



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

أثر الرقابة الجبائية على ميزان المدفوعات  
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم

تحت إشراف

:

مقدمة من طرف الطالبان:

د. شملال نجاة

حشلاف العجال

عايد محمد مخطار مجاهري

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	تمار خديجة	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مقررا	شملال نجاة	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم
مناقشا	مقراد عبد الله	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2022

## الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من رفعتني بدعواتها ودعمها في كل خطوة من خطوات حياتي، إلى من غمرتني بحبها وحنانها، إلى من أنارت دربي بصلواتها، إلى من ربّنتني على حب العلم، إلى من كانت رمزا للعطاء، إلى أعلى ما في هذا الوجود أُمّي الغالية أطال الله في عمرها

إلى رمز التضحية والعطاء، إلى من أنار لي درب حياتي بنصائحه، إلى من زرع في نفسي قوة الإرادة أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره

إلى إخوتي الأعزاء، والأقارب الأحباء، إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم يسعهم قلبي أهدىكم ثمرة عملي المتواضع

إلى كل مواطن عاش من أجل ولأجل الجزائر

إلى كل باحث وطالب علم أهدى ثمرة جهدي

## شكر وعرّفان

نحمد الله عزوجل الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم وأعطانا من القوة والمقدرة ما نحتاج للوصول إليه،  
لقوله تعالى: "لئن شكرتم لأزيدنكم"

ولقوله صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

أما بعد أتقدم بجزيل الشكر والثناء والتقدير والعرّفان بالجميل إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل  
وأخص بالذكر:

الأستاذة "شمال" وأسأل الله أن يجازيها على خيرها الذي لم تبخل علينا بمساعدتها وتوجيهاتها، كما أشكر  
أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين ساعدونا بما قدموه لنا من معلومات قيمة  
ونصائح مفيدة.

كما أتوجه بالشكر إلى كل أعضاء لجنة المناقشة الذين سألنا شرف مناقشتهم لهذه المذكرة، على مجمل  
نصائحهم وتوجيهاتهم.

إلى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة أو دعوة صادقة.

جزاكم الله عني كل خير

# الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وغرفان
	قائمة المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
04-01	المقدمة العامة
<b>18-06</b>	<b>الفصل الأول أفاق عامة حول الضريبة</b>
06	مقدمة الفصل
07	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الضريبة
07	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
08	المطلب الثاني: خصائص الضريبة
09	المطلب الثالث: القواعد الأساسية للضريبة
10	المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة وتصنيفاتها
10	المطلب الأول: التنظيم الفني للضريبة
11	المطلب الثاني: تصنيفات الضريبة
13	المطلب الثالث: المراحل التاريخية للنظام الضريبي في الجزائر
15	المبحث الثالث: وظائف الضريبة وأثارها وأهميتها
15	المطلب الأول: الوظائف العامة للضريبة
16	المطلب الثاني: الأثار الاقتصادية للضريبة
17	المطلب الثالث: أهمية الضريبة
18	خلاصة الفصل
<b>59-20</b>	<b>الفصل الثاني أثر الرقابة الجبائية على ميزان المدفوعات</b>
20	مقدمة الفصل
21	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية
21	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
23	المطلب الثاني: اشكال الرقابة الجبائية
27	المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية

30	المبحث الثاني : آليات الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها
30	المطلب الأول : آليات الرقابة الجبائية
34	المطلب الثاني : الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
39	المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية
39	المطلب الأول:التنسيق بين الإدارات
41	المطلب الثاني : الغرامات والعقوبات الجبائية
44	المبحث الرابع: اثر المراقبة الجبائية على ميزان المدفوعات
44	المطلب الأول:مفهوم ميزان المدفوعات وهيكلته ووظائفه
49	المطلب الثاني: اختلال ميزان المدفوعاتتوازنه وعلاجه
53	المطلب الثالث: اثر الرقابة الجبائية على ميزان المدفوعات
59	خلاصة الفصل
88-61	الفصل الثالثدراسة حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم
61	مقدمة الفصل
62	المبحث الأول : إدارة الضرائب
62	المطلب الأول: تعريف الهيكل التنظيمي
65	المطلب الثاني: اقسام المديريات وصلاحتها
69	المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف المفتشية
73	المبحث الثاني : آلية الرقابة الجبائية
73	المطلب الأول: تكوين الملف
74	المطلب الثاني:إخضاع المكلف لنظام جبائي معين
76	المطلب الثالث : تحضير إشعار بالدفء و تحصيل الضرائب
77	المبحث الثالث : دراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية مستغانم
77	المطلب الأول : التحضير لخطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي
81	المطلب الثاني : نتائج التحقيق
88	خلاصة الفصل
90	خاتمة العامة
94	قائمة المراجع
	الملخص

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
25	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	II-01
27	أشكال الرقابة الجبائية	II-02
64	التنظيم الهيكلي للمديرية العامة للضرائب	III-01
67	التنظيم الهيكلي للمديرية الجهوية للضرائب	III-02
69	الهيكل التنظيمي لأشكال الرقابة الجبائية.	III-03

## قائمة الجدوال

الصفحة	العنوان	الرقم
81	رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج	III-01
82	رقم الأعمال من خلال تصريحات	III-02
82	رقم الأعمال المقبوض في 2018	III-03
83	رقم الأعمال المقبوض في 2018	III-04
84	رقم الأعمال المقبوض في 2020	III-05
85	رقم الأعمال المقبوض في 2021	III-06
85	الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2018-2019	III-07
86	الرسم على القيمة المضافة المطالب بإرجاعه	III-08
87	الملخص العام للحقوق و الغرامات	III-09
		III-10

# المقدمة العامة



تعتبر القبيلة من أقدم التنظيمات التي لجأ إليها الإنسان كي يحكم علاقته بغيره. حينما كان على المواطنين دفع الأموال من أجل الدفاع عن القبيلة والحفاظ على أمنها.

تعتبر الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة لكل الدول على اختلاف الأنظمة والأوضاع الاقتصادية السائدة فيها ، فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة بل يتعدى ذلك إلى استعمالها كسياسة مالية للتأثير والتحكم في النشاط الاقتصادي والسياسي والاجتماعي ، كما تساهم في الانتعاش الاقتصادي و دفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الانفتاح والعولمة ووجود التكتلات

أما في العصور الوسطى فقد كانت جباية الأموال من عامة الشعب، وكانت وسيلة لتغطية نفقات أمراء القطاع لكن هذا لم يدم، فسرعان ما تقلص مع ظهور الدولة في شكلها الحديث ليفتح المجال لفكرة جديدة تعتبر الضرائب أداة تستعملها الدولة لتحقيق أهدافها، ويمكن تحديد المراحل التي مر بها تطور الضرائب كما يلي:

المرحلة الأولى (التقليدية): وهي مرحلة ما قبل ظهور ما يسمى بالدولة حاليا، اي كانت تتمثل في القبيلة أو العشيرة. ونجد الضريبة عبارة عن ممتلكات نقدية أو عينية يعطيها أفراد القبيلة إلى قائدهم، وهذا يقوم بتوجيه هذه المتحصلات لمصلحة القبيلة قصد رد الاعتبار وحماية أفرادها.

دخلت الدولة كطرف فعال في الحياة الاقتصادية والمالية كان دورها يقتصر على الأمن والإدارة والقضاء، ومع التطور الذي شهدته كان لازما عليها أن تبحث على موارد لتمويل نفقاتها والحفاظ على الميزانية العامة الخاصة بها.

تعتبر الجزائر من الدول التي تعتمد على الضرائب لمعالجة الركود والتضخم والتفاوت في توزيع الدخل والثروات ولذلك قامت هذه الأخيرة بمجهودات كبيرة لمراقبة التصريحات الجبائية والعقوبات المترتبة على المتخلفين عن دفع الضرائب سواء كانوا أفراد أو مؤسسات.

ولقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة لذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات دقيقة وصحيحة، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين.

إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحريةهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي هذه الضرائب، كظاهرة التهرب الضريبي هذا ما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية وكذا ميزان المدفوعات المالي وحريةهم الاقتصادية مما يجعلهم

يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي هذه الضرائب، كظاهرة التهرب الضريبي هذا ما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية وكذا ميزان المدفوعات الخاص بالدولة.

وللحد من هذه الظاهرة أقرت جل التشريعات الجبائية حقا أساسيا من حقوق الدولة في محافظة على ميزان المدفوعات الذي يمول خزنتها ويمثل هذا الأخير في التحقيق الجبائي والرقابة الجبائية للحد من التهرب بغية الزيادة في الإيرادات الجبائية.

ولهذا الغرض كلفت الإدارة الجبائية مصلحة خاصة للقيام بهذه المهمة، وتسمى المديرية للرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية.

### ❖ طرح الإشكالية

فمن خلال هذا العرض المسبق نكون بذلك قد وضعنا الخطوط العريضة لإشكالية موضوعنا هذا بحيث يمكننا الوصول إلى أهمية وأثر الرقابة الجبائية الجزائرية على ميزان المدفوعات والخزينة العمومية والقيام بدراسته على أحسن وجه وذلك بالإجابة على الإشكالية التالية:

- ما مدى تأثير الرقابة الجبائية على ميزان المدفوعات للدولة الجزائرية؟

على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهية الرقابة الجبائية ؟
- كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر؟ وما هي الأجهزة المختصة المخول لها قانونيا ؟
- ماهي الاسباب الحقيقية لضعف الرقابة الجبائية

### ❖ الفرضيات

- إن نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني و التشريعي المتمثل في الإدارة الجبائية .
- تجسيد العدالة الضريبية و نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة له دور أساسي في الحد منظاهرة الغش و التهرب الضريبي في ميزان المدفوعات.
- إن الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح الغش و التهرب الضريبي في ميزان المدفوعات .

❖ أهداف البحث

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي :

- ✓ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، القانوني والتنظيمي .
  - ✓ محاولة تشخيص ميزان المدفوعات ، وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في حده.
  - ✓ محاولة إعطاء حلول علمية لكيفية الرقابة الجبائية بما يضمن تحقيق التوازن بين أهداف الإدارة والمكلفين .
- ❖ أهمية الدراسة :

- تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة من اجل تغطية نفقاتها، في بلادنا الضرائب هي الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الثروة البترولية.
- تبرز أهمية هذا البحث من خلال الآثار السلبية لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي في ميزان المدفوعات، والتي ساهمت في إستنزاف أموال طائلة تتداول بكل حرية دون مراقبة من الدولة، ولها مردودية إيجابية على خزينة الدولة.

بروز الرقابة الجبائية كوسيلة أساسية في مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من نزف الأموال

❖ المنهج المستخدم: نوع منهج البحث الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

عبر فصول هذه المذكرة سنحاول توضيح كل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وأهميتها وأثرها على ميزان المدفوعات وذلك من خلال الإعتماد على المنهجية التالية:

الفصل الأول:

سوف نتطرق إلى المفاهيم العامة حول الضريبة وتنظيمها الفني، تصنيفاتها ووظائفها

الفصل الثاني

في هذا الفصل سنقوم بدراسة مفصلة عن الرقابة الجبائية، أشكالها وأهدافها ومختلف مراحلها وكذا ميزان المدفوعات، تعريفه، إختلاله وتوازنه، وكذا أثر الرقابة الجبائية على ميزان المدفوعات.

الفصل التطبيقي

وأخيرا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى إدارة الضرائب، الهيكل التنظيمي لها، أقسامها وصلحياتها ودراسة بعض الحثالات التطبيقية.

#### رابعاً: مبررات اختيار الموضوع

لقد قمنا باختيار هذا الموضوع لعدة اعتبارات تم إيجازها في النقاط التالية :

- ✓ الرغبة الشخصية في الإطلاع على هذا الموضوع .
- ✓ اعتبار الضرائب أحد الموارد المالية الداخلية و الهامة للدولة في تنمية النفقات العامة .
- ✓ نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تجسيد ثقافة الضريبة تعود بالفائدة على الاقتصاد الوطني و بالتالي على المواطنين وليست عبئاً فقط .
- ✓ ازدياد ظاهرة الغش و التهرب الضريبي مما أصبح يشكل خطراً يتمثل في حرمان الخزينة العمومية من مواردها .

# الفصل الأول

## عموميات حول الضريبة

## مقدمة الفصل

تعد الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة فهي التي تقوم بتوفير الموارد الضرورية التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وأعبائها خاصة مع التطور السريع الذي يشهده العالم و التغيير المستمر الذي يشهده القانون الضريبي بالإضافة إلى التعقيد ، وما يترتب عن ذلك من صعوبة في التفسير والتطبيق، وبالتالي جهل الملزمين في كثير من الأحيان بها لذلك تسعى الإدارة الضريبية لتوعية المكلف و محاولة تبسيطها للقوانين الضريبية و ذلك لضرورة مشاركته في أعباء الدولة و ذلك من خلال دفعه للضرائب المفروضة عليه في الأوقات و الأساليب المحددة قانونا

ولدراسة هذا الفصل تم تقسيمه إلى:

- المبحث الأول:

- المبحث الثاني

- المبحث الثالث

## المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الضريبة

تعتبر الضريبة أداة فعالة ورئيسية تستعملها الدولة بناء على قوانين المحافظة على استقرار لاقتصادي الوطني، ولهذا تناولنا في هذا المبحث بعض المفاهيم حول الضريبة وخصائصها وكذلك القواعد لاسايسة للضريبة<sup>1</sup>.

### المطلب الأول: مفهوم الضريبة

نظرا للتطور السريع للفكر لاقتصادي تم إعطاء عدة تعاريف للضريبة ، وكان اول تعريف عصري للضريبة هو للمفكر الفرنسي "جيتز" حيث عرف الضريبة على انها اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريق نهائي وبلا مقابل بهدف تغطية لاعباء العامة<sup>2</sup>.

ونظرا لتنامي دور الضريبة في السياسة المالية للدولة ظهرت تعاريف اكثر دقة وشمولية كالذي جاء به "غاستن جاز" والذي ينص على ان الضريبة عبارة عن اقتطاع مالي الزامي مسلط الافراد عن طريق السلطة بصفة نهائية وبدون مقابل وذلك من اجل تغطية النفقات العامة .

وهي تعرف أيضا بانها فريضة جبائية غير جزائية تؤدي الى نقل الموارد من القطاع الخاص الى الدولة وفق معايير محددة مسبقا تكون بدون مقابل وذلك لتحقيق اهداف اقتصادية ، اجتماعية وسياسة مشركة والتي هي الدولة بهدف تقديم خدمات عامة<sup>3</sup>.

الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين الاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية وبلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة بتدخل الدولة<sup>4</sup>.

هي اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكل ف ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته على الدفع ومساهمته في الأعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة<sup>5</sup>.

هي استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن<sup>6</sup>.

هي تحويلات إجبارية يتلقاها قطاع الحكومة العامة وتشمل الضرائب على الرسوم التي لا تتناسب على الإطلاق مع تظليل تقديم الخدمة، ولكن تستبعد المساهمات الإجتماعية والغرامات والجزاءات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> فرهود محمد سعيد - مبادئ المالية العامة - الجزء الأول. جامعة حلب . سوريا . 1994 ص 140

<sup>2</sup> Pierre beltrame – la fiscalité en France- hachette livre 6 émé . édition . paris . france . 1998 . p 12

<sup>3</sup> Finances publiques on verger, p125

<sup>4</sup> خالد شجاع الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن، ص 145 – 146.

<sup>5</sup> محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007، ص 65.

<sup>6</sup> أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 124.

ولعل أشمل تعريف للضريبة يتمثل فيما يلي:  
الضريبة فريضة نقدية يجبر الأفراد على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين وفقا لقواعد مقدرة بقصد تحقيق منفعة أو مصلحة عامة.

### المطلب الثاني: خصائص الضريبة

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص المميزة للضريبة الا وهي :

#### ❖ الزامية الضريبة:

فليس للفرد من خيار في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها للدولة بغض النظر عن استعداده او رغبته في الدفع ، وتحصل الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلّف اذا ما حول التهرب من دفعها .

#### ❖ الضريبة اقتطاع مالي:

حيث نلاحظ حاليا انا الضريبة تخل في شكلها النقدي وتفرض على الافراد والمؤسسات ، ولكن هذا امسى غير ملائم لانه يكلف الدولة تكاليف جبائية تثقل كاهلها في مبدا العدالة التي توزع العبئ الضريبي ، اذا تلزم على الافراد بالدفع مبلغ الضريبة دون الاخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل فرد ما قد يعاني منه من أعباء عائلية أخرى.

#### ❖ الضريبة فريضة بلا مقابل :

ويقصد بها على انها فريضة واجبة الدفع بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي ، وهكذا تنفي فكرة المقابل الملموس في فرض الضريبة ، وتغدو الضريبة فريضة بدون مقابل.

#### ❖ الضريبة فريضة تحددها الدولة :

ان الضرائب تفرض وفق قوانين محددة تبين نوع الضريبة وشكلها ووعاءها ، ومواعيد سدادها و طرق تحصيلها كما يتم مراعاة بعض المعايير عند فرضها لتحقيق الهدف المنشود

#### ❖ استخدام الضريبة لتحقيق الأهداف العامة :

كانت الضرائب تجني لصالح الحكام الملوك اما حاليا فهي تفرض لتحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية قصد تحقيق المنفعة العامة ، اذا فالضريبة لاتعتبر هدفا بحد ذاتها وانما هي أداة في يد الدولة تستخدمها عند الحاجة اليها<sup>2</sup>.

#### ❖ مساهمتها في نفقات الدولة :

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن ، 2011 ، ص 21.

<sup>2</sup> حسين مصطفى حسين -المالية العامة-ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر--2001ص 39



تعتبر الضريبة مصدر أساسي من مصادر لايرادات في الدولة وكذا ميزال المدفوعات الخاص بها ، ويتم تحديد هذه المساهمة بموجب قدرة المكلف على الدفع<sup>1</sup> .

### المطلب الثالث: القواعد الأساسية للضريبة

ان أي نظام ضريبي في العالم يركز على عدة قواعد محددة، وتفرض الضريبة وفقا لهذا المبدئ حتى تحقق الأهداف المرجوة منها رغم ان هذه الأسس تعود الى عهد واضعها "آدم سميث" وذلك في عام 1776.

الا انها لاتزال لحد الان وكأنها قواعد مقدسة مع إضافة بعض القواعد الجديدة تكملها ، ومن ابرز هذه القواعد:

#### ❖ مبدأ العدالة:

ترتبط العدالة في الضريبة بمبدأ توزيع الأعباء الضريبة على افراد المجتمع كل حسب قدراته التحويلية والعدالة في فرضها ، حيث انه اصبح مقرر دستورها اخذ بعين الاعتبار الاعفاءات في تقدير الوعاء الضريبي وطرق التحصيل ، وقد قرر "آدم سميث" مبدأ المساواة في القدرة على ادراء الضريبة ، وهو يعتبر معيار اقرب الى العدالة من غيره.

#### ❖ مبدأ اليقين:

تعني هذه القاعدة ان تكون الضريبة التي يؤديها كل شخص واردة في نصوص واضحة من حيث الشكل والمقدار ومعيار استحقاقها للتكلف وتستدعي قاعدة الوضوح واصدارات قانونية ثابتة نسبيا فلا تتغير بسرعة حتى لا تترك الممول وإدارة الضرائب على حد سواء<sup>2</sup> .

#### ❖ مبدأ الملائمة في الدفع:

وتنصرف هذه القاعدة الى ضرورة ان تكون مواعيد تحصيل الضريبة وإجراءات التحصيل ملائمة تفاديا لثقل عبئها

#### ❖ مبدأ الإقتصاد في النفقات:

تمضي هذه القاعدة الى ضرورة الإقتصاد في نفقات جباية الضرائب أي ضرورة تنظيم كل ضريبة بحيث لايزيد ما نأخذه من الممولين عما يدخل للخزينة العامة.

<sup>1</sup> زينب حسن عوض الله - مبادئ المالية العامة. الدار الجامعية. لبنان. ص. 126

<sup>2</sup> عبد الله الصعيدي - علم المالية العامة - دار النهضة العربية. القاهرة. مصر. 2007 ص 20

## المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة وتصنيفاتها

### المطلب الأول: التنظيم الفني للضريبة

ويكمن التنظيم الفني للضريبة في مبحثنا هذا كمايلي<sup>1</sup>:

❖ تحديد وعاء الضريبة:

يسمى وعاء الضريبة بالمادة الخاضعة للضريبة ويقصد به تلك المادة التي تحسب عنها مبلغ الضريبة مثل الدخل، وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي رقم الاعمال، وعاء الرسم على النشاط المهني .

ولكي يتم تحديد الوعاء الضريبي يجب تصريح المكلف الخاضع للضريبة بإعتباره المسؤول بالدرجة الأولى على نشاطه فهو الوحيد بإمكانه تحديد دخله وحجم مبيعاته، فصحة تصريح المكلف بالضريبة تجعل هذه الطريقة المثلى في تحديد وعاءه الضريبي ولكن في ظل انعدام الوعي الضريبي لدى المكلفين، إستبدلت هذه الطريقة بطرق اخرى تتمثل في تصريح مرفوق برقابة ، حيث يقوم المكلف في هذه الحالة بالتصريح بدخله والعناصر الاخرى المكونة له في مدة زمنية محدودة قانونيا، على ان تقوم مصلحة الضرائب بإجراء مراقبة على تصريحه حيث يثبت سلامته، وتتمثل هذه الطريقة في نظامين<sup>2</sup>:

#### 1. النظام الحقيقي :

يتميز هذا النظام بالدقة ، حيث يقوم المكلف بالضريبة بتقديم تصريحاته الدورية او شهرية او فصلية، وتصريح سنوي لمصلحة الضرائب في نهاية السنة المالية .  
وفي هذا النظام يعتمد المكلف على محاسبة مشترياته المتمثلة في إرداته ونفقاته.

#### 2. النظام الجزافي :

وفي هذا النظام يتم تحديد الوعاء الضريبي إنطلاقا من معطيات يقدمها المكلف في السنة الأولى من بداية النشاط إضافة إلى المعلومات المتوفرة لدى المصالح الجبائية ، وه ذه المعطيات تعتبر بمثابة العناصر التي تحرر على اساسها عقد التقرير الجزافي الذي يتضمن الوعاء الضريبي.

<sup>1</sup> محمد عباس محرزى - اقتصاديات الجباية والضرائب- دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع. الجزائر، 2008، ص 16  
<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 18

❖ حساب الضريبة:

بعد القيام بتحديد الوعاء الضريبي يتم تطبيق معدل الضريبة ليتم تحصيلها من المكلفين بها، والتطرق لمعدل الضريبة يجعلنا نفرق بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية، فالضرائب النسبية تفرض على الوعاء الضريبي بنسبة أو معدل واحد بغض النظر عن حالة الوعاء، مثل 30% ضريبة على أرباح الشركات أما الضرائب التصاعدية فتفرض بمعدلات متزايدة في غالب الأحيان وذلك الوعاء الضريبي، مثل الضريبة على الدخل الإجمالي .

❖ تحصيل الضريبة:

بعد تحديد الوعاء الضريبي وتطبيق معدل الضريبة يصبح المبلغ الضريبي جاهزاً للتحصيل وذلك إما عن طريق المكلف مباشرة بدفعه إلى الخزينة، أن معدل الضريبة يفرض التفرقة بين ماهي الضرائب ونوعيتها.

المطلب الثاني: تصنيفات الضريبة

تتعدد أنواع وأشكال الضرائب حسب أسس إقتصادية وإجتماعية، وعلى هذا الأساس نستطيع تكوين عدة أنواع من الضرائب، والدرس لأنواع الضرائب يحدد أن لها عدة مزايا وعيوب ولذلك لا نستطيع الدولة أن تعتمد على نوع الأخر، وعليه تسعى الدولة أن تشكل نظاماً جيبائياً متكاملًا من تلك الأصناف وهذه أهمها<sup>1</sup>:

❖ تصنيف الضريبة حسب المادة الخاضعة لها:

وفق هذا المعيار تصنف الضرائب إلى نوعين:

1. الضرائب على الأشخاص :

هي التي تفرض على الشخص بحكم تواجده في إقليم الدولة ومنه فالشخص هو ذلك الشيء الأساسي الذي يتخذ اسم المادة الخاضعة للضريبة مع الإهتمام على ما بحوزته من أموال وأملاك

2. الضرائب على الأموال:

أثبتت الأساس العلمية للضريبة فشل نظام الضرائب على الأشخاص وهذا لعدم تحقيق العدالة الضريبية وعليه قامت الدولة الحديثة بالبحث عن أفضل السبل لفرض الضرائب، فإختارت الأموال وعاءاً لذلك ومنه إتخذ المال صفة المادة الخاضعة للضريبة.

<sup>1</sup> حمدي سليمان - الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية - مكتبة دار الثقافة الأردن . 1998 . ص 13

❖ تصنيف الضريبة حسب وحدتها وتعددتها<sup>1</sup>:

وفق هذا المعيار تصنف الضرائب إلى نوعين:

1. الضرائب المتعددة:

يعتمد هذا النوع من الضرائب على تنوع المصادر المالية ، فبتعدد هذه الضرائب تتعدد هذه المصادر وهي أفضل وأحسن الضرائب التي تستخدمها الدولة لأنها تحقق حصيلة وفيرة تساعد على تغطية حاجاتها ، ومنه فالضرائب المتعددة تعتبر من النظم الضريبية الحديثة وهي من ضمن الضرائب التي تحقق العدالة .

2. الضرائب الوحيدة:

يقوم نظام الضريبة الوحيدة على فرض ضريبة واحدة على مادة واحدة كنتاج الأرض والثروة ، ومن أمثلة الضريبة الوحيدة ماناد به الطبيعيون الفيزيوقراط في القرن السابع عشر من فرض ضريبة واحدة على الناتج الصافي من الزراعة لأن الأرض في نظرهم هي المصدر الحقيقي للدخل ، ومن ميزات هذه الضريبة البساطة وقلة التكاليف والمرونة.

❖ تصنيف الضريبة حسب طبيعتها<sup>2</sup>:

هذا التصنيف هو الأكثر استعمالاً ويسمح لنا بالتفريق بين الضرائب المباشرة وغير مباشرة .

حيث يقصد من الأولى تلك الضرائب التي تكون فيها العلاقة مباشرة بين المكلف ومصالحه الضرائب وذلك بمعرفة معلومات دقيقة عن المكلف كالإسم، نوع النشاط، رقم الأعمال ، الربح المحقق.

على خلاف الضرائب الغير مباشرة والتي تكون فيها العلاقة غير مباشرة بين المكلف وإدارة الضرائب.

ونذكر على سبيل المثال:

ضريبة الإستهلاك ، الرسم على القيمة المضافة ، حيث يكون فيها مبلغ الضريبة مدمج مع سعر التكلفة . وهناك ثلاثة معايير يتم على أساسها التفريق بين هذين النوعين من الضريبة.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 15

<sup>2</sup> آيت بلقاسم لامية – آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة البويرة . 2013 - 2014. ص 30 - 31

- المعيار الإداري:

تحصل الضرائب المباشرة بناء جداول إسمية يبين فيها إسم المكلف كذلك عنوانه ورقم المادة الجبائية، بينما لا تحصل الضرائب الغير مباشرة على وفق هذه الطريقة.

- معيار نقل العبء الضريبي:

بناء على هذا المعيار فالضرائب المباشرة لا يستطيع فيها المكلف نقل عبء هذه الضريبة إلى غيره.

أما الضرائب الغير مباشرة فينقل عبئها الضريبي من المكاف القانوني إلى غيره أو المكلف الحقيقي المعني بدفعها إلى المكلف القانوني ويتحمل عبئها المكلف الحقيقي مثل الضريبة على الإستهلاك.

- معيار ثبات المادة الخاضعة :

وفق هذا المعيار فإن الضرائب المباشرة هي التي تفرض على مادة ثابتة الوجود كالضريبة على الدخل أو الضريبة العقارية، أما الضريبة الغير مباشرة فتفرض على وقائع متقطعة وأعمال عرضية كالضريبة على القيمة المضافة.

### المطلب الثالث: المراحل التاريخية للنظام الضريبي في الجزائر

كان يشكل الإستعمار عاملا في إدخال ضرائب جديدة، ولكن قد تأثر النظام الجزائري كغيره من الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، بمخلفات الإستعمار والتخلف الإقتصادي. فلهذا عملت السياسة الضريبية بصفة خاصة على أحداث تغييرات على النظام الضريبي والموروث للبحث عن إستقلالية الوصول للنظام إلى نظام يوافق الظروف الإقتصادية الجزائرية وبالتالي خدمة التنمية الإقتصادية، ولهذا مر النظام الجبائي بالمراحل التالية<sup>1</sup>:

❖ النظام الضريبي قبل الإستعمار:

إن النظام المالي في الجزائر قبل الإحتلال الفرنسي يستند على الشريعة الإسلامية المتمثلة في عشاء وكذلك الزكاة والتي تعتبر من أهم موارد بيت المال.

1. الزكاة:

تعني لغة وشرعا التطهير والزيادة، فدفعة زكاة رأس المال يعني دفع نسبة الأرباح وزيادته، وهي أخذ الفروض الخمسة التي ذكرها القرآن الكريم والتي أعتبرت كحق ودين للجماعة أو الدول على الأفراد بهدف الحد من السلطة البرجوازية.

<sup>1</sup> بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، تخصص: نقود مالية وبنوك. 2010/2009. ص ص 117/118

2. عاشوراء:

هي ضريبة على التجار وهي شبه ما تسمى بالضرائب الجمركية، كما أنها بالنسبة للدولة عامة فهي تعكس السياسة المالية ذات الطابع المركزي وتضم ثروات هامة أثارت أطماع الغير.

❖ النظام الضريبي في عهد لاستعمار:

عند لاحتلال الفرنسي بالجزائر قد وجد النظام الضريبي مشاكل من ناحية الإمكانيات ، مما اثر على العلاقات ولاوضاع السائدة، بل ان مصلحة المستعمرات تحتفظ بالنظام الموجود لفترة معينة واستغلال النقائص بالضبط الضريبي المرتفع على السكان منهم الفلاحون الصغار، وبعد تفاقم المشاكل وازدادة صعوبة السكان بالتعايش مع المستعمرات لجا المستعمر الى تشكيل لجنة خاصة بتحصيل الضرائب طبقا للقوانين و النظم الفرنسية على الراتب الجزائري، وان كان هذا لا يعني انه طبق بعد ذلك بلامانة والدقة التي كان يتم بها التطبيق في فرنسا ، فقد ظل لاوروبيون يتمتعون بلاعفاءات وامتيازات تجنهم العبي الضريبي الذي يناسب دخولهم في هذه الفترة بالذات تحمل المواطن الجزائري العبي الأكبر للضرائب بالرغم من استغلال الثروة بواسطة الاوربيون كلاراضي الزراعية<sup>1</sup>.

❖ النظام الضريبي بعد الإستقلال :

بعد الإستقلال عرفت الجزائر اقتصادا ضعيفا وفارغا في الهياكل الجبائية ، ونظام لا يستجيب لمتطلبات المرحلة نظرا للظروف الغير ملائمة لتلك الفترة وحتى قابلا لت أقلم مع ما أرغمته إتباع الأنظمة الجبائية لم تكن مبنية على معطيات واقعية ومأخوذة من إقتصاد البلادان التشريع الجزائري لم يعرف في بداية الاستقلال تحولا كليا وجوهريا ذلك لان الظروف التي كانت تجتازها آنذاك، تطلبت اتباع أسلوب معين في التحول و من أجل التنجي عن النظام الفرنسي و كان ذلك من خلال إنشاء نظام جبائي وطني يستجيب لمتطلبات التنمية الوطنية الاقتصادية والاجتماعية ويتماشى مع النهج الاشتراكي و من خلال مراجعة القوانين الصادرة في الميدان ونتيجة لعدم إمكانية وضع قوانين جديدة تحل مباشرة محل القوانين الضريبية السابقة فقد استمر العمل بها وفقا لاحكام الامر 12-31-1962 وقد أجبرت عليها بعض التعديلات الجهوية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> خلاصي رضا، النظام الجبائي في الجزائر الحديث، دار هومة الجزائر، الطبعة الأولى، 2005، ص33  
<sup>2</sup> قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، الطبعة الأولى 2005، ص26

المبحث الثالث: وظائف الضريبة وأثارها وأهميتها

المطلب الأول: الوظائف العامة للضريبة

للضريبة أربع وظائف هامة تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

1. الوظيفة المالية للضريبة:

تكمن هذه الوظيفة في تدير حاجة الخزينة العامة من أموال لتغطية النفقات العمومية بغض النظر تمويل القطاعات المنفعة العامة مثل العدالة، الأمن، الصحة... الخ.

2. الوظيفة لاجتماعية للضريبة:

تتمثل في تحقيق العدالة لاجتماعية بإعادة توزيع الدخل على الطبقات الخاصة بالمجتمع كان تفرض ضريبة على لأجور حسب الحالة الاجتماعية للأفراد قصد التشجيع او الحل من النسل.

3. الوظيفة الاقتصادية للضريبة:

تسعى الدولة من استخدامها للضريبة بشكل واسع الى توجيه السياسة الاقتصادية بحيث انها تعمل على:

- معالجة الازمات الاقتصادية بتخفيض العبئ الضريبي .
- توجيه لاستهلاك استخدامات كادات للادخار لامة لتميل التنمية
- تشجيع الإقتصاد الوطني من خلال إقرار تحفيزات وإمتيازاتجباية لجلب الإستثمار الأجنبي ورفع من نسبة الحقوق الجمركية على الواردات
- العمل على تحقيق التوازن التشغيلي الكامل بغية الرفع من مستوى معيشة الافراد ومعالجة العجز فيميزان المدفوعات.

4. الوظيفة السياسية للضريبة:

تندرج تحت هذا الهدف سعي الدولة إلى ضمن تكوين مدخرات تساعد على تنفيذ خططها

الإقتصادية العامة عن طريق فرض الضرائب التصاعدية وتحديد الحد الأقصى للمداخيل

<sup>1</sup> بوقليعة مكي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة لنيل شهادة ماستر، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013 - 2014، ص05

## المطلب الثاني: الأثار الاقتصادية للضريبة

تؤثر الضريبة على اهم العناصر الاقتصادية فيما يلي<sup>1</sup>:

1. اثر على الاستهلاك والادخار:

يوزع لدخل على الاستهلاك ويوفق مقدار كل منها على الميل نحو احدهما، لذلك فان مختلف الضرائب تؤثر على الاستهلاك والادخار، فالضرائب المباشرة تخفض من حجم الدخل المتاح لدى الافراد و المؤسسات، وبالتالي تقلص من حجم الادخار وترفع من حجم الاستهلاك وهذا يتوقف على مدى ارتفاع الضريبة المباشرة على سلوك الافراد و المؤسسات نحو الادخار والاستهلاك

2. اثر الضريبة على الانتاج:

تؤثر الضريبة على الإنتاج من خلال نفقات لاننتاج والميل نحو الاستثمار، فالضريبة تعتبر التكلفة الكبيرة على عوامل الإنتاج طالما انها تقع على مختلف عناصر مثل راس المال، والعمل لذلك فان ارتفاع الضريبة يؤدي ارتفاع تكاليف الانتاج، مما يضطرب العمل الى تقليل من نسبة العمل بغية التقليل للتكاليف وفي بعض الأحيان يجد نفسه الا التقليل من عملية الإنتاج او الانسحاب من السوق

3. اثر الضريبة على الاستثمار:

غالبا ما تجد الدولة من الضريبة السبيل الأنسب لتوجيه استثماراتها حسب ما يتطلبه البلد لتحقيق التنمية الشاملة، وهذا عن طريق فرضها نسب مختلفة على أنواع من الاستثمارات دون أخرى ، تعفي بعض المشاريع من الضريبة لتشجيعها، وقد تفرض ضرائب عالية على بعض السلع الغير مرغوب فيها وتجدر الإشارة الى ان الضريبة على الدخل تؤثر مباشرة على الاستثمار من خلال الاقتطاع من الأرباح باعتبارها المصدر المالي تامهم.

4. اثر الضريبة على اعادة التوزيع :

تعتبر عملية إعادة توزيع الدخل من اهم الأثار الاقتصادية والاجتماعية للضريبة وهذا ما تجلى من خلال فرض معدلات تصاعدية حتى تقع على أصحاب المداخيل العليا بصفة اكثر مع مراعات القدرة التمويلية الاصحاب المداخيل الدنيا ، كذلك الضرائب غير المباشرة التي تفرض على الاستهلاك ، وذلك ما يتضح من خلال المعدلات المرتفعة المفروضة على بعض السلع والخدمات التي يميل أصحاب المداخيل العليا الى اقتنائها وبصفة عامة فان الدولة تقوم باقتطاع الضريبة بهدف إعادة توزيع الدخل بين القطاعات المختلفة.

<sup>1</sup> بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 112



### المطلب الثالث: أهمية الضريبة

تلعب الضريبة دورا هاما في مختلف الميادين سواء كانت اقتصادية، اجتماعية او سياسية فيما يلي سنوضح اهم الأهداف التي تتعلق بالضريبة<sup>1</sup>:

1. فرة التحصيل:

يعتبر هذا الهدف الهدف من ابرز لاهداف أهمها، بحيث تعتبر الضريبة مصدرا لتمويل النفقات الدولة، فمع تطور المجتمع وازدهاره تزداد الحاجة للمشاريع الكبرى. ومن هنا نرى ان كل زيادة في أعباء الدولة المالية تؤدي حتما الى الزيادة في الضرائب اما عن طريق زيادة نسبتها او توسيع قاعدتها.

2. وسيلة لاستقرار مستويات الأسعار:

اذا كان لاستقرار يعمل عند التوظيف الكامل، فانه مع زيادة الطلب على منتج ما يؤدي حتما الارتفاع لاسعار فينتج عن ذلك تضخم نقدي، وفي هذه الحالة تتدخل الدولة عن طريق رفع نسبة الضريبة من اجل موازنة القوة الشرائية وتخفيض الطلب وهذا يؤدي الى تحقيق التوازن في لاسعار والعكس صحيح

3. وسيلة لتوجيه لاقتصاد:

ان تشجيع أي قطاع على حساب بقية القطاعات من طرف الدولة يلزم عليها القيام باعفاء هذا لآخر من الضرائب وتخفيضها عليه بهدف تنشيطه، كذلك فرض الضرائب يكون للحد من الاستهلاك وتشجيع الادخار خاصة في الدول النامية من اجل توجيه تلك المدخرات الى استثمارها

4. وسيلة لتحقيق التوظيف الكامل

عندما تقرر الدولة زيادة نفقاتها يزداد الطلب الفعال لهذا تقوم الدولة بفرض الضرائب قصد التحكم في الطلب الفعال.

5. وسيلة لإعادة توزيع الثروة:

يتحقق إعادة توزيع الثروة عن طريق زيادة الأعباء الضريبية على الأثرياء وذوي الدخل المرتفع وذلك عن طريق الضرائب التصاعدية التي تزداد بزيادة الدخل، وهذا من شأنه تقليل الفوارق بين طبقات المجتمع.

6. وسيلة ذات هدف سياسي:

يؤدي دفعها إلى الحساس بالإنتماء الوطني والتساؤل عن كيفية إنفاق الأموال العامة، وبذلك فإنها توفر روح المسؤولية الاجتماعية لأي مشروع يراد تنفيذه.

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014، ص14

## خلاصة الفصل

من خلال ماسبق تبين لنا ان الضريبة مورد هام تعتمد عليه الدولة أساسا في تغطية نفقاتها

العمومية .

ووسيلة من وسائل السياسة الاقتصادية للحكمة ، ونظرا الأهمية الضريبة سخرت لها تشريعات حديثة ذات إمكانيات مادية بشرية لتقديرها ومحاولة الحد من ظاهرة التهرب منها ، مما يهدد سياساتالدولة الاقتصادية لذا وجب التفكير في الوسائل الكفيلة للحد من هذه الظاهرة بمحض الارادةوبوعي عقلاني دون التعرض للجزاء من هذه الضرائب.

الفصل الثاني

أثر الرقابة الجبائية على

ميزان المدفوعات

### مقدمة الفصل

تعتبر الرقابة الجبائية الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الدولة لحماية مواردها الجبائية ، بصفتها اول اجراء ردعي لمحاربة الغش الضريبي، تستعمل في اطار قانوني منصوص عليه في مختلف التشريعات الضريبية تحتحظ بلاعتراف في مجمل القوانين المالية باعتبارها عملية تهدف الى تحقيق مبدا بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية وذلك باعتبارها مجموعة من لإجراءات من شأنها تفعيل عملية الرقابة وجعلها اكثر مصداقية ونجاعة ومن خلال هذا الفصل سنتطرق لدراسة شاملة للرقابة الجبائية وكذا اثرها على ميزان المدفوعات وذلك في ثلاث مباحث.

## المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الضريبية إلى المحافظة على حقوق الخزينة ، من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته ، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الضريبية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين ، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات الضريبية ، والمتمثل في المساوات بين جميع المكلفين أمام الضريبة.

### المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

#### أولا: مفهوم الرقابة الجبائية

هي مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتمهيل وتحسين وأخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال:

٣- اكتشاف التلاعب والإختلاسات ومعالجتها وكذلك وضع معايير وتقييم الأداء.

٤- تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية.

فالرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها.<sup>1</sup>

- من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف

إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف ، وذلك من خلال مقارنتها

بعناصر ومعطيات خارجية ، وهذا الحقمحفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي.<sup>2</sup>

- الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات بما يتلاءم مع القانون الضريبي والتحقق من هذ

المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.<sup>3</sup>

- هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتجديد كل ضريبة او

رسم او حق ، من اجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة<sup>4</sup>

تاريخ الإطلاع: 2022/05/18. <https://elearning-facsceg.univ-annaba.dz/mod/resource/view.php><sup>1</sup>

<sup>2</sup> العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودورهم في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في التسيير معهد العلوم الإقتصادية ، التسيير والتجارة المركز الجامعي الدكتوربي فارس المدينة ، أكتوبر 2008 ، ص 81 .

<sup>3</sup> Allel Hamini ,l'audit Comptable et Financier ,Edition Berti ,Algérie ,2001 ,p172

<sup>4</sup> مصطفى عوادي ، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2011/2010 ، ص 11 .

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص بأن الرقابة الجبائية عبارة عن مجموعة من العمليات والإجراءات التي تهدف إلى مراجعة ومتابعة التصرفات الجبائية للمكلف الضريبة ، والتحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

### ➤ ثانيا : أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى الى تحقيقها و المتمثلة في:<sup>1</sup>

1. الهدف القانوني : يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، ولذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات.
2. الهدف الإداري : تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمه ، والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:
  - تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه الى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها.
  - تحديد الإنحرافات ككشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها كتحقيق الأثر المالي وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
  - تسمح عملية الرقابة الجبائية بأعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.
3. الهدف المالي والإقتصادي : تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للنفاق العام مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع.

<sup>1</sup> ايت بلقاسم لامية –ليات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائرودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي- مذكرة ماستر- كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة البويرة-2013- ص ص 30.

4. الهدف الاجتماعي: تتمثل في :

- محاربة الإنحرافات الممولة بمختلف صورها ، أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته اتجاه المجتمع .
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>.

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

تتخذ الرقابة الجبائية شكلين أساسيين حيث يتوجب استعمال كل شكل في الوقت المناسب وحسب أهميته في حدود ما هو مقرر في التشريعات والقوانين المنظمة لها ، وتتمثل فيما يلي :

أولاً: الرقابة العامة : تتم الرقابة العامة على مستوى مفتشيات الضرائب و في هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة : الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق، يقوم رئيس المفتشية بمراقبة و فحص تصريحات المكلفين بالضرائب و تتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهذا النوع من الرقابة ينجز من غير تنقل او اجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب و تتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

1. الرقابة الشكلية:

تعتبر أول عملية تمررها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، حيث جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقيق في هوية و عنوان المكلفين ، حيث يقوم العون المحقق بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتتبه و تنجز كل سنة و تعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى و هي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى<sup>3</sup> :

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة و المثبتة على التصريحات، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات و المعلومات التي تملكها الإدارة .

هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدرما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملئ هذه التصريحات.

- تهدف الى التأكيد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة.

<sup>1</sup> آيت بلقاسم لامية، مرجع سبق ذكره، ص 32

<sup>2</sup> سهام كردودي-المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية- مذكرة ماجستير- جامعة بسكرة -الجزائر- 2008- ص 47

<sup>3</sup>Philippe Colin ,La vérification Fiscale , Economica ,paris ,1979,p9

- كشف المعلومات أو العناصر المهمة وتكليف في حالة الإستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح هذه الإغفالات<sup>1</sup>.

## 2. الرقابة على الوثائق :

عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية ، ان مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة وتتم على مستوى ومحتوى ومضمون التصريحات المقدمة، اذن فمراقبة الوثائق هي مجموع الأعمال المنجزة والتي خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات و الوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي، وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال<sup>2</sup>.  
و من أمثلة على ذلك :

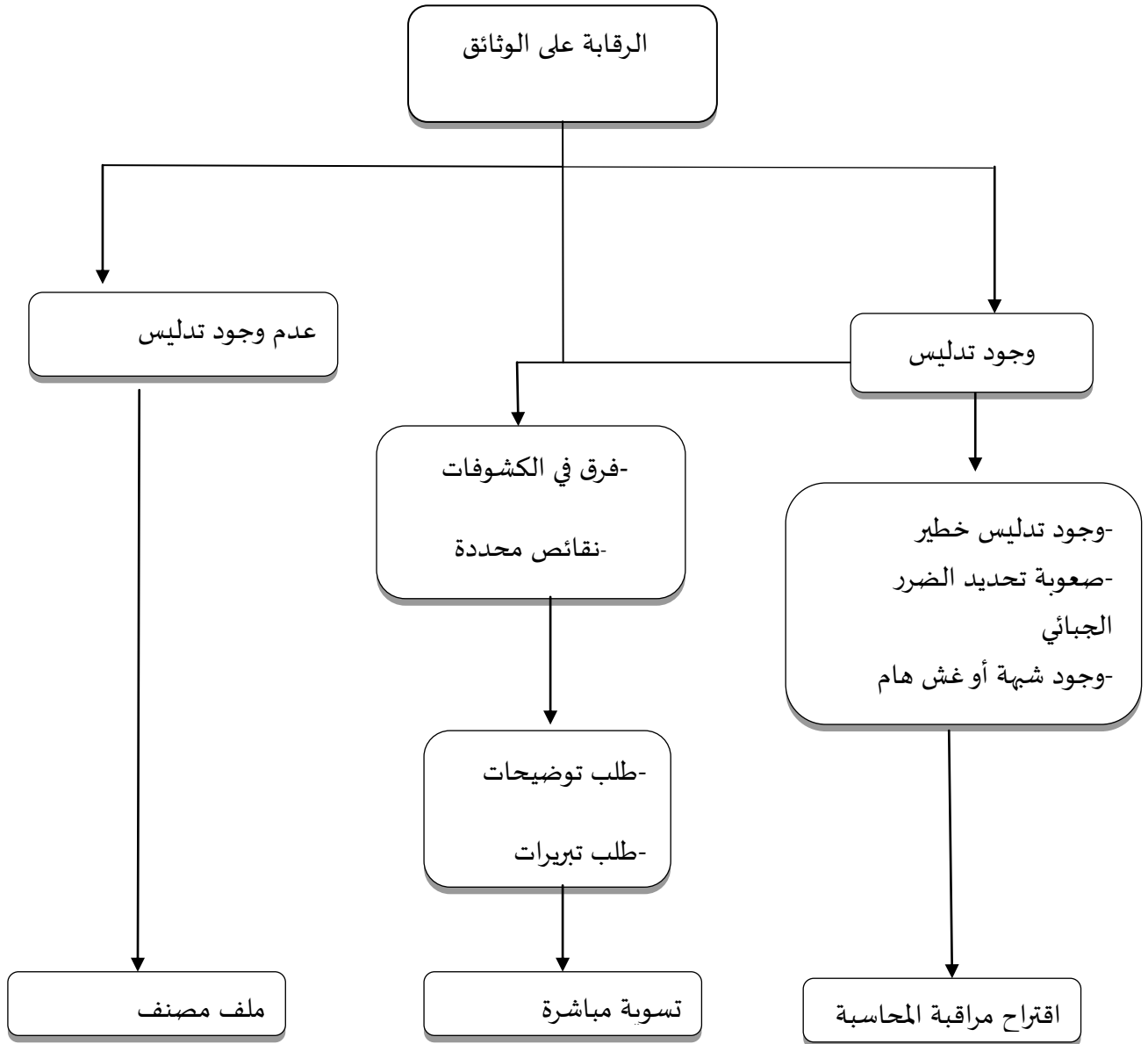
- النشاطات الطبية وشبه الطبية، عيادات التوليد وقاعات العلاج تتعامل ادارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الإجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تبين فيها عدد الفحوص المجراة من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج .
- أما بالنسبة للمحامين، وذلك بالتنسيق مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي.

<sup>1</sup> عبد الجليل الخذاري- الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب الضريبي- مذكرة ماستر-جامعة بسكرة-الجزائر-2014-ص ص55-56

<sup>2</sup> سهام كردودي، مرجع سبق ذكره ،ص 51



الشكل رقم (II-01) : خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



المصدر: غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص38.

ثانيا : الرقابة المعمقة : تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة و مطابقة ما صرح به

المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع ، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة ، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي وتتم من خلال وسيلتين هما<sup>1</sup>:

1. **التحقيق المحاسبي** : نصت المادة 01-20 من قانون الإجراءات الجبائية ، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء تحقيق فيمحاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها.

ان الفحص المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف الى فحص في عين المكان ، الملفات المحاسبية و مقارنتها بعناصر الإستغلال، لذلك يتبين أن الذين يعينهم الفحص المحاسبي هم ملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي. هذا الفحص يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية، اذ بواسطتها يتأكد العون المراقب من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة وذلك من خلال النتائج المحددة عن طريقالمحاسبة<sup>2</sup>.

## 2. الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة: Vasfe

في ظل الإصلاحات الجبائية التي شهدتها النظام الجبائي الجزائري في الآونة الأخيرة ثم استثناء vasfe للأشخاص الطبيعيين ، وبموجب المادة 23 من قانون المالية 1992 ويتطلب هذا التحقيق مقارنة المداخل مفترضة المصادر على مدخرات المكلف ومساره المعيشي مع الأخذ بعين الإعتبار لمجمل نفقاته ومجالات التوظيف لأمواله ، وغالبا ما يكون هذا التحقيق لجمع المعلومات والمعطيات الضرورية وذلك من خلال فحص نقدي لملف المكلف بما يتضمنه من وثائق شخصية ووثائق أخرى تتعلق ببعض ممتلكاته لتمكن المحقق من الحصول على معلومات من عناصر ذمته المالية والتي تخص<sup>3</sup>:

- تصاريح الشركات.

- الإكتتاب في أسهم حصص بعض الشركات.

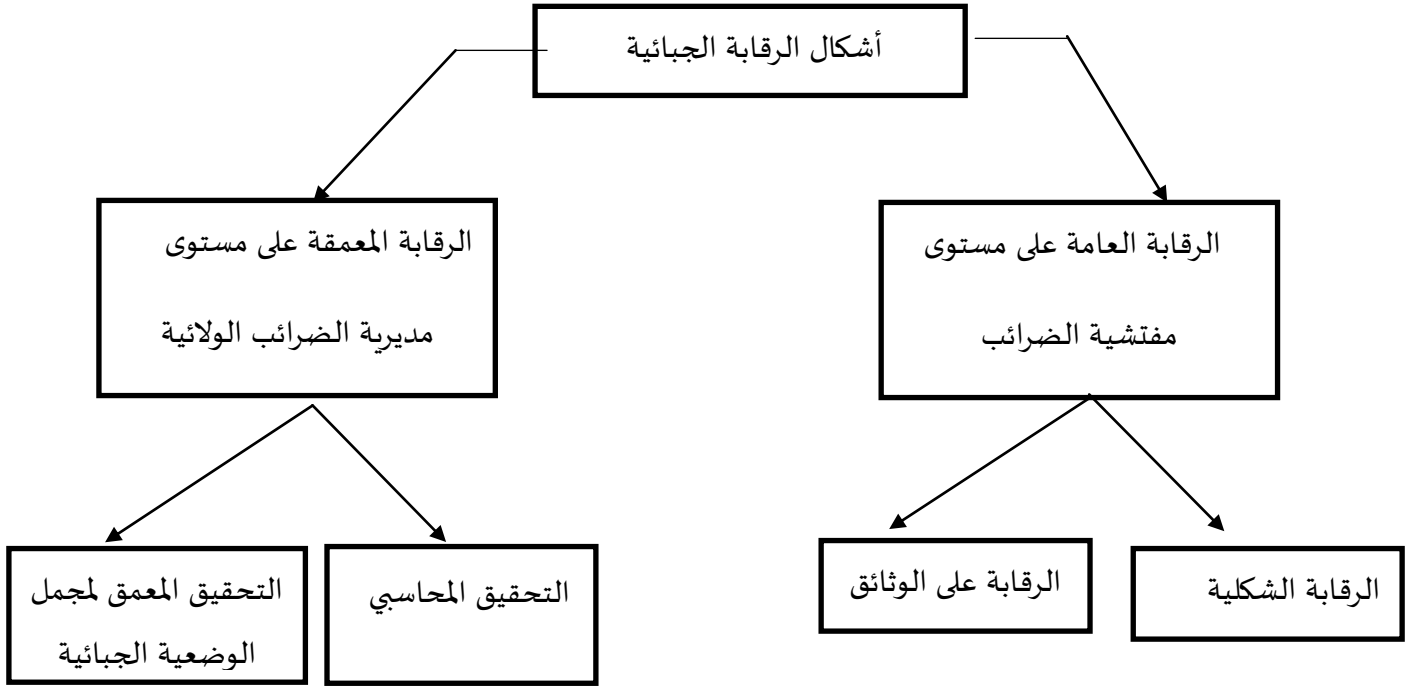
<sup>1</sup> عوادي مصطفى ورجال نصر، الغش و التهرب الضريبي الجزائري ، مطبعة صخري ، هي المنظمة الجميل ، الجزائر ، 2011 ، ص 13

<sup>2</sup> المادة 01-20 - من قانون الإجراءات الجبائية - ص 13

<sup>3</sup> Hamini Ahmed, *l'audit comptable et financier*, Ed. BERTI. Algérie, 2002, p 65

- عدد السيارات الخاصة وكذا مختلف السكنات والإقامات غير الرئيسية والحصول على كل هذه المعلومات لا يكفي للقيام بتحقيق معمق بل يجب اجراء أبحاث ودورات خارجية لدى بعض المصالح الإدارية الأخرى المتوفرة لديها معلومات تتعلق بالملكف من خلال ممارستها لحق الإطلاع .

الشكل رقم (II-02) : أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: غزة مبروك ، مرجع سبق ذكره ، ص 36.

### المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية

اشتد الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الإقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي وخاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية والتي تسعى الى ترقية الرقابة الجبائية على مصالح المالكين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال صحة القواعد الضريبة وتحقيق العدالة الضريبية .

أولاً : أسباب إجراء الرقابة الجبائية : هناك عدة أسباب ضرورية لإيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريحات الجبائية .

1. حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله :

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس ، للتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية مراقبة هذه التصريحات كالتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة<sup>1</sup>.

تعد الرقابة الجبائية وسيلة متابعة النظام التصريحي ، لأن المكلف هو من حدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها الإدارة الجبائية وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات ، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة<sup>2</sup>.

2. محاربة التهرب الضريبي :

يسعى بعض المكلفين بالضريبة الى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، بالإضافة الى ضخامة هذه الظاهرة و توسع نطاقها كصعوبة قياسها لذا دعت الضرورة الى وجود آلية رقابية تهدف الى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي<sup>3</sup>.

ثانيا : مبادئ الرقابة الجبائية .

1. إقامة نظام ضريبي محكم :

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي ، فبقدر ما يتوفر لديهم خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية ، بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والإقتصادية والإجتماعية ، كما أن التهرب الضريبي يعود إلعدم إحكام القوانين و

<sup>1</sup> المادة 18-1- قانون الإجراءات الجبائية- ص 10

<sup>2</sup> كردودي سهام ، مرجع سبق ذكره ، ص 49.

<sup>3</sup> حامد عبد المجيد دراز- مبادئ المالية العامة-السكندرية للكتاب- مصر-2000-ص237

التشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره، ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال مايلي<sup>1</sup>:

- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي: يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه ويجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة.

- تحقيق العدالة الضريبية: وذلك بتطبيق العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والإقتصادية معاملة ضريبية متساوية ، وكذلك بتجسيد العدالة العمودية ، والتي تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذي يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة<sup>2</sup>.

## 2. ترقية وتطوير الرقابة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة ، حيث أن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي و المكلف و حدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية ، التي يجب توفرها على مستوى من التطور و الكفاءة إضافة إلى توفرها على إمكانيات البشرية و المادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه ، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان و لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية و الضرائب و المراقبة الجبائية ، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي و أعوان الإدارة الجبائية و وضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي ، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم و توفر الخدمات اللازمة لهم.

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية و الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها ، حيث يؤدي تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية و قلة إمكانياتها البشرية و المادية إلى الإعتقاد على نظام ضريبي غير فعال و يلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 237

<sup>2</sup> Michel Bovier et Marie Christine ,L'administration Fiscale en France , PUF ,Paris,1988,P 48

هم إلعدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية ، و بذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب او رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني : آليات الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها

تحاول الإدارة الضريبية الإعتماد على مجموعة من الوسائل والآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة، و مكافحة الغش والتهرب الضريبي من جهة أخرى ، و ما إعتمادها على الرقابة و التحقيق الجبائي مع تعزيز الإدارة بالوسائل ما هو إلا إجراء تعتمد عليها الدولة لجعل الضريبة تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الإقتصادية والضريبية. وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى :

- آليات الرقابة الجبائية .

- الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية .

### المطلب الأول : آليات الرقابة الجبائية

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة من التحقيق من صحة التصريحات وصددها وقانونيتها وصولا إلى تصحيح وتقييم الأخطاء المرتكبة ومن بين هذه الصلاحيات : حق الإطلاع، حق الزيارة، حق إستدراك الأخطاء الإدارية ، حق الرقابة .

#### 1. حق الإطلاع :

وهو الحق المخول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها وذلك بالإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته و إذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف الغير "المؤسسات، الإدارات والهيئات الحكومية" وذلك لجلب أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة " المضافة" ويمكن الإشارة بأن حق الإطلاع، يقتصر على مجرد الحصول على كشوف لكتابات ووثائق حسابية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة كما لا يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم بمرتبة مراقب على الأقل مع

<sup>1</sup> عبد الغني بوشري ، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة تلمسان ، الجزائر ، 2010-2011، ص69

خضوعهم لسرمهم، وفي حالة رفض المكلف لحق الإطلاع تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في

المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 123 من قانون الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>.

- تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10000 دج على كل من يرفض الإطلاع على الدفاتر والمستندات

والوثائق المنصوص عليها قانونيا، وإتلافها قبل إنقضاء مدة التقادم المحددة ب: 10 سنوات.

- يطبق إلزام مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم عن التأخير الذي يبدأ اعتبارا من تاريخ توقيع

المحضر والمدة المحددة لإثبات الرفض، يتم الحكم بالغرامة والإلزام من قبل الغرفة<sup>2</sup>.

وله شكلين هما :

### 1.1. حق الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية:

لا يمكن في أي حالة من الأحوال الإدارية الدولية والولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة

لمراقبة الدولة وكذلك جميع المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها أن تدفع بالسد المني أمام الأعوان للإدارة

المالية الذين هم على الأقل في رتبة مراقب ويطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها .

### 2.1. حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

لتسيير مراقبة التصريحات المكتتبة من قبل المعنيين، يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وجميع

التجار وكل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة وكذا جميع الشركات أن يقدموا لأعوان

الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري، وقد وضع هذا الأخير الجزاءات على كل من

يعرقل استخدام الإدارة لحق الإطلاع سواء بالإمتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم

التي تسقط حق الرقابة عليها المقدر ب 10 سنوات وذلك لمعاقبته بغرامة جبائية مبلغها يتراوح ما بين 1000

إلى 10000 دج كما ذكرنا آنفا، فحق الإطلاع كان ولا يزال أداة تدخل في كل عملية مراقبة وذلك إما بإتمام

<sup>1</sup>لومي نصر الدين، إجراءات الرقابة الجبائية، مذكرة نهاية التكوين، فرع قانون الأعمال، المدرسة العليا للمصرفية، الدفعة السابعة، د ب ن سنة 2008، ص 03

<sup>2</sup>كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 10

المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو للمراجعة، وذلك من المعلومات الموجودة المستخلصة من دراسة الملفات<sup>1</sup>.

### 3.1. حق الإطلاع لدى البنوك:

ينص القانون الجبائي على أنه لا يجوز للبنوك والإدارات أن تعترض على طلب الإدارة الجبائية بحجة السريّة، وأعاون الإدارة الجبائية حق الإطلاع على كشوفات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وحسب التعليمات المؤرخة في 12-04-1992م من طرف المديرية العامة للضرائب فإن البنك ملزم إجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها الجبائي.

### 2. حق الزيارة :

خول المشرع الجبائي لأعاون الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق ومراقبة الصفقات التي تبرم بين المنتجين وتكون هذه الرقابة عندما توجد القرائن تدل على ممارسات تدليسية ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، كما إن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة حاضرا فيها ضابط من الشرطة القضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عوننا من الإدارة الجبائية<sup>2</sup>.

### 3. حق إستدراك الأخطاء الإدارية :

حق استدراك الأخطاء « هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدّة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة ».

يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الإقتطاع سواء بتعديل أو بإنهاء اقتطاع جديد حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه « يجوز

<sup>1</sup> بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2008-2009، ص34

<sup>2</sup> زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، "دار الجامعة الجديدة للنشر"، سنة 1998، ص283



استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول « ، وقد حدد الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء بأربع 04 سنوات، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة « يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع 04 سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة « ونفس المدة بالنسبة لرسم على القيمة المضافة حسب ما جاء في نفس المادة 157 وتحدد نقضه البدء لهذه المدة كمايلي<sup>1</sup>:

- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل .
  - وبالنسبة لوعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت اثناءها المخالفة.
  - أما في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات يبدأ سريان هذا الأجل من أول جانفي من السنة التي تفرض فيها الضريبة وقد تهد هذه الفترة أو ما يعرف بقطع التقادم .
- إذا اعترض هذه المدة:

- دفع أقساط مسبقة على الضريبة.
- إيداع طلب تخفيض العقوبة.
- تبليغ النتائج المتحصل عليها على إثر إجراء تحقيق المحاسبات.

#### 4. حق الرقابة :

يستوجب على الإدارة الجبائية الإحاطة بوسائل تقدير مدى صحة هذه الإقرارات، من بين هذه الوسائل الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المادة 327 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، معدلة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002  
<sup>2</sup> زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره ، ص 283.

### المطلب الثاني : الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الضريبية ، والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال ، إضافة إلى المبالغ التي يتم إسترجاعها من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، إلا أنها لا زالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها ، وذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها .

1. الصعوبات المتعلقة بالنظام الضريبي والإدارة الضريبية : تواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات

منها ما يتعلق بالنظام الضريبي ومنها ما هو متعلق بالإدارة الضريبية .

1.1. غموض وعدم إستقرار التشريعات الضريبية : حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة

بالرقابة الجبائية وهي في حالة تغيير دائم ، ومن الصعب فهم مواد تطبيقه ، وعلى من يطبق؟ وفي أي وقت تطبق هذه المواد؟ وهذه الأسئلة يجيب عليها أعوان الرقابة الجبائية حسب مقدرتهم ومعرفتهم بالقوانين الضريبية، أو يرجع في بعض الأحيان إلى رؤسائهم للإجابة عليها ، وتؤدي بعض التشريعات إلى الحد من فعالية جهاز الرقابة الجبائية نظرا إلى<sup>1</sup> :

- الثغرات التي يتيحها القانون الضريبي والتي يسعى من خلالها المكلف إلى التهرب من الضريبة.
- عدم وجود نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة الجبائية في تنفيذ مهامهم ، وتضمن حقوقهم وخاصة أثناء التدخل في عين المكان.
- صدور العديد من التعديلات في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش ، وتؤدي إلى الكثير من النزاعات الفكرية بين المكلفين وأعوان الضرائب.
- عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.
- كما يؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى الشعور بالظلم لدى المكلف ، والتي تقلل من حسه المدني اتجاه الواجب الضريبي فيتحقق بذلك التهرب الضريبي ، ومن ثمة فالعدالة الضريبية لا تتحقق إلا إذا تحقق نظام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية ، ومن ثمة يقوم

<sup>1</sup> محمد نجيب، ظاهرة التهرب الضريبي و آثارها المالية والإقتصادية، الطبعة الأولى ، دارا لهضة العربية، القاهرة، 2004، ص 208.

النظام العادل بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخول، فالعدالة تعني إذن وجود نظام ضريبي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب إيراداته<sup>1</sup>.

### 2.1. نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية: رغم تدعيم الإدارة الضريبية بمعهدين خاصين بتكوين

الإطارات والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغربي للجباية والجمارك، إلا

أنها لا زالت تعاني نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية وخاصة في ظل التطور

المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين بذوي الخبرة لإستعمال طرق لا يتم اكتشافها

إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب

الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بمجرد

الإطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها.

كما تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين، وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن

عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الضريبية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، لا يوجد

تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الضريبية، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة

للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، وخاصة في ظل

الإنتفاحة الإقتصادية وهو ما يقلل إمكانية خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة مما يبعث في نفوس

المكلفين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة<sup>2</sup>.

### 3.1. نقص الإمكانيات والوسائل المادية: تعاني الإدارة الضريبية في الجزائر من ضعف الإمكانيات المادية

والوسائل التي تساعد أعوان الرقابة في أداء وظائفهم، مثل انعدام وسائل النقل للوصول إلى مقرات

المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات بعين المكان إضافة إلى عدم تهيئة المقرات والمراكز الضريبية

وانعدام الأجهزة واللوازم الضرورية للعمل في المكاتب مثل أجهزة الكمبيوتر ووسائل الإتصال

والمعلوماتية التي تمكن من سهولة الإتصال وتبادل المعلومات بين هياكل الإدارة الضريبية بمختلف

مستوياتها، وإمكانية الربط مع الهيئات لطلب المعلومات.

<sup>1</sup> Martin Lauré, *Traité de Politique Fiscale*, édition PUF (Presses Universitaires de France), Paris, 2001, P384

<sup>2</sup> عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 195، 196.

رغم التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الضريبية، إلا أنها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الاعمال الرقابية والإدارية في وقت تعرف تكنولوجيا الإعلام والاتصال تقنيات معالجة المعلومات تطورا كبيرا واستعمالا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية والخاصة.

يكفل المشروع الضريبي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولذلك فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية وخاصة أثناء التحقيق بعين في المناطق النائية، كما تعاني هذه الفئة من ضعف الأجور والمرتبات والخدمات الأخرى مقارنة بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع والمبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعملية الرقابة، إذ أن غياب الوسائل الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور هذه الفئة في أداء وظائفها فضلا عن ما ينتج عنها من تقصير أو انحراف في أداء مهامها جراء إغراءات المكلفين المتهربين من دفع الضريبة وهو ما يؤثر سلبا على مردودية الرقابة الجبائية<sup>1</sup>.

## 2. الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي:

توجد صعوبات أخر بخارجة عن نطاق الرقابة الجبائية والنظام الضريبي، إذ أنها تختص بأطراف أخرى لها علاقة مباشرة مع الإدارة الضريبية مثل المكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى.

1.2. غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة: يعتبر نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة افتقار للشعوب وأنها تشكل إجحافا في حق دافعها، ولذلك يلجأ المكلف إلى التهرب من دفعها قدر الإمكان حتى لو كان مبلغها لا يشكل عبئا كبيرا، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس انعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الضريبية لفتح مجال التهرب من دفع الضريبة من خلال تخفيض المستحقات الضريبية

<sup>1</sup> ياقوت وأوهيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 22.

والاستفادة من امتيازات غير مستحقة أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائياً من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.

كما يؤدي غياب التشريعات الضريبية لدى المكلفين بالضريبة فيما يخص الضرائب التي يخضعون لها، وكيفية تحديد الوعاء وطرق التحصيل إلى عدم الاقتناع بالنظام الضريبي المطبق عليهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء للتهرب من دفع الضريبة إضافة إلى جهل المكلف للدور الذي تلعبه الضريبة في الحياة الاقتصادية المعاصرة<sup>1</sup>.

2.2. اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي: يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيداً

عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية كمحاولة للتهرب الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي، وقد أخذت هذه الظاهرة بعداً أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء، ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي مايلي:

- البيع والشراء بدون فواتير مما يساهم في ظاهرة التهرب الضريبي.
- استعمال التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات لعدم الكشف من طرف الرقابة الجبائية .
- إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة.
- تحويل الإعفاءات والامتيازات الضريبية عن مسارها الحقيقي لعدم تحقيقها للأهداف المرجوة منها نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها.

<sup>1</sup> بوعلام ولي، مداخلة بعنوان "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر"، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، - أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 14.

يؤدي الاقتصاد غير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، كما يبعد قواعد المنافسة النزيهة بين المتعاملين الاقتصاديين عن مسارها، وينشأ من ذلك الشعور بعدم عدالة الرقابة الجبائية، والتي تطبق على الأشخاص المنخرطين في الاقتصاد الرسمي فقط دون سواهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء إلى استعمال ممارسات تدليسية للحفاظ على نشاطاتهم المعلنة .

### 3.2. عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات الأخرى : خول المشرع الضريبي

للرقابة الجبائية حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية الرقابة، إذ يمكن لهذه الأخيرة أن تحتج بالسرايمني أمام أعوان الإدارة الضريبية الذين يطلبون منها حق الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها، إلا أن الملاحظ أن هذه المؤسسات لا تتعاون فيما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخل غير المصرح بها، إذ يصرح مراقبي الإدارة الضريبية أن البنوك عادة ما تماطل في تقديم كشف حساب العملاء الذين يخضعون للرقابة الجبائية ، وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز ( 06 ) أشهر، بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف في حين أن المراقبة تمتد لفترة (04) سنوات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 198.

### المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

في إطار تدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تسعى الدولة الجزائرية لإعدة اجراءات تشريعية وتنظيمية ، وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى.

#### المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة و تتبع أوجه أنشطتهم المختلفة ، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات الجمارك و مديرية التجارة وهذا من اجل تحقيق مردود أفضل ، وذلك من خلال اطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلق بالتصدير والاستيراد التي يقوم بها المكلفون ، و مراقبة حركة رؤوس اموالهم ، وكذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة و الأسعار عن طريق أعوانهم بتدخلاتهم العديدة على التجارو التي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب و محاولة القضاء عليها وقد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 وما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات<sup>1</sup>.

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب ، جمارك ، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على مستوى المركزي و الجهوي و المحلي و المكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش و التهرب الضريبي و الممارسات المشبوهة ، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقق الشروط التالية :

- اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان وأكثرهم تجربة وذلك من طرف الإدارات الثلاثة و يجب أن يتميع كل عضو منها بالنزاهة و لا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل

- نظرا للعمل المكثف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق .

<sup>1</sup> قانون المالية 1997 ، ص 54 .

أولا : تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية ، تجارية ، جمركية):

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسائر كبيرة للخبزينة العامة ، الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين ، وقصد زيادة مرد ودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية ، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة، جمارك، ضرائب). لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عوجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي ، الجهوي ، وكذا الولائي.

ثانيا : أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى:

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات ومن أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إن وضع سياسة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يمكن أن يركز على النقاط الآتية:

- التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة و مصالحو الأمن.

هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفاة " اقتصاد سري" والأشخاص الذين يمارسونها.

هذا التدخل المشترك يمكن أن يسفر عن نتائج إيجابية انطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن استغلالها بنتيجة مشتركة ومقنعة ، التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين .



التنسيق الثنائي ، دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

1. التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك : من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان

اللجوء إلى مصادر لديها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل

والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال

والتحويلات، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي ، زيادة على ذلك يجب على مصالح

الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيرادات الخاصة بالمكلف.

2. التنسيق مع مصالح التجارة : قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب، أصبح من

الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية

الإحصاءات التي تساعد في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة ، التي تؤثر

سلبا على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : الغرامات والعقوبات الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة .إلى أن المبالغة في

تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية

كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي الضمان التحصيل الجيد للضريبة ، وزيادة مردوديتها ، يوجد نوعين

من العقوبات هما : الغرامات الجبائية، الغرامات الجنائية.

#### أولا : الغرامات الجبائية:

تتمثل هذه الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني ، ويختلف حجم هذه

الزيادات على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ويتضح ذلك كمايلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> رحال نصر ، محاربة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص :تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، جامعة ورقلة ، 2007، ص71-73.

<sup>2</sup>ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي ، في الجزائر، 2004 ، ص 55-56.

1. الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي:

حسب المادة 192 " من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم صاحب التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 40% .

2. غرامات التأخير في عدم التصريح:

يترتب التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانونا، دفع غرامة مالية قيمتها تتغير حسب مدة التأخير وطبيعة الضريبة المستحقة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات حددت الغرامة المالية | كمايلي:

- 10% إذا لم تتعدد مدة التأخير شهرا واحدا.

- 20% إذا لم تتعدد مدة التأخير شهرين.

- 40% إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوما إبتداء من تاريخ التبليغ .

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، و حسب المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة المعدل حسب قانون المالية لسنة 2000، فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترفع هذه الغرامة إلى 25%.

بعد قيام الإدارة الجبائية بإصدار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل إستلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد<sup>1</sup>.

3. الغرامة بسبب النقص في التصريح:

حسب الفقرة الأولى للمادة 193 " من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية قيمتها تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يتضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كمايلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

<sup>2</sup> المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه .
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج، ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه .
- 40% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

#### ثانيا: العقوبات الجزائية:

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات، نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه كل من حاول التخلص أو التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كان كلياً أو جزئياً، فإنه يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5.000 دج و 20.000 دج، وحبس لمدة سنة إلى خمسة سنوات أو بإحدى العقوبتين، وتشمل الأعمال التدليسية على وجه الخصوص ما يلي<sup>1</sup>:

- الإغفال عن قصد تسجيل حسابات أو تسجيلات أخرى غير صحيحة أو صورية في كل من السجل اليومي و سجل الجرد.
- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.
- إستعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية. كما تطبق العقوبات السابقة على الشركاء مرتكبي هذه المخالفات المحاسبين المعتمدين أو من لهم دراية بأمور الجبائية المستشارين الجبائيين أو حتى الوكلاء.
- أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فبالإضافة إلى الغرامات الجبائية، قد يتعرض المكلف إلى عقوبات جزائية، كما جاء في المادة 117 التي تنص على أنه من تملص أو حاول التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق إستعماله لطرق تدليسية يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، و بعقوبة الحبس من سنة إلى خمسة سنوات، أو بإحدى العقوبتين و تعتبر أعمالاً تدليسية على وجه الخصوص فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة هي:
- إخفاء المبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم و من بينها عمليات البيع بدون فواتير.

<sup>1</sup>ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 57-58

- سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضريبة المستحقة. كما يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إلى بعض الطرق الأخرى كأسلوب عقابي أهمها: منع المكلف من مزاوله نشاطه المهني، غلق بعض مقراته، توقيف الحساب البنكي و حجز ممتلكاته.

### المبحث الرابع: اثر المراقبة الجبائية على ميزان المدفوعات

#### المطلب الأول: مفهوم ميزان المدفوعات وهيكلته ووظائفه

نظرا الأهمية الكبرى للعلاقات الاقتصادية بصورها المختلفة نجد ان الدول تلجأ الى تسجيلها في شكل حسابات خاصة عرفت اصطلاحا ب: حسابات ميزان المدفوعات وهذا ما يدفعنا الى السؤال عن المقصود بهذا الميزان .

يعرف ميزان المدفوعات لدولة بأنه عن سجل لكافة المعاملات الاقتصادية الخارجية التي تتم بين المقيمين في دولة معينة والمقيمين في الخارج خلال فترة زمنية معينة.

فالدول التي ترتبط ببعضها البعض في كل فترة بعدد من العمليات المتنوعة والمتشعبة فهي تباع وتشتري من بعضها البعض ، وتقدم لبعضها البعض شتى أنواع الخدمات ، هبات تمنح وتؤخذ ، مبالغ تنقل ، قروض تمنح وتسدد ، كل هذا يحاول ميزان المدفوعات ان يسجله في بيان يوضع دوريا عادة ما يكون كل سنة وان كانت بعض الدول تعد تقارير ميزان المدفوعات لفترة تقل عن سنة مثل الو، م ، أ فهي تعد تقديرات لميزان المدفوعات كل ثلاثة اشهر وذلك لمساعدة السلطات المختصة على معرفة حقيقة الوضع الاقتصادي الخارجي، ومن ثم العمل على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتدارك الوضع بدلا من الانتظار حتى نهاية العام<sup>1</sup>.

هيكل ميزان المدفوعات أو التقسيمات الرئيسية لميزان المدفوعات :

1. التقسيم الرئيسي لميزان المدفوعات : وهو التقسيم الذي يعتمد على نظرتنا الرأس مالية الى البنود التي يتكون منها هذا الميزان ، وينقسم ميزان المدفوعات طبقا لهذه النظرة الرأس مالية الى عمودين ، يدل احدهما على الجانب .

الدائن الذي يضم كافة المعادلات الاقتصادية التي بين المقيمين وغير المقيمين خلال فترة زمنية معينة وتجنب محصلات الاقتصاد القومي فيما يدل الجانب الاخر على الجانب المدين وهو جانب المدفوعات او جانب الخصوم .

<sup>1</sup> يحيياوي نصيرة. دراسة حول التهرب و الغش الضريبي -حالة الجزائر- رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير. معهد العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر 1997- 1998 ص. 62

❖ التقسيم الافقي لميزان المدفوعات: وهو التقسيم الذي يعتمد على نظرتنا الافقية للبنود التي يتكون منها الميزان ، وفي هذا الخصوص ينقسم ميزان المدفوعات الى الحسابات التالية<sup>1</sup>:

❖ السلع:

يسجل في هذا البند كافة العمليات الخاصة بانتقال السلع من ملكية المقيمين الى ملكية غير المقيمين تقيدها قيمتها في عمود المدين سواء كان ذلك بمقابل او دون مقابل<sup>2</sup>.

❖ الذهب غير النقدي:

ويقصد بالذهب غير النقدي كل سلعة ذهبية (مسبوكات) والا فمكان العمليات الخاصة بها في البند يزيد نصيب الذهب في قيمتها %80.

❖ السفر الى الخارج:

يشمل هذا البند مصروفات المسافرين الأجانب في الدولة (الدائن) ومصروفات المسافرين المقيمين في الخارج (المدين) ويقصد بالمسافرين في هذا الشأن السائح او الطالب او المريض او الموظف في مهمة رسمية او المسافر لقضاء اعمال .

❖ النقل:

يتضمن بند النقل المدفوعات المتعلقة بمختلف أنواع خدمات النقل (البري ، البحري ، الجوي) التي تؤديها السفن الأجنبية الى المقيمين (المدين). ويشمل ذلك أجور شحن البضائع كما يشمل ثمن تذاكر السفر وعدد من البنود الملحقه الأخرى مثل: رسوم الموانئ وقيمة اعمال الصيانة العادية للسفن وقيمة ما تحصل عليه السفن من وقود وتموين ..... الخ.

❖ التأمين:

قد يكون التأمين خاصة بقل السلع كما قد يكون على غير نقل السلع مثل عمليات التأمين على الحياة والحوادث واعادة التأمين كذلك قد تكون المتعلقة بعمليات التأمين أقساط دورية او مبالغ مستحقة وتفيد مبالغ التأمين المدفوعة الى الداخل بالدائن والمدفوعة الى الخارج تفيد بالمدين.

❖ دخل استثمارات:

يشمل هذا البند العائد من الأصل الدولية ومن أصول الدولة في الخارج (مدين) وذلك بعد خصم الضرائب و الرسوم التي يفرضها البلد الذي يجد فيه الأصل .

<sup>1</sup> سعدي نعمان، سياسة الصرف في إطار برامج التصحيح الهيكلية لصندوق النقد الدولي رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 1998، ص61

<sup>2</sup> محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997-1998.

❖ عمليات حكومية:

يتضمن هذا البند العمليات التي تباشرها الحكمة الوطنية او الحكومة الأجنبية ،لا تدخل في بنود أخرى من ميزان المدفوعات ويتميزمها نوعان هما :

أ. إيرادات:

مدفوعات الحكومة الوطنية : ويشمل عمليات مختلفة منها نفقات البعثات الدبلوماسية والساسية ومساهمة الحكومة في النفقات الإدارية للمنظمات الدولية والمعاشات التي تدفعها الدولة للخارج والعمليات الخاصة بالقوات المسلحة في الخارج والرسوم الخاصة بالنشاط القنصلي (تأشيرة)...الخ.

ب. العمليات الخاصة بالحكومات الأجنبية:

يشمل الإيرادات الناشئة عن مصروفات البعثات الأجنبية والمنظمات الدولية في الدولة. وكذلك المعاشات التي يحلها المقيمون من الخارج والمصروفات العسكرية التي تقوم بها حكومات اجنبية ورسوم العمليات القنصلية...الخ<sup>1</sup>.

ت. متنوعات:

يشمل هذا البند عمليات مختلفة أهمها أجور المواطنين المشتغلين في الخارج والمعاشات الخاصة والعمولات التجارية والارباح والخسائر عن عمليات تجارية تمت في الخارج.....الخ<sup>2</sup>.

❖ الهبات والتعويضات :

يشمل هذا القسم القيود المقابلة للعمليات غير المتبادلة التي تظهر في بنود أخرى من ميزان المدفوعات وتفيد في جانب الدائن قيمة جميع الهبات التي حصلت عليها الدولة وفي الجانب المدين جميع الهبات التي منحها المقيم في الدولة للخارج وينقسم هذا القسم الى:

- الهبات الخاصة: وتشمل تحويلات الافراد والمنظمات النقدي منها والعيني ،وكذلك التحويلات الخاصة بالمواريث ووصايا الزواج، وتضاف الى ذلك تحويلات المهاجرين فالمهاجر عندما يغير اقامته يحول بذلك ملكية جميع ثروته من مقيم الى غير مقيم وبالتالي يقيد انتقال ثروته سواء كانت على شكل سلع اونقود او صكوك ،ويقابل هذا بقيد موازين في هذا البند ،دائن بالنسبة للمهاجر الى دولة ومدين بالنسبة الى المهاجر من الدولة.
- الهبات العامة: وتتضمن التعويضات وتعتبر هبات اجبارية ،وكذلك الهدايا على أنواعها ، سلعخدمات ،صكوك بنكية.

<sup>1</sup> مندور أحمد، مقدمة في الإقتصاد الدولي، الدار الجامعية بيروت، 1990، ص80

<sup>2</sup> ناصر مراد. التهرب و الغش الضريبي في الجزائر. الطبعة الأولى. دار قرطبة للنشر والتوزيع. الجزائر. 2004. ص 6

❖ رأس المال والذهب النقدي :

يعني في هذا القسم بين قطاعين : القطاع الخاص والقطاع الرسمي .اما القطاع الخاص فيشمل جميع العمليات التي يقوم بها افراد مؤسسات غير مصرفية ،اما القطاع الرسمي فيشمل العمليات التي تباشرها هيئات رسمية ( منها المصالح الحكومية والبنك المركزي ) والعمليات التي تقوم بها المؤسسات المصرفية ، يضاف الى ذلك تقسيم مختلف العمليات بين ما هو يتعلق باصول وخصوم طويلة الاجل وما هو يتعلق باصول وخصوم قصيرة الاجل .

1 - القطاع الخاص : (الالتزامات طويلة الاجل ، والأصول الطويلة الاجل).

راس المال طويلة الاجل: يتعلق الامل في هذه الحالة بالتغيرات الطارئة على الأصول والخصوم طويلة الاجل واهم أنواع الاستثمارات المباشرة والصكوك والحافطة وعليه فجميع العمليات التي تمثل زيادة او نقصان في نوع من هذه الأنواع (بيع، استهلاك ،...الخ) تسجل في هذا البند بالدائن او المدين<sup>1</sup> .

راس المال قصير الاجل: يتعلق الامل هنا بصفة خاصة من حيث الالتزامات بالتغيرات المتعلقة بالديون التجارية والقروض المصرفية ، اما من حيث الأصول فالقيد يشمل التغير في الرصيد من العملة الأجنبية والودائع في البنوك الأجنبية والحقوق التجارية.

2 - القطاع الرسمي:

راس مال طويل الاجل: تظهر في هنا بصفة خاصة من حيث الالتزامات بالتغيرات المتعلقة بالديون التجارية والقروض الحكومية والمصرفية وبما تباشره الجهات الرسمية من تعامل في الصكوك طويلة الاجل (بيع ، شراء ، استهلاك ...الخ).

هذا فضلا عن العمليات الخاصة لما يملكه القطاع الرسمي من استثمارات مباشرة او انصبة في منظمات دولية كصندوق النقد الدولي او البنك الدولي للانشاء والتعمير.

3-الذهب النقدي:

تقيد في هذا البند التغيرات الطارئة على ارصدة الهيئات الرسمية والبنوك من الذهب زيادة وونقصان حتى ولو كان نتيجة لعمليات داخلية بحتة.

الوظائف التي يؤديها ميزان المدفوعات<sup>2</sup>:

- تقديم معلومات هامة عن الدرجة التي يرتبط بها الاقتصاد الوطني القومي محل الدراسة والاقتصادية العالم الخارجي.
- معاونة واضعي السياسات الاقتصادية في توجيه دفة الأمور بالبلاد نظرا لانه في كثير من الأحيان ترتبط الإجراءات المالية والنقدية بحالة ميزان المدفوعات لتلك الدولة .

<sup>1</sup> ناصر مراد. فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهريب. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر. 2001-2002. ص 154.

<sup>2</sup> نعمت الله نجيب إبراهيم، أسس علم الاقتصاد، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1988، ص 40

- تعتبر البيانات الواردة من ميزان المدفوعات أداة للتقييم والتفسير العلمي لكثير من الظواهر الاقتصادية المرتبطة .

❖ جدول ميزان المدفوعات الدولي<sup>1</sup>:

1. السلع والخدمات
  - السلع
  - الذهب غير النقدي
  - السفر الى الخارج
  - النقل
  - التامين .
  - دخول الاستثمارات.
  - اعمال حكومية.
  - متنوعات
2. الهبات والتعويضات .
  - الخاصة .
  - العامة .
3. راس المال والذهب النقدي.
  - أ. القطاع الخاص:
    - الالتزامات طويلة الاجل ، والالتزامات قصيرة الاجل
    - لاصول طويلة الاجل والاصول قصيرة الاجل.
  - ب. القطاع الرسمي والبنوك :
    - الالتزامات طويلة الاجل، والاصول قصيرة الاجل.
    - الأصول طويلة الأجل والاصول قصيرة الأجل
  - ت. الذهب النقدي.

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق. اقتصاديات المالية العامة. الدار الجامعية. بيروت . 1980. ص134



### المطلب الثاني: اختلال ميزان المدفوعات وتوازنه وعلاجه

قد يحدث وان تمر الدولة بالداخل والخارج بظروف معينة من شأنها أحداث اختلال يتخذ صورا بحسب المصدر والأسباب التي من أهمها<sup>1</sup>:

- عوامل لا يمكن توقعها أو أسبابها مثل النقص الفاجئ لمحصول تصديري والنتائج عن الكوارث الطبيعية و التغيرات الفجائية في اذواق المستهلكين محليا او خارجيا ، والاختراعات العملية التي قد تؤثر على تبادل السلع والخدمات بين الدول كإكتشاف مواد أولية صناعية في الخارج تغير كليا أو جزئيا عن طلب المواد الأولية الطبيعية الوطنية أو التدهور الفجائي في نسب التبادل الدولي نتيجة ارتفاع أسعار الواردات أو انخفاض أسعار الصادرات أو كلاهما .
  - عوامل يمكن التنبؤ بها وتجنبها في اغلب الأحيان عن طريق التدخل الحكومي وعن طريق السياسة النقدية والمالية كالتضخم أو الانكماش الذي يصيب دولة فيؤثر على الأسعار والدخول فيها بالتالي على حركة الصادرات والواردات أيضا كما قد تنقل آثار التضخم والانكماش عن طريق التجارة الدولية من بلد الى اخر وبالتالي تتأثر موازين المدفوعات هذه الدول .
  - اقدام الدول المختلفة على برامج للتنمية الفنية و مستلزمات الإنتاج وغيرها من السلع والخدمات لفترة طويلة نسبيا وتمويل قروض طويلة الاجل معقودة مقدما كل هذه الحالات تؤثر بشكل كبير علميزان المدفوعات الاي دولة .
  - سعر الصرف الأجنبي والذي يرتبط بين مستويات الائتمان القومية في أي دولة فاذا كان سعر الصرف اعلى من المستوى الذي الائتمان السائد في الدخل أدى الى ظهور عجز في ميزان المدفوعات والعكس بالنسبة للفائض.
  - التغير في كل من العرض والطلب التي تعكس هيكل الاقتصاد القومي في توزيع الموارد بين مختلف فروعها مما ينعكس على الميزة للدولة التالي على هيكل تجارتها فائض في ميزانها الخارجي .
- ❖ العجز الدائم والعجز المؤقت فيه:

ويجب التفرقة بين العجز المؤقت في ميزان المدفوعات والعجز الكبير والدائم فيه فالاول يمكن اعتباره عابدا لا يشير الى أي مشكلات كبيرة او تحل في المستقبل القريب والمشكل في العجز الكبير او الدائم في ميزان المدفوعات الذي يدعو عكس ذلك الى اتخاذ إجراءات للخدمة ويرجع هذا العجز عادة النقص مستمر في خصومها وفي هذا النوع بحيث لا يمكن للدولة ان تسمح باستتارف مواردها من العملات الأجنبية والذهب وهي الموارد التي تحتاجها لتغطية ما قد يظهر من عجز مؤقت ولا تسمح بالاستمرار بلا

<sup>1</sup> بشري عبد الغاني. فعالية الرقابة الجبائية و آثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود مالية وبنوك. جامعة تلمسان. 2010- 2011. ص 99- 101

حدود من الاقتراض لاجل قصير تتراكم ديونها التجارية الخارجية او تتلقى معنويات اجنبية بهدف تغطية العجز في ميزان المدفوعات كذلك ان العالم الخارجي لايسمح باقتراض الدولة الاجل قصير.

❖ صور عجز ميزان المدفوعات :

لاختلال الميزان صورتان<sup>1</sup> :

- هي الفائض: وذلك عندما تزيد قيمة جانب المدين .
- العجز: وذلك عندما تزيد قيمة جانب المدين في حالة تحقيق فائض بانه موجب او في هذه العمليات عن جانب الدائن.

ويوصف ميزان المدفوعات في حالة تحقيق في حالة تحقيق فائض بانه موجب ا صالح الدولة أحيانا توصف العمليات التعويضية او الموازنة مولدة أي انها نتجت عن عدم التعادل او الاختلال . اما اذا استخدم تقسيمات ميزان المدفوعات فنجد ان المدفوعات والعمليات التلقائية او المستقلة انما تتحقق بصفة عادية وعامة في حساب العمليات الجارية وفي حساب راس المال القصير الاجل . ولمعرفة التقادير ما اذا كان ميزان المدفوعات متوازنا او مختلا وبيان نوع الاختلال فيجب التمييز بين نوع الاختلال والعمليات التلقائية او المستقلة من جهة والعمليات التعويضية ، اما العمليات التلقائية فهي تتمثل في عمليات راس المال قصير الاجل التي تجري بصفة مستقلة عن حالة ا وضع ميزان المدفوعات كدفع تحقيق ايراد الرغبة في المضاربة فهذه العمليات كلها تتم لذاتها بغض النظر وجود عمليات أخرى سبق القيام بها في ميزان المدفوعات ومن ثم فهي تدرج عمليات تلقائية أي ان راس المال قصير الاجل في هذه الحالة يجب ان ينتقل الى حساب العمليات الجارية ورأس المال طويل الاجل عندما نقارن قيمة جانب المدين فيها بقيمة جانب الدائن في حساب العمليات الجارية حساب راس المال طويل الاجل مع قيمة جانب المدين في هذين الحسابين ومن خلال المقارنة نستطيع تحديد الاختلال بالعجز او الفائض .

❖ توازن وعلاج ميزان المدفوعات :

اذا حدث اختلال في ميزان المدفوعات لدولة ما امكن تعويض ذلك بكفالة التوازن الحسابي عن طريق عمليات الموازنة التي تحقق من انتقال الذهب والعملات الأجنبية او رؤوس الأموال قصيرة الاجل ، والقصور الرئيسي في نظام النقد الدولي الحالي هو ان الدولة ليست على استعداد لقبول وسائل الموازنة التي يقضي بها هذا النظام فهي تعمل على تجميد وسائل العلاج او التقليل من اثارها مما ينجم عنها الاستمرار الاختلال<sup>2</sup>.

❖ تدخل الدولة وعلاج الاختلال :

<sup>1</sup> آيت بلقاسم لامية . مرجع سبق ذكره. ص 26

<sup>2</sup> سليمان عتير . مرجع سبق ذكره. ص ص 79- 80

كثيراً ما تدع السلطات العامة في الدولة قوى السوق وشأنها لاعادة توازن ميزان المدفوعات لما يعنيه هذا السماح بتغيير في مستويات الائتمان وهو ما يتعارض مع سياسة تثبيت الأسعار واستقرار الدخل القومي عند مستوى العمالة الكاملة وهي السياسة التي تعطيها الدولة الأولوية بالنسبة للتوازن الاقتصادي الخارجي ، وفي هذه الحالة تلجأ هذه السلطات الى العديد من السياسات لعلاج اختلال توازن ميزان المدفوعات وفي هذا المجال يمكن التمييز بين السياسات المباشرة مثل الرقابة على الصرف والرسوم الجمركية وبين السياسات الغير المباشرة كتقديم الدعم او الإعانات للصادرات كما يمكن للدولة ان تلجأ الى تخفيض سعر الصرف يعد كعلاج لميزان المدفوعات. ويرى الكثير من الاقتصاديين ان أي إجراءات تتخذ لعلاج ميزان المدفوعات الجارية للدولة . ماهي الإجراءات التي تتخذ لتخفيض الانفاق الى سياسة تخفيض الانفاق المحلي حتى حتى يمكن خفض الواردات كذلك عن خفض سعر الصرف يعد تغيراً في سياسة تحويل الانفاق وبتعبير أدق فان سياسة خفض الانفاق تتم عادة عن طريق التعريفات الجمركية ومراقبة الواردات ونظم الرقابة على النقد. اما سياسة تحويل الانفاق فتتمثل في تحويل الانفاق من الواردات الى السلع المحلية ، ووضع خطوط تصاعديّة على الائتمان المحلي رغم ان هذه السياسة وحدها تؤدي الى سوء مركز ميزان المدفوعات ومن اجل الحصول على فرص افضل للنجاح في إزالة عجز ميزان المدفوعات فلا بد منه على الأقل ان يصاحب سياسة تحويل الانفاق خفض كاف للانفاق حتى تتمكن من التعديل في الميزان ، والجدير بالذكر ان الدولة بتدخلها لعلاج الاختلال في ميزان المدفوعات ولو انه يقصد ان يكون مؤقت الا انه قد يكون تدخلاً دائماً او مهماً في تدخل قوى تلقائي تكون السبب في اختلال ميزان المدفوعات<sup>1</sup>.

#### ❖ التوازن عن طريق التدفقات المالية:

ان نظرية إعادة التوازن الخارجي عن طريق التأثير في الدخل او الائتمان لا تأخذ في الحسبان اثر التدفقات المالية ومع ذلك تساهم هذه في المحافظة على توازن المدفوعات الدولية بنفس الدرجة التي تساهم بها تدفقات السلع والخدمات وانطلاقاً من حالة توازن دولة ما لا بد من الاخذ في الحسبان مسألتين:

- حدوث ردود فعل في شكل تغيير تلقائي في التدفقات المالية قادرة على تصحيح هذا التغيير او تعويضه بحركة مماثلة في رصد المعاملات التجارية .
- احتمال ان عقد التغيير في المستقبل في رصيد المعاملات الجارية تغييرات معوضة في التدفقات المالية

نظرية التحويلات: ان وسيلة التصحيح هنا تؤثر في نفس الوقت في سق النقد وسوق الأوراق المالية اذ يؤدي الى تحويل الأموال عن طريق سعر الصرف في بادئ الامر تخفيض الإمكانيات المتاحة لأولئك الذين

<sup>1</sup> مجدي محفوظ. علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي. ديوان النشر لبنان. الطبعة الرابعة . 2004. ص379

يقومون بتصدير الأموال كما يخفض سيولة الجهاز المصرفي ويترتب عن ذلك انكماش عام في الائتمان وارتفاع سعر الفائدة في الدولة المصدرة لرؤوس الأموال واثارها العكسية في الدولة التي تنتقل رؤوس الأموال اليها وهذا الارتفاع في سعر الفائدة يجذب بدوره رؤوس الأموال الأجنبية ولا يقتصر الامر على ذلك فلو كان تصدير رؤوس الأموال سوق الأوراق المالية فانه يستند اما الى زيادة الادخار الداخلي واما الى تحويل ارصدة نقدية للسوق الداخلية الى الخارج يمكن استخدامها. وفي كلتا الحالتين تكون النتائج انكماشية اما نتيجة خفض الاستهلاك وزيادة الادخار او خفض الاستثمار نتيجة لارتفاع سعر الفائدة في سوق الأوراق المالية ويترتب عن ذلك انخفاض الدخل وهنا يلعب المضاعف دوره فتردفع أسعار الفائدة ويظهر فائضي ميزان العمليات التجارية بسبب نقص الواردات واتجاه الموارد للتصدير.

#### ❖ التدابير المتخذة في تصحيح ميزان المدفوعات :

ان اكثر التدابير شيوعا في تصحيح ميزان المدفوعات تتمثل في فرض العقود على الواردات من السلع (رسوم جمركية) وهنا ترتفع أسعار المستوردة بما لا يقل عن مقدار هذه الرسوم الامر الذي يؤدي الى كبح جماح الاستيراد تبعا لذلك. ان الممارسات الفعلية من اجل الحفاظ على استقرار موازين المدفوعات تتلخص في اتجاهين متزامنين لتحقيق نفس الهدف وهو تقليص الواردات وتنشيط الصادرات كما يلي :

1. تقليص الصادرات وذلك بفرض القيود على الواردات من سلع معينة او منع استيراد سلع كلياً ولكي يمكن جعل تأثير هذا التوجه فعالاً في تحقيق هدف استعادة توازن ميزان المدفوعات فان الدول المعنية تعتمد على الآتي:

- نظام شامل لترخيص الاستيراد.
- نظام الحصص.
- الرقابة على الصرف.
- فرض رسوم جمركية على الواردات .
- 2. تنشيط الواردات وثمة وسائل مختلفة لتحقيق ذلك منها:
  - زيادة القدرة التصديرية للدولة عن طريق الارتفاع بجودة السلع التصديرية.
  - خفض تكاليف (انتاج السلع) التصديرية وما يتبعه من انخفاض مستويات الأسعار في السوق المحلية.
  - فتح أسواق جديدة .
  - منح اعانات وحوافز تصديرية لمنتجات السلع المعدة للتصدير.
  - الانضمام الى الأسواق المشتركة التي تلغي الحواجز الجمركية فيما بين دولها.

المطلب الثالث: اثر الرقابة الجبائية على ميزان المدفوعات

يعتبر ميزان المدفوعات هيكل الدولة المالي، وهو عبارة عن وحدة مالية نقدية واداة تطبيق الميزانية العامة التي تبين مداخيل الدولة والتزاماتها، ويقوم باجراء عمليات الصندوق والبنك والمحاسبة اللازمة لتسيير المالية العامة، وذلك بممارسة نشاط الرقابة للتمويل والتحرك فيما يخص الاقتصاد والمالية . وتتمثل المهام الأساسية للميزان في انه صراف الدولة وذلك من خلال تنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بالايادات والنفقات، وكذا صندوق الدولة كونه يقوم بايداع أموالها في حساب خاص لدى البنك المركزي ويسجل فيه مجموع موارد الدولة ونفقاتها، كما لهحق الوصاية على سوق القيم المنقولة ومشاركته للهيئات الإدارية التي تتدخل في الأسواق المالية إضافة الى منحها قروض متوسطة وطويلة للمؤسسات الإنتاجية والمالية مع تقديم ضمانات للقروض التي تمنحها البنوك لبعض المؤسسات.

وسوف نتطرق الان الى الموازنة مفهومها، خصائصها، أهميتها وهيكلها.

### ➤ مفهوم الموازنة العامة:

هناك عدة تعاريف ردت في الادبيات الاقتصادية الخاصة بالمالية العامة، لذا نختصر على ذكر التعريفين الواردين في كل من المرسوم الفرنسي الصادر بتاريخ 19 يوليو 1956 والذي عرف الموازنة بانها: الصيغة التشريعية التي تقدر بموجها أعباء الدولة واراياتها، ويؤذن بها يقرها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر اهداف الحكومة الاقتصادية المالية.

في حين عرفها قانن المحاسبة اللبنانية: بموجب المرسوم 14969 بتاريخ 30-12-1963 بانها: صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وواراياتها عن سنة مقبلة وتجاز بموجبه الجباية والانفاق<sup>1</sup>.

إضافة الى التعريف الجزائري حيث عرفت المادة 6 من القانون 84-17 المؤرخ في 07-07-1984 المتعلق بقوانين المالية الجزائرية، الموازنة على انها: تتشكل الميزانية العامة للدولة من إيرادات ونفقات نهائية للدولة المحددة بموجب قانون المالية، والموزعة وفق الاحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها<sup>2</sup>.

### ➤ خصائص الموازنة:

تتصف الموازنة بعدد من الخصائص او الصفات التي تلخص بكونها تقديرية، وقانونية وبكونها تتضمن بالجباية والانفاق فضلا عن تحديدها الزمني وايلانها للنفقات على الوارادات وهو ما تفصله فيما يلي:

### ❖ للموازنة صفة تقديرية او تخمينية :

ذلك انها تحضر للسنة المقبلة وتحصرها ويجرى عادة في أواسط السنة السابقة، ولذلك يصعب تحديد ماسوف يبذل من نفقات او ما سوف يجنى من الوارادات بصورة دقيقة او شبه دقيقة.

### ❖ للموازنة صفة قانونية :

<sup>1</sup> عطوي فوزي، المالية العامة، النظم الضريبية والموازنة الدولية، منشورات عمان، 2003، ص33  
<sup>2</sup> أحمد معيوف، المالية العامة، النظم الضريبية والموازنة الدولية، ص 38

تنطوي من جهة على موافقة السلطة التشريعية (البرلمان) على تقدير مجموع النفقات والواردات السنوية وتنطوي من جهة أخرى على اذن تلك السلطة التنفيذية بالانفاق في حدود الاعتمادات المقدره والمرصدة في الموازنة العامة، من اجلها.

والحقيقة ان الصفة القانونية للموازنة هي صفة شكلية كونها مستمدة من السلطة التشريعية، لكنها من حيث الموضوع تعتبر قانونيا وذلك ان القانون بهذا المعنى ينطوي على قواعد دائمة، بينما الموازنة لا تعدو كونها عملا إداريا خاصا يرمى الى تنفيذ قوانين متعددة من قبل ما وصفها القانونية الا لكونها تقترن بمواقف السلطة التشريعية.

❖ للموازنة صفة الاجازة بالجبابة والانفاق:

ذلك ان تصديق السلطة التشريعية على تقديرية النفقات والواردات، كما وردت في مشروع الموازنة المعد من قبل السلطة التنفيذية لا يعطي الموازنة قوة النفاذ، ما لم يشمل التصديق أيضا الاجازة للسلطة التنفيذية بجبابة الموارد والانفاق على الأعباء العامة، ويمكن الإشارة الى التميز الذي يلخص علماء المالية بين إجازة الجبابة واجازة الانفاق كما يلي:

- إجازة الجبابة:
- إمكانية تجاوز الأرقام المقدره للواردات.
- تنطوي على الزام السلطة التنفيذية القيام باعمال التحقق والجبابة تحت طائلة المسؤولية
- إجازة الانفاق:
- لا يمكن ان تتعدى قيمة اعتمادات المصدقة
- إمكانية استعمال الاعتماد الرصد في الموازنة فحسب، أي انها لا تحترم جوب الانفاق الا في حالات خاصة.

❖ للموازنة صفة التحديد الزمني السنوي:

تعرف عموما سنوية الموازنة بانها توضع لمدة سنة، وبالتالي فان موافقة السلطة التشريعية عليها تقترن بمدة السنة ذاتها.

هذا بالإضافة الى ان اعداد الموازنة وتصديقها في مدة تقل عن سنة احده يتطلب بذل جهود شاقة تشترك فيها السلطات التنفيذية التشريعية الامر الذي يستحسن معه تكرار هذه الاعمال اكثر من مرة واحدة في السنة، الا يمكننا ان نتصور ان الدولة لا تنتهي من اعداد الموازنة جديدة، ولا تدري ان كانت ستجد وقتا كافيا لتنفيذ موازنتها ولا يخفى ان هذا التصور غير مقبول للطبيعة نشاط الدولة الصعيدي المالي والاقتصادي.

❖ للموازنة صفة إيلاء الأولوية للنفقات على الواردات:

هذه الصفة مرتبطة بالصفة التقديرية للموازنة ، وتوضح أولوية النفقات على الواردات من مختلف النصوص المركبة الاجراء<sup>1</sup>.

يرى الباحثون إعطاء الأولوية للنفقات على الواردات هو احد التدابير المتخذ في ظل الفكر المالي التقليدي ، يرون تبرير ذلك ناجم عن ضالة دوالدولة خلافلدولة الاي فراد تحدد إيراداتها تبعا لنفقاتها ، لا العكس بالإضافة ان اعتماد النفقات في البدء يمكن السلطة من اجراء تقدير واضح بينها والرقابة عليها. وفق هذا كله فان قدرةالدولة في الحصول على الإيرادات الاشباع النفقات المتزايدة ، لا تتوقفعلى مالها من حق السلطة السيادة فحسب ، بل ان تركزهذه القدرة الى واقع اجتماعي اقتصادي يسوغ اهماله او عدم مراعاته فهناك حدود لا يمكن لامكانياتالدولة ان تتخطاها من اجل الحصول على الإيرادات العامة، الامر الذي دفع عداد من الدول اق الى الخرج على قاعدة أولوية الانفاقوأصبحت تفكر اول في حجم الإيرادات. إضافة الى ما تقدم ، ان خروج علة قاعدة الية النفقات على الواردات تحتم على الدولة بوضعالخدمة القومية ، اذ تجد نفسها مضطرة الى تقديم النفقات العامة اطار الحدود التي سمحت بها إمكانياتها القومية.

أولوية النفقات او أولوية الواردات لان الموازنة العامة الحصرية على التطابق مع التطابق الصحيح تحتم على منيقومون باعدادها ان ينظرون الى الامرين معا ، طالما ملزمون باعطاء أولوية كما تسعى الدولة الى تحقيقه من اهداف ، مع الحرص على إقامة التوازن بين نفقات الموازنة وادائها. • أهمية الموازنة:

تكمن أهمية الموازنة العامة في جميع الدول في كونها الأداة التي تضمن للدولة نفقاتها وإيراداتها ومصالحها العامة ، لا يمكن تسيير تلك المصالح دون وجود تنظيم وتنسيق فيما بينها ، فهي الوثيقة الإدارية التي تبين فيها إيرادات الدولة ونفقاتها المحتملة مستقبلا.

❖ المستوى الاقتصادي العام:

أصبحت الموازنة العامة وبما تنطوي عليه من نفقات عامة تؤثر في الحجم الكلي الاقتصاد الوطنيومن ثمة باتت احد العناصر القوية المؤثرة في تشكيل الحالة التي يكون عليها الاقتصاد الوطنيمن نمو او تباطؤ أو ركود، أو تضخم او بطالة.

حيث ان التغيير في حجم الطلب الكلي يؤثر في المتغيرات الاقتصادية كافة في الدول ، كما تستخدم الدولة سياستها المالية للتاثير في توجيه الموارد الاقتصادية نحو بعض الفروع الاقتصادية التي ترغب في تنميتها وتطويرها ، ويكون ذلك من خلال الدعمالمالي والاعفاء الضريبي .

<sup>1</sup> عطوي فوزي، المالية العامة، ص 323

❖ على المستوى الاجتماعي:

أصبحت الموازنة العامة تلعب دورا هاما في إعادة توزيع الدخل، والثروة الوطنية من خلال الإعلانات والمدفوعات التحويلية، فقد تستخدم الموازنة العامة تلعب دورا هاما في إعادة توزيع الدخل والثروة الوطنية من خلال الإعلانات والمدفوعات التحويلية، فقد تستخدم الموازنة العامة كأداة لتحقيق حدة التفاوت الاجتماعي ورفع، التعليمية... الخ.

او عن طريق تنظيم سياسات الأجور او عن طريق الإعلانات الموجهة للطبقة المحرومة.

❖ الناحية السياسية:

تأخذ الموازنة العامة للدولة أهمية خاصة، حيث يشترط لتنفيذها ان يعتمد مشروعها من طرف البرلمان هذا الاعتماد يعتبر بمثابة الموافقة من ممثلي الأمة على البرنامج الحكومي وكذا سياستها المالية، وبالتالي يمكن اعتبار الموازنة مرآة لتلك السياسة المالية وخطة الحكومة.

❖ هيكل الموازنة العامة:

قصد التعرف على سير النظام المالي للدولة، يجب معرفة الميزانية العامة للدولة ومنه التطرق الى مختلف اجزائها لان بنية الميزانية يجب ان تظهر جميع العمليات التي تقوم بها مصالح الدولة بصورة مفصلة وشفافة بهدف تسهيل المراقبة ولتسهيل ذلك يجب التعرف على جانبي الميزانية وهما: جانب النفقات العامة التي تقوم الدولة بصرفها وجانب الموارد التي تقم الدولة بتحصيلها.

1 - النفقات العامة:

ازدادت أهمية دراسة نظرية النفقات العامة في المدة الأخيرة مع تعاظم دور الدولة وتوسع سلطتها وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية، وترجع أهمية النفقات العامة لكونها الأداة التي تستخدم الدولة من خلال سياستها الاقتصادية في تحقيق أهدافها النهائية التي تسعى اليها، في تعكس كافة الجوانب النشطة العامة وكيفية تمويلها.

مع العلم بأنه يمكن تعريف النفقة بأنها مبلغ نقدي يقوم بانفاقه شخص عام بقصد تحقيق نفع عام، او جماعيا وبتعريف اخر مبلغ النقود يخرج من الذمة المالية لدولة او احدى السلطات المكونة بها قصد اشباع حاجة من حاجيات العامة.

والواضح ان للنفقة اركان ثلاثة:

- انها مبلغ نقدي .
- تصدر عن الدولة .
- انها تحقق نفعاً عاماً.



مع التذكير بأنه يوجد عدة أنواع من النفقات العامة حيث أن الآثار التي تترتب على النفقة العامة تتوقف على طبيعتها إذ يمكن تقسيم النفقة العامة من وجهة إدارية أو سياسية أو اقتصادية أو مالية. ولكن ذلك شبه اتفاق بين المهتمين بالمالية العامة على تقسيمها إلى النفقات الجارية (التسييرية) والنفقات الراس مالية (التجيزية)

## 2- الإيرادات العامة:

بما أن للدولة عدة وظائف ومهام يتحمل عليها القيام بها فهي تحتاج في سبيل ذلك الحصول على الموارد والإيرادات التي تساعد على تغطية النفقات اللازمة للقيام بتلك الوظائف والمهام على الوجه المطلوب.

وعلى أن الدولة لا تعتمد على وجه إيرادات، فإن مصادر موارد المال العام قد تتعدد وتتنوع حسب الظروف الزمنية والمكانية لنمو الدولة من جهة ثابتة.

ويمكن تعريف إيرادات العامة بأنها هي كل المصادر التي تحصل منها الدولة على الأموال لتزويد خزنتها بهدف إشباع الحاجات العامة للمواطنين لكي تقوم الدولة بتدابير وظائفها فإنه يتعين عليها الحصول على ما يلزمها من موارد اقتصادية، وللحكومات بما لها من سلطة السيادة أن تحصل على هذه الموارد الاقتصادية جبراً ودون مقابل فتأمر العمال والموظفين بتقديم خدماتهم إجبارياً للدولة وتتولى على ما يلزمها من أراضي ورؤوس أموال دون مقابل، ولقد كان هذا هو الحل في عصور الأقطاع .

أما في المجتمعات الحديثة فغن الحصول على عوامل الإنتاج اللازمة يقتضي عادة شراء هذه العوامل الإنتاجية وتاجيرها<sup>1</sup>.

وقد حاول المفكرون في مجال المالية تقسيم الإيرادات العامة إلى أقسام متعددة تضم كل منها الإيرادات المتشابهة في الخصائص، لذا نجد مثلاً في الجزائر تضم موارد الميزانية العامة للدولة الجزائرية كما هي واردة في مختلف القوانين المالية على ثمان مجموعات رئيسية وهي على النحو التالي:

- الإيرادات ذات الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات .
- مداخيل الأملاك التابعة للدولة .
- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة الاتاوي
- الأموال المخصصة للمساهمات والهدايا ، الهبات.
- التسديد بالراسمال للقروض، والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة عنها.
- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها .

<sup>1</sup> حامد عبدالمجيد دراز، سمير إبراهيم أيوب مبادئ المالية العامة الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 14

- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونيا.
- الحصص المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العمومي المحسوبة المحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به.

#### خلاصة الفصل

يعتبر ميزان المدفوعات أداة ووسيلة للدولة للتسيير حاجاتها وحساباتها معرفة نفقاتها وإيراداتها ولذلك فهمهم جدا من جهة أخرى فإن الرقابة الجبائية رغم تعدد أشكالها وأسبابها، أهدافها لا تعد وسيلة

مراجعة من اجل المراقبة فحسب بل هي اسمى من ذلك لانها من أهم الوسائل التي تمول الخزينة العمومية، وذلك بالسهر على الوصول إلى المستحقات من عند المكلفين بالضريبة وكذا القيام بالقمع المناسب لمن يستعمل طرق الغش تهرباً من دفع الضريبة.

وبما أن عملية الرقابة تتم بين طرفين إثنين هما الجبائية والمكلفين بالضريبة، فقد كان من واجب الشرع وضع بعض النصوص والقوانين التي تنظم علاقة كل طرف بالأخر وذلك لتجنب ظهور أي تعسف او اجحاف في حق المكلفين بالضريبة وبالمثل إعطاء صلاحيات الإدارة الجبائية للتسيير الجيد للاعمال الموكله لهم.

# الفصل الثالث

## درسة حالة مديرية

### الضرائب لولاية مستغانم

## مقدمة الفصل

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث و الذي تناولنا فيه التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية ، الضريبة ، الغش و التهرب الضريبي.

و باعتبار الرقابة الجبائية أداة مهمة في معالجة حالات عدم الالتزام الضريبي ، وتعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة ، و بالتالي الوصول إلى تصريحات جبائية أحسن و أصدق بمعلوماته.

كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي للقيام بدراسة ميدانية ب المركز الجوي للضرائب بمستغانم علي التابعة لمديرية الضرائب بمستغانم ، و تسليط الضوء لكل متطلبات البحث .

### المبحث الأول : إدارة الضرائب

نقوم في هذا المبحث بتقديم المؤسسة التي وقع عليها محور الدراسة وهي المركز الجواريل للضرائب بمستغانم التابعة للمديرية الولائية للضرائب ب مستغانم ، والتي سنقوم بتعريفها وتقديم هيكلها التنظيمي وأشكال الرقابة التي تطبقها.

### المطلب الأول: تعريف الهيكل التنظيمي

يكون الهيكل الإداري لإدارة الضرائب من أجهزة مركزة وأجهزة لا مركزية حيث يوجد في اعلالهرم

كل من :

- وزارة المالية.
- المديرية العامة للضرائب .
- المديرية الجوهريّة للضرائب.

اما وزارة المالية فهي التي تحدد معدلات مختلف أنواع الضرائب حيث تعرضها في قانون المالية من كل سنة على البرلمان ، ويساعدها في هذه المديرية العامة للضرائب والمديريات الجهوية التي تقوم بتدريبات سنوية على مستوى اقليمه الى المديرية العامة للضرائب والتي بدورها تقوم بصياغة تقرير سنوي عن الوضعيات الجبائية للبلد وتقدمه للوزارة المالية.

اما في قاعدة الهرم فنجد المديريات الولائية ، حيث تتكون منها مكاتب ومصالح تقوم بمجموعة من الوظائف في اطار اختصاصها وصلاحياتها ، كما يتمثل دورها في التعامل المباشر مع المكلفين بدفع الضريبة وكذلك تنفيذ القرارات التي تتلقاها من السلطات المركزية لهذا اوجدت الدولة تسعة (9) مديريات جهوية تتكون من مجموعة من المديريات الولائية وهي:

1 - المديرية الجهوية للضرائب بالشلف وتضم المديريات الولائية لكل من:

- الشلف - تيارت - مستغانم

- تيسمسيلت - عين الدفلى - غليزان

2 - المديرية الجهوية للضرائب لبشار وتضم المديريات الولائية لكل من:

- ادرار - بشار - البيض

- تندوف - النعامة

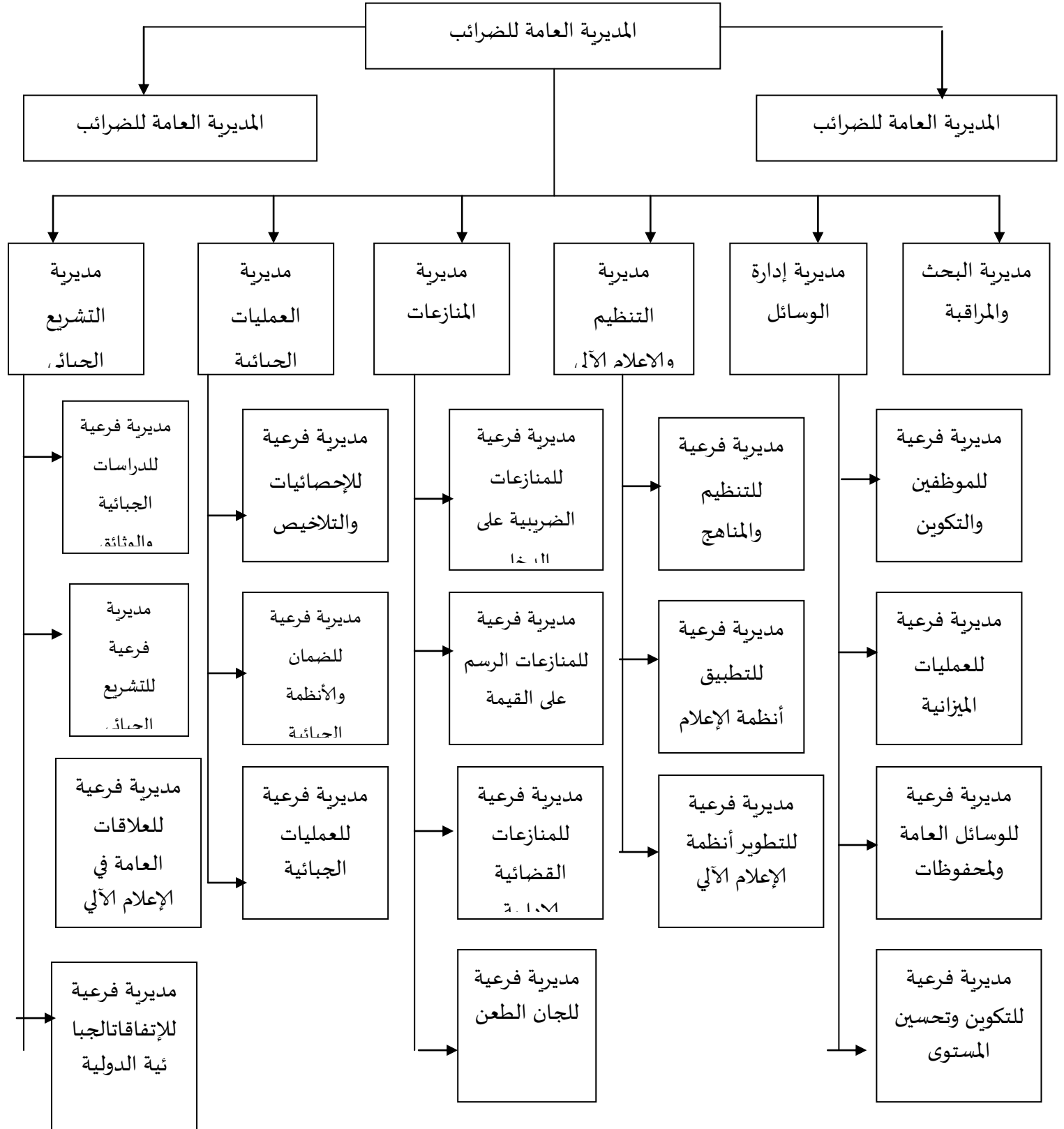
3 - المديرية الجهوية للضرائب بالبليدة وتضم المديريات الولائية لكل من:

- البليدة - تيزيوزو - المدية

- بومرداس - تيبازة - الجلفة

- 4 - المديرية الجهوية للضرائب بالجزائر العاصمة وتضم المديريات الولائية لكل من:
- الجزائر الوسطى - سيدي احمد - بئرمراد رايس
  - الحراش - الشارقة - الرويبة
- 5 - المديرية الجهوية للضرائب بسطيف وتضم المديريات الولائية لكل من :
- بجاية - البويرة - سطيف
  - مسيلة - برج بوعريج
- 6 - المديرية الجهوية للضرائب بعنابة وتضم المديرية الولائية لكل من:
- ام البواقي - تبسة - سكيكدة - عنابة
  - قلمة - الطارف - سوق هراس
- 7 - المديرية الجهوية للضرائب بقسنطينة وتضم المديرية الولائية لكل من:
- باتنة - بسكرة - جيجل
  - قسنطينة - الوادي - ميله
- 8 - المديرية الجهوية للضرائب بورقلة وتضم المديريات الولائية لكل من :
- الاغواط - تماراست - ورقلة
  - اليزي - الوادي - غرداية
- 9 - المديرية الجهوية للضرائب بوهران وتضم المديريات الولائية لكل من:
- تلمسان - سعيدة - سيدي بلعباس - معسكر
  - وهران الشرق - وهران الغرب - عين تموشنت

شكل رقم (III-01) التنظيم الهيكلي للمديرية العامة للضرائب





المطلب الثاني: اقسام المديرية وصلاحياتها.

بالنسبة للمديرية الجهوية: تضم المديرية الجهوية للضرائب اربع مديريات.

1 - المديرية الفرعية للتكوين: تتشكل من مكتبين:

أ - مكتب التكوين المتواصل: يتكلف في تحديد الاحتياجات الخاصة للمصالح التابعة للمديرية الجهوية التي تتعلق بتحسين المستوى والمساهمة في اعداد برامج التكوين الأساسي وهذا باجراء الامتحانات والمسابقات التي تنظمها الإدارة المركزية ، كما بإعادة تاطير الاعوان عن طريق الدروس بالمراسلة وتنظم دورات لتكوين مؤطرين

ب - مكتب الدعائم البيداغوجية: يساهم في اعداد محتوى الدروس المتعلقة ببرامج التكوين المتواصل والبرنامج الخاصة بدورات تحسين المستوى.

طبع الوثائق البيداغوجية واعداد بطاقات خاصة للموظفين المستفيدين من التكوين

2 - المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل : وتتكون هذه الأخيرة من ثلاث مكاتب.

❖ مكتب الموظفين: يساهم في إجراءات النقل بين الولايات وتحديد احتياجات المصالح الجبائية كما يسهر على تطبيق تعليمات متعلقة بتوزيع الدخل التكميلي كما يقوم بتسليم رخص الاجازات ومتابعتها بالنسبة للموظفين اقتراح من المدير الولائي بتعيين في المناصب العليا وانهاء مهام أصحابه باستثناء المديرين الفرعيين ومحصلين الضرائب .

وكذلك تقييم ما حققه الموظفين والسهر على احترام النصوص التشريعية والتنظيم .

اعداد تقرير دوري المركزية على ظروف تسيير المصالح التابعة للدائرة.

❖ مكتب التنظيم والاعلام الآلي: يساهم في تسيير المصالح وذلك بإدخال الاعلام الآلي بالهيئة التابعة المديرية الجهوية المعينة والسهر على السير الحسن لشبكات المعلوماتية .

❖ مكتب مراقبة استعمال الوسائل: يهتم في دراسة الاحتياجات المادية والتقنية والمالية للمصالح

الجبائية ومتابعة تجسيدها. كما يقوم باقتناء العتاد وغيره ، ويقوم أيضا بصفة دورية بمراقبة استغلال وسائل المديرية الولائية التابعة لهذه المديرية .

وتقوم بتنفيذ ميزات المديرية ، السهر على تنفيذ اشغال البناء وتحديد مباني المديرية لمديرية فرعية

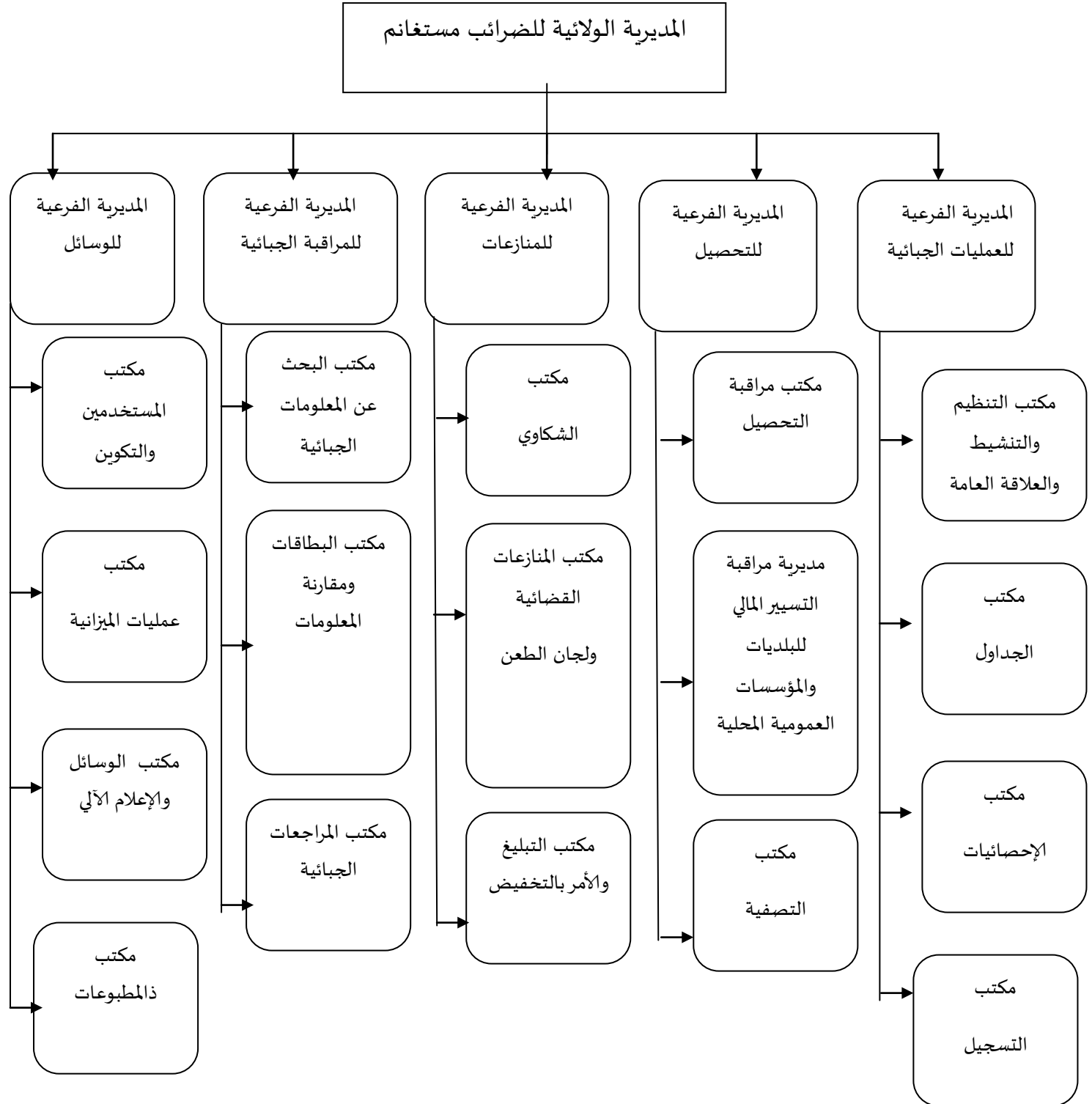
للعمليات الجبائية وتتكون من ثلاث مكاتب :

1. مكتب التنشيط وتنظيم العلاقات العمومية :

- تنشيط وتنسيق الأنشطة الإعلامية مع نشر التعليمات والتذكرات المتعلقة بالتشريع .
- الرد على استفسارات المديرية الولائية والمساهمة في اعداد القوانين المالية.
- القيام بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بالقوانين الجبائية.

- مراقبة تطبيق نظام المشتريات مع الاعفائات.
- الاستراك في تنظيم أيام دراسية وندوات مع تنظيمات مهنية.
- 2. مكتب مراقبة التنشيط والتلاخيص :
  - السهر على احترام التشريع والتنظيم .
  - لاشتراك في تحديد اهداف الوعاء والتحصيل طبقا للمعايير المحددة ومراقبة نشاط المديريات الولائية في هذا المجال.
  - القيام بالمتابعة الخاصة بالملفات الأكثر أهمية، ومراقبة تصفية الحصص الضريبية.
  - تقديم عرض شامل عن نشاط المصالح الجبائية.
- 3. مكتب الاحصائيات:
  - العمل على جمع المعلومات المتعلقة بالوعاء والرقابة والتحصيل النازعات الجبائية ومعالجتها ومعالجتها بتحليل هذه المعلومات والتعريف على النقائص واقتراح التدبير.
- 3 - المديرية الفرعية للرقابة: وتضم ثلاث مكاتب وهي تسهر على:
  - احترام اجال التحقيقات الجبائية والاستغلال الجيد للمعلومات.
  - التقييم الدوري لنشاط المديريات الولائية فيما يتعلق بالرقابة الجبائية القضائية
  - مساعدة التدريبات الولائية في الدعوة امام الغرفة الإدارية لمجالس قضائية وامام المجلس الأعلى.
  - تقييم حالة النزاعات الخاصة بالتدريبات الولائية وتحليل شروط معالجتها وابلاغها الى الإدارة المركزية.

شكل رقم (III-02) التنظيم الهيكلي للمديرية الجهوية للضرائب



صلاحياتها: من اهم صلاحيات مديرية الضرائب ما يلي :

- تسخير الوسائل الموضوعية تحت اشراف مصالح التي تدخل في اختصاصها.
- السهر على دراسة برامج اعمال الادرة الجبائية واعدادها وخاصة فيما يلي:
  - دراسة النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بوعاء الضرائب، الحقوق والرسوم الجبائية وتصنيفها وتحصيلها واعداد ذلك واقراحه.
  - المشاركة في دراسة مختلف النصوص التي لها صلة بالجبائية وفي اعدادها.
  - تحضير الاتفاقيات الجبائية الدولية والتفاوض في شأنها.
- تسهر على تطبيق الاحكام القانونية والتنظيمية التي تتحكم في اعمال المصالح الجبائية فيما يلي :
  - اعداد تقديرات الإدارات الجبائية وشبه الجبائية في اطار التخصيص.
  - توزيع الحصيلة الجبائية بين الدولة و الجماعات المحلية
  - مراقبة عمل وعاء الضريبة والرسوم وكيفية تصنيفها وتحصيلها
  - دراسة ملفات المنازعات الجبائية وشبه الجبائية.
- تسهر على إعداد وسائل المراقبة وتسخيرها وخاصة فيما يتعلق بما يلي:
  - مراقبة تطبيق النصوص التي تتحكم في فرض الرسوم الجبائية وشبه الجبائية.
  - إقامة الوسائل اللازمة لمكافحة التديس الجبائي .
  - مراقبة تطبيق المحاسبين العموميين التابعين للإدارة الجبائية لقواعد المحاسبة العامة.
  - انتظام حسن تسيير المصالح الجبائية والهيئات التي تدخل في اختصاصها.
- تسهر على إعداد إجراءات التنسيق بين المصالح الجبائية والهيئات التي تدخل في اختصاصها والهيئات العمومية المهنية بأعمال الإدارة الجبائية وتنفيذ ذلك.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف المفتشية .

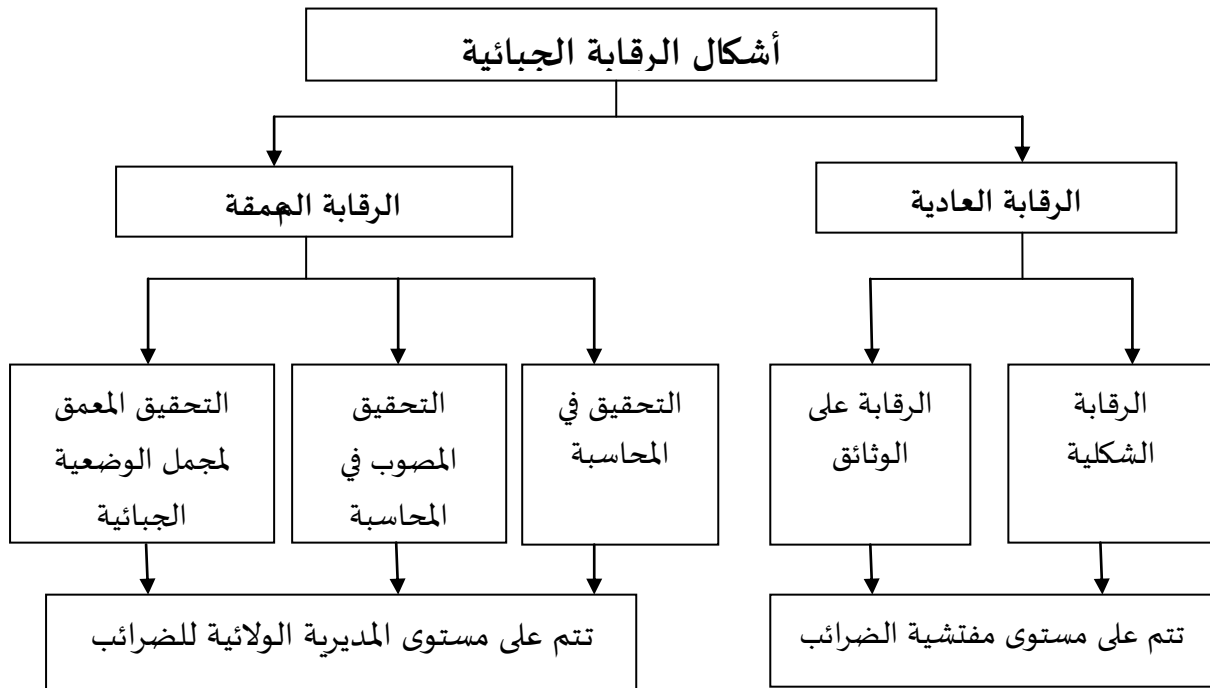
تنقسم الرقابة الجبائية إلى شكلين :

الشكل الأول : الرقابة العامة والتي بدورها تنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة على الوثائق وتكون على مستوى مفتشية الضرائب.

الشكل الثاني : الرقابة المعمقة وتتمثل في التحقيق في المحاسبة، والتحقق المصوب في المحاسبة ، والتحقق المعمق في مجال الوضعية الجبائية ، وتتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي لأشكال الرقابة الجبائية.

الشكل رقم (III-03) الهيكل التنظيمي لأشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق من المؤسسة.

الفرع الثاني : طرق الرقابة الجبائية المطبقة من طرف مفتشية الضرائب:

تمارس مفتشيات الضرائب نوعين من أنواع الرقابة الجبائية وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق ، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة ، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف ، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.

أ الرقابة الشكلية : Le Contrôle Formel

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلفا لتدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ويتم القيام بذلك كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى.

### ب الرقابة على الوثائق : Le Contrôle Sur Pièces

تتمثل المرحلة المالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب ، وحسب المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية " تر اقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كلضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجرو التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها<sup>2</sup>

### ثالثا : طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية الولائية للضرائب

وفي إطار دورها الجبائي الرقابي تمارس ثلاث أنواع من الرقابة الجبائية هي : التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوبفي المحاسبة ، والتحقق المعمق في مجال الوضعية الجبائية الشاملة.

### أ التحقيق في المحاسبة<sup>3</sup> : La Vérification De Comptabilité

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبتها ( مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا في الدفاتر التجارية الواجبة قانونا ).و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. ليسالتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الإطلاع على واجباته الجبائية.

<sup>1</sup> يحيى لخضر. دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الجزائرية. مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي. جامعة محمد بوضياف. المسيلة. 2006-2007 .

<sup>2</sup> قانون الإجراءات الجبائية. وزارة المالية. المديرية العامة للضرائب. 2015 المادة 18-01. ص17.

<sup>3</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة. وزارة المالية. المديرية العامة للضرائب. منشورات. 2010. ص13.

أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قدرتكب أحيانا على حسابه، في هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعها المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

يراقب المفتش التصريحات وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة. كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

لما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات والتبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن (30 يوما).

#### ب التحقيق المصوب في المحاسبة : La Vérification Ponctuelle De Comptabilité

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية هو إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية، أكثر سرعة وذو نطاق من نطاق التحقيق المحاسبي.

هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخضع لحدود محدودة قد تقل عن سنة محاسبية. هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برامج أولية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب.

غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق حسب ما جاء في المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أوتسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق المكلفين حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته علناً يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10 أيام)، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"<sup>1</sup>.

ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل (30 يوما)، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم.

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية. مرجع سبق ذكره. المادة 20-4 ص 22.

## ج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية : la Vérification approfondie de situation fiscale

يقصد به مجموعة من العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي و الدخل المصرح به أيصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارجالجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازلبمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية .....الخ)<sup>1</sup>.

و حسب ما جاء في المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح به من جهة و الذمة المالية والحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> ميثاق الكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة. مرجع سبق ذكره. ص 27.

<sup>2</sup> قانون الإجراءات الجبائية. مرجع سبق ذكره. المادة 21-1 ص 29.



المبحث الثاني: آلية الرقابة الجبائية.

قبل التحدث عن سيرآليات الرقابة الجبائية، لا بد أن يكون الملف على استعداد وقابلية للدفع كي يكون كذلكلا بد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة وذلك بامثاله للقواعد والقوانين التي تسيّر مجالات الضريبة وتتولى مفتشية الضرائب هذه المهام.

المطلب الأول: تكوين الملف.

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

✳ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

- شهادة الميلاد الأصلية.
- شهادة الإقامة.
- نسخة من الكراء أو الملكية.
- طلب خطي للوضعية الجبائية.
- تقرير المحضر القضائي.

✳ بالنسبة للأشخاص المعنويين ( المؤسسات):

- شهادة الميلاد الأصلية للمسير وشركاؤه.
- هيكل المؤسسة.
- عقود الكراء أو الملكية.
- شهادة الإقامة للمسير وشركاؤه.
- طلب خطي للوضعية الجبائية.
- تقرير المحضر القضائي.

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

## المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين

هناك نوعين من الأنظمة الجبائية في الجزائر، وهما النظام الحقيقي و النظام الجزافي، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها، إذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة فإنه يخضع تلقائيا للنظام الحقيقي، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تحديد نظام الإخضاع حسب رقم الأعمال المحقق الذي يكون وفقا لطبيعة النشاط كالتالي:

## I. النشاط التجاري: إذا تعدى رقم الأعمال المحقق:

فإن المكلف سوف يخضع للنظام الحقيقي وفي حالة عدم تحقيق ذلك الرقم سوف يخضع للنظام الجزافي.

## II. النشاط الصناعي: إذا تعدى رقم الأعمال المحقق:

سوف يفرض عليه النظام الحقيقي، أما إذا كان أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجزافي. كي يتم تسجيل المكلف في النظام الجزافي تقوم مفتشية الضرائب ببعض الخطوات وتكون على النحو التالي: \* تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية للمكلف تسمى (G12)، حيث يقوم المكلف بملئها وإعادتها قبل 2/1 من السنة التي تحقيق رقم الأعمال، بعدها تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمى (G08) باقتراح رقم الأعمال له بمراعاة طبيعة النشاط الممارس، الموقع.....الخ.

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

– النسخة الأولى يتم إدراجها في الملف.

– النسخة الثانية إلى قباضة الضرائب.

– النسخة الثالثة ترسل إلى المكلف.

– النسخة الرابعة ترسل إلى المديرية العامة للضرائب.

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

✳ أما النظام الحقيقي فهو يتعامل مع نسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق ، وهذا النظام يتطلب عملا ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجزائي ، نظرا لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي ، كالمؤسسات الكبيرة التي يكون لها رقم الأعمال مرتفع و متغير.

ولكل من النظامين مزايا و عيوب:

✳ النظام الحقيقي:

تتميز مزايا هذا النظام في:

- استرجاع مجموع الرسم على القيمة المضافة TVA.

- إمكانية التعامل مع المؤسسات الكبيرة.

- ربع الزبائن.

تتميز عيوب هذا النظام في:

- يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة.

- صعوبة تقدير رقم الأعمال الحقيقي.

- الدفع يكون شهريا.

✳ النظام الجزائي:

لهذا النظام مزايا يمكن تحديدها في العبارة التالية:

- لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة و الدفع يكون فصليا.

أما عيوبه:

- رقم الأعمال مفتوح إداريا بالتنسيق مع المكلف.

- في مجمل الأحيان لا يطابق رقم الأعمال المحقق.

- مجموع الرسم على القيمة المضافة غير مسترجع.

- ربع الزبائن.

## المطلب الثالث: تحضير إشعار بالدفع و تحصيل الضرائب

تقوم المفتشية بتحضير وإرسال الإشعار بالدفع للمكلف ثم يقوم بالتوجيه إلى قباضة ، بعد حصوله على هذا ويكون سنويا ، ويخص الضريبة على الدخل IRG و الضريبة على أرباح الشركات الإجمالي IBS.

– الإشعار الخاص بالـ IBS و IRG :

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

و إذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني نفرض عليه غرامة قدرها 10% إذا كان التأخير شهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25% بعد الشهر الأول و مهما طال مدة التأخر.

وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى prématrice ، مدون عليها الاسم و اللقب و الرقم الجبائي ، مبلغ الدخل ، الغرامة ، العنوان . تبعث المفتشية وثيقة G01 إلى المركز الميكانيوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه و حساب الضريبة على أرباح الشركات ، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخرى تسمى إشعار بالدفع.

بعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل وكون الملف قابل للتسديد فهذه العملية تحتوي على آليات تحدد سير عملية التحصيل بالتفصيل.

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

## 1. الدفع نقدا:

مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل الإستلام Quittance وتكون مختومة بطابع القباضة والتي تثبت الدفع المادي للمكلف و تتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية:

– الرقم الجبائي.

– مبلغ غرامة التأخر.

– نوع الضريبة المدفوعة.

مصدر هذا الوصل هو كتاب يتعامل به أمين الصندوق يسمى H1 .

## .II. الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي.

عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الإستلام ، يثبت استلام أمين الصندوق لمبلغ الضريبة ، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القباضة ويأخذ الوصل من كتاب يتعامل به أمين الصندوق مع المكلفين في حالة تسديدهم عن طريق شيك أو وصل بريدي (H2). ثم يقوم بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (H10)، ثم تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي.

المبحث الثالث : دراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية مستغانم

يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية والتي تتمثل في التحقيق

المحاسبي .

المطلب الأول : التحضير لخطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي

يتم دراسة هذه الحالة التي تختص بعملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة

الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي ، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية و مختصرة نظرا لتطرقنا

للجانبي النظري لعملية التحقيق المحاسبي.

أولا : التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة في عملية الرقابة الجبائية، حيث يتم من خلالها اختيار

الملفات المراد البحث و التحقيق فيها استنادا إلى جميع هياكل الادارة الجبائية وفقا لمجموعة من المعايير بناء

على القدرات و الإمكانيات البشرية و المادية التي يتمتع بها أعوان الإدارة الجبائية ، حيث يخول التشريع

الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها ،

ويقوم ببعض الأعمال التمهيدية و ذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف و التأكد من نظامية التصريحات

من خلال مراقبة مايلي:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين .
- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة و الضرائب على رقم الأعمال و مختلف الضرائب و الرسوم الأخرى.
- الإتصال بالجهات الخارجية و التي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الإطلاع من أجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق.
- تكرار الخسارة في النتائج و الربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به و طبيعة النشاط المزاوول.
- استعمال الطرق التدليسية و ملاحظة المخالفات ذات الطابع للإقتصادي.
- إنجاز كشف المحاسبة للسنوات المعنية بالمراقبة

ثانيا: إرسال الإشعار و الإجراءات الأولية لعملية التحقيق

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات أ) المتكونة من ( 4

أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، و تمت دراسة الملف الجبائي للمكلف مع العلم أن قطاع

المكلف توضع المنتوجات الفلاحية أنه يمتاز بكثرة التهرب الضريبي ، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة

والضرائب بمختلف أنواعها.

1. إرسال إشعار بالتحقيق :

هو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الادارة المكلف بأنه سيخضع لعملية الرقابة و التحقيق الجبائي حيث يشار فيه إلى الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق وكذلك الفترة (السنوات) المعنية ، كما يشار في الإشعار ببعض الحقوق الممنوحة للمكلف كإمكانية الإستعانة بمستشار ومنحه مدة 10 أيام بعد استلام الاشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق و الدفاتر المحاسبية.

وبتاريخ 2021-04-01 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار بالتحقيق رقم \*\*\*\* إلى المكلف و المعني بالرقابة، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة ، يمكنه الإستعانة بمستشار محاسبي من اختياره هذا الإشعار:

- السيد:\*\*\*\*\* مقالول في الاشغال البناء مقرها \*\*\*\*\*

- السجل التجاري: \*\*\*\*\*

- الرقم الجبائي: \*\*\*\*\*

- تاريخ إرسال الإشعار: 2021/04/01

- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: 2018-2019-2020-2021.

الضرائب التي يمسها التحقيق:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 19%، 25%.

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 19% و 9% وذلك حسب كل عملية.

- الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2%.

- الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر (خاصة بالأرباح الموزعة ) بمعدل 10%.

2. الإجراءات التمهيديّة للتحقيق : بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات

الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه وتجسدت الإجراءات في مايلي:

2.1. سحب ودراسة الملف الجبائي: إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق ، وهذا لإحتوائه على كل

الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة ، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الإتصالات والمراسلات

الموجهة إليه وتجدر الحالة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة .

2.2. تحضير إستمارات التحقيق: إستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع

للرقابة يقوم المحقق بمأجل جدولان هامين في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسب قبل

إستلامها ، وأهمية رأس مال الشركة ، وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في:

- إعداد حالة المقارنة للميزانيات : هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم لمختلف السنوات الأربعة قيد التحقيق ، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة في ما يتعلق بإهتلاكاتالمؤونات حركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة.
- إعداد كشف المحاسبة : يعد هذا الكشف إنطلاقا من جدول الحسابات والنتائج ل 4 سنوات المحقق فيها ويضم لوائح حسابات النتائج ، كما يسمح من متابعة الأعمال والأعباء والمعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.

#### ثالثا: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق

بعد قيام المراقب بالأعمال الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بانتقال إلى عين المكان ، وذلك بعد إعلان المكلف عن طريق الإشعار بالتحقيق ، وبعد إنقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في:

- أستفسر عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج، التخزين، المحلات المهنية التي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلقة ب:

- النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.
- وسائل الإنتاج المستعملة.
- زبائن المؤسسة ومورديها.

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة، ذلك بأنها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والمتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09، دفتر الجرد حسب المادة 10، و اليوميات المساعدة (البنك ، الصندوق ، المبيعات ، المشتريات ، المصاريف ..... الخ).

إذا كانت لا تتوفر له محاسبة او غيابها يقوم المحقق بمحضر غياب الوثائق المحاسبية ، وإذا توفرت تكون على شكل شهادة تبرئة للمكلف .

على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة ، يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون المحاسبة، يقوم المحقق الجبائي في هذه الحالة وللتأكد من جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف ، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، التي تتمثل في الغالب في المشتريات



المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما يلي نتعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن بعض أخطاء وثرغرات:

- فواتير الشراء غير مسجلة محاسبيا.
  - تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية .
  - البيع بتحريير الفواتير مع التحقيق في قيمتها.
  - التأكد من الوجود المادي للثببتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
  - فحص إهتلاكاتالثببتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية .
  - التأكد من موضوعية مختلف المؤونات والإهتلاكات التي تم تكوينها.
  - استرجاع الرسم على القيمة المضافة من خلال فواتير لا علاقة لها بالنشاط
- تبعاً للتشريع المعمول به قام المراقب بمراسلة المؤسسة رسمياً لطلب التوضيحات وتقديم التبريرات اللازمة حول النقاط التي تم استخلاصها من عملية التحقيق.
- تلقي المراقب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف ، إلا أن هذا لم يكن كافي أمام المراقب من أجل تبرير كل التلاعبات والأخطاء التي تم الكشف عنها من طرف المراقب وهذا قبل الفترة المحددة قانوناً ب 30 يوماً .

#### المطلب الثاني : نتائج التحقيق

من خلال التدقيق في الملف المكلف و التحقق في عين المكان للإطلاع على الورشات و الممتلكات توصل المراقب الى النتائج التالية : أولاً: نتائج الرقابة المحاسبي لرقم الأعمال وهذا من خلال رقم الاعمال المصرح به في جدول النتائج و التصريحات الشهرية لفترة التحقيق .

#### 1. رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج :

جدول رقم (01-III):رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج . الوحدة:دج.

السنوات	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق	ملاحظة
2018	70.2.322.70	230.584.40	1.688.30	الفرق يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي
2019	390.222.30	376.934.40	13.287.90	
2020	480.261.30	480.261.30	-	
2021	862.782.30	862.782.30	-	
المجموع	965.538.60.1	1.950.562.40	14.976.20	

المصدر: غزة مبروك ، مرجع سبق ذكره، ص 90.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ هناك فرق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المعتمد بين سنوات التحقيق الأربعة و المبلغ يقدر ب 14.976.20 دج ، ويتم إخضاع هذا المبلغ للضريبة على الدخل الإجمالي الفرق = مج رقم الأعمال المصرح - مج رقم الأعمال المعتمد .  
14.976.20=1.950.562.40-1.965.538.60

1.1. رقم الأعمال من خلال تصريحات G50:

جدول رقم (02-III): رقم الأعمال من خلال تصريحات G50

السنوات	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق	ملاحظة
2018	284.330.10	284.330.10	/	الفرق
2019	381.383.20	381.383.20	/	يخضع للرسم على النشاط المهني
2020	477.630.10	476.573.90	105620	الرسم على القيمة المضافة
2021	866.773.50	862.782.30	/	TVA
المجموع	2.010.117.90	1.950.562.40	1.056.20	

المصدر: غزة مبروك ، مرجع سبق ذكره ، ص 91 .

2. مراقبة رقم الأعمال المقبوض خلال فترة التحقيق .

من خلال فترة التحقيق تم الكشف و توضيح رقم الأعمال من كشف الحسابات البنكية في فترة التحقيق

2.1. رقم الأعمال المقبوض في 2018.

جدول رقم (03-III): رقم الأعمال المقبوض في 2018

الوحدة: دج

حساب 80CPA 400 599 *** ** حساب		حساب BADR252 300 *****	
%19	%9	%19	معدل %9
2.005.00	8.704.51	17.386.92	73861
7.900.67	8.704.51	20.573.80	/
2.361.94	8.704.51	24.975.40	/
/	8.704.51	39.613.86	/
/	8.704.51	3.514.91	/

/	14.879.14	131.621.81	/
30.314.61	58.399.89	237.686.07	المجموع 73861

المصدر: غزة مبروك ، مرجع سبق ذكره ، ص 91 .

من خلال الجدول نستنتج مايلي :

- مج معدل 9% = 59.138.50 دج ----- مج بدون رسوم = 55.264.93 دج.
- مج معدل 19% = 268.000.68 دج ----- مج بدون رسوم = 229.060.18 دج.
- مج العام = 237.139.18 دج ----- مج بدون رسوم = 184.325.11 دج.

## 2.2. رقم الأعمال المقبوض في 2018.

جدول رقم (04-III): رقم الأعمال المقبوض في 2018.

الوحدة: دج.

حساب 599 *** ** 80CPA 400		حساب ***** 300 BADR252	
%19	%9	%19	معدل 9%
659.18	/	2.021.76 -237.38	711.97
/	/	351.00 -6.778.39	1.3527.58
/	/	2.047.50 -7.558.19	/
/	/	96.636.94 -12438.76	/
/	/	936.00 -2.499.99	/
/	/	70.399.41 -82.469.77	/
/	/	29.424.53 -2.729.63	/
/	/	3.465.95 -36.955.29	/
/	/	25.875.14 -20.499.76	/
/	/	7.532.83	/
659.18	/	429.054.06	14.239.55

المصدر: غزة مبروك ، مرجع سبق ذكره ، ص 92.

من خلال معطيات الجدول تبين لنا النتائج التالية :

- مج معدل 9% = 114.239.55 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 13.306.86 دج .

- مج معدل 19% = 429.713.24 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 36727591 دج .
  - المجموع العام = 443.952.79 دج ----- المجموع بدون رسوم = 380.582.77 دج.
- 1.2. رقم الأعمال المقبوض في 2019.

جدول رقم (III-05): رقم الأعمال المقبوض في 2020.

حساب 80CPA 400 599 *** **		حساب BADR252 300 *****	
%9	%19	%9	معدل %19
/	/	/	15.249.66 - 8.409.58
/	/	/	138.597.88 - 302386
/	/	/	19.344.87 - 896539
/	/	/	30.051.94 - 45.834.45
/	/	/	55.115.95 - 37.207.44
/	/	/	229.455.25 -
/	/	/	124.007.13
/	/	/	مج 558.827.79

المصدر: غزة مبروك ، مرجع سبق ذكره ، ص 93.

من خلال الجدول تبين لنا النتائج التالية :

- مج 19% = 558.827.79 دج ----- مبلغ بدون رسوم 477.630.11 دج.

4.2. رقم الأعمال المقبوض في 2020.

جدول رقم (III-06): رقم الأعمال المقبوض في 2021.

حساب 80CPA 400 599 *** **		حساب BADR252 300 *****	
%9	%19	%9	معدل %19
/	1.193.90	47.682.08	9.087.76 -62.673.70
/	/	/	15.791.09 -1.123.76
/	/	/	252.535.45 -56.932.20
/	/	/	47.215.32 -546.15
/	/	/	2.615.00 -149.025.35
/	/	/	12.732.54 -30.560.40
/	/	/	60.178.93

المصدر: غزة مبروك ، مرجع سبق ذكره ، ص 93.

من خلال معطيات الجدول تبين لنا النتائج التالية :

- مع معدل 9% = 162.199.96 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 24.221.82 دج .
- مع معدل 19% = 47.682.08 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 44.558.90 دج .
- المجموع العام = 1.009.673.70 دج ----- المجموع بدون رسوم = 866.773.14 دج.

ثانيا : الضريبة على الدخل الإجمالي .

جدول رقم (III-07): الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2019- 2018.

2019	2018
الأساس المصرح به = 10.304.00 دج	الأساس المصرح به = 8.982.74 دج
اعادة ادماج الفارق لرقم الأعمال = 51.894.20 دج	اعادة ادماج الفارق لرقم الأعمال المفوترة =
اعادة ادماج الفاتورة رقم **** = 75.486.10 دج	1.688.26 دج
	اعادة ادماج الفاتورة رقم **** = 18.744.19 دج
الفارق = 65.182.10 دج	الفارق = 9.761.45 دج

المصدر: غزة مبروك ، مرجع سبق ذكره ، ص 94.

جدول رقم (III-08): الرسم على القيمة المضافة المطالب بإرجاعه.

السنة	المبلغ	القيمة المضافة	ملاحظة
2019	8.048.19	1.368.19	فاتورة رقم **** بتاريخ 2019/12/06 (غير متعلقة بالنشاط الممارس)
2020	51.859.25	8.816.07	فاتورة رقم **** بتاريخ 2020/10/20 (المبالغة في كمية الزفت الذي لا يتم استخدامه بكمية كبيرة في أشغال البناء)

المصدر: غزة مبروك، مرجع سبق ذكره، ص 94.

### ثالثا: التبليغ النهائي :

بتاريخ: 2021/10/29 وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتول إليها نتيجة التحقيق بتبليغ مضى عليه ، وذلك عن طريق التبليغ رقم: 1336/م/وض/م في رجاء ت جاف أ / 2020، وهذا بعد تقديمه للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه من أجل التأشير عليه قبل إرساله ، حيث كان التبليغ عليه قبل إرساله حيث كان التبليغ مفصلا بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد، من أجل الرد عليها بملاحظات أو قبولها ، وتم منح المكلف مدة 30 يوما من أجل ذلك، واحتوى التبليغ على:

تم الإبقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ الابتدائي ، وبذلك يتم اصدار الجدول الإضافية و إبلاغ المكلف بها ثم إرسالها إلى القابضة للتحصيل.

يتم رفع دعوى ضد المكلف وتسجيله ضمن الملف الوطني للمدلسين ، وذلك نظرا لاكتشاف استعماله لطرق و مناورات تدليسية بهدف التهرب من دفع الضريبة والنقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي ، عدم توافق الدخول ما بين الدخول المصرحة وتلك المعد تشكيلها طريقة وكيفية التعديلات والتسويات المقترحة.

### رابعا : ردود المكلف على التبليغ الأولي

بعد إنقضاء المهلة القانونية المقدرة ب 30يوم ونظرا لعدم إيداعكم للرد على نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي الواردة بالتبليغ الأولي المشار إليه سابقا فإنه تقرر الإحتفاظ بالنتائج الواردة بالتبليغ الأولي .

جدول رقم (09-III) : الملخص العام للحقوق والغرامات

الحقوق والغرامات	الغرامات	الحقوق	الحقوق و غرامات التعيين
2.306.056.00	461.211.00	1.844.845.00	الضريبة على أرباح الشركات
119.518.00	22.058.00	97460.00	الرسم على النشاط المهني
917.815.00	183.563.00	734.252.00	الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأرباح الموزعة المقتطعة من المصدر
475050.00	82.101.00	392.949.00	الرسم على القيمة المضافة
3.818.439.00	748.933.00	3.069.506.00	المجموع

المصدر: غزة مبروك، مرجع سبق ذكره، ص 50.

## خلاصة الفصل :

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية وتعد طرفا لا يمكن تجاهله و غرض النظر عنه ، فكل مؤسسة اقتصادية كما لها التزامات مالية اتجاه دائئها لها التزامات جبائية اتجاه إدارة الضرائب.

وفي هذا الإطار تلعب مفتشية الضرائب دورا استراتيجيا في هذا المجال ، حيث تسهر على ضمان احترام وتطبيقالتشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات و الهيئات الجبائية للولاية، باعتبارها المقر الأول في إعدادبرنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

حيث تقوم بتكوين الملف الجبائي لكل شخص طبيعي أو معنوي ، حيث يودع المكلفين بالضريبة ملفهم الجبائي لدىمفتشية الضرائب التابع للمنطقة التي سيزاولون فيها نشاطهم فيها ، وبعدها تقوم المفتشية بإخضاع المكلف لنظامجبائي معين حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها وبعدها تقوم بتحضير إشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات ، و تحصيل الضرائب أخيرا. وهذا بالاعتماد على أشكال الرقابة التي تطبقها المفتشية وهي الشكلية وهي أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وبعدها الرقابة على الوثائق و التي تقوم باكتشاف الأخطاء الموجودة في التصريحات و تقويمها.



خاتمة العامة

من خلال دراستنا للموضوع يتضح لنا الدور الفعال الذي تلعبه الضرائب في دفع عجلة الاقتصاد نحو التقدم والرفق كونها من المصادر المالية فهي تلعب دورا رياديا في تنفيذ السياسة المالية التي تمكنها من التدخل لتوجيه النشاط الاقتصادي بإعادة توزيع الدخل والثروات على مختلف فئات المجتمع بهدف الحد من الفروقات الاجتماعية وإرساء مبادئ العدالة بالإضافة إلى أنه مورد هام للجزينة العمومية .

حيث تناولنا في موضوعنا هذا اثار الرقابة الجبائية على ميزان المدفوعات حيث انه للضريبة دورا أساسيا في تمويل هذا الميزان وكذا الخزينة العمومية وتغطية النفقات العامة للدولة لهذا كان محل اهتمام لدي الجزائر.

فكما لاحظنا ان الجباية الجزائرية تعرضت لعدة تغيرات واصلاحات منذ الاستقلال الى يومنا هذا سعيا منالدولة الى إيجاد حلول لمشاكلها الاقتصادية عن طريق رفع إيراداتها ،وهنا يبرز الدور الكبيرالذي تلعبه الضريبة في زيادة مداخيل الدولة وبالتالي تمويل الخزينة وكذا ميزان المدفوعات الذي يعتبرهيكل الدولة المالية واداة لتطبيق الميزانية التي تبين مداخيل الدولة.

اذن للضريبة دور كبير في تمويل ميزان المدفوعات الا تعدد الضرائب وتنوعها كان عبئا ثقيلا في بعض الأحيان على المكلف الذي لم يجد سببلا سوى التهرب منها هنا جاءت الرقابة الجبائية في كل الدول خصوصا الدول النامية ومنها الجزائر وهذا ما تناولناه في موضوعنا هذا حيث سلطنا الضوء على الرقابة الجبائية في فصلنا الثاني كما تطرقنا الى جميع أهدافها، أسبابها واشكالها.

كما تم منح مجموعة من الحقوق و الصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية كحق الإطلاعوا استدراك الأخطاء، وبالتالي منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفاديا لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية، كحق الإعلام المسبق بالتحقيق والاستعانة بمستشار من اختيارهم .

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تنقسم إلى الرقابة العامة و الرقابة المعمقة، الرقابة العامة تتمثل في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق و تتم على مستوى مفتشية الضرائب، و الرقابة المعمقة تشمل التحقيق في الحاسبة و التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية و تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية .

ونظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عن التهرب الضريبي خاصة الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية فان مختلف الأنظمة الضريبية عمدت على العمل بغية إيجاد معالجة لهذه الافة وذلك من خلال الرقابة الجبائية بمكافحة التهرب الضريبي المرهون بفعالية المصالح المكلفة بالرقابة لذلك يجب بذل المزيد من الجهود الرامية الى مكافحة هذه الظاهرة لانها ليست بالامر السهل نظرا للاشكال التي تتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاجتماعية .

ولمواجهة هذه الافة يجب معرفة جهودها والتي تقوم على اربع جوانب :

- تشريعات واضحة وإجراءات شفافة.

- ضرائب ورسوم معتدلة.

- جهاز وكفى نزيه

- عقوبات شديدة .

النتائج المتوصل إليها :

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية :

✓ النتائج المتوصل إليها من خلال الجانب النظري :

- إن المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين وضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة عالية من الجودة وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه وفي أوقاتها المحددة ، لمن شأنها بإضعاف المردودية .
- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها .
- الضريبة مقبولة لكن كرها ، المكلف بالضريبة يدفعها وله توجه حتمي لرفضها أو الغش في دفعها .
- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي ، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي .

✓ نتائج الدراسة التطبيقية :

- التحقيقات التي تتم على مستوى المفتشية هي أول خطوة وأكثر نجاعة ، وبعدها ترسل إلى مديرية الضرائب الولائية .
- تنظيم الملفات الجبائية وترتيبها (كترتيبها حسب النظام ، حسب النشاط ، حسب الترتيب الأبجدي...) ، يسهل من عمليات البحث على الملفات وإجراءات الرقابة الجبائية .
- تعتبر الرقابة على الوثائق أكبر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها .
- يسمح نظام الإعلام الآلي بتحسين الرقابة الجبائية وتواصل المعلومات بالدقة والسرعة المناسبة .

التوصيات و الاقتراحات :

- ضرورة تحديد معايير واضحة و شفافة و موضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية .
- صياغة قوانين واضحة و غير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أن المكلفين ليست لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوى .
- التعاون و التنسيق مع الجهات و المصالح الجبائية الأخرى لتوفير الكثير من الجهد و الوقت في استغلال المعلومات .
- العمل على إدخال و استعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية .
- كما تعاني الإدارة الجبائية من نقص الإمكانيات البشرية و عدم كفاءتها، إضافة إلى ضعف الإمكانيات المادية إذ تعتبر من أفقر الإدارات العمومية، فمن المستحسن توفير إمكانيات أحسن لمردودية أنجح .
- الاهتمام بالعمال و إجراء دورات تكوينية لهم، يؤدي نجاح الرقابة إضافة إلى زيادة رواتبهم مع التحفيزات تؤدي إلى الامتناعهم عن السرقة و الرشوة و بالتالي الحفاظ على المال العام .

آفاق الدراسة :

- في الأخير نأمل من خلال هذا البحث أن يكون منطلقاً لبحوث أخرى في المستقبل مثل :
- دور الإعانات الجبائية في تحفيز الاستثمار .
  - أثر الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي .
  - ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الوقاية من التهرب الضريبي .

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

## ❖ الكتب:

- أحمد معيوف، المالية العامة، النظم الضريبية والموازنة الدولية
- حامد عبدالمجيد دراز، سمير إبراهيم أيوب مبادئ المالية العامة الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002
- حسين مصطفى حسين -المالية العامة-ديوان المطبوعات الجامعية .الجزائر--2001
- حمدي سليمان - الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية -مكتبة دار الثقافة الأردن . 1998
- خالد شحاد الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن،
- خلاصي رضا، النظام الجبائي في الجزائر الحديث، دار هومة الجزائر، الطبعة الأولى، 2005
- زينب حسن عوض الله -مبادئ المالية العامة .الدار الجامعية .لبنان
- عبد الله الصعيدي -علم المالية العامة -دار النهضة العربية .القاهرة.مصر
- عطوي فوزي، المالية العامة، النظم الضريبية والموازنة الدولية، منشورات عمان، 2003
- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، في النظام الضريبي الجزائري
- فرهود محمد سعيد -مبادئ المالية العامة- الجزء الأول.جامعة حلب .سوريا . 1994.
- مجدي محفوظ .علم المالية العامة و التشريع المالي الضريبي .ديوان النشر لبنان.الطبعة الرابعة . 2004
- محمد عباس محرزى - اقتصاديات الجباية والضرائب- دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع.الجزائر، 2008
- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007
- محمود عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003،
- لدليل التطبيقي، للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، سنة 2009
- مندور أحمد، مقدمة في الإقتصاد الدولي، الدار الجامعية بيروت، 1990
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.وزارة المالية.المديرية العامة للضرائب.منشورات.2010
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2014
- ناصر مراد. التهرب و الغش الضريبي في الجزائر.الطبعة الأولى.دار قرطبة للنشر و التوزيع .الجزائر. 2004
- نعمت الله نجيب إبراهيم، أسس علم الإقتصاد، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1988
- يونس أحمد البطريق .اقتصاديات المالية العامة .الدار الجامعية. بيروت .1980

## ❖ الرسائل والاطروحات الجامعية

- آيت بلقاسم لامية – آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر.كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.جامعة البويرة . 2013 - 2014
- بشرى عبد الغاني.فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009.مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود مالية وبنوك.جامعة تلمسان.2010- 2011
- بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، تخصص: نقود مالية وبنوك . 2010/2009. ص ص 117/118
- بوقليعة معي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة لنيل شهادة ماستر، علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة ورقلة ، 2013 - 2014
- سعيدي نعمان، سياسة الصرف في إطار برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 1998
- سليمان عتير- دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير.كلية العلوم الاقتصادية والتجارية . جامعة محمد خيدر . 2011 - 2012 .بسكرة
- طالبي محمد. الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999.رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي . كلية الاقتصاد وعلوم التسيير.جامعة الجزائر . 2001-2002.
- محمد فلاح. الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية .رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية .جامعة الجزائر. 1997- 1998
- ناصر مراد.فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب.أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر.2001- 2002 .
- ناصر مراد.فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب.أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر.2001- 2002

## ❖ النصوص القانونية

- قانون الإجراءات الجبائية.وزارة المالية.المديرية العامة للضرائب. 2015 المادة 0118.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، الطبعة الأولى 2005
- المادة 09 من القانون التجاري
- المادة 10 من القانون التجاري

- المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2009
- المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة سنة 2010.
- المادة 1-21 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة سنة 2009
- المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2009
- المادة 45-46 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2009
- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق ل 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، المادة 03 منه ، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01 رمضان 1427 الموافق ل 24/09/2006. العدد 59 .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في فبراير 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها. المادة 12 منه. الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير 1991 . العدد 9

❖ ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

- Pierre beltrame –la fiscalité en France- hachette livre 6 émé .édition .paris.france.1998
- Finances publiques on verge
- Ministère de finance, DGI DRV Gide de vérificatin, 2001
- Marc Leary, le contrôle fiscale, 1993
- Ministère de finance direction générale des impots



## الملخص :

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في محاربة التهرب والغش الضريبيين استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات وأبرزها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل خاص من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية، وهي وسائل قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة عن طريق هياكل الإدارة الجبائية المتعددة، وهي كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة .

وباعتبار الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب، وخاصة الجبائية البترولية وفي الآونة الأخيرة تراجعت أسعار البترول وبالتالي تسعى الدولة لتعويض الجبائية البترولية بالجبائية العادية لتغطية النفقات العامة، مما يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة للحفاظ على توازن ميزان مداخل الضرائب .

إضافة إلى أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة اتخاذ التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية بتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الضرائب، الرقابة الجبائية، الإدارة الجبائية، الميزانية، المحاسبة، الغش والتهرب الضريبي، النظام الضريبي.

Cette note traite de la question du contrôle fiscal et de son rôle dans la lutte contre l'évasion et la fraude confronté face à plusieurs obstacles, notamment le phénomène de la fraude et de l'évasion fiscales en s'appuyant sur la réalité du système fiscal algérien et les défis auxquels ce système est en raison de la risques qu'elle engendre au niveau de l'économie nationale notamment par l'application de différents types de Contrôle fiscal, qui sont des moyens légaux imposés aux contribuables à travers les différentes structures de l'administration fiscale, en tant que procédure visant à vérifier la validité des informations déclarées par les contribuables.

Et étant donné que l'Algérie dépend de la collecte de ses ressources à partir des impôts, en particulier des impôts sur le pétrole, et que ces derniers temps, les prix du pétrole ont chuté, et que l'État cherche donc à compenser les prélèvements pétroliers par des prélèvements réguliers pour couvrir les dépenses publiques, ce qui oblige l'État à resserrer les finances publiques. contrôle sur les contribuables pour maintenir l'équilibre de la balance des revenus fiscaux.

De plus, le contrôle fiscal ne suffit pas à lui seul à éliminer ce phénomène, l'Etat doit donc prendre des mesures et des procédures réglementaires et législatives en renforçant les mécanismes de contrôle fiscal dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

les mots clés :Impôts, contrôle fiscal, administration fiscale, budget, comptabilité, fraude et évasion fiscales, fiscalité.