و ذلك راجع إلى كفاءة أعوان مركز الضرائب و المجهودات المبذولة من طرفهم رغم قلة عددهم حيث كان عدد الفرق في سنة 2016 أربع (04) فرق بمعدل محققين لكل فرقة، ليصبح بعد ذلك ثلاث (03) فرق بمحققين لكل فرقة تحت إشراف رئيس فرقة واحد فقط لكل المهام المحقق فيها و الذي يبلغ في المتوسط ثلاثين مهمة (30) سنويا.

ثانيا: من خلال التحقيق المصوب

تم إدراج هذا التحقيق بهدف زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق في المحاسبة، و كذا الزيادة في المدة التي تخضع لها هذه الملفات، و الجدول التالي يوضح لنا الضرائب و الرسوم المسترجعة من خلال التحقيق المصوب:

جدول رقم (54.3): المبالغ المسترجعة من خلال التحقيق المصوب للفترة 2016-2018

الوحدة: دج

المجموع	2018	2017	2016	الضرائب / السنوات
12 590 491	10 919 902	1 401 896	268 693	TVA 17%
3 528 537	2 378 657	228 480	921 400	TVA مسترجعة
5 407 970	4 387 359	1 020 611	/	TAP
1 446 820	286 387	73 475	686 958	IRG
205 823	85 322	20 000	100 501	IBS
5 401 901	4 305 549	671 682	424 670	غرامة الوعاء
28 181 542	22 363 176	3 416 144	2 402 222	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المركز

تشير معطيات الجدول إلى تزايد مستمر في المبالغ المسترجعة في مختلف الضرائب و الرسوم و الحقوق محل التحقيق المصوب في المحاسبة من سنة إلى أخرى، حيث أن هذا النوع من الرقابة يعتبر أداة رقابية فعالة لما يتميز به من مزايا؛ فهو أكثر سرعة و أقل اتساعا و أقل شمولية من التحقيق في المحاسبة، بالإضافة إلى تصويب التحقيق نحو ضرائب معينة يسمح بالإسراع في استرجاع الحقوق في أقرب الآجال، في حين أن طول مدة التحقيق المحاسبي في عين المكان تؤدي إلى عدم تقبل من المكلفين الخاضعين له.

ثالثا: إحصائيات الملفات المبرمجة للرقابة الخارجية

إن نشاط المصلحة الرئيسية للرقابة و البحث، يتعلق بعدد التدخلات المبرمجة من الإدارة المركزية في إطار التحقيق المعمق في المحاسبة، مع الحصيلة الضريبية المحققة من تلك التدخلات خلال السنة من خلال الملفات المبرمجة للرقابة الجبائية على مستوى المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (55.3): الملفات المبرمجة على مستوى المصلحة الرئيسية للرقابة و البحث

الوحدة: ملف

المجموع	2018	2017	2016	البيان / السنوات
97	30	34	33	التحقيق في المحاسبة
18	06	06	06	التحقيق المصوب
115	36	40	39	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المركز

من خلال الجدول و ما تشير إليه هذه الإحصائيات، هو ثبات نسبي لعدد المهام المبرمجة سنويا، كحد أدنى للبرمجة نظراً لقلّة عدد المحققين في المصلحة مقارنة مع عدد الملفات الخاضعة للتحقيق. بالتالي الزيادة في عدد الملفات المبرمجة يتطلب بالضرورة زيادة عدد الأعوان المحققين.

المطلب الثاني: الضرائب و الرسوم المسترجعة من خلال الرقابة الداخلية

الضرائب و الرسوم المسترجعة من خلال الرقابة الداخلية المطبقة على مستوى المصلحة الرئيسية للتسيير بمختلف أشكالها، و المتمثلة في الأشكال التالية:

أولاً: من خلال الرقابة الشكلية: CONTROL FORMEL

هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها، بقدر ما يهتم بالطريقة التي تم بها ملأ التصريحات أي الشكل الذي جاءت به، أي التأكد من صحة المعلومات التي تكون الملف الجبائي للمكلف.

الضرائب و الرسوم المسترجعة من خلال الرقابة الشكلية كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (56.3): المبالغ المسترجعة من خلال الرقابة الشكلية للفترة 2016-2018

الوحدة: دج

المجموع	2018	2017	2016	البيان / السنوات
315 096 375	150 628 016	107 507 784	56 960 575	مبالغ الوعاء المسترجعة
116 551 239	40 905 442	55 613 892	20 031 905	غرامة الوعاء
431 647 614	191 533 458	163 121 676	76 992 480	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المركز

تشير المبالغ المسجلة سنويا حسب ما يوضحه الجدول أعلاه، تزايد في الضرائب و الرسوم المسترجعة حسب الرقابة الشكلية المطبقة على مستوى المصلحة الرئيسية للتسيير و التي تعتبر كمرحلة أولية لعملية الرقابة، فهي رقابة دورية و مستمرة تسمح بمعاينة الأخطاء المادية التي يحويها ملف المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى إمكانية إكتشاف الأخطاء و النقائص في الملف و ذلك عند طلب المكلف لمختلف الوثائق التي يحتاجها لممارسة نشاطه و نذكر على سبيل المثال: وثيقة الأرباح (C20)، طلب التوطين البنكي الضروري لعملية الإستيراد، طلب وثيقة الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، المتابعة المستمرة للملفات المستفيدة من الإمتيازات الجبائية (ANDI) و غيرها من الوثائق الضريبية.

أيضا تظهر جليا هذه الرقابة من خلال البرمجة السنوية للملفات الخاضعة للرقابة العامة نتيجة الأخطاء و الإغفالات و ذلك في إطار حق إستدراك الأخطاء الممنوح للإدارة الجبائية و هو حق التقادم.

ثانيا: من خلال الرقابة على الوثائق: CONTROL SUR PIECE

تمت الرقابة على الوثائق من خلال الإطلاع على المعلومات المتأتية من مختلف الهيئات و المؤسسات المتعاملة مع المكلف و ذلك في إطار حق الإطلاع. لتحليل و تقييم الرقابة على الوثائق، سوف نعتمد على نتائجه للفترة الممتدة من 2016/01/01 إلى غاية 2018/12/31 من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (57.3): نتائج الرقابة على الوثائق للفترة 2016-2018

الوحدة: دج

البيان	السنوات	2016	2017	2018	المجموع
مبالغ الوعاء المسترجعة		8 878 235	95 334 955	55 538 755	159 751 945
غرامة الوعاء		3 030 641	23 880 891	14 933 783	41 845 315
المجموع		11 908 876	119 215 846	70 472 538	201 597 260

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المركز

حسب معطيات الجدول نلاحظ تزايد بمبالغ معتبرة للضرائب و الرسوم المسترجعة من سنة 2016 إلى سنة 2017 في هذا النوع من الرقابة الداخلية، غير أنه في سنة 2018 هناك انخفاض محسوس في المبالغ المسترجعة و يمكن أن يعود ذلك إلى تزايد عدد الملفات الجبائية على مستوى المركز و بقاء عدد الأعوان نفسه لم يتغير، حيث أن محققين فقط بالنسبة للعدد الهائل من الملفات الجبائية غير كافي لتحقيق الأهداف المسطرة.

رغم كل هذا، تعتبر عملية الرقابة على الوثائق ذات مردودية نظراً لسهولة تطبيقها.

ثالثا: من خلال وثائق الربط: Bulletin de Recouplement

يعتبر كأسلوب مهم و ضروري في عملية الرقابة، تعتمد عليه الإدارة الجبائية أساسا من خلال المعلومات المتحصل عليها من مختلف الجهات الخارجية، سواء كانت خاصة أو عمومية، كما يبينها الجدول التالي:

جدول رقم (58.3): نتائج الرقابة من خلال وثائق الربط للفترة 2016-2018

الوحدة: دج

المجموع	2018	2017	2016	البيان / السنوات
177 747 690	143 060 803	15 153 333	19 533 554	مبالغ الوعاء المسترجعة
120 730 911	112 158 677	3 758 703	4 813 531	غرامة الوعاء
298 478 601	255 219 480	18 912 036	24 347 085	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المركز

تسمح كشوفات الربط المتحصل عليها من مختلف المؤسسات العمومية و الخاصة و على مدار السنة، بالإطلاع على التعاملات الخاصة بالمكلف بالضريبة و حتى في حال عدم التصريح أو إغفال المقبوضات و المتحصلات مما يمكن من استرجاع حقوق الخزينة العمومية.

رابعا: في حالة التوقف عن النشاط: CESSATION

منح المشرع أيضا للإدارة الجبائية حق استرجاع مبالغ الوعاء في حالة التوقف عن النشاط كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (59.3): نتائج الرقابة من خلال التوقف عن النشاط للفترة 2016-2018

الوحدة: دج

المجموع	2018	2017	2016	البيان / السنوات
2 325 116	1 832 691	492 425	/	مبالغ الوعاء المسترجعة
626 312	480 707	126 605	19 000	غرامة الوعاء
2 951 428	2 313 398	619 030	19 000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المركز

يوضح الجدول أعلاه، حقوق الخزينة المسترجعة في حال توقف المكلف عن النشاط مبالغ متزايدة على مدى ثلاث (03) سنوات، لكنها تعتبر مبالغ ضئيلة نوعا ما مقارنة بالأنواع الأخرى للرقابة المذكورة سابقا، في انتظار أن يبرمج الملف لإحدى طرق الرقابة المعمقة.

خامسا: عدد الملفات المبرمجة للرقابة الداخلية

الملفات المبرمجة في إطار الرقابة الداخلية على مستوى المصلحة الرئيسية للتسيير كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (60.3): الملفات المبرمجة على مستوى المصلحة الرئيسية للتسيير

الوحدة: ملف

البيان	السنوات	2016	2017	2018	المجموع
الرقابة الشكلية		124	157	159	440
الرقابة على الوثائق		19	49	40	108
وثائق الربط		34	50	39	123
التوقف عن النشاط		01	01	01	03
المجموع		178	257	239	674

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المركز

ما نلاحظه من خلال الجدول أعلاه، أن هناك تزايد في عدد الملفات المبرمجة للرقابة الداخلية بين سنتي 2016 و 2017 و استمرارها في التزايد في سنة 2018 بالنسبة للنوع الأول من الرقابة الداخلية، ألا وهي الرقابة الشكلية نظراً لعمليها الدوري اليومي و المستمر و تعاملها يوميا مع المكلف بالضريبة، حيث مثلت الحصة الأكبر من مجموع الملفات المبرمجة للرقابة الداخلية، و هذا راجع لأهميتها في تسيير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة على مستوى مركز الضرائب. أما بالنسبة للرقابة على الوثائق نلاحظ انخفاض طفيف بالنسبة لعدد الملفات المبرمجة و هذا راجع لقلّة الأعوان بالنسبة لتزايد عدد الملفات المسيرة على مستوى مركز الضرائب مما يعيق تحقيق الأهداف المرجوة.

عادة تؤدي الزيادة في عدد الملفات إلى الزيادة في مبالغ الحقوق و الغرامات المسترجعة، في حين انخفاض عدد الملفات المحقق فيها بسبب اكتشاف إغفالات للحقوق يمكن ارجاعه لوعي المكلفين بضرورة التصريح بصدق على الأموال المحصلة، لأن عدم التصريح يؤدي لا محالة لإكتشافه من طرف الإدارة الجبائية نظراً لممارسة حق الإطلاع. مما يؤدي بهم إلى المزيد من الإلتزام أكثر بواجباتهم الجبائية.

المطلب الثالث: المبالغ المسترجعة حسب أشكال الرقابة على مستوى المركز:

من خلال المعطيات السابقة الذكر، يمكن أن نلخصها في الجداول التالية حتى نتمكن من حساب المبالغ المغفلة و المسترجعة على مستوى مركز الضرائب بسكرة و ذلك بتطبيق مختلف أشكال الرقابة الجبائية سواء الداخلية منها داخل مكاتب المصالح الجبائية أو الخارجية في عين المكان.

أولاً: نتائج الرقابة الخارجية:

تظهر لنا من خلال معطيات الجدول التالي:

جدول رقم (61.3): نتائج الرقابة الخارجية للفترة 2016-2018

الوحدة : دج

البيان	السنوات	2016	2017	2018	المجموع
التحقيق في المحاسبة		106 328 857	141 303 317	262 351 387	509 983 561
التحقيق المصوب		2 402 222	3 416 144	22 363 176	28 181 542
المجموع		108 731 079	144 719 461	284 714 563	538 165 103

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المركز

ما نلاحظه من خلال الجدول هو التطور المستمر للمبالغ المسترجعة للضرائب و الرسوم و الحقوق المغفلة من خلال الرقابة الخارجية بنوعها التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب، و هذا يدل على فعالية الرقابة المعمقة و إسهاماتها من خلال المعاينة المادية بالنسبة لمحاسبة المكلف، المخزونات، حركة الحسابات المالية.... و غيرها من المعلومات التي يمكن الحصول عليها من داخل المؤسسة أو خارجها.

ثانياً: نتائج الرقابة الداخلية:

نجد ما أسفرت عنه نتائج الرقابة الداخلية على مستوى المركز في الجدول التالي:

جدول رقم (62.3): نتائج الرقابة الداخلية للفترة 2016-2018

الوحدة : دج

البيان	السنوات	2016	2017	2017	المجموع
الرقابة الشكلية		76 992 480	163 121 676	191 533 458	431 647 614
الرقابة على الوثائق		11 908 876	119 215 846	70 472 538	201 597 260
من خلال وثائق الربط		24 347 085	18 912 036	255 219 480	298 478 601
التوقف عن النشاط		19 000	619 030	2 313 398	2 951 428
المجموع		113 267 441	301 868 588	519 538 874	934 674 903

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المركز

من خلال الجدول نلاحظ أن الرقابة الداخلية ساهمت في استرجاع مبالغ معتبرة، و هي في تزايد مستمر من سنة إلى أخرى بالرغم من قصر فترة عمل المركز كونه حديث النشأة، لأن هناك متابعة دورية و مستمرة لملف المكلف بالضريبة و خاصة بالنسبة للمكلفين اللذين لديهم امتيازات جبائية، لأن القانون الجبائي يلزم العون المحقق بتطبيق كل الإجراءات لمعرفة مدى احترام المكلف

لقوانين هذا الإمتياز و إلا حرم منه. بالإضافة إلى وجود الطريقة التحويرية بين المكلف بالضريبة و بين أعوان المصالح الجبائية، و هذا لتسهيل عملها و دعوة المكلف على احترام القوانين الجبائية.

رغم الجهود المبذولة من طرف أعوان الرقابة على مستوى مركز الضرائب ، فيما يخص الرقابة بمختلف أشكالها، و المتمثلة في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب، الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق، كما هو مبين في الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية، و ما نتج عنها من مبالغ مسترجعة في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أن هذه المبالغ تعتبر ضعيفة مقارنة بحجم التهرب الضريبي اللامحدود، كما أن هذه المعطيات الإحصائية التي تم تجميعها من مختلف مصالح الرقابة الجبائية تبقى غير كافية للدلالة على مردودية جميع أنواع الرقابة، و هذا راجع لمحدودية عدد الملفات المبرمجة، و نظراً أيضاً لقلة عدد الفرق المكلفة بالرقابة و نقص الإمكانيات للتدخل في عين المكان، مما يعيق عمل أعوان الرقابة، مع العلم أن مركز الضرائب بسكرة يغطي جميع الإقليم الجغرافي لولاية بسكرة فيما يخص المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي.

خلاصة الفصل الثالث:

تقدم لنا المعطيات الخاصة بمركز الضرائب بسكرة صورة واضحة و مؤكدة على وجود إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، من خلال تصميم المركز سواء من ناحية الهيكل الخارجي أو من ناحية التجهيزات الداخلية للمركز. و كذا توفير الوسائل الضرورية لاستقبال المكلفين بالضريبة و التكفل بانشغالاتهم و طلباتهم للمعلومات من أجل التسيير الحسن لمؤسساتهم، و توطيد العلاقة بهم من أجل الوصول إلى مصف الشراكة بين الإدارة الجبائية من جهة و المكلف بالضريبة من جهة أخرى. كل هذه الإجراءات و غيرها، وُضعت حتى يتمكن هذا الهيكل الجبائي المستحدث من ممارسة عمله الرقابي المتمثل في مراقبة العمليات و التصريحات الجبائية التي يقوم بها المكلف بالضريبة و ذلك على مجمل أرقام الأعمال، على الدخل و الأرباح المصرح بها، حيث تترجم المعطيات المحاسبية و ذلك بغرض تحديد الوضعية الجبائية الجديدة للمكلف بالضريبة.

إن الإدارة الجبائية و من خلالها مركز الضرائب، تتمتع بقوة القانون بصلاحيات الرقابة على التصريحات، و التي تعتبر صادقة مبدئياً و على الإدارة إثبات العكس، و ذلك لكون النظام الجبائي المعمول به على مستوى المركز مبني على أساس التصريح العفوي، و يعتبر حق الرقابة ضمان لمبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة و ذلك من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي.

الأخلاق
النافعة

من خلال دراسة ملامح النظام الضريبي الجزائري نجد أنه يعاني من التعقيد و عدم الاستقرار، إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية مما أدى إلى ضعف الحصيلة الضريبية، و هو ما دفع الدولة الجزائرية إلى انتهاج سياسة الإصلاح الجبائي، و قد شكل سنة 1992 خطوة هامة تمثلت في ترشيد النظام الضريبي و زيادة المردودية المالية نسبيا لمختلف الضرائب، من خلال توسيع وعائه بإنشاء ضرائب جديدة تمثلت في: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة، يظهر أيضا هذا الإصلاح من خلال التعديلات التنظيمية للإدارة الجبائية في شكل إنشاء هياكل جديدة متمثلة في: مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب.

تعتبر الرقابة الجبائية حامية النظام الضريبي التصريحي بحيث يخفف عنها الآثار و المخاطر الناتجة عن التهرب الضريبي، فهي تجمع مختلف الإجراءات التي تسمح لإدارة الضرائب بمراقبة دقة و تناسق المعطيات المسجلة على التصريحات، و القيام بتصحيح العمليات التي تم نسيانها، استخراج النقائص و الأخطاء، كما أن المراقبة الجبائية لا تهتم بهذه الأهداف فقط بل تتعداها لأهداف أخرى، و التي تضمن في المرحلة الأولى، تناسق و بقاء النظام الجبائي، في المرحلة الثانية ضمان تساوي المكلفين أمام الضرائب و احترام القواعد السليمة لمنافسة شريفة للمؤسسات، أما في المرحلة الأخيرة ملاً صناديق و خزائن الدولة باسترجاع ما ضاع منها.

و للإحاطة أكثر بموضوع الرقابة الجبائية في جانبه التطبيقي، قمنا بدراسة حالة للتحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب على مستوى الهياكل الجبائية المستحدثة، من خلال مركز الضرائب بسكرة حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، و كذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعة قيد الدراسة و التطرق لمختلف جوانبه

نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات

توصلنا في نهاية الدراسة إلى النتائج التالية:

- الهيكلة الجبائية الجديدة وفرت للإدارة الجبائية وسائل حديثة لإدارة عصرية تمكنها من اكتشاف الأخطاء و التلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب و السرعة المطلوبة،

- تحسين إجراءات التسيير من حيث الرقابة، المنازعات، التحصيل و خاصة الإستقبال بشكل محكم، بغية استرجاع الموارد المالية غير المحصلة،
 - تم تطوير الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية و استحداث أجهزة جديدة و متطورة على المستوى المحلي و المتمثلة في مركز الضرائب، و ذلك من أجل التقرب أكثر من المكلف بالضريبة، و تسهيل عملية تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، و بالتالي تسهيل عملية الرقابة الجبائية،
 - إن الرقابة الجبائية تعد من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، لكن رغم أهميتها و أهمية الأجهزة القائمة بها لم تصل إلى تحقيق أهدافها المرجوة،
 - يمكن استخلاص أنه لا يمكن التحكم في الضريبة و ضمان دخولها إلا بوجود إدارة جبائية تتمتع بدرجة عالية من الكفاءة،
 - عدم وجود الأعوان من حيث العدد الكافي، إضافة إلى ضرورة رفع مستوى جهاز الضرائب من خلال تكوين متخصص في مجال الجباية و المحاسبة، و خاصة فيما يخص الأعوان الجدد منهم،
 - من خلال الدراسة الميدانية لطرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مركز الضرائب بسكرة ألا وهما: التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب، توصلنا إلى وجود نتائج إيجابية حققتها فرق الرقابة و التي أثبتت قدرتها على كشف حالات التهرب الضريبي في التصريحات، لكنها ليست بالقدر الكافي و المطلوب منها تحقيقه، و لم تصل بعد إلى تغطية كافة حالات الرقابة و بالتالي الوصول إلى الأهداف المرجوة من إنشاء هذه المراكز،
 - بعد كل الملاحظات التي تم تسجيلها، إلا أننا لا يمكننا الحكم على فعالية الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب بسكرة، و ما تجدر الإشارة إليه أن هذا المركز حديث النشأة حيث تعتبر ثلاث سنوات من عمر المركز فترة ضئيلة للحكم على مدى تحقيقه للأهداف المرجوة. و بعد معالجة الإشكالية تم الخروج بما يلي:
- **الفرضية الأولى:** الهيكلية الجبائية الجديدة ساهمت في تحسين مردودية الرقابة الجبائية، نؤكد بأن إضفاء الطابع المهني على مهام الإستقبال في الإدارة الجبائية الحديثة و وصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة المعنية مع تسهيل الإجراءات و كذا الإلمام بمتطلباته، و الطريقة التحوارية المعتمدة عززت هذا الطرح،

- **الفرضية الثانية:** تقسيم المكلفين على فئات ساهم في تحسين الرقابة الجبائية، نؤكد هنا حيث أن انتقال الإدارة الجبائية من إدارة أفقية التنظيم (المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للتحويل...) إلى إدارة عمودية التنظيم تعتمد على حجم نشاط المكلفين من خلال رقم الأعمال المحقق مقسمة كالاتي: مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب، المركز الجوارى للضرائب، حيث أن عملية تقسيم المكلفين إلى فئات ساهم في التقليل من التهرب الضريبي، مما ساهم في التحكم أكثر في الملفات الجبائية و خاصة مع خضوع ملفات المكلفين للمراقبة من خلال الملف الوطني لمرتكبي الغش و غير المتموقعين و المحين دوريا،
- **الفرضية الثالثة:** تشير إلى ضرورة تفعيل الهياكل القاعدية للإدارة الضريبية، حيث أن الرقابة الجبائية لا يمكن أن تكون بمعزل عنها لكونها المصالح الأكثر تقريبا من المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة و المتابعة باعتبارها عنصر جد أساسي في نجاح عملية الرقابة من حيث المردودية و المتمثلة في حق الإطلاع، حق المعاينة المادية، حق طلب المعلومات من مختلف الهيئات الداخلية و الخارجية، غير أنها تبقى ذات مردودية نسبية لغياب حس التعاون في بعض الأحيان، بالإضافة إلى طلب التوضيحات و التبريرات و الذي يمكن أن يحدد مسار التحقيق من حيث تجاوب المكلف للطلب من عدمه.

التوصيات

- ✓ سن قوانين تتماشى مع التطورات الحاصلة و سد الفراغات القانونية و الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي أمام المكلف و التي تساعده في عدم دفع الضرائب،
- ✓ تطوير نظام التسيير للإدارة الجبائية من خلال التكوين الدوري و المستمر للموظفين لضمان جهاز ضريبي كفؤ، و رفع مستوى و كفاءة موظفي الهياكل الجبائية المستحدثة من خلال إجراء تكوين مختص في الجباية و المحاسبة كلما تطلبت الضرورة ذلك، و كذا ترقية معارف الأعوان الجبائين في مجال الإعلام الآلي و المعلوماتية، و التي تعتبر أساس التسيير الحسن للهياكل الجبائية المستحدثة و خاصة مع حلول موعد تطبيق نظام التصريح عن بعد " جبايتيك " المزمع البدء في العمل به قريبا، باعتبارها العامل الأساسي في نجاح الإصلاحات الهيكلية الجديدة،

- ✓ التطبيق الجيد و الكفاء لنظام المعلوماتية لتسهيل عملية الرقابة و التحقيق الجبائي و المحاسبي سواء محليا أو وطنيا،
- ✓ نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين إضافة إلى تحسين العلاقة بينه و بين الإدارة الجبائية، لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين و هذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة و التهرب منها،
- ✓ توفير الجو الرقابي الفعال غير المعرقل للنشاط يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفعالية و الكفاءة،
- ✓ توفير الوسائل المادية و الأدوات المختلفة التي تساعد المحققين و تقلل من جهودهم و تزيد من تركيزهم و فعاليتهم عند القيام بمهامهم،
- ✓ التنسيق بين مختلف المؤسسات و الهيئات المعنية كالبنوك، الجمارك، البلديات و غيرها لتبادل المعلومات لتحقيق الفعالية للرقابة الجبائية،
- ✓ تبسيط النصوص الضريبية و توضيحها للموظفين في المصالح الضريبية ليتمكنوا من المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية و القانونية المسندة إليهم من طرف الإدارة المركزية،
- ✓ العمل على استقرار التشريع الجبائي و ثباته و تبسيط إجراءاته و ذلك بتسهيل عملية التصريح عن طريق تطوير نظام التصريح عن بعد.

آفاق الدراسة

- إن الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها، قد يفتح المجال أمام دراسات و مواضيع هامة خاصة في الوقت الراهن لذا نقترح الدراسات المستقبلية التالية:
- فعالية الرقابة الجبائية على مستوى المراكز الجوارية لولاية بسكرة،
 - تطور الحصيلة الضريبية على مستوى مركز الضرائب بسكرة،
 - الإجراءات الردعية المطبقة على مستوى مركز الضرائب في حالة التهرب الضريبي،
 - المنازعات الضريبية و الشكاوى الخاضعة لمجال إختصاص رئيس مركز الضرائب،
 - فعالية الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب بعد تطبيق نظام التصريح عن بعد.

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

الكتب

1. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
2. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة و للنشر و التوزيع، الجزائر، 2014.
3. سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015.
4. عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007.
5. عبد الحليم كراجة، هيثم العبادي، المحاسبة الضريبية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2000.
6. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2011 .
7. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
8. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
9. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية و الضرائب، دار النشر -الخدمات التجارية و الجمركية و الإستثمارات- الجزائر، 2010.
10. منصور بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
11. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

الرسائل و الأطروحات

12. بلقاسم يزير، أحمد رحمانى، النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، تخصص إدارة و مالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016-2017.

13. خالد بن معتوق، محمد الأمين ميلي، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.

14. ربيع ناقة، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة أم البواقي، 2013-2014.

15. سفيان تركي، رشا زيتوني، دور الهيكلة الجبائية الجديدة في تحسين الأداء الجبائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية و جباية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.

16. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.

17. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.

18. صباح والي، فوزية كلوي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2016-2017.

19. عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية و بنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011.

20. عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، تخصص اقتصاد و مالية دولية، جامعة المدية، 2011-2012.

21. عليلي فايزة، بوتيارة فاطمة الزهراء، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة أعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2014-2015.

22. قاسمي مريم، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، فرع الدولة و المؤسسات، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013-2014.
23. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.
24. محمد حبيب نهاري، عمار بوطالب، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم الإجتماعية و علوم التسيير، تخصص حوكمة المنظمات، جامعة ح/مولاي الطاهر، سعيدة، 2016-2017.
25. محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
26. نبيل قطاف، دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود و تمويل، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2007-2008.

قائمة القوانين والمراسيم

27. الجريدة الرسمية للعدد 20، قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها.
28. الجريدة الرسمية للعدد 59، مرسوم تنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها.
29. الجريدة الرسمية للعدد 64، مرسوم تنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها.
30. الجريدة الرسمية للعدد 75، مرسوم تنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.
31. الجريدة الرسمية للعدد 80، مرسوم تنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005، الذي يحدد كيفية تحرير الفاتورة.
32. قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2019.
33. قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018.
34. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018.
35. ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب.

الملتقيات

36. بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر- مداخلة أيام 20-21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، سطيف.
37. عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليلة، 2003.
38. محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الغدارة الجبائية -حالة الجزائر- خلال الفترة (2006-2016)، ورقة بحث، جامعة البليلة2.

ثانيا باللغة الأجنبية

Les Livre

1. Abdelkader Bouderbal, **La Fiscalité à la Porté de Tous**, La Maison des Livres, 3eme édition, Alger.
2. Charte du Contribuable, Direction Générale des Impôts, 2004
3. DGI, **Guide du Contrôle Sur Pièces**
4. DGI, **guide du vérificateur de comptabilité**, Alger prient, Alger, édition 2001.
5. Mohamed Abbes Meherzi, **Introduction à la Fiscalité**, Collection fiscalité -ITCIS- Edition 2010, Alger.

Circulaire

1. Circulaire N° 135/2000, Du 15/02/2000, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts.

الملاحق