



الرقابة الجبائية وأثرها على التحصيل الضريبي دراسة حالة مفتشية الضرائب البويرة 2015/2018

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية

تخصص: مالية المؤسسة

إعداد الطلبة: تحت إشراف الأستاذ:

د/عبيدات عبد الكريم

- مجدول محمد نجيب

- يوسف إسلام

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة البويرة	د/مداحي محمد
مشرفا	جامعة البويرة	د/عبيدات عبد الكريم
ممتحنا	جامعة البويرة	د/يحياوي أحمد

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء والشكر

كلمة شكر

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

إنه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذه الدراسة بجزيل الشكر و التقدير إلي أستاذي المشرف "عبد الكريم عبيدات" على توجيهاته و نصائحه القيمة التي أفادتني كثيرا في إثراء معارفي العلمية، وحرصه على تقديم العون و المساعدة و لم يدخر جهدا في تشجيعي و مساعدتي لإنجاز هذا العمل.

كما أخص بالذكر لجنة المناقشة على قبولها تقييم هذه المذكرة و مناقشتها. كما أتقدم بالشكر إلى كل مسؤولي و إدارات و عمال المديرية الولائية للضرائب و المركز الجواربي لولاية البويرة، و بصفة خاصة إلى السيد نسيل جعفر الذي أفادنا بكل المعلومات القيمة جزاه الله خيرا ، و إلى السيد جديات محفوظ الذي ساعدنا في الدراسة التطبيقية.

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر و التقدير لكل من أسهم برأيه و شجعني و لو بكلمة طيبة أو قدم لي يد العون من قريب أو من بعيد لإخراج هذا البحث إلي حيز الوجود.

الإهداء

أهدي عملي هذا إلي من أوطاني بهما ربي برا وإحسانا.

إلي المرأة التي تسعج الكلمات و العبارات على وصفها إلي من حانك تحترق لتنير حياتنا، إلي من تعلمت علي يدما حب الحياة و العطف و الحنان، و التي خلقت في قلبي براعم الزهور و خضرة البساتين إلي هبة الرحمان "أمي الغالية"

إلي من علمني الأطلاق الحميدة ورباني على صدق القول و الرغبة بالمعرفة منذ نعومة أظفري، إلي من كان و ما زال سندا في هذه الحياة و لم يبخل عليا بالنفس و النفيس، إلي أبي العزيز.

إلي أخي العزيز.

إلي أعم أصدقائي.

إلي من أناروا لي الطريق في سبيل تحصيل و لو قدر بسيط من المعرفة أساتذتي الكرام

إلي جميع الزملاء و الزميلات دفعة ماستر2 مالية المؤسسة

2019- جامعة البويرة-

إلي أقرب الناس إلي قلبي من قريب و بعيد إلي كل من وسعهم قلبي ولو

يكتبهم قلبي.

إسلام

إهداء

قال تعالى: « وقضى ربك ألا تعبد إلا إياه وبالوالدين إحسانا » صدق □ العظيم

أهدي ثمرة جهدي إلى التي جعل □ الجنة تحب أقدامها، وقبله صادق على ناسيتها تعدل حبة عمارنا

رسول الرحمة □، إلى التي لا تسعها كل عبارات الحب والاحترام والتقدير ولا أوفيا حقها

والتي أنجبتني وأرتني نور الحياة وتعبره وسمره الليلي من أجل راحتني وسجده للمولى عز وجل راجية أن

أتمكن من تحقيق أحلامي، ومن لمتني وربتني على الفضيلة والأخلاق وكأنت رمزاً للعطاء والسبر... التي تدعو

سرا

وجصرا، ليلا ونهارا إلى، أمي أمي أطال □ في عمرها.

إلى الذي تعب من أجل راحتني وشقني من أجل سعادتني وشاب من أجل شبابي إلى من اعتز به ولا عز لي

بدونه، إلى ما كان سندا لي طوال مشوار الدراسة ولم يبذل علي يوما بالدعم والتشجيع إلى سبب في الوجود و

أكرمني بحمل اسمه فأحبته قلبي واحترامتكثيرا إلى الذي لو أهديته الدنيا بأسرها ما كافأته على عطائه

إلى أبي الغالي أطال □ في عمره

إلى من حملنا رحم واحد، وتفاست معص الأيام بخلوها ومرها وجعلهم □ لي السند المعين إلى من أوتهم أمي

إخوتي وأخواتي: عبد الحق، أسماء، آدم عبد الإله

إلى رفيق الدرب والمشوار إلى حديقي في البحث بإسلام

إلى أروع الأصدقاء

إلى كل من أراد أن نذكرهم ولو بكلمة ويبقى ذكرهم في القلب أجمل هدية

□ نجيب

ملخص

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الرقابة الجبائية و أثرها على التحصيل الضريبي، و لتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية البويرة ، وذلك لدراسة حالة ميدانية لتشخيص و تحليل نتائج التحقيق (التحقيق المحاسبي) و كذا تطور التحصيل الضريبي ، وقد إستخلصنا من هذه الدراسة أن للرقابة الجبائية دور فعال في زيادة التحصيل الضريبي ، إلا أنها لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي، ولذلك يجب على الدولة إتخاذ التدابير و الإجراءات التنظيمية و التشريعية لتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرتين.

الكلمات المفتاحية :

الرقابة الجبائية، التحصيل الضريبي، التهرب و الغش الضريبي

Resumé :

Cette étude a pour but :est de montrer le control de la cression et son influence dans la perception des impôts pour le réaliser on a fait une étude sur le terrain au niveau de la direction des impôts de la wilaya de bouira et cela pour étudier un cas de terrain diagnostiquer et analyser les résultats d'enquête (enquête comptable) et développement de recouvrement fiscal ، on a conclu de cette étude que le contrôle de la cression a un rôle efficace dans augmentation de recouvrement ، mais cela ne suffit pas d'éliminer

l'évasion et la fraude fiscale.

Pour cela ، il faut que l'état lutte et prenne des mesures et des procédures réglementaires et législatives pour renforcer les mécanismes de surveillance de la cression.

Les mots clés :

Le contrôle de la cession، la perception ،l'évasion et la fraude.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	كلمة شكر
	الإهداء
	ملخص
I	فهرس المحتويات
V	فهرس الأشكالوالجداولو الملاحق
أ-د	مقدمة
41-1	الفصل الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
03	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و مبادئها
06	المطلب الثاني: دوافع إجراء الرقابة الجبائية و اهدافها
12	المطلب الثالث: مراحل القيام بعملية الرقابة الجبائية
21	المبحث الثاني: وسائل الرقابة الجبائية
21	المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية
25	المطلب الثاني: الوسائل المختصة حديثا بالرقابة الجبائية
29	المطلب الثالث: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية
32	المبحث الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
32	المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية
35	المطلب الثاني: إلتزامات المكلفين بالضريبة
38	المطلب الثالث: الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة
41	خلاصة
73-42	الفصل الثاني: التحصيل الضريبي
43	تمهيد
44	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي
44	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي
45	المطلب الثاني: قواعد التحصيل الضريبي
46	المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي
50	المطلب الرابع: الغرامات المنصوص عليها في زيادة التحصيل الضريبي
52	المبحث الثاني : إجراءات تأسيس الضرائب
52	المطلب الاول: الضريبة على الدخل الإجمالي

54	المطلب الثاني: الضريبة على ارباح الشركات
57	المطلب الثالث : الرسم على القيمة المضافة
61	المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني
64	المبحث الثالث: إجراءات تحصيل الضريبة
64	المطلب الاول: تكوين الملف
64	المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين
66	المطلب الثالث: تحضير الإشعار بالدفع و تحصيل الضرائب
70	المطلب الرابع : الإجراءات الجبرية في عملية التحصيل الإلزامي
73	خلاصة
109-74	الفصل الثالث : دراسة حالة
75	تمهيد
76	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلية
76	المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية البويرة و هيكلها التنظيمي
82	المطلب الثاني: نشأة مركز الضرائب لولاية البويرة و هيكلها التنظيمي
85	المطلب الثالث: هيئة إدارة المديرية و مهامها
89	المبحث الثاني :دراسة حالة ميدانية
89	المطلب الاول: المرحلة التحضيرية
90	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في الملف الجبائي
93	المطلب الثالث : التبليغ النهائي
98	المبحث الثالث: دراسة التحصيل الضريبي في البويرة 2018/2015
96	المطلب الاول: تطور التحصيل الضريبي لولاية البويرة 2018/2015
105	المطلب الثاني: تركيب الضرائب و الرسوم المحلية 2018/2015
110	المطلب الثالث :الوضعية الخاصة بالتسوية الجبائية لمديرية الضرائب لولاية البويرة 2018/2015
111	خلاصة
113	اخاتمة
118	قائمة المراجع
123	الملاحق

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
05	الرقابة الجبائية	1
22	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات	2
25	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	3
26	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	4
28	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	5
81	مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	6
85	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الجوي	7
100	منحنى بياني يبين تطور الحصيلة الضريبية لولاية البويرة 2015-2018	8
102	مكونات الحصيلة الضريبية لسنة 2015	9
102	مكونات الحصيلة الضريبية لسنة 2016	10
103	مكونات الحصيلة الضريبية لسنة 2017	11
103	مكونات الحصيلة الضريبية لسنة 2018	12

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
54	معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لفئات	1
92	جدول إشعار بالتسوية المرسل من طرف المفتشية إلي المكلف	2
93	تحديد رقم الأعمال	3
94	وضعية الرسم على النشاط المهني	4
95	وضعية الإدماجات	5
97	الرسم على القيمة المضافة	6
99	وضعية التحصيل الضريبي في الفترة 2015-2018 لولاية البويرة	7
101	تطور التحصيل الضريبي في الفترة من 2015-2018 لولاية البويرة	8
105	تطور الضرائب و الرسوم المحصلة لصالح ولاية البويرة 2015-2016	9
106	تطور الضرائب و الرسوم المحصلة لصالح ولاية البويرة 2017-2018	10
107	الرسم على النشاط المهني	11
108	ميزانية الرسم العقاري و رسم التطهير	12
110	الوضعية الجبائية لمديرية الضرائب لولاية البويرة 2011-2018	13

فهرس الملاحق

الموضوع	الرقم
SITUATION RECOUVREMENT	01
AVIS DE VERIFICATION	02
FICHE DE DEBUT DES TRAVAUX DE VERIFICATION	03
MISE EN DEMEURE	04
PV DE CONSTAT	05
FICHE DE FIN DE TRAVAUX DE VERIFICATION	06
N.INITIALE DE REDRESSEMENT	07
N.DEFINITIVE	08
CONVOCATION POUR ARBITRAGE	09
AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL	10

مقدمة

مقدمة:

في ظل انخفاض أسعار البترول و خاصة بعد الأزمة البترولية لـ 2014، تسعى الجزائر لاستبدال الجباية البترولية بالجباية العادية لتغطية النفقات العامة، مما يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة لزيادة الجباية العادية و بالتالي رفع موارد ميزانية الدولة .

وبما أن الضريبة بمثابة اقتطاع من ثروات أفراد المجتمع و ذلك باعتبار فريضة إلزامية تقرها الدولة بما لها من سلطة فمن الطبيعي أن يلجأ بعض الأفراد إلى محاولة التخلص من أداؤها بشتى الطرق و هو ما يطلق عليه التهرب الضريبي، الذي تكون لديه آثار وخيمة من ناحية حصيلة الضرائب، وللحد من هذه الظاهرة أنشيء ما يسمى بالرقابة الجبائية، وهي تعتبر من أهم الإجراءات و الوسائل الفعالة للحد من المشاكل والحل لعدد من الأزمات الاقتصادية، السياسية و الاجتماعية، وفعاليتها و استمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية وبما أن أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الجبائي هي التصريح الضريبي حيث أقرت التشريعات الجبائية الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من الظواهر الضريبية الخطيرة كالتهرب والغش الضريبي وذلك بغية زيادة الحصيلة الضريبية وكذلك الزيادة في الإيرادات الجبائية لدولة، ولهذا الغرض كلفت الإدارة الجبائية لتقوم بهذه المهمة و قد خصصت مصلحة خاصة تسمى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية وسخرت الإمكانيات المادية والبشرية للقيام بمهمة الرقابة على أحسن وجه، والعمل على زيادة الحصيلة الضريبية .

أولا : إشكالية الدراسة:

إلى أي حد ساهمت الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب لولاية البويرة ؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية:

تم دعم هذه الإشكالية بجملة من التساؤلات على النحو التالي :

1- ماهي الهيئات الجبائية المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر؟

2- ما مدى قدرة الإدارة الجبائية في تأسيس وتحصيل الضرائب؟

3- ماهي أهم العقوبات التي تفرضها الإدارة الجبائية لزيادة الحصيلة الضريبية؟

ثالثا : فرضيات الدراسة : لقد بنينا إشكالية هذه الدراسة على الفرضيات الموالية :

-تفعيل الرقابة الجبائية لا يتوقف فقط على السياسة الجبائية المتبعة بل يتوقف على مدى فعالية و نشاط الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية .

-قدرة الإدارة الجبائية تتوقف على نجاعة الرقابة الجبائية و التي تحتاج إلى تحسينات و تطورات تقوم بها الإدارة الجبائية.

-تعتبر العقوبات الجبائية و بالخصوص الغرامات المالية المطبقة في مديرية الضرائب من أهم الإجراءات المؤدية إلى زيادة التحصيل الضريبي .

رابعا : أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف:

-تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر .

-الوقوف على مدى فعالية الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي .

-إسقاط الدراسة النظرية بالجانب التطبيقي و ذلك من خلال الإجراءات المؤدية إلى زيادة الحصيلة الضريبية .

خامسا : أهمية الدراسة: تنبع أهمية هذه الدراسة في كونها تتناول أهم الموضوعات التي تشغل الإدارة المحلية

في الجزائر و هو أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي عن طريق محاربة ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي، الأمر الذي يساهم في التنمية المحلية في الجزائر .

سادسا : أسباب اختيار الدراسة :

-الرغبة الشخصية في الاطلاع على الموضوع و الاستفادة منه مستقبلا في الحياة المهنية .

-المساهمة في نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين .

-إبراز دور و أهمية الضرائب كإيراد من الإيرادات العامة .

-التعريف بظاهرتي التهرب و الغش الضريبي و مدى خطورتهم .

-الموضوع ملموس في الواقع المعاش .

-علاقة الموضوع بالتخصص الجامعي .

سابعا : المنهج المتبع :

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية و اختبار صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على دراسة حالة وذلك

باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو التحصيل الضريبي، الغش الضريبي والتهرب

الضريبي، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث المتمثلة في دراسة واقع التحصيل الضريبي بمديرية الضرائب لولاية البويرة

حلال الفترة 2018/2015 .

حدود الدراسة : تم اقتصار الدراسة وفق الحدود الزمنية والمكانية كما يلي:

الحدود المكانية :

تقتصر الدراسة على توضيح الرقابة الجبائية و أثرها في زيادة التحصيل الضريبي بما يتوافق مع التشريع الجبائي الجزائري، كما يركز على بيان الدور الذي تلعبه الهيئات الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، و كانت الدراسة بمديرية الضرائب لولاية البويرة .

الحدود الزمنية :

الفترة الزمنية المدروسة 2018/2015

ثامنا : الدراسات السابقة للدراسة:

من بين الدراسات السابقة التي تناولناها في هذا الموضوع، و التي تتعلق به أو ببعض أجزائه الأساسية، و التي تمكنا من الحصول عليها :

1- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي-دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الأخصرية-مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة في المحاسبة و المالية تخصص محاسبة و تدقيق 2014-2015، و تم التوصل إلي أن الرقابة الجبائية تعاني بنقص الفعالية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي رغم مساهمتهما في زيادة المردودية، إلا أنها بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة .

2- حداد زكرياء، الرقابة الجبائية و مساهمتها في التحصيل الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية سكيكدة- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص مراجعة و تدقيق 2016-2017، حاولت هذه الدراسة التطرق إلي مدى مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل .

الضريبي، و تعرضت هذه الدراسة لكل من التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق فيمحمل الوضعية و التحقيق المصوب في المحاسبة و كيفية قيام المحققين بمحاربة التهرب و الغش الضريبي من خلال أنواع الرقابة الجبائية .

3- سرار فأطيمة، فعالية الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي-دراسة حالة في مركز الضرائب مستغانم-مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية تخصص تدقيق و مراقبة التسيير 2017-2018، تم التوصل إلي أن الرقابة الجبائية ساهمت في التقليل إلي حد كبير من ظاهرة التهرب الضريبي .

ثامنا : صعوبات البحث :

لايخلو أي عمل من الصعوبات، و من أبرز الصعوبات التي وجهناها :

-الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا و بين جمع المعلومات الخاصة بالبحث و بين الدراسة بالإضافة إلي مجال الجباية مجال واسع لا حدود له .

تاسعا: تقسيمات الدراسة :

بغية الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقنا منها في الدراسة قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى ثلاث فصول للإلهام بكل الجوانب و قبل الفصول توجد مقدمة .

الفصل الأول بعنوان ماهية الرقابة الجبائية حيث تم تجزئته إلى ثلاثة مباحث :المبحث الأول تناول فيه الإطار العام للرقابة الجبائية أما المبحث الثاني فتناول وسائل الرقابة الجبائية و في المبحث الثالث و الأخير تطرقنا إلى الإطار القانوني للرقابة الجبائية .

الفصل الثاني تمحور حول فعالية التحصيل الضريبي و قد قسم بدوره إلى ثلاث مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول على التحصيل الضريبي و تناول المبحث الثاني إجراءات تأسيس الضرائب، أما المبحث الثالث فقد خصصناه إلى إجراءات تحصيل الضرائب .

وفي الفصل الثالث و الأخير فتطرقنا إلى الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية البويرة وقد تناول ثلاث مباحث، حيث تمحور المبحث الأول في تقديم مديرية الضرائب لولاية البويرة و المبحث الثاني خصصناه لدراسة حالة ميدانية، أما المبحث الثالث فتناول تطور التحصيل الضريبي في ولاية البويرة .

وختمنا الدراسة بخاتمة لخصنا فيها مختلف النتائج والاقتراحات .

الفصل الأول

الإطار العام

للرقابة الجبائية

تمهيد:

تهدف الإدارة الجبائية بشكل خاص في البحث عن أسس تمكنها من التأكد من صحة ونزاهة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وفقا لما ينص عليه القانون والتشريع الجبائي المطبق ميدانيا وهذا ما يسمى بالرقابة الجبائية التي فرض لكشف المكلفين الذين يقومون بالتخلص والتخلص من الضريبة بشتى الطرق حتى يتم تفادي ما ينجم عن ذلك من أثار مالية واقتصادية وكذا اجتماعية تأثر في الخزينة العمومية والعمل على ضمان استرجاعالإدارة لمستحققاتها من المكلفين بالضريبة ومنه تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات.

يسعى القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية، وممارستها بكفاءة أكثر،لذا وضع لها المشرع الجزائري أدوات قانونية، وتتمثل في مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الأعوان المراقبون أثناء تأدية مهامهم. وسيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني: وسائل الرقابة الجبائية.
- المبحث الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي مجتمع، لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للغير، نتيجة لتجاوز المسؤول لسلطته أو تجاوز المحكوم لحقوقه، ويترتب عن ذلك عدة آثار. فأی نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة، فعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا، إذ تعد الرقابة الجبائية من بين الوسائل الجديّة والمستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي والمساهمة في زيادة التحصيل الجبائي وبذلك تحافظ على أموال الخزينة وتحميها من اختلاسها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية ومبادئها

تعد الرقابة الجبائية جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية، إلا أن لها بعض الخصائص والميزات التي تميزها لذلك منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة. وقبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية يجب التطرق إلى تعريف الرقابة والجبائية.

أولاً: تعريف الرقابة :

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي يقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات اللاأخلاقية واللاقانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية، حيث يعرف هنري فايول الرقابة: "بأنها التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المقررة التعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، فهي عملية إكتشاف ما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعة. ذلك لغرض الكشف عن ما يوجد هناك من نقاط ضعف والأخطاء ومعالجتها وتفادي تكرارها."¹

وكتعريف شامل للرقابة نجد أن الرقابة هي الإشراف والفحص والمراجعة، من جانب سلطة أعلى لها الحق

في التعريف على كيفية سير العمل داخل الوحدة وكشف نقاط الضعف والانحرافات والاختلافات وتصحيحها.

ثانياً: تعريف الجبائية :

"الجبائية هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة التي تضم الضرائب، الرسوم، الأدوات والمساهمات الاجتماعية."²

ثالثاً: تعريف الرقابة الجبائية: توجد عدة تعاريف للرقابة الجبائية من أهمها :

1- تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن مواطن الغش والتهرب الضريبي حيث تعرف بأنها: السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي والضريبي السائد للبلاد، بهدف

¹ - حمدي سليمان، سحيماتالقبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية "دراسة تحليلية وتطبيقية"، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13.

² - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص183.

التقليل ومحاولة الحد من التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة.¹

2- تعتبر الرقابة الجبائية أداة من الأدوات القانونية التي تعينها السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى السلطات المختصة فإن رقبته تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق بأن المكلفين ملزمين بأداء واجباتهم وتصحيح الأخطاء.²

3- بالإضافة إلى التعريفين السابقين يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.³

لقد تنوعت التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية، كما اختلفت وجهات نظر الكتاب في مجال تحديد وتعريف موحد ودقيق يختص بالرقابة الجبائية، وبالرغم من ذلك إلا أن أغلبهم يتفقون على المعنى العام للرقابة الجبائية الذي يمكن إيضاحه في التعريف التالي: "الرقابة الجبائية هي مجموعة من عمليات والإجراءات التي تقوم من خلالها الإدارة الجبائية بفحص تصريحات ومستندات ووثائق المكلفين، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، بهدف التأكد من مدى صحة ومصداقية هذه التصريحات، بالإضافة إلى الفحص المحاسبي من حيث الشكل والمضمون من أجل اكتشاف الممارسات التدلسية، وفي الأخير يتم اتخاذ الإجراءات العقابية اللازمة."

¹- عوادى مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص11.

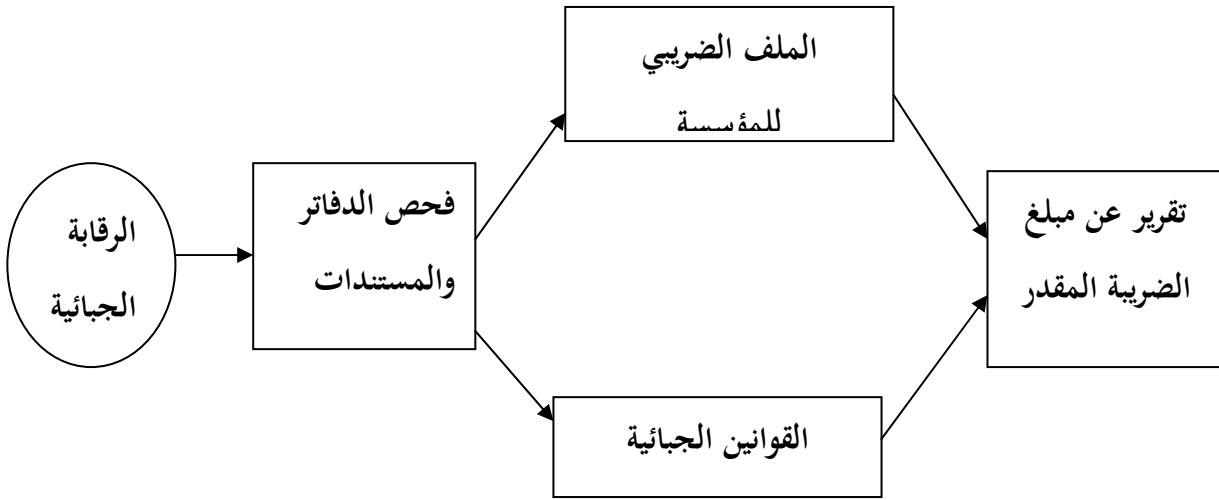
²- منور أوسرير، محمد هو، محاضرات في جباية المؤسسات، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوا، الجزائر، 2009، ص201.

³- عيسى بولخوخ، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2003-2004، ص53.

كما يمكن تلخيص التعاريف السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 1: الرقابة الجبائية

التقارير عن النتائج جمع وتقييم الأدلة شخص كفى



المصدر: سمية براهيمى وميادة بلعاش، "مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات"، البحوث اقتصاديات عربية، العددان 27-28، صيف، خريف 2014.

رابعاً: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في:¹

1. إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وهذا من خلال:

¹ -Michel bolier, marie christine, l'administration fiscale, paris, france, 1988, p 48.

- تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين والنصوص التشريعية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة، للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي واقتناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبة وعدم التهرب منها.

- تحقيق العدالة الضريبية وذلك بتطبيق العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، وكذلك تجسيد العدالة العمودية التي تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

2. ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين.

وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، وضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي.

المطلب الثاني: دوافع إجراء الرقابة الجبائية وأهدافها

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

أولاً: دوافع إجراء الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي بمراقبة تصريحات المكلفين، والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية ونلخصها فيما يلي:

1. محاربة الغش الضريبي:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة الغش الضريبي أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين. وإرساء مبدأ أساسي للقطاعات.

أ-تعريف الغش الضريبي:

لقد تعددت التعاريف ومفاهيم الغش الضريبي من طرف المؤلفين في هذه الظاهرة، وهذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية والاقتصادية ونظرا لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل ودقيق، للغش الضريبي ومن هذه التعاريف نذكر:

- عرف الغش على أنه الخفض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات أو خفض الإيرادات وتضخيم النفقات.

- يقصد به تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تادية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش تبعا لاختلاف الأساليب إلى يعتمدها كل مكلف للتهرب من تادية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه، أو أن يقدم تصريحا مزيفا ومدعوما بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل أو يستعين ببعض القوانين التي تساعده على إخفاء حقيقة أرباحه.¹

ب- طرق الغش الضريبي: تأخذ طرق الغش الضريبي شكلين أساسيين هما طريقة الإخفاء القانوني وطريقة الإخفاء المحاسبي.

1- الإخفاء القانوني: ويعني خلق قانونية مرئية، وهذا النوع من الغش يأخذ شكلين أساسيين:²

• الغش عن طريق التكييف الخاطيء للوضعية القانونية الحقيقية

ويتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر امتيازاً، وهذا يسمح بعدم أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأولى، وهذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما وتزييف حالة أو فعل آخر غير خاضع للضرائب، أو خاضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر اعتدالا، ومن الأمثلة الواقعية الشائعة حالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة واستبدالها بشكل آخر وهو دفع الأجور بإفراط للشركاء وهذا لكي لا تؤدي الضريبة.

• تركيب عملية وهمية:

وهو الأكثر استعمالا من طرف المكلفين المتهربين حيث يتمثل عمل المؤسسة تجارية مثلا في إعداد فواتير وهمية ولا تتطابق مع أي توزيع حقيقي للسلع لحساب الزبائن مؤسسات أخرى، وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها الوهمية المذكورة في الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسة التجارية، وهكذا يكون من حق هذه المؤسسات الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق.

¹ - مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 2004، ص 379.

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 153.

2-الإخفاء المحاسبي:

ويكون هذا النوع من الغش حسب الطرق التالية:

• الغش بزيادة التكاليف (الأعباء)

لقد سمح المشرع للمكلف بخضم الأعباء التي يتحملها فعلا في إطار نشاط مؤسسته شريطة أن تكون التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال، وفي حدود السقف المسموح الذي وضعه القانون لكن بعض المكلفين يدخلون أعباء ليس لها علاقة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة.

• التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة:

وذلك بتقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخضم ضمن المحاسبة العامة للمصاريف العامة، التي تعتبر بطبيعتها قابلة للخضم من الربح المحقق قبل الإخضاع الضريبي.

• الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة:

وذلك عن طريق الزيادة المبالغ فيها للعوائد (الأجور) المسجلة في المحاسبة، والتي ليست لها علاقة نسبية مع العمل أو الخدمة المقدمة من طرف الشخص المأجور، كما يمكن أن تكون في الأصل أرباح موزعة على الشركاء تحت غطاء أجور لكي لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات، أو التسجيل عمال وهميين في المحاسبة الخاصة بالرواتب والأجور حيث يسجلون شهريا دون القيام بأي عمل فعلي للمؤسسة، وهذه الطريقة تسمح بتضخيم الكتلة الأجرية التي تخضم من الربح الخاضع للضريبة، مما يؤدي إلى تحقيق الضريبة الواجبة الأداء.

• الغش بتخفيض النواتج والإيرادات:

حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة، وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة مثل إهمال المبيعات حيث هذه الطريقة تتمثل في لجوء بعض المكلفين إلى البيع نقدا بدون استعمال الفواتير أو الشيكات، وبهذا لا يكون هناك أي أر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تظهر العملية في محاسبة المبيعات أو الخزينة.

2. محاربة التهرب الضريبي:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده ونظرا للدور الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، إذ تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة، ومساهمتها في صياغة السياسة التنموية، وذلك يترتب على التهرب عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني، مما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة والتخفيف من حدتها.

أ-تعريف التهرب الضريبي:

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف التي جاء بها المختصين حول مفهوم التهرب ومن بينها نجد:

- يقصد بالتهرب: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر"¹.
 - ويعرف على أنه: "مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبة الواجبة الدفع"².
 - وبدوره الدكتور منصور ميلاد يونس يرى: "بأنه تخلص الشخص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي"³.
- ومن هذا المنطلق يتضح لنا أن التهرب الضريبي يأخذ عدة أشكال تتمثل في:

• التهرب الضريبي عن طريق التجنب أو الامتناع

- يتمثل في امتناع الفرد عن القيام بالتصريح المنشأ للضريبة حتى يتجنب دفعها، كأن يرفض استرداد بعض السلع الأجنبية حتى يتجنب أداء الضريبة الجمركية التي تفرض عليها.
- الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
 - ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل نلاحظ أن هذا التهرب يركز على إدارة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة

• التهرب الجبائي عن طريق استعمال ثغرات في التشريع الجبائي

- قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلاً يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.
- يعد هذا الأسلوب من الأساليب التي لا يعاقب عليها القانون لأن المكلف يتهرب من دفع الضريبة، دون ارتكاب أي خطأ يعاقب عليه القانون ومن جهة أخرى فإن المشرع هو الذي يضع هذه الثغرات، سعياً منه إلى توجيه الأفراد

¹ - ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي"، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 06.

² - عبد المجيد قدي، "دراسات في علم الضرائب"، دار جريل للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، 2011، ص 216.

³ - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة 1994، ص 40.

إلى بعض النشاطات التي تتماشى من سياسة الضريبة المرجوة ويكون هذا الأسلوب أكثر استعمالا من طرف المؤسسات الكبرى، حيث نجدها توف ملحقا خاصا بالجباية مهمته الأساسية التعامل الجبائي والقيام بدراسة شاملة للقانون الجبائي لإيجاد بعض الثغرات.¹

يتضح مما سبق أن هذا النوع من التهرب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا، وذلك نظرا لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف استغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي.

ب- آثار التهرب الضريبي:

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية اقتصادية واجتماعية.

- الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخرزينة العمومية للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم القيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي، واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.

- الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، وذلك من عدة جوانب بالنسبة لاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يجد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة، في إطار ترقية الاستثمار ويترتب على ذلك ركود اقتصادي يتميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

- الآثار الاجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين

¹ - رضا بعززي، "التهرب الضريبي في الجزائر"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1999، ص 14.

في تحمل العبء الضريبي، إذا يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الدين تمكنوا من التهرب الضريبي لجوء الدولة، إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء الضريبي على من لم يتهرب من الضريبة.

لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

– الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعاليته في هذا المجال، نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة بحيث يعمل على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية، المالية الاقتصادية والاجتماعية.

مما سبق نلاحظ أن كل من الغش والتهرب الضريبي آثار ضارة من عدة جوانب، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرتين وذلك على المستوى الوطني والدولي ويتم ذلك من خلال معالجة أسبابه، وفي هذا المجال يجب:

- تحسين فعالية النظام الضريبي.
- تحسين الجهاز الإداري الضريبي.
- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف.
- دور التعاون الدولي في محاربة التهرب الضريبي.
- تحسين الرقابة الجبائية.
- تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها.
- إرساء نظام ضريبي عادل وذلك من خلال مراعاة.
- شمولية الضريبة.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- إعفاءات ضريبية مدروسة.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

بناء على التعريفات السابقة للرقابة الجبائية يتضح لنا أن هناك مجموعة من الأهداف التي تسعى السلطات الجبائية إلى تحقيقها والتي تتمثل أساسا في¹:

1-الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة كافة التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أي انحراف أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2-الهدف الإداري:

إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي كبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقطتين التاليتين:

-تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛

-تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3-الهدف المالي والاقتصادي:

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية.

4-الهدف الاجتماعي:

على المستوى الاجتماعي نجد أن الرقابة الجبائية تلعب دورا هاما في²:

-مكافحة انحراف المكلف بشتى أنواعها وبالتالي تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن أي قصور في تطبيق القواعد الضريبية.

-ضمان تطبيق قواعد الضريبة تطبيقا عادلا بين الأفراد، وبالتالي تحقيق العدالة الاجتماعية والجبائية ما بين المكلفين وإرساء مبدأ المساواة في دفع الضريبة.

المطلب الثالث: مراحل القيام بعملية الرقابة الجبائية

إن القيام بعملية الرقابة الجبائية يتطلب المرور بمجموعة من المراحل والإجراءات على مستوى كل نوع من أنواع الرقابة الجبائية، بداية بجلب الملف من المفتشية وإبلاغ المكلف ببداية عملية التحقيق، ثم سير عملية التحقيق

¹ - منور أو سرير، محمد هو، مرجع سبق ذكره، ص202.

² - المرجع السابق، ص203.

الميداني، وأخيرا التوصل إلى فرض الضريبة والعقوبات إن وجدت وإعلام المكلف بالنتائج.

أولاً: مراحل الرقابة المحاسبية

إن التحقيق في المحاسبة يمكن المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية، بالإضافة إلى أنه يمكن الأعوان الضريبيين من التأكد من صحة القواعد المحاسبية المطبقة ومدى مطابقتها لتلك القواعد المعمول بها، وكما يمكنهم من إظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تطرأ على المحاسبة.

1-المرحلة التحضيرية:

يقوم العون الضريبي المكلف بالقيام بعملية المراقبة المحاسبية بالأعمال التالية:

أ- جلب ملف المكلف المعني من المفتشية:

يعتمد المحقق على الملف الجبائي للمكلف كون أنه يحتوي على كافة الوثائق والبيانات وكذا المراسلات التي تتم بين الإدارة والمكلف، وتختلف بيانات المكلف حسب طبيعته¹.

فبالنسبة للشخص الطبيعي نجد: الحالة الشخصية، طبيعة النشاط الخاضع للفحص، مقر السكن، منبع العائدات والتصريحات، الوضعية العائلية.

أما بالنسبة للشخص المعنوي فنجد: طبيعة النشاط، رأس المال الاجتماعي، عنوان المقر الرئيسي، الوحدات التابعة لها (الفروع)، اسم المسير وحفه في رأسمال.

ب- إرسال الإشعار بالتحقيق:

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص

على حقوق وواجبات الكلف بالضريبة، على أنها يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي و(15) يوم بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار وصل، وعند عدم قبول استلام الإشعار بالتحقيق لا يمنع من إجراء التحقيق، وفي هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا بعد تحرير محضر².

ج- المعاينة في عين المكان:

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة قصد معاينة العناصر المادية والتأكد من الالتزام بمسك الوثائق المحاسبية اللازمة، إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة قبل الخوض في عملية

¹ - نوي نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004، ص65.

² - بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص24.

التحقيق المحاسبي، وبالتالي فالهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية كـمعاينة وسائل الإنتاج، معاينة مادية للمخزون، معاينة وجود الوثائق المحاسبية دون فحص المضمون وجود قيم الصندوق¹.

د-عملية جمع المعلومات:

لكي يستطيع العون المحقق تقدير وضعية المكلف بطريقة جيدة ومنظمة فإنه يجب عليه جميع المعلومات التالية: طبيعة وهدف النشاط، شروط الاستغلال (الزبائن والموردون، حساب أسعار التكلفة وأسعار البيع...الخ)، وسائل الإنتاج المستعملة، الأماكن المسجلة في أصول ميزانية المؤسسة وتلك التي تخص صاحب المؤسسة والغير مسجلة في أصول الميزانية المستأجرة، علاقات المؤسسة مع المؤسسات الأخرى، الفرض الضريبي والتأكد من حقيقته، الشروحات المفصلة للمخطط المحاسبي الخاص بالمؤسسة، ومنه فالعون المحقق يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الإطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة².

2- سير التحقيق (مرحلة المراقبة الفعلية):

بعد انقضاء أجل التحضير يذهب المحققون مباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق، أنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم مدير الإدارة الجبائية، وهنا يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية وإرجاعها بعد عملية فحصها. وتتم عملية الرقابة المحاسبية على مرحلتين³:

أ-المراقبة الشكلية للمحاسبة:

إن الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإلزامية والمحاسبة لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت:

-محاسبة منتظمة وهذا إذا كانت تراعي القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا؛

-محاسبة صادقة ويعني هذا صحة المعلومات الملخصة والمدونة في السجلات وكذا طريقة تقييمها؛

-محاسبة مثبتة (مقنعة) وهذا في حالة ثبوت تبرير وصحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر.

ب-فحص المحاسبة من حيث المضمون:

وتعني قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية كالاتي⁴:

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب مديريةية التحقيقات والتدقيقات، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، 2016، ص15.

² - عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، صص74، 75.

³ - نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص69.

⁴ - نفس المرجع السابق، صص70، 71.

-فحص حسابات الميزانية:الميزانية هي كشف بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة وتضم:

• أصول الميزانية: وهي مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكا دائما أو مؤقتا للمؤسسة، ففي هذا

الجانب من الميزانية يتبين لنا مختلف المجالات التي استعملت فيها المؤسسة أموالها وتمثل في:

✓ الاستثمارات: وهي تتجسد في حسابات الصنف (2) وعلى المحقق التأكد من الوجود الفعلي والمادي للاستثمارات

وأن هذه الأخيرة ملك للمؤسسة بالإضافة إلى مراقبة معدلات الاهتلاك ومدى قانونيتها.

✓ المخزونات: تمثل حسابات الصنف (3) وهنا يقوم المراقب بالتأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية

مطابقة لتلك المسجلة في الفواتير وأن التسجيلات المحاسبية في دفاتر الموردين والزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة

وأخيرا يجب التحقق من الم

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{مشتريات} = \text{مخزون آخر مدة} + \text{مبيعات}$$

✓ الحقوق: تتمثل في حسابات الصنف (4) يقوم المراقب بمراجعتها بمقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات

البنكية والبريدية مع ذلك المعلم من طرف البنك أو البريد ومتابعة جميع التسيقات مع طلب تبريرها وكذا

مراجعة الصندوق ومجموع المقبوضات نقدا، والتأكد من أن رصيد الصندوق موجب.

• خصوم الميزانية: وهي مجموع مصادر الأموال الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، وتتكون من¹:

✓ الأموال الخاصة: وهذا على المحقق التأكد من أن الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة

بصفة قانونية وأن الاحتياطات والمؤونات التي لم يعد لها هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح

لإخضاعها للضريبة، بالإضافة إلى العمل على كشف المؤونات غير المبررة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم

التكاليف.

✓ الديون: وهي مجمل التزامات المؤسسة وهذا يعمل المحقق على التأكد من صحة المبالغ المفيدة في هذا

الحساب.

✓ فحص حسابات التسيير والنتائج: ينتقل المحقق للتأكد من صحة البيانات المسجلة في حسابات

التسيير والنتائج، التي تمثل مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة وكذا الإيرادات التي تتحصل عليها.

• حساب التكاليف: وتتمثل في جميع نفقات المؤسسة، لذا فالمحقق يقوم بفحص هذه الحسابات كحساب

البضائع المستهلكة، حساب نفقات المستخدمين، حساب النفقات المالية بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة

¹ - نوي نجة، مرجع سبق ذكره، ص ص72، 73.

والتأكد من أن المبالغ المدفوعة هي فعلا لعاملين بالمؤسسة بالإضافة إلى التحقق من أن الفوائد المسددة هي ناجمة عن القروض المقدمة لها من المؤسسات المالية.

• **حسابات الإيرادات:** وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير أو تلك المتحصل عليها دون مقابل، ويقوم المراقب بفحص هذه الحسابات مثل: حساب المبيعات والإنتاج المباع، حساب الإنتاج المخزن، حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة الوثائق خاصة فواتير البيع والتسديد من طرف الزبون وكذا مجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

• **حساب النتائج:** يتم من خلاله معرفة القيمة المضافة وهامش الربح وكذا مبلغ الربح الإجمالي لمراقبة تطور نتائج المؤسسة ومقارنتها مع النتائج المتوقعة، ويتم هذا كله بالاستعانة بالميزانية وجدول حسابات النتائج.

3- نتائج التحقيق المحاسبي وإعلام المكلف: بعد الانتهاء من مرحلة التحقيق المحاسبي تثبت الإدارة أن هناك

نقائص وأخطاء أو إغفالا في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة¹. تأتي مرحلة الرفض أو القبول المحاسبي (قبول صريح أو نسبي) وهنا فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف مبينا له فيها التجاوزات

المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس الضريبة، وقد يرفض المراقب المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء وهذا في حالة ثبوت عدم قانونية الدفاتر المحاسبة المسوكة أو في حالة التأكد من أن المحاسبة غير مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية، أو عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة، ويمكن كذلك أن يتم التقييم التلقائي

في حالة ثبوت استحالة القيام بعملية الرقابة بسبب اعتراض المكلف أو في حالة امتناعه عن الإجابة للطلبات الواردة من الإدارة الضريبية فيما يخص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها².

أ-إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق:

تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين³:

-الإبلاغ الأولي: يجب أن يكون هذا الإشعار مصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل

¹ - بن عماره منصور، مرجع سبق ذكره، ص90.

² - وازطة مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2014، ص11.

³ - نفس المرجع السابق، ص11.

ملاحظاته، وأن يرسل إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه يجب أن يحتوي هذا الإبلاغ

على الطرق التي استعملت في التقييم، أي بتبيان جميع التعديلات التي قام بها. وقد حدد المشرع أربعين (40) يوما لرد المكلف على إبلاغ الأولى، والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح المقدمة من قبل المكلف. -الإبلاغ النهائي: عند إرسال الإبلاغ الأولى للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:

✓ المكلف لا يرد أو يرد بعد الفترة القانونية وهنا فإن الأسس المعدلة تبقى كما وهي لأنه يعتبر قبولا ضمنا منه.

✓ المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة ويسجل ملاحظاته الخاصة أو اعتراضاته عن الأسس المعدلة.

وبعد هذا يقرر المحققين قبول هذه الملاحظات أو رفضها ويجب عليهم أن يعلموا المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي، أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف فإنه بعد قبولا صريحا ويصبح أساس فرض الضريبة محكما نهائيا، ولا يمكن الرجوع فيه ولا حتى الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف.

ب- كتابة التقرير النهائي:

إن تحرير التقرير يعني انتهاء مهمة التحقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات التي تسمح بالتأكد من احترام إجراءات المراقبة، ويجب أن تدون الملاحظات في هذا التقرير فيما يخص طريقة إرساله للمكلف، وكذا يجب بيان الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة وفي الأخير ذكر طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقررة لذلك¹.

ثانيا: مراحل الرقابة المعمقة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة، ومن خلاله يقومون بمراقبة مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

1- المرحلة التحضيرية:

هذه المرحلة لا تختلف كثيرا عن تلك التي يتم القيام بها في التحقيق المحاسبي إذ يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها، وتجدر الإشارة إلى أن الأشخاص الخاضعين يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة. ثم يتم إتباع المراحل التالية:

أ- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني:

¹ - نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 79.

يتم سحب الملف من المفتشية التي يقيم بها المكلف المعني قصد فحص مختلف المعلومات التي يتضمنها، مع إمكانية فحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف، ويتم فحص الملف الجبائي بغرض أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب والتأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل، بالإضافة إلى استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية...)، وأخيراً مراقبة إن كانت كل المداخل قد أخضعت للضريبة، بالإضافة إلى أن هذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخل المصرح بها، والعناصر المعيشة للمكلف المعني¹.

ب- إبلاغ المكلف بالتحقيق:

إذ يقوم المراقب البائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة مع منحه مدة 15 يوماً للتحضير، وهذا الإشعار يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره... إلخ، وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة، مع تقديم بطاقة معلومات يملؤها المكلف².

ج- جمع المعلومات من مصالح الخارجية:

بعدما ينهى المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومة الجبائية التابعة للهيكل المحلية والمركزية، يلجأ المراقب إلى القيام بالأبحاث الخارجية لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية، وذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الاطلاع. فيعمد المراقب إلى فحص كل الحسابات البنكية للمكلف، لتحديد مداخله بناء على المعلومات المقدمة من المصالح البنكية، كما يمكنه الإطلاع على مختلف حساباته المالية المتواجدة في العديد من المؤسسات إضافة إلى مراقبة أسهمه التي قد توجد في بعض الشركات، وكذا الأموال المتحصلة من جراء بيع العقارات أو المنقولات³.

د- إعداد الميزانية الشكلية:

بعد إجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات، هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية وإظهار الدخول غير المصرحة، بالإضافة إلى فحص تغييرات الذمة والمتاحات وكذا قروض الحسابات المالية¹.

¹ - المرجع السابق، ص ص 81، 84.

² - المادة 21، الفقرة 3، قانون الإجراءات الجبائية، 2016، ص 13.

³ - نوي نجاه، مرجع سبق ذكره، ص 79.

2- سير التحقيق:

بعد المرحلة التحضيرية تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية، ما عدا في حالة طلب المكلف أن تجرى في مكان آخر. وفي هذا الصدد يقوم المراقب باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية، وجميع الحسابات الأخرى التي من الممكن ممارستها.

وبعد هذا فإن المراقب يخوض في حوار مع المعني ليبين له أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وبحصول المراقب على كافة المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة².

أ- إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:

إن إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف تتم بهدف كشف الدخول الغير مصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المحقق ب³:

-عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف المعني.

-تحليل الحسابات المالية من خلال مراقبة التدفقات المالية للمكلف إذ يلجأ المراقب إلى مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف، والنتائج المتحصل عليها يجمعها فيما بعد في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة.

-الميزان النقدي: إن دراسة الميزان النقدي يتيح للإدارة ضمان أن السيولة المستعملة من طرف المكلف خلال فترة المراقبة لا تفوق تلك التي من الممكن الحصول عليها خلال نفس الفترة، ويتجسد هذا الميزان في مقارنة السيولة المتاحة مع السيولة المستعملة.

-ميزان الخزينة: إن ميزان الخزينة يتيح تحديد المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة، وكذا مبلغ المصادر التي من الممكن للمكلف الحصول عليها خلال نفس الفترة، وبالتالي يمكننا من إخراج الاختلافات الموجودة بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة التي تدل على وجود دخول غير مصرح بها.

-المتاحات المستخرجة: وهي تضم كل المبالغ التي يمكن للمكلف الحصول عليها خلال فترة المراقبة.

-المتاحات المستعملة: وتشمل كل المبالغ المنفقة من طرف المكلف على مستواه المعيشي.

¹ - المرجع السابق، ص 79.

² - المرجع السابق، ص 84.

³ - المرجع السابق، ص ص 84، 85.

إن ميزان الخزينة ما هو إلا ثمرة ناجحة عن مقارنة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، والذي يظهر في شكل رصيد الحساب المالي، هذا الأخير لا تكون له أي دلالة إلا إذا كان رصيذا دائما، وبنهاية هذه المقارنة يمكن أن نواجه ثلاث حالات وهي¹:

-المتاحات المستخرجة = المتاحات المستعملة، ومنه الإدارة ليست لها أية ملاحظات.

-المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة، إذن هناك فائض يمكن أن يرجع إلى سوء تقييم النفقات.

-المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة، بالتالي هناك نقص، وفي هذه الحالة المراقب يخضع هذا النقص للضريبة، إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.

ب- طلبات التوضيحات والتبريرات:

في حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ما صرح به المكلف.²

-طلب التبريرات: حيث يقوم بها المحقق في حالة ما إذا توفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها أو قصد معرفة وضعيته الجبائية أو من أجل معرفة التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي.

-طلب التوضيحات: يقوم بها المحقق لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح. ويجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أن المحقق ملزم بأن يوضح للمكلف بأن لديه مهلة ثلاثين يوما للرد على هذه الطلبات.

3-انتهاء التحقيق وإبلاغ المكلف بالنتائج:

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة يتوصل إلى إحدى النتيجةين: إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به كمداخيل هي ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين مداخيله وكذا الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه.³

¹ - المرجع السابق، ص ص86، 87.

² - ميثاق المكلفين بالضرائب، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 32.

³ - نوي نجاة، مرجع سابق، ص ص88، 89.

المبحث الثاني: وسائل الرقابة الجبائية

تعتمد الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والوسائل الإدارية المخولة قانونيا بأداء هذه المهمة، إلى جانب الوسائل البشرية التي يقوم بالتطبيق الفعلي لكل الإجراءات المنصوص عليها طبقا لما تمتلكه من حقوق وصلاحيات، والتي يجب الاستناد إليها بغية القيام بعملية الرقابة الجبائية بطريقة جيدة وفعالة.

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

يعتمد تنفيذ برامج التحقيق الجبائي على وجود أجهزة هيكلية وميدانية تعنى بالقيام بمهام المراقبة والمراجعة الجبائية وتمثل أساس في:

أولا: مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV)

تتكون من مجموعة من النيابة وهي¹:

1. نيابة مديرية الإجراءات الجبائية؛

2. نيابة مديرية البرمجة؛

3. نيابة مديرية الرقابة الجبائية؛

4. نيابة التحقيقات والبحث عن المعلومات.

وتقوم هذه المديرية بـ:

أ. التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع، استغلال، الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية؛

ب. البرمجة والتحقيق على المستوى الوطني فيما يخص التحقيقات الجبائية؛

ج. التوجيه، التعاون وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية جهويا ومحليا.

د. وقد أنشأ مديرية البحث والمراجعات (drv) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية

1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة، وقد جاءت هذه المديرية لتحسين وتطوير باقي المديرية

الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت سيطرتها، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث

والمراجعات في سبتمبر 1998.

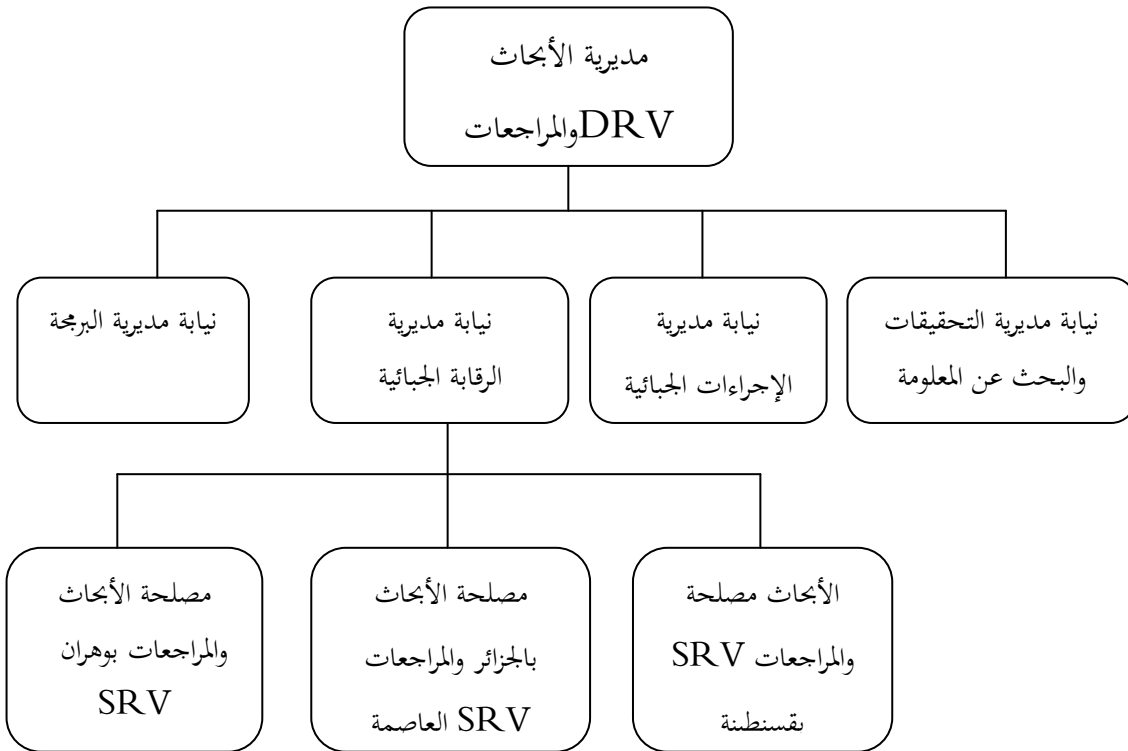
هـ. وتعنى مديرية الأبحاث والمراجعات بممارسة المهام التالية²:

¹ - قانونا لإجراء الجبائية، الأحكام الجبائية المختلفة، الجريدة الرسمية رقم 74، الصادرة في تاريخ 3 محرم الموافق 31 ديسمبر 2008، المادة 45.

² - منور أوسري، محمد همو، مرجع سابق، ص 207.

- و. الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب مما يساعد على معرفة الملفات ذات الأولوية والأهمية من أجل دراستها؛
- ز. جعل الرقابة أكثر شفافية حماية لمصالح الخزينة العمومية وحقوق؛
- ح. إجراء سلسلة من العمليات من أجل تحسين نوعية مردودية الجباية العامة؛
- ط. تقليص حجم المنازعات الجبائية نظرا لخطورتها؛
- ي. أما الهدف الأساسي لهذه المديرية هو مكافحة التهرب الضريبي ولذلك فإنها تبنت إستراتيجية محكمة من أجل بلوغ هذا الهدف وتمثل أساسا في تحقيق كل ما سبق ذكره.

الشكل رقم 2: الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات



المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 المؤرخ في 24/09/2006، الجزائر، ص 6

ثانيا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF):

حيث تقوم هذه المديرية بالبحث والكشف عن المادة الخاضعة للضريبة، والسهر على تنظيم العمل وتقديم بيئة العامة¹.

وبموجب المرسوم التنفيذي 60/91 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991 فإنه قد تم إنشاء تسع مديريات جهوية تتوزع كالتالي: الجزائر، البلدية، وهران، سطيف، قسنطينة، عنابة، ورقلة، بشار وقد خصص لكل مديرية ثلاث مديريات فرعية هي²:

- المديرية الفرعية للوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

وتتولى هذه المديرية القيام بالمهام التالية³:

- البرمجة والتحقيق والتحري على الممارسات الواقعة في الإقليم الولائي والقيام بالأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛
- تحديث تقنيات الرقابة الجبائية والقيام بكل الأعمال والأبحاث التي تعود بالفائدة على عملية الرقابة؛
- القيام بعملية التحصيل الضريبي وكذا السهر على تزويد الإدارة بتقارير موضوعية عن التحقيق؛
- تحليل نتائج التحقيقات والعمل على التنسيق مع مصلحة التحقيقات على المستوى الوطني؛
- التوصل إلى دوافع التهرب والغش الضريبيين واقتراح حلول جذرية لهاتين الظاهرتين.
- إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج تحت سلطتها ثلاث مصالح التي تختص بتسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي. وتتمثل في⁴:

أ. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: والذي يعنى بالقيام بالمهام التالية:

¹ - قتال عبد العزيز، "أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي لمدينة، الجزائر، 2008، 2009، ص 42.

² - ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، جامعة البلدية، 2003، ص ص 168، 169.

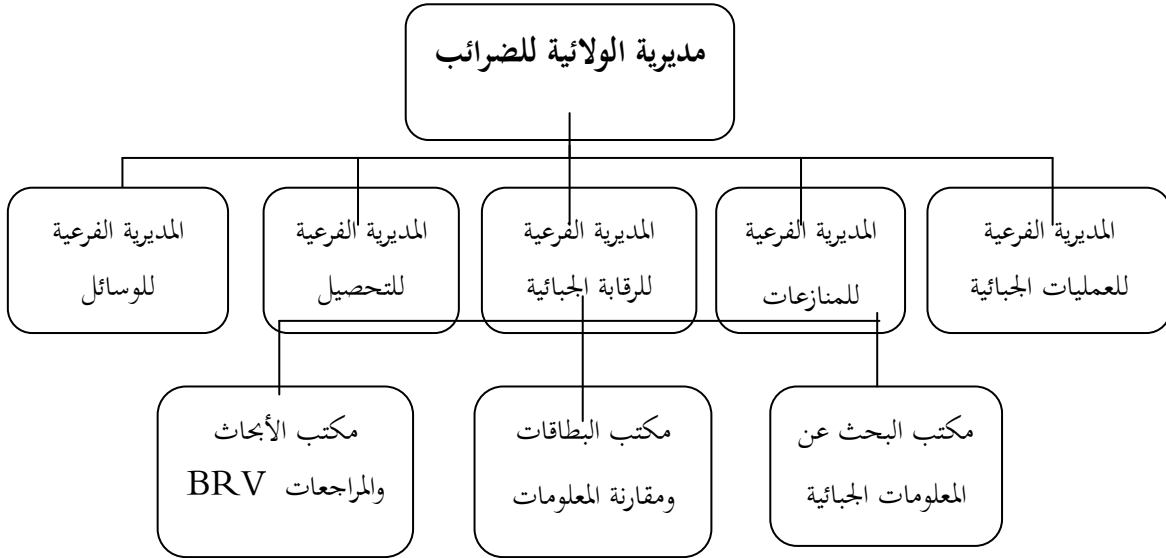
³ - منور أوسرير، مرجع سبق ذكره، ص ص 207، 208.

⁴ - نوي نجة، مرجع سبق ذكره، ص ص 41، 42.

- إعداد بطاقيه خاصة بكل المصالح التي من شأنها أن توفر المعلومات التي تفيد الإدارة الجبائية في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها؛
 - برمجة التدخلات المباشرة المخولة لهذا المكتب والتي تقوم بها فرق البحث وجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمقارنتها؛
 - برمجة التدخلات المحلية التي تختص بها فرق البحث المختلفة فيما يخص المادة الجبائية، والسهر على إجراءها في الآجال المحددة؛
 - تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات وتقديم الاقتراحات قصد تحسين عملية البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- ب. مكتبالطاقات ومقارنة المعلومات:** يكلف هذا المكتب بالقيام بما يلي:
- تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها؛
 - استقبال المعلومات من طرف مكتب ومصالح البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها؛
 - تنظيم استغلال الوثائق بطريقة تعمل على تعجيل الاستفادة من المعلومات التي تتضمنها؛
 - تقديم كل الاقتراحات قصد تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.
- ج. مكتب التحقيقات والمراقبة:** مهمتها إنشاء وتسيير البطاقات للمؤسسات والأشخاص الطبيعيين، الذين يمكن أن يكونوا محل تحقيق أو مراقبة عميقة لوضعيتهم الجبائية وكذلك عن طريق قيامه بالعمليات الآتية¹:
- متابعة ومراقبة أعمال الفرق المكلفة بالتحقيق والسهر أثناء التدخلات على احترام التشريع الجبائي المعمول به؛
 - السعي إلى حماية حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة؛
 - السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن المراجعة وإرسال تقاريرها بصفة منتظمة إلى الإدارة المركزية.

¹ - قتال عبد لعزيز، **المصدر:** الجريدة الرسمية، العدد 43، المؤرخة في 2005/0/22، ص 20.

الشكل رقم 3: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 43، المؤرخة في 2005/0/22، ص 20.

المطلب الثاني: الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هيكل تنظيمية إدارية جديدة ابتداء من 2002م وهي:

أولا: مديرية كبريات المؤسسات Direction des grandes entreprises

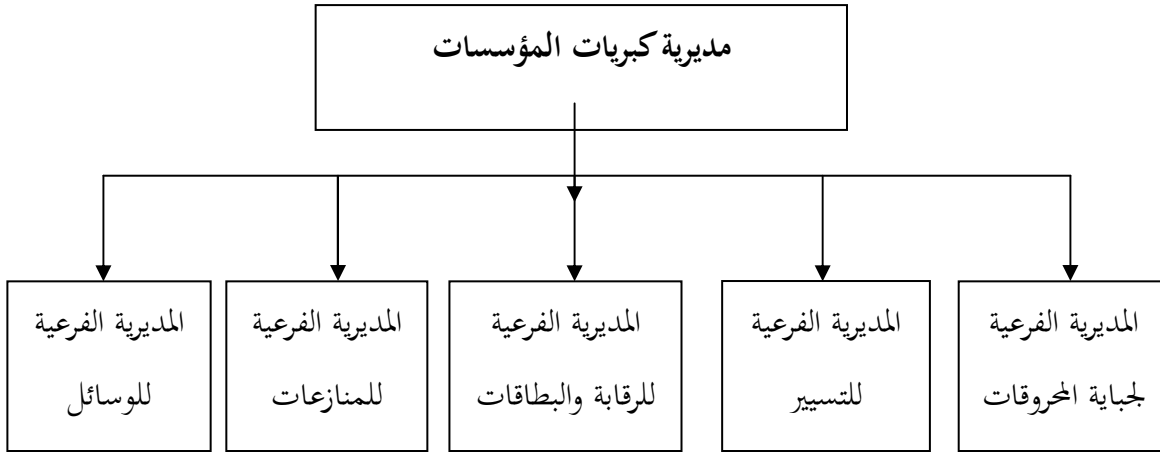
1-تعريف: تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2002م، وهي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون دج، كما تشكل مكان لدفع التصاريح وتسديد الضرائب، وقد بذات هذه المديرية مشروعها في سنة 2002م، واكتمل هذا المشروع في سنة 2005م، الذي نص على تنظيم وعمل المديرية الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات، وباشرت عملها في سنة 2006م، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية.¹

¹ - آيت بلقاسم لامية، آليات إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة 2013، 2014.

2-الهيكل التنظيمي العام لمديرية كريات المؤسسات:

تتكون مديرية المؤسسات من (5) مديريات فرعية على النحو التالي:

الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي العام لمديرية كريات المؤسسات



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 47.

3-مهام مديرية كريات المؤسسات:

تتكفل مديرية كريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والجماعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديرياتها الفعلية أو مقرها، ويمكن حصر مهامها في المجالات التالية:¹

أ-في مجال الوعاء:

- تمسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.
- تراقب الملفات حسب كل وثيقة.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التحصيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427، الموافق لـ 18/09/2006م المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المادة 03 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 1 رمضان 1427هـ الموافق لـ 24/09/2006م، العدد 59.

ب-في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- المراقبة المسبقة وتصفية حسابات التسيير.
- التمرين ومسك محاسبتها.

ج-في مجال الرقابة:

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها وتراقب التصريحات.
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضرائب وتقييم نتائجها.

د-في مجال المنازعات:

- تدرس التظلمات وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
- تعالج طلبات التخفيض الإداري.

ه-في مجال تسيير الوسائل:

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتقييمها.
- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

ثانيا: مراكز الضرائب

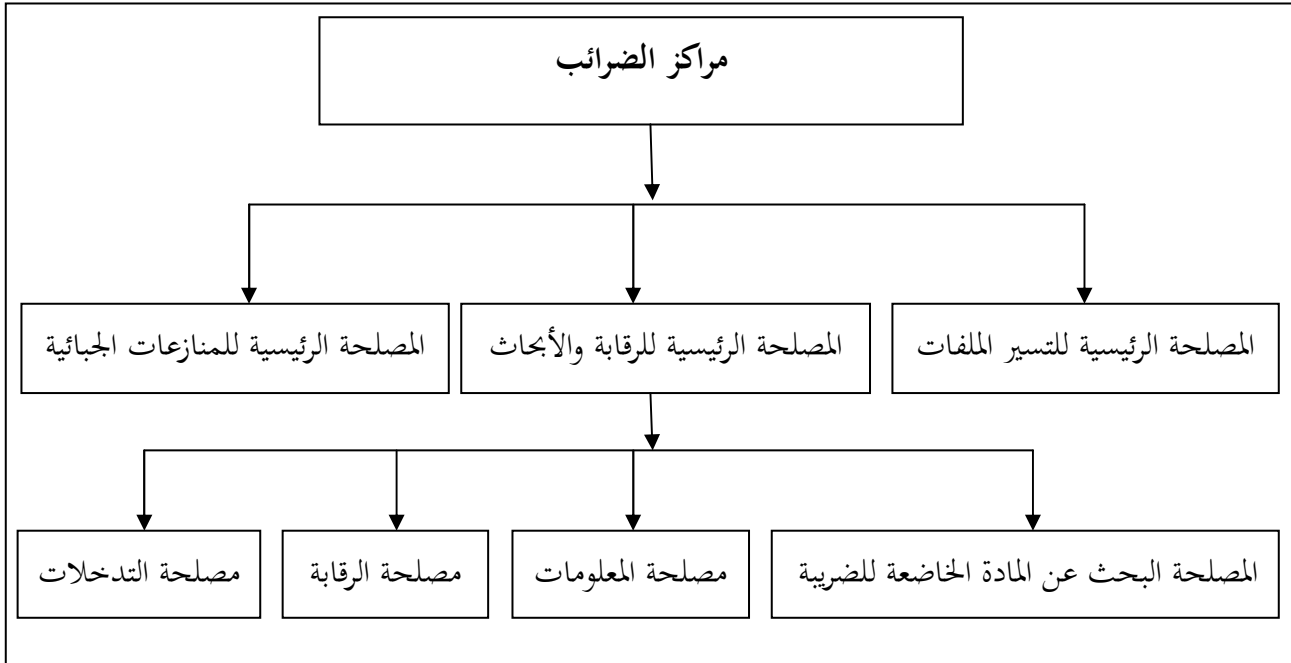
1-تعريف: هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي والمرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 1000.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته.¹

2-الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب من خلال الشكل الموالي :

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427، الموافق لـ 18/09/2006م المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المادة 20 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 1 رمضان 1427هـ الموافق لـ 24/09/2006م، العدد 59.

الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: سليمان عتير، مرجع، ص 49.

3- مهام مراكز الضرائب:

تنحصر هذه المهام في النقاط التالية:¹

- أ- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ب- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات.
- ج- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

ثالثا: المراكز الجوارية للضرائب

1- تعريف: من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر.

فهي تتابع ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجبائية العقارية، المعادن النفسية، الكحول، التبغ، وكذا الجبائية المحلية الفلاحية.²

¹ - آيت بلقاسم لامية، ص 50.

² - سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، باتنة، الجزائر، 2011، 2012، ص 109.

2- مهام المراكز الجوارية للضرائب:

- أ. تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.
- ب. تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها.
- ج. تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.
- د. تدرس الشكاوى وتعالجها.

المطلب الثالث: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية

القيام بعملية الرقابة الجبائية وكافة مراحل التحقيق يتطلب أن يكون الأشخاص الذين يقومون بهذه المهام أكفاء وذوي خبرة عالية تمكنهم من اكتشاف حالات التدليس الموجودة، وكذا أن يتمتعوا بسلوك حضاري وأن يكونوا ذوي أقدمية على الأقل ثلاث سنوات في الميدان، وهذا من أجل تسهيل عملية الرقابة ككل. وسنتناول هؤلاء الأشخاص في هذا المطلب بالتفصيل كما يلي:

أولاً: الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية

ويمكن ذكر الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية فيما يلي¹:

1. نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:

يعتبر نائب المدير هو الشخص المكلف بصفة مباشرة بإعداد برنامج المراجعات التي تقوم بها المصلحة كما يتولى مهمة مراقبة فرق التدقيق وكيفية قيامهم بعملهم، إلى جانب حرصه على سير عملية التدقيق بصفة قانونية منظمة، بالإضافة إلى أنه بإمكانه استقبال المكلفين الخاضعين للضريبة إن تطلب الأمر ذلك وكذا السهر على تطبيق ضمانات المكلفين وحقوقهم. كما أن نائب المدير يعنى كذلك بالاجتماع برؤساء فرق التدقيق قصد دراسة الأعمال المنجزة مع تقديم الاقتراحات اللازمة، بالإضافة إلى تحويل التقارير المتوصل إليها للمديريات الجهوية للضرائب التابعة لها.

2. رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:

إن رئيس مكتب الأبحاث يشترط أن يكون له على الأقل رتبة مفتش وذو خبرة لا تقل عن ست سنوات كمدقق جبائي، وباستلامه هذه المهام رسمياً فإنه يصبح تحت سلطته كل فرق التدقيق باعتباره المسؤول عن النظام العام لها وكذا يحرص على حضور ومواظبة الأعوان المدققين، وكذا التكفل بالقضايا المبرجة وتنفيذها، كما يمكنه التدخل من أجل

¹ - لياس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010، 2011، ص ص 31، 32.

مناقشة النتائج المتوصل إليها مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان.

3. الأعوان المدققين:

يشترط في الأعوان المدققين أن يحملوا على الأقل رتبة مفتش ضرائب وهذا طبقا لما جاء في التشريع الجبائي، الذين تسند إليهم مهام التدخل والمراجعة بكل مراحلها وهذا كله في مقرات المكلفين ما عدا في الحالات المرخصة من طرف المدير الولائي مع طلب المكلف لذلك، مع التسبب المقنع الذي كان وراء القيام بعملية التدقيق خارج مقر المكلف.

ثانيا: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجزائري عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدول نذكر منها¹:

1. تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السليمة لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا؛
2. تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة؛
3. الالتزام بممارسة الوظيفة وحدها، أي يمنع منعاً باتا الجمع بين وظيفته ونشاط آخر مريح؛
4. الالتزام بممارسة الوظيفة بصفة شخصية؛
5. الالتزام بالحياد اتجاه المكلفين بالضريبة؛
6. الالتزام بالنزاهة والسر المهني احترام النظام الداخلي للإدارة.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات وهي كما يلي²:

- أ. المسؤولية المدنية: يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة خطأ او عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص تحت مسؤولياته وهذا بمقتضى المادة 124 من القانون المدني الجزائري.
- ب. المسؤولية الجنائية: يمكن اعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية او جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق استغلال النفوذ.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، " دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب"، ص 4.

² - آيت بلقاسم لامية، مرجع سبق ذكره، ص ص 52، 53.

ج. المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب، والعقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.

المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم ضمانات من أجل حمايتهم من تعسفات الإدارة والتجاوزات المحتملة.

المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية في حقوق تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها وتمثل فيما يلي:

أولا: حق الإطلاع:

هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

طبقا للمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها.¹

وفي إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة الخاصة بالمكلف، كما يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم في الحصول على المعلومات اللازمة المحكم لمهامهم، ومن بينهم:

1- حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات الخاصة: طبقا للمادة 46 من قانون الإجراءات

الجبائية الجزائري لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.²

يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه، قبل 31 ديسمبر من كل سنة، إلى مدير الضرائب بالولاية، قبل أول أفريل من السنة الموالية.

2- حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:

¹ - المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية، ص 22.

² - المادة 46، قانون الإجراءات الجبائية، ص 22.

طبقا للمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.

كما يمس هذا الإلزام خصوصا، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.

يعاقب على كل مخالفة لأحكام المقاطع السابقة بغرامة جبائية منصوص عليها في المادة 192-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تطبق بعدد المرات التي لا يتم فيها التصريح بإشعارات الفتح أو الإقفال.¹

ثانيا : حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنحزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها.

كما تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمسندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة وكذلك يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، حيث للإدارة الجبائية سلطة شرعية تسمح لها بمراقبة المكلفين بالضريبة في إطار قواعد منظمة من خلال التحقيق في الوثائق والنتائج المصرح بها عن طريق الرقابة المحاسبية أو الرقابة على محمل الوضعية الجبائية.²

ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة:

- الرقابة في المحاسبية ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.

¹ - المادة 51، قانون الإجراءات الجبائية، ص23.

² - بن عكشة مصطفى، التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص51.

- الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد على مدى صحة المداحيل المصرحة، وذلك ومقارنتها بالوضعية الجبائية للمكلف.¹

ثالثا: حق استدراك الأخطاء الإدارية:

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.

نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.²

رابعا: حق المعاينة:

يمكن للإدارة الجبائية الذي أقرته المادة 74 من قانون المالية لسنة 2001 ويكون ذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض عنه، حيث تعطي الإدارة الجمالية ترخيص لأعوانها الذين لهم رتبة مراقب على الأقل القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة والدفع، ويجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المجالات المهنية للمكلفين بالضريبة، وعملية المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقا بهذه العملية، وبعد انتهاء عملية المعاينة يحرر محضر يسرد فيه بحريات العمليات وتدوّن فيه المعاينات المسجلة وهذا حسب نص المادة 78 من قانون المالية لسنة 2001، ثم تسلم نسخة من محضر الجرد على المعني وترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعين.³

وهذا طبقا للمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعين في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل

¹ - محمد عناب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 86.

² - المادة 327، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2012.

³ - سعدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص 40.

المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.¹

خامسا: حق التقادم:

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدودة (04) سنوات إلا في وجود مناورات تدليسية.²

✓ تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها، القيام بأعمال الرقابة، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

سادسا: حق إجراء البحث:

نصت عليه المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات ، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضريبية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا إلى 20 مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتمتر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة

يحتاج المكلف بالضريبة إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبة عند قيامها بمهمة التحقيق وبالتالي يجب خلق توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبة كما يجب على الأعوان المحققين احترام هذه الضمانات، وفي حالة الإخلال بها فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق، ومن أهم هذه الإجراءات:³

أولا: الإعلام المسبق:

طبقا للمادة 20-04 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.¹

¹ - المادة 34، قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 39، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³ - محمد عناب، ، مرجع سابق، ص 97.

ثانيا :الاستعانة بمستشار:

لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاسبا أو مستشارا جبائيا، محاميا وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية.²

ثالثا :تحديد مدة الرقابة: إن مدة التحقيق الجبائي محددة قانونيا.

1. في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة سنة واحدة من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق.

2. أما في التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من (04) أشهر فيما يخص:

أ- مؤسسات تادية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ب- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ويعدد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج، عن كل سنة مالية يحقق فيها، ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 أشهر.

إلا أن الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة:³

- استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا.

- تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق.

- عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات والتبريرات.

رابعا :عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة:

بموجب المادة 20-08 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص بعد انتهاء التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة

معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل

¹ - المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² - المرجع السابق، المادة 20.

³ - وزارة المالية، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2010، ص80.

مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية لنفس الضرائب والرسوم، وللفترة نفسها.¹

خامسا: السر المهني:

تبعاً لأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على الإلزام بالسر المهني أن يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعلوم به.²

سادسا: الإشعار بالتقويم:

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوماً وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

سابعا: حق الطعن:

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقاً من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبة والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية، وهذا ما تناولته المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض 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 المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.³

¹ - وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20.

² - المادة 65، قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 80، قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الواجبات أحدهما جبائية والأخرى محاسبية.

أولاً: الواجبات الجبائية :

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

1-التصريحات الجبائية: هي عبارة عن وثيقة يستعملها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه... الخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة، لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف، وهناك عدة أنواع من التصريحات الجبائية.¹

2-التصريح بالوجود: يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، والذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات.

يتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوماً من بدء النشاط حيث يتم التصريح أدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط ويجب أن يتضمن المعلومات التالية: الاسم واللقب، العنوان سواء من نفس الوطن أو خارجه.

3-التصريح الشهري:

على كل شخص خاضع للضريبة سواء معنوي أو طبيعي أن يقدم تصريحاً شهرياً وقبل 20 يوم الأولى من كل شهر، إلى قابض الضرائب، فمثلاً يجب اكتتاب التصريح الشهري (سلسلة G50)، يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال الشهر السابق، ومن أخرى تفصيل بالعمليات الخاصة بالرسم النشاط المهني، والتي تسديد في نفس الوقت مع تقديم هذا الكشف، وفي حالة التوقف على النشاط نهائياً أو مؤقتاً فإن الشركة ملزمة بتقديم تصريح في العشر أيام الأولى التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح.

4-التصريح السنوي:

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة، وهذا من خلال نموذج "استعارة" تقدمه الإدارة الجبائية.

وقد خصت المادة 151 الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات "IBS" يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب

¹ - فميدة أسيا، "تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية"، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، الجزائر 2014، ص54.

الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، إذا سجلت المؤسسة عجزاً، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط...الخ.¹

حيث يجب أن ترفق هذه التصريحات "الوعاء الضريبي" بوثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة، أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" ملزمون أيضاً بملاً تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية حيث يتضمن التصريح إجمالي الأرباح والمداحيل المحصلة خلال السنة المالية السابقة، كما يجب أن ترافق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف ويجب أن تكون هذه التصريحات مصادق عليها من طرف محاسب معتمد، حيث هذا التصريح يسمح للإدارة من معرفة الوضعية الجبائية للمكلف من خلال مقارنة التصريح السنوي والشهري للمكلف، وحتى في عدم ممارسته نشاطه كوجود فترة فراغ المكلف غير معفى من هذا الالتزام.

5-التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط المكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل 10 أيام ما يلي:

أ. تصريح إجمالي بالمداحيل التي لم تفرض عليها ضريبة.

ب. تصريح خاص بالمداحيل الصنفية.

ملاحظة: هذه التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط، وفي حالة الوفاة لمستغل خاضع للنظام الحقيقي فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل أهل المتوفي خلال 6 أشهر التي تلي تاريخ الوفاة.²

ثانياً: الواجبات المحاسبية

يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية والتقيد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة ودقيقة طبقاً لنظام المحاسبة المالية (SCF).

1- محاسبة تتماشى ومحتوى النظام المحاسبي المالي الساري العمل به.

2- مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد،

ويجب أن يمسكان بالكيفية المنصوص عنها قانوناً.³

¹ - المادة 151، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 77.

² - المادة 195، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ - سليمان عتير، مرجع سابق، ص 115.

3- بمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقيم الصفحات ويوقع عليهم من قاضي المحكمة، كما يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والسندات المرسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.

خلاصة:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع المداحيل الحقيقية وما تم الحصول عليه من معلومات من مصادر أخرى، والعمل على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والقيام بتصحيحها نظرا لأهمية الرقابة الجبائية فقد تم إنشاء هياكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائية وإجراءاتها وتسهر على تنفيذ قوانينها ومراقبة التسيير الحسن لها على جميع المستويات الوطنية والجهوية والولائية كما حدد لها المشرع أشكالاً تختلف باختلاف نوع النشاط وأهمية رقم الأعمال ومن جهة أخرى قام بسن مجموعة من القوانين والإجراءات تنظم سير عملية الرقابة الجبائية من خلال الحقوق الممنوحة لكل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والتي يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني

التحصيل الضريبي

تمهيد:

يعتبر التحصيل الضريبي المرحلة النهائية للإدارة الجبائية في تحويل الدين الجبائي الخاص بالملكفين بالضريبة إلى سيولة نقدية لحساب الخزينة العمومية.

فبعد تصفية الضرائب وتحديد الوعاء الضريبي وتحديد معدل الضريبة، يأتي دور تحصيل الضريبة والهيئة المسؤولة عن التحصيل هي قباضات الضرائب بمختلف أنواعها.

ومن اجل ذلك هناك قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب التي هي الإجراءات الجبائية المحددة والمفصلة لفرض وتأسيس الضريبة وتحميلها ومتابعة آثارها على الهيكل الضريبي تنظيمها وتنسيقها ومختلف الصور التقنية للضرائب بمختلف تطوراتها، ومتابعتها، حيث يتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وسيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى التحصيل الضريبي وقواعد وإجراءات تأسيس وتحصيل الضرائب، حيث تناول هذا الفصل ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي.
- المبحث الثاني: إجراءات تأسيس الضرائب.
- المبحث الثالث: إجراءات تحصيل الضريبة.

المبحث الأول: التحصيل الضريبي

تسعى الإدارة الجبائية لتحصيل الضرائب لأنها تعد مصدرا هاما وأساسيا لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة.

وفي حالة إخفاق الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة، لابد من وضع إجراءات وأساليب وإذا اقتضت الضرورة وضع غرامات وعقوبات للمكلف للالتزام بأداء الضريبة المفروضة والمطبقة عليه.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي

نشأ النظام الضريبي وفقا لدعائم و مقومات اقتصادية و اجتماعية و سياسية خاصة، فتتمو و تتطور دوما وفقا للمحيط الذي تنشأ فيه، و ما تحاول تحقيقه من أهداف النظام الضريبي .

أولا: مفهوم النظام الضريبي

للنظام الضريبي مفاهيم عدة منها ما يرتبط بالتنظيم الفني للضريبة ومنها ما يرتبط بمجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية للنظام الضريبي وانطلاقا من ذلك سنتطرق إلى التعريفين التاليين:

1- يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع¹.

2- يعرف النظام الضريبي بأنه هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة التي تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها وتمثل في مجموعة برامج ضريبة متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية التي تسعى إلى تحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية².

ومن خلال التعريفين يمكن صياغة التعريف التالي: "النظام الضريبي هو مجموعة من القوانين و التشريعات التي وضعها المشرع الجبائي بهدف تحقيق أهداف السياسة الضريبية".

ثانيا: مكونات النظام الضريبي

يتكون النظام الضريبي من ثلاثة مكونات أساسية تتمثل فيما يلي:

- أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة.
- مجموعة الصور الفنية المتكاملة للضريبة التي تمثل وسائل تحقيق الأهداف المحددة.

¹ - حميد مجيد دراز، النظم الضريبية الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1999، ص22.

² - سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص17.

- مجموعة التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزته المختلفة.

ثالثا: خصائص النظام الضريبي¹

يتميز النظام الضريبي بالخصائص التالية

1. **التحاور بين المكلف والإدارة الجبائية:** وذلك فيما يخص التصريحات التي يقوم بها المكلف والاقتراحات التي تفرضها الإدارة الجبائية إضافة إلى تقديم الطعون وبذلك يتم تصحيح وضعية المكلف غير القانونية.
2. **تصريح المكلف برقم أعماله بنفسه:** أعطى المشرع الجزائري للمكلف حق التصريح برقم أعماله بنفسه وذلك من خلال حصوله على نماذج التصاريح من طرف الإدارة الضريبية والتي يقوم يملئها وإعادة لها إلى الإدارة.
3. **حق الإدارة الضريبية في الرقابة:** وذلك من خلال مراقبة ومتابعة جميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين من أجل تجنب أنواع الغش والتهرب.

المطلب الثاني: مفهوم التحصيل الضريبي ومبادئه

للإمام أكثر بالتحصيل الضريبي يجب التطرق لعدة تعاريف للتحصيل الضريبي ثم نتطرق إلي المبادئ التي تتحكم في التحصيل الضريبي كما يلي :

أولا: مفهوم التحصيل الضريبي

هناك عدة تعاريف نذكر منها:

- 1- **التحصيل الضريبي** هو مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانوني والضريبة المطبقة في هذا الإطار.²
- وفي هذه المرحلة فقط تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبة وشخص المكلف بالضريبة.
- 2- **مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية،** التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية.³

¹ - سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص ص 4، 5.

² - Trotabas (louis) Finances publiques Dalloz, Paris, France, 1967, page 130.

³ - دواوي محمد، "الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر"، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2005، 2006، ص 13.

من خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف التحصيل الضريبي بشكل عام كما يلي: "التحصيل الضريبي هو آخر مرحلة للضريبة بحيث يتم فيها تحول دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وهذا يعني إيصال حاملات الضرائب إلى خزينة الدولة".

وقد تدخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تتضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها، سواء من جانب الإدارة الضريبة المختصة أو من جانب المكلف نفسه.

ثانيا: المبادئ التي تتحكم في التحصيل الضريبي

هناك عدة مبادئ تتحكم في التحصيل الضريبي لا يجب إهمالها نذكرها فيما يلي:

1. قاعدة اليقين: وتقضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة التي يلتزم بدفعها المكلف محددة بأحكام تشريعية واضحة، وذلك بأن يكون معدلها ووعائها وميعاد دفعها وطريقة تحميلها مقررّة بوضوح حتى يعلم بها المكلف.¹
2. قاعدة الملائمة في التحصيل: تعني أن يراعي المشرع عند فرض الضرائب ملائمة ميّعاد تحميلها مع ميّعاد تحقيق الدخل، لقوله تعالى: ﴿وَأَتُوا حَقَّهُ يَوْمَ حَصَادِهِ﴾.²
3. قاعدة الاقتصاد في التحميل: ويقصد بها الاقتصاد في نفقات جباية الضرائب المثلى التي تكلفها أقل نفقة ممكنة.³

المطلب الثالث: قواعد التحصيل الضريبي

المقصود بقواعد التحصيل الضريبي القواعد القانونية والتي حددها المشرع الضريبي والتي يمكن تلخيصها فيما يلي: الواقعة المنشأة للضريبة، طرق تحصيل الضريبة، ضمانات تحصيل الضريبة.

أولاً: الواقعة المنشأة للضريبة⁴

يحدد كل قانون الواقعة المنشأة للضريبة والتي تعني المناسبة أو السلوك الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها، ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على كل مكلف بالضريبة إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة، فمثلاً نجد أن الواقعة المنشأة للضريبة للأجور هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر.

¹ - مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة، أي فاعلية، التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون"، جامعة 8 ماي 1945 قلمة، الجزائر عدد 39، سبتمبر 2014، ص 243.

² - سورة الأنعام، الآية 141.

³ - مراد ميهوبي، مرجع سابق، ص 243.

⁴ - محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر بوزريعة، الجزائر، 2003، ص 157، 158.

أما في الضرائب الغير مباشرة، فيعتبر احتياز السلعة للحدود الإقليمية الواقعة المنشأة للضريبة على الاستيراد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشأة للضريبة على الإنتاج أو الانتقال السلعة من مرحلة لأخرى.

إذ أن المكلف بالضريبة يلتزم بدفع الضريبة حسب معدلها وفقا لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشأة لها، بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو تخفيضه، ويجب إتباع هذه القاعدة حتى في حالة إلغاء الضريبة كليا أو جزئيا. فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تم.

ثانيا: طرق تحصيل الضريبة

يوجد طريقتين لتحصيل الضريبة التحصيل العادي والتحصيل الجبري نصلهما كالاتي:

1. التحصيل العادي للضريبة:

وتعتبر هذه الطريقة هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة، بحيث أنه في هذه الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة¹. وفي هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة وفق العديد عن طرق يمكن حصر أهمها فيما يلي:

أ-التوريد المباشر

وهي القاعدة العامة لتحصيل الضريبة، حيث يقوم الممول بتوريد مبلغ من الضريبة بنفسه إلى إدارة الضريبة وهي أبسط طريقة وأكثرها شيوعا حاليا، أي في هذه الطريق لا توجد وساطة بين قباضة الضرائب والمكلفين. وقد يتم التوريد المباشر دفعة واحدة أو في شكل أقساط محددة قانونا أو متفق عليها مع الممولين من حيث مقدارها ومواعيدها.

وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام الممول بلصق طوابع الدمغة بعد شرائها للعقود، المحررات المطبوعات، والإعلانات وعن طريق استعمال أوراق مدموغة أو ختم الأوراق بالدمغة وعموما تستخدم الدمغة في دفع الضرائب على التداول².

¹ - د. قاشي يوسف، "محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية"، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة البويرة، الجزائر، 2014/2015، ص23.

² - بناني فتيحة، "دور التحفيز الضريبي في تشجيع الاستثمار المحلي"، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة البويرة، معهد العلوم الاقتصادية، 2011، 2012، ص25.

ب- الأقساط المقدمة

وفقا لهذه الطريقة، يكون للممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط (شهريا أو كل ثلاثة شهور) مقدما تحت حساب الضريبة.

وتجدر الإشارة بهذا الصدد أن التشريعات الضريبية (خاصة بالدول النامية أين ينخفض فيها الوعي الضريبي) تلجأ إلى عدم ترك حرية الاختيار للممول في إتباع هذا الأسلوب فتتص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتوالى التشريع طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها... الخ.

يمتاز هذا الأسلوب من أساليب التحصيل بالمميزات التالية:¹

- يخفف وقع الضريبة على الممول ويجعل أداءها سهلا وميسورا بعكس الحال لو انتظر الممول نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحاليل والتهرب.

- يضمن للخبزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية.

ج- الحجز من المنبع

بهذه الطريقة يكلف المشرع شخصا آخر غير الممول بتحصيل أو دفع الضريبة للخبزينة العمومية بحيث يقوم بدوره باستيرادها من الممول وكأمثلة على ذلك:

- الضرائب على الأجور والمرتببات، الربوع،...، وإيرادات القيم المنقولة وإيرادات تأجير قاعات الحفلات وهي خاضعة للاقتطاع من المصدر وهي ضمن مجال الضريبة على أرباح الشركات.

- في مجال الرسم على القيمة المضافة تخضع لهذه الطريقة العمليات المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يملكون إقامة في الجزائر.

وعموما يجب أن تتلاءم مواعيد التحصيل مع نوع الضريبة لكي تتلاءم مصلحة المكلفين مع مصلحة الخبزينة العمومية، إلا أن مشكل التحصيل في الجزائر مرتبط بالأعوان المكلفين بذلك حيث نجدهم غالبا لا يتوفرون على المؤهلات والخبرة الفنية والمهنية الكافية مما يسهل عمليات التهرب والغش الضريبي، بالإضافة إلى تقنيات التصريح التي

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص37.

تبقى تقليدية مقارنة بالدول المتقدمة التي تستخدم التقنيات الحديثة كالتصريح من خلال شبكة الانترنت عن طريق موقع خاص بذلك مما يضمن لهم الدقة وتوفير المال والوقت في عملية التحصيل¹.

2. التحصيل الجبري (الطريقة غير المباشرة)²:

عند استحالة استفتاء الإدارة الضريبية لدين الضريبة من مال المكلف تلجأ إلى طريقة التحصيل القسري أو الإجباري، وفي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية وليس بإرادة المكلفين.

وهذه الطريقة لها العديد من الآليات، وتختلف من دولة لأخرى فقد تكون عن طريق الحجز عن أموال المدين بالضريبة وبيعها بالمزاد العلني، من أجل استفتاء دين الضريبة وكل الحقوق العامة. كما قد تتخذ شكل حرمان المكلف بالضريبة من استخراج بعض الوثائق الإدارية وممارسة النشطة التجارية.

كما نشير إلى أن قيمة الضريبة المستحقة تعد دينا لا بد من استفتاءه من أموال المدين عند انتقال الملكية منه إلى أشخاص آخرين (حالة التركة).

ثالثا: ضمانات تحصيل الضريبة³

حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب، فقد منحت للزينة العمومية العديد من الضمانات، وأهم هذه الضمانات:

- النص على حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.
- تقرير حق الإصدار بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون على سداد دين الضريبة. ويعتبر الحجز حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب.
- يجوز للنيابة العامة أن تطلع الموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية على ملفات أية دعوى مدينة أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين.

¹ - بناني فتيحة، مرجع سابق، ص 26.

² - قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 24.

³ - محمد عباس محززي، مرجع سابق، ص 160.

المطلب الرابع: الغرامات المنصوص عليها في زيادة التحصيل الضريبي

يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود المنصوص عليه في المادة 138 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في القانون.

تخضع الشركات والأشخاص المعنويين الآخرين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يدفعون إما مباشرة أو عن طريق الغير المبالغ المذكورة في هذه المادة إلى أشخاص لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة في المادة 176 لدفع غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة.

يعاقب بغرامة تقدر بخمسة آلاف دينار جزائري (5000 دج) المكلفين بالضريبة للنظام الجزائي أو التقدير الإداري والذين لا يمسكون الدفاتر المرقمة والمسجلة المنصوص عليها في المادتين 15-12 و 30 من هذا القانون.¹

عندما يتبين أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية لم تنفذ أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تستوف فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي إلى سحب الاعتماد وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين منحت لهم هذه الامتيازات الجبائية بموجب الاعتماد، من حق الاستفادة من هذه الامتيازات وتصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤها منها مستحقة على الفور بغض النظر عن كل الأحكام المخالفة دون المساس بعقوبات تأخير الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تحسب ابتداءً من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها.²

كما تطبق أحكام المقطع السابق عندما يكون المستفيد من الامتيازات الجبائية قد استعمل بعد تاريخ القرار طرقتا تدليسية بمفهوم المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويعاقب على هذه المخالفة بقرار قضائي له قوة الشيء المقضي فيه.³

تطبق الإدارة الجبائية على مكتب المكلفين بالضريبة المعنيين في حالة معاينة التلبس الذي تنص على إجراءاته المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، غرامة مالية قدرها ستمائة ألف دينار جزائري (600.000 دج).

يرفع هذا المبلغ إلى مليون ومائتي ألف دينار (1.200.000 دج) في حالة تجاوز، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي، رقم الأعمال أو الإيرادات الخام حد خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج) المنصوص عليه

¹ - وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة.

² - المرجع السابق، المادة 194.

³ - وزارة المالية، قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 194.

في مجال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يرفع هذا المبلغ إلى مليوني دينار (2.000.000 دج) في حالة تجاوز، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي رقم الأعمال او الإيرادات الخام عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج) المنصوص عليه في مجال نظام الريح المبسط بموجب المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وزيادة على العقوبات المنصوص عليها سابقا فإنه يترتب على جنحة التلبس الجبائي إقصاء المكلفين بالضريبة من الاستفادة من الضمانات المنصوص عليها في المواد 19 و156 و158 من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني: إجراءات تأسيس الضرائب

يفرض النظام الجبائي على الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين كل من الضريبة على أرباح الشركاء IBS، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، والرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على النشاط المهني TAP. وتهدف الدولة من خلال فرض هذه الضرائب إلى تمويل الخزينة العمومية.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

في هذا المطلب سنتطرق لتعريف و خصائص و مجال تطبيق و تحديد الوعاء، و كذا طرق تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي.

أولاً: التعريف:

هي ضريبة يمكن تعريفها وفق المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة كما يلي: «تأسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة»¹.

ثانياً: الخصائص

- 1- تطبيق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين؛
- 2- تعد ضريبة سنوية فهي مستحقة كل سنة على الأرباح أو المداخيل التي يحققها المكلفون بالضريبة أو التي يتوفر عليها خلال سنة مدنية؛
- 3- تعد ضريبة إجمالية تقع على الدخل الإجمالي الصافي، فهي ناتجة عن الفرق بين الناتج الإجمالي الكلي والأعباء المحددة من طرف الدولة؛
- 4- أنها ضريبة وحيدة بمعنى أنها تضم كل أصناف المداخيل؛
- 5- تعد ضريبة متزايدة، بمعنى أنها تطبق من خلال معدلات متزايدة وبصورة متصاعدة؛
- 6- تعد ضريبة التصريح حيث يجب التصريح بها بعد تأسيسها وتغطيتها.²

ثالثاً: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

تطبق هذه الضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، ما لم تختَر هذه الأخيرة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ويرفق طلب الاختيار هذا بتصريح عن المداخيل، ولا يمكن العدول أو التراجع عن هذا الاختيار مدى حياة

¹ - مرجع سابق، ص55.

² - المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

الشركة فحسب القانون الضريبي الجزائري يخضع لهذا النوع من الضرائب شركات الأشخاص، الشركات المدنية التي تخضع لنفس نظام شركات الأشخاص سواء كانت إقامتهم الجبائية بالجزائر أو خارجها على أن يكون مصدر دخلهم من ممارسة نشاطاتهم في الجزائر، شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة، أعضاء شركات المساهمة الذين له مسؤولية تضامنية وغير محددة.

رابعا: تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

حيث تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض هاته الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف الضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية بالإضافة لأصناف الآتية:¹

1. الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية؛

2. عائدات المستثمرات الفلاحية؛

3. الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛

4. عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛

5. المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية.

خامسا: تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي

يتم وفقا لطريقتين أساسيتين هما:

1- طريقة الإقطاع من المصدر: وفقا لهذه الطريقة يتم اقتطاعها من الدخل الإجمالي الصافي للمكلف من

قبل الهيئة المستخدمة، وبذلك يتم دفعها بطريقة مباشرة إلى الإدارة الضريبة، وتساهم هذه الطريقة في التقليل

من حجم التهرب الضريبي، كما تعتبر محبذة من قبل الإدارة الضريبية كونها غير مكلفة وخالية من التعقيد.²

2- نظام التسيقات على الحساب: تبعا لهذا النظام تسدد الضريبة على الدخل الإجمالي في شكل دفعات

مؤقتة وطوعية خلال السنة المالية، وتتبع هذه الدفعات المؤقتة مباشرة تسديد الضريبة خلال الشهرين الأولين من السنة

المالية التي يحقق فيها الدخل ويحدد كل تسبيق بنسبة 30% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف.

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 01 وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2017، ص 15.

² - قوانين جبائية، القسم الخامس، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2017، ص 41.

أما فيما يخص معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي فباستثناء المداخل الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر وفقا لنسبة معينة، فإن الضريبة تحسب وفقا لجدول تصاعدي، ويتضمن هذا الجدول شرائح الدخل توافقها معدلات الضرائب المفروضة على كل فئة وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم 1: معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لفئات الدخل

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0	لا يتجاوز 120.000
20	من 120.000 إلى 360.000
30	من 360.000 إلى 1.440.000
35	أكثر من 1.440.000

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وزارة المالية المديرية العامة للضرائب 2017 المادة 104 منه.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS

في هذا المطلب سنتطرق لتعريف و خصائص و مجال تطبيق و تحديد الوعاء، وكذا طرق تحصيل الضريبة على أرباح الشركات .

أولاً: تعريف

تعرف الضريبة على أرباح الشركات بأنها لا تفرض إلا على الأرباح السنوية بما أن هذه الضريبة ملزمة على الأرباح الناتجة في الشركات التالية: الشركاء مهما كان شكلها وموضوعها وهي شركات الأموال وشركات الأشخاص إذا طلبت الإخضاع إلى IBS شركة المساهمة، شركات ذات التعاونية، المؤسسات الوطنية باستثناء التعاونيات التي استثناءها القانون التجاري والتي ليست لها أعمال تجارية (تقوم بأعمال خيرية).¹

ثانياً: خصائص الضريبة على أرباح الشركات IBS

تميز هذه الضريبة بعدة خصائص يمكن إيجازها فيما يلي:

1. ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
2. ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها؛
3. ضريبة سنوية: إذ أن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة مغلقة؛

¹ - منصور بن عمارة، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، الجزء الثاني، دار هومة للنشر والتوزيع، الزائر، 2009، ص108.

4. ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي؛
5. ضريبة تقدمه على التصريح الإجمالي للمكلف من خلال إرسال ميزانية جبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من ماي كل سنة لتحقيق أرباح، وتستحق هذه الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر والمتمثلة على الخصوص: الأرباح المحققة في شكل شركاء والعائدات من الممارسة العادية لنشاط ذو طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي.
6. أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس نشاط من العمليات التجارية.¹
- يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات من خلال التصريح لدى إدارة الضرائب وذلك بتقديم الميزانية الجبائية لمفتشية الضرائب قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة

ثالثا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تنقسم الشركات الخاضعة لضريبة على أرباح الشركات إلى قسمين:

القسم الأول خاضع لهذه الضريبة بصفة إجبارية وتتمثل فيما يلي:

1- كل الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

أ- شركات الأشخاص والمساهمين بمفهوم القانون التجاري الجزائري إلا إذا اختارت الخضوع لهذه الضريبة، شريطة أن يكون هذا الاختيار لا رجعة فيه مدى حياة الشركة ويجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري؛

ج- الشركات المدنية غير المكونة على شكل شركات الأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات؛

2- المؤسسات وهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

3- كما تخضع لهذه الضريبة الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة

138، وكذا الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب

المباشرة.²

¹ - منصور بن عمارة، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومة للنشر والتوزيع، ص 15، 16.

² - قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المادة 136 منه، مرجع سابق، ص 52.

أما الشركات التي تخضع اختياريًا للضريبة على أرباح الشركات، فهي تلك الشركات التي تعتبر خاضعة أصلاً للضريبة على الدخل الإجمالي إلا إذا اختارت بصفة إرادية الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة وجب عليها تقديم طلب الاختيار إلى إدارة الضرائب ويعتبر هذا القرار نهائيًا تخضع له الشركة المعنية مدى الحياة، وتمثل هذه الشركات أساسًا في شركات التضامن، وكذا الشركات التوصية البسيطة.

رابعًا: تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

يتحدد الوعاء الضريبي من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهاية عمره المحاسبي. ويتحدد الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى اختتام الدورة المحاسبية وافتتاحها، والتي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات بعبارة أخرى تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات من خلال الفرق بين النواتج المحققة والأعباء التي تتحملها المؤسسة.¹

تمثل النواتج المحقق أساسًا فيما يلي:

1. مبيعات خلال الدورة (نواتج الاستغلال)؛
2. النواتج الأخرى المختلفة (نواتج خارج الاستغلال)؛
3. النواتج الاستثنائية كالتنازل عن الاستثمارات.

أما الأعباء التي يجب خصمها لتحديد الربح الخاضع لهذه الضريبة فتتمثل فيما يلي:

1. المصاريف العامة لنفقات المستخدمين في الشركة، مكافآت المسيرين والشركاء، العمولات، إضافة إلى كراء العقارات ومصاريف الاحتفالات والاستقبالات على أن لا تتعدى نسبة 1% من الربح الصافي للسنة السابقة؛
2. النفقات المالية المختلفة مثل التأوي، مصاريف المساعدة على التنقيب، من المصاريف المتعلقة بالقروض والتأمينات... الخ؛
3. الضرائب والرسوم الواقعة على كاهل المؤسسة خلال السنة المالية من رسوم عقارية، رسوم التطهير، الرسم على النشاط المهني والدفع الجزائي؛
4. المصاريف المتعلقة بمختلف الاهتلاكات والمؤونات؛

¹ - قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المادة 140، مرجع سابق، ص 54.

5. مختلف الهدايا التي تقدمها المؤسسة باستثناء تلك المتعلقة بالإشهار، إضافة إلى مختلف الإعلانات والتبرعات والهبات على أن لا تتجاوز قيمتها 20.000 دج.¹

لاعتبار الأعباء السابقة الذكر قابلة للخصم، يجب أن تتوفر بها الشروط التالية:

أ. أن تكون التكاليف مرتبطة مباشرة بالتسيير العادي للشركة؛

ب. يجب أن تثبت هذه الأعباء بطرق قانونية، وأن تكون مبررة بوثائق إثبات؛

ج. يجب أن تكون خاصة بالسنة المالية الجارية، وأن تكون مسجلة بدفاتر المؤسسة.

خامسا: تحصيل الضريبة على أرباح الشركات

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق نظام التسديد التلقائي تدفع بصفة تلقائية لصندوق قباضات الضرائب المختلفة دون إشعار مسبق من قبل هذا الأخير، وتسدد الضريبة المستحقة حسب نظام التسديد التلقائي على ثلاثة تسيقات مؤقتة أو أقساط فصلية متبوعة بتسديد باقي الضريبة، وتسدد هذه الأقساط لدى قباضة الضرائب المختصة في العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تصبح فيه الحقوق الجبائية مستحقة، حيث تعادل قيمة كل تسيق 30% من قيمة الربح الضريبي للسنة الماضية، ل يتم بعد ذلك تسوية رصيد التصفية فإذا كان موجب وجب على الشركة المعنية دفعة إلى الإدارة الجبائية قبل 15 أبريل من السنة الموالية، أما إذا كان رصيد التصفية سالبا ففي هذه الحالة وجب على الإدارة الجبائية دفعة للشركة أو إحالته إلى السنة الموالية.²

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة TVA

في هذا المطلب سنتطرق لتعريف و خصائص و مجال تطبيق و العمليات الخاضعة للضريبة و إعفاءات الرسم على القيمة المضافة :

أولاً: تعريف

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من المهم الرسوم الغير مباشرة، تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي ويقع على عاتق المستهلك النهائي لا على المؤسسة. تم إنشاؤها عام 954م، وبدأ حيز التنفيذ في الجزائر افريل 1992م.

يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من:³

¹ - قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المادة 141، مرجع سابق، ص55.

² - قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المادة 355 منه، مرجع سابق، ص88.

³ - قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 4.

1. بالنسبة للمبيعات: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛
 2. بالنسبة للأشغال العقارية: من قبض الثمن كلياً أو جزئياً؛
 3. بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية يتكون الحدث المنشئ من التسليم؛
 4. بالنسبة للواردات: من إدخال البضاعة عند الجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصحح لدى الجمارك؛
 5. بالنسبة للصادرات: من المنتوجات الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة 13؛
 6. بالنسبة للخدمات عموماً بقبض الثمن جزئياً أو كلياً.
- غير أنه يمكن أن يرفض لمقاولي الأشغال، ومؤدي الخدمات بتبرئة متهم حسب الخصوم، وفي هذه الحالة يتكون الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته.
- ويتميز الرسم على القيمة المضافة على الخصائص التالية:¹
- أ. يشكل ضريبة على الإنفاق (المستهلك) يتحملها المستهلك النهائي؛
 - ب. يعد ضريبة قيمة لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة؛
 - ج. يعتبر ضريبة بسيطة نظراً لقلّة المعدلات المستخدمة؛
 - د. يمثل ضريبة عامة على المنتجات والخدمات، لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي؛
- يسمح بضمان عدالة ضريبة أكبر للمستهلك النهائي فيما يخفي المنتجات المنحزة في الوطن (محلياً) ومثيلتها المستوردة لأن وعائها لا يتكون في كل مرحلة من قيمة السلعة بكاملها وإنما بالقيمة المضافة أي بمقدار مساهمة المستودع في العملية الإنتاجية.

ثانياً: مجال التطبيق

- حسب المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال تخضع للرسم على القيمة المضافة عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم التي تكتسي طابعاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً ويتم إنجازها في الجزائر، بصفة اعتيادية أو عرضية وكذا عمليات الاستيراد ويطبق هذا الرسم أياً كان:
- 1- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
 - 2- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

¹ - حميد بوزيدة، "حماية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 68.

ثالثا: العمليات الخاضعة للضريبة

نجد العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا أو اختياريا:

1. العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:¹

تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة:

أ. المبيعات أو التسليمات التي يقوم بها المنتجون.

ب. الأشغال العقارية.

ج. المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.

د. عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

هـ. المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو أحجار كريمة.

و. العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة.

ز. الحفلات الفنية والألعاب التسلية بمختلف أنواعها.

ح. الخدمات المتعلقة بالهاتف والتليكس.

ط. العمليات البيع التي يقوم بها المساحات الكبر ونشاطات التجارة المتعددة.

ي. العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

2. العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا:

حسب المادة 3 من قانون الرسم على رقم الأعمال:

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الاختيار بين الدين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا،

بناء على تصريح منهم للاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع او خدمات:

أ. التصدير؛

ب. للشركات البترولية؛

ج. للمكلفين بالرسم.

¹ - قوانين جبائية، قانون الرسوم على رقم الأعمال المادة 2 منه طبعة 2007، ص6.

د. المؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 يخضع المعنيون وجوبا لنظام الريح الحقيقي.

يمكن طلب الاختيار، في أي وقت من السنة ويجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافدا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتسب فيه الاختيار.

يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها ما لم يحمل تنازل أو توقف عن النشاط، يعطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة التالية التي تلي بدأ فيها سريان الاختيار ويحدد الاختيار ضمنيا، ما لم يحمل نقص صريح، يقدم ظرف ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

رابعا: قواعد تأسيس الرسم ومعدلاته

سنتطرق أولا إلى كيفية تأسيس الرسم:

1- تأسيس الرسم:¹

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف

والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته. ويتكون:

أ. بالنسبة لعمليات البيع، من المبلغ الإجمالي للمبيعات.

ب. بالنسبة لعمليات تبادل البضائع، أو المواد الخاضعة للرسم من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة.

ج. بالنسبة للتسليمات للذات للأموال المنقولة من ثمن البيع بالجملة المنتوجات المماثلة، لأموال العقارية ومن ثمن تكلفة الإنجاز.

د. بالنسبة وكلاء النقل ووسطاء العبور، يتكون رقم أعمالهم من أجورهم الإجمالية.

هـ. عند الاستيراد حسب المادة 19 يتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك بما فيها الحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

و. عند التصدير حسب المادة 20 يتكون الأساس الخاضع للضريبة، بالنسبة للمنتوجات الخاضعة للرسم، من قيمة البضائع عند التصدير، بما فيها الحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

2- المعدلات:

¹ - قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 15 منه، مرجع سابق، ص 16.

يحصل الرسوم على القيمة المضافة بمعدل عادي 19%¹ والمعدل المخفض بت 9% ويطبق هذا المعدل على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات الميينة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

خامسا: الإعفاءات

تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بعض العمليات التي في غياب مثل هذه الأحكام تكون عادة خاضعة للضريبة. كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية، اجتماعية أو ثقافية:

1. في المجال الاقتصادي: الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وبيعها او نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة "سوناطراك".

2. في المجال الاجتماعي: ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير، الدقيق... الخ) الأدوية والمطاعم المعتدلة الأسعار والتي لا يهملها الربح وكذا السيارات الموجهة للمعطلين... الخ.

3. في المجال الثقافي: تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون، وكذا كل المؤلفات والأعمال المتعلقة بالإبداع والإنتاج.

المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني

تم إنشاء الرسم على النشاط المهني بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996.

أولا: التعريف

يستحق الرسم بصدد رقم الأعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات غير أنه، تستثنى من مجال التطبيق الرسم مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتج عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك لرسم بموجب المادة 217 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

¹ - قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 21 منه، مرجع سابق، ص 12.

ثانيا: مجال التطبيق¹

1. الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه بالضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة.

2. رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تتخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة.

2. رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطات

3. ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه غير أنه تشق العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة.

4. بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية يجب تسوية الحقوق لمستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

5. لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية.²

6. تطبق أحكام المواد 1-13 و 2-13 و 138 فيما يخص إقرار أساسا هذا الرسم.³

ثالثا: أساس فرض الضريبة ومعدلاته

سنتطرق أولا:

1-أسباب غرض الضريبة:

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق المر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة. غير انه يستفيد من تخفيض قدره 30%.

أ. مبلغ عمليات البيع بالجملة.

ب. مبلغ عمليات البيع بالتجزئة.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 217 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المرجع نفسه، المادة 217.

³ - المرجع نفسه، المادة 218.

ج. عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة يستفيد من تخفيض قدره 50%.

د. مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي تتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 5% من الحقوق غير المباشرة.

هـ. مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية. كما يستفيد من تخفيض قدره 75%

و. مبلغ العمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال.

2- حساب الرسم¹:

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يأتي:

أ. 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنايب.

ب. 1% بدون الاستفادة من التخفيضات، بالنسبة لنشاطات الإنتاج.

ج. 2% فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري مع تخفيض بنسبة 25%.

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 222 منه، مرجع سابق، ص 99.

المبحث الثالث: إجراءات تحصيل الضريبة

نعني بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية.

المطلب الأول: تكوين الملف

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون به نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي:

أولاً: بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

1. شهادة الميلاد الأصلية؛
2. شهادة الإقامة؛
3. نسخة من الكراء أو الملكية؛
4. طلب خطي للوضعية الجبائية؛
5. تقرير المحضر القضائي.

ثانياً: بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات):

1. شهادة الميلاد الأصلية للمسير وشركاؤه؛
2. هيكل المؤسسة؛
3. عقود الكراء أو الملكية؛
4. شهادة الإقامة للمسير وشركاؤه؛
5. طلب خطي للوضعية الجبائية؛
6. تقرير المحضر القضائي.

ملاحظة: إذا بدأ المكلف نشاط تجاري دون التصريح بالوجود لمدة شهر، فتمتلك مصالح مفتشيات الضرائب الحرية المطلقة في تحديد مبلغ الغرامة المالية حتى تحديد سنوات النشاط.

المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين

هناك نوعين من الأنظمة الجبائية في الجزائر وهما النظام الحقيقي والنظام الجزائي، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها، إذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة

فإنه يخضع تلقائياً للنظام الحقيقي، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تحديد نظام الإخضاع حسب رقم العمال المحقق الذي يكون وفقاً لطبيعة النشاط كالتالي:

أولاً: النشاط التجاري: إذا تعدى رقم الأعمال المحقق فإن المكلف سوف يخضع للنظام الحقيقي وفي حالة عدم تحقيق ذلك الرقم سوف يخضع للنظام الجزائي.

ثانياً: النشاط الصناعي: إذا تعدى رقم الأعمال المحقق سوف يفرض عليه النظام الحقيقي، أما إذا كان أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجزائي، كي يتم تسجيل المكلف في النظام الجزائي تقوم مفتشية الضرائب ببعض الخطوات وتكون على النحو التالي:

1- تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية للمكلف تسمى (G12)، حيث يقوم المكلف بملئها وإعادتها قبل 1/2 من السنة التي تحقق رقم الأعمال، بعدها تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمى (G08) باقتراح رقم الأعمال له بمراعاة طبيعة النشاط الممارس، الموقع... الخ.

وفي حالة رفض المكلف لرقم العمال المقترح يقوم بتبرير الرفض وفي نفس الوثيقة، وبها يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الأعمال الخاضع، إذا ما اقتنعت بالتبريرات المقدمة من طرف المكلف. في الأخير تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمى (C09)، نهائية تبين خضوع المكلف للنظام الجزائي وتقوم بنسخها في أربعة نسخ:

أ- النسخة الأولى يتم إدراجها في الملف؛

ب- النسخة الثانية إلى قبضة الضرائب؛

ج- النسخة الثالثة ترسل إلى المكلف؛

د- النسخة الرابعة ترسل إلى المديرية العامة للضرائب.

ويبقى المكلف تحت هذا النظام مدة سنتين قابلة للتجديد أما بنسبة مرتفعة أو منخفضة.

2- أما النظام الحقيقي فهو يتعامل مع نسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق، وهذا النظام يتطلب عملاً ميدانياً أكثر أهمية من النظام الجزائي، نظراً لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي، كالمؤسسات الكبيرة التي يكون لها رقم أعمال مرتفع ومتغير.

ولكل من النظامين مزايا وعيوب:

● **النظام الحقيقي:** تتميز مزايا هذا النظام في:

- استرجاع مجموع الرسم على القيمة المضافة TVA؛

- إمكانية التعامل مع المؤسسات الكبيرة؛

- ربح الزبائن.

تتميز عيوب هذا النظام في:

- يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة؛

- صعوبة تقدير رقم العمال الحقيقي؛

- الدفع يكون شهريا.

● **النظام الجزائي:** لهذا النظام مزايا يمكن تحديدها في العبارة التالية

- لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة والدفع يكون فصليا.

أما عيوبه:

- رقم الأعمال مفتوح إداريا بالتنسيق مع المكلف؛

- في مجمل الحيات لا يطابق رقم الأعمال المحقق؛

- مجموع الرسم على القيمة المضافة غير مسترجع؛

- ربح الزبائن.

المطلب الثالث: تحضير الإشهار بالدعم وتحصيل الضرائب

تقوم المفتشية بتحضير وإرسال الإشعار بالمكلف ثم يقوم بالتوجيه على القباضة، بعد حصوله على هذا الإشعار ويكون سنويا ويخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS .

أولا : الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي:

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل G01 المكلف الذي يقوم بملاً هذه الوثيقة التي تسمى وإذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه غرامة قدرها 10% إذا كان التأخر بشهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25% بعد الشهر الأول ومهما طالت مدة التأخر.

مدون عليها Primatice وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى G01 إلى المركز الاسم واللقب والرقم الجبائي، مبلغ الدخل، الغرامة، العنوان.

تبعث المفتشية وثيقة الميكا وجرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على الدخل، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى الإشعار بالدفع.¹

¹ - آلية تحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص73.

ثانياً: لإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على أرباح الشركات:

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنوياً، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل G01 المكلف الذي يقوم بملاً هذه الوثيقة التي تسمى

وفي حالة التأخر عن الدفع تطبق عليه غرامة التأخر قدرها 10% إذا كان التأخر شهراً فأقل يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25% مهما طال مدة التأخر.

وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى Primatice مدون عليها الاسم واللقب والرقم الجبائي، مبلغ الدخل، الغرامة، العنوان. إلى المركز الميكا وغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة فيها وحساب الضريبة على أرباح الشركات، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى الإشعار بالدفع.

تبعث المفتشية وثيقة G01 بعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل وكون الملف قابل للتسديد فهذه العملية تحتوي على آليات تحدد سير عملية التحصيل بالتفصيل. يعرف التحصيل بأنه جميع الموارد الجبائية سواء كانت نقدية، صكوك بريدية أو شيكات بنكية.

عند وصول الإشعار بالدفع نتيجة المكلف إلى قباضة الضرائب وتقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون دفع مبلغ الضريبة بمختلف طرق الدفع التي يمكن للمكلف الدفع بها.

1-الدفع نقداً:

مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل الاستلام Quittance وتكون مختومة بطابع القباضة.

والتي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية:

- أ. الرقم الجبائي.
- ب. مبلغ غرامة التأخر.
- ج. نوع الضريبة المدفوعة.
- د. مصدر هذا الوصل هو سجل يتعامل به أمين الصندوق يسمى H1.

2-الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي:

عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام، يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القباضة ويأخذ الوصل من كتاب يتعامل

به أمين ثم يقوم بإرسال الشيكات H2 الصندوق مع المكلفين في التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي. إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى H10.

بعدها تعرفنا على أهم الضرائب التي يجد فيها الفرد ملزم بأدائها وخاصة بالعمال التجارية، الخدماتية وكيفية تحصيلها. يكون المكلف قد أدى ما عليه بالنسبة لقباضة الضرائب المتواجدة بإقليمه لكن هناك ضرائب أخرى لا بد وهي في مجملها رسوم تقدم للفرد أدائها وهي لفائدة قباضة البلدية الكائن بها Recette Communal. مقابل تقديم خدمة من طرف مصلحة البلدية، من أهم هذه الرسوم وآليات تحصيلها:

- الرسم العقاري.

- رسم التطهير.

بعد تصريح الأشخاص بممتلكاتهم لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان إقامتهم يصبح هؤلاء مجبرون على دفع رسم الذي كان يعرف باسم الرسم العقاري TF ورسم التطهير TA الخاصة بالمساكن والبنيات، ويعفى بأداء باسم T.A.¹

هذين الرسمين الأشخاص الذين يقيمون بمساكن تم كرائها من الدولة المفتشية بإرسال وثيقة تسمى Le Role إلى قباضة البلدية وهي عبارة عن كتاب يحتوي على معلومات تخص كل مالك يقدم بالبلدية وتمثل هذه المعلومات فيما يلي:

- اسم ولقب المالك:.....

- عنوان المالك:.....

- الرقم التسلسلي:.....

بالإضافة إلى هذه الوثيقة تقوم بإرسال إشعار بالدفع حيث تقوم قباضة البلدية بدورها إرساله إلى المكلف وهذا العمل يكون على مستوى المفتشية.

تقدم قباضة البلدية للمكلف فترة زمنية تقدر بـ 03 أشهر من تاريخ إرسال الإشعار بالدفع لتسديد مستحقاته وفي حالة تجاوز هذه المدة تفرض عليه غرامة يصل حدها الأقصى إلى 25% من قيمة المستحقات.

عند وصول الإشعار بالدفع يتجه المكلف إلى قباضة البلدية لتسديد ما عليه من مستحقات، يقدم المكلف إلى أمين الصندوق الإشعار مع مبلغ الدفع، في مقابل يقوم أمين الصندوق بتحرير وصلين من دفتر يسمى (دفتر

¹ - آلية تحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص32، 33.

مداخيل الصندوق)، أحدها يقدمه إلى المساهم بعد المصادقة عليه بخاتم البلدية ويفسر دليل قيام المكلف بدفع مبلغ الرسوم المستحقة، أما الوصل الثاني يتركه كمرجع في حالة ضياع وصل المكلف.

في هذا المستوى من سريان تحصيل الضرائب الخاصة بالفرد يكون قد أدى واجباته الضريبية الكاملة وهناك نوع ضريبي يسدده عن طريق الإشعار بالدفع وهي الضرائب المباشرة أي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات. أما الرسوم التي تتمثل في الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزائي، الرسم العقاري، رسم التطهير يكون دفعها تلقائياً بدون إشعار بالدفع كل 05 أشهر بل بإشعار سنوي ويقوم المكلف بتسديدها تلقائياً خلال كل 03 أشهر.

وما يمكن أن نقوله في آخر مراحل التحصيل الضريبي أن هناك حالات أين نجد آليات أخرى وإجراءات هامة لتسيير وتحصيل المبالغ المالية الجبائية كحالة التهرب الضريبي، أي عدم دفع المكلف الضريبة أو الرسم المفروض عليه أين تتدخل مصلحة المتابعات ضد المكلف الذي لم يسدد مستحقاته في الآجال القانونية ومن هذه الإجراءات ما يلي:

- **التنبيه:** وهي أول الوثائق التي تقوم بتحريها مصلحة المتابعة والتي ترسلها إلى المكلف وتحتوي على نوع من ردع وتخويف للمكلف من أجل قيامه بتسديد ما عليه من رسوم وضرائب الغير مدفوعة، إن وجد صدى لهذا التنبيه تكون التسوية، أما إذا كان العكس فنستعمل وثيقة ثانية.
- **الإنذار:** وهي ثاني وثيقة ترسلها مصلحة المتابعة في حالة عدم التسديد، إذ تحدد للمكلف مهلة 08 أيام للاستجابة قبل إرسال وثيقة أكثر أهمية وأخيرة أين يتعرض فيها المكلف إلى إجراءات ردية على أعلى مستوى وهو الحجز.
- **الإشعار بالحجز:** وهو آخر إجراء تقوم به مصلحة المتابعة، أين تقوم بتكليف محضر قضائي بغلق وحجز ممتلكات المكلف ويكون مؤقت ولمدة 06 أشهر وفي حالة عدم الاستجابة في حدود الستة أشهر يكون الحجز نهائياً، وتقوم مصلحة الضرائب بإعلان عن طريق المصنقات ببيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني ومن هنا يظهر لنا مدى أهمية الإنذار والإشعار بالحجز لأنه بمثابة فرض للمكلف لتفاديته الحجز ومن جهة أخرى محاولة المصالح الضريبية تفادي الحجز بهذه الإجراءات كي لا يعقد الأمر لها أكثر، في كثير من حالات الحجز، وبما أن الهدف هو تحصيل الأموال لفائدة الخزينة العمومية، وضعت آليات تتيح فرص عالية لتحصيل تلك المبالغ في ظل الآجال القانونية.¹

¹ - آلية تحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص34.

وما يمكن أن يعلمه المكلف الذي يجهل أبسط التفاصيل عن العلاقة بين المساهمين مصالح الضرائب هو: (إذا لم يستدعي المكلف أو يتبع لمدة 04 سنوات من قبل الضرائب فإنه معفى عن تسديد الضرائب المفروضة عليه).

المطلب الرابع: الإجراءات الجبرية في عملية التحصيل الإلزامي

إن عملية التحصيل الضريبي تتم بموجب إجراءات الأول يعرف بالتحصيل الودي للضريبة وهو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الجبائية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، وعملية التحصيل الودي تعني توجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية لدفع الموال المستحقة عليه بنفسه وفي آجال محددة.

ولقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 02 ماي 1995 المتعلقة بموضوع إنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية.¹

كما نصت هذه المذكرة في جانب الإنعاش أنها بعد توجيه الاستدعاءات الودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الجبائية، تلجأ الإدارة الضريبية إلى اختيار 30 مدين ويقوم بهذه العملية قابض الضرائب المختص الذي يوجه استدعاءات موزعة على ثلاث فئات.²

الفئة الأولى: تتكون من 10 مدينين مبلغ دينهم الجبائي يفوق 500000 دج.

الفئة الثانية: تتكون من 15 مدينين يتباين مبلغ دينهم الجبائي ما بين 100000 دج و 500000 دج.

الفئة الثالثة: تتكون هذه الفئة من 05 مدينين يكون دينهم الجبائي أقل من 100000 دج.

وتلزم المذكرة الإدارة الجبائية على توجيه استدعاء أول للمكلف وفي حالة عدم الالتزام به يوجه له استدعاء ثاني في حدود 5 أيام لتسوية وضعيته الجبائية قصد التوصل إلى تسوية نهائية من خلال إعداد رزنامة دفع او جدول زمني للدفع.³

هذه بالنسبة للتحصيل الضريبي الودي، أما الإجراء الثاني فيعرف بالتحصيل الجبري للضريبة وتتمثل إجراءاته فيما يلي:

¹ - مراد ميهوبي، "إجراءات الضريبة أي فعالية"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية المنعقدة بجامعة قلمة، الجزائر أيام 22/21 أبريل 2008، ص 51.

² - المرجع السابق، ص 53.

³ - وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010، العدد 3، ص 189.

أولا: الغلق المؤقت للمحلات التجارية:

في حالة عدم تسوية الضريبة وديا، تبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل شتى تبدأ بالتنبيه وهو الذي يسمح لقابض الضرائب المختص من استعمال الإجراءات الردعية ويتضمن هذا التنبيه بعض البيانات وهي: اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب، وفي حالة ما لم تجد هذه الوسيلة نفعاً يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة الغلق المؤقت للمحلات التجارية كأحد الوسائل الردعية.¹

وهذا ما يعتبر من الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة بمقتضى قانون المالية لسنة 1998 والتي عدل بموجبها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة وكرسها في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يلي "يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر".²

ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي، وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني بدينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من اجل رفع اليد بموجب عرضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي بعد سماع الإدارة الجبائية واستدعائها قانونا لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت.³

بعد الاقتراح المقدم من طرف قابض الرامي إلى غلق المحل التجاري يصدر المدير ألولائي للضرائب قرار غلق

المحل التجاري أو المهني

ثانيا: الحجز الإداري:

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب.

وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاما خاصا وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصما وحكما في نفس الوقت فهي الدائن

¹ - مراد ميهوبي، مرجع سابق، ص 54.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - قانون المالية، 2006، المادة 146 معدلة بموجب المادة 39.

–طالب التنفيذ- وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة¹، ومع ذلك يظل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري أو إلغائها.

ثالثا : بيع المحجوزات في المزاد العلني:

يعتبر بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل ويكون البيع الجبري في الحجز الإدارية من سلطات إدارة الضرائب وفقا للمادة 151 الفقرة الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية ويتم وفقا للمادة 152 من نفس القانون.

والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي الجهة الحاجزة –إدارة الضرائب- حقها في ثمن الأموال المحجوزة.²

¹ - المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية والسياسية، عدد 2011/03، سبتمبر 2011 مجلة تنشر فصليا عن كلية الحقوق، بن عكنون جامعة الجزائر، ص421.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المواد 151، 152 من قانون الإجراءات الجبائية.

خلاصة الفصل:

لقد اتخذت الإدارة الجبائية كل الإجراءات اللازمة سعياً منها لتحسين التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية، إذ باشرت بإجراءات لضمان الضغط الدائم على المكلفين للالتزام بأداء الضرائب المفروضة عليهم و بذلك تحقيق أهداف التحصيل المسطرة من قبل الإدارة الجبائية و لتحقيق ذلك يجب توفر العناصر البشرية الكفؤة و المتكونة إضافة إلى العناصر المادية التي تساعد على تحقيق الأهداف العامة المسطرة سواء على المستوى الولائي أو على المستوى المركزي.

الفصل الثالث

دراسة حالة مديرية الضرائب

لولاية البويرة 2018/2015

تمهيد:

لإسقاط الجانب النظري للدراسة على أرض الواقع قمنا بدراسة تطبيقية بمديرية الضرائب بالبويرة، إذ سلطنا الضوء على عمليات التحصيل الضريبي باعتبارها هي أهم عملية، حيث من خلالها تتمكن إدارة الضرائب من تحصيل حقها الضريبي أي الالتزام الضريبي، ومن أجل الإلمام بكيفية سير المصالح الجبائية و طرق تسيير عملية التحصيل الضريبي، لا بد من تقديم مديرية الضرائب لولاية البويرة من نشأتها و مهامها و هيكلها التنظيمي، هذا فيما يخص المبحث الأول، أما المبحث الثاني فخصصناه إلى دراسة حال ميدانية و البحث الثالث تناولنا فيه تطور التحصيل الضريبي لولاية البويرة.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلية:

سنتناول في هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة المستقبلية و المتمثلة في مديرية الضرائب لولاية البويرة باعتبارها من أهم المديرية التي تغذي و تمويل خزينة الدولة وذلك من خلال التعرف على نشأتها و مهامها و هيكلها التنظيمي.¹

المطلب الأول:نشأة مديرية الضرائب لولاية البويرة و هيكلها التنظيمي:

في هذا المطلب سنتناول نشأة المديرية و هيكلها التنظيمي :

أولا:نشأة مديرية الضرائب لولاية البويرة :

تعد المديرية الولائية لولاية لبويرة من بين 50 مديرية على المستوى الوطني،حيث تأسست بموجب مرسوم تنفيذي رقم 60-91 الصادر بتاريخ 1991/02/23، والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و اختصاصاتها، والكائن مقرها بنزل المالية لولاية البويرة، وهي تضم 5 مديريات فرعية وهي :

1. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية SDCf؛

2. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية SDOF؛

3. المديرية الفرعية لتحصيل الجبائي SDR؛

4. المديرية الفرعية للرقابة للمنازعات SDETX؛

5. المديرية الفرعية للوسائل SDR.

ثانيا : تعريف المديرية:

المديرية هي إدارة جبائية ذات طابع مالي خدماتي تقوم بتحصيل الضرائب و الرسوم وفق قواعد و قوانين و تشريعات قانونية يطلق عليها القانون الجبائي، حيث تسعى جاهدة إلى توفيق العلاقة بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الضريبية خدمة لمصالح الدولة و المجتمع، من خلال قبض المبالغ المالية من الأشخاص المكلفين، و توجيههم إلى أنسب السبل و أسهلها لإنجاز العملية لصالح الخزينة العمومية.

ثالثا : التدرج الإداري للمديرية: التدرج الإداري للمديرية يمكن توضيحه كمايلي:

تضم المديرية العامة للضرائب تسع مديريات جهوية و هي:

1. المديرية الجهوية للضرائب لشلف؛

2. المديرية الجهوية للضرائب بشار؛

¹ - وثائق مقدمة من مصلحة الضرائب

3. المديرية الجهوية للضرائب البلدية؛
4. المديرية الجهوية للضرائب الجزائر؛
5. المديرية الجهوية للضرائب سطيف؛
6. المديرية الجهوية للضرائب عنابة؛
7. المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة؛
8. المديرية الجهوية للضرائب ورقلة؛
9. المديرية الجهوية للضرائب وهران.

و تضم كل مديرية جهوية هي الأخرى مديريات ولائية، و نجد أن المديرية الولائية للضرائب البويرة تنتمي إلى المديرية الجهوية لسطيف.

رابعا : مهام المديريات الفرعية:

1-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تحت سلطتها ثلاثة مكاتب وهي:

- أ. مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- ب. مكتبالبطاقات ومقارنة المعلومات؛
- ج. مكتب الأبحاث والمراجعات.

أما مهام الموكله لهذه المديرية الفرعية فهي عديدة نذكر منها:

- أ. البرمجة والتحقق والمتابعة مع القيام بالأبحاث والمراجعات لكل نقطة من إقليم الولاية؛
- ب. السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات الرقابة الجبائية؛
- ج. دراسة وتقييم نتائج التقرير المتعلقة لتحقيق المحاسبي، والتحقق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية؛
- د. القيام بالتحقيقات الجبائية.

2-المديرية الفرعية للعمليات الجبائيةSDOF:

تضم هذه المديرية الفرعية بدورها 3 مكاتب تسير تحت سلطتها وإشرافها، زيادة على ذلك فهي تقوم بعملية

الإشراف على المصالح الخارجية والمتمثلة في مفتشات الضرائب وتمثل هذه 3 مكاتب في:

- أ. مكتبالجداول؛

ب. مكتب الإحصائيات؛

ج. مكتب التنظيم، والتنشيط والعلاقات العمومية.

وتمثل مهام هذه المديرية الفرعية في:

- جمع الإحصائيات من مفتشيات الضرائب المتواجد عبر تراب الولاية؛
- تزويد كل من المصالح الداخلية والمصالح الخارجية بمناشير والتعليمات الصادرة من السلطة الوصية؛
- تسجيل مختلف الضرائب المعاد تأسيسها وإرسالها لقباضات المخولة بتحصيلها.

2- المديرية الفرعية للتحصيل الجبائي SDR:

وهي بدورها تنقسم إلى 3 مكاتب رئيسية فهي:

أ. مكتب مراقبة التحصيل؛

ب. مكتب مراقبة التسيير المالي؛

ج. مكتب التصفية.

وتمثل مهام هذه المديرية الفرعية في:

- مراقبة التحصيلات؛
- مراقبة حالة الوضعيات الجبائية الخاصة بالمكلفين؛
- مراقبة حالة السيولة وإقرار ذلك بتقارير؛
- الإشراف على عملية بيع قسيمات السيارات (Vignettes auto)
- تقييم فعالية التحصيل؛
- استقبال الإحصائيات من القباضات.

3- المديرية الفرعية للمنازعات: هي عبارة عن مصلحة داخلية متواجد على مستوى المديرية الولائية للضرائب

وتقوم بمهمة استلام الشكايات والتنظيمات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وتقوم بتحليل محتوى الشكايات، وتقوم بإبلاغ المكلفين سواء بقبول، أو رفض محتوى الشكاية، وتضم هذه المديرية الفرعية المكاتب التالية:

أ. مكتب الشكاوي؛

ب. مكتب المنازعات القضائية، ولجان الطعن؛

ج. مكتب التبليغ، والأمر بالتخفيض.

وتتمثل مهام هذه المديرية الفرعية في:

- استقبال الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة؛

- الدفاع في المحكمة النيابية عن الإدارة الجبائية ضد المكلف؛

- النظر في الإعفاءات والرسوم غير المحصلة؛

- الإبلاغ بالقرارات المتخذة اتجاه المكلف بالضريبة.

4- المديرية الفرعية للوسائل: هي مصلحة داخلية متواجد ضمن الهيكل التنظيمي الخاص بالمديرية الولائية

للضرائب، وتهتم بالأمر الداخلي وانشغالات الموظفين، تكوين واستخراج الوثائق الخاصة بالموظفين كشهادة

العمل، والتقنيات، تنظيم المسابقات التوظيفية على مستوى المديرية وتحتوي هذه المديرية الفرعية المكاتب

التالية:

أ. مكتب المستخدمين والتكوين؛

ب. مكتب عمليات الميزانية؛

ج. مكتب الوسائل والإعلام الآلي.

وتتمثل مهام هذه المديرية الفرعية في:

- تنظيم المسابقة التوظيفية؛

- حسب أجور الخاصة بأعوان الإدارة الجبائية؛

- توفير المطبوعات الرسمية.

خامسا : مهام المديرية:

تتمثل مهام المديرية في:

1. تسيير الموظفين و متابعة مهنتهم؛

2. توفير الوسائل الضرورية للعمل و السير الحسن؛

3. تقييم احتياجات و خاصة أجور العمال؛

4. مراقبة التنظيم و التنشيط الجيد و توزيع التعليمات و المناشير الواردة من الإدارة المركزية؛
5. مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية؛
6. مراقبة عملية التكفل بالنتائج المتعلقة بالإحصائيات من طرف القباضات؛
7. البحث عن المعلومات الجبائية و السهر على إجراء التدخلات في الآجال المحددة و إرسال المعلومات المحصل عليها إلى مكتب لمصلحة التحصيل؛
8. تسيير البطاقات و مقارنة المعلومات المتحصل عليها؛
9. متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
10. العمل على التحقيقات الجبائية للمؤسسة و الأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة من طرف المكلفين بالضريبة و الرامية إلى الإعفاء أو التشخيص في الضرائب التي أسست و عائلها المفتشيات الضرائب.

ثانيا : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية البويرة: نوضحه في الشكل الموالي :

الشكل رقم 6 : : مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:



المطلب الثاني : نشأة مركز الضرائب لولاية البويرة و هيكله التنظيمي :

سنتناول في هذا المطلب سنتناول نشأة المركز و هيكلها التنظيمي :

أولا : نشأة مركز الضرائب لولاية الضرائب :

كشف وزير المالية السابق " كريم جودي " عن إجراءات جديدة تتضمن مباشرتها من أجل عصنة إدارة الضرائب على رأسها مراكز الضرائب و مراكز جوارية للضرائب من أجل تقريب الإدارة الجبائية من الأطراف المكلفة بدفع الضرائب في أماكن مزاوله نشاطهم الاقتصادية ، غير أنه لم يتم تعميمها على التراب الوطني و اقتصار وجودها على بعض المناطق .

1-: تعريف مركز الضرائب :

يعتبر مركز الضرائب لولاية البويرة من الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية ، وهو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة بالمديرية الولائية للضرائب ، و لها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركزة الإحصائيات و برمجة المراقبة الجبائية. و يتكفل هذا المركز بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي (شركات أو أشخاص طبيعيين) لفرض الضريبة غير خاضعة لمجال اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى و التي تتكفل بتسيير ملفات الخاضعين للضريبة و التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها 1000.000.000 دينار جزائري بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة .

ويختص مركز الضرائب في مجال الوعاء و التحصيل و الرقابة و منازعات الضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية و يسير مجمل الضرائب المتعلقة بمجاله الإقليمي على أساس لكل مكلف ملف واحد ، يحتوي على كل المعلومات المتعلقة بالمكلف و نشاطه الممارس، و في هذا الإطار تم الشروع في إقامة نظام تصريحي وحيد و مركز لمجمل الأعمال لكل المؤسسات لدى المقر أو المركز الرئيسي للمؤسسة .

ثانيا: مهام مركز الضرائب لولاية الضرائب :

1-: دراسة مهام مختلف مصالح مركز الضرائب¹

يضم مركز الضرائب ثلاث مصالح أساسية و قبضة و مصلحتين و تنحصر مهام كل مصلحة فيما يلي :

أ-المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث : تتكفل ب :

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومات الجبائية و معالجتها و توزيعها من أجل استغلالها؛

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

- إنجاز عمليات مراقبة : بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمية دورية .

ب- المصلحة الرئيسية للتسيير و تكفل بما يلي :

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء و المراقبة الجبائية و متابعة الإحتيازات الجبائية و الدراسة الأولية للاحتجاجات؛

- المصادقة على جداول سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛

- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة الحسابات؛

-إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات و إعداد مخططات العمل و تنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها .

ج-المصلحة الرئيسية للمنازعات : و تكفل بما يلي :

- دراسة كل طعن نزاعي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو توزيعات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز و كذا طلبات استرجاعات الرسوم على القيمة المضافة و متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية .

د- المصلحة الرئيسية للتحصيل : و تكفل بما يلي :

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفين 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 المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة .

هـ- مصلحة الاستقبال و الإعلام : تحت سلطة رئيس المركز و تكفل بما يلي :

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم؛

- نشر المعلومات حول حقوقهم و واجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

و- مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل : و تكفل بما يلي :

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و كذا تسيير التأهيل و رخص الدخول الموافقة لها؛

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة بصيانةالتجهيزات .

2- دراسة مهام المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث (المصلحة المستقبلية) تتفرع هذه المصلحة إلى

خمسة مصالح فرعية هي :¹

أ- مصلحة البطاقات و المقارنات : تكلف ب :

- تشكيل و تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام و الاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة و كذا مراقبتها و تحصيلها؛

- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، و تخزينها و استردادها من أجل استغلالها و التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

ب- مصلحة البحث عن المادة الخاضعة : تعمل على شكل فرق و تكلف ب :

-إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع؛

-تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و في عين المكان انطلاقا من المعلومات و الاستعلامات الصحيحة.

ج-مصلحة التدخلات : و تعمل على الشكل فرق و تكلف ب :

- برجة و إنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق و حق الزيارة و المراقبة عند المرور و إنجاز في عين المكان كل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة و مراقبتها و تحصيلها؛

- مراجعة محاسبة المكلفين بالضريبة و مراقبتهم على اساس المستندات انطلاقا من المعلومات .

د- مصلحة المراقبة : و تعمل أيضا في شكل فرق و تكلف ب :

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات و في عين المكان؛

- إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها .

هـ- مصلحة مراقبة الوثائق : و تكلف ب :

- المقارنة بين التصريحات الجبائية الشهرية G50 و التصريحات الجبائية السنوية (ميزانية)؛

- المقارنة بين كشف الحساب البنكي و التصريحات الجبائية؛

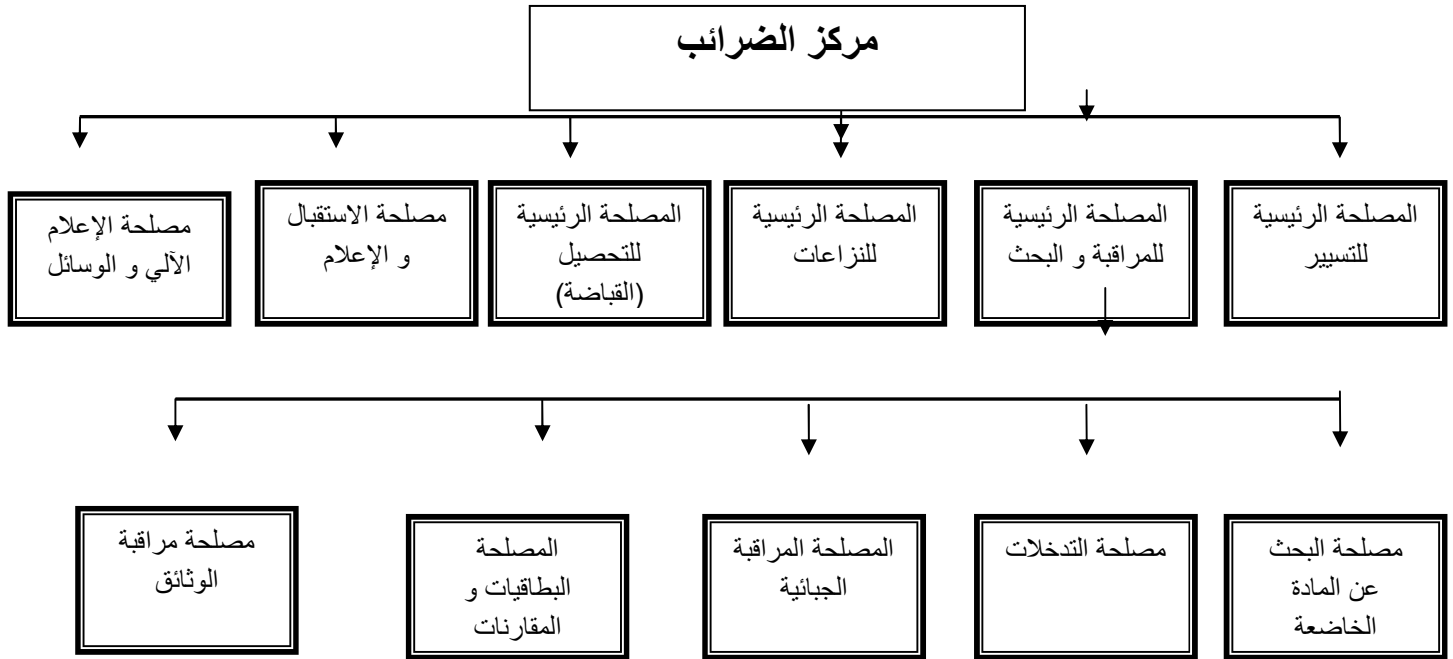
- مراقبة جدول استرجاع الرسم على القيمة المضافة و مراقبة فواتير البيع و الشراء؛

- مراقبة الامتيازاتالجبائية و مدى احترام المدة الممنوحة.

ثانيا : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الجوّاري لولاية البويرة :

و نوضحه في الشكل الموالي

الشكل رقم7: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الجوّاري :



المصدر : وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة

المطلب الثالث:هيئة إدارة المديرية ومهامها:

يسير القباضة قابض (الفرع الاول) و يساعده في أداءه مهامه، بالإضافة إلى أعوان وكيل مفوض (الفرع الثاني) ورؤساء المصالح الداخلية (الفرع الثالث).

أولا :قابض الضرائب و مهامه:

1-القابض:

يعد القابض المسؤول الاول عن القباضة حيث يصنفه التنظيم به علو كونه موظف سام يخضع للوصاية الإدارية للمديرية الولائية للضرائب التي يتبع إليها كما يخضع للوصاية المحاسبية لأمين الخزينة الولائية التي يتبع لها نظرا للدور الكبير الذي يلعبه في تحقيق إيرادات لميزانية الدولة أو الجماعات المحلية و للعمليات الأخرى التي يمكن أن يقوم بها

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

نيابة عن الخزينة العمومية ، يعينه الموظفين المترشحين للمنصب يتوفرون على كافة الشروط القانونية و التنظيمية السارية المفعول بمقرر من وزير المالية أو مفوضه القانوني بعد تحقيق من طرف مصالح الأمن و تأهيل من طرف مصالح المفتشية العامة للمصالح الجبائية و اقتراح موافقة من المدير الولائي للضرائب.

2- مهام القابض:

علاوة على إمضاء كافة سندات ووثائق القباضة، يسهر القابض على:

أ. مباشرة تحصيل الضرائب، الرسوم و الحقوق التي ترد على الأوراد و الجداول المسجلة في حساب القباضة بما في ذلك اللجوء إلي الوسائل الإيجابية و عقوبات التحصيل وعموما كافة أعمال التحصيل الإجباري ضد المتخلفين أو الممتنعين عن الدفع من الخاضعين للضريبة في دائرة اختصاص القباضة؛

ب. إعداد برنامج حملات التحصيل الإجباري (الحجز بالبيع) عن طريق مسك أجندة المتابعات (Agenda des poursuites) لكل عون من أعوان مصلحة المتابعات و الحصول عن تقرير أسبوعي للعمليات المسجلة فيه و المنجزة والتي هي قيد التنفيذ؛

ج. مسك و متابعة دفتر حركة الدفعات (Registre de suivi des fluctuations de l'encaisse) الموجه للخزينة العامة للقباضة و تفصيلها حسب كل صنف من الأوراق و القطع النقدية المتداولة و كذلك مسك دفتر خاص لمتابعة القيم غير الفاعلة في القباضة (Registre des valeurs inactives)

د. إعداد، مراجعة و متابعة أوامر وصولات التحويلات النقدية التي تتم لفائدة الخزينة الولائية أو خزائن البلديات -مابين البلديات و كذا إمضاء جداول إرسال الصكوك للإستوفاء و مراقبة ملخصات الحساب الجاري للقباضة ووصولات الدفع و التحويلات لفائدة القباضة التي تتم على مستوي الخزينة؛

هـ. الحرص على مباشرة أعمال إعداد المحاسبة الخاصة بالقباضة (اليومية و الشهرية و السنوية) و مراجعة مسودة الصندوق من هوامش أمين الصندوق النقدي و حركة أرصدة الحسابات المالية؛

و. دراسة و تحليل عرائض المنازعات العفوية، التي ترد من المديرية، خاصة طلبات الإسترداد فيما يخص حقوق الطابع و التسجيل و عقوبات التحصيل و غرامات الوعاء؛

ز. استقبال الموظفين العاديين و الخاضعين للضريبة في دائرة اختصاص القباضة و إبداء الشروحات اللازمة لهم و البث في الشكاوى التي يتقدمون بها ودراسة و منح تسهيلات الدفع؛

- ح. تمثيل القباضة لدى كافة إدارات و هياكل الدولة و الجماعات المحلية؛
ط. إعداد حساب التسيير و إيداعه لدى مصالح أمانة الضبط بمجلس المحاسبة؛
ي. مسك سجل خاص يجرد ممتلكات القباضة.

ثانيا :الوكيل المفوض و مهامه:

1-الوكيل المفوض:

يعد الوكيل المفوض المسؤول الثاني في القباضة حيث يصنفه التنظيم المعمول به على كونه موظف سام يخضع للوصاية الإدارية للمديرية الولائية للضرائب التي يتبع إليها كما يخضع للسلطة السلمية للقابض، يعينه الموظفين المترشحين للمنصب يتوفرون على كافة الشروط القانونية و التنظيمية السارية المفعول بمقرر من وزير المالية أو مفوضه القانوني بعد تحقيق من طرف مصالح الأمن و تأهيل من طرف مصالح المفتشية العامة للمصالح الجبائية و اقتراح موافقة من المدير الولائي للضرائب.

2-مهام الوكيل المفوض:

يسهر الوكيل المفوض على القيام بالمهام الأساسية التالية:

- أ. الإنابة عن القابض في حالات المرض، إشكالات الحضور، شغور المنصب و العطلة السنوية و كذلك الإمضاء على كافة أو بعض مستندات ووثائق القباضة في حضور القابض أو غيابه بتفويض منه أو دونه؛
ب. مراجعة و مراقبة سجلات المحاسبة و القيام بكل العمليات التصحيحية و التقويم اللازمين لاستخلاص أرصدة حقيقية للحسابات المسوكة في المصلحة و الضرورية لإعداد حساب التسيير الصافي؛
ج. مراجعة عند الضرورة المبالغ المالية و القيم (الطوابع البريدية و قصيمات السيارات) المحتفظ بها في خزانة القباضة و مقارنتها بالبيانات المحاسبية؛
د. مسك و استغلال سجل خاص بشهادات الإلغاء للإخضاعات و الرسوم المسجلة في حساب القباضة و تقييدها (Emargements) على الأوراد؛

- هـ. مسك وكتابة دفاتر خاص بحسابات الودائع و التسبيقات خاصة تلك المتعلقة بالصكوك بدون رصيد و المبالغ المجهولة المصدر، فوائض الدفع التي يتمكن أن تحدث في شبك القباضة أو تنتج عن إلغاء أوردة مدفوعة و كذلك إعداد و إرسال ملخصات شهادات الإخضاع المنتجة لفوائض في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات؛
- و. إعداد وصولات التعويض نقدا لدا الشباك و مراجعتها؛
- ز. تمثيل القباضة أو القابض، يطلب منه أو عند الضرورة، لدى كافة إدارات و هياكل الدولة و الجماعات المحلية أو الاجتماعات التي يستعصى حضورها.

ثالثا: رؤساء المصالح الداخلية و مهامهم:

1-التعيين و التصنيف:

يتمتع رؤساء المصالح الداخلية في القباضة بكونهم موظفون في مناصب عليا لدى قباضة التي ينتمون إليها و يخضعون للوصاية الإدارية للمديرية الولائية للضرائب التي يتبع إليها كما يخضعون للسلطة السلمية للقابض ووكيله المفوض.

يعين رؤساء المصالح الداخلية من بين الموظفين المترشحين للمنصب و الذين يتوفرون على كافة الشروط القانونية و التنظيمية السارية المفعول بمقررات فردية من وزير المالية أو مفوضه القانوني بعد تحقيق ملائمة من طرف مصالح المديرية الولائية و تأهيل من طرف مصالح المفتشية العامة للمصالح الجبائية و اقتراح موافقة من المدير الولائي للضرائب.

2-مهام رؤساء المصالح:

علاوة من الأعمال العادية أو المهمات الخاصة التي يمكن أن يكلفوا بها، يتولى رؤساء المصالح تنفيذ المهام التالية:

- أ. تسيير و تنسيق أعمال المصلحة تحت إشرافهم من حيث توزيع المهام على الأعوان و إمدادهم بكافة الوسائل و الشروط اللازمة للأداء الجيد؛
- ب. مراقبة و مراجعة السجلات المسوكة على مستوى مصالحهم و القيام بكل العمليات التصحيحية و التقويم اللازمة؛
- ج. تمثيل القباضة أو القابض، يطلب منه أو عند الضرورة، لدى كافة إدارات و هياكل الدولة و الجماعات المحلية أو الاجتماعات التي يستعصى حضورها

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية:

يعتبر التحقيق في محاسبة الملف الجبائي للمكلف من أنجع الوسائل التي تتخذها الإدارة الجبائية، قصد مراقبة التصريجات الجبائية و مقارنتها بالدفاتر المسوكة من قبل المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تخص الربع سنوات الأخيرة متقدمة لمختلف الضرائب و الرسوم.

وبعد فترة من التربص في مركز الضرائب، يبدو من المهم تقديم دراسة لحالة من الحالات الخاضعة للرقابة، و ذلك بغية تقديم المزيد من التوضيحات حول هذا الموضوع.

المطلب الأول : المرحلة التحضيرية :

الإجراءات التحضيرية و هي أول المراحل التي يقوم بها العون المراقب و تتمثل في جلب الملف الجبائي و مراقبته.

أولا : التعرف على الهوية الجبائية :

شركة شخصين الكائنة بمدينة عين بسام .

تمارس نشاط البيع بالتجزئة للألات و المنتوجات الفلاحية .

1- تحت شهادة الوجود رقم *****

2-الرقم الجبائي *****

3-الرقم الإحصائي *****

4- تخضع لنظام الضريبي الحقيقي

5- الرسم على القيمة المضافة TVA 17 %

6- الرسم على النشاط المهني TAP 2%

7-السنوات المعنية بالتدقيق 2012، 2013، 2014، 2015

ثانيا : الإجراءات التمهيدية:

هذه الشركة التي تم إخضاعها لعملية تحقيق جبائي و محاسبي لسنوات 2012، 2013، 2014، 2015

وفقا للبرنامج المسطر من طرف المديرية العامة للضرائب لسنة 2016.

بموجب الإشعار الخاص لعملية التحقيق المرسل بتاريخ 11 ماي 2016 تحت رقم 47 / 2016 إلي الشركة محل

التحقيق من اجل إعلامه بعملية المراقبة الجبائية و المحاسبية للفترة الممتدة من 1 جانفي 2012 إلي غاية 31 ديسمبر

2015 حيث أن عملية التحقيق لا تتعدى في هذه الحالة أربع سنوات، وفقا كما ينص عليه القانون الجبائي.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في الملف الجبائي:

فبعد الانتهاء من عملية الفحص لكل الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تما إحضارها إلي مصلحة المراقبة و المراجعة الدقيقة لها، تم التوصل إلي الملاحظات و النتائج الأتية و هذا بعد تحرير المحضر الكتابي الخاص بعملية التحقيق الجبائي و المحاسبي المؤرخ في 20 سبتمبر 2016 تحت رقم 62/م/ض/ف ت ج/2016 و الذي تم تدوين عليه كل النقائص و الملاحظات المختلفة من حيث الشكل و المضمون معا.

أولا: من حيث الشكل:

إن الوثائق و الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري في مواد التاسعة، العاشرة، الحادي عشر، قد تم إحضارها كاملة إلي المصلحة المعنية ولا تستدعي أي إشارة تذكر.

ثانيا: من حيث المضمون:

1. عدم التصريح بالمشتريات التي تمت خلال السنتين 2012 و 2013 مع مورد الشركة المنار الصحية لاستراد و التصدير بالبلدية، و المقدرة ب1483.377 دج لسنة 2012 و 931.000 دج بالنسبة لسنة 2013

2. عدم التوافق بين المشتريات لسنة 2012، لما هو مدون في دفتر المشتريات و ما هو مصرح به من طرف مورد الشركة SOFAPRO SPA

مشتريات مصرح بيها في الحاسبة = 114.900 دج

مشتريات مصرح بيها من طرف المورد = 465.705 دج

الفارق = 350.805 دج

3. عدم التصريح بالمشتريات المنجزة من خلال سنة 2015 لدى شركة SARL AGRIMATCO ALGERIA بمبلغ 160.461 دج

4. عدم التصريح بالمبيعات المقدرة ب 1330.000 دج بالنسبة لسنة 2015.

5. خصم دين غير قابل للتسديد من الأرباح المحققة في 2014 بمقدار 133.886 دج في حين أن القانون الجبائي ينص على أن الديون غير قابلة لتسديد فهي مخصصة بمؤونات قابلة للخصم من الأرباح.

6. عدم احترام مبدأ الفصل بين السنوات المالية فيما يخص الأعباء الخاصة لسنة 2013 و قيدها في سنة 2014، بمبلغ 44.115 دج .

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

نظرا لما تم ذكره سابقا فإن محاسبتكم لدى مصلحة المراقبة قد تم الاحتفاظ بها لكامل السنوات محل التحقيق 2012 إلى 2015، غير أن كل النقائص و الملاحظات التي تم إثباتها سوف يترتب عليها التصحيحات الجبائية اللازمة وفق ما هو منصوص عليه قانونا.

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

الجدول رقم 02: جدول إشعار بالتسوية المرسل من طرف المفتشية إلي المكلف :

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

مديرية الضرائب لولاية البويرة
مفتشية الضرائب
البويرة
(Cafet / Immatriculation)

SE :
 Activité :
 Adresse :
 N° de l'habitation :
 N° de l'habitation (profession) :

IMPÔTE - TAXES - HEUREUX des Profits & Recettes	ANNÉE de l'impôt ou de la liquidation de l'impôt	BASE Imposable en DZD	TAUX de l'impôt ou de la liquidation en %	MONTANT de l'impôt ou de la liquidation en DZD	T.A.C. %	DROITS SUR LA TAXE		T.V.A. Déductible	MONTANT des droits restitués	PENALTES		TOTAL des droits de pénalités à payer
						De la base Imposable	De la base Imposable (Calculée)			Deux	Moins	
IRIS												
Montants et Années (P-R) IRIS												
Versement Partiel												
Taxes sur l'Activité Professionnelle	2012	44201515	0,05	2210075,75	2,2				48527	492,44		46290
	2013	25 300 000	0,05	1265000	2,2				26879	58,28		22939
	2014	18 650 000	0,05	932500	2,2				53442	16,7	3344	36 786
Taxes sur la Valeur Ajoutée	2012	37628257	6,75	2538107,36	10,2				263287	207,62		2538107,36
Prélèvement TUNISIE Prélèvement d'urgence TVT												
Taxes sur héritage												
E 2700 - Engagement												
E 2 - II - 200 - Travaux												
E 1 - II - 00 - TF et TA												
C 1 - II - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GÉNÉRAL DE RÔLE												3468266

المصدر : وثائق مقدمة من طرف المركز الجوازي للضرائب.

المطلب الثالث : التبليغ النهائي :

RECONSTITUTIONS DES CHIFFRES : أولا : إعادة تشكيل رقم الأعمال :
D'AFFAIRES

إن أرقام الأعمال الخاصة بالسنوات 2012 2013 2014 2015 قد تم تحديديها بتطبيق معدل الهامش ربح خام يقدر ب 12.19 على مجمل المشتريات الغير مصرح بيها.
حيث تم استخراج هذا المعدل بميزانية 2012 بمايلي:
 $12.192 = 37.569.598 \div 100 \times 42.151.151$

1- DETERMINATION DU CHIFFRES D AFFAIRE الأعمال رقم الأعمال

جدول رقم 03: تحديد رقم الأعمال

2015	2013	2012	التعيين
1.490.461	931.000	1.834.182	مشتريات غير مصرح بيها
11.219	11.219	11.219	معامل هامش الربح
1.672.148	1.044.488	2.057.768	رقم أعمال غير مصرح به

المصدر : وثائق مقدمة من طرف المركز الجوازي للضرائب.

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

2-وضعية الرسم على النشاط المهني TAP

جدول رقم 04 : وضعية الرسم على النشاط المهني

2015	2014	2013	2012	التعيين
87.197.142	61.286.000	74.415.815	4.215.151	رقم أعمال مفروض
1.672.148	/	1.044.488	2.057.768	رقم أعمال غير مصرح به
88.851.290	61.286.000	75.460.303	44.208.919	رقم أعمال معترف به
1.672.148	/	1.044.488	2.057.768	الفارق
22.442	/	20.889	41.155	حقوق الرسم ن م
3.344	/	2.088	4115	الغرامات

المصدر : وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

طبقا لأحكام المواد 217، 222، 1-224، 1-193 من ق ض م .

ثالثا :تحديد الفائدة:

من أجل إعادة تشكيل الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة على الدخل الإجمالي ، قد تم اتخاذ بالإجراء المتعلق بإعادة الإدماج إلى الفائدة الصافية كل الفوارق المتحصل عليها في رقم الأعمال بالإضافة إلى كل الأعباء و المصاريف غير القابلة للخصم من الأرباح.

سوف تخضع من الأرباح كل من حقوق الرسم على النشاط المهني و المشتريات غير مصرح بها Déduction en cascade

نوضح جدول الإدماجات فيما يلي :

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

4-جدول الادمجات :جدول رقم 05 : وضعية الإدماجات

التعيين	2012	2013	2014	2015
فائدة مصرح بها	3.445.729	1.983.558	1.296.162	3.094.570
فائدة مفروضة	3.445.729	1.980.186	1.296.162	3.094.570
ارتفاع رقم الأعمال	2.057.768	1.044.488	/	1.672.148
دعم الفلاحين	/	/	/	1.284.000
ديون غير قابلة للتسديد	/	/	133.886	/
أعباء مختلفة أخرى	/	44.115	/	/
رقم أعمال غير مفروض عليه الضريبة	/	2.050.248	/	/
حقوق الرسم ن مهني	41.155	20.889	/	33.442
مشتريات غير مصرح بها	1.834.182	931.000	/	160.461
فائدة معترف بها	3.628.160	4.170.520	1.430.048	5.856.815
الفارق	182.413	2.190.334	133.886	2.762.245
حصة الشريك الأول 50%	91.215	1.095.167	66.934	1.381.122
حصة الشريك الثاني 50%	91.215	1.095.167	66.934	1.381.122

المصدر : وثائق مقدمة من طرف المركز الجوارى للضرائب.

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

وفقا للمواد 23 إلى 193،169،18،32،28-1 و 104 من ق ض م كل الضرائب المترتبة على نتائج التحقيق الجبائي و المحاسبي فهي موزعة مناصفة على الشريكين بنسبة 50 لكل منهما.

5-وضعية الرسم على القيمة المضافة TVA:

المادة 29 من قانون الرسم على القيمة المضافة من خلال عملية الفحص الدقيق لكل فواتير المشتريات، فإنه لم يتم تسجيل أي ملاحظة تذكر.

وبما أنكم تمارسون بيع المعدات و المنتوجات الفلاحية، فإنكم ملزمون بدفع الرسم على القيمة المضافة، على كل العمليات (عمليات البيع) المنجزة خلال سنة 2015، بما فيه رقم الأعمال المحقق خلال نفس السنة و المقدر ب 17.148.800 دج و الذي تم تصريجه من طرفكم في خانة المبيعات المعفاة من نفس الرسم فإنه يعاد النظر فيه و تصحيحه من جديد بمعدل 17% لسنة 2015 فقط، دون المساس برقم الأعمال المعفى للسنوات 2012،2013،2014.

و نوضح جدول الرسم على القيمة المضافة لسنوات 2015/2012. فيما يلي :

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

جدول حساب الرسم على القيمة المضافة TVA:

الجدول رقم 06 : الرسم على القيمة المضافة

التعيين	2012	2013	2014	2015
رقم أعمال معترف به	44.208.919	75.460.303	61.286.000	88.851.290
رقم أعمال مصرح به	42.151.151	74.415.815	61.286.000	87.179.142
الفارق	2.057.768	1.044.488	/	1.672.148
رقم أعمال مصرح به 17%	/	/	/	68.800.810
رقم أعمال مصرح به 7%	/	/	/	1.229.532
رقم أعمال معفى	42.151.151	74.415.815	61.286.000	17.148.800
رقم أعمال معترف به 17%	/	/	/	87.621.758
رقم أعمال معترف به 7%	/	/	/	1.229.532
الفارق	/	/	/	18.820.948
حقوق الرسم TVA	/	/	/	3.199.561
رسم TVA دين على الإدارة	/	/	/	-513.774
حقوق الرسم بعد طرح الدين	/	/	/	2.685.787
المجموع	/	/	/	3.357.233

المصدر : وثائق مقدمة من طرف المركز الجوارى للضرائب.

المبحث الثالث: دراسة التحصيل الضريبي في المديرية

سنتناول من خلال هذا المبحث دراسة الإحصائيات المتعلقة بالحصيلة الضريبي لولاية البويرة، و هذا من خلال دراسة تطور الحصيلة على مدى السنوات الأربع الأخيرة، و هذا من خلال معرفة نسبة مساهمة كل نوع من أنواع الضرائب و الرسوم في هذه الحصيلة.

المطلب الأول : تطور التحصيل الضريبي لولاية البويرة

لتوضيح تطور التحصيل الضريبي خلال الفترة (2015-2018) لولاية البويرة نورد الجدولين 7 و8

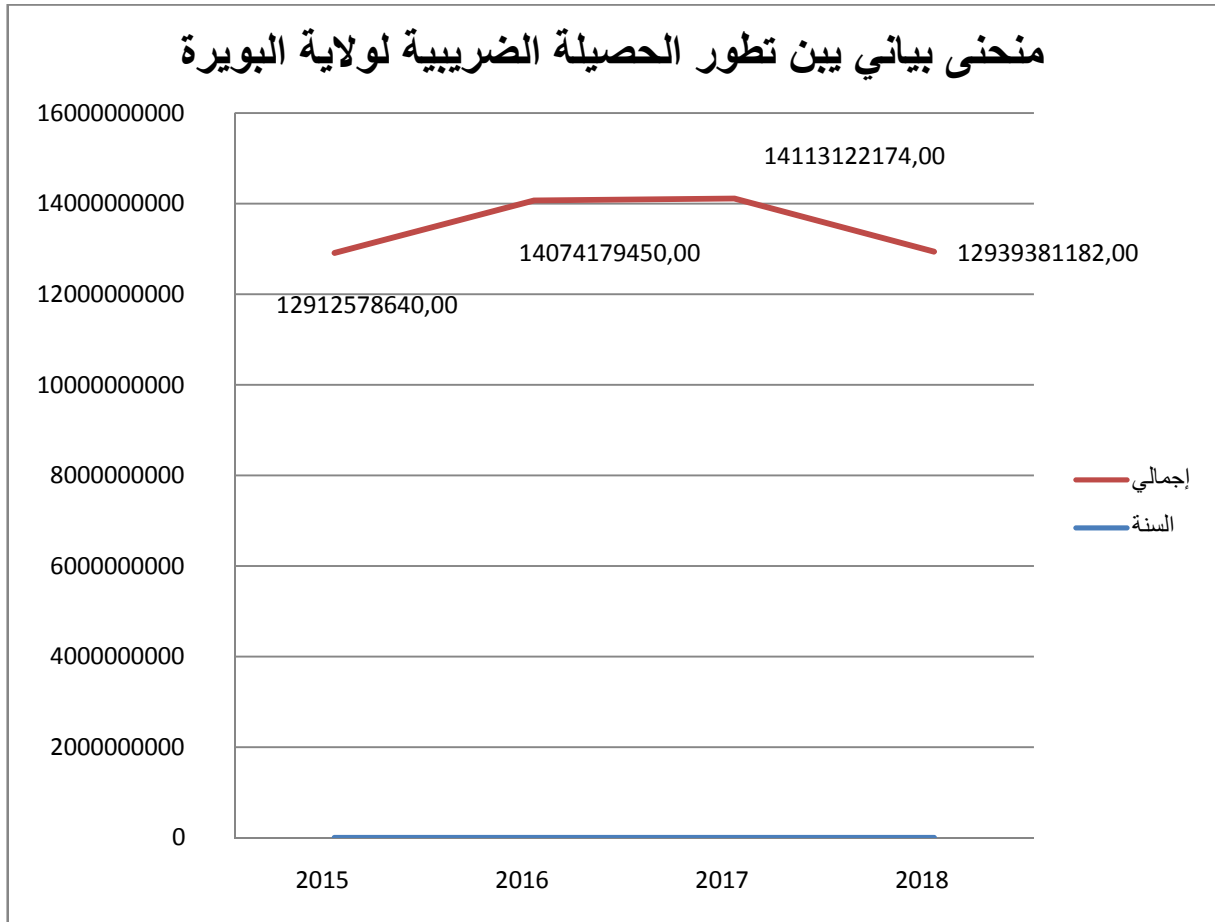
الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

الجدول رقم 07: وضعية التحصيل الضريبي للفترة من 2015 إلى 2018 لولاية البويرة :

2018	2017	2016	2015	السنوات طبيعة الضريبة أو الرسم
6.453.043.875 دج	6.288.611.074 دج	5.775.260.517 دج	5.145.982.291 دج	I.R.G/ Salaires
686.020.229 دج	458.990.030 دج	557.956.444 دج	522.863.998 دج	I.R.G Autres
444.412.623 دج	908.855.650 دج	947.554.980 دج	1.009.128.766 دج	I.B.S
596.693.429 دج	500.717.788 دج	480.048.877 دج	470.846.890 دج	Enrégistrement
611.765.126 دج	658.422.778 دج	685.999.321 دج	619.064.111 دج	Timbre
23.388.585 دج	13.422.980 دج	35.222.113 دج	16.070.999 دج	Ptés d assiette
18.038.727 دج	19.133.522 دج	12.900.555 دج	10.999.709 دج	Recettes diverses
907.826.741 دج	1.080.574.551 دج	1.033.177.237 دج	1.062.400.118 دج	T.A.P
28.500 دج	22.433 دج	132.508 دج	320.900 دج	V.F
1.700.361.654 دج	2.284.441.523 دج	2.496.300.991 دج	2.250.888.400 دج	T.V.A
102.470.274 دج	123.844.987 دج	162.447.443 دج	145.025.100 دج	Pénalités de ret
614.599.116 دج	603.885.344 دج	480.600.255 دج	487.800.600 دج	I.F.U
780.732.303 دج	1.172.199.514 دج	1.406.578.209 دج	1.171.186.757 دج	Autre impôts
12.939.381.182 دج	14.113.122.174 دج	14.074.179.450 دج	12.912.578.640 دج	المجموع

المصدر : وثائق مقدمة من مديرية الضرائب لولاية البويرة

الشكل رقم 8 : منحى بياني يبين تطور الحصيلة الضريبية لولاية البويرة (2015-2018)



المصدر : من إعداد الطالبين استنادا إلي معطيات محصل عليها من مديرية الضرائب لولاية البويرة

إن الشيء الممكن ملاحظته من خلال المنحى هو ذلك الارتفاع الذي عرفته الحصيلة الضريبية لسنوات (2015-2016) (1.291.257.864-14.074.179.450-1.4113.122.174) دج على التوالي، و هذا الارتفاع راجع إلي الارتفاع القياسي في عائدات الرسوم و الضرائب المختلفة، أما سنة 2018 شهدت انخفاض بقيمة قدرت 1.173.740.992 دج و يمن تفسير هذا الانخفاض باستغناء الدولة عن الكثير من الرسوم السابقة خلال هذه السنة.

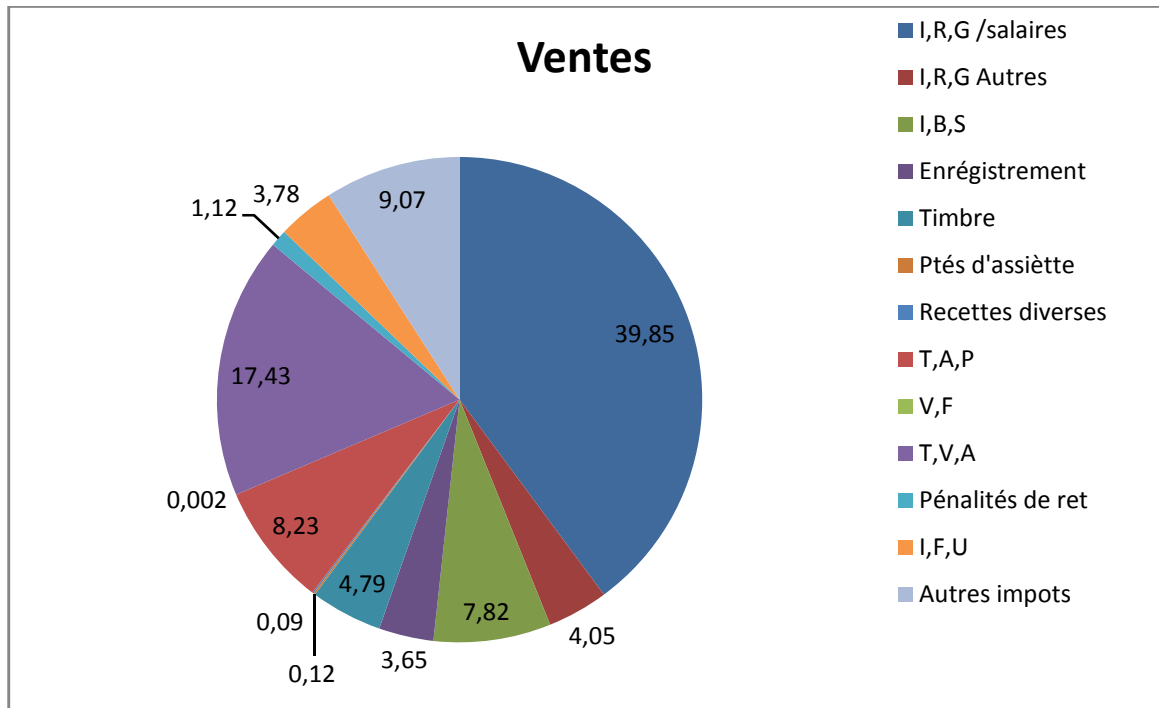
الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

الجدول رقم 08: يظهر تطور التحصيل الضريبي في الفترة من 2015 إلى 2018 لولاية البويرة :

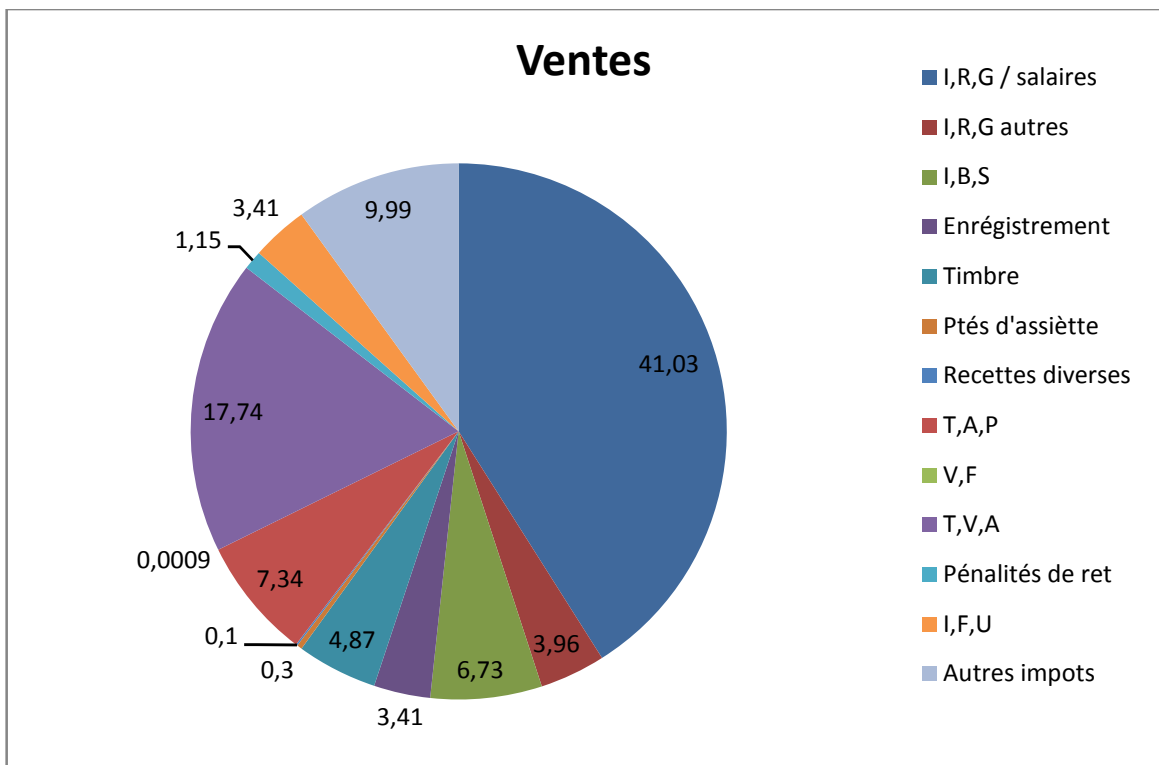
2018	2017	2016	2015	السنوات
				طبيعة الضريبة أو الرسم
%	%	%	%	النسبة المئوية لكل ضريبة
49.87%	44.56%	41.03%	39.85%	I.R.G/ Salaires
5.30%	3.25%	3.96%	4.05%	I.R.G Autres
3.43%	6.44%	6.73%	7.82%	I.B.S
4.61%	3.55%	3.41%	3.65%	Enregistrement
4.73%	4.66%	4.87%	4.79%	Timbre
0.18%	0.1%	0.3%	0.12%	Ptés d assiette
0.14%	0.13%	0.1%	0.09%	Recettes diverses
7.02%	7.66%	7.34%	8.23%	T.A.P
0.0002%	0.0001%	0.0009%	0.002%	V.F
13.14%	16.19%	17.74%	17.43%	T.V.A
0.8%	0.88%	1.15%	1.12%	Pénalités de ret
4.75%	4.28%	3.41%	3.78%	I.F.U
6.03%	8.30%	9.99%	9.07%	Autre impôts
100%	100%	100%	100%	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبين استنادا إلى معطيات محصل عليها من مديرية الضرائب لولاية البويرة

الشكل رقم 9: مكونات الحصيلة الضريبية لسنة 2015

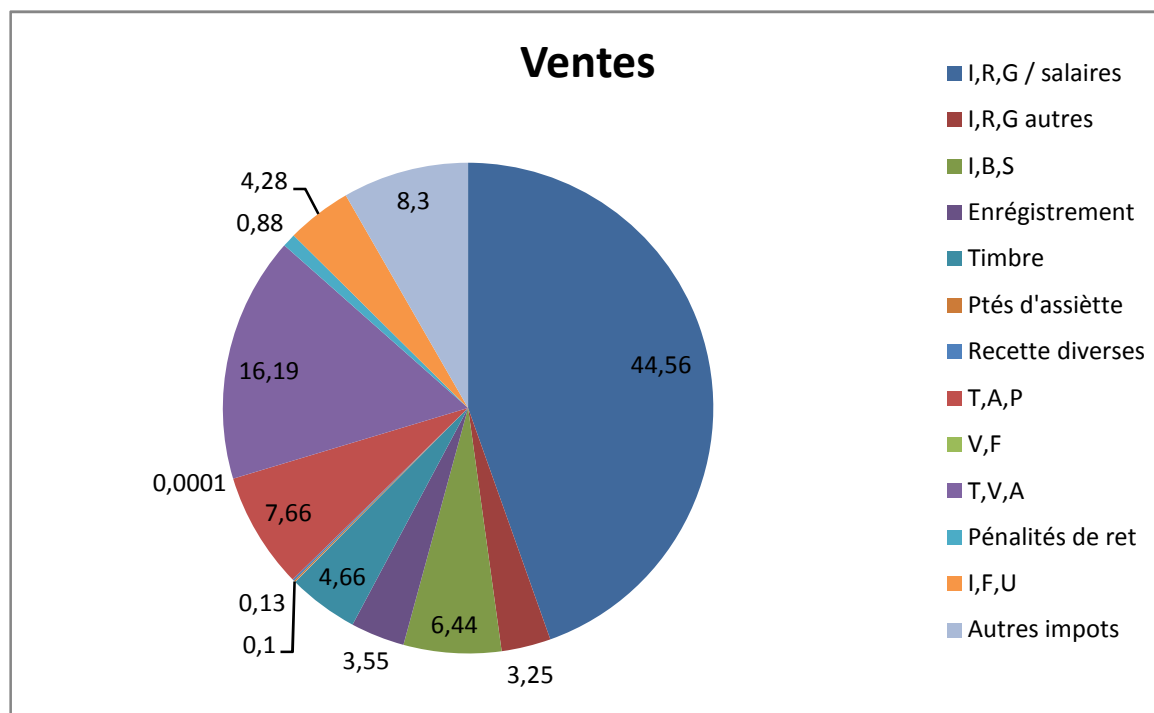


الشكل رقم 10 : مكونات الحصيلة الضريبية لسنة 2016

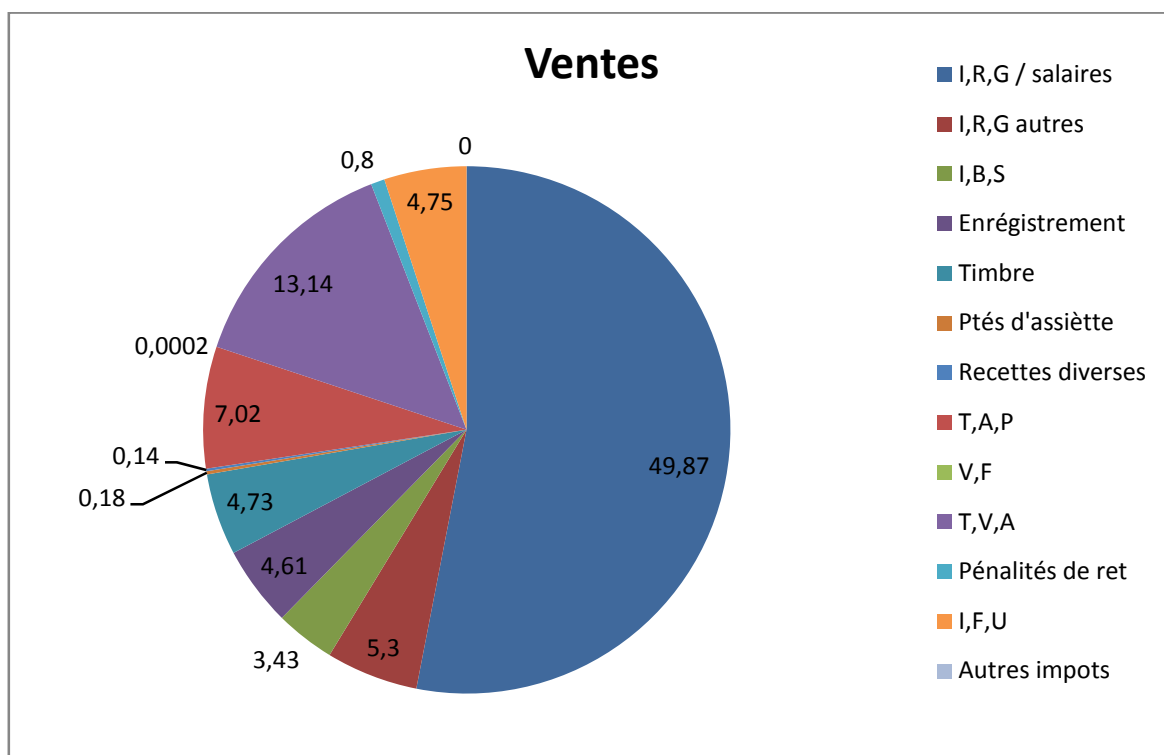


المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى معطيات محصل عليها من مديرية الضرائب لولاية البويرة

الشكل رقم 11 مكونات الحصيلة الضريبية لسنة 2017



الشكل رقم 12 : مكونات الحصيلة الضريبية لسنة 2018



المصدر : من إعداد الطالبين استنادا إلى معطيات محصل عليها من مديرية الضرائب لولاية البويرة

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

إن الشيء الممكن إستنتاجه خلال الأشكال من 9 إلى 12 و التي تمثل مكونات الحصيلة الضريبية للفترة الممتدة من 2015 إلى 2018، هو إستحواذ العائدات من I.R.G salaires (أي الإقتطاع من أجرة العمال) على أكبر نسبة من بين الضرائب الأخرى و تكاد تكون هذه النسبة ضعف باقي الضرائب المفروضة و يليها T.VA الذي تدفع في كل عمليات البيع و الشراء (يدفعها المستهلك النهائي) ثم يليها Autres impots و بدرجة أقل نجد كل من T.A.P و I.B.S و أقل بقليل نجد Timber حقوق التسجيل و الطابع و I.R.G autres و كذلك I.F.U، كما نلاحظ أن Pénalités de ret نسبة الضريبة فيها ضعيفة جدا، و لاحظنا أيضا أن كل من Ptés d'assiette و Recettes diverses و V.F على التوالي نسبة الضريبة فيهم تقريبا منعدمة، ومن بين الأسباب التي أدت إلى هذا التقسيم نجد أن عدد الخاضعين ل I.R.G salaires عددهم كبير جدا مقارنة بسائر الضرائب و الرسوم الأخرى (تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على العمال الذين يتجاوز أجرهم القاعدي 18.000 دج)، نفس الأمر ينطبق على T.V.A و Autres impots و T.A.P .

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

المطلب الثاني : تركيب الضرائب و الرسوم المحلية

نتطرق فيمايلي إلى تركيب حصيلة الضرائب المحلية حسب كل نوع من الضرائب و الرسوم و الجدول الموالي يوضح لنا

تطور الضرائب و الرسوم الرئيسية المحصلة لصالح ولاية البويرة خلال الفترة 2015-2018

الجدول رقم 09 : تطور الضرائب و الرسوم المحصلة لصالح ولاية البويرة 2015-2016

		2016		2015		السنوات
المجموع	الولاية	البلدية	المجموع	الولاية	البلدية	البيان الضريبة
981.518.375	299.621.399	681.896.976	1.009.280.112	308.096.034	701.184.078	TAP
10.669.317	/	10.669.317	17.524.145	/	17.524.145	TA/TEOM
249.630.099	/	249.630.099	225.088.840	/	225.088.840	TVA
217.471.616	24.030.013	193.441.603	220.729.772	24.390.030	196.339.742	IFU
1.459.289.407	323.651.412	1.135.637.995	1.472.622.869	332.486.064	1.140.136.805	TOTAL

المصدر : من إعداد الطالبين استنادا إلى معطيات محصل عليها من مديرية الضرائب لولاية البويرة

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

الجدول رقم 10 : تطور الضرائب و الرسوم المحصلة لصالح ولاية البويرة 2017-2018

		2018		2017		السنوات
المجموع	الولاية	البلدية	المجموع	الولاية	البلدية	البيان
						الضريبة
862.435.404	263.269.755	599.165.649	1.026.545.824	31.336.620	71.3179.204	TAP
23.436.167	/	23.436.167	29.705.800	/	29.705.800	TA/TEOM
170.036.165	/	170.036.165	228.444.152	/	228.444.152	TVA
278.106.100	30.729.956	247.376.144	273.258.118	30.194.267	243.063.851	IFU
1.334.013.836	293.999.711	1.016.577.958	1.557.953.894	343.560.887	1.214.393.007	TOTAL

المصدر : من إعداد الطالبين استنادا إلي معطيات محصل عليها من مديرية الضرائب لولاية البويرة

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

أولا : الرسم على النشاط المهني :

حسب توزيع الرسم على النشاط المهني على الجماعات المحلية :

جدول رقم 11: الرسم على النشاط المهني :

الولاية	البلدية	TAP
29%	66%	

يتضح لنا أهمية و هيمنة الرسم على النشاط المهني على إجمالي الإيرادات الضريبية المحصلة لفائدة البلديات، وهذا بسبب ارتباطها بحجم النشاط الاقتصادي، وكذا اتساع مجال تطبيقها لتشمل معظم النشاطات الصناعية و التجارية و الحرفية و المهنية، بالإضافة إلى صعوبة التهرب من دفعها. نلاحظ من خلال الجدول رقم 9 و 10 أن حصيلة البلديات من هذه الضريبة في تذبذب (غير مستقر)، حيث انخفضت من 1.009.280.112 دج سنة 2015 إلى 981.518.375 دج سنة 2016 و هذا الانخفاض راجع إلى إدخال الضريبة الجزافية الوحيدة و مانت عنها من تعويض الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

أما سنة 2017 فقد سجلت الحصيلة ارتفاع طفيف حيث بلغت 1.026.545.824 دج، بعدما كانت 1.009.280.112 دج في سنة 2016، و هذا الارتفاع راجع إلى ارتفاع حجم النشاط الاقتصادي و استفادة البلديات من برنامج الإنعاش الاقتصادي و الدعم الفلاحي و كذا البرنامج الوطني لدعم النمو. وفي سنة 2018 انخفضت بشكل كبير حيث بلغت 862.435.404 دج.

و إذا جئنا إلى توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني حسب البلديات، فإن الملاحظ أنه هناك تباين كبير و حصيلة غير مستقرة في توزيع الرسم على النشاط المهني حسب البلديات خلال الفترة المدروسة هذا راجع إلى عدم استقرار و ازدهار النشاط الاقتصادي و عدم وجود مناطق صناعية في معظم البلديات.

ثانيا : الرسم العقاري و رسم التطهير :

من خلال معطيات الجدول رقم 9 و 10 . لظننا أن حصيلة الرسم العقاري و رسم التطهير غير مستقرة خلال السنوات المدروسة، بحيث عرفت الحصيلة زيادة خلال سنة 2017 حيث بلغت 27.905.800 دج، مقارنة بالسنوات (2015-2016) على التوالي و التي شهدت نقص في الحصيلة من 17.524.145 دج إلى 10.669.317 دج، لتسجل قفزة نوعية سنة 2018 و تبلغ 23.436.167 دج .

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2015-2018

و الشيء الممكن ملاحظته أيضا هو أن هاتين الضريبتين نسبة مساهمتهم في إجمالي الضرائب و الرسوم المحصلة للولاية ضعيفة جدا و تكاد تكون أن تكون منعدمة، ومن أسباب هذا الضعف هو تأخر إصدار الجداول العامة للرسم العقاري بسبب أعطاب تقنية بمركز الإعلام الألي و عدم استحداث و تفعيل تقنيات جديدة لإحصاء الزيادات المسجلة في تعداد السكنات و التوسع العمراني ة انتقال ملكية من شخص لشخص آخر في حالات البيع و الوراثة مما يدفع الشخص (البائع) بعدم الالتزام بأدائها لأن الملكية انتقلت لشخص آخر (المشتري) و هذا كله ناتج عن التأخر في استحداث و تفعيل إحصائيات جديدة (المركز المين وغرافي هو المركز المكلف بالإحصائيات المتعلقة بالرسم العقاري و مقره متواجد بولاية قسنطينة).

ملاحظة :

ميزانية الرسم العقاري و رسم التطهير موجهة كلية للبلدية

الجدول رقم 12: ميزانية الرسم العقاري و رسم التطهير

	البلدية	الولاية
TA	100%	0%
TEOM	100%	0%

ثالثا : الرسم على القيمة المضافة :

من خلال الجدول رقم 9 و 10 نلاحظ أن حصيلة هذا الرسم في إجمالي الضرائب لفائدة البلديات في تزايد، حيث في سنتين الأوليتين للدراسة انتقلت من 225.088.840 دج سنة 2015 لتصل إلى 249.630.099 دج سنة 2016، ثم شهدت انخفاض في سنة 2017 لتصل إلى 228.444.152 دج و 170.036.165 دج في سنة 2018، ومن بين أسباب الزيادة التي شهدتها السنوات (2015-2016) هو ازدهار و تطور و انتعاش في حجم النشاط الاقتصادي (عمليات البيع و الشراء) و العكس صحيح كما شهدناه في سنة 2018 من ضعف و نقص في النشاط الاقتصادي و التعاملات التجارية.

ملاحظة: الرسم على القيمة المضافة 19% بدء حيز التطبيق في سنة 2017.

رابعاً: الضريبة الجزافية الوحيدة :

نلاحظ من خلال الجدول رقم 9 و 10 أن حصيلتها في تزايد من سنة لأخرى، حيث انتقلت حصيلتها من 220.729.772 دج سنة 2015 إلى 278.106.100 دج سنة 2018 لتشهد انخفاضا سنة 2016، حيث بلغت الحصيلة 217.471.616 دج.

ترجع أسباب الزيادة لهذه الضريبة لاتساع مجال تطبيقها إذ أنها تشمل على طبقة كبيرة من التجار و الحرفيين والمهنيين، بالإضافة إلى سهولة تحديد وعائها. وما يمكن ملاحظته أيضا أن حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة تنطبق مع الرسم على النشاط المهني، فهي ترتفع في البلديات التي تتوفر على منشأ اقتصادية (مناطق تجارية) الأمر الذي يساعد على تطوير النشاط الاقتصادي و العكس صحيح.

الفصل الثالث.....دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية البويرة 2018-2015

المطلب الثالث : الوضعية الخاصة بالتسوية الجبائية لمديرية الضرائب لولاية البويرة

و يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي :

الجدول رقم 13: الوضعية الجبائية لمديرية الضرائب لولاية البويرة 2011-2018

السنوات	سبب التسوية			مجموع التسيقات	الحقوق	الغرامات و العقوبات	المجموع(الحقوق +الغرامات)	النسبة
	عدم التصريح كفاية التصريح	عدم التصريح	التأخير في التصريح					
2015	400	3094	1086	4580	220.4617.725	1.469.408.758	3.674.026.483	%18.02
2016	190	3024	765	3979	1.113.796.115	555.113.655	1.668.909.770	%54.57-
2017	50	1384	371	1805	1.566.904.681	1.203.783.938	2.770.688.619	%66.02
2018	146	1593	436	2175	3.248.067.827	2.914.278.633	6.162.346.460	%122.41

المصدر : من إعداد الطالبين استنادا إلي معطيات محصل عليها من مديرية الضرائب لولاية البويرة

في سنة 2016 كان معدل التسوية الجبائية 54.57%، بسبب المرحلة الإنتقالية التي أدت إلي إعادة هيكلة مصلحة الضرائب بالبويرة عندما تم فتح مراكز الجوارية للضرائب (التحويل من مفتشيات إلي مراكز جوارية) الأمر الذي صعب على مكلفي الرقابة الجبائية في العمل إذ لم نقل إستحالة العمل في هذه الفترة و في الجهة المقابلة إغتنم رجال الأعمال و التجار الفرصة للتهرب و الغش الضريبي .

و في سنة 2017 لحظنا تدارك مصلحة الضرائب بمعدل 66.02% لعمليات التهرب و الغش الضريبي في سنة 2016 و ذلك بسبب الجهود المبذولة من طرف مكلفي الرقابة الجبائية و الإجراءات و الوسائل الموضوعية تحت تصرفهم.

أما سنة 2018 فكان معدل التسوية الجبائية فيها 122.41% بسبب الإنطلاقة بالعمل بالنظام المعلوماتي جبايتك، الأمر الذي سهل من عمليات الرقابة الجبائية و إكتشاف الخروقات الي إحترقها المكلفين الذين لا يلتزمون بأداء الضرائب المفروضة عليهم .

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا في مديرية الضرائب لولاية البويرة، إستنتجنا أنها تسعى إلى ضمان إحترام و تطبيق القانون الجبائي المعمول به، و تسهر على التأكد من مدى صدق و صحة التصريحات الجبائية المقدمة و تحرص على مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضرورية، كما تعمل على إكتشاف الأخطاء و المخالفات و التجاوزات و الخروقات المسجلة بهدف تصحيحها، و لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، تقوم المفتشية بتكوين الملف الجبائي لكل شخص طبيعي أو معنوي، حيث يودع المكلفين بالضريبة ملفهم الجبائي لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي يزاولون فيها نشاطهم فيها، و بعدها تقوم المفتشية بإخضاع المكلف لنظام معين حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها و بعدها تقوم بتحضير إشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات، و تحصيل الضريبة أخيرا وفي حالة عدم إلتزام المكلف بأداء بالضريبة المفروضة عليه يتعرض إلى غرامات و عقوبات.

خاتمة

خاتمة :

تعتبر الضرائب أحد أهم الموارد الأساسية للدولة، لذا لا بد الحفاظ عليها من خلال وضع نظام جبائي محكم يكون مبنياً على وسائل مادية متطورة من جهة، ووسائل بشرية في الميدان من جهة أخرى، و الدولة في الأونة الأخيرة تسعى جاهدة لزيادة الحصيلة الضريبية و لعل الرقابة الجبائية أحسن وسيلة ردعية تلجأ لها الإدارة الجبائية لاسترجاع حقوق الخزينة و استرداد القيم المستحقة، لذا يستوجب على الإدارة الجبائية أن تلعب دورها في مجال الرقابة الجبائية بتوفير كل الوسائل المادية و البشرية و التشريعية المساعدة على تطوير المعايير الميدانية خاصة التحقيقات المحاسبية و البحث عن المعلومات ذات الطابع الجبائي التي تتسم بالمصدقية، و ذلك باعتبار أن الرقابة الجبائية الفعالة هي الحل الوحيد لمحاربة ظاهري التهرب و الغش الضريبي، ما يؤدي إلى توسيع الوعاء الضريبي بفرض ضرائب و رسوم إضافية مما يعني تحصيل موارد مالية أكثر و توجيهها لأغراض تحقيق التنمية المحلية.

رغم منح مجموعة من الحقوق و الصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيراً لأداء مهامهم الرقابية كحق الاطلاع و استدراك الخطأ و بالتالي منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفادياً لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية كحق الإعلام المسبق للتحقيق و الاستعانة بمستشار من اختيارهم، ورغم الجهود المعتبرة المبذولة من طرف الإدارة الجبائية في تأسيس الضرائب و تحصيل مجمل الضرائب و الرسوم . وفق منظومة جبائية غير قادرة للوصول إلى الأهداف المسطرة خاصة مع أزمة انخيار أسعار البترول و البحث عن البدائل لذا وجب اعتماد منظومة جبائية تتماشى مع وسائل الإدارة الجبائية.

من خلال هذه الدراسة حاولنا الإحاطة قدر الإمكان، بمختلف جوانب الموضوع و الإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية المطروحة حيث تم التوصل إلى النتائج التالية :

نتائج اختيار فرضيات :

قدمنا في مقدمة ثلاث فرضيات نحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي:

الفرضية الأولى: نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني و التشريعي المتمثل في الإدارة الجبائية، قد تحققت و هذا ما تطرقنا إليه في الفصل الأول من خلال التنظيم القانوني و الهيكلي للرقابة الجبائية.

الفرضية الثانية: الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لتحسين عملية التحصيل الضريبي وذلك لنقص الكفاءة والإمكانات البشرية وكذا الوسائل المالية.

الفرضية الثالثة: العقوبات و الغرامات الجبائية ساهمت إلى حد بعيد في زيادة التحصيل الضريبي .

نتائج الدراسة: من خلال توصلنا إلى النتائج الآتية:

أولاً- عدم الالتزام بالوجبات الجبائية: ويرجع ذلك إلى:

- نقص الوعي الضريبي: انعدام الوعي الضريبي يعود إلى أسباب متعددة كالنظرة السلبية اتجاه الضريبة أو ثقل عبء الضريبة أو ضعف التشريعات الضريبية و حتما يؤدي انعدام الوعي إلى التأثير السلبي على التحصيل الضريبي.

- عدم وجود ثقافة ضريبية: في ظل غياب ثقافة الجبائية واضحة سوف تجد مصالح الإدارة الجبائية صعوبة كبيرة في التعامل مع مختلف المكلفين، وهذا سوف يؤثر سلبا على تقبل المجتمع لفكرة الضرائب.

- غياب عامل الثقة: عدم وجود صدق في الإبلاغ لدى الخاضعين في تصريحاتهم الجبائية وهذا يخلق مشاكل مستقبلية تعرقل عمل الإدارة الجبائية.

- التهرب الضريبي: ضعف فعالية النظام الجبائي الجزائري و الذي يعود إلى العبء الضريبي على المكلف بالضريبة من خلال المعدلات الضريبية المتعددة و مراجعة نظام الاقتطاع من المصدر لما له أهمية في مكافحة التهرب الضريبي.

- كثرة التصريحات: كثرة التصريحات الجبائية تصعب عمل الإدارة الجبائية في تفعيل حقها في الرقابة الجبائية بجميع أشكالها.

ثانيا : ضعف عمليات التحصيل: سواء كان التحصيل ودي أو إجباري:

- التحصيل الودي: وجود نسبة ضئيلة من الخاضعين يقومون بسداد الضريبة المستحقة عليهم في أجالهم القانونية.

- التحصيل الإجباري: وذلك باستعمال العقوبات و المتابعات القضائية لتحصيل الضريبة المفروضة على مختلف المكلفين، و نلاحظ أيضا ضعف المتابعة في التحصيل.

ثالثا : عدم وجود رقابة جبائية ملائمة:

غياب نظام فعال للرقابة بمختلف أشكالها يفقد الإدارة الجبائية سرعة اكتشاف المخالفات و فرض العقوبات الجبائية المناسبة لضمان عملية التحصيل الضريبي.

رابعا : ضعف الإمكانيات المادية والبشرية :

- بطء تعميم التعامل بالإعلام الآلي الذي انعكس بدوره في بطء المعلومة الجبائية.

- نقص التكوين على مستوى الموارد البشرية واقتصار تكوين أعوان الجبائية على دورات التأهيل و تحسين المستوى على المستوى المحلي بحيث تعتبر غير مجدية بسبب نقص الإسناد البيداغوجي.

-عدم تبنى استراتيجية واضحة لتكوين المورد البشري بالرغم من وجود مدرسة وطنية للضرائب بالقلية.

خامسا : كثرة القوانين و تعديلاتها و إلغائها و تجديدها :

نلاحظ من خلال تتبع مختلف القوانين الجبائية و القوانين المالية أن النظام لم يتمكن من تحقيق الاستقرار، مما أدى إلي عدم وضوح الرؤية لدى الخاضعين و أعوان الجبائية.

سادسا : وجود تفاوتات كثيرة في الإصلاحات الجديدة :

فهي تعتمد على المركزية و مثال ذلك : مديرية كبريات الشركات و مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب.

الاقتراحات و التوصيات :

النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم جملة من الاقتراحات و التوصيات نراها ضرورية وفي نفس

الوقت كفيلة بزيادة فعالية الرقابة الجبائية وتدعيم عملية التحصيل الضريبي :

-تبسيط الأحكام وقوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها.

-تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف لتخفيف حدة التوتر بينهم.

-إرساء الحس الضريبي في المجتمع.

-يجب على المكلف بالضريبة احترام الإجراءات القانونية المتبعة أثناء الرقابة.

-إنشاء قضاء متخصص في مجال المنازعات الضريبية حيث تضمن المحكمة الجبائية استقرار التشريعات الجبائية

وتوحيد شروحها و تنفيذها، بما يضمن حقوق المكلفين من جهة والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف

إدارة الضرائب من جهة أخرى.

-الاهتمام بالعمال وإجراء دورات تكوينية لهم، الأمر الذي يؤدي لنجاح الرقابة إضافة إلى زيادة رواتبهم مع

تحفيزات تؤدي إلي امتناعهم عن السرقة والرشوة وبالتالي الحفاظ على المال العام.

أفاق الدراسة :

من خلال بحثنا لموضوع الرقابة الجبائية وأثرها في التحصيل الضريبي، و بدراسة ميدانية بمفتشية الضرائب وبعد

استخلاصنا للنتائج المذكورة أعلاه، ظهرت العديد من المواضيع التي يمكن أن تكون محل بحوث لاحقة كحلقة

مكاملة لموضوع دراستنا ومن بين هذه المواضيع مايلي :

-هل كفاءة المحققين كافية لنجاح الرقابة الجبائية؟

-ما مدى ملائمة التشريع الضريبي لفاعلية الرقابة الجبائية؟

-هل الإعانات الجبائية تشجع على الاستثمار؟

-إمكانية التزام المكلف بأداء الضريبة المفروضة عليه؟

وفي الأخير نرجو من الله عز وجل أن نكون قد وفينا الموضوع حقه، و أن نكون قد أضفنا شيء جديدا في هذا المجال، فإن أصبنا فمن عند الله و عسانا بذلك ننال أجر الصواب و الاجتهاد و إن أخطأنا فحسبنا أننا حاولنا.

فهرس المراجع

المراجع باللغة العربية

أ-الكتب

- 1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبي، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب مديرية التحقيقات والتدقيقات، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، 2016.
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب.
- 3- حمدي سليمان، سحيماتالقبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية "دراسة تحليلية وتطبيقية"، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998
- 4- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 5- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2005.
- 6- حميد مجيد دراز، النظم الضريبية الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1999.
- 7- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 8- عبد الحميد قدي، دراسات في علم الضرائب، دارجريرللنشرو التوزيع الطبعة الأولى 2011.
- 9- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار -الجزائر، 2009.
- 10- مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 2004.
- 11- محمد عباس محرزى اقتصاديات المالية العامة الطبعة ديوان المطبوعات الجامعية.
- 12- محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر بوزريعة، الجزائر.
- 13- محمد عناب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر، الجزائر، 2004.
- 14- منصور بن عمارة، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، الجزء الثاني، دار هومة للنشر والتوزيع، الزائر، 2009.
- 15- منصور بن عمارة، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومة للنشر والتوزيع.
- 16- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة 1994.
- 17- منور أوسرير، محمد همو، محاضرات في جباية المؤسسات، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009.
- 18- ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، جامعة البليدة، 2003.
- 19- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- 20- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.

ب- المذكرات :

- 1- وازطة مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2014، 2015.
- 2- نوي نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004.
- 3- لياس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010، 2011.
- 4- قميدة آسيا، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014.
- 5- قتال عبد العزيز، "أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي لمدينة، الجزائر، 2008، 2009.
- 6- عيسى بولخوخ، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير دراسة بولاية باتنة، فرع اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2003-2004.
- 7- سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، دراسة حالة، راسلة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014/2015.
- 8- سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر 2011، 2012.
- 9- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2011-2012.
- 10- سعدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 200/2010.

11-رضا بعززي، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية 1999.

12-دواوي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2005، 2006.

13-آيت بلقاسم لامية، آليات إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة 2013، 2014.

14- بن عكشة مصطفى، التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة 2009/2010.

ج- المجالات و الدوريات :

1-وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبائي في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، 2010، العدد3.

2-مراد ميهوي، إجراءات تحصيل الضريبة، أي فاعلية، التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة 8 ماي 1945 قلمة، الجزائر عدد 39، سبتمبر 2014.

د- الملتقيات و المؤتمرات والمحاضرات:

1-مراد ميهوي، إجراءات الضريبة أي فاعلية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية المنعقدة بجامعة قلمة أيام 22/21 أبريل 2008.

2 - د. قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة البويرة، الجزائر، 2014، 2015.

هـ- القوانين و المراسيم :

1-وزارة المالية، قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2-وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

3-وزارة المالية، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2010.

4-قوانين جبائية، قانون الرسوم على رقم الأعمال المادة 2 منه طبعة 2007.

5-قوانين جبائية، القسم الخامس، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2017.

- 6- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 01 وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2017.
- 7- قانون الإجراءات الجبائية، الأحكام الجبائية المختلفة، الجريدة الرسمية رقم 74، الصادرة في تاريخ 3 محرم الموافق لـ 31 ديسمبر 2008.
- 8- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427، الموافق لـ 18/09/2006م المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المادة 03 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 1 رمضان 1427هـ الموافق لـ 24/09/2006م، العدد 59.
- 9- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 217 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 10- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبي، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب مديرية التحقيقات والتدقيقات، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، 2016.
- 11- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 المؤرخ في 24/09/2006، الجزائر.
- 12- وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة.

الكتب باللغة الأجنبية :

1-Trotabas (louis) Finances publiques Dalloz, Paris, 1967.

2- Michel bolier, marie Christine, l'administration fiscale en France, parie 1988.