



جامعة 8 ماي 45- قالمة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم القانونية والإدارية



مذكرة مقدمة

لاستكمال

متطلبات شهادة الماستر في العلوم القانونية

تخصص منازعات إدارية

بغنوان

مهام مركز الضرائب

تحت إشراف:
الدكتور أحمد فنيديس

من إعداد الطالبتين:
- رباب ورقلة
- عبد الكريم عليوي

لجنة المناقشة

- | | | | |
|-------------------------|--------------------|----------------|--------------|
| 01- د. مراد ميهوبي | الرتبة أستاذ محاضر | جامعة 8 ماي 45 | رئيسا |
| 02- د. أحمد فنيديس | الرتبة أستاذ محاضر | جامعة 8 ماي 45 | مشرفا ومقررا |
| 03- د. الطيب عبد الجبار | الرتبة أستاذ محاضر | جامعة 8 ماي 45 | عضوا |

السنة الجامعية 2016/2017

كلمة شكر وتقدير

يقول الله تعالى

«نرفع درجات من نشاء وفوق كل ذي علم عليم» "سورة يوسف"

صدق الله العظيم (الآية)76

إن شكر الله شكر الحمد لله حمدا كثيرا الذي أعاننا في انجاز هذا العمل

لأبد

لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة لعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجمعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء

جيل الغد لتعبث الأمة من جديد

وقبل

إن نمضي نقدم اسمي آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة

في الحياة

إلى

من علمونا حروفا من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى عبارات في العلم من صاغوا لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا يسرى العلم والنجاح إلى أساتذتنا الكرام .

إلى أساتذتنا الكرام

* كن عالما ...فان لم تستطع فكن متعلما، فان لم تستطع فأحب العلماء، فان لم تستطع

فلا تبغضهم

* وأخص بالتقدير *

الأستاذ : فنيدس أحمد

إهداء

بدأنا بأكثر من يد قاسينا أكثر منهم وعانينا الكثير من الصعوبات وها نحن اليوم والحمد لله
نطوي سهر الليالي وتعب الأيام وخالصة مشوارنا بين دفتي
هذا العمل المتواضع

إلى منارة العلم ينبوع الذي لا يمل العطاء إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل.... إلى
من حاكا سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها ... إلى كل من في الوجود بعد الله ورسوله
داعية الله إن يخفضهما ويبارك في عمرهما أعلى الحبايب أمي وأبي
إلى من حبهم يجري في عروقي وليهج بذكر أهم فؤادي ... إلى القلوب الطاهرة الرقيقة
والنفوس البريئة ... إلى رياحين حياتي

إخوتي : خليل وسيم والكتكوت مجدي إلى الوجه المفعم بالبراءة
سيقف قلبي هنا برهة ليستقر بين أنظاركم ما كتب لعل هذه المفردات تكون خير حتى أضع
كلمات لكل من ترك بصمة في حياتي وغير مجراها فلكل من أشعرتني لست وحيدة بأني
لست وحيدة في ابعث اقل تحية حب وأعذب سيمفونية سمعتها التي تتمايل بتمايل إنا ملي
العاجزة عن تكلمة هذا الإهداء

الإهداء

أحبائي : سميرة - إيمان - سامية - زينب - أمينة - مريم - فرح - ميمونة - إيلاف .
إلى من سرنا سويا ونحنو لشق الطريق معا نحوى النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يد بيد
ونحنو نقطف زهرة تعلمنا .

إلى الزملاء والزميلات كل بدون استثناء

الاستثناء

إلى من ساعدني في إتمام هذا العمل النبيل

"هناء"

إهداء

إلهي لا يطيب اللي إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات
إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برويتك.

- إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ... ونصح الأمة ...

إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

- إلى من كلفه الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من
أحمل اسمه بكل افتخار ... أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان
قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوما اهتدي بها في اليوم وفي الغد وإلى
الأبد ... "والدي العزيز".

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني ... إلى بسمه
الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى
أغلى الحبايب "أمي الحبيبة"

إلى من دبهم أزري في هذه الحياة إخوتي الأعزاء

إلى الجد الغالي رحمه الله

إلى زوجتي الكريمة وأولادي: "تامر، ضياء الدين، سراج، تاج الدين، قصي بهاء

الدين"

عبد الكريم

مقدمة

لقد استقر مبدأ دستوري في كافة الدول الحديثة بأن فرض الضرائب لا يتم إلا بناء على قانون يوافق عليه ممثلو الشعب، أي بمعنى أنه أصبح للمشرع وحده الحق في فرض ضريبة جديدة أو تعديل ضريبة قائمة أو إلغاؤها، ويسمى هذا المبدأ بمبدأ قانونية الضريبة.

يرتبط مبدأ قانونية الضريبة بمبدأ المساواة أمام الضريبة، والذي يعني المساواة أمام قانون الضريبة، فلا يجوز التفرقة بين المكلفين بالضريبة إذا ما تماثلت مراكزهم وتوافرت كل الشروط التي يتطلبها القانون، أي أن يكون عبء الضريبة واحدا بالنسبة لكافة المكلفين حتى يتساووا جميعا في أعباء النفقات العامة.

تعتبر الضرائب من أقدم و أهم مصادر الإيرادات العامة، ولا يرجع ذلك إلى كون الضريبة تمثل أهم بند في بنود الإيراد، وإنما أيضا إلى أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما تنثيره من مشكلات فنية تعرض سواء عند فرض الضريبة أو عند تحصيلها.

لكل ضريبة وعاء معين يشمل المادة التي تخضع لها أو المحل الذي تفرض عليه، فالضريبة المباشرة تفرض على واقعة تملك رأس المال أو واقعة اكتساب الدخل، أما الضريبة غير المباشرة فنفرض على واقعة تداول رأس المال أو على واقعة إنفاق الدخل .

يتطلب تحديد مقدار الضريبة، ضرورة الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة للضريبة، وذلك عن طريق القيام بعمليتين متتاليتين، تتمثل الأولى في تحديد المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة، وتتمثل الثانية في تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

لتحصيل الضرائب قصد تمويل النفقات العامة، يتعين على الدولة أن تختار من القواعد الفنية ما يمكنها من تنظيم الاقتطاع الضريبي ووضعه موضع تنفيذ بصورة تتفق وأهداف السياسة الضريبية، بمعنى أن تختار إدارة الضرائب لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة، التي تحقق الاقتصاد في نفقات التحصيل، والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون ما تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية.

إن تحديد الوعاء الضريبي يتطلب تقديم تصريح من قبل المكلف بالضريبة، وللتأكد من صحة ذلك التصريح منحت إدارة الضرائب حق مراقبته لكشف ما يمكن أن يعتريه من نقص أو إهمال أو إغفال أو غش للوصول إلى تحديده تحديدا حقيقيا يحقق مبدأ المساواة الضريبية.

لقد باشرت الدولة إصلاحات جبائية تمثلت في عصرنه الإدارة الجبائية وتحول عميق مس الجانب التشريعي بتخفيف الضغط الجبائي وتعزيز الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة والتي تعتبر ضمانات للوعي الجبائي، كما مس أيضا الجانب الهيكلي والذي ترجم بمراجعة الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية، الذي أسفر عن إنشاء مديرية كبيريات المؤسسات ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

حرصا من الإدارة الجبائية على نوعية الخدمة المقدمة، ارتأت أن تدرج جانب النوعية ضمن إستراتيجيتها قصد إنشاء حركية جديدة للتقدم وتعزيز الوعي الجبائي، و تتطلب مسألة التحديث إنشاء طريقة تسيير تتمتع بأكبر مسؤولية وتدعم التنظيم الجديد لاسيما مركز الضرائب، حيث يسمح تعميمه بتهيئة جو ملائم يسهل تنفيذ المسعى الجديد لنوعية الخدمة.

بالموازاة مع إنشاء مراكز الضرائب، لم تبقى الإدارة الجبائية ساكنة إزاء التطور الحتمي للنمط الضريبي لشريحة هامة من المكلفين بالضريبة يقارب عددها حاليا المليون، فإن إعادة التفكير في النظام الجبائي المطبق عليهم يعتبر أولوية قصوى للقيام بذلك، أدرج المشرع نظامين جبائيين مطبقين في الجزائر النظام الضريبة الجرافية الوحيدة (IFU) و النظام الحقيقي (régime réel) الذي يطبق على فئة المكلفين الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30.000.000.00 دج وهذا طبقا لقانون المالية لسنة 2015، ومركز الضرائب هو الجهة المخول لها قانونا متابعة وتسيير ملفات هذه الفئة من المكلفين في شتى القطاعات ما عدا القطاع الفلاحي الذي هو من اختصاص المراكز الجوارية للضرائب .

لذا نجد المشرع الجزائري قد بادر إلى وضع آليات ووسائل لفائدة مركز الضرائب من شأنها أن تعزز عملية الرقابة الجبائية بغية زيادة فعاليتها من أجل الحد من مظاهر التهرب والغش الجبائيين والرفع من مستوى التحصيل الضريبي، وذلك بشتى الأطر التشريعية والتنظيمية.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذا البحث في كون الإصلاحات الجبائية التي باشرتتها الدولة أسفرت عن استحداث هياكل جبائية جديدة من بينها مركز الضرائب وذلك قصد مراجعة نوعية الخدمة الواجب تقديمها للمكلفين بالضريبة وتجسيد معناها الحقيقي ونشر الوعي الضريبي وكسب رضا المكلفين بالضريبة وإحلال الثقة بدل اللاتقة وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية فموضوع بهذه الأهمية يستحق فعلا الدراسة والبحث.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك أسباب عملية وأسباب علمية.

الأسباب عملية:

- مركز الضرائب هو هيئة أنشئت حديثا بموجب إصلاحات الدولة في المجال الجبائي وبالتالي فهو لم يحضى بالدراسة والبحث الكافيين.

- يتبع مركز الضرائب المكفون بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي وهي فئة معتبرة، تشكل ممول مهم للخزينة العمومية.

الأسباب العلمية:

تجسيدا لمبدأ المساواة أمام الضريبة الذي نص عليه دستور الجزائر في المادة 87 منه، يجب على كل مكلف بالضريبة أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية.

إن تحديد الوعاء الضريبي يتم في الغالب بناء على التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة إلى الإدارة الجبائية، والتي توفر مجموعة من البيانات اللازمة لتوضيح المركز المالي للمكلف بالضريبة وكشف حقيقة معاملاته.

غير أن العدالة الضريبية تتطلب صدق وسلامة البيانات الواردة بالتصريح ومن هنا جاء حق الإدارة في فحص كل عناصر الوعاء والتحقق من سلامة ما جاء فيه حتى يتم الفرض على أساس من العدالة.

إن استحداث مركز الضرائب هو بقصد تحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة ونشر الوعي الضريبي، وهو مكسب وواجهة جديدة للإدارة الجبائية التي تبنت مهمة أساسية لضمان أحسن نوعية لخدمة المكلفين بالضريبة من خلال تبسيط وتنسيق وتحديث الإجراءات حيث يسهل بشكل كبير إتمام التزاماتهم الجبائية.

الهدف من الدراسة:

هو تبيان ما إذا كان لمركز الضرائب المستحدث بموجب الإصلاحات التي باشرتها الدولة في المجال الجبائي دور فعال في مجال تحديد الوعاء الضريبي وفي مجال التحصيل بكشف مكامن الغش في التصريحات وإعادة التقييم الضريبي وبالتالي الرفع من التحصيل، وعليه فالإشكالية المطروحة هي: ما مدى فعالية مركز الضرائب المستحدث بموجب الإصلاح الجبائي في الحد من التهرب الضريبي و الرفع من التحصيل الضريبي؟.

خطة البحث:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة تناولنا في فصل أول مهام مركز الضرائب في مجال الوعاء وذلك بالتطرق إلى التصريحات الجبائية وإسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودتها، وفي فصل ثان مهام مركز الضرائب في مجال التحصيل وذلك بالتطرق إلى فعالية مركز الضرائب في التحصيل الضريبي وإلى تبسيط وتحديث إجراءات التحصيل لمركز الضرائب.

منهج الدراسة:

المنهج المتبع في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي الذي يتضمن مجموعة الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الموضوع اعتماداً على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلاً كافياً ودقيقاً لاستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج أو تعميمات عن الموضوع محل البحث.

الفصل الأول

مهام مركز الضرائب في مجال الوعاء

خول المشرع الجزائري إلى مركز الضرائب عدة مهام منها ما هو متعلق بالوعاء ومنها ما هو متعلق بالتحصيل، بما أن النظام الجبائي الجزائري يبني على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، فالرقابة الضريبية تهدف إلى التحقق من صدقها أو صحتها ومحاولة كشف مكامن الغش فيها، حيث يمكن أن يلجأ المكلفين بالضريبة إلى تقليل وعائه الضريبي أو لا يصرح ببعض العمليات أو الأرباح بهدف تخفيض الضريبة، وقد خول المشرع الجبائي الجزائري جملة من الوسائل القانونية، تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها، وإعادة النظر في التقدير إذا تبين أنه كان مجحفا في حق الخزينة العمومية¹.

إن عدم امتثال المكلفين بالضريبة للقاعدة الضريبية سوف يمس بجودة المعلومة الجبائية، وهذا ما ينعكس على مختلف التصريحات الجبائية، وبالتالي الثقة التي من المفروض أن تميز حسابات المؤسسة أو المكلف بشكل عام، وهذا ما يعرض المكلف بالضريبة إلى عقوبات وغرامات بحسب نوع المخالفة المرتكبة².

تسمح الرقابة الجبائية التي يملكها مركز الضرائب بتقييم مدى الامتثال للقواعد الضريبية، وإعادة النظر في النقائص والأخطاء والمخالفات الموجودة.

وعليه، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى أهم التصريحات الجبائية ثم إلى أسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات.

1 وزارة المالية، رسالة المديرية العامة للضرائب، رسالة رقم 2016/15 عصرية الإدارة الجبائية، 2016.

2 وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة رقم 2016/16 الرقابة الجبائية أداة فعالة للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، 2016.

المبحث الأول

التصريحات الجبائية

إن طبيعة النظام الجبائي الجزائري أنه نظام تصريحي، وهي طريقة تعتمد على التصريح والإقرار المباشر التزاما من المكلف مباشرة أو من الغير، وفي هذه الحالة فإن مسؤولية تحديد الوعاء تمنح للمكلف بالضريبة في شكل التزام بالتصريح سواء منه مباشرة أو من غيره ولمركز الضرائب كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح¹.

وعليه وجب التطرق أولا إلى تعريف وأنواع التصريحات الجبائية، ثم إلى جودتها وأهميتها.

المطلب الأول

تعريف وأنواع التصريحات الجبائية

على العموم يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي أن المكلف هو من يقوم بالتصريح بمدخله وبالتالي يحسب الضريبة الواجب عليه دفعها، وما على مركز الضرائب سوى مراقبة ومتابعة هذه التصريحات وللجبائية تأثير كبير على الحسابات التي تقوم المؤسسة بإعدادها، إذ كثيرا ما يتوقف تحديد النتيجة الخاضعة على اعتبارات جبائية، ويشمل التصريح الجبائي عن النتيجة السنوية القوائم المالية بالإضافة إلى مجموعة من التصريحات والجدول الملحق الأخرى².

الفرع الأول

تعريف التصريحات الجبائية

تمثل التصريحات الجبائية تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية³.

1- وزارة المالية، رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 2016/17، التصريح الجبائية، 2016.

2- مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر"، ص 191.

3- المادة 103 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016 : تحرر كل التصريحات على مطبوعات تعدها وتقدمها الإدارة الجبائية ويتعين على مفتش الضرائب تسليم وصل للمكلفين بالضريبة .

ويعرف التصريح بأنه، "اعتراف مكتوب يتقدم به المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب في الميعاد الذي يحدده القانون، ويضمن نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية معينة، ويكون أساسا بيني عليه تقدير إيراداته، بحيث يكون أقرب إلى الحقيقة بقدر المستطاع"¹.

ويعرف أيضا بأنه: " العمل الأولي أو الأساسي الذي بواسطته يقر المكلف بالضريبة أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية، ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية حوارا من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه"².

وفي النظام التصريحي تستفيد التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة من قرينة الدقة والصدق، وفي الغالب يمكن للمعنيين أن يخطئوا أو يغشوا، والرقابة الضريبية تعد ضرورية لضمان مساواة الكل أمام القانون، وتعتبر تحريات إدارة الضرائب إحدى الآليات الأساسية للرقابة الضريبية³.

الفرع الثاني

أنواع التصريحات الجبائية

تتعدد وتتنوع التصريحات حسب المكلف بتقديمها، وكذا حسب النشاط الممارس:

أولاً: التصريحات الجبائية حسب المكلف بتقديمها:

يتعين على بعض الأشخاص أن يكتتبوا تصريحات، لدى مركز الضرائب المختص إقليميا بالتصريحات المنصوص عليها قانونا وسنذكر البعض منهم:

1- تصريح المكلف بالضريبة:

مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح⁴.

1 - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 1994، المجلد الثالث، ص13.

2 د، محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، الطبعة الأولى 2000، ص 170.

3 Nada Maalej Et Mahdi et Monia Souissi, Les Procédures De Recherche Et D'investigation De L'administration Fiscale, Revue Tunisienne De Fiscalité, Imprimerie Man Et Co, Tunisie, 2007, P 203.

4- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص147.

ويقصد بالمكلف بالضريبة ذلك الشخص الطبيعي أو الاعتباري، الذي يلتزم بتمويل الخزانة العامة لمواجهة نفقات الدولة بما يقوم بسداده من ضرائب مقررة نتيجة قيامه بنشاط، أو كنتيجة لعمله أو لما يحصل عليه من عوائد على رؤوس أمواله، ويتحدد ذلك المكلف هو والضريبة التي يقوم بدفعها عن طريق القانون¹.

تتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية، فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا منضبطا، ومن ثم فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة فتزداد الحصيلة الضريبية بنفس نسبة زيادة الدخل².

أما من الانتقادات التي وجهت لطريقة تصريح المكلف، تدخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة والإطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من عناصر التصريح، ونجاح هذه الطريقة يحتاج إلى انتشار الوعي الضريبي وتوفر رقابة صارمة من جانب المصالح الضريبية مع فرض عقوبات شديدة على من يقدم معلومات خاطئة قصد التهرب من دفع الضرائب³.

2- التصريح المقدم من الغير:

إن الوعاء الضريبي لا يلزم المكلف بالضريبة فقط بالتصريح به وإنما كذلك الغير الذي يرتبط مع المكلف بعلاقة قانونية كتجار الجملة مع تجار التجزئة أو المنتج مع الموزعين أو العمال مع المؤسسة أو الإدارة...⁴، فهذه الطريقة لها امتيازات هامة للمصالح الضريبية حيث تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح. فصاحب العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح صريح ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة. بالإضافة إلى مبلغ ضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي⁵.

1- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص44.

2- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 46.

3- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 45.

4- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص36.

5 محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 148، 149.

ثانيا : التصريحات الجبائية حسب النشاط الممارس:

على المكلفين بالضريبة أن يكتتبوا في الآجال عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي والمتمثلة:

1- التصريح الشهري و الفصلي بالضرائب والرسوم

ألزم القانون المكلفين بأن يكتتبوا تصريحا شهريا (Déclaration Mensuelle) أو فصليا (Déclaration Trimestrielle) صنف (G50) والتي تحمل اللون الأزرق، أو صنف (G50.A) بلون بني بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قبّاضة الضرائب التابعين لها، وهذا قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة¹.

أ- التصريح الشهري:

هو عبارة عن وثيقة، تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، والخاضعون لهذا التصريح هم:

- التصريحات من الصنف (G50 باللون الأزرق): تلزم بها المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب.

- التصريحات من الصنف (G50 A باللون البني) : تلزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة (TVA).

ب- التصريح الفصلي:

يلزم بهذا التصريح المكلفون بالضريبة الأتي ذكرهم:²

- الأشخاص المعنويون، المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص تحت ضريبة الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الصناعية والتجارية.

- أصحاب المهن الحرة الشاملين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) في فئة الأرباح الغير تجارية (BNC).

1 - عوادي. مصطفى، مرجع سابق، ص 27 .

2- Ministère Des Finances, Guide Pratique Du Contribuable, op-cit, p p61-62.

ويتم التصريح بالرسم على النشاط المهني (TAP)، والرسم على القيمة المضافة (TVA) قبل 20 يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل الذي منه الأجور المدفوعة ورقم الأعمال المحقق.

2- التصريحات السنوية (Déclaration Annuelle):

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخله قبل 30 أبريل من كل سنة مالية، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من طرف المصالح الجبائية لاسيما مركز الضرائب المختص إقليميا، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين:

أ- الأشخاص المعنويون:

أي المكلفون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ملزمون باكتتاب وإيداع تصريحاتهم بمداخلهم، وفق النموذج المعمول به والمتمثل في (Série G n°4)، حيث تحتوي هذه التصريحات على قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع (الوعاء الضريبي)، ويتم اكتتاب التصريح بالضريبة على أرباح الشركات قبل 30 أبريل من كل سنة، فالمكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات وجب عليهم ذكر رقم أعمالهم ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، كما يجب مسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها (مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها)، ولا سيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والاهتلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات المالية والأرصدة، جدولاً للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة، كشف للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور، وتقديم الشركات فيما يخصها، كشفا مفصلا للتسيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات¹.

ب- الأشخاص الطبيعيون:

المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، هم أيضا ملزمون باكتتاب وإيداع تصريحات بمداخلهم قبل 30 أبريل من كل سنة ونموذج التصريح مقدم من طرف الإدارة الضريبية والمتمثل في (Série G n°01)، حيث تتضمن هذه التصريحات إجمالي المداخل والأرباح المحصلة خلال السنة المالية (أرباح صناعية وتجارية، مهن حرة، فلاحية، تأجير العقارات المبنية وغير المبنية²).

1 المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016.

2 ناصر احمد أمين الخطيب، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007-2008، ص 233.

تصريح المكلفين بالمداخيل الصناعية والتجارية والخاضعين لنظام الريح الحقيقي (الذين يفوق رقم أعمالهم 30.000.000.00 دج) ويتم من خلال (Série G n11) ويتم التصريح به قبل 30 أبريل من كل سنة والوثائق الملحقة بالتصريح تتمثل في: الميزانية من أصول وخصوم، جدول حسابات النتائج، التطورات الحاصلة على الميزانية وجدول حسابات النتائج (كتغير في حركة المخزون، تقلبات في المنتج المخزن، تكاليف الموظفين، منتجات خارج الاستغلال، أعباء خارج الاستغلال، الإهلاك، المخصصات...)، الاستثمارات، الرسم على النشاط المهني ورقم الأعمال المصرح به¹؛ المبنية، رؤوس الأموال المنقولة، الأجر والمرتببات...).

تصريح المكلفين بالمداخيل الصناعية والتجارية والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (رقم أعمالهم لا يتجاوز 30.000.000.00 دج) يتم من خلال (Série G n 12)، ويكتتب هذا التصريح قبل 01 فيفري من كل سنة، بينما تصريح المكلفين بالمداخيل غير التجارية (المهن الحرة (يتم من خلال série G n°13 تحت نظام التصريح المراقب...).

أما المداخيل الفلاحية فيتم التصريح بها من خلال Série G n° 15 ويتم التصريح به قبل 1 أبريل من كل سنة².

المطلب الثاني

جودة وأهمية التصريحات الجبائية

تكون المعلومات الجبائية ذات جودة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبررها عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة التصريحات والوثائق المحاسبية، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور...، إضافة إلى ذلك فإن المعلومات المحاسبية التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع وأشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب من هذه الوثائق يجرّد المعلومات المحاسبية من صفة الإقناع ويمكن رفضها بسبب ذلك³.

1- Ministère Des Finances, Direction générale des impôts, Guide Pratique Des Déclarations Fiscales, op.cit, p62.

2 -Ministère Des Finances, Guide Pratique Des Déclarations Fiscales, op.cit, p 63.

3- المرجع نفسه، ص82.

الفرع الأول

جودة وفحص التصريحات الجبائية

الجودة في مجال التصريحات الجبائية هي صحة ومصداقية المعلومات المقدمة والتي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ومنه فإن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموع من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها¹. كذلك إن طابع الجودة لا يكون على مستوى التصريحات الجبائية إلا إذا ألتزم المكلف ضريبياً.

يعني الالتزام الضريبي نظرياً؛ الالتزام بالقوانين الضريبية والتي تختلف من بلد إلى آخر، وهدف الإدارة الضريبية هو تشجيع و تعزيز الالتزام الضريبي الطوعي، وبالتالي تقليل الفجوة الضريبية².

أولاً: جودة التصريحات:

من خلال هذا العنوان سنتطرق إلى إعطاء مفهوم وخصائص و فحص جودة التصريحات الجبائية.

1- مفهوم جودة التصريحات:

تعني جودة المعلومة فهي تمثل دقة وصحة المحتوى الفعلي للبيانات، وهياكل البيانات، وقاعدة البيانات، وبما أن المعلومات هي بيانات يتم تنظيمها ومعالجتها بحيث تكون ذات معنى تفيد في عملية اتخاذ القرار .عليه فإن المعلومات لا ترقى إلى المستوى الجودة ولا يكون لها قيمة استعماله إلا إذا كانت مطابقة لحاجة المستفيد منها. والذي يوظفها في مجال معين لحل مشكلة ما³.

2- خصائص جودة المعلومات:

أصبحت المعلومات مورداً جوهرياً في العصر الحالي، فإذا أرادت المؤسسة أن تبقى فعليها أن تجمع وتخزن وتعالج كما هائلاً من المعلومات، أما إذا أرادت التفوق فعليها أن تكون السباقة في الحصول

1- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة

ماجستير، الجامعي افسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 54.

2- Marti L .O , Wanjohi M.S , Magutu P.O, Mokoro J.M , Taxpayers, Attitudes and Tax Compliance Behavior In Kenya , African Journal Of Business, Management, Admund Biber, PP 1,2.

*تعرف الفجوة الضريبية على أنها الفرق بين الضرائب المدفوعة والمستحقة لجميع الضرائب وجميع دافعيها.

3- ليث علي الحكيم، عمار عبد الأمير زوين، قياس جودة معلومات الوظائف الداعمة لعمليات إدارة علاقات الزبون باستخدام نشر دالة الجودة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد3، المجلد11، العراق، 2009، ص 81 .

على المعلومات، ولكي تقوم هذه الأخيرة بدورها يجب أن تتوفر على بعض الخصائص والمميزات¹. والتي سنذكر منها مايلي:

أ-الملائمة:

تعني الملائمة (Relevance) أن تكون معلومات التصريح لها القدرة على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدميها، وحتى تكون المعلومات ذات فائدة يجب أن تكون ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله والملائمة مطلب أساسي للمعلومات للاستفادة منها في تقويم السياسات الإدارية ووضع الخطط والرقابة عليها². كما تصعب مهمة مصلحة الضرائب عند فحصها لتلك الحسابات بهدف فرض الضرائب والرسوم عليها، بالإضافة إلى تضليل كل ا رغب في التعامل معها حالة اعتماده على بياناته³.

ب-الموثوقية أو المصدقية :

حيث تعرف الدكتورة رشا حمادة الموثوقية (Réliability) بأنها " :المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثل، الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات"⁴.

ج-الدقة:

وتعني تجنب الأخطاء في المعلومات من خلال محاولة الحد من مستويات الأخطاء المسموح بها والتي تكون ذات مساس بعوامل عديدة مثل الوقتية والقيمة الحالية للقرارات المتخذة، فالدقة تمثل تلك الصورة المعبرة التي تعكسها المعلومة عن الواقع ودرجة الدقة المطلوبة في المعلومة حسب المدى الزمني

1 القرني عبد الرحمان، تكنولوجيا المعلومات والاتصال وأثرها على إدارة الموارد البشرية، مذكرة ماجستير في العلوم

التجارية، فرع إدارة أعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، بدون سنة نشر، ص13.

2- Brasseur .C, data management qualité des données et compétitivité, lavoisier, hermes science, 2005, p67.

3 -محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003،

ص 23.

4- رشا حمادة، اثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات

المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 26، جامعة دمشق، 2010، ص316 .

الذي تغطيه هذه المعلومات إما فيما يخص بساطتها فإنها تساعد مستعملها في فهمها وتحليلها لأنها إذا كانت معقدة فإنه يستلزم جهدا إضافيا لتفسيرها.¹

ثانيا: فحص التصريح الضريبي:

نظرا لتزايد عدد المكلفين بالضريبة، وضعت إدارة الضرائب في عين المكان رقابة إنتقائية للتصريحات، حيث تستمر في التحقق من أن كل المكلفين قد قدموا تصريحاتهم، وكل تصريح مبدئيا يمكن أن يكون محل رقابة².

وعليه، عندما تستلم إدارة الضرائب تصريح بالدخل يمكنها إجراء رقابة أولية شكلية(فحص العنوان...) ثم يمكنها فيما بعد إجراء رقابة مستندية على أساس الملفات التي بحوزتها أو العناصر التي تحصلت عليها³.

وتتمثل الرقابة الشكلية للتصريحات الضريبية في تحليل الوثائق المحررة من قبل المكلف بالضريبة بهدف تجنب الانحرافات وتوقف إجراء الفرض الضريبي، وهذه المرحلة لا يمكن أن تترجم بتعديل الأرقام المصرح بها⁴.

هذه الرقابة تغطي عمليا كل تدخلات المصلحة الخاصة بكشف وتصحيح الأخطاء المادية الجلية المكتشفة في التصريحات المقدمة، مهما يكن صنف الضريبة أو الرسم المستهدف⁵.

الفرع الثاني

أهمية التصريحات الجبائية

يلتزم المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم التصريح الذي يعتبر أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، وهو الأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة، وللإدارة الجبائية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح ولهذا الأخير أهمية سواء للمكلف بالضريبة أو للإدارة الضرائب وتكمن أهميتها في:

أولا: أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف بالضريبة

تعتبر التصريحات نتيجة النظام الجبائي التصريحي، والذي هو تلقائي ويرضي المكلف نفسه لأنه هو أدرى بمقدرته التكاليفية ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعته الذاتية في تحقيقه؛

1 لالوش غنية، دور المعلومات في توجيه إستراتيجية المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص22.

2 -Jacques Grosclaude Et Philippe Marchessou, Op Cit, P96.

3- Céline déllavallée et autres, le contrôle fiscale (impôt sur le revenu), le particulier édition , paris 2007, p04.

4 - L'itifi Mohamed habib , op.cit, p45.

5 -Juris ,Défi, Quand Le Fisc Vous Contrôle, Edition D'organisation, 2 E Edition, Paris, P44.

يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبئ الضريبي على المكلف، باعتبار انه أدرى بوضعية السيولة الخاصة به وتترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به؛¹

يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والتي تتمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه فكّما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس إيجابا على ارتفاع حصيلة الجباية من الضرائب؛²

إن رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية يوفر مزايا عديدة بالنسبة للمكلف بالضريبة، خاصة المؤسسات، فالحصول على المعلومات الرقمية والبيانات الالكترونية أصبحت أكثر شيوعا وعلى نحو متزايد في العديد من الدول خاصة الأوربية منها، حيث تطلب الإدارة الضريبية من المكلفين بتوفير المعلومات على شكل الكتروني، ومثال على ذلك نجد دولة بلجيكا وكما قال (PietVandendriessch) وهو عضو ومستشار جبائي بشركة ديلويت (Deloitte)3.

نحن نشهد اتجاهها نحو حوسبة الإجراءات الجبائية، ليس فقط على ضريبة القيمة المضافة ولكن أيضا في ميدان ضريبة الشركات، فالمؤسسات تفضل السرعة والراحة الموفرة من الإجراءات المحوسبة المتبعة في هذه الخطوة⁴.

ثانيا: أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لمركز الضرائب:

مهمة الإدارة الضريبية (مركز الضرائب) صعبة مقارنة بالإدارات الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي ومسئولة عن تحصيل الإيرادات، مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه وصول أو خسارة الدولة للحصيلة الضريبية، وفعالية الإدارة الضريبية لن تتحقق إلا من خلال تطبيق العديد من العوامل أهمها أن التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة لا ينبغي أن تعتبره وسيلة تهديد

1- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، 1992-2009، مرجع سابق، ص 35، 36.

2 - إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 50 .

3- إبراهيم خليل سمور، المرجع نفسه ص 73.

4- Vilatte G, Les entreprises belges entretiennent de bonnes relations avec les autorités fiscales, News Release, Belgium, Sit : Www.Deloitte.Com-Assets-Dcom-Belgium- Date 22-12-2011.

وإنما وسيلة فعالة تمكنها من تتبع كل مداخيل المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات التصريح ورضه واضحين وان يرفق بميثاق المكلف الذي يضمن حقوقه وواجباته، وتكمن أهمية التصريح بالنسبة لإدارة الضرائب عامة ومركز الضرائب خاصة فيما يلي¹:

يعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تصبح الإدارة على اطلاع بمكان مزاوله نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها²؛

يسهل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية (مركز الضرائب)، بحيث يمتاز بأنه يوفر كثيرا من الإجراءات والوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة كذلك يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات³،

ومن جهة ثانية فالتصريح الجبائي غير مكلف للمصالح الضريبية باعتبار أن هذا التأسيس كان ذاتيا، وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدمه، والإدارة هنا أيضا لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل، وهي طريقة تعتبر مؤشر هام على تقدم النظام الجبائي⁴.

يعتبر نظام التصريح أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب (مركز الضرائب)، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة المراجعة على جميع النشاطات، حيث يبنى هذا النظام على الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلفين⁵.

ثالثا: أهمية التصريحات الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الجبائي:

تعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أحد المشاكل التي تواجهها أغلب دول العالم من متقدمة إلى متخلفة؛ وتسعى كل التشريعات إلى محاربتها بشتى الوسائل ومختلف الطرق، وذلك نظرا لتأثيرها السلبي والقوي على موارد الدولة وعلى الأداء الاقتصادي، خاصة على دولة مثل الجزائر التي تسعى إلى إرساء

1 - تصريح وزير المالية كريم جودي، ينبغي جعل العلاقات العامة القلب النابض للإصلاح الجبائي، الإذاعة الجزائرية، 2011 الساعة 11.19 على الموقع www.radioalgerie.dz.

2 - نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

3 - العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، مرجع سابق، ص 172.

4- العياشي عجلان، مرجع سابق، ص 37.

5 - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2003-2004، ص 110.

قواعد اقتصاد السوق والذي تعتبر المنافسة الشريفة أحد عناصره الأساسية إضافة إلى تعميق اللادالة بين المكلفين بالضريبة وحتى المس بمصادقية الدولة ذاتها¹.

ويعتبر مجال مقاومة التهرب الضريبي من أحسن المجالات مردودية التي يجب على الدولة الاستثمار فيها اليوم دون تردد، إن بعث إدارة خاصة تعنى بمقاومة التهرب الضريبي مثلما فعلت ذلك البلدان العضو بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من شأنه المساهمة بصفة فعّالة في مقاومة هذه الظاهرة؛ التي اعتبرت أوروبا في الآونة الأخيرة ماسة بأمنها القومي علما أن هذه الإدارة تابعة لوزارة الداخلية بالنسبة لدولتي إيطاليا والمجر².

فقد بادرت الجزائر من خلال الفصل (3) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بوضع السجل الوطني لممارسي الغش (Fraudeurs) الذين يرتكبون مخالفات جبائية وديوانية وبنكية ومالية وتجارية، وكذلك الذين لم يقوموا بالإيداع القانوني لقوائمهم المالية، حيث ينجر عن إدراج مؤسسة ما ضمن هذا السجل الحرمان من الانتفاع بالامتيازات الجبائية والديوانية والتسهيلات الإدارية³.

من أهم الطرق التي تعمل على تقدير وقياس التهرب الضريبي وبالتالي مكافحته نجد طريقة التقييم بعدم الالتزام الضريبي، حيث تبقى التصريحات الجبائية الدليل الوحيد عن التزام المكلف بدفع ضريبته أو على الأقل خضوعه للاقتطاع الجبائي، وأمام تنامي ظاهرة الغش ذهب المحللون لقياس هذه الظاهرة انطلاقا من الدراسات التحليلية للتصريحات كأن يتم استغلال المعلومات التي تتضمنها ومقارنتها بالتصريحات المتضمنة للإعفاءات من بعض الغرامات والعقوبات التي تمنحها الدولة لدافعي الضرائب، وتحديد مبلغ الضريبة واجبة الأداء، ومنه يمكن تقدير حجم التهرب بالفرق بين مبلغ الضريبة المعدل وذلك المصرح به⁴.

1- عيسى بولخوخ، نفس المرجع، 115.

2- غسان القصبي، أن الأوان لمقاومة التهرب الجبائي، مقال بجريدة الشعب التونسية، النشرة الالكترونية لجريدة الشعب التونسية الأحد 21 ماي 2011 متاح على الرابط : <http://www.echaab.info.tn/detailarticle.asp?id=:>

12557

3 - غسان القصبي، المرجع نفسه.

4 مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009، ص 21 .

المبحث الثاني

إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية

يعبر النظام الضريبي الأمثل عن حالة انسجام بين الإدارة الضريبية والمكلف والتشريعات الضريبية، وهذا من خلال قانون ضريبية جيدة ومكلف ملتزم وعلاقة وثيقة وشفافة بين المكلف والإدارة؛ ولكن في كثير من الأحيان لا تتسجم هذه المكونات مع بعضها فتظهر المشاكل التي إحداها ضعف درجة الالتزام الضريبي فتعكس على جودة التصريح الجبائي وهو ما يعبر عن وضع لا يستجيب أولاً ينصاع فيه المكلف لقانون الضريبة¹.

والنظام الضريبي الجزائري بطبيعته التصريحية يعتمد على مبدأين أساسيين هما مبدأ صدق نية المكلف بالضريبة ومبدأ صحة التصريح بذمته المالية وأرقام الأعمال المحققة، وفي مقابل الحفاظ على هذين المبدأين منح المشرع سلطات واسعة للإدارة الجبائية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية في إثبات العكس من خلال توسيع صلاحيات المراجعة الجبائية².

حيث تشير أغلب الدراسات إلى أن في الأنظمة الضريبية التصريحية أو ما تسمى بأنظمة التقييم الذاتي يمكن أن تلعب المراجعة الجبائية دوراً مهماً ودورها المركزي في زيادة الالتزام الضريبي الطوعي، كما يمكن لمعدلات المراجعة وشمولية عملياتها من تشجيع دافعي الضرائب أن يكونوا أكثر حذراً في إتمام إقراراتهم الضريبية الخاصة بهم، وتقرير كامل الدخل والمطالبة بالخصومات الصحيحة للتأكد من مسؤوليتهم الضريبية³ حذراً في إتمام إقراراتهم الضريبية الخاصة بهم، وتقرير كامل الدخل والمطالبة بالخصومات الصحيحة للتأكد من مسؤوليتهم الضريبية⁴.

المطلب الأول

أشكال الرقابة الجبائية والإجراءات الحديثة المدرجة لتفعيلها.

النظام الجبائي الجزائري مبني على التصريحات التي تقدم من قبل المكلفين بالضريبة، تهدف الرقابة الجبائية إلى التحقق من صحتها ومحاولة كشف مكامن الغش فيها، حيث يمكن أن يلجأ المكلف

1 مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009، ص 144.

2 بوعلام ولهي، المراجعة الجبائية كاحدى أدوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الاول حول "التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية" جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 3-4 ماي 2005، ص 2.

3 حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص3.

4 المرجع نفسه، ص4.

بالضريبة إلى التقليل من وعائه الجبائي وقد لا يصرح بمداخله الحقيقية في بعض الأحيان، وتتم الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب المختص إقليمياً بالولاية¹.

فالرقابة الجبائية لا تختلف عن غيرها من أنواع الرقابة الأخرى كالرقابة الإدارية والمالية من حيث المفهوم والأهداف العامة للرقابة، وبوجه عام فالرقابة، وكما عرفها المفكر الاقتصادي الشهير فايول ما هي إلا: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها. فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"²

ويمكن كذلك تعريف الرقابة الجبائية أنها "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي بد الرسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول"³

لقد خول المشرع الجبائي إلى مركز الضرائب عدة آليات قانونية تمكنه من الكشف عن النقائص والأخطاء المرتكبة في الوعاء والقيام بتصحيحها، وسنتطرق في هذا السياق إلى أشكال الرقابة الجبائية ثم إلى الإجراءات الحديثة المدرجة لتفعيلها:

الفرع الأول

أشكال الرقابة الجبائية

تكون الرقابة الجبائية داخلية وخارجية.

1- Ministère Des Finances, direction générale des impôts, guide pratique des contribuables, 2015.

2- حمدي سليمان سحيمات القبيلات، "الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص 13.

3- بد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسات المالية"، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.

أولاً: الرقابة الجبائية الداخلية:

تلجأ إدارة الضرائب في مرحلة أولية إلى الرقابة المكتبية (contrôle de bureau) وتسمى هكذا لأنها تتم داخل مكاتب الإدارة الجبائية، وهي ذات طبيعة مزدوجة، حيث توجد أولاً الرقابة الشكلية (formel contrôle)، ثم الرقابة المستندية (contrôle sur pièce).¹

1- الرقابة الشكلية: Contrôle Formel

تعد الرقابة الشكلية الخطوة الأولى التي تباشرها الإدارة الجبائية في عملية الرقابة، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة فهي تشمل العمليات التي دفعت إلى تصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات المقدمة (أخطاء الحساب - أخطاء المعدلات)².

أ- تعريف الرقابة الشكلية:

الرقابة الشكلية تعني مجموع العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب على ملفات المكلفين بالضريبة، وهي إجراء مرن يخص جميع المكلفين بالضريبة ويسمح بتصحيح الأخطاء الشائعة ، وأولوية هذا الفحص هي التعرف على المكلفين بالضريبة الذين لم يقوموا بإيداع تصريحاتهم لدى إدارة الضرائب وهم ملزمين بتقديمها، ويسمح الفحص المكتبي بتحديد الملفات التي ستكون محلاً للتدقيق.³

ب- أهداف الرقابة الشكلية:

نظراً لتزايد عدد المكلفين بالضريبة وضع مركز الضرائب عمل إنتقائي للتصريحات الجبائية، حيث تستمر في التحقيق حتى تتأكد أن كل المكلفين قد قدموا تصريحات، وكل تصريح مبدئياً يمكن أن يكون محل رقابة.⁴

وعليه، عندما يستلم مركز الضرائب تصريح بالدخل يمكنها إجراء رقابة أولية شكلية (فحص العنوان...)، ثم يمكنها فيما بعد إجراء رقابة مستندية على أساس الملفات التي يحوزها أو العناصر⁵ التي تحصلت عليها.⁶

هذه الرقابة تغطي عملياً كل تدخلات المصلحة الخاصة بكشف وتصحيح الأخطاء المادية الجلية المكتشفة في التصريحات المقدمة، مهما يمن صنف الضريبة أو الرسم المستهدف.⁷

1- l'tifi Mohamed Habibm ,le controle fiscal et les garanties administratives du contribuable vérifier , édition l'expert tunise , 2006 , p45.

2 -Rapport sur le contrôle fiscale " institut d'économie douanière et Fiscale " 2003 page 2 et 3.

3- p.Bonneval, a.Attia, b. Haon, contester, ou réclamer face au fisc et a l'URSSAF, maxima, pari, 1998, p24.

4 - عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص 10.

5-Céline Delavallée et autres, le contrôle fiscal (impôt sur le revenu), le particulier édition, paris, 2007, p045.

6- Dominique ledouble , droit fiscale des entreprise, litec, paris, 1986, p 158.

7- Juris défi, quand le fisc vous contrôle, édition d'organisation, 2e édition, paris,2002, p 44.

وكلمة تحليل لا تعني الفحص النقدي للتصريح ولكن تعني ببساطة بأن المدقق يقتصر على فحص الوجود الشكلي لبعض المعلومات والمؤشرات التي يجب أن تتواجد في كل تصريح ضريبي، فالأمر يتعلق بالتأكد من هوية المكلف بالضريبة: بطاقة التعريف الوطنية، الرقم الجبائي، الوثائق الملحقة بالتصريح، توقيع المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني...¹

ج- دور الرقابة الشكلية:

يتجلى دور الرقابة الشكلية فيما يلي:

ويقتصر دور الرقابة الشكلية على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمكتشفة عند الإطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، فهي تشكل عمل تحضير للرقابة المستندية². ولا يجوز لإدارة الضرائب أن تتجاوز الأخطاء المادية والحسابية البحتة و إلا عد ذلك تعديلا ينبغي إتباع الإجراءات القانونية اللازمة للقيام به.³

وهذا الشكل من الرقابة لا يتضمن أي بحث خارج التصريحات ولا يخص دقة المعطيات ولكن يخص الطريقة التي حددت بها هذه المعطيات على التصريحات المكتتبه، فهي منتظمة لبعض التصريحات وخصوص بالنسبة للضريبة على الدخل⁴.

ويجب أن تكون الأخطاء المادية أو المحاسبية مؤثرة، أما إذا كانت لا أهمية لها كالخطأ في التاريخ فإنه لا يعتد بها إذا ترتب عليها أثر قانوني.⁵

د- نتائج الرقابة الشكلية:

يترتب على تقديم التصريح مجموعة من النتائج:

أولها: التزام إدارة الضرائب بقبول التصريح على مسؤولية المكلف بالضريبة، وتسدد الضريبة من واقع هذا التصريح، وذلك إعمال لنظام التقدير الذاتي الذي يتبناه المشرع. والذي يقوم على أن المكلف بالضريبة هو وحده الأقدر على تحديد دين الضريبة المستحقة عليه، وهو تقدير أولي يقتصر دور إدارة الضرائب على مراجعته للتأكد من صحته.⁶

1 -L'tifi Mohamed Habib,op,cit., p46.

2 عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار هومة الجزائر، 2012، ص 19، 20.

3 د.زكريا محمد بيومي، مرجع سابق، ص 708.

4- Juris défi, op. cit., 2002,p 44.

5 د. زكريا محمد بيومي، مرجع سابق، ص 708.

6 عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، مصر القاهرة، 2007/2006، ص 9.

ثانيا: عدم جواز تعديل التصريح الضريبي لمجرد الشك أو الارتياب في مدى صحة التصريح، وإنما يتعين أن يستند ذلك إلى البيانات والمستندات المؤيدة للتصريح، أو المستندات التي تتوافر لدى المصلحة وتثبت عدم مطابقة التصريح للحقيقة¹.

ثالثا: اعتبار التصريحات التي لم تدخل عينة الرقابة نهائية، إذا لم يتم فحص جميع التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، وإنما يتم لذلك اختيار عينة منها.

رابعا: أن تقديم التصريح ينقل عبئ الإثبات على إدارة الضرائب، بحيث يتعين عليها تقديم الأدلة التي تبرر لها تصحيح التصريح أو عدم الإعتداد به، وعندما لا يقدم المكلف بالضريبة للتصريح، يتم تحديد مقدار الضريبة بناء على تقدير مركز الضرائب، ويقع عبئ إثبات م يناقض تقديرها على المكلف بالضريبة².

2- الرقابة المستندية:

يضاف إلى الرقابة الشكلية رقابة مستندية (Contrôle Sur Pièces)، والمتمثلة في الفحص النقدي والمستند لكل نقاط التصريح مع المعلومات التي تمتلكها إدارة الضرائب والمسجلة في ملف المكلف بالضريبة، وهذه تعتبر تدقيقا Vérification، يجريه المفتش من مكتبه.

أ- تعريف الرقابة المستندية:

تعرف الرقابة المستندية بأنها: تلك الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، ويتجلى دورها في مراقبة الوثائق والتي يجب أن تكون شاملة لما تتضمنه التصريحات المودعة لدى إدارة الضرائب، حيث تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي، وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات والبيانات والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة³.

ب- إجراءات الرقابة المستندية:

وتتم إجراءاتها بفحص التصريحات على مستوى المكتب دون التنقل إلى عين المكان.

¹ عبد الباسط وفا، مرجع نفسه، ص 10.

² عبد الباسط وفا، مرجع نفسه، ص 10.

³ بولخوخ عيسى، مرجع سابق، ص 57.

قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تمتلكها الإدارة عن الوضعي الحقيقية للمكلف.

تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى.¹

ج- دور الرقابة المستندية:

يتجلى دور الرقابة المستندية فيما يلي²:

- التحقيق من جميع الأنشطة التي يمارسها المكلف بالضريبة.
- إجراء تحقيق دقيق وشامل لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة عن طريق القيام بمقارنات مع المستندات والمعلومات المتوفرة لديها.
- التأكد من صحة المعلومات ومعدلات الضريبة المطبقة عليها.

هـ - نتائج الرقابة المستندية:

وجب التمييز بين حالة عدم اكتشاف نقائص في التصريح وحالة اكتشاف نقائص:

هـ-1- حالة عدم اكتشاف نقائص:

في إطار الرقابة المستندية، إذا لم تكتشف أية نقائص في التصريح، لا يكون هناك تبعات بالنسبة للمكلف بالضريبة(ولكن رغم ذلك لا يوجد ما يمنع إدارة الضرائب من مباشرة فيما بعد تدقيق معمق)³.
وعليه، إذا قبلت إدارة الضرائب التصريح بحالته، ولم تجري تصحيحا عليه أو تقدر الضريبة بنفسها، ففي هذه الحالة يعتبر التصريح تقديرا للضريبة والتزاما بأدائها في الموعد القانوني، وذلك إعمالا لنظام التقدير الذاتي يتبناه المشرع، والذي يقو على ان المكلف بالضريبة هو وحده الأقدر على تحديد دين الضريبة المستحقة عليه، ويتم تسديد الضريبة على هذا الأساس.⁴

1 - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص51.

2- بوراوي سارة، إجراءات الرقابة على الضريبة، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2015، ص 47.

3-Juris défit, op. cit., 2002, p 79.

4 د. عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص 16، 15.

هـ-2- في حالة اكتشاف نقائص:

إذا تبين لإدارة الضرائب من الفحص المكتبي وجود نقائص فإنها تكون بحاجة للحصول على معلومات مكملة من طرف المكلف بالضريبة ذاته، فيمكنها إما أن توجه للمكلف بالضريبة المعني بالرقابة طلب بسيط للمعلومات دون إلزام قانوني خاص، وإما أن توجه له طلب توضيحات أو تبييرات والذي يكون له نتائج ثقيلة،¹ وعند اللزوم يمكن أن تتبع بإشعار المكلف بالضريبة بإعادة تقييم ضريبي أو بتدقيق.²

• طلب معلومات.

• طلب توضيحات أو تبييرات.

• إعادة التقييم.

وإذا قبلت إدارة الضرائب تصريح المكلف بالضريبة، ولكن قامت بإجراء تصحيح من واقع البيانات الواردة بالتصريح والمستندات المؤيدة له، ففي هذه الحالة يجب إشعار المكلف بالضريبة بذلك، فإن قبله أصبح التقدير نهائي، وإلا له حق الطعن فيه.³

تعتبر الرقابة المكتبية بمثابة تقرير فحص مبدئي، يكون جزء متممًا لتقرير الفحص النهائي، بعد مزاوله عملية الرقابة الخارجية، إن وجد ما يبررها، وهي شاملة لكافة البيانات المتاحة في ملف المكلف بالضريبة، حيث بانتهاء الرقابة المكتبية يكون قد تجمع لدى عون إدارة الضرائب فكرة مبدئية واضحة عن المسائل التي سوف يوجه إليها اهتمامه في الخطوات التالية من عمله، كما أن البيانات والأوراق التي فرضها القانون تكون قد استوفيت إلى حد بعيد في ملف المكلف بالضريبة.⁴

ثانيا: الرقابة الخارجية (الرقابة بعين المكان):

تنتهي عملية الرقابة الداخلية إما بتأكيد صحة التصريحات المراقبة وبالتالي تفرض الضريبة من واقع تلك التصريحات ولا مجال لإعادة التقييم، وإما إعادة التقييم في حالة التأكد من عدم صحة التصريحات، أو بإطلاق الرقابة الخارجية في حالة الشك بوجود غش أو تهرب ضريبي. كما تمارس الرقابة الضريبية الخارجية من طرف إدارة الضرائب بعين المكان، أي خارج مكاتب المفتشية المختصة إقليميا، على عكس الرقابة الضريبية الداخلية، بمعنى أنها تتم لدى المكلفين بالضريبة وفي مقرات عملهم.⁵ ويأخذ هذا النوع من الرقابة شكلين أساسيين، الأول يتمثل في المراجعة المحاسبية، والتي تطبق

1 -Juris défi, op.cit., 2002,p 79.

2- P.Bonneval, A.Atteia, B.Haon, contester ou réclamer face au fisc et a l'urssaf, maximima, paris, 1998.p24.

د. عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص 3.16

4- عبده عبد الخبير، المراجعة الضريبية في ضرائب الدخل، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد 275، ص 14.

5 بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة

على الأشخاص المعنوية دون سواها، والهدف من ورائها التأكد من صحة المحاسبة المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، أما الشكل الثاني فيتمثل في المراجعة المعمقة لمجمل الوضيع الجبائية الشاملة، وهذا النوع ينحصر تطبيقه على الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة على الدخل.

إن الرقابة الضريبية الخارجية تسير وفق إجراءات قانونية دقيقة محددة في قانون الإجراءات الجبائية، والهدف من ورائها هو التأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة إلى الإدارة، وكذلك تحقيق النتائج التي تنتج عند إنهاء عملية الرقابة¹.

1- تعريف الرقابة الخارجية:

في هذا النوع من الرقابة تعمل الإدارة على الخروج عن إطارها الضيق وذلك بعد قيامها بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، ويكمن الفرق بين الرقابة الفهرسية والرقابة الشكلية والرقابة بعين المكان، في حجم الإمكانات المستعملة والهدف المسطر فهذه الرقابة تسمح بالتأكد من صحة التصريح الجبائي وذلك بمقارنة العناصر المتوفرة وكذلك المظاهر الخارجية لثروة المكلفين بالضريبة، كما أنها تشمل جميع الضرائب والرسوم وتكون بزيارة الورشات وأماكن التخزين للمؤسسات وهي الوسيلة الوحيدة التي تسمح بتحديد صحة العمليات المسجلة في المحاسبة والتي تعكس فعليا النشاط الحقيقي، وتكون هذه الرقابة معمقة بعد القيام بالتحقيق الموجز في المرحلة السابقة لها، وتكون المراقبة المعمقة او في عين المكان على شكلين، اما عن طريق التحقيق في المحاسبة او الرقابة المحاسبية، اذا كنا بصدد شخص معنوي، او بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إذا كنا بصدد شخص طبيعي².

2- صور الرقابة الخارجية:

تعتبر المراجعة الجبائية من بين السلطات التي منحها المشرع الضريبي لمركز الضرائب المختصة بالرقابة، لتمكينها من الكشف الكامل لتصريحات المكلف، وتعتبر وسيلة أخرى من وسائل الرقابة، إذ تتم على المستوى الخارجي³، وتتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبون الضريبيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم، من أجل التأكد من صحة

دكتوراء دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 92.

1 كريم زوي، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014، ص 69.

2 رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، دفعة 1999، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص 8.

3 كريم زوي، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2014، ص 69.

ومطابقة ما صرح به المكفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي¹.

وتتم هذه الرقابة من خلال المراجعة المحاسبية للأشخاص المعنوية والمراجعة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين وهذا ما سنتولاه فيما يلي:

أ- المراجعة المحاسبية:

تتمثل هذه الرقابة في انتهاج مجموع الطرق التي يجب على مركز الضرائب تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد عرض كشوف المالية². بالإضافة إلى الأساليب والكيفيات التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم المحاسبة وإيجاد الأخطاء التي تجردها من معيار النزاهة وفقا لقواعد وأسس عملية وكذلك تساعد على كشف التجاوزات المحاسبية، وعلى اعتبار المحاسبة الوسيلة والأسلوب المنظم لتسجيل وكتابة بيانات المعلومات المالية للمؤسسة بخصوص المشروع المنفذ في مجال إستغلال النشاط الخاص بها، فكل مؤسسة يجب عليها تقديم خدمات وتسجيل عملياتها في فواتير وسندات مالية والتي تنقل على دفاتر محاسبية وفقا للنظام المحاسبي المعمول به، هذا النظام يمثل الإطار الذي تعمل ضمنه المؤسسة³.

أ-1 - تعريف المراجعة المحاسبية:

بأنها مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقق في عين المكان من جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما ومقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال وذلك من أجل⁴:

- احترام جميع المعايير المحاسبية المتعارف عليها .
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية .
- التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح لإدارة الجبائية .
- التناسق التام بين المعلومات المقدمة لإدارة الجبائية والمعطيات الشبه المحاسبية .
- و تسمح كذلك بتصحيح الأخطاء المكتشفة في التصريحات الجبائية وحتى تكون هذه الرقابة تامة لا بد أن تتم مراقبة المحاسبة على طول مدة غير متقدمة.

1 خديجة نحالي، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية قالمه، مذكرة ماستر، جامعة قالمه، 2014، ص 24.

2 المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-01 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

3 عيسى بوالخوخ، مرجع سابق، ص 69.

4 عباس عبد الرازق، مرجع سابق ص 22 .

أ-2- تحرير التقرير النهائي:

عند نهاية عملية المراجعة يقوم المدقق بإعداد بطاقة تلخيصية تضم الحصيلة النهائية كعملية المراجعة بكل مراحلها التي يتم على أساسها إصدار الأوردة التي تبين حالة المكلف بالضريبة، من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه، وبعد ذلك يتم إعداد التقرير النهائي التي تعبر فيه الإدارة عن

الموقف النهائي تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية الرقابة، والتي من خلالها إقبال عملية المراجعة والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى إحترام المكلفين بالضريبة الإجراءات المنصوص عليها وكذا تقسيم نتائج المراجعة¹.

وتوضع نسخة من هذا التقرير النهائي في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى مركز الضرائب، وترسل نسخة منه إلى عدة جهات مسؤولة من أجل المتابعة والإحصاء، وعند الانتهاء من المراجعة الخاصة بفترة معينة فإنه لا يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا في حالة وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء المراجعة أو اكتشاف استعمال المكلف لطرق ومناورات تدليسية².

وفي هذا السياق يجدر التنويه الى أن قانون المالية لسنة 2010 استحدثت المادة 20 مكرر في قانون الإجراءات الجبائية، التي تنص على نوع آخر من التحقيق وهو التحقيق المصوب في المحاسبة³.

ب- التحقيق المصوب للمحاسبة:

يتلخص في مقارنة المعلومات شبه المحاسبية مع المعطيات المحاسبية.يرتكز مجاله على التحري في نقطة من وضعية جبائية وهي ضريبة محددة بناء على كامل الفترة غير المتقدمة والتي يمكن أن تكون لفترة قصيرة⁴.

ج- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

إضافة للتحقيق في المحاسبات الذي تقوم به الإدارة الجبائية هناك نوع آخر من الرقابة شرع العمل به ابتداء من الإصلاحات الأخيرة سنة 1992 والمتمثل في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تكملة للتحقيق (I R G) في المحاسبات بحيث أن هذا النوع من الرقابة يخص الضريبة

1 عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي، مرجع سابق، ص 81.

2 ايت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة البويرة، 2014، ص 60.

3 عباس عبد الرزاق، نفس المرجع ص 23.

4 رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية الخارجية، رقم 2014/73 .

على الدخل والضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين. ويذهب الأستاذ فيليب كولين إلى أن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تستهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة ومن جهة أخرى الذمة المالية، ومختلف ممتلكات المكلف.¹

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى التحقق من مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة والوضعية المالية للأشخاص الطبيعيين من جهة أخرى²، إذن فهي تسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من المداخل المصرح بها فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح بالتجانس مع عناصر نمط المعيشة، الوضعية المالية، النفقات الاستهلاكية، نمو ثروة المكلفين.

ج-1- تعريف المراجعة المعمقة:

المراجعة المعمقة في مجمل الوضعي الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيية بالنسبة للضريبة على الدخل هي رقابة الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى³. من خلال التعريف نجد أن المراجعة المعمقة تختلف عن غيرها من أشكال الرقابة، فهي تتميز بخاصية رقابة الانسجام بين الدخل المصرح به من جهة، والعناصر الأخرى غير الدخل من جهة أخرى.

ج-2- مجال تطبيق المراجعة المعمقة:

هذا يثير إشكال المكلفين الذين يمكن أن يكونوا محل مراجعة معمقة، وكذا الضرائب التي تكون محلا للمراجعة المعمقة.

• المكلفين الذين يمكن أن يكونوا محل مراجعة:

تتصب المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة على الأشخاص الطبيعيية الخاضعة للضريبة على الدخل دون سواهم، وهذه المراجعة تسمح لمركز الضرائب بالتأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المقر الجبائية من جهة أخرى⁴.

ويتم إنتقاء الأشخاص الخاضعين للمراجعة المعمقة عن طريق الإحصاء، وفي كل وقت، يمكن أن يكون كل مكلف بالضريبة محل مراجعة مهما كان مبلغ الدخل الإجمالي أو مختلف أصناف الدخل التي

1 -Philippe coline « La vérification Fiscale» édition economica – paris – édition 1979 – page – 08-

2- انظر محتوى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

3- المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية .

4- المادة 20 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

يصرح بها، حيث تمكن مركز الضرائب من إضهر الوضعيات غير العادية، والتي يمكنها أن تكون ملحلا للمراجعة المعمقة¹.

والجدير بالذكر أن المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة تكون في بعض الأحيان إمتداد للمراجعة المحاسبية، عندما تكون هذه الأخير متعلقة بمشاريع فردية أو شركات أشخاص، فبعد مراقبة النشاط يركز مركز الضرائب على وضعية المسيرين، وحينما لا يكون المكلف بالضريبة ماسكا للمحاسبة، تتم عملية الرقابة بناء على الكشوف البنكية أو الفواتير المحررة بخصوص مشتريات المكلف². ويعتمد مركز الضرائب على في انتقاء المكلفين الذين يكونوا محل مراجعة على معايير تم إدراجها بصفة دالة بواسطة تعليمة المديرية العامة للضرائب³. وتتمثل في :

- عند اكتشاف عدم الانسجام وعدم تناسب معتبر بين المداخل المبنية في التصريحات السنوية والنفقات الظاهرة والمعلومة، وعند وجود قرائن غش جديدة.
- عندما تتوفر مؤشرات وأدلة محسوسة تمس صدق التصريحات على الدخل الإجمالي حين إجراء رقابة مكتبية للملفات الشخصية.
- عند اكتشاف وجود فوارق معتبرة بين المداخل المصرح بها من قبل الشركاء الحائزين لأنصبة اجتماعية والمداخل الحقيقية المحصل عليها خلال إجراء المراجعة المحاسبية.
- عندما تسمح نسق المعيشة لبعض الأشخاص بافتراض تحقيق مداخل خفية معتبرة رغم عدم وجود ملفات جبائية لهم.
- وتتلقى المديرية العامة للضرائب في أغلب الأحيان قائمة المكلفين بالضريبة المحتمل أن يخضعوا للرقابة من قبل المديرية المحلية للضرائب.
- **الضرائب التي تكون محللا للمراجعة المعمقة:**

لا تنصب المراجعة المعمقة إلا على الضريبة على الدخل⁴، والتي تفرض على مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، سواء توفر له موطن ضريبي في الجزائر أم لا، ومداخل أولاده والأشخاص الذين

1 أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 172.

2 المرجع نفسه، ص 172

3 وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، التعليمة رقم 135 الصادرة بتاريخ 2002/02/15 والمتعلقة بمعايير إختيار

الأشخاص الذين يخضعون للمراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

4 المادة 21 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

معه والمعتبرين في كفالتة¹، وتشمل أساسا الفترات غير المتقادمة (مبدئيا 04 سنوات ويمكن أن تمتد في حالة اكتشاف نشاط خفي)².

ج-3- نتائج المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

يفرض قانون الإجراءات الجبائية بصورة إلزامية إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراجعة المعمقة في مجمل وضعيته الجبائية الشاملة، كما منحه حق الرد على النتائج المبلغة له، وكأهم ضمان منحه المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة هو عدم إجراء فحص ثان يخص نفس الفترة ونفس الضريبة³.

- إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج :

يجب إبلاغ المكلف بالضريبة بنتيجة المراجعة المعمقة في مجمل وضعيته الضريبية، سواء تعلق الأمر بإعادة التقويم ورفع الضريبة، أو حتى حالة غياب إعادة التقويم، ويتم إجراء التبليغ بواسطة رسالة موصى مع إشعال بالاستلام أو بتسليم الإشعار إلى المعني مع إشعار بالاستلام⁴.

- عدم إجراء فحص ثان يخص نفس الفترة ونفس الضريبة :

عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الضريبية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد ومراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال المراجعة أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية⁵.

ج-4- نتائج الرقابة الخارجية :

إن التزام المكلف بالضريبة بتقديم التصريحات يساعد إدارة الضرائب على تحديد الضريبي المناسب والمطابق للواقع، دون المساس بحق من حقوق المكلف كما لا يضيع حق صحة ما صرح به المكلف بالضريبة من معلومات وبيانات، ومعرفة مدى مطابقتها للواقع، لكن في بعض الأحيان قد تواجه الإدارة الجبائية بعض النقاط الغامضة فتضطر إلى طلب التوضيح أو التبرير من المكلف بالضريبة حتى تتمكن من أستقاء حق الخزينة العمومية. وبعد أن تحصل إدارة الضرائب على الإيضاحات اللازمة، فإنها تقوم بتقييم الضريبة من جديد متى كانت غي مطابقة للواقع، وتكون إعادة التقييم في صورتين، إما بطريقة

1 المادة 06 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 المادة 39 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3 المادة 21 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016.

4 المادة 21-5 الفقرة 1 من قانون إجراءات الجبائية لسنة 2016.

5 المادة 21 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016.

تلقائية لعدم جدوى النقاش مع المكلف بالضريبة، أو لثبوت نيته في التدليس ومحاولة التهرب من الضريبة وإخفاء الحقيقة.

الفرع الثاني

الإجراءات الحديثة المدرجة لتفعيل الرقابة الجبائية

من خلال ما سبق بيانه يتضح انه ينبغي توخي وانتهاج آليات محددة وفعالة خدمة لفعالية الرقابة الجبائية بعد الإصلاحات التي جاءت بإجراءات حديثة، وذلك على عدة أصعدة نجملها فيما يلي:

أولاً : الإجراءات على المستوى التشريعي:

نتطرق فيما يلي إلى المبررات الأساسية للإصلاح التشريعي ثم إلى تطبيقات هذا الإصلاح:

1- مبررات الإصلاح التشريعي:

إن التشريع الضريبي هو حجر الزاوية في المنظومة الضريبية فإذا صلح، صلحت هذه المنظومة الضريبية، والعكس صحيح، وطالما أن التشريع هو الإطار الطبيعي لفرض الضريبة، وتبعاً لذلك يتفاوت حجم التملص من الضريبة وفقاً لطبيعة النظام الضريبي السائد في الاقتصاد، سواء من حيث عدد الضرائب المفروضة أم معدلاً أو طبيعة القاعدة الضريبية التي تتم على أساسها عملية اقتطاع الضريبة المستحقة، وقد أظهرت دراسة أن حجم التملص الضريبي يتناسب طردياً مع عدد الضرائب المفروضة المبالغة في مقدار النسب الضريبية، مما يدفع المكلفين إلى محاولة التخفيف من عبء الضريبة عن طريق اللجوء إلى عدم دفعها وبالتالي اللجوء إلى التملص الضريبي¹.

ثم إن تعقد التشريعات الضريبية وتعددتها وتعقد القواعد التشريعية التي تنظمها سواء عند تقدير وعاء الضريبة أم عند حساب قيمتها، والتي يكون هدفها غالباً تحقيق أكبر قدر من العدالة في توزيع العبئ الضريبي قد تثير العديد من المشكلات الفنية التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها أو فهم أبعادها، وبالتالي لا بد من أن تزيد من احتمالات حالات التملص الضريبي².

إضافة إلى ذلك فإن التعقيدات والتعدد في الصياغة القانونية للتشريعات الضريبية تلعب دوراً هاماً في تشجيع التملص أو الحد منه، تبعاً لدرجة التعقيد في الصياغة، حيث إن النصوص القانونية الضريبية

1 محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشور المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، 2010، ص 240 .

2 محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشور المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، 2010، ص 253.

التي لها أكثر من تفسير تساعد المكلف على أن يتخلص من تأدية الضريبة بالشكل المشروع أي باستغلال القانون الأمثل والمناسب له¹.

أ- خصائص مبررات الإصلاح التشريعي:

وعلاوة على ذلك فإن التشريع الضريبي يتميز بخصائص مختلفة عن التشريعات العامة التي تجعل المكلف يتملص من الضرائب، فالقانون الضريبي ليس عاما وليس دائما ولا يحقق التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية، فهو ليس عاما لأنه يميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعا لحالتهم المادية والعائلية، كما أنه غير دائم، ذلك لأن الضريبة على الدخل تجبى بإذن من السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية لمدة سنة، ويتم التعديل للتشريع الضريبي بما يناسب السياسة المالية والحالة الاقتصادية ولا اعتبارات فنية، وهو لا يحقق التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية لأن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية علاقة الضعيف بالقوي، فإذا ما اعترض المكلف يكون اعترضه على الدولة، وهي نفسها فارضة الضريبة بسلطاتها وبالتالي تكون الدولة في مواجهة المواطن أو المكلف بالضريبة مواجهة مباشرة، لا يخدم بذلك أهداف السياسة الضريبة الرشيدة².

و تبعا لذلك اهتدى المشرع الجزائري الى تطوير التشريع الضريبي عن طريق إعادة النظر في التشريعات والقوانين النافذة، والعمل على تحسين الصياغة القانونية السليمة بعد استبعاد الأحكام المتعسفة وغير الملائمة للظروف الاقتصادية السياسية والاجتماعية للعينة المدروسة ثم إن الضرورة تقتضي التنسيق والتعاون بين مختلف القطاعات. ومن جهة أخرى فمن الضروري المشاركة بين الفقه القانوني والفقه المحاسبي مع الفقه الاقتصادي لإقامة النصوص التشريعية من أجل سد الثغرات وتصحيح الخطأ واستكمال النقص تحقيقا لترشيد التشريع الضريبي³.

ثم إن فرض الضريبة على الدخل على أساس طريقة التقدير الجزافي أو المظاهر الخارجية يعد أسلوبا خاطئا، إذ إن الإيراد المقدر لا يتفق مع الإيراد الفعلي للمكلف، لذلك يجب على المشرع أن يتبع نظاما ماليا سليما، وذلك بتحديد الوعاء الضريبي على أساس الإيراد الفعلي، عن طريق تقديم بيان سنوي يكون موضع مراجعة واختبار للتحقق من مطابقته للحقيقة بحيث تكون الحلقات المتتابة من المراجعة والفحص وسيلة للتأكد من حقيقة إيراد المكلف حتى يتم تحقيق العدالة الضريبية والفعالية المحكمة لحلقات الوعاء والتحصيل⁴.

1- محمد خالد المهايبي، مرجع سابق، ص 253 .

2 - رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2016/22.

3 - محمد خالد المهايبي، مرجع سابق، ص 295 .

4 - رضا بوعزيزي، مرجع سابق، ص 55.

ثانيا : الإجراءات على مستوى الهيكل الإداري .

إضافة إلى إصلاح التشريع الضريبي اعتمد الإصلاح الضريبي نهجا حديثا إذ يعتبر الإصلاح الضريبي في الجزائر إصلاحا تدريجيا، بحيث لم تستقر الضرائب المنبثقة عن الإصلاح لسنة 1991 ، إذ لم تخل وا قوانين المالية السنوية التي تلت سنة 1992 إلى يومنا من تعديلات ضريبية، أضف إلى ذلك صدور قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002 بالإضافة إلى التعديلات التنظيمية للإدارة الضريبية في شكل إنشاء مراكز الضرائب، والمديرية العامة للمؤسسات الكبرى، وعليه نتطرق فيما يلي الى الإصلاحات على مستوى هياكل الإدارة الضريبية¹:

1- مبررات إصلاح الهيكل الإداري الضريبي:

من أجل فعالية أكثر للعملية الضريبية وتحسين أمثل للإصلاحات المنتهجة، كان لابد على القائمين على الإصلاح الوقوف على المبررات الأساسية الدافعة إلى الإصلاح ذلك أن سوء تطبيق النظام الضريبي في الإدارة الضريبية، سواء أكان من ناحية الفحص والربط أم من ناحية التحقق والتحصيل، وكذلك ضعف الوعي وعدم الكفاءة لدى رجال الإدارة التنفيذية أمور تعد من الأسباب الرئيسة التي تشجع المكلفين على التهرب من الضريبة على الدخل هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف قد تشجع على التهرب أو تسهم في الحد منه، إذ إن ضعف الثقة بين الطرفين بسبب تعصب الإدارة الضريبية للخزينة العامة من حيث إنها الهيئة المنوط بها تنفيذ القانون الضريبي تنفيذا محايدا يتفق وإرادة المشرع نصا وروحا، إذ إن المشرع يضع أحكامه متوخيا الصالح العام الذي هو أساس صالح لكل من خزينة الدولة والمكلف على السواء².

كما أن تهاون الإدارة الضريبية في تطبيق الجزاءات التي نص عليها القانون بشأن من يرتكبون أعمالا قد تؤدي إلى التملص من الضريبة على الدخل، فإن هذا يشجعهم على الاستمرار في ارتكاب مثل هذه الأعمال³.

2- مقومات نجاح الإدارة الضريبية:

إن التطبيق الجيد للنص السيئ يعطي نتائج أفضل من التطبيق السيئ للنص الجيد، وبالتالي لابد من توافر مجموعة من المقومات الضرورية لنجاح الإدارة الضريبية في القيام بوظائفها وهي كما يلي⁴ :

1- رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 20.

2- محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص 254 .

3- كريم زوي، المرجع السابق، ص 71.

4- محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص 255 .

- وافر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة في مجال المحاسبة والضرائب والقانون.
- وافر نظم الأجور التي تضمن لموظفي الإدارة الضريبية الحصول على رواتب ومكافآت تتناسب وطبيعة أبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات.
- دعم الإدارة الضريبية بالأجهزة الالكترونية الحديثة، وتوافر نظام معلومات كفاء يساعد في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمكلفين من الفعاليات كافة وفي المحافظات كافة وبالسعة والدقة اللازمين.
- إجراء الحصر الضريبي للمكلفين كافة بشكل دوري، وتطبيق نظام الرقم الوطني للمكلف " بطاقة التسجيل الضريبي " ، وذلك عند التعامل مع الدوائر المالية، واستخدام هذه البطاقة في أنواع الضرائب كافة (الدخل - الجمارك) الخ....
- إعادة النظر في أسلوب الفرض والتحقق والتحصيل من خلال نظام رقابة داخلية محكم مع ربط ذلك ببرنامج زمني¹.

المطلب الثاني

قدرة مركز الضرائب على ضبط جودة التصريحات الجبائية

يعبر النظام الضريبي الأمثل عن حالة انسجام بين الإدارة الضريبية (مركز الضرائب) والمكلف والتشريعات الضريبية، وهذا من خلال قانون ضريبية جيدة ومكلف ملتزم وعلاقة وثيقة وشفافة بين المكلف والإدارة؛ ولكن في كثير من الأحيان لا تتسجم هذه المكونات مع بعضها فتظهر المشاكل التي إحداها ضعف درجة الالتزام الضريبي فتتعاكس على جودة التصريح الجبائي وهو ما يعبر عن وضع لا يستجيب أو ينصاع فيه المكلف لقانون الضريبة².

والنظام الضريبي الجزائري بطبيعته التصريحية يعتمد على مبدئين أساسيين هما مبدأ صدق نية المكلف بالضريبة ومبدأ صحة التصريح بذمته المالية وأرقام الأعمال المحققة، وفي مقابل الحفاظ على هذين المبدئين منح المشرع سلطات واسعة لإدارة الضرائب لإجراء عمليات المراجعة الجبائية في إثبات العكس من خلال توسيع صلاحيات المراجعة الجبائية³.

1 - محمد خالد المهايبي، مرجع سابق، ص 255 .

2 - عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2008 - 2009. ص 87.

3 - المرجع نفسه، ص 88.

تشير أغلب الدراسات إلى أن في الأنظمة الضريبية التصريحية أو ما تسمى بأنظمة التقييم الذاتي يمكن أن تلعب المراجعة الجبائية دورا مهما ودورها المركزي في زيادة الالتزام الضريبي الطوعي، كما يمكن لمعدلات المراجعة وشمولية عملياتها من تشجيع دافعي الضرائب أن يكونوا أكثر حذرا في إتمام إقراراتهم الضريبية الخاصة بهم، وتقرير كامل الدخل والمطالبة بالخصومات الصحيحة للتأكد من مسؤوليتهم الضريبية. تعتبر المراجعة الجبائية من بين الصلاحيات الممنوحة للسلطات الضريبية (مركز الضرائب) لإصلاح السهو، وأوجه القصور أو الأخطاء التي ارتكبها دافعي الضرائب وهو النتيجة الطبيعية المنطقية والضرورية في أي نظام تصريحي، للتحقق من دقة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين، فالمراجعة الجبائية في معظم البلدان تشكل الأداة الرئيسية لمعالجة حالات عدم الامتثال والالتزام الضريبي فدورها الرئيسي هو تعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين، حيث تسعى لتذكيرهم بمخاطر عدم الالتزام والثقة التي تولد في المجتمع الواسع، وأيضا القدرة على الكشف على الانتهاكات الخطيرة للقانون الضريبي العقوبات المناسبة لها. ومنه فان جودة التصريحات الجبائية لا ترتبط فقط بمدى التزام المكلف بالضريبة بالقوانين والتعرض لعقوبات في حالة العكس وإنما هو مسؤولية المراجعة الجبائية أيضا¹.

وبالتالي تمثل المراجعة الجبائية وسيلة رقابية وقائية، تجعل من الأفراد المسؤولين عن تسجيل ومعالجة البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية يعلمون بأن العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني متخصص ومحاييد وهو المراجع الجبائي، مما يجعلهم يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث، ومن المؤكد بأن هذا الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء، أو تصحيحها إن وجدت.²

الفرع الأول

برنامج المراجعة الجبائية يساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية.

إن إقامة نظام فعال للمراجعة الجبائية والبرمجة له من شأنه خلق ردع لسوء التصريحات الجبائية بإرجاع العائدات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، ومن المتوقع أن مثل هذا النظام يعمل على المساهمة في تطوير ثقافة الامتثال لقوانين الضرائب بمرور الوقت والتي من شأنها تساعد في تحسين جمع الضرائب وكذلك تحسين الضريبة إلى الناتج المحلي الإجمالي، فالغرض من المراجعة الجبائية هو التأكد من أن التصريحات التي أدلى بها المكلف بالضريبة دقيقة وموثوق بها³.

1 عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة،

2008-2009. ص 89.

2 نفس المرجع. ص 90.

3 كريم زوي، مرجع سابق ص 33.

أولاً: برنامج المراجعة الجبائية الفعال:

إن تطوير خطط المراجعة يتطلب أكثر من مجرد تحديد عدد عمليات المراجعة الجبائية التي ينبغي اتخاذها، هناك حاجة إلى إتباع منهج شامل لتخطيط استراتيجيات جميع عناصر برنامج المراجعة الفعال من حيث¹:

1. الهيكل التنظيمي والأدوار والمسؤوليات

حيث ينبغي مراعاة تخطيط وتنظيم أنشطة المراجعة داخل الإدارة (مركز الضرائب)، التي تعكس بوضوح طبيعة العمل التي ينبغي القيام بها وتوضيح المسؤوليات بينهم:

أ- المقر والعمليات:

لإدارة برنامج فعال للمراجعة الجبائية ينبغي التمييز بين قسمين: وهما المقر الرئيسي المسؤول عن التصميم وإستراتيجية الإدارة ودعم وظيفة المراجعة، والعمليات المسؤولة عن تنفيذ برنامج المراجعة.

ب- إتباع نهج وظيفي متكامل:

بحيث يكون بالإدارة مهمة مراجعة واحدة المسؤولة عن كافة أنشطة المراجعة في جميع أنواع الضرائب، ويسهل هذا النهج في تطوير خطط المراجعة الوطنية الشاملة والموازنة وتخصيص الموارد المتاحة للمراجعة وفقاً لتقييم المخاطر²؛

ج- التقسيم والتخصيص:

من المهم أن يكون للإدارات الضريبية مكتب خاص بكبار المكلفين مع فرق متخصصة لقطاعات صناعة معينة مثال: الخدمات المصرفية، الاتصالات حتى لو لم تقدم رسمياً ضمن الهيكل التنظيمي، والتقسيم أيضاً يساعد الإدارة في التعرف على مختلف مستويات التعقيد في أعمال المراجعة والتمييز بين الكفاءات المطلوبة، ومختلف التصنيفات والمكافآت للمراجعين وفقاً لخطة التوظيف³.

2. نطاق الخطط:

كل مرحلة من مراحل المراجعة تحتاج لخطط متتالية ومتراصة مع أهداف واضحة تعكس خطة إستراتيجية الإدارة، التخطيط والأداء وينبغي إجراء المراقبة على مستويات هي:

1- Biber .E, Revenue Administration : Tax Payer Audit-Development of Effective Plans, Technical Notes And Manuals, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, April 2010,p5.

2- ibid., p 06.

3 -كريم زوي، مرجع سابق ص 88.

أ- الإستراتيجية:

تعكس بنية المراجعة التنظيمية، والسياسات والإجراءات وتحديد الأهداف والأنشطة والموارد، كذلك الأداء والمسؤوليات.

ب- التنفيذ:

تخصيص الموارد وتطبيق عملية المراجعة؛ وكل مستوى مترابط مع الآخر وهي تكمل بعضها البعض، وإذا كانت خطة الإستراتيجية كبيرة ولم تدعم بخطة تشغيلية تعكس الأولويات الإستراتيجية لا يمكن مواجهة المخاطر وتحديد السياسات بخطة أعلى مستوى، وبالتالي لا تؤدي لتحقيق الأهداف، فيجب وضع خطط فعالة عند كل مستوى أو مرحلة من المراحل¹.

ج- التشريع :

ليكون برنامج المراجعة فعال يجب تدعيمه بإطار تشريعي كما يلي:

يتطلب من المكلفين الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات اللازمة، توفر الإدارة على صلاحيات كافية لإجراء التحقيقات، يعطي حق المكلف في الطعن، يطبق عقوبات كافية لردع عدم الامتثال، حيث يجوز وضع خطة لاقتراح تعديلات على القوانين القائمة أو تطوير قانون الإجراءات الجبائي، تحسين تدريب المراجعين...

3. نطاق المراجعة:

طبيعة عمليات المراجعة يجب أن تعكس المخاطر التي ينبغي معالجتها، والهدف هنا الحد من عدد عمليات المراجعة التي يمكن القيام بها، وحسن استخدام الموارد.

• الطرق والتقنيات:

بوضع خطة فعالة نكون مدركين لمجموعة من التحقيقات والمناهج التحليلية التي يمكن اعتمادها من قبل المراجعين للتأكد والتحقق من الالتزام الضريبي، وسوف تختلف هذه التحقيقات في الممارسة تبعاً لمجال الخطر وظروف خاصة بدافعي الضرائب².

على سبيل المثال: طبيعة عمليات المكلف، ومدى كفاية الدفاتر والسجلات، الأهمية النسبية للتعديلات المحتملة، وهذا ما سيؤثر على قرارات نوع الفحوص التي يتعين اتخاذها، وعمّا إذا كان المراجع

1- BIBER .E., op. cit., p7.

2- ibid., p8.

يستطيع الاعتماد على السجلات لمعالجة مسائل معينة أو يحتاج إلى استخدام طرق غير مباشرة، ومنه الحاجة إلى خطط تكون مرنة بما فيه الكفاية ليتمكن تعديلها وتطوير المراجعة وتحديثها¹.

ومنه ينبغي لبرنامج المراجعة الجبائية أن يهدف إلى تحسين الالتزام الطوعي للمكلف بالضريبة والحصول على بيانات موثوقة، كما يمكن لمركز الضرائب من تدقيق اقل مكلفين مع تصريحات جبائية دقيقة، كذلك إن من نتائج فعالية برنامج المراجعة عدد قليل من المكلفين سيجازف في التهرب من الضريبة المتوجبة عليه².

الفرع الثاني

مساهمة مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية

يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية المراجعة الجبائية، فيجب على المراجع الجبائي إن يكون ملماً بالمعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والمراجعة، وذلك من أجل الوصول إلى الأغراض الضريبية، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي. وتعد المراجعة الجبائية من الأسس الإرتكازية للعمل الضريبي ومرحلة مهمة لا غنى عنها كونها ركن من أركان النظام الضريبي، لذلك يعتبر المراجع الجبائي مدخل رئيس في دقة وسلامة وعدالة تحقيق الحصيلة الضريبية. كجزء حيوي من إيرادات الدولة³.

أولاً : دور المراجع الجبائي:

وبذلك ينحصر دور المراجع الجبائي في قياس درجة الموثوقية في المعلومات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، من خلال فحص وتدقيق القوائم المالية وذلك بتقديم رأي إذا كانت معدة بشكل صحيح وخالية من الأخطاء الجوهرية، ويتمثل دوره في تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أفعال وأنشطة اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية ومن ثم توصيل النتائج للمستخدمين⁴.

1 قاسم محمد عبد الله، المدقق الداخلي الضريبي ومكلف ضريبة الدخل والعلاقة بينهما، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد4، مجلد 8، جامعة القادسية، العراق، 2006، ص 195.

2 فهيد محسن البصيري، مدققوا الحسابات والأزمة الاقتصادية العالمية، مؤتمر الأزمة العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي. والإسلامي، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2009، ص 25.

3 قاسم محمد عبد الله، المدقق الداخلي الضريبي ومكلف ضريبة الدخل والعلاقة بينهما، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد4، مجلد 8، جامعة القادسية، العراق، 2006، ص 207.

4 قاسم محمد عبد الله، مرجع سابق، ص 208.

ويمكن فهم دور المراجع بشكل أفضل استنادا للتعريف الذي قدمته لجنة المعايير الأساسية للمراجعة والمنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية حيث تم تعريف عملية المراجعة بالآتي " :هي عملية منظمة، تتطوي على تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أفعال وأنشطة اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية ومن ثم توصيل هذه النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".¹

ثانيا : أهمية المراجع الجبائي:

إن المهمة الأساسية للمراجع الجبائي تتمثل في التحقق من أن نتيجة أعمال الوحدة التي تظهرها صحيحة وصادقة، والتأكد من اتفاق بنود الإيرادات والمصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب، ويتوقف نجاح المراجع الجبائي على مدى قدرته وخبرته في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء المراجعة، ويجب طلب البيانات اللازمة والإيضاحات والاستفسارات لما قد يقنعه بصحة وسلامة المعلومات من عدمها، وكذلك يجب اخذ الاعتبار الزمني في الحسبان عند المراجعة حيث .يؤثر ذلك على مواعيد الإخطار بعناصر ربط الضريبة.²

حيث جاء بورقة بحثية لصندوق النقد الدولي بأن لتحسين إدارة الالتزام الضريبي، على الإدارة الضريبية تعيين الموظفين ذوي المؤهلات الصحيحة وتخصيص الكوادر الملائمة للعمل لاتخاذ الإجراءات اللازمة اتجاه المكلفين بالضريبة، كذلك الارتقاء بمعايير الأداء لتكون واقعية وفاعلة لرفع المستوى وضمان الجودة، كما ينبغي توفير القدر المناسب من التدريب للمراجعين من أجل أداء المسؤوليات الموكلة إليهم مع التأكيد على أن دورهم الأساسي ليس التفاوض بل الحصول على الحقائق وسلامة تطبيق القانون عليها للتحقق من صحة التزامات المكلف بموجب التصريح الجبائي.³

والجزائر بدورها عرفت إدارتها الضريبية تحولات عديدة منذ الاستقلال، ساعية للتحسين في أدائها في مختلف مستوياتها حيث مست هذه الإصلاحات جانب الوسائل التي كانت تعاني منه كثيرا المديرية العامة للضرائب وكذلك فرضت الاهتمام بالموارد البشري تكوينيا من خلال إنشاء والتعاقد مع مراكز

1 - فهيد محسن البصيري، مدققوا الحسابات والأزمة الاقتصادية العالمية، مؤتمر الأزمة العالمية وكيفية علاجها من

منظور النظام الاقتصادي الغربي. والإسلامي، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2009، ص 28 .

2 - رلى عبد الرزاق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد منها والكشف عن جالات النهب الضريبي، مذكرة ماجستير جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010 ، ص 47 .

3 - صندوق النقد الدولي، ورشة عمل حول إدارة الالتزام الضريبي، المركز الإقليمي للمساعدة الفنية للشرق الأوسط،

الأردن، جانفي 2012 ص . 33 متاحة على الرابط - <http://www.rbiproject.com/metac1>

2012/06/18: بتاريخ Main%20Presentation-Arabic.pdf presentations_files/Mark%20Konza-

ومدارس وطنية ودولية وذلك للوصول إلى كفاءة الأداء والفعالية في تحقيق الأهداف المنوطة بها وتحسين جودة الخدمة العمومية؛ فانهام التأهيل المهني والكفاءة خاصة لدى الموظفين المكلفين بالوعاء والذين يفترض أنهم متحكمون في تقنيات فرض الضرائب والرسوم مهما كان نوعها، والتقنيات المحاسبية فضلا عن النظام المحاسبي الجديد الذي يرتكز على المعايير الدولية للمحاسبة من أجل تتبع تطور نشاطات المكلفين بالضريبة بشكل معمق وبلغه الأرقام الدقيقة؛ يتسبب في ازدياد التهرب الضريبي وإضعاف فعالية أدوات محاربه¹. وبالتالي يمكن اقتراح الفرضية التالية: "تساهم مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية".

1 محمد بن بوزيان، نجيب بن سليمان، قياس جودة أداء مرفق عمومي حالة الإدارة الجبائية الجزائرية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، الرياض، السعودية، 2009، ص28.

خاتمة الفصل الأول

نستنتج أن مركز الضرائب يراقب التصريحات ويكشف النقائص والإهمالات والإغفال ويقوم بإعادة التقييم قصد حماية حقوق الخزينة العمومية وبالتالي يرفع من حجم الوعاء وعليه فقد تمكن مركز الضرائب إلى حد كبير من الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتوسيع حجم الوعاء.

الفصل الثاني

مهام مركز الضرائب في مجال التحصيل

تأثرت الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفت الجزائر في تلك الفترة ، في هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع إستراتيجية لعصرنة هيكلها، قصد تحقيق هذه الغاية.

تم إنشاء هيكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية ونذكر من بين هذه الهياكل " مركز الضرائب " حيث يتكفل هذا الأخير بمهام جديدة ، في إطار الإصلاح الهيكلي والنهوض بهذه المرافق العامة الحساسة والتي تقوم بدور فعال من أجل التحصيل الضريبي مساهمة منها في الميزانية العامة للدولة ن وكذا توفير الوسائل الضرورية لاستقبال المساهمين الحقيقيين ألا وهم المكلفين بالضريبة والتكفل بانشغالاتهم وطلباتهم للمعلومات من أجل التسيير الحسن لمؤسساتهم وتوطيد العلاقة بهم¹.

تم تجميع المهام التي يقوم بها مركز الضرائب إلى مهمة واحدة متعددة الاختصاصات ، وذلك بهدف تقريب وتحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة و المركز حيث يعتبر هذا الأخير مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبط مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، ويكمن دوره في تحسين والرفع من التحصيل الضريبي².

ويسعى هذا الإصلاح من أجل الوصول إلى الفعالية³ من خلال تبسيط وتحديث إجراءات التحصيل ، وعليه سنتناول أولا فعالية مركز الضرائب في التحصيل الضريبي ثم ثانيا تبسيط وتحديث إجراءات التحصيل الضريبي.

1 -برازي معمر ، إصلاح الهياكل الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي و الحد من الغش و التهرب الضريبيين ، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية ، جامعة أكلي محند أوالحاج ، البويرة ، الجزائر ، 2015، ص 79 .

2 -المرجع نفسه ، ص 80.

3 -ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، ص 03.

يساهم مركز الضرائب بشكل كبير في فعالية النظام الضريبي، ولنجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها، يجب توفر العديد من العناصر، أهمها وضع نظام رقابة فعال يسمح باكتشاف الأخطاء وتصحيحها ومعاقبة مرتكبيها، كما يجب أن تتوفر الإدارة الضريبية على أجهزة للإعلام الآلي، تسمح بريح الوقت وإتقان العمل، ومحاولة تبسيط الإجراءات الضريبية حتى يتسنى لموظفي إدارة الضرائب تأدية عملهم بشكل جيد، وأهم هذه العناصر محاولة كسب ثقة المكلفين، وذلك عن طريق تقوية الحوار بينهم وبين مركز الضرائب، لذا فعلى الإدارة الضريبية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، وتؤمن له الظروف لأخلاقيات العمل الضريبي.¹

1- ناصر مراد ، المرجع السابق، ص82.

المبحث الأول

فعالية مركز الضرائب في التحصيل الضريبي

إن التدبير الجيد لواقع الضريبة يتطلب الوصول إلى توافق قانوني بين مركز الضرائب والمكلفين، ما أدى بالمشرع الضريبي إلى منح المركز مجموعة من السلطات، وفي مقابل ذلك منح المكلفين بالضريبة جملة من الحقوق والضمانات لحمايتهم، وذلك لتحقيق مبدأ التوازن وتحسين العلاقة بين المركز والمكلفين بالضريبة، فحقوق المركز هي التزامات بالنسبة للمكلف و العكس صحيح¹.

تتصف الفعالية بالتعقيد، لوجود العديد من العلاقات المتداخلة بين فعالية المنظمة من ناحية وبين العوامل المؤثرة أو المحددة لها من ناحية أخرى، ولتحديد مفهوم الفعالية، يرى الباحثان "كاتز KATZ وكان " : " KAHN أن الفعالية تعني القدرة على البقاء و التحكم في البيئة " ، ويرى الباحثون " كاست KAST وروز نقيج ونيجاندي " أن الفعالية تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها وتحقيق رضى العملاء والعاملين بها، وتنمية الموارد البشرية بالإضافة إلى النمو، أما الباحثون " : ماهوني MAHOUNI و ستيرز STEERS وآخرون فيعرفون الفعالية على أنها " : القدرة على الاستقرار والابتكار ، ويكمن مفهوم الفعالية الذي نراه الأكثر شمولاً في ذلك، التعريف الذي وضعه فريق من الباحثين من بينهم " : ياشتمان YUCHTMEN و سيشور SEACHORE و إيتزيوني ETZIONI الذين يرون أن الفعالية تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية ، وتعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية ، وتعتبر الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة ، كما أن استخدام الأهداف التشغيلية في قياس الفعالية يحقق المرونة بما يتلائم مع الهيكل التنظيمي².

1- أم كلثوم العطار، " العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، المجلة الإلكترونية " القانون الإداري والعلوم السياسية"، موقع : www.alkanounia.com .

2- ناصر مراد، المرجع السابق، ص 73.

المطلب الأول

تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة ومركز الضرائب

يسعى مركز الضرائب إلى نشر القوانين الضريبية وجعلها في متناول الجميع، بما في ذلك القرارات والتعليمات الخاصة بتنفيذ نصوص وأحكام هذه القوانين، والهادفة في مجملها إلى تعريف دافعي الضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المنوطة بهم، هذا ما يعرف بالوعي الضريبي ، فالوعي الضريبي هو مصطلح عام استخدم أولاً في علم الاجتماع و يعني التقرب من الأوساط المعيشية للأشخاص المستهدفين ، من خلال قبولها اجتماعياً ، ويعرف على أنه إيمان إرادي للالتزامات الجبائية، وهو رهان أساسي للدولة في ظل التطور الاقتصادي والاجتماعي للبلد¹.

وتتكون العلاقة الضريبية عادة من طرفين هما : المكلف مطالباً وملتزماً بدفع الضرائب، والطرف الثاني المتمثل في مركز الضرائب والذي له دور فعال في الفحص والرقابة وأيضاً التحصيل .

إن مقدار المبالغ الضريبية المحصلة يتوقف على طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلفين من جهة و مركز الضرائب من جهة أخرى ، والحكم على كفاءة أي نظام أو تشريع ضريبي، يتوقف ما تم تحصيله من هذه الضرائب لكونها من أهم الموارد، ولأن الموازنة الحكومية تستخدم الأساس النقدي الذي يقوم على قياس ما تم تحصيله فعلاً في السنة المالية وليس على ما تم تقديره على المكلفين².

1 -المادة 104 ، الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

2- سهام محمد جاسم ، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد التهرب الضريبي (دراسة حالة) ، مجلة الاقتصاد الخليجي ، العدد 19 ، 2011،ص03.

إن العلاقة بين المكلف بالضريبة ومركز الضرائب علاقة مهمة جدا حيث تكتسي طابعا متميزا خصوصا في الجزائر، كونها تحدد مستويات التحصيل وسلامة وثبات التدفق في الإيرادات الحكومية.¹

الفرع الأول

المركز القانوني للمكلف بالضريبة

إن المكلف بالضريبة دائما يتمنى أن تكون حقوقه كمواطن مصان وفق الاحترام حريته الفردية وحقه في الدفاع وفي طرق الطعن وفي الجزاءات العادلة.

أولا : تعريف المكلف بالضريبة:

إن المكلف بالضريبة هو الشخص (الطبيعي أو المعنوي) الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة ، وهو الذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدول ، وبالتالي فتحدد هذا المكلف لا بد أن يكون واضحا وأن يتحدد بالقانون كما أن الجزء الذي يلتزم بدفعه من دخوله لا بد أن يتحدد بالقانون أيضا ².

ثانيا : حقوق المكلف بالضريبة:

يتولى قانون الضريبة تنظيم الحقوق التي تتعلق بالمكلف (الممول)، ولأنه من المبادئ المقررة أن الضريبة لا تفرض إلا بقانون أي بتشريع أو تقنين ، ولا تربط أو تقدر أو تحصل إلا وفق نطاق دقيق من الإجراءات، وفي حيز معلوم من الضمانات التي تكفل حق الخزنة العامة في جباية الضرائب المقررة قانونا، وحق المكلف في أن يكون التزامه بأداء الضريبة متفقا وأحكام القانون الذي يفرضها، دون إخلال بضمانات هذا القانون التي تحميه من تعسف مركز الضرائب في استعمال سلطته، فلا تقاضى بدون إجراءات صحيحة، لأنه إذا كان من الواجب

1 - حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل و الجباية، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا ، جامعة أم نجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008 ، ص 37 .

2- د. رابح رتيب ، الممول والإدارة الضريبية ، مجلة التشريع المالي الضريبي ، مأمورية الضرائب، القاهرة، مصر ، العدد 275 ، 1991، ص 121.

تحصيل مال الدولة لخدمة الفرد ذاته، فإن تحصيلها يجب أن يكون تحصيلاً سليماً بما يتفق مع الحقيقة، وبما لا يتجافى مع قواعد القانون العام أو الخاص، ويحدد القانون الضريبي حقوق المكلفين ، ومن بين حقوق المكلفين نذكر ما يلي¹:

1- الحق في الاعتراض:

من الحقوق التي أصبحت مقررة هي الحق في الاعتراض، وهذا الحق يأتي بعد الحوار الذي قد يتم بين الممول ومركز الضرائب عن طريق الإعلان الذي تخطر به الممول بربط الضريبة.

2- الحق في الاستعلام الضريبي:

تزود الإدارة الضريبية الممولين بالمعلومات الكافية التي يستعملون عنها والحق في الاستعلام الضريبي يشبع حاجيتنا من المعلومات هما: المعلومات العامة والمعلومات الدقيقة والمنظمة.

3- الحق في المساعدة الضريبية:

يعني مساعدة المكلفين بالضريبة الذين تكون لديهم صعوبات في ملئ بيانات الإقرار الضريبي كما في حالة الممول الأمي الذي لا يعرف القراءة والكتابة أو الممول المعوق.

4- الحق في اللجوء إلى القضاء:

هذا من حق الحقوق التقليدية المقررة لكل إنسان في أظن يتجرأ إلى القضاء في حالة المنازعة وبالنسبة للمكلف فمن حقه أن يلتجأ حول ربط الضريبة ولم يتقبل المركز الضريبي أو لم ترد على اعتراضه خلال مدة محددة

1 - عبد العليم عبد الله عبد القادر ، "حقوق المكلفين وواجباتهم" ، مجلة الضرائب ، العدد 07-08 ، 2010 ،

ثالثا : التزامات المكلفين بالضريبة :

يعرف الالتزام الضريبي بالمعنى الواسع بأنه رابطة قانونية بالضريبة، والذي يتضمن الأساس المحتمل للدين و يطلق عليه الدين المحتمل أو المتوقع، حيث أن فرض على المكلف التزامات قانونية يتوجب عله القيام بها، وذلك لتوضيح حدود العلاقة التي تربطه بالإدارة الضريبية¹ وهذه الالتزامات تتمثل في:

1- الالتزام بتقدير التصريح الضريبي:

يعتبر التزام المكلف بالضريبة بتقدير الإقرار الضريبي ، التزاما إداريا ويمكن أن يعرف هذا الالتزام بأنه العمل الأساسي الذي بواسطته يقر الممول أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية ، حوارا من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه.²

2- الالتزام بدفع الضريبة:

تبدأ العمليات الضريبية بالتصريح الضريبي، ثم تنتهي بدفع الضريبة، و الالتزام بدفع الضريبة هو واجب على المكلف الضريبة و ضروري بالنسبة للدولة حتى تستطيع أن يكون في تصرفها في كل وقت، و هو التزام جوهري، يقع على عاتق المكلف بالضريبة، وهو بالمقابل يضع التزاما على عاتق مركز الضرائب بأن تقوم بتحصيل الضريبة، حيث تلتزم بإصدار الإشعار الضريبي الذي يحدد فيه مبلغ الضريبة وترسله إلى الممولين، وبالتالي هنا تكون الضريبة واجبة الدفع في الوقت المحدد ، أصبح في العصر الحديث التزاما ماديا ليس له سوى طريقة الدفع النقدي، حيث كان في الماضي يمكن أن يتم دفع الضريبة عينا، وقد يختلف الممول عن دافع الضريبة بواسطة شخص آخر يسمى في هذه الحالة المدين بالضريبة³.

1 - محيي محمد مسعد، المرجع نفسه ، ص 170 .

2- المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية وما بعدها.

3 محيي محمد مسعد، المرجع السابق ، ص 170 .

رابعاً : الأسباب التي تؤدي إلى مقاومة الالتزام بدفع الضريبة:

من بين الأسباب التي تؤدي إلى مقاومة الالتزام بدفع الضريبة، السعي نحو تأكيد الاعتراض على النفقات العامة، التي قد ينظر إليها المكلف من وجهة نظره الشخصية على أنها غير مفيدة أو هي مبالغ فيها، وكذا عدم المساواة المفترضة بين الممولين حيث ينظر بعض الممولين إلى طوائف أخرى على أنها أحسن منهم، وبالتالي يبررونها بعدم المساواة ، كما هو الحال مثلاً في حالة الموظفين الدوليين الذين يعفون غالباً من الضريبة، كما أن الفكرة الخاطئة بأن التهرب الضريبي لا يسبب ضرراً لأحد كانت أبرز الأسباب في ذلك، إضافة إلى المعدل المرتفع للضريبة، و التحريض الغير مباشر و غير الإرادي و إظهار عدم كفاية مركز الضرائب وعدم ممارستها للرقابة بطرق جدية وصارمة، تدخل مجموعات ذوي النفوذ¹.

خامساً : سلطات مركز الضرائب:

يمارس المركز حقوقه المقررة في القانون، وهو يتمتع بسلطات وحقوق واسعة، لكي تستطيع ممارسة حقها وتكون أكثر فعالية و الوصول إلى كل حقوق الخزينة العامة دون ضياع شيء منها²، وحتى يستطيع مباشرة مهامه في تحصيل الضريبة فإنه يتمتع بسلطات تضمن له التحصيل لمبالغ الضريبة من الممولين ومن أهم سلطات مركز الضرائب سلطة ضمان تحصيل الضريبة.

1-التزامات مركز الضرائب:

مركز الضرائب هو إدارة متخصصة في تأسيس الضرائب وتحصيلها ، فإنه يفرض عليها التزامات في هذا المجال ، وهذا ما يعرف بالالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية ، والحقيقة أن القوانين الضريبية لا تنص على التزامات الإدارة الضريبية تحت عنوان خاص بذلك مثل نصها على التزامات المكلفين ، وإنما يتم الاستدلال على مثل هذه الالتزامات من خلال تنايا النصوص الضريبية ، ومن الالتزامات العامة التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية ، عدم

1 - محيي محمد مسعد، المرجع نفسه، ص 180.

2- المرجع نفسه ، ص 129.

تعسفها في استخدام السلطات و الصلاحيات الممنوحة لها ، وأن تلتزم بالتطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة ، واحترام الحريات الفردية و الشخصية للمكلف.

أما أهم الالتزامات الخاصة بالمركز ، فتتمثل بالالتزام بسر المهنة، وعبء الإثبات في بعض الحالات ، والالتزام بإخطار المكلف، والالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته والالتزام برد المبالغ التي حصلت لها بدون وجه حق¹.

في ضوء ما تقدم ومن خلال استعراض أهم الحقوق و الضمانات التي تمنحها التشريعات الضريبية للمكلفين، بالإضافة إلى الالتزامات القانونية التي يترتبها التشريع الضريبي على المكلف ويقع على عاتقه الالتزام بها من خلال التطرق لأهم حقوق وسلطات والالتزامات مركز الضرائب ، نجد أنه حتى يكون هناك علاقة جديدة بين طرفي العلاقة الضريبية ، فيجب أن يتم تحديد حقوق وواجبات و التزامات كل طرف من أطراف العلاقة ضمن حدود القانون، وهذا من شأنه أن يعمل على توضيح حدود العلاقة التي تربط المكلف بالإدارة الضريبية².

يمارس المركز حقوقه المقررة في القانون، وهي تتمتع بسلطات وحقوق واسع، لكي تستطيع ممارسة حقها وتكون أكثر فعالية في أحكام الرعاية والوصول على كل حقوق الخزينة العامة دون ضياع شيء منها³.

تتمتع بسلطة الفحص و الرقابة وأيضاً حتى تستطيع مباشرة مهامها في تحصيل الضريبة فإنها تتمتع بسلطات تتضمن لها التحصيل لمبالغ الضريبة من الممولين بالإضافة إلى أن الإدارة الضريبية من حقها تتبع المدين فالضريبة في أي زمان و أي مكان وتتبع أمواله تحت أي يد حتى تستوفي حق الخزينة العامة.

1 -القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

2 - د. رايح رتيب، مرجع سابق ، ص 129.

3 - المرجع نفسه، ص 129.

2- سلطات ضمان تحصيل الضريبة:

بعد أن يتم تقديم التصريحات الضريبية وتتم عملية الفحوص والرقابة الضريبية وذلك لتحصيل المبالغ المقررة على عاتق الممولين ، وحتى تتمكن من القيام بهذه المهمة على أكمل وجه وتستطيع أن تصل إلى كل حقوق الخزينة العامة فقد كان لابد من حقوق وسلطات يتمتع بها مركز الضرائب إزاء هذه المهمة ، حق الامتياز يمكن تعريفه بأنه ذلك الحق الذي يعطى الدائن بدين معين له صفة معينة وخاصة التفضيل و الأولوية على الدائنين الآخرين، فالديون الممتازة تدفع قبل الديون الأخرى مهما كانت هذه الديون¹.

الفرع الثاني

الثقة بين المكلف و المركز و أثرها على التحصيل

تعتبر الثقة بين المكلف و الجهات الضريبية جزء من الثقة التي بين الدولة بشكل عام و المواطن ، فالمواطن الذي يؤمن بأن الإنفاق الحكومي هو إنفاق رشيد وعادل ونزيه ، يكون أقرب إلى الالتزام بواجباته الوطنية ومنها الواجبات الضريبية ويصنف القانون الضريبي على أنه فرع من فروع القانون العام ، وتعتبر العلاقة بين المكلف و المركز من روابط القانون العام ، حيث أن طبيعة هذه العلاقة تجعل الخزينة العامة (مركز الضرائب) في مركز متميز عن المكلف ، إلا أن القوانين الضريبية عادة ما تهدف إلى تحقيق قدر من التوازن بين طرفي العلاقة ، وخاصة الامتيازات المقررة للخزينة وضمانات المكلفين².

مما تقدم يتبين لنا أن عنصر الثقة المتبادل بين طرفي العلاقة الضريبية ، هو عنصر مهم وفعال ، وأن وجود مثل هذا العنصر يؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما ، وهذا بدوره إلى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة ، وعلى العكس من ذلك فأن فقدان عنصر الثقة يؤدي إلى تعميق الفجوة القائمة بين الطرفين ، وهذا بدوره يؤدي إلى انخفاض المبالغ الضريبية المحصلة،

1- محيي محمد مسعد ، المرجع السابق، ص 216 ، 217 .

2- حسام فايز أحمد عبد الغفور، المرجع السابق، ص34 .

وأن العلاقة التي تحكم المكلف بالضريبة ومركز الضرائب هي علاقة قانونية يفرضها القانون وبالتالي فهي علاقة حتمية وليست اختيارية¹.

ومن أهم المقومات التي تعمل على تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية هو إيجاد وهناك مبادئ أساسية ينبغي أن يتم التوازن فيها ومن أهمها التوازن بين حقوق الممول وحقوق الإدارة أمام لجان الطعن ينبغي ضرورة تمثيل الممولين فيها مع اعتبارهم من الأعضاء الأصليين و أن يكون عدد الممولين الممثلين مساويا لعدد أعضاء الإدارة الضريبية في هذه اللجان على أن يترأسها أحد رجال القانون ، وكذلك التوازن بينهما أمام قاضي الضريبة بحيث أن يفتح المجال أمام الممول وأمام الإدارة على حد سواء للجوء إلى القضاء في حالة عدم إمكانية حل المنازعات أمام لجان الطعن مع إعطاء الفرصة كاملة للممول في أن يدافع عن نفسه و أن يتمسك بكل الوسائل أو الرق الجديدة و التي قد تستجد أثناء الدعوى وذلك في أي وقت بالإضافة إلى السماح للممول بتأجيل دفع الضريبة المتنازع عليها حتى يفصل فيها أمام القضاء و أنه يجب أن يعرض بدفع الفوائد القانونية عن المبالغ التي سيقوم المركز بردها إليه في حالة الحكم لصالحه ، كما ينبغي أن يتم التوازن بين الممول والمركز بصدد السلطات الممنوحة للمركز في استخدامها مع وضع الضوابط المنظمة و المحددة لهذه السلطات بالإضافة إلى ضرورة منح الممول الضمانات الكفيلة بمنع أي تعسف أو ظلم يقع عليه².

كما أن الممول يعتبر مستخدما للمركز الضريبي ومشاركا في بعض مهامه وعلى ذلك فإن مركز الضرائب مطالب بوضع سياسة بمقتضاها يتم مراعاة الجوانب الإنسانية في العلاقات مع مستخدميه هذه الإدارة أي الممولين وبمقتضاها أيضا يتم تحويل العلاقة على شكل حوار من مواطن إلى مواطن ، بالإضافة إلى ذلك فغن الإدارة الضريبية تعتبر من الإدارات التي تتمتع بإمكانية مشاركة الجمهور في بعض مهامها وقد أشرنا من قبل إلى تمثيل الممولين في لجان الطعن بالإضافة إلى أن الممول يشارك في عملية تأسيس الفرض الضريبي عن طريق التصريح الذي يقدمه للإدارة لتسهيل مهمتها في ربط الضريبة، كما أن هناك بعض اللجان التي تتألف من ممثلين عن الممولين وممثلين عن مركز الضرائب لتقدير القيم الاجبارية ولتأسيس

1- حسام فايز أحمد عبد الغفور، المرجع السابق، ص34 .

2- محيي محمد مسعد ، المرجع السابق، ص 124.

الضرائب المباشرة المحلية عن طريق تقسيم المحليات بالفئة و إنشاء التعريف الضريبية كما هو الحال في فرنسا¹.

والواقع أن مركز الضرائب هو من الإدارات التي تحتاج إلى إصلاح دائم ، وهو في حاجة ملحة إلى تحسين العلاقات بينه وبين المكلفين بالضريبة من أجل راحتهم وتسهيل كل مهامهم في الاتصال به وفي تلطيف العلاقة بينهما حتى يشعر هؤلاء المواطنون بالرضاء بالضريبة وبدفعها عن طيب خاطر دون انعكاسات نفسية سيئة، وذلك يسهل مهمة الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة دون عناء أو منازعات، وعلى ذلك فإن تحسين فعالية الإدارة الضريبية هو من أهم المتطلبات لتحسين العلاقة بينها وبين المكلف وذلك حتى تستطيع أن تؤدي واجباتها ومهامها المخولة لها بدقة و بإحكام مع الاهتمام بالتكوين المهني السليم لرجال الإدارة و إعدادهم الإعداد التام فنيا ونفسيا².

كذلك فإن تحسين المعاملة في المنازعات الضريبية هو من أهم مقومات الإصلاح أيضا عن طريق الاهتمام بلجان الطعن و بتشكيلها والعمل قدر الإمكان على حل المشكلات التي تثار أمامها ، وفي النهاية نشير إلى أهمية وضرورة تحسين وتلطيف العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية لما تؤدي إليه من فوائد كثيرة في صالح الممول وفي صالح الإدارة أيضا مع الأخذ في الاعتبار أهم المقترحات التي أشرنا إليها من قبل لتحسين هذه العلاقة³.

المطلب الثاني

دور نوعية الخدمة والتكنولوجيا في الرفع من التحصيل الضريبي

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم.

1- حدة سوفي، عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر تخصص قانون إداري، كلية الحقوق ، جامعة بسكرة، 2012-2013- ص 26.

2- د. رايح رتيب، المرجع السابق، ص 140.

3 - المرجع نفسه ، ص 141.

إن وضع حيز تطبيق إدارة الكترونية مؤسسة على استخدام تقنيات الإعلام الآلي والاتصال تسمح بتكثيف جميع أساليب العمل ولتلبية المخطط التنظيمي الجديد للإدارة الجبائية الذي عرف إحداث هياكل جديدة من بينها مركز الضرائب ، وزيادة واتساع في رقعة نسيج المكلفين بالضريبة مما يتطلب إمكانية مادية وعصرية ، وفي هذا الإطار ومن خلال الإصلاحات الجوهرية التي ترمي إلى التحول من أسلوب التسيير التقليدي على أسلوب التسيير الإلكتروني والذي يتمثل في تعميم تقنية الربط عن بعد بالانترنت بين مصالح إدارة جبائية لتعزيز التعاون والتنسيق وسهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية¹.

الفرع الأول

دور نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز في الرفع من التحصيل

مركز الضرائب يقدم للمكلفين بالضريبة خدمة نوعية تساهم في زيادة الحصيلة الضريبة وتتمثل في:

أولاً: استقبال منظم وعصري:

قصد تسهيل تنظيم المواعيد إشارات مصالح مركز الضرائب يتم وضع مخطط دوري يبين من جهة قائمة الإشارات المكلفين باستعمال طوال فترة محددة ومن جهة أخرى الأيام ومواقيت الاستقبال، والذي يتم إرساله عن طريق الشبكة المعلوماتية إلى مصلحة الاستقبال من أجل استغلاله في تحديد المواعيد، كما يمكن هذا التنظيم مسبقا التعرف على هوية الإطار المكلف بالاستقبال والذي يجب أن يكون تابعا للمصلحة المكلفة بتسيير الجبائي².

ثانياً: تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي مركز الضرائب:

إن المهام الجبائية الأساسية والتي تتمثل في الإعلام والخدمات التسيير والتحصيل تحت سلطة مركز الضرائب يعد في حد ذاته عامل عصرية بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية وهو ما سهل العلاقة بين الإدارة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما أن مركز الضرائب

1- برازي معمر ، المرجع السابق ، ص 71.

2- المرجع نفسه ، ص 56.

بصفته المجاور الوحيد لهذا الصنف من المكلفين سيتمكن من التثبيت الجغرافي الحالي للمفتشيات وتركيز تسيير الملفات المعقدة في مكان واحد، فإن مركز الضرائب يساهم بشكل كبير في تحسين كفاءات الأعوان العاملين فيه، إن تطوير نظام مدمج لتسيير الضرائب ضمن مراكز الضرائب يمنح للمستعملين وللمتخصصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب بتحسين المعارف والتجربة الضرورية لكي يطبق تدريجيا المخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الجبائية بدء بإدخال الإعلام الآلي¹.

ثالثا : طرق تقييم مدى احترام التزامات نوعية الخدمة:

يعتبر التدقيق في نوعية الخدمة وسيلة متابعة تهدف إلى التحقق من مدى احترام التزامات مسعى نوعية الخدمة.

1- وسائل التدقيق في نوعية الخدمة:

يتم تقييم نوعية الخدمة من خلال المكالمات السرية للتدقيق في الاستقبال الهاتفي، المعاينة المادية للتدقيق في الاستقبال الشخصي، دراسة البريد للتدقيق في التكفل بالبريد الوارد، وكذلك سبر الآراء لمعرفة مدى رضا المكلفين بالضريبة².

2- عمليات التدقيق في مسعى نوعية الخدمة:

يتمثل تقييم مدى احترام مسعى نوعية الخدمة في قيام الإدارة الجبائية بالعمليات التالية:

أ - على المستوى المحلي:

يقوم مراجع نوعية الخدمة على مستوى مركز الضرائب بإرسال سنويا إلى مديرية الضرائب بالولاية التابع لها ، تقييمين ذاتيين خلال ثلاثين متباعدين ، حيث تتكفل المديرية الجهوية للضرائب بتجميع المعلومات على المستوى الجهوي ثم تقوم بإرسال التقييمات الذاتية إلى مديرية العلاقات العمومية والاتصال خلال أجل لا يتعدى العشرين (20) يوم الأولى من

1 - برازي معمر، المرجع السابق ، ص56،57.

2 - وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، رسالة المديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب، العدد 66،

2013 ، ص 4.

الشهر الذي يلي ثلاثي الفترة المعنية بناء على التقييمات الذاتية ، يتم تحرير حصيلة سنوية مجمعة تدرج فيها النتائج المحصل عليها لكل التزام وتسمح بالتعليق على المعايينات المنجزة في عين المكان وكذا وضع مخططات العمل¹.

ب- استغلال الحواصل المجمعة من قبل مديرية العلاقات العمومية والاتصال:

بمجرد إرسال تقارير سنوي ، تقوم مديرية العلاقات العمومية والاتصال بإعداد وتحليل المعطيات وعليه يتم إعداد حصيلة سنوية من خلال تجميع العناصر المتمثلة في التقارير الخاصة بالمكالمات السرية ، و مهام المراقبة ، إضافة إلى التقارير حول تحقيقات سير الآراء، وكذا التقارير السنوية المعدة من قبل المراجعين المحليين و مؤشرات النجاح، حيث يسمح التقرير السنوي بتحديد النقائص قصد اتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تحسين مسعى نوعية الخدمة².

الفرع الثاني

دور التكنولوجيا في الرفع من التحصيل الضريبي

يشكل إدخال تكنولوجيا المعلومات الجديدة والاتصال على مستوى مركز الضرائب مرحلة أساسية في تحقيق برنامج العصرية، فقد أدت إلى تحول حقيقي في طرق وكيفيات التسيير ونجاعة الخدمة ، وشروط العمل ، كما تجسد اللجوء إلى هذه التكنولوجيا المرتكزة أساسا على رقمنة الإجراءات من خلال تنفيذ هذه الأخيرة والمتمثلة في:

إنشاء إطار قانوني حيث يسمح بالتعرف بشكل أفضل على المكلفين بالضريبة والنشاطات وهذا من خلال عدة تدابير و المتمثلة في إنشاء بطاقة مركزية للحسابات البنكية والمؤسسات المالية ، وكذا إنشاء رقم التعريف الجبائي الوطني وحيد وثابت لكل شخص طبيعي أو معنوي، وإعداد مرجع وطني لمجموع المكلفين بالضريبة ، ثم تأسيس صحيفة

1- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، رسالة المديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب، العدد 66،

2013 ، ص 4.

2 - المرجع نفسه ، ص 4.

جبائية تتضمن مجموع المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة ، وأخيرا إعداد بطاقات مغناطيسية لفائدة المستوردين¹.

أولا :إنشاء بوابة إلكترونية مخصصة لإثبات رقم التعريف الجبائي NIF :

لقد تم وضع خدمة جديدة على الخط في متناول المتعاملين اقتصاديا ، كما تم وضع الخدمة في متناول الإدارات والمؤسسات والهيئات العمومية وكذا عامة الناس ،الخدمة التي تقدم الولوج إلى بوابة إلكترونية ، والتي تسمح بإثبات رقم التعريف الجبائي المقدم من طرف المكلف بالضريبة.

ثانيا :نظام المعلومات:

هو أحد المشاريع الطموحة التي باشره مركز الضرائب في إطار برنامجه للعصرنة، حيث يهدف بشكل واضح لإقامة إدارة إلكترونية مؤسسة على استعمال التقنيات الحديثة للمعلومات والاتصال باعتبارها أداة عمل وتقارب بين المركز ومحيطه².

ثالثا :إدخال تكنولوجيا المعلومات.

يعتبر إدخال التكنولوجيا الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى مركز الضرائب مرحلة هامة في برنامج التحديث ، وهو ما يتطلب تكيف التشريع الضريبي من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية و تأطير الدخول الالكتروني ، وبالفعل قام المركز بالاستعانة بمكتب استشارة أجنبي إسباني " ind-sitem " قصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي الذي يشكل أحد الركائز الأساسية لتحديث مركز الضرائب لما له من دور في تقديم الدعامة في مجال تكنولوجيا المعلومات وضمان الحماية للمعطيات من خلال اللجوء إلى تكنولوجيا الاتصالات المناسبة وتقديم تطبيقات بسيطة للاستعمال تسمح للمستخدمين بممارسة مسؤولياتهم بالفعالية و النجاعة المطلوبتين ، ضمان وجود المعطيات الصحيحة لمجمل المستخدمين المؤهلين وإعداد تدبير يهدف إلى المحافظة على مستوى المعارف في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة

1 - وسان أحمد و بن عزوز بن علي ، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية ، العدد 17 ، 2017 ، ص 70.

2 - برازي معمر ، المرجع السابق، ص 57.

لفائدة الموظفين وكل حسب مسؤولياته وتبسيط الإجراءات لا سيما تلك المطبقة من طرف المكلفين بالضريبة و البحث عن تحسين الأداء من خلال التدقيق المستمر للأنظمة المعمول بها¹.

وعليه، فإن إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في المركز يهدف إلى تحقيق النجاعة من خلال الإلمام الشامل بالمكلفين وتعزيز الثقافة الجبائية لديها من خلال اعتماد تقنية التحصيل الالكتروني والمساهمة في تخفيض الحصص التي تمثل مستحقات ضريبية والتي يصعب تحصيلها وبالتالي زيادة معدلات التحصيل الضريبي و الحد من مشكل انعدام الثقافة الجبائية ، والتكفل السريع بانشغالات المجتمع الضريبي سواء تعلق الأمر بالانشغالات الجبائية أو الانشغالات الخاصة بحسن الاستقبال وتحسين نوعية الخدمة، والمعالجة السريعة والفعالة للكلم الهائل من التصريحات الجبائية، وتسيير الموارد المتاحة لمركز الضرائب خلال معالجة مهامه المتعلقة بالتحصيل الضريبي².

رابعا :النظام المعلوماتي الجبائي:

إن النظام المعلوماتي الجبائي الجديد، يدخل في إطار عصرنة مركز الضرائب وهو من أهم الإصلاحات الجبائية والذي أحدث ثورة في عملية تسيير الضرائب وتسيير العلاقة مع المكلفين بالضريبة، لأنه يمنح امتيازات وخدمات كبيرة لفائدة المكلفين بالضريبة وحتى بالنسبة لأعوان الضرائب، حيث أن جميع التصاريح ودفع الضرائب وغيرها من العمليات الجبائية ستكون عن بعد حيث يمكن للمكلف بالضريبة دفع ضريبته أو القيام بالتصريح أو متابعة ملفاته الجبائية أو الحصول على مختلف الوثائق عن بعد أي من مكتبه أو منزله ، كما ستمكن هذه العملية أعوان الضرائب من أداء عملهم وتسيير ملفات المكلفين بالضرائب دون خطأ أو بجهد أقل وفي أسرع وقت³.

إن تطبيق النظام المعلوماتي الجديد تتولى تنفيذه شركة أجنبية ن وهو نظام خاص ولا علاقة له بعقد التوأمة الذي تم توقيعه مع المديرية المالية العمومية الفرنسية ن لأن هذه الأخيرة

1- وشان أحمد و بلعزوز علي، المرجع السابق ، ص 70.

2-وزارة المالية. المديرية العامة للضرائب. مديرية الإعلام والتوثيق. مراسلة رقم 364. 2015. ص 4

3-المرجع نفسه.ص 5

تدخل في نظام خاص و لا علاقة له بعقد التوأمة الذي تم توقيعه مع المديرية المالية العمومية الفرنسية لأن هذه الأخيرة تدخل في نظام الشراكة بين الشركة والاتحاد الأوروبي وهدفها هو تحقيق النجاح خصوصا بالنسبة للتحصيل الضريبي ن ويمكن الإشارة إلى أن هذه التوأمة تم توقيعها في سنة 2015 على أن تنتهي في سنة 2017.¹

يهدف هذا النظام إلى متابعة إجراءات الرقابة والتقييم وتقديم التقارير والإحصائيات عند الضرورة، تقديم البيانات عند الحاجة لإدارة الضرائب التي تساعد في أعمال الحصر والتهرب الضريبي، وإنشاء وتحديث ملفات المكلفين بالضريبة والشركاء.²

كشف مدير الاتصال والعلاقات العامة للمديرية العامة للضرائب " بن علي براهيم "، أن مصالح الضرائب حصلت نحو 3 آلاف و 57 بالمائة مقابل 1682 مليار دينار ضمن الجباية البترولية ن وهو ما يعني نمو الوعي الجبائي ارتفع مقارنة بالسنوات الماضية.

1- تسيير وظيفة الاستقبال:

يتم تسيير وظيفة الاستقبال بعدة إجراءات، الأول إرسال المعلومات الخاصة عن كفاءات الدخول والاستقبال لمركز الضرائب، حيث يجب إعلام المكلف بالضريبة بكفاءات الدخول والاستقبال، بطريقة آنية عند كل إجراء جديد مرتبط بالاستقبال، أما الإجراء الثاني فيتمثل في تسيير الوثائق قصد إعلام الجمهور ، حيث يقوم المركز بتحسين الوثائق الجبائية³.

1- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، رسالة المديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب ، العدد 60، 2012 ، ص 7.

² - طه عبد العزيز محمد فتحي عبد العزيز علاء الدين، نظم المعلومات والحاسبات الآلية، مجلة التشريع المالي الضريبي، مأمورية الضرائب، القاهرة، العدد275، سنة 1991، ص 07.

3 - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، عصرنة الإدارة الجبائية، العدد15، 2016، ص 3

2- الاستقبال الجسماني:

يجب أن يكون هناك تحسين لنوعية الاستقبال ووضع تنظيم ملائم بالنسبة للأشخاص ذوي الحكة المحدودة وذوي صعوبات وكذلك احترام السرية وتخفيض مدة الانتظار¹.

3- الرد على البريد:

من أجل تحسين العلاقة المكتوبة يجب احترام القواعد المتمثلة في إجبارية تقديم وصل الاستلام لكل طلب، يخص المكلفين بالضريبة وإجبارية الرد خلال الآجال المعلنة، عندما يكون الملف كاملاً يجب على المركز الرد على طلبات المكلفين بالضريبة خلال أجل أقصاه ثلاثون (30) يوماً مفتوحة، وعندما يكون الملف غير كامل يجب على المركز القيام بطلب كتابي للمكلف بالضريبة يتضمن تزويدها بالمعلومات الإضافية خلال أجل عشرة (10) أيام مفتوحة، عند استلام المعلومات الناقصة يبدأ سريان أجل جديد مدته ثلاثون (30) يوماً².

يتضمن البريد الذي يصدر عن مركز الضرائب تاريخ ومكان الإصدار وموضوع البريد، رقم الهاتف، أيام الاستقبال، ومواقيت فتح المركز وهوية العون المكلف بمتابعة الملف (الاسم واللقب) وهوية ممضي البريد، كما يجب على المركز بذل جهود خاصة عند الكتابة بإتباع أسلوب يمكن للمرسل إليه فهمه بسهولة وهذا ما يعرف بتسهيل قراءة وفهم البريد فإذا تلقى المركز بريداً عن طريق الخطأ يجب أن يرسله إلى المصلحة المعنية ويشعر المكلف بذلك³.

1- الرد على البريد الإلكتروني:

يمكن للمكلف بالضريبة بعث رسائل إلكترونية على الصفحة " contact " والعنوان ن قصد الحصول على كل الإجابات المطلوبة فالرسائل الإلكترونية تكتب بأسلوب يتماشى مع مستوى معرفة المرسل، حيث يقوم مركز الضرائب بالرد على الأسئلة المطروحة عن طريق

1- برازة معمر، المرجع السابق، ص80.

2 - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، عصرنة الإدارة الجبائية،

العدد15، 2016، ص 3

3 - ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي. جامعة ألكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر،

ص30.

البريد الإلكتروني خلال ثلاثة أيام مفتوحة ابتداء من تاريخ استقبال الرسالة في حالة ما إذا كان موضوع الرد يتطلب رأي مصالح أخرى أو معلومات تكميلية ، يجب على المركز إخبار المكلف بالضريبة بواسطة رسالة الانتظار الإلكترونية خلال أجل لا يتجاوز ثلاثة (3) أيام ابتداء من تاريخ وصول الرسالة¹.

2- تطوير قدرة إصغاء مركز الضرائب:

حيث يتكفل باقتراحات المكلفين بالضريبة عن طريق وضع صندوق للاقتراحات في مكان الاستقبال، وكذا إرسال رد للمكلف إي الرد على المضمون أو رسالة الانتظار في أجل أقصاه 20 يوما مفتوح ويقوم المركز باللقاءات مع الجمعيات والاتحادات المهنية وتنظيم ملتقيات وأيام دراسية وفقا لاحترام مرجع نوعية الخدمة².

1 - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، عصنة الإدارة الجبائية، العدد15، 2016، ص 3.

2- برازة معمر، المرجع السابق، ص79.

المبحث الثاني

تبسيط و تحديث إجراءات التحصيل لمركز الضرائب.

يمكن القول أن التحصيل الضريبي بالإجمال هو مجموعة العمليات التي يتم من خلالها نقل المبالغ الضريبية من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية¹.

ويطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة،² وهذا بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة³، وفقا للقواعد القانونية للضريبة⁴، المطبقة في هذا الإطار مما يجعلها العملية القاضية بإبرام ذمة الأفراد تجاه الخزينة العمومية والمرحلة الأخيرة هي أهم مرحلة في مجال فرض الضريبة والرسوم بحيث يلتزم فيها المحاسب بمراقبة سند التحصيل مراقبة جيدة والتكفل به في إطار المرحلة المحاسبية التقييم بعدها تحديد مبلغ الضريبة المبين في السند مع الالتزام بالمبلغ المحدد قانونا في السند و تاريخ الاستحقاق

حيث يعتمد مركز الضرائب على عدة طرق من أجل التحصيل الضريبي ، والمتمثلة في التوريد المباشر" أي التسديد مباشرة إلى الشخص الإداري في الأوقات المحددة قانونا، والتحصيل عن طريق المورد، وتسجل هذه الطريقة أسماء ونشاطات الممولين في سجل تعيد

- 1 - د. حميد بوزيدة: جباية المؤسسات(دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص37.
- 2 - د. رضا خلاصي ، شذرات النظرية الجبائية ، دار هومة ، الجزائر ، 2014 ، ص 199.
- 3 - عجلان العياشي: تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة الرابط القوي بين الوعاء الضريبي
- 4 - القواعد القانونية للضريبة: تتمثل فيما يلي:

- عمليات تحديد الوعاء الضريبي التي تعتبر ذلك الالتزام الذي ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الشخصية والموضوعية التي تؤدي إلى ظهور التزام بالضريبة بمعنى التصرف الواجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف الذي يلزم بدفعها وفق لقوانين الضريبة أما فيما يتعلق بتصفية الضريبة فيقصد بها الإجراء المحدد لدين الضريبة أي المبلغ الواجب دفعه من قبل المكلف بالضريبة ويتم عادة تصفية الضريبة بأسلوبين وهما: أسلوب الضريبة التوزيعية، أسلوب الضريبة القياسية أو التحديدية الضريبية والزكاة. عبداوي محمد، المرجع السابق، ص108.

فيه الوعاء الخاضع للضريبة والسعر المستحق ويحدد تاريخ الشروع في التحصيل وأجال التسديد والاقتطاع من المصدر مثال ذلك الضريبة على الأجور والمرتببات حيث تدفع الضريبة إلى خزينة الدولة عن طريق شخص آخر تكون له علاقة مع الممول الحقيقي، هذه الطريقة تتميز بالسهولة في التحصيل ووفرتة.

وفي هذا السياق، سنتطرق من خلال المطلب الأول إلى تبسيط إجراءات التحصيل المستحدثة، وفي المطلب الثاني إلى تحديث إجراءات التحصيل.

المطلب الأول

تبسيط إجراءات التحصيل المستحدثة

تعتبر المبالغ الضريبية المستحقة للخزينة العمومية من أهم أنواع الديون ، لذلك حرص المشرع ضمان تحصيل هذا الدين وبدون تعسف في استعمال هذا الحق وذلك باتخاذ كافة الإجراءات لتبسيط التحصيل الضريبي .

حرص مركز الضريبي على اتباع عدة طرق لتحصيل ضرائبه المختلفة من قبل المكلفين، بحيث يختار الطريقة المناسبة للتحصيل ، وتحدد بموجب قرارات مواعيد أدائها ن وفق للإجراءات الصادرة عن وزارة المالية ، وثمة الحد قدر الإمكان من حسابات المكلف اتجاه الضريبة وفي هذا السياق وجب التطرق إلى عناصر التحصيل الضريبي .¹

الفرع الأول

عناصر التحصيل الضريبي

تختلف طرق التحصيل وتتعد من دولة إلى أخرى ومن مكلف لآخر وذلك حسب طبيعة الدخل الخاضع للضريبة، وحسب توقيف تحصيل الضريبة.

1- زرقان خولة و شوافة منال، التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة نخرج لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص قانون عام، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2015، ص 50.

أولاً :سند الإيراد أو التحصيل:

تقضي نصوص قواعد المحاسبة المالية بأنه لا يمكن لقاibus الضرائب أن يقوم بعملية التحصيل دون وجود سند إيراد محرر قانونيا وتتنوع أشكال سندات التحصيل على عدة أنواع نتطرق إليها فيما يلي¹:

1- الجداول العامة:

وهي عبارة عن جداول في شكل كشوف عامة تخص المكلفين الخاضعين للضرائب والرسوم تكون هذه الجداول في شكل مطبوعات محررة من طرف المركز الجهوي للإعلام الآلي حسب القائمة المطروحة من قبل مفتشية الضرائب المعنية تتضمن المعلومات الأساسية التي تتعلق بالوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة(الاسم، اللقب، الرقم الجبائي، نوع الضريبة، سنة فرض الضريبة، قيمة الضريبة...)، كما تتضمن جزء مخصص للتسبيقات أو التسديدات وكذلك مجمل العمليات الواردة وكل المتابعات)².

2- الجداول الفردية والجماعية :

تتضمن قائمة المكلفين بالضريبة مضافا إليها بعض التعديلات في القائمة تحرر من طرف مفتش الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وقد تضم مجموع الضرائب لشخص واحد وبذلك يكون الجدول فردي وقد تضم عدة أشخاص خاضعين لنوع واحد ومعين من الضرائب فيكون الجدول جماعي ولعدة سنوات، توضع هذه الجداول الفردية قيد التحصيل بعد إفراغها في جدول يدعى (سلسلة 41)، محرر لكل بلدية من طرف رئيس المفتشية مصادق عليه من طرف القاibus ثم يرسل إلى المديرية الولائية للضرائب للمعابنة ووضع قيد التحصيل³.

1 - المادة 35 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 1990، ج ر 35.

2- وكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، دراسة حالة بقباضة قمار بالوادي، مذكرة ما سستير علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص66.

3 - وكواك عبد السلام، المرجع السابق، ص66.

3-التصريحات الفورية:

يحتوي هذا التصريح على أنواع متعددة من الضرائب أهمها (IRG) ، الضريبة على الدخل الإجمالي IBS، الضريبة على الأرباح الشركات وكذلك حقوق الطابع TVA ، من أجل التسديد.

التصريح G50 و GA50 لا بد أن يوضع خلال 20 يوما الأولى التي تلي شهر التحقيق النشاط وهذا النوع من التصريحات يسجل في سجل خاص يدعى H61 ، حسب البلديات ليحول من طرف قابض الضرائب إلى المفتشية المعينة من أجل المراقبة والمصادقة وتعاد نسخة منه إلى القابض الذي بدوره يحضر لسند المعاينة والذي يرسله للمعاينة¹.

4- السندات التنفيذية:

تصدر من قبل رؤساء مختلف المصالح الإدارية الذين يعتبرون كأمرين للصرف الثانويين، حيث يمكن لمدير الضرائب إصدار السند التنفيذي، وتكون هذه الحالة في العموم لتدارك خطأ وقع في احتساب راتب أحد الموظفين (بالزيادة، أو التكرار)، كما تحرر من طرف الوزراء المسؤولين المفوضين من طرفهم أو من طرف الولاية او مدراء التنفيذ للولايات من أجل تحصيل رسوم على الأجور والمنح والتعويضات.

5- إيرادات التسجيل والطابع:

نناول أولا إيرادات التسجيل ثم ثانيا إيرادات الطابع.

أ-إيرادات التسجيل

وتضم نوعان هما:

- تحويل الملكية عن طريق البيع مثل بيع العقارات أو المنقولات.

- تحويل الملكية مجانا مثل الهبة.

ب- إيرادات الطابع : وتقرض على الوثائق الإدارية مثل السجل التجاري، رسم

جواز السفر.

1 وكواك عبد السلام، المرجع السابق، ص66.

6- مستخرجات الأحكام القضائية:

وهي سندات تحتوي على عناصر أساسية للأحكام القضائية حيث تقوم مديرية الضرائب بتسجيل الأحكام والقرارات القضائية المرسلة إليها وترسل إلى قبضات الضرائب المعنية من أجل تحصيلها واستيفاء حقوق الخزينة العمومية، تتضمن العديد من المعلومات أهمها هوية المعني وعنوانه الصادر بحقه الحكم أو القرار القضائي مبلغ الغرامة ومبلغ التعويضات¹.

الفرع الثاني

تاريخ الاستحقاق

إن المكلف يؤدي الضريبة المستحقة عليه من واقع التصريح إلى إدارة الضرائب المختصة خلال الفترة المقررة لتقديم التصريح، غير أنه توجد حالات يكون فيها التحصيل الضريبي بطرق أخرى أكثر ملائمة، ومن أمثلة ذلك حجز الضريبة من المنبع كضريبة المرتبات والأجور وتكليف صاحب العمل لتوريد الضريبة إلى إدارة الضرائب نيابة عن المكلف بالضريبة².

وعليه فعمليات التحصيل يمكن أن تقع قبل التصريح بالضريبة أو مصاحبة له أو لاحقة عليه، فالدفع على الحساب يقع قبل التصريح بالضريبة والدفع المعجل يصاحب عملية التصريح بينما الدفع بمقتضى سند التحصيل يأتي بعد التصريح بالضريبة وإثباتها والإذن بتحصيلها³.

وتحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها الوزير المكلف بالمالية أو من يمثله حيز التنفيذ، حيث يحدد ادراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة⁴.

يختلف سند تاريخ الاستحقاق تبعاً لسند الإيراد أو التحصيل ويمكن توضيحها فيما يلي:

1 - وكواك عبد السلام، المرجع نفسه، ص66.

2- وحيدة حمودة، علاء الدين خلاف، المرجع السابق، ص11.

3- المرجع نفسه، ص11 .

4 - المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً : استحقاق الضرائب الصادرة عن طريق الجداول:

تقسم الجداول التي يتم عن طريقها الاستحقاق إلى جداول عامة وجداول فردية وجماعية كما يلي:

1- الجداول العامة:

يحدد تاريخ الاستحقاق في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي وضع فيه الجدول في التحصيل¹.

2- الجداول الفردية:

يحدد الاستحقاق حسب التزامات المكلف بالضريبة فيما يخص تصريحاته تجاه المركز الضريبي والتي تتمثل في ما يلي:

أ- الحالة الأولى:

عدم التصريح في الآجال المحددة من قبل المكلف بالضريبة، ويكون تاريخ الاستحقاق فوري.

ب- الحالة الثانية:

التصريح الناقص أو الخاص تاريخ الاستحقاق بعد خمسة عشر يوماً من دخول الجدول التحصيلي².

ج- الجداول الجماعية:

تحتوي الجداول الجماعية على عدة مكلفين خاضعين لضريبة معينة توضع هذه الجداول قيد التحصيل ويحدد تاريخ الاستحقاق بمدة 30 يوماً بعد إدراج الجدول التحصيلي، حيث يخضع المكلفين بالضريبة غير الملتزمين بنظام التصريح في آجاله عندما لا يقدم هذا

1- المادة 354 الفقرة 01، من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

2- المادة 354 الفقرة 04، من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

الأخير تصريحاته تضطر مصالح الإدارة الضريبية وبالتحديد مركز الضرائب لتسوية الوضعية الجبائية عن طريق وضع جدول جماعي¹.

ثانيا :استحقاق الضرائب الصادرة عن طريق نظام الاقتطاع من المصدر:

يتمثل استحقاق الضرائب الصادرة عن طريق نظام الاقتطاع من المصدر فيما يلي:

1- بالنسبة للدخل الاجمالي:

يخضع الاقتطاع من المصدر المحرر للضريبة على المحل الاجمالي بالنسبة للمبالغ

التالية:

- المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منجز في الجزائر.

- الحواصل المقبوضة من قبل المخترعين أو بصدد حقوق التأليف وكذلك كل

الحواصل المستمدة من الملكية الصناعية والتجارية والحقوق المماثلة.

- المبالغ المدفوعة كمكافآت عن مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في

الجزائر².

2- بالنسبة لأرباح الشركات:

تقتطع الضريبة على أرباح الشركات من طرف المتعامل الاقتصادي الجزائري عند

إجراء كل عملية دفع تتم لصالح الشركات الأجنبية.

3- الاقتطاع من المصدر المطبق على مداخيل الشركات الأجنبية:

إن المؤسسات الأجنبية تخضع للضريبة وفق للنظام العام بمقتضى التشريع الجبائي

الجزائري إلى دفع قسط من الضريبة على أرباح الشركات أو قسط من الضريبة على الدخل

1- المادة 354 الفقرة 04، من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

2 - المادة 33 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

الإجمالي، ويقدر بـ 5 من المبلغ الإجمالي للصفحة، يعفى تسديد القسط المؤسسة من دفع الأقساط المؤقتة.

كما يمنح الحق في قرض جبائي مقتطع من الإخضاع النهائي للسنة المالية المعتبرة أو إذا تقدر ذلك السنوات المالية الموالية، حيث يدفع القسط خلال 20 يوما الأولى من كل شهر لدى مصلحة الضرائب المختصة في مجال التحصيل¹.

ثالثا : استحقاق الضرائب الصادرة عن طريق نظام الأقساط المؤقتة المطبق على مؤسسات العروض:

تخضع المؤسسات التي تنظم عروض بصفة منتظمة للتسديد لدى قباضة الضرائب في أجل يوم بعد انتهاء العرض لقسط تساوي 20 من مبلغ الإيرادات المحققة حتى يختم هذا القسط من الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي حسب الحالة.

المطلب الثاني

تحديث إجراءات التحصيل

إن تحديث إجراءات التحصيل أدى بطبيعة الحال إلى زيادة الحصيلة الضريبية ومن بين الإجراءات المستحدثة إعادة جدولة ديون المؤسسة ، و الدفع بالتقسيط و أيضا التقسيط المشروط .

الفرع الأول

إعادة جدولة ديون المؤسسات العاجزة عن الدفع

يعتبر إجراء إعادة جدولة الديون من إجراءات التحصيل الحديثة حيث سيتم تمكين هذه المؤسسات التي تعاني من الصعوبات المالية إعادة ديونها الجبائية على امتداد فترة لا تتجاوز ستة وثلاثون (36) شهرا حيث تستفيد من هذا الإجراء جميع المؤسسات

1 المادة 356 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

مهما كان وضعها القانوني (مؤسسات، أفراد، شركات خاضعة للقانون الجزائري، مؤسسات ذات طابع صناعي وتجاري) ومهما كان نظامها حقيقي أو جزافي وعلى اختلاف نشاطها (إنتاج، أشغال، خدمات، بيع، إعادة بيع) التي لها ديون جبائية بالإضافة إلى غرامات وتواجه صعوبات مالية ويتم تقدير طلبات المؤسسات تماشيا مع وضعياتها وتأخذ بعين الاعتبار مجموع خصوصيات الملفات، السلوك المعتاد للمؤسسة وما يخص دفع الضريبة¹.

وتتمثل الديون الجبائية المعنية بهذا الإجراء تلك المتعلقة بالضرائب المفروضة، بمعنى أنها ليست موضوع طعن أو تلك التي استنفذت جميع الطعون النزاعية نتيجة لذلك يستثنى من الاستفادة من هذا الإجراء.

كما يستثنى الإجراء الديون الجبائية المتعلقة بفرض ضرائب نتج عنها غرامات بسبب محاولات غش ، وكذا الديون الجبائية التي تخص المؤسسات التي اكتتبت التزام بإعادة جدولة ديونها في إطار الإجراء الأول لإعادة الدولة 2012 - 2016 و التي لم تحترم جدول الدفع . غير أنه إذا طلبت هذه المؤسسات الاستفادة من هذا الإجراء من جديد يمكن قبول طلبها شريطة أن لا يتجاوز جدول دفعها 12 شهرا².

وحددت التعلية مدة إعادة جدولة الديون ، عبر جدول الدفع الشهري ويمتد فترة أقصاها 36 شهرا وتحدد من طرف القابض بعد استشارة المؤسسة المعنية وذلك تماشيا مع حجم مبلغ الدين الجبائي وكذلك طبيعة الصعوبة المالية ودرجتها ، ويجب أن يوافق التنسيق الأول القسط الشهري الأول الواجب دفعه خلال إمضاء التعهد، وينبغي على المؤسسات التي تتخبط في هذا الإجراء أن تقدم طلب لقابض الضرائب المختص ، ويقدم هذا الطلب سواء من خلال رسالة عادية دون شرط الأجل أو الشكل أو باستعمال مطبوعة تقدمها قابضة الضرائب المختصة ويمكن تحميلها عبر الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، ويجب إرفاقها بالعناصر أو التبريرات التي تبين بشكل صريح الصعوبة المالية التي تواجهها المؤسسة³.

1- المنشور رقم/55 م/م ع/ض/م ج ا/م ف م ا/2012 المتعلق بتطبيق إجراء إعادة جدولة الديون

الجبائية للمؤسسات.

²

³

شرعت مركز الضرائب عبر الوطن في استقبال ملفات المؤسسات الوطنية الراغبة في الاستفادة من إعادة جدولة ديونها الضريبية، انطلاقا من يوم الخميس الفاتح من مارس الجاري إلى غاية 30 من شهر أفريل المقبل. ويمنح هذا الإجراء المنبثق عن الثلاثية الأخيرة المنعقدة في 11 سبتمبر الفارط للمؤسسات المعنية، إعفاء مؤقتا لسنة كاملة إي إلى غاية 31 مارس ، فضلا عن ضبط جدول لدفع الديون بالتقسيط.¹

وبمقتضى التدابير الجديدة المعلن عنها من طرف الحكومة والرامية إلى مساعدة المؤسسات التي تعرف ضائقة مالية، فإن كل المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري والتي تبدي رغبتها في الاستفادة من إجراءات إعادة الجدولة، لن تدفع سنتيما واحدا طيلة عام على أن تتطلق إعادة جدولة ديونها مع إلغاء الغرامات المتركمة بسبب عدم التسديد.²

وحسب مدير العمليات الجبائية بوزارة المالية فإن عملية إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات التي تعرف مشاكل مالية، تتضمن إلغاء الغرامات المسلطة ومعالجة إعادة الجدولة حالة بحالة مع منح فترة تأجيل الدفع خلال سنة. موضحا انه في حال التزام المؤسسة بنظام الجدولة فإنها ستعفى من دفع ما ترتب من ديون عن التأخير في الدفع اذ تقوم ادارة الضرائب وبصفة انفرادية بإلغائها كلها.

الفرع الثاني

التخفيض المشروط

التخفيض المشروط هو التزام الضرائب بتخفيض الغرامات وعقوبات التأخير في مقابل التزام المكلف بالضريبة تسديد أصل الدين ، وما أبقتة الإدارة من نسبة بسيطة من العقوبة.

¹ طارق بوضياف، موجز لإجراءات الاستفادة من التخفيض المشروط، ملتقى وطني حول الإجراءات الجبائية جامعة ورقلة، 12 مارس 2016، ص 01.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 56، 2011، ص 02.

كل العقوبات و الغرامات والزيادات الضريبية الناتجة عن التحقيق في الوثائق أو التحقيق المصوب أو التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية يمكن أن الاستفادة فيها من إجراءات التخفيض المشروط¹.

أولا : كيفية الاستفادة من التخفيض المشروط :

لكي يستفيد المكلف بالضريبة من إجراءات التخفيض المشروط ، يجب مراعاة المراحل التالية :

بتقديم طلب كتابي إلى المدير الولائي للضرائب، ويجب أن يرفق الطلب بالجدول الضريبي لتحديد العقوبات و الغرامات التي سيتم إعفائه منها، و يتم دراسة الطلب من طرف لجنة مختصة و يبلغ إلى اقترح التخفيض إلى المكلف بالضريبة في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ اجتماع اللجنة ، ويكون للمكلف بالضريبة ثلاثين (30) يوما لإبداء قبوله أو رفضه لقرار اللجنة ، وإذا قبل المكلف بالضريبة اقترح اللجنة إلى مركز الضرائب من أجل التوقيع على التخفيض المشروط ، تحدد التخفيضات والحقوق واجبة الدفع في مطبوعة مخصصة يملأها المركز ، كما تتضمن تلك المطبوعة جدول تسديد الأقساط المتفق عليها².

إن عدم التزام المكلف بالضريبة بما تضمنته المطبوعة سالفة الذكر الموقعة بينه وبين إدارة الضرائب يجعل من جميع الإجراءات السابقة باطلة ، وتعاد الحالة إلى ما كنت عليه قبل تقديم الطلب ، ولا يجوز للمكلف بالضريبة تقديم طلب آخر من جديد³.

ثانيا : نسبة التخفيض المطبقة حسب التزام المكلف بالضريبة:

تلتزم إدارة الضرائب بتخفيض العقوبات و الغرامات وفق النسب المبينة في الجدول التالي¹ :

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 56، 2011، ص 02.

² - محمد داودي، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر ، مذكرة ماجستير تخصص مالية عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2013-2014، ص 68.

³ - طارق بوضياف، المرجع السابق، ص 03.

التزام المكلف بالضريبة في طلب التخفيض المشروط	نسبة التخفيض التي يجب على الإدارة التقى ديها
عندما يتقدم المكلف بالضريبة بطلب يلتزم بموجبه تسديد جميع الحقوق بمجرد الإمضاء على العقد المفرغ في المطبوعات بينه وبين الإدارة	من 90% إلى 95%
التزام المكلف بتسديد الحقوق في أجل أربعة أشهر	80%
التزام المكلف بتسديد الحقوق في أجل ثمانية أشهر	70%
التزام المكلف بتسديد الحقوق في أجل سنة أشهر	60%

الفرع الثالث

الدفع بالتقسيط

إن الدفع بالتقسيط هو إجراء جديد لضمان تحصيل الضريبة ، وقصد إضفاء نوع من المرونة سهل على المكلفين القيام بالدفع المقسط من خلال دفع نسبة 50 بالمائة من قيمة هذه الضريبة ، وذلك عند إيداع التصريح ، اما النصف المتبقي من الضريبة فيمكن للمعني دفعها على مرتين الأولى خلال الفترة الممتدة ما بين 1- 15 سبتمبر المقبل و الجزء الثاني بين الفاتح و 15 ديسمبر المقبل.¹

وفي الجانب المتعلق بالخاضعين الجدد للضريبة الجزافية الوحيدة فإنه يتوجب عليهم التصريح برقم الأعمال المتوقع بنفسهم وذلك قبل 31 ديسمبر من سنة بدأ النشاط ودفع قيمة الضريبة تلقائياً ، كما أن هذه الضريبة شهدت تبسيطات وتخفيضات معتبرة في الإجراءات خلال القوانين المالية الأمر الذي جعلها تحمل طابع " ضريبة عصرية " و يتعلق الأمر بإمكانية استبدال الرسم على القيمة المضافة ، الرسم على النشاط المهني ، الضريبة على الدخل الإجمالي للضريبة على أرباح الشركات بالضريبة الجزافية الوحيدة، وكذا توفير نمط دفع مبسط فضلا عن تمكينهم من فترة اختيار للنظام الحقيقي يمتد إلى ثلاث سنوات² .

1- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص72.

2- محمد داودي، المرجع السابق، ص 30.

خاتمة الفصل الثاني

نستنتج أن مركز الضرائب المستحدث في إطار الإصلاحات الجبائية التي باشرتها الدولة الجزائرية قد حقق النتائج المرجوة منه نسبيا، حيث أدى إلى تحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة، وتهيئة جو ملائم سهل تنفيذ المسعى الجديد للدولة من خلال جعل العلاقة مع المكلفين أكثر تفتحا مما نتج عنه نوع من الثقة ساهم في زيادة الحصيلة الضريبية.

خاتمة

خلال هذا البحث درسنا مهام مركز الضرائب سواء في مجال الوعاء أو في مجال التحصيل ومدى فعاليته في الرفع من مستوى التحصيل الضريبي من خلال آليات الرقابة الجبائية التي حولها له القانون.

في مجال الوعاء يتولى مركز الضرائب مراقبة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة لكشف ما يمكن أن تتضمنه من نقص أو إهمال أو إغفال أو تدليس وتصحيحها قصد تجسيد مبدأ المساواة أمام الضريبة و رفع الحصيلة الضريبية.

في مجال التحصيل، تم تحسين صورة الإدارة الجبائية، من خلال الاستقبال الفعال، وتهيئة جو ملائم، وجعل المركز أكثر تفتحاً وتوافقاً، يسهل تنفيذ خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه، وخاصة بتبسيط وتسهيل وتحديث إجراءات التحصيل مما أدى إلى زيادة الحصيلة الضريبية.

وعليه، وإجابة عن الإشكالية المطروحة فإن تجربة المراكز الضريبية والتي لم تعمم بعد على كافة الولايات أثبتت فعالية في كشف مكامن الغش في التصريحات الضريبية المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة وبالتالي إعادة التقييم وتصحيح تلك التصريحات مما ينتج عنه زيادة في حجم الوعاء الضريبي، وبالنتيجة الرفع من الحصيلة الضريبية.

في ختام هذا البحث نقدم جملة من النتائج والتوصيات.

النتائج:

1- تخصص مركز الضرائب في تسيير فئة المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي مكنه من التحكم فيها مما أثرى الحصيلة الضريبية.

2- تمكن مركز الضرائب إلى حد كبير من التوسيع في حجم الوعاء من خلال الإجراءات التي يتبعها في تحفيز المكلفين بالقيام بالتزاماتهم التصريحية، كما أن الرقابة على هذه التصريحات ساعدت على مكافحة التهرب الضريبي وإعادة التقييم والرفع من التحصيل.

3- إن إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في مركز الضرائب، وحسن الاستقبال، مع تسهيل الإجراءات الإدارية، وكذا الإلمام بتطلعاته، أعطى تحصيل جبائي متنامي.

التوصيات:

- تعميم المراكز الضريبية على كافة الولايات استكمالاً للإصلاح الجبائي الذي باشرته الدولة.
- رفع مستوى وكفاءة موظفي إدارة الضرائب من خلال تكوين متخصص في الجباية والمحاسبة و في استعمال الإعلام الآلي والحواسيب المعلوماتية القاعدية.
- تعزيز التنسيق بين مختلف الهيئات والإدارات من أجل تبادل المعلومات سواء كانت وطنية أو دولية خاصة الإدارات الحساسة (الجبائية ، الجمارك، التجارة).

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر:

1- دستور الجزائر الصادر بموجب القانون رقم 01/16 المؤرخ في 06/03/2016
الجريدة الرسمية العدد رقم 14 مؤرخة في 07/03/2016.

II-النصوص القانونية:

1) قانون الإجراءات الجبائية،(المادة 40 من قانون المالية 21-01 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) المعدل والمتمم إلى غاية قانون المالية 2017.

2) القانون الأساسي للوظيفة العمومية الصادر بموجب الأمر 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006،جريدة رسمية عدد 46.

3) القانون التجاري الصادر بموجب الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، جريدة رسمية، العدد 77، معدل ومتمم.

4) قانون التسجيل، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية 2017.

5) قانون الرسم على رقم الأعمال، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية 2017.

6) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة(المادة 38 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والمادة 57-4 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992)، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية 2017.

7) قانون الضرائب غير المباشرة(الصادر بموجب الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09/12/1976، المعدل والمتمم إلى غاية قانون المالية 2017.

8) قانون الطابع، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية 2017.

III-النصوص التنظيمية:

1-المرسوم التنفيذي 10/299 المؤرخ في 29/11/2010 يتضمن القانون الاساسي الخاص بالإدارة الجبائية.

2- القرار الوزاري المشترك المتعلق بتحديد المصالح الجبائية الخارجية للمديرية العامة للضرائب، الجريدة الرسمية عدد20 مؤرخة في 21 / 02 / 2009.

3- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، التعليم رقم 135 الصادرة بتاريخ 2000/02/15، والمتعلقة بمعايير إختيار الأشخاص الذين يخضعون للمراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

4- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، التعليم رقم 135 الصادرة بتاريخ 2002/02/15 والمتعلقة بمعايير اختيار الأشخاص الذين يخضعون للمراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

5- التعليم رقم 34 /و م /م ع ض/ المؤرخة في : 2112/01/15 .

6- التعليم رقم 12 /و م م ع ض/ المؤرخة في 2017/01/23.

7- مذكرة رقم 138/و م /م ع ض/م ع ج ت / المؤرخة في 2017/02/05.

8- المنشور رقم/55 و م/م ع ض/م ع ج ا/م ف م ا/ 2012 المتعلق بتطبيق إجراء إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات.

ثانيا: المراجع:

1- المؤلفات:

- باللغة العربية

1) أحمد فنيديس، **منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر**، الطبعة الاولى، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، السنة 2014.

2) أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

3) حمدي سليمان سحيماث القبيلات، **"الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"**، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998.

4- حميد بوزيدة: **جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة)**، الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

5- رضا خلاصي ، **شذرات النظرية الجبائية** ، دار هومة ، الجزائر ، 2014 .

6- زكريا محمد بيومي، **الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له**، النسر الذهبي للطباعة، توزيع مكتبة شادي، مصر الطبعة الأولى، 2006.

7- سهام كردوسي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد، الجزائر، 2011.

- 8- عبد الباسط علي جاسم، **الضرائب على الدخل**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
- 9- عبد الباسط وفاء، **المنازعات الضريبية**، دار النهضة العربية، مصر القاهرة 2006/2007.
- 10 - عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسات المالية"، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
- 11- عوادي مصطفى، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري**، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009 .
- 12- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
- 13- محمد حامد عطا، **الفحص الضريبي للأنشطة**، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 1994، المجلد الثالث.
- 14- محمد عباس محرز، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الرابعة ، دار هوم ، الجزائر، 2008.
- 15- محمد فتح الله، **شرح وتعليق على جرائم التهرب الضريبي**، وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في ضوء أحكام النقض والدستورية والإدارية العليا، الطبعة الأولى، يونيتد للإصدارات القانونية، مصر، 2005.
- 16- محيي محمد مسعد، **العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، الطبعة الأولى 2000.
- 17- مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر".
- 18- ناصر مراد ، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق** ، دار هومة ، الجزائر ، 2003.
- 19- نشأت إدوارد ناشد، **ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية دراسة مقارنة**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008.
- باللغة الأجنبية:

1) Brasseur. C, data management qualité des données et compétitivité, Lavoisier, hermes science, 2005.

- 2) Céline Déllavallée et autres, le contrôle fiscal (impôt sur le revenu), le particulier édition, paris, 2007.
- 3) Dominique ledouble , **droit fiscale des entreprises**, litec, paris, 1986.
- 4) Eric péchillon, **le control fiscal des particuliers** (Déroulement des opérations et recours), Lharmattan , paris, 2003.
- 5) Jacques Grosclaude Et Philippe Marchessou, **procedure fiscales**, dallloz, paris, 1998.
- 6) Juris défi, **quand le fisc vous contrôle**, édition d'organisation, 2e édition, paris,2002.
- 7) L'tifi Mohamed, Habib, **Le Control Fiscal Et La Les Garanties Administratives Du Contribuable Vérifie**, Edition L'expert Tunis,2006.
- 8) Mourice Couziane , **Pricis De Fiscalité Des Entreprises**, Litec, Paris, 20e Edition, 1996.
- 9) P.Bonneval, A.Atteia, B.Haon, **contester ou réclamer face au fisc et a l'urssaf**, maximima, paris, 1998.

II-المقالات:

- باللغة العربية:

- 1- رشا حمادة، أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات، المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، العدد 26، جامعة دمشق، 2010.
- 2- عبده عبد الخبير، المراجعة الضريبية في ضرائب الدخل، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد 275.
- 3- قاسم محمد عبد الله، المدقق الداخلي الضريبي ومكلف ضريبة الدخل والعاقبة بينهما، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 8، جامعة القادسية، العراق، 2006.
- 4- طارق بوضياف، موجز لإجراءات الاستفادة من التخفيض المشروط، ملتقى وطني حول الإجراءات الجبائية جامعة ورقلة، 12 مارس 2016.

- 5- بوعلام ولهي، المراجعة الجبائية كإحدى أدوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الأول حول "التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة المسيلة، الجزائر، 3-4 ماي 2005.
- 6- العياشي عجلان ، نحو التحكم في جباية المؤسسة من حيث الوعاء والتحصيل لتعزيز القدرة التنافسية، ملتقى دولي حول " التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة المسيلة، الجزائر، ماي، 2005.
- 7- العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة أعمالها ونتائجها بالتطبيق، على حالة الجزائر، ملتقى علمي دولي حول " الأزمة المالية والاقتصادية الدولية العالمية"، جامعة سطيف، الجزائر، أكتوبر، 2009.
- 8- فريجات اسماعيل، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة يومي 28-29 أكتوبر 2015
- 9- محمد بن بوزيان ونجيب بن سليمان، قياس جودة أداء مرفق عمومي حالة الإدارة الجبائية الجزائرية، المؤتمر الدولي ، للتنمية الإدارية" نحو أداء متميز في القطاع الحكومي"، الرياض، السعودية، 2009 .
- 10- سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد التهرب الضريبي (دراسة حالة)، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 19، 2011.
- 11- طه عبد العزيز محمد فتحي عبد العزيز علاء الدين، نظم المعلومات والحاسبات الآلية، مجلة التشريع المالي الضريبي، مأمورية الضرائب، القاهرة، العدد 275، سنة 1991.
- 12- رايح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مجلة التشريع المالي الضريبي، مأمورية الضرائب، القاهرة، مصر ، العدد 275 ، 1991.
- 13- عبد العليم عبد الله عبد القادر، "حقوق المكلفين وواجباتهم"، مجلة الضرائب، العدد 07-08، 2010.
- 14- وثمان أحمد و بن عزوز بن علي، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية ، العدد 17 ، 2017.
- باللغة الأجنبية:

1) Biber .E, Revenue Administration : Tax Payer Audit-Development of Effective Plans, Technical Notes And Manuals, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, April 2010.

2) Marti L .O , Wanjohi M.S , Magutu P.O, Mokoro J.M , **Taxpayers,Attitudes and Tax Compliance Behavior In Kenya** , African Journal Of Business, Management, Admnd Biber.

3) Nada Maalej Et Mahdi et Monia Souissi, Les Procédures De Recherche Et D'investigation De L'administration Fiscale, Revue Tunisienne De Fiscalité, Imprimerie Man Et Co, Tunisie, 2007.

III- أطروحات الدكتوراه:

1- بوزيدة حميد، **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة (1992-2004)**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006.

2- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، **المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن**، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

3- ناصر احمد أمين الخطيب، **تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن**، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007-2008.

IV- مذكرات الماجستير:

1- إبراهيم خليل سمور، **مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.

2- حسام فايز أحمد عبد الغفور، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل و الجباية**، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا ، جامعة أم نجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008.

3- رضا بوعزيزي، **التهرب الضريبي في الجزائر**، رسالة ماجستير، دفعة 1999، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.

4- رلى عبد الر زاق حسين، **مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من .والكشف عن حالات التهرب الضريبي**، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010 .

- 5- عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2008-2009.
- 6- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، 1992-2009، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006.
- 7- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2003-2004.
- 8- القري عبد الرحمان، "تكنولوجيا المعلومات والاتصال وأثرها على إدارة الموارد البشرية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، بدون سنة نشر.
- 9- لالوش غنية، دور المعلومات في توجيه إستراتيجية المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 10- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
- 11- محمد داودي، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص مالية عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2013-2014.
- 12- مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009/2010.
- 13- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004.

V- مذكرات الماستر

- 1- برينش أنيس، ضماناتة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال وجبائية، جامعة عنابة، 2015.
- 2- بوراوي سارة، إجراءات الرقابة على الضريبة، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2015.
- 3- خديجة نحالي، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية قالمة، مذكرة ماستر، جامعة قالمة، 2014.

- 4- عبيدات إبراهيم، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للضريبة الخاضع للرقابة، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدورة الخامسة عشر، 2004-2007.
- 5- كريم زوي، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014.
- 6- برازي معمر، إصلاح الهياكل الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي والحد من الغش والتهرب الضريبيين، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة ألكلي محند أوالحاج، البويرة، الجزائر، 2015 .
- 7- حدة سوفي، عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر تخصص قانون إداري، كلية الحقوق، جامعة بسكرة، 2012-2013.
- 8- زرقان خولة و شوافة منال، التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة نخرج لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص قانون عام، جامعة 08 ماي 1945، قالم، الجزائر، 2015
- 9- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي. مذكرة ماستر، جامعة ألكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر.
- 10- وكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، دراسة حالة بقباضة قمار بالوادي، مذكرة ما ستير علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2012.

VI- مذكرات مابعد التدرج المتخصص:

1- Felli mounira, **l'audit fiscal**, mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme de poste graduation spécialisé (PGS) en finances publique, institut maghrébin d'économie douanière et fiscal IEDF, Maroc, périodes 2009-2011.

VII- المواقع الإلكترونية:

- باللغة العربية:

- 1- صندوق النقد الدولي، ورشة عمل حول إدارة الالتزام الضريبي، المركز الإقليمي للمساعدة الفنية للشرق الأوسط، الأردن، جانفي 2012، متاحة على الرابط :
<http://www.rbiproject.com/metac1>
- 2- تصريح وزير المالية كريم جودي، ينبغي جعل العلاقات العامة القلب النابض للإصلاح الجبائي، الإذاعة الجزائرية، 2011 الساعة 11.19 على الموقع www.radioalgerie.dz.

- باللغة الأجنبية:

1-Vilatte G, Les entreprises belges entretiennent de bonnes relations avec les autorités fiscales, News Release, Belgium, Sit : Www.Deloitte.Com-Assets-Dcom-Belgium- Date

2-Arturo A.Jacobs, **Managing Principal, Users'standars For Integrated Tax Information Systems In Tax Administrations Of Developing Counties**, The M Group Inc. sit www.mgroupglobal.com. 15-01-2012.

3-Forum On Tax Administration's Compliance Sub-Group, **Strengthening Tax Audit Capabilities : General Principles And Approaches**, Prepared By OECD (Organisation Fo Economic Co-Operation And Development), 16 October 2006,p8. sit; http : --www.oecd.org-dataoecd.

VIII-الوثائق :

- باللغة العربية

- 1- رسالة المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والإتصال ، نشرة رقم 15.
- 2- رسالة المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والإتصال، نشرة رقم 17.
- 3- رسالة المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والإتصال، نشرة رقم 73.
- 4- رسالة المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والإتصال، نشرة رقم 20.
- 5 - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 56، 2011.
- 6- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 56، 2011.
- 7- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب، العدد 60، 2012.
- 8- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، عصرنة الإدارة الجبائية، العدد15، 2016.
- 9- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الإعلام والتوثيق، مراسلة رقم 364. 2015.
- 10- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب، العدد 66، 2013.

- 11- وزارة المالية المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية العلاقات العامة والاتصال، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2016.
- 12- وزارة المالية المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017.
- باللغة الأجنبية:

- 1- Ministère Des Finances, **Direction Générale Des Impôts**, Guide Pratique Du Contribuable, 2010.
- 2- Ministère Des Finances, **Direction Générale Des Impôts**, Guide Pratique De la TVA, 2011.
- 3- Ministère Des Finances, **Le Système Fiscal Algérien**, Direction Générale Des Impôts, 2011.
- 4- Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, **Bulletin de services fiscaux.2015**
- 5- Ministère Des Finances, **Guide Pratique Des Déclarations Fiscales 2016.**
- 6- Ministère Des Finances, **Guide Pratique Des Déclarations Fiscales, 2015.**

الصفحة	المحتويات
1	مقدمة
5	الفصل الأول: مهام مركز الضرائب في مجال الوعاء
6	المبحث الأول: التصريحات الجبائية
6	المطلب الأول: تعريف وأنواع التصريحات الجبائية
6	الفرع الأول: تعريف التصريحات الجبائية
7	الفرع الثاني: أنواع التصريحات الجبائية
7	أولاً: التصريحات الجبائية حسب المكلف بتقديمها
7	1- تصريح المكلف بالضريبة
8	2- التصريح المقدم من الغير
9	ثانياً: التصريحات الجبائية حسب النشاط الممارس
9	1- التصريح الشهري والفصلي في الضرائب والرسوم
9	أ- التصريح الشهري
9	ب- التصريح الفصلي
10	2- التصريحات السنوية
10	أ- الأشخاص المعنويون
10	ب- الأشخاص الطبيعيون
11	المطلب الثاني: جودة وأهمية التصريحات الجبائية

12	الفرع الأول: جودة وفحص التصريحات الجبائية
12	أولاً: جودة التصريحات
12	1- مفهوم جودة التصريحات
2	2- خصائص جودة المعلومات
13	أ: الملائمة
13	ب: الموثوقية
13	ج- الدقة
14	ثانياً: فحص التصريح الضريبي
14	الفرع الثاني: أهمية التصريحات الجبائية
14	أولاً: أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف بالضريبة
15	ثانياً: أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لمركز الضرائب
16	ثالثاً: أهمية التصريحات الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الجبائي
18	المبحث الثاني: إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية
18	المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية والإجراءات الحديثة المدرجة لتفعيلها
19	الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية
20	أولاً: الرقابة الجبائية الداخلية
20	1- الرقابة الشكلية
20	أ- تعريف الرقابة الشكلية

20	ب- أهداف الرقابة الشكالية
21	ج- دور الرقابة الشكالية
21	د- نتائج الرقابة الشكالية
22	2- الرقابة المستندية
22	أ- تعريف الرقابة المستندية
22	ب- إجراءات الرقابة المستندية
23	ج- دور الرقابة المستندية
23	هـ- نتائج الرقابة المستندية
23	هـ-1- حالة عدم اكتشاف النقائص
24	هـ-2- في حالة اكتشاف النقائص
24	ثانيا: الرقابة الخارجية (الرقابة بعين المكان)
25	1- تعريف الرقابة الخارجية
25	2- صور الرقابة الخارجية
26	أ- المراجعة المحاسبية
26	أ-1- تعريف المراجعة المحاسبية
27	أ-2- تحرير التقرير النهائي
27	ب- التحقيق المصوب للمحاسبة
27	ج- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

27	ج-1- تعريف المراجعة المعمقة
27	ج-2- مجال تطبيق المراجعة المعمقة
30	ج-3- نتائج المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
30	ج-4- نتائج الرقابة الخارجية
31	الفرع الثاني: الإجراءات الحديثة المدرجة لتفعيل الرقابة الجبائية
31	أولاً: الإجراءات على المستوى التشريعي
31	1- مبررات الإصلاح التشريعي
32	أ- خصائص مبررات الإصلاح التشريعي
33	ثانياً: الإجراءات على مستوى الهيكل الإداري
33	1- مبررات إصلاح الهيكل الإداري الضريبي
33	2- مقومات نجاح الإدارة الضريبية
34	المطلب الثاني: قدرة مركز الضرائب على ضبط جودة التصريحات الجبائية
35	الفرع الأول: برنامج المراجعة الجبائية يساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية
36	أولاً: برنامج المراجعة الجبائية الفعال
36	1- الهيكل التنظيمي والأدوار والمسؤوليات
36	أ- المقر والعمليات
36	ب- إتباع نهج وظيفي متكامل
36	ج- التقسيم والتخصيص

36	2- نطاق الخطط
37	أ- الإستراتيجية
37	ب- التنفيذ
37	ج- التشريع
37	3- نطاق المراجعة
38	الفرع الثاني: مساهمة مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية
38	أولاً: دور المراجع الجبائي
39	ثانياً: أهمية المراجع الجبائي
41	خاتمة الفصل الأول
42	الفصل الثاني: مهام مركز الضرائب في مجال التحصيل
44	المبحث الأول: فعالية مركز الضرائب في التحصيل الضريبي
45	المطلب الأول: تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة ومركز الضرائب
46	الفرع الأول: المركز القانوني للمكلف بالضريبة
46	أولاً: تعريف المكلف بالضريبة
46	ثانياً: حقوق المكلف بالضريبة
47	1- الحق في الاعتراض
47	2- الحق في الإستعلام الضريبي
47	3- الحق في المساعدة الضريبية

47	4- الحق في اللجوء إلى القضاء
48	ثالثا: إلتزامات المكلفين بالضريبة
48	1- الإلتزام بتقدير التصريح الضريبي
48	2- الإلتزام بدفع الضريبة
49	رابعا: الأسباب التي تؤدي إلى مقاومة الإلتزام بدفع الضريبة
49	خامسا: سلطات مركز الضرائب
48	1- إلتزامات مركز الضرائب
51	2- سلطات ضمان تحصيل الضريبة
51	الفرع الثاني: الثقة بين المكلف ومركز الضرائب وأثرها على التحصيل
53	المطلب الثاني: دور نوعية الخدمة والتكنولوجيا في الرفع من التحصيل الضريبي
54	الفرع الأول: دور نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز
54	أولا: إستقبال منظم وعصري
54	ثانيا: تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي مركز الضرائب
55	ثالثا: طرق تقييم مدى إلتزامات نوعية الخدمة
55	1- وسائل التدقيق في نوعية الخدمة
55	2- عمليات التدقيق في مسعى نوعية الخدمة
55	أ- على المستوى المحلي
56	ب- إستغلال الحواصل المجمععة من قبل مديرية العلاقات العمومية والاتصال

56	الفرع الثاني: دور التكنولوجيا في الرفع من التحصيل الضريبي
57	أولاً: إنشاء بوابة إلكترونية مخصصة لإثبات رقم التعريف الجبائي
57	ثانياً: نظام المعلومات
57	ثالثاً: إدخال تكنولوجيا المعلومات
58	رابعاً: النظام المعلوماتي الجبائي
59	1- تسيير وظيفة الإستقبال
60	2- الإستقبال الجسماني
60	3- الرد على البريد
60	4- الرد على البريد الإلكتروني
61	5- تطوير قدرة إصغاء مركز الضرائب
62	المبحث الثاني: تبسيط وتحدي إجراءات التحصيل لمركز الضرائب
63	المطلب الأول: تبسيط إجراءات التحصيل المستحدثة
63	الفرع الأول: عناصر التحصيل الضريبي
64	أولاً: سندا لإيراد أو التحصيل
64	1- الجداول العامة
64	2- الجداول الفردية والجماعية
65	3- التصريحات الفورية
65	4- السندات التنفيذية

65	5- إيرادات التسجيل والطابع
65	أ- إيرادات التسجيل
65	ب- إيرادات الطابع
66	6- مستخرجات الأحكام القضائية
67	الفرع الثاني: تاريخ الاستحقاق
67	أولا: استحقاق الضرائب الصادرة عن طريق الجدول
67	1- الجدول العام
67	2- الجدول الفردي
67	3- الجدول الجماعي
68	ثانيا: استحقاق الضرائب الصادرة عن طريق نظام الاقتطاع من المصدر
68	1- بالنسبة للدخل الاجمالي
68	2- بالنسبة لأرباح الشركات
68	3- الاقتطاع من المصدر المطبق على مداخيل الشركات الأجنبية
69	ثالثا: استحقاق الضرائب الصادرة عن طريق نظام الأقساط المؤقتة المطبق على مؤسسات العروض
69	المطلب الثاني: تحديث إجراءات التحصيل
69	الفرع الأول: إعادة جدولته ديون المؤسسات العاجزة عن الدفع
71	الفرع الثاني: التخفيض المشروط
72	أولا: كيفية الاستفادة من التخفيض المشروط

فهرس

72	ثانيا : نسبة التخفيض المطبقة حسب التزام المكلف بالضريبة:
74	الفرع الثالث :الدفع بالتقسيط
75	خاتمة الفصل الأول
76	خاتمة
78	قائمة المراجع
87	الملاحق
93	الفهرس