

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان:

**أساليب التمريب الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة
- دراسة حالة مركز الضرائب ولاية جيجل -**

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمة

إعداد الطلبة :

- طارق بن ميسية

- إسماعيل زهاني

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر - أ -	الأستاذ: محمد حيمران
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	أستاذ محاضر - أ -	الأستاذ: فاتح أحمية
مناقشا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر - ب -	الأستاذة: نسبية معقل

السنة الجامعية: 2020/2019

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان:

أساليب التمريب الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة

- دراسة حالة مركز الضرائب ولاية جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطلبة :

- طارق بن ميسية

- إسماعيل زهاني

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر - أ -	الأستاذ: محمد حيمران
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	أستاذ محاضر - أ -	الأستاذ: فاتح أحمية
مناقشا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر - ب -	الأستاذة: نسبية معقل

السنة الجامعية: 2020/2019



شكر وتقدير

فالشكر لله تعالى الذي وفقنا لهذا و أنعم علينا
ثم الشكر لكل من أمدنا بيد المساعدة من قريب أو بعيد
وعلى رأسهم الأستاذ المشرف أحمية فاتح الذي لم
يبخل علينا بالنصائح والتوجيهات برغم كثرة مهامه وانشغالاته
كما لا يفوتنا أن نشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقرة كل باسمه على
ما بذلوه من مجهود في قراءة المذكرة فجزاهم الله عنا كل خير.
وكل من علمنا وأنار درينا في الدنيا بالعلوم والمعرفة من الأساتذة
الأفاضل وزملائنا الكرام.

المخلص

ملخص:

يتمحور موضوع هذه الدراسة حول أساليب التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة، ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من البحث تم التطرق في الجانب النظري إلى مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي أسبابه وأساليبه، أثاره و وسائل معالجته، وكذلك تقديم مفهوم للقيمة المضافة وعرض مختلف الجوانب المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، أما الجانب التطبيقي فقد تم بالاعتماد على الدراسة الميدانية بمركز الضرائب لولاية جيجل وكذا المعلومات المقدمة من طرف هذا الأخير.

واهم ما تم التوصل إليه من خلال هذه الدراسة هو أن المكلفين يلجؤون إلى القيام بأعمال تدليسية واحتمالية للتهرب من دفع الرسم على القيمة المضافة والتملص منها ولهذا فإن الإدارة الجبائية قامت بوضع تشريعات وسن قوانين ردعية للحد من هذه الظاهرة ومنع تفاقمها.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، الرسم على القيمة المضافة، اساليب التهرب، ولاية جيجل.

Résumé :

Le sujet accordé dans cette étude s'intitule les manières d'évasion fiscale de la taxe sur la valeur ajoutée et pour atteindre les objectifs souhaités de la recherche, dans le coté théorique on a traité des concepts généraux autour de l'évasion fiscale, ses causes et ses méthodes, ainsi ses effets et les moyens pour traiter, aussi nous avons donné un concept sur la valeur ajoutée et exposé les différents côtés en relation de la taxe sur la valeur ajoutée. Dans le côté pratique nous avons basé sur l'étude de terrain du centre fiscale de la wilaya de Jijel, ainsi que les informations fournies selon ce dernier.

La chose la plus importante qu'on atteinte à partir de cette étude c'est que les contribuables recourant à faire des travaux frauduleux pour éviter le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, et pour cela l'administration fiscale a été créé des législations et promulgué des lois dissuasives. Pour limiter ce phénomène et empêche son exacerbation.

Mots clés: évasion fiscale, taxe à valeur ajoutée, méthodes d'évasion, wilaya de Jijel.

الفهرس

الفهرس

البسمة	
شكر وتقدير	
ملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
أ، ب، ت، ث	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: التهرب الضريبي، أسبابه وأساليبه
08	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه
11	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
15	المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي
20	المبحث الثاني: آثار التهرب الضريبي
20	المطلب الأول: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي
22	المطلب الثاني: الآثار المالية للتهرب الضريبي
23	المطلب الثالث: آثار اجتماعية للتهرب الضريبي
25	المبحث الثالث: وسائل معالجة التهرب الضريبي ومكافحته
25	المطلب الأول: الوسائل الوقائية من التهرب الضريبي
29	المطلب الثاني: وسائل رقابية في مكافحة التهرب الضريبي
31	المطلب الثالث: إجراءات المتابعة للتهرب الضريبي
34	خلاصة
الفصل الثاني: الرسم على القيمة المضافة	
36	تمهيد
37	المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة
37	المطلب الأول: مفهوم القيمة المضافة
38	المطلب الثاني: نشأة الرسم على القيمة المضافة
39	المطلب الثالث: مفهوم الرسم على القيمة المضافة وخصائصه

43	المبحث الثاني: للرسم على القيمة المضافة في التشريع الضريبي الجزائري
43	المطلب الأول: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة
46	المطلب الثاني: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة
47	المطلب الثالث: معدلات الرسم على القيمة المضافة
49	المبحث الثالث: خصم وتسوية الرسم على القيمة المضافة وطرق دفعه
49	المطلب لأول: حق خصم الرسم على القيمة المضافة و شروطه
50	المطلب الثاني: حالات تسوية الرسم على القيمة المضافة
52	المطلب الثالث: طرق دفع الرسم على القيمة المضافة
55	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية جيجل	
57	تمهيد
58	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل
58	المطلب الأول: لمحة تعريفية لمديرية الولاية للضرائب لولاية جيجل
60	المطلب الثاني: تعريف ومهام مركز الضرائب لولاية جيجل
64	المطلب الثالث: مجال اختصاص مركز الضرائب لولاية جيجل
67	المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي من الرسم على القيمة المضافة
67	المطلب الأول: التهرب المتعلق بإخضاع العمليات
69	المطلب الثاني: التهرب الخاص بآليات استرجاع الرسم على القيمة المضافة
72	المطلب الثالث: التهرب المتعلق بمختلف التزامات المكلفين بالرسم على القيمة المضافة
74	المبحث الثالث: حالات تطبيقية حول طرق التهرب الضريبي من TVA
74	المطلب الأول: التحضير لفحص ملف جبائي
75	المطلب الثاني: حالات التهرب للمكلف التي تم كشفها فيما يخص ر ق م مند سنة 2014 إلى غاية سنة 2017
86	خلاصة
88	خاتمة عامة
91	قائمة المراجع

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
11	أوجه التشابه والاختلاف بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي	01
17	بعض معدلات الامتلاك المطبق في الجزائر	02
47	ملخص تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر	03
76	جدول يلخص طريق التسوية بقاعدة الحصة النسبية	04
77	الفاتورة رقم 209 المؤرخة في 2015/12/14	05
77	ملخص فواتير ارجاع.	06
78	مجموع الرسم على القيمة المضافة المسترجع لفواتير شهر ديسمبر	07
79	فاتورة الكمية المشتريات والاستهلاك الفعلي لـ TUYAUX ARMES DN 500	08
80	فاتورة الكمية المشتريات والاستهلاك الفعلي لمادة الخشب الأحمر	09
80	فاتورة الكمية المشتريات والاستهلاك الفعلي لـ TUBE PVC 400	10
81	الكمية غير مستعملة (الزائدة)	11
81	ملخص الرسم على القيمة المضافة للمواد غير مستعملة	12
82	الفاتورة المسدد نقدا	13
82	فاتورة غير مصرح بها محاسبيا	14
83	الفواتير المسددة عن طريق الدفع في الحساب البنكي	15
84	الرسم على القيمة المضافة المعاد استرجاعه	16
85	فرض الضريبة	17

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
59	الهيكل التنظيمي للهيئات الضريبية في الجزائر	01
61	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	02

مقدمة عامة

مقدمة:

تلعب الضريبة دوراً بالغ الأهمية كأداة فعالة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية، الاجتماعية والمالية من خلال ما تحققه من عوائد كبيرة تدرج في جانب إيرادات ميزانيتها حيث تشكل الإيراد الهام، وقد اقترنت الضريبة بالسلطة السيادية للدولة منذ أقدم العصور وتطور مفهومها بتطور دور الدول، وعليه أصبحت لا تقتصر على كونها مصدراً لإيرادات للدولة بل تعدت ذلك بأن أصبحت أداة من أدوات الضبط التي تتدخل الدولة بواسطتها لتحقيق الأهداف المرغوب فيها ولها بالإضافة إلى الوظائف الاقتصادية، الاجتماعية و وظائف مالية تقليدية، فأصبحت أداة من الأدوات التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية الاقتصادية، معالجة التضخم والركود، إعادة توزيع الدخل الوطني، رفع المستوى المعيشية من أجل النهوض بالاقتصاد الوطني و المجتمع عموماً.

فالتهرب من دفع الضريبة يصيب الضريبة بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد، بدلاً من انسيابها في قنوات مجهولة، وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة، إلا أنها قد تفتت وتعددت صورها عبر الزمن، سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المتعددة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعاداً خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب توجد حيثما وجدت وهذه الخيرة.

تعتبر ضريبة الرسم على القيمة المضافة إحدى الأدوات الضريبية والتي تم إدخالها و تطبيقها في إطار إصلاح هيكلية النظام الضريبي للدول التي تسعى للاستعانة بالصور الحديثة للضرائب، ويعتبر الرسم على القيمة المضافة من الرسوم الغير المباشرة التي يتحمل عبئها المواطن الأخير وهذه الميزة سمحت للمكلف من التهرب من دفعها أو حتى التصريح بها وذلك عن طريق اساليب وطرق متعددة ومتنوعة، ونظراً لتفاقم هذه الظاهرة واتساع آثارها إذ أصبحت تشكل خطراً كبيراً على خزينة الدولة خاصة في خضم الأزمات الاقتصادية الراهنة، جعلت الدولة تصب اهتمامها للبحث عن مميكانزمات عملية لمعالجتها ومكافحتها أو التخفيف من حدتها على كل المستويات سواء التشريعية أو الإدارية أو حتى المتعلقة بالمكلف، إضافة إلى تنسيق تعاملات مع الإدارات والجهات الأخرى.

وبناءً على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

ماهي الأساليب المتبعة من طرف المكلفين للتهرب من ضريبة الرسم على القيمة المضافة؟

وتتدرج ضمن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- ما المقصود بالتهرب الضريبي؟

- ما هو الإطار الجبائي لضريبة القيمة المضافة؟

- ماهي الأساليب أو الطرق الاحتمالية التي يتبعها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من ضريبة الرسم على القيمة المضافة؟

فرضيات البحث:

وكإجابة أولية على الأسئلة المطروحة نضع الفرضيات التالية:

- التهرب الضريبي ما هو إلا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من دفع الضريبة أو من أجل تخفيف الوعاء الضريبي الخاضع له.

- إن الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تمس القيمة المضافة المحققة من قبل الوحدات الاقتصادية وتشمل مختلف عمليات البيع والشراء.

- يعتبر الرسم على القيمة المضافة من بين الضرائب على رقم الأعمال والتي يصرح بها المكلف بالضريبة والتي يقع عبؤها على المستهلك لذلك يتهرب منه المكلفون.

- توجد عدة أساليب وطرق للتهرب من الرسم على القيمة المضافة كنظام الفوترة والاسترجاع.

مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل مبررات اختيار هذا الموضوع في:

- موضوع له علاقة بالتخصص.

- يعتبر هذا الموضوع من بين اهم مواضيع الساعة، نظرا للدور الفعال الذي يلعبه الرسم على القيمة المضافة في تحقيق التنمية الاقتصادية.

- أسباب ذاتية (شخصية) وهي الرغبة والميول لمعرفة كيف يتهرب المكلف من ضريبة الرسم على القيمة المضافة.

- أسباب موضوعية تتمثل في حداثة هذا الموضوع وعدم التطرق له من قبل التي تفيد الطالب في عملية البحث وإثراء المكتبة الجامعية.

أهداف الدراسة:

- إظهار المفاهيم الأساسية للتهرب الضريبي.
- إبراز مفاهيم وقواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة والتغيرات التي طرأت على معدلاته وحق الخصم.
- التعرف على أساليب التهرب من ضريبة الرسم على القيمة المضافة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة في معرفة مختلف الجوانب المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي وإبراز الآثار الناجمة عنها، كذلك الاطلاع على مختلف الجوانب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وبصفة خاصة التعرف على مختلف طرق وأساليب التهرب الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة، والتي أثرت سلباً على إيرادات الخزينة العمومية.

حدود الدراسة:

تتمثل في:

- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية في ولاية جيجل وبالتحديد مركز الضرائب - جيجل -.
- الحدود الزمانية: الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية هي سنة 2014/2017.

منهج الدراسة:

قصد الاستجابة لمتطلبات هذا البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من الدراسة بهدف الإحاطة بجميع جوانب الموضوع، وفي الجانب التطبيقي اعتمدنا على منهج دراسة حالة وهي مركز الضرائب.

صعوبات البحث:

لا يخلو اي بحث علمي من المشاكل والصعوبات، وخلال إعدادنا للموضوع تمثلت العوائق التي اعترضتنا فيما يلي:

- عدم وجود مراجع تتحدث عن أساليب التهرب من ضريبة الرسم على القيمة المضافة.
- الظروف الصحية التي تمر بها البلاد وبالتالي فقد شكلت عائقا أمامنا لإتمام الدراسة وإخراجها بشكل جيد.

محتوى الدراسة:

وقصد الإلمام الشامل بالموضوع والوصول للاستنتاجات ذات الصلة للتحقق من الفرضيات المطروحة، قسم هذا المبحث إلى جانبين: جانب نظري وجانب تطبيقي.

حيث ضم الجانب النظري فصلين أما الجانب التطبيقي فيضم فصلا واحدا.

خصص الفصل الأول للوقوف على مفهوم التهرب الضريبي وأثاره، بالإضافة إلى وسائل معالجته و مكافحته.

أما الفصل الثاني فقد تم من خلاله عرض ماهية الرسم على القيمة المضافة وكذلك ضريبة الرسم على في النظام الضريبي الجزائري و كذا خصم وتسوية وطرق دفع الرسم على القيمة المضافة.

أما الفصل الثالث فكان لتحديد مكان الدراسة الميدانية من خلال تقديم مركز الضرائب وكذا إبراز أساليب التهرب الضريبي من ضريبة الرسم على القيمة المضافة، وأيضا تقديم مثال يجسد فيه بعض اساليب التهرب من ضريبة الرسم على القيمة المضافة.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.

- ❖ المبحث الأول: التهرب الضريبي، أسبابه وأساليبه.
- ❖ المبحث الثاني: آثار التهرب الضريبي.
- ❖ المبحث الثالث: وسائل معالجة التهرب الضريبي ومكافحته

تمهيد:

إن المكلف بالضريبة كثيراً ما يلجأ إلى حيل وتصرفات من أجل التخلص من دفع الضريبة، وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي، فهو جريمة تعرفها معظم المجتمعات باعتبارها وجدت بتواجد الضريبة نفسها، لأن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد على نفودهم المالي وحریتهم الاقتصادية وبذلك يلجؤون إلى مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة، فتهرب بعض الأفراد من دفع الضريبة يعني إنقاص موارد الدولة وعدم قدرتها على تحقيق الإنفاق العام وتوفير الخدمات العامة.

فظاهرة التهرب الضريبي خطر كبير على موارد الدولة حيث تنوعت أشكالها وتعقدت أسبابها وتعددت أثارها ووسائل الرقابية والوقائية من هذه الظاهرة، وهذا ما سنتناوله في هذا الفصل.

- المبحث الأول: التهرب الضريبي، أسبابه وأساليبه.
- المبحث الثاني: أثار التهرب الضريبي.
- المبحث الثالث: وسائل معالجة التهرب الضريبي ومكافحته.

المبحث الأول: التهرب الضريبي، أسبابه وأساليبه.

تفرض الدولة على كل شخص طبيعي أو معنوي الالتزام بدفع الضريبة وذلك بدون مقابل يعود عليه، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالتهرب الضريبي أو التملص من دفع الضريبة ومحاولة التخلص منها بصفة جزئية أو كلية، وتعتبر هذه الظاهرة من أكبر المشاكل التي قد تعاني منها الدول، إذ أنها تمس مختلف الجوانب المتعلقة بالتنمية الاقتصادية وتسبب المساس بالخزينة العامة للدولة، وعلى ما سبق سنتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم التهرب الضريبي، ثم في المطلب الثاني أثار التهرب الضريبي وأخيراً المطلب الثالث طرق التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه.

التهرب الضريبي يعد من بين الظواهر الضريبية والمالية الشائعة في جميع دول العالم، ولكن بنسب تختلف من دولة إلى أخرى، ومن زمن إلى آخر، وتعتبر وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل المكلف بها، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.

و يؤدي التطرق لظاهرة التهرب الضريبي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها، مع عرض أنواعها.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي: يوجد للتهرب الضريبي عدة تعاريف نأخذ منها على سبيل المثال:

التعريف الأول: " يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي، بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية، أو الحركات المادية، وذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية".¹

التعريف الثاني: " التهرب الضريبي هو مجموع السلوكات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار الأمثلية، وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي".²

¹ - حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص39.

² - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جريز للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص216.

التعريف الثالث: " التهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون ".¹

و من التعاريف السابقة يمكننا استخلاص تعريف للتهرب الضريبي وهو سلوك يقوم به المكلف بهدف التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون ودون نقل عبئها، وذلك باستخدام طرق وأساليب مختلفة.

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي.

من خلال ما سبق لاحظنا أن التهرب الضريبي متعلق بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش الضريبي أو التهرب الضريبي، و نظراً لتشابه و تداخل المصطلحين يجب الفصل بينهما لأنهما ظاهرياً يؤديان إلى نفس المعنى، أما جوهرياً فهما عكس ذلك ومنه يمكن تصنيفهما من الناحية الشرعية إلى:

1- التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):

يقصد به استغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه و عدم الإلتزام بها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص بالتزامه على دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون، ويكون ذلك ناتج عن سوء النية، كما يمكن للتهرب الضريبي المشروع أن يحدث وذلك عن طريق تجنب الواقعة المنشئة للضريبة²، حيث أن المكلف يستعين بأهل الخبرة والاختصاص من أجل معرفة طرق التخلص من الضريبة، فهم يقومون بتحويل ثغرات موجودة في القانون لصالحهم دون مخالفة التشريع الضريبي، ويعود السبب في ذلك إلى عدم دقة النصوص القانونية الخاصة بالتشريع الضريبي و عدم إحكام صياغتها، بالإضافة إلى عدم مواجهتهم لكافة الحالات، و من نماذج التهرب الضريبي المشروع:³

✓ تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة.

✓ إعادة استثمار الأرباح الغير موزعة مستفيداً من تخفيضات عليها، دون القيام فعلاً بإعادة

استثمارها.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هوم، الجزائر، 2008، ص 169.

² بكري عيد الرحمان، «الحوكمة الضريبية وأثارها في الحد من التهرب الضريبي» مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01 لسنة 2016، جامعة لونيس علي 2 البلدة، ص17.

³ أبو منصف، « مدخل لتنظيم الإداري والمالية العامة »، دار المحمدية، الجزائر، دون سنة النشر، ص117.

- ✓ زيادة النفقات عن طريق تضخيمها.
- ✓ تقديم الهبات، مثل توزيع المالك ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هبات حتي لا تخضع أمواله لضريبة التركات.
- ✓ تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية.

2- التهرب الضريبي غير مشروع (الغش الضريبي):

الغش الضريبي يعرفه Andrée Barilari بأنه: " الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات.¹

وهناك من يعرف التهرب الضريبي غير مشروع على أنه: هو مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة حيث يعتمد المكلفون لإتباع بعض أساليب الغش والخداع، لذلك يطلق عليه مصطلح الغش الضريبي²، أو يقصد به تخفيض القيمة الحقيقي لبعض عناصر الضريبة أو تضخيم الأرقام التي تمثل الأعباء الواجب تخفيضها من قيمة الأرباح، لتبقى الأرباح الصافية أدنى بكثير، و من نماذج التهرب الضريبي غير مشروع:³

- ✓ الإمتناع عن تقديم التصريح بمداخل.
- ✓ تقديم تصريح ناقص.
- ✓ تقديم تصريح كاذب.
- ✓ إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.

¹- Andrée Barilari, « lexique fiscal », 2 eme édition, daller,paris, 1992, p18.

²- محمد طاقة وهدي الغزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص118.

³- حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص40.

الجدول رقم (01): أوجه التشابه و الاختلاف بين الغش الضريبي و التجنب الضريبي.

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
<ul style="list-style-type: none"> - التجنب دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش. - التجنب الضريبي لا يوقع المكلف في أي عقوبة أو جزاء على غرار الغش الضريبي. - التجنب الضريبي يصعب اكتشافه لأنه يعتمد على ثغرات القانون، أما الغش الضريبي يسهل اكتشافه لأنه يعتمد على التزوير والتحايل. 	<ul style="list-style-type: none"> - كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريب. - كل منهما ناتج عن سوء النية. - كل منهما يؤدي إلى حرمان الخزينة من الإيرادات الضريبية.

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقاً من التعريفات السابقة.

بالإضافة على ذلك يمكن أن نصنف أنواع التهرب الضريبي حسب الحدود الجغرافية إلى:

(أ) التهرب الضريبي المحلي:

و يقصد به أن يقوم المكلف بالتخلص من دفع عبء الضريبة كلياً أو جزئياً داخل الحيز الجغرافي للبلد الذي ينتمي إليه.

(ب) التهرب الضريبي الدولي:

و يتجسد هذا النوع من التهرب خارج إقليم البلد بحيث يتم تجنب دفع الضريبة داخل البلد وتحويل المداخل إلى بلد آخر يتميز ضغط ضريبي ملائم، أو بجباية جذابة، بهدف تقليل الضريبة.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

تعود أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة تتوفر فيها الشروط الملائمة و المساعدة على انتشارها، ولقد اختلفت الآراء في أسباب هذه الظاهرة، إلى أن بلورة هذه الأسباب يمكن حصرها في أسباب مترتبة بالمكلف بالضريبة و أسباب تشريعية.

أولاً: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة.

إذا كان السبب الظاهر لتهرب الضريبي هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها

للدولة، إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته، تتوقف على مجموعة من الأسباب التي زادت من حدة وخطورة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ونذكر منها:

1- العامل التاريخي:

لقد لعب العامل التاريخي الذي مرت به بعض الدول من الإحتلالات العثمانية إلى غاية الإحتلالات الأوروبية دور كبير في التهرب الضريبي، ففي عهد الأتراك كانت الضريبة تدفع من أجل تأدية مصالح الأمراء وفي العهد الأوروبيين جعلت الضريبة أداة لزيادة أموال و ثروات المستعمرين وإستعمال عائداتها لفائدة إقتصاد الدولة الفرنسية¹، كل هذا الإستبداد ولد كراهية لدى المكلفين بالضريبة، حيث اعتبروا أن الضرائب لا تفرض لتحقيق النفع العام، وإنما مظهر من مظاهر الظلم و القهر الذي ينبغي مواجهته، فاتجهوا إلى التهرب الضريبي إعتقاداً منهم بأنه نوع من أنواع الدفاع الشرعي ضد إستبداد الدولة، و من هنا فالظروف التاريخية للضرائب أثرت تأثيراً كبيراً في ترك الإنطباع بالكراهية اتجاهها من قبل المكلفين، و للأسف فإن هذه النظرة بقيت عند المكلف حتى بعد الإستقلال، ولكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي وسياسة الحكومة.

2- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي:

يعتبر ثقل العبء الضريبي من العوامل المهمة التي تدفع المكلفين إلى التهرب من الضريبة، و هذا راجع لتطور دور الدولة و إتساع نشاطاتها في مختلف الميادين مما يأدى إلى زيادة الأعباء المترتبة على الدولة، ولتغطية هذه الأعباء كثيراً ما تلجأ الدولة إلى فرض العديد من الضرائب، وهذا يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على وزيادة إحساسهم بثقلها، مما يشجعهم على التملص من أداء الضريبة والتفطن في إعطاء الحجج التي تبرر تهربهم من الضريبة².

3- الوعي الضريبي:

تعتبر من أهم الدوافع النفسية المؤدية بالمكلف للتهرب من الضريبة، نتيجة لاعتقادات كثيرة تؤدي

¹ - طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، قسم قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011، ص11.

² - لابد لرزق، ظهرت التهرب الضريبي وإنعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر (دراسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص54.

بالمكلف إلى التهرب دون أي شعور بالخطأ، وتأنيب الضمير¹، منها:

- ✓ إعتبار الضريبة إقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي أداة تعسفية على أملاك الأفراد.
- ✓ الإعتقاد الديني على عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.
- ✓ هناك من يرى أن النفقات العامة ماهي إلى وسيلة لمزيد من الموظفين البيروقراطيين الذين لا يستفاد منهم ولا من خدماتهم، أو لا يوافق المكلفون على سياسات الإنفاق الحكومي لفشل الحكومة في حل مشاكلهم أو قد يتهمون القائمين على تنفيذ المشروعات العامة بالرشوة و الإختلاس، وعندما تسود هذه الأفكار بين أفراد المجتمع فتتعدم بذلك الثقة في الدولة ونفقاتها، ولا تتوفر لديهم الرغبة في دفع ما عليهم من ضرائب، ويؤدي ذلك إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي.²

ثانيا: الأسباب التشريعية.

تلعب الأسباب التشريعية في دورا بارزا في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، ويعود ذلك إلى كثرة التعديلات التي طرأت على مختلف التشريعات الضريبية، والاتي تلعب دورا مهم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، و سنتطرق إلى بعض الأسباب في ما يلي:

1- تعقد التشريعات الجبائية وعدم إستقرارها:

يعود سبب التعقيدات الجبائية في بعض الدول إلى تعدد النصوص وما تحتويه من معدلات وإعفاءات وتخفيضات وتعديلات، بالإضافة إلى كثرة أنواع الضرائب التي خلقت صعوبة ومشاكل في مفهومها وتأويلها، فكل هذه التعقيدات و الغموض في الصياغة والتطبيق يدفع إلى زيادة عدد المنازعات، كما يخلق جوا مكهرباً بين المكلف والإدارة الجبائية.³

ومثال ذلك الجزائر حيث عرفت عدم استقرار في قوانينها المالية، ويرجع هذا الأخير بالدرجة الأولى

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة السياسة المالية، دار المعارف، الإسكندرية، دون سنة النشر، ص276.

² الشرفاوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006، ص148.

³ بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق، فرع: إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2009، ص36.

إلى التغيرات العديدة التي تحدث على القوانين الجبائية، مما يخلق صعوبة للمكلف في مواكبة كل هذه التغيرات والتطورات بالتالي يزيد ميله لتهرب من الضريبة، ومن أحسن الأمثلة على تعقيد التشريعات الجبائية الجزائرية وعدم إستقرارها هو الرسم على القيمة المضافة، و التي دخلت حيز التنفيذ سنة 1992 بالقانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

بحيث إحتوى هذا الرسم في بداية الأمر على أربع معدلات 07%، 13%، 21%، 40%، وهذا إلى غاية سنة 1994، ثم تم إلغاء معدل 40%، و بعدها جاء قانون المالية 1997¹، قام بالحفاض على ثلاثة معدلات و لكن قام بتغيير معدل 07% و إستبداله بمعدل 14%، كما أجرى كذلك تعديل على المكلفين الخاضعين لهذه المعدلات على الرسم على القيمة المضافة، حيث أصبح بعض المكلفين الذين كانوا خاضعين لمعدل 07% خاضعين لمعدل 21% مثل المطاعم، ومن كان خاضع لمعدل 13% أصبح خاضع لمعدل 14%، و في هذه المدة التي بدأ فيها المكلف يتقبل هذا التغيير يقوم المشرع مرة أخرى بتغيير آخر في قانون المالية لسنة 2001²، في مادته 21 بإلغاء معدل 21%، وإستبدال معدل 14% بمعدل 17% مع تغييرات كذلك في نوع المكلفين الخاضعين لمعدل معين³، ثم تم تعديله إلى 07% معدل مخفض و 19% معدل عادي في قانون المالية لسنة 2017، فكل هذه التغيرات والتعديلات تعود سلبا على الخاضعين للضريبة، بحيث لا يتمكنون من فهم جل هذه التعديلات التي تتعكس على المكلف بالضريبة.

2- إرتفاع مستوى الضغط الضريبي:

عرف الضغط الجبائي أو الضريبي على أنه " هي العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخول المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها"⁴، و منه كلما ارتفع مستوى الضغط الضريبي يدفع المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة أو التملص منها.

3- ضعف نظام العقوبات المطبق على المتهرب:

¹ - أمر رقم 96-31، مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية عدد 85 لسنة 1996.
² - قانون رقم 2000-06، مؤرخ في 23 ديسمبر سنة 2000، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، الجريدة الرسمية عدد 80 لسنة 2000.

³ - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص ص 64-65.

⁴ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 284.

العقوبة التي تفرضها الدولة الجزائرية على المتهربين من الضريبة تؤثر على المكلفين بالضريبة، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن التهرب، أما إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ المتهرب، يحاول المكلف المغامرة ولا يخاف من هذه العقوبة غير شديدة.

ما يمكن استنتاجه أن المشرع الضريبي له الدور الكبير في دفع المكلفين للتهرب الضريبي، إذا ما احتوت تشريعاته عدم الدقة والوضوح وعدم الإستقرار وعدم إحتمائها على العقاب الكافي، بالإضافة إلى الثغرات، و لذلك من الضروري يجب المساهمة الفاعلة لعناصر متخصصة، اقتصادية و مالية و قانونيا في وضع النصوص القانونية الضريبية، وضرورة توخي المشرع الحذر والحرص أثناء فرض مثل هذه القوانين.

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي.

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارات المتهرب، حيث يتقن المكلفين ويبتكرون أساليب عديدة للاحتيال واستغلال الثغرات والنواقص الموجودة في القانون الجبائي الجزائري للإفلات من دفع الضريبة، ومن بين أبرز الطرق المستعملة في ذلك ما يلي:

أولاً: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي.

تعتبر المحاسبة القاعدة الأساسية لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فالتحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية مع المستندات الثبوتية كالفواتير مثلا، فالمكلف الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية فيما بينها من جهة، وبين المستندات الثبوتية من جهة أخرى¹، ويتم هذا النوع بالطرق التالية:

1- تضخيم الأعباء:

سمح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة القيام بخصم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية وذلك وفق الشروط تطرق إليها المشرع الجزائري في القسم الأول من الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك تحت عنوان "التكاليف الواجب خصمها"، وتتمثل هذه الشروط في:²

¹ عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012، ص 100.

² نفس المرجع، ص 101.

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء موظفة أو مستغلة في مصالح نشاط المؤسسة.
- أن تكون لها مبررات ومرفقة بوثائق ثبوتية.
- أن تكون في حدود (السقف) التي وضعها القانون.

فهناك بعض المكلفين الذين يستغلون هذا الحق وذلك بإدخال المبالغة في تقدير تكاليف ليست لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف وذلك بهدف تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف:

1-1- تسجيل عمال وهميين:

يلجأ المكلف بالضريبة بتسجيل أجور عمال لا وجود لهم اصلا في الوثائق المحاسبية بحيث تؤدي هذه العملية إلى تضخيم الأعباء، كنتيجة عكسية تؤدي إلى خفض نسب الضرائب، كما يمكن أن يكون المستخدمين أو العمال موجودين في الواقع إلا أنهم يشغلون مناصب ثانوية لتضخيم رواتبهم، مثلا: " تسجيل عون إداري في منصب رئيس مصلحة أو مدير تجاري".

1-2- التكاليف العامة غير مبررة:

يسمح المشرع للمكلف بخصم الأعباء بشرط أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة، كما يشترط أيضا أن تتعلق هذه الأعباء بالتسيير العادي للمؤسسة، و أن تكون مبررة بالوثائق اللازمة، كما يجب أن تعبر عن تخفيض في المحصول الصافي للمؤسسة، لكن المكلف لا يعمل بهذا الشرط فيسجل أعباء خارج نشاط المؤسسة من أجل خاق أعباء، مثل صيانة سيارة خاصة لأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات بإسم المؤسسة¹.

1-2- تقنية الإهلاك:

يقصد بالإهلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابت لدى المؤسسة مع مرور الزمن، ويعتبر عبء من الناحية المحاسبية، وبالتالي فهو يعد من نفقات الإستغلال، ويتم خصمه في شكل تكاليف وفق الشروط التالية:

¹ عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص ص814-815.

- أن تكون هذه الأصول من ضمن أصول المؤسسة ويتم إستغلالها ومسجلة محاسبيا.
 - أن لا يتجاوز الحد الأقصى المحدد للإهلاك.
 - أن لا يتجاوز مجموع الإهلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتك العناصر.
- الجدول رقم 02:** بعض معدلات الإهلاك المطبق في الجزائر.

معدل الإهلاك	مدة الإستخدام بالسنوات	الإستثمارات
1% - 2%	50 - 100	- مباني صناعية
2% - 5%	25 - 50	- مباني إدارية
10% - 20%	10 - 20	- معدات وأدوات
20% - 25%	04 - 05	- معدات نقل
10%	10 سنوات	- تجهيزات أخرى

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 47.

من هذه المعدلات التي قام المشرع الجزائري بوضعها، إلى أن المكلف يتلاعب فيها بطرق مختلفة، وذلك من أجل زيادة أو تضخيم مخصصات الإهلاك التي تخصم إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك أو برفع قيمتها كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل، وذلك بحساب ثمن الشراء مضاف إليه الرسم.

2- تخفيض الإيرادات:

هذا الأسلوب منتشر بكتثرة ويتبعه المكلفين لتخاص من الضريبة، حيث يقوم بالتصريح عن الأرباح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها، بهدف تخفيض الوعاء الضريبي و إخفاء رقم أعماله، و يتبع المكلف بالضريبة عند تخفيضه للإيرادات عدة طرق سنحاول تلخيصها:

- ✓ هناك بعض من المبيعات التي تتم بدون فواتير ويتم الدفع نقدا.
- ✓ يقوم المكلف بالتخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا، وذلك عن طريق خصومات ممنوحة بشكل مبالغ.
- ✓ تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون.

ثانيا: التهرب عن طريق التحايل القانوني.

إضافة إلى التهرب عن طريق التحايل المحاسبي نجد أسلوباً آخر يتمثل في التهرب عن طريق التحايل القانوني، إذ أن هذا الأسلوب يستعمل بكثرة من طرف المكلفين بالضريبة، بحيث يستغلون الثغرات الموجودة في القانون الجبائي لصالحهم، وذلك بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستتدين بذلك إلى نصوص قانونية بحيث تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها، فقد عرفه Bruno على أنه: " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"¹.

ومن هنا فإن التحايل القانوني يأخذ شكلين:

1- التكيف الخاطئ للعمليات القانونية:

يتمثل في تغيير عملية قانونية بمظهر عملية قانونية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر إمتيازاً، وهذا ما يسمح بعدم أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة من الوضعية القانونية الأولى، وهذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما²، بحيث يقوم المكلف بتزييف واقعة، أو حالة قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى مشابهة لها و ذلك بجعلها معفاة من الضريبة أو دفع ضريبة أقل، ومن الأمثلة الشائعة عن ذلك:

- تغيير عقد البيع بجملة عقد هبة لتفادي دفع الضريبة.
- توزيع الشركة الأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.
- تستغل الشركات المتعددة الجنسيات وضعيتها القانونية بامتلاكها لفروع في الخارج، حيث تنهرب من دفع الضريبة وذلك بتحويل الأرباح لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، وعدم توزيع مداخيلها من فروعها.

تعتبر هذه الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف ولكنها تبقى أمثلة لا غير، فالمكلف يسعى دوماً إلى تطوير أساليب الغش وإيجاد منافذ أخرى ليتخلص من أداء واجباته الضريبية.

2- التحايل عن طريق العمليات الوهمية:

¹ عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتنمية، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004، ص14.

² سمية براهيمى وميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، بحوث إقتصادية عربية، العدد 27، بسكرة، 2014، ص234.

يلجأ المكلف بالضريبة إلى استغلال الثغرات الموجودة في القانون وذلك أجل الإفلات من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منها، ويستعمل هذا النوع من التحايل غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة و الذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع و الشراء من طرف المكلفين الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات.

ثالثاً: التهرب عن طريق التحايل المادي.

يعتبر التحايل مادياً عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني، بجزء من المواد والمنتجات والبضائع، أو الأرباح التي تدخل احتساب الإقتطاع الضريبي، سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو كلي، و كلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي¹، يتمثل التهرب عن طريق التحايل المادي في قيام المكلف بالضريبة بإخفاء السلع والمنتجات الخاضعة للضريبة و إعادها عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وقد يكون هذا الإخفاء جزئياً أو كلياً بهدف التقليل من الضريبة او التملص منها كلياً.

1- الإخفاء الجزئي:

يكون الإخفاء جزئياً عندما يقوم المكلف بإخفاء لجزء من بضاعته أو سلعة وذلك من أجل إعادة بيعها في السوق السوداء، كإخفاء بضاعة أو عندما يصدر في حقه أمر بالحجز على أمواله حتى تستوفي الإدارة الجبائية الضريبة الصادرة في حقه من ثمن بيع أمواله المحجوزة، فيقوم المكلف في هذه الحالة بإخفاء جزء من أمواله، إضافة إلى ممارسة نشاط خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.

2- الإخفاء الكلي:

حدث هذا الإخفاء عندما يريد المكلف التخلص من دفع الضريبة نهائياً، وهذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء تعاملات في ظروف سرية، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش، مثلاً: هذا النوع عدم التصريح بالوجود.

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص ص 44-45.

المبحث الثاني: آثار التهرب الضريبي.

ذا كان المكلفون يجتهدون بشتى الطرق والأساليب للتهرب الضريبي من دفع الضريبة المستحقة عليهم، ولا يدركون الآثار الوخيمة التي ستحدثها هذه الظاهرة على مختلف الجوانب وبالتالي الإضرار بالخرينة العامة وقد يؤدي ذلك إلى المساس بسير المرافق العامة وقيام الدولة بوظائفها المختلفة وبالتالي فللتهرب الضريبي عدة آثار سلبية، وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين نوردنا فيما يلي:

المطلب الأول: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الآثار المالية للتهرب الضريبي.

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي.

المطلب الأول: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي.

بما أن الضريبة تمثل إحدى أدوات السياسة المالية، التي هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية للدولة، فإن التهرب الضريبي يجعلها لا تتفق مع الاتجاهات الاقتصادية للدولة سواء بالنسبة لحالات الانكماش أو التضخم، أو تشجيع صناعة معينة أو الحد منها أو تشجيع الاستثمار الأجنبي أو الحد منه، فالتهرب الضريبي لا يسمح بتحقيق الأهداف الاقتصادية للبلد باستخدام الضريبة، وتتمثل الانعكاسات السلبية على الاقتصاد الوطني فيما يلي:

1- التأثير في التنافسية للمؤسسات الاقتصادية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى نتائج سلبية تمس الاقتصادي الوطني ويعيق المنافسة الاقتصادية، فهو لا يسمح بانتصار المؤسسات الأكثر كفاءة بل يعطي فرصة لانتصار المؤسسات الأكثر تحايلا وتهربا من الضريبة، ومن ذلك نجد أن المؤسسات التي تتهرب من الضريبة تكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسات التي تدفع الضريبة، ويسمح التهرب الضريبي من تخفيض تكاليف الشراء والإنتاج بالنسبة للمؤسسات التي تتهرب من الضريبة فتقوم بتخفيض أسعار منتجاتها مقارنة بأسعار المنافسين لها في السوق، فكل هذا يخلق منافسة اقتصادية غير شرعية.

2- اعاقاة التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والتي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي¹، فالتهرب يساهم في إبطاء وتأخير النمو والتقدم الاقتصادي ويثبت الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية ويؤدي أيضا إلى ركود الاقتصاد الوطني.

3- التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي:

يلجأ الأعوان الاقتصاديين إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح نسبيا في الركود الاقتصادي والتخلف².

فالتهرب الضريبي يآثر على توجيه النشاطات الاقتصادية فتوجه النشاطات حسب الاعتبارات الجبائية وليس للاعتبارات الاقتصادية، إضافة إلى ذلك دون أن توجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات.

4- زيادة عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها:

التهرب الضريبي يؤدي مباشرة إلى نقص إيرادات الدولة التي تقوم بتغطية نفقاتها من هذه الإيرادات، فتلجأ الدولة من أجل تغطية ذلك النقص بفرض ضرائب جديدة أو الرفع في نسبة الضرائب القديمة، و بهذا فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي، فالمكلفون بالضريبة الذين يدفعون الضريبة بانتظام ولا يتهربون لا يقبلون هذه الزيادة سواءً ضريبة جديدة أو زيادة معدلاتها، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

5- ندرة الأموال:

إن التهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال، لأن المكلف عند إخفاء الرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الانكشاف، فالمتملص يعمل على الاكتناز عن طريق خفض أمواله خارج السوق المالي، وبالتالي ستكون هناك ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل.

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 51.

² - نفس المرجع.

بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا عن النقود الاعتبارية، لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية وخصوصا حق الاطلاع لدى المؤسسات البنكية¹، فكل هذا يؤدي إلى ندرة الأموال.

المطلب الثاني: الآثار المالية للتهرب الضريبي.

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة، حيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل فتصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويل أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض، إلا أن ذلك

أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني².

1- الإصدار النقدي:

هي عملية خاق نقود جديدة من العملة الوطنية وهو ما يعرف أيضا بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وهذا من أجل تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة نتيجة نقص الإيرادات بسبب التهرب الضريبي³.

يؤدي التمويل بالتضخم إلى نتائج سلبية تمس بالاقتصاد الوطني سنحاول عرضها:

- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية.

- نقص القدرة الشرائية للمواطنين.

2- الإقراض العام:

بسبب المأزق المالي الذي يخلفه التهرب الضريبي على الدولة فإنها تضطر للبحث عن الأموال

¹ نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2006-2007، ص91.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص160.

³ طورشي إبراهيم، التهرب الضريبي وأليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص17.

باللجوء إلى الاقتراض العام من أجل تغطية ذلك النقص، ولكن هذا الاقتراض يجعلها تدخل في مشكلة المديونية، وتوضيح الفكرة أكثر سنعرف الدين العام أو الإقتراض العام، والآثار السلبية التي تتجم عنه:

2-1- تعريف الدين العام (الإقتراض العام):

هو الأموال التي تحصل عليها الدولة من الغير على شكل قرض مع التعهد بردها عند حلول ميعاد استحقاقها.

2-2- آثار الدين العام:

- يؤدي اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصادره (داخلي أو خارجي)، وباختلاف مدته (قصير أو طويل المدى)، إلى آثار سلبية تمس الاقتصاد الوطني ويمكن أن نلخص هذا الأثر في ما يلي:
- يعد الدين العام عبء خاصة في حالة استعماله لأغراض استهلاكية بدل مشاريع استثمارية.
- تفقد الدولة هبتها بسبب عدم قدرتها تغطية نفقاتها.
- في حالة عدم قدرة الدولة على سداد الدين تصبح خاضعة للتبعية الأجنبية، أو تفرض قيود اقتصادية عليها.

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي.

إن آثار التهرب الضريبي لا تظهر في الميدان الاقتصادي و المالي فقط، بل يتعدى ذلك ويظهر عتى في الجانب الاجتماعي، فالتهرب الضريبي يقضي على أهم مبدأ من مبادئ التي تقوم عليها الضريبة وهو " مبدأ العدالة الضريبية "، مما ينعكس عنه وجود آثار سلبية تمس المستوى الاجتماعي والتي يمكن أن نتطرق إليها في الاتي:¹

1- التهرب الضريبي يولد تهربا آخر:

التهرب الضريبي يقلل من الحصيلة الجبائية مما يؤدي بالدولة إلة القيام تصرفات تجعلها تخل بمبدأ العدالة الضريبية حيث تقوم بزيادة الضرائب ورفع معدلاتها، وبالتالي يزيد العبء الضريبي، وهذا يؤدي إلى

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 228.

شعور المكلفين الذين يقومون بالتزاماتهم الضريبية بعدم الرضى، فينظمون إلى فئة المكلفين الذين يتهربون من الضريبة، والسبب يعود إلى عدم إحساسهم بالعدالة الضريبية.

2- تعميق الفوارق الاجتماع:

يؤدي التهرب الضريبي إلى نتيجة معاكسة تماما لما تستهدفه الضريبة اجتماعيا، فالدولة عندما تقوم برفع معدلات الضريبة من أجل تعويض النقص الموجود في الإيرادات فإن ذلك يمس الطبقة الفقيرة في المجتمع، فالفقير يصبح أكثر فقرا بحيث أنه يتم اقتطاع جزء من مدخول هذه الطبقة الفقيرة من أجل تحقيق النفع العام بالإضافة إلى ذلك حرمانها من المرافق العامة والوسائل الضرورية، كبناء السكنات، إنشاء المرافق الاجتماعية، بناء مستشفيات، زيادة عدد المدارس ... إلخ.

3- تفشي اللامدنية في المجتمع:

إن وجود التهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية، ويقصد بالمدنية الجبائية تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على المصلحة الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمات المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع لذلك فإن وجود التهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية هو عامل من عوامل تظهور المدنية الجبائية.¹

نستنتج أن النظام الضريبي السيء والغير فعال يفتح المجال للمكلفين من أجل التملص أو التهرب من دفع الضريبة،

وهذا هو الأمر الذي يقلل من قيمة الضريبة وأهميتها وكل هذا يؤدي إلى عرقلة الأهداف الإقتصادية، المالية و الإجتماعية.

¹ - طورشي إبراهيم، مرجع سابق، ص 19.

المبحث الثالث: وسائل معالجة التهرب الضريبي ومكافحته.

يخلف التهرب الضريبي آثاراً سلبية على المستوى الاقتصادي و المالي والاجتماعي، بحيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، ويترتب على ذلك اختلال التوازن المالي للدولة، واللجوء إلى وسائل أخرى للتمويل، كما يؤدي إلى اختلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت في الطبقات الاجتماعية، ولهذا تسعى الدولة لمواجهته بمختلف الطرق و الأساليب، ويتم ذلك من خلال معالجة أسبابه عن طريق وسائل وقائية ورقابية اتخذت على مستوى النظام والتشريع الجبائي، ومعالجة النقائص البشرية والمادية لإدارة الضرائب وبالمقابل توعية المكلف بالضريبة وسنحاول التطرق إلى كل هذا فيما يلي:

المطلب الأول: الوسائل الوقائية من التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الوسائل الرقابية في مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: إجراءات المتابعة للتهرب الضريبي.

المطلب الأول: الوسائل الوقائية من التهرب الضريبي.

تعد الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي لاحتوائها على مجموعة من الحلول المساعدة على التقليل من ظاهرة التهرب، فبهذه الآليات تسعى الدولة إلى الحد من هذه الظاهرة وإلى إتباع إجراءات وقائية تُفعل التشريع الضريبي بمختلف الوسائل، وسنتناول كل هذه النقاط فيما يلي:

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي:

إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي سبب لعدم فعالية النظام الضريبي بصفة عامة، وعدم فعالية الرقابة الجبائية بصفة خاصة، ذلك لأن الجهاز الرقابي يستمد قواه من النظام الضريبي، الأمر الذي يستدعي ضرورة التحسين من فعاليته للقضاء على هذه الظاهرة من خلال مراعات الإجراءات التالية:

1- تبسيط النظام الجبائي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي أسلوب سهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة

بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي¹، فكلما كان النظام الضريبي سهلاً وطرق تطبيقه واضحة، كلما كان المكلف أكثر اقتناعاً بضرورة دفعها.

2- إرساء نظام ضريبي عادل:

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعات ما يلي:²

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
- شمولية الضريبة.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- إعفاءات ضريبية مدروسة.

3- تحسين التشريع الضريبي:

للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصيغة وانسجامه مع الوضع الاقتصادي، فالتشريع المالي الجيد و المنسجم والمتربط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساوات³، لذلك يجب إحصاء صياغة النصوص التشريعية الضريبية وبالتالي سد منافذ التهرب.

ثانياً: تحسين الجهاز الإداري الضريبي.

إن تحسين فعالية النظام الضريبي لا تكفي لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بالكفاءة من حيث التطبيق أو التنظيم، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية وذلك

¹ ناصر مراد، مرجع سابق، ص162.

² خالد شحادة الخطيب و احمد زهية شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص ص220-

221.

³ نفس المرجع، ص220.

من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة، ومن أجل تحقيق هذا الأمر يجب تحسين وتطوير ما يلي:

1- تحسين الإمكانيات البشرية:

وذلك من خلال تحسين كفاءة الموظفين، وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، باتخاذ الإجراءات التالية:

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
 - وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
 - فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة الأعوان الإداريين.
 - تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
 - وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلاً.¹
- إضافةً إلى ذلك توفير الحماية اللازمة للموظفين عند أداء مهامهم الرقابية.

2- تحسين الإمكانيات المادية:

وذلك من خلال تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورة لسرعة إنجاز العمل، وذلك باتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب واستلام البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري، وكل هذا من خلال:

- توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوز ومقتضيات العصر.
- إحداث نظام معلومات جبائي يعتمد على قاعدة وطنية من المعلومات والبيانات الخاصة بجميع المكلفين بالضريبة ويسير وفق التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال للربط بين مختلف هياكل الإدارة الجبائية، و تسجيل أكبر عدد ممكن من المعلومات المتعلقة بالمكلفين، بإضافة إلى ربح

¹- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 164.

الوقت والسرعة في العمل.

- توفير وسائل النقل لتسهيل عمل الموظفين، لأن المهام التي يمارسها كل من المحققين والمفتشين تستوجب عليهم في غالب الأحيان التنقل والتحقيق الميداني من أجل البحث عن المادة الضريبية أو تحصيل الضريبة أو كشف تهرب ضريبي.¹

3- تنظيم الإدارة الضريبية:

يجب تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبادئ لا مركزية الإدارة بهدف تحسين ظروف العمل، وضمان السرعة والفعالية أيضاً، بالإضافة إلى التنسيق ومراقبة عمل مختلف الإدارات الضريبية.

ثالثاً: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف:

إن توتر العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة، تلعب دوراً في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، لذلك أصبح من الضروري التكفل بتحسين العلاقة بينهما، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب الضريبي، فلتقوية العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة يجب إتخاذ الإجراءات التالية:

1- نشر الوعي الضريبي:

يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب الضريبي، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي، حتي تصبح سلوكياته أكثر عقلانية²، ويتم ذلك من خلال القيام بحملات التوعية عن طريق تنظيم ملتقيات، أبواب مفتوحة حول النظام الضريبي، وكذلك الإشهار في الوسائل السمعية البصرية والصحافة المكتوبة واللافتات الإشهارية في الشارع، وذلك من أجل تحسيس المكلف بأهمية الضريبة.

2- تكوين و إعلام المكلف:

تكوين المكلف بالضريبة يكون بإحاطته بكل الجوانب المتعلقة بالمجال الضريبي، والتقرب إليه أكثر وإطلاعه بمختلف التعديلات والمستجدات، بالإضافة إلى وضع مذكرات وكتابات لتفسير بعض الإجراءات والنصوص القانونية الغامضة، وضرورة إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية يوكل لها مهمة

¹ خالد شحادة و أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 222.

² ناصر مراد، مرجع سابق، ص 168.

الاستجاب والإرشاد وتفسير مختلف تساؤلات المكلفين وكذلك تيسير الإجراءات والأحكام الجبائية المتعلقة بالتزاماتهم.

رابعاً: التعاون الدولي:

أصبح التهرب الضريبي يتم على نطاق دولي حيث تعدى حدود الدولة الواحدة، لذلك لجأت الدول في مكافحته عن طريق التعاون فيما بينها، وتتمثل صورة هذا التعاون بالمعاهدات التي تبرم بين الدول يتعهد بمقتضاها المتعاقدون، بأن تتبادل الإدارات المالية المعلومات المتعلقة بالمكلفين الخاضعين للضرائب.

المطلب الثاني: الوسائل الرقابية في مكافحة التهرب الضريبي.

لقد وضعت الإدارة الجبائية عدة وسائل رقابية لمكافحة التهرب الضريبي، والتي تقوم بالأساس على مراقبة صحة المعلومات والأرقام المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك بإعتبار النظام الجبائي الجزائري قائم على التصريحات الجبائية، وهو ما جعل الرقابة بنوعها حقاً سيادياً للدولة من أجل المحافظة على مصادر تمويل الخزينة.

أولاً: الرقابة الجبائية.

1- تعريف الرقابة الجبائية:

تعرف الرقابة الجبائية أنها مجموع العمليات التي توم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي لتمس والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.¹

2- أشكال الرقابة الجبائية:

نظراً للعدد الكبير من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين للضريبة اعتمدت الإدارة الجبائية على نوعين من الرقابة الجبائية:

أ) الرقابة الشكلية:

تمثل المرحلة الأولية للرقابة الجبائية والتي تتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص،

¹ - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص48.

حيث تقوم المصلحة المعنية بالفحص الشكلي والسريع للمعلومات المصرح بها من طرف المكلف، كالهوية والإمضاء.

(ب) الرقابة على الوثائق:

وتتمثل المرحلة الموالية للرقابة الجبائية وذلك بإجراء فحص شامل لمضمون التصريحات والوثائق المرفقة بها ومقارنتها مع تلك الموجودة في الإدارة.¹

ثانياً: التحقيق الجبائي:

1- تعريف التحقيق الجبائي:

يتمثل في جملة الإجراءات التي يمارسها المراقبون الجبائيون، من خلال التدخل المباشر في الأماكن التي يزول فيها المكلفون نشاطهم، وذلك لتأكد من صحة المعلومات المصرح بها بالمقارنة مع تلك الموجودة في الواقع.²

2- أنواع التحقيق الجبائي: وتتمثل فيما يلي:³

(أ) التحقيق في المحاسبة:

يمارس في عين المكان وعلى الأشخاص المكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، ويتم بالتعمق في الدفاتر والوثائق المحاسبية وإجراء تحريات عليها.

(ب) التحقيق المصوب في المحاسبة:

هو إجراء رقابي أقل شمولاً وبعداً من التحقيق المحاسبي، فهو يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب.

(ج) التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يقصد به العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به

¹ المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2019.

² بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم الاقتصاد، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011، ص119.

³ المادة 20-21، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

مقارنة الدخل المصرح مع وضعيته المعيشية، ويخص الأشخاص الطبيعيين فقط، وفي كثير من الأحيان يكون هذا التحقيق مكتملاً لأحد التحقيقين السابقين.

إن تحقيق الأهداف المرجوة من وراء فرض الضريبة كالقدرة على استرجاع أموال الخزينة العمومية، والتي تعود بالنفع على المجتمع تبرز فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، ونظراً للمشاكل التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة منها، وعلى وجه الخصوص القضاء على التهرب الضريبي، وبالرغم من الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية في هذا المجال والجهود المبذولة من طرف الدولة، وبالرغم من الإصلاحات التي سار عليها المشرع الجزائري إلا أنه تبقى الرقابة الجبائية في الجزائر غير قادرة على القضاء على التهرب الضريبي، لذلك يجب تدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة هذه الظاهرة والبحث عن آليات واتخاذ تدابير وإجراءات مختلفة كحل للمشاكل التي تعرقل عمل الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة والتي تقلل من فعاليتها.

المطلب الثالث: إجراءات المتابعة للتهرب الضريبي.

إن الجرائم الضريبية بشكل عام وجريمة التهرب الضريبي بشكل خاص ذات طبيعة خاصة، تتميز بها عن الجرائم الأخرى من حيث التجريم وإجراءات المتابعة وكذلك الجزاءات المقررة، حيث تم تقرير عقوبات جزائية وأخرى جبائية، وذلك من أجل حماية الخزينة العمومية، وضمان تمويل الاقتصاد الوطني.

أولاً: العقوبات الجبائية:

وتتمثل في العقوبات المفروضة على المكلفين بالضريبة و العقوبات المتعلقة بأعمال الغش و عقوبات معاينة التلبس الجبائي.

1) العقوبات المفروضة على المكلفين بالضريبة:

إن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات وقد حددت آجالاً قانونية لذلك، وفي حال عدم التصريح، التأخر أو النقصان فإن الإدارة الجبائية تطبق العقوبات التالية:

1-1) عقوبات متعلقة بالتصريح: وتتمثل في الحالات التالية:

أ) غياب التصريح: تفرض الضريبة تلقائياً على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، ضريبة على الدخل أو أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بـ 25%، كما يعاقب المكلف

بالضريبة الذي لا يقدم تصريح بالوجود بمبلغ 30.000 دج.¹

(ب) **تأخر التصريح:** في حالة قيام المكلف بالضريبة بإيداع متأخر بتصريحه أي خلال الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء الآجال المحددة قانونياً تنخفض الزيادة المقدرة بـ 25% إلى:

- 10% إذا لم تزد الفترة عن شهر واحد.²

(ج) **نقص التصريح:** عندما يكون المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحاته تتضمن الإشارة إلى الأسس والعناصر التي تعتمد على تحديد وعاء الضريبة، أو يبين ربحاً أو دخلاً ناقصاً أو غير صحيح، يُزاد على المبلغ الحقوق التالية:³

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ولا يتجاوز 200.000 دج.

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

(2) عقوبات متعلقة بأعمال الغش والتدليس الجبائي:

عند قيام المكلف بأعمال تدليسيه أو أعمال الغش تطبق زيادات موافقة لنسبة الإخفاء المطبق من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%، وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100%، وتطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق اقتطاع من المصدر.⁴

(3) عقوبات معاينة التلبس الجبائي:

في حالة معاينة التلبس الجبائي تفرض غرامة مالية قدرها 600.000 دج ويرفع هذا المبلغ إلى 1.200.000 دج في حالة تجاوز تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي، رقم الأعمال والإيرادات الخام حد 5.000.000 دج المنصوص عليها في مجال نظام الضريبة الوحيدة، يرفع هذا المبلغ إلى 2.000.000

¹ - المادة 194، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2019.

² - المادة 402، نفس المرجع.

³ - المادة 38 مكرر و، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁴ - المادة 193 -2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

دج في حال تجاوز عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي رقم الأعمال أو الإيرادات الخام 10.000.000
دج المنصوص عليه في مجال الريح المبسط.

زيادة على ذلك فإنه يترتب على جنة التلبس الجبائي إقصاء المكلفين بالضريبة من الاستفادة من
الضمانات المتعلقة بطلب توضيحات وتبريرات وأجال الاستحقاق.¹

ثانياً: العقوبات الجزائية:

يعاقب المكلف بالضريبة المتملص أو الذي حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسيه في إقرار وعاء
الضريبة أو رسم أو حق خاضع له جزئياً أو كلياً كما يلي:²

- غرامة من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يبلغ مبلغ الحقوق المتملص منه 100.000
دج.

- الحبس من شهرين (02) إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو
بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منه أكبر من 100.000 دج و لا
يتجاوز 1.000.000 دج.

- الحبس من 06 أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو
بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز
5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى
5.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منه
5.000.000 دج ولا يتجاوز مبلغ 10.000.000 دج.

- الحبس من خمسة (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى
10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يتجاوز مبلغ الحقوق المتملص منه
10.000.000 دج.

¹ - المادة 194 مكرر 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

² - المادة 303، نفس المرجع.

خلاصة:

التهرب الضريبي هو من أهم الظواهر التي تؤدي إلى اضعاف ووفرة الحصيلة الضريبية، وبالتالي اهدار جانب كبير من الموارد المالية للخرينة العمومية، وهذا راجع على عدة أسباب، وبذلك تكون هذه الظاهرة عارضا في مسار التنمية الاقتصادية، فهذا ما يستدعي مكافحة هذه الظاهرة نظرا للانعكاسات السلبية التي تترتب عنها والتي من بينها سوف تحرم الخزينة العمومية من مبالغ كبيرة مما يؤثر سلباً على التنمية، لذلك يجب مراعات كل وسائل الوقائية والرقابية من أجل الحد من هذه الظاهرة، ومعالجة أسباب انتشارها خاصة ضبط التشريع الضريبي و نشر الوعي الضريبي بالإضافة إلى تكثيف الرقابة الجبائية التي تشكل أداة هامة لاكتشاف حالات التهرب.

الفصل الثاني: الرسم على القيمة المضافة.

❖ المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة.

❖ المبحث الثاني: للرسم على القيمة المضافة في التشريع

الضريبي الجزائري.

❖ المبحث الثالث: خصم وتسوية الرسم على القيمة المضافة

وطرق دفعه.

تمهيد:

يدور في الأوساط الاقتصادية جدل حول آليات الإصلاح الضريبي، حيث دعت العديد من الفئات للنظر في هذا الإصلاح الضريبي والذي يمثل أهمية للدولة التي تسعى إلى الانفتاح على السوق الدولية وتفعيل الشراكة الأوروبية، والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية وتعزيز منطقة التجارة الحرة، وكون الإصلاح الضريبي جزء من الإصلاح الاقتصادي الشامل يهدف إلى تحقيق نسبة مقبولة من النمو الاقتصادي وتعزيز مبدأ العدالة الاجتماعية.

فالالاتجاه نحو الإصلاح الضريبي بالانضمام إلى منظمات تجارية دولية، الأمر الذي أدى إلى إلغاء بعضا من الرسوم الجمركية وما تبعه بالتالي من انخفاض في مردود الضرائب غير المباشرة، مما دعا إلى الأخذ ببدائل لتعويض هذا الانخفاض، حيث اتفقت المنظمات الدولية على تسمية مفهوم ضريبي حل مكان تلك الرسوم الجمركية أطلق "عليه الضريبة على القيمة المضافة" أو ما يعرف اختصارا TVA، والتي اعتبرت إحدى الأدوات والوسائل الضريبية الجديدة التي افرزتها العولمة، وستحاول التوضيح أكثر في هذا الفصل من خلال:

- المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة.
- المبحث الثاني: للرسم على القيمة المضافة في التشريع الضريبي الجزائري.
- المبحث الثالث: خصم وتسوية الرسم على القيمة المضافة وطرق دفعه.

المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة.

سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم نظرة عن القيم المضافة ونشأة الرسم على القيم المضافة، تعريفه وخصائصه، وذلك من خلال:

- المطلب الأول: مفهوم القيمة المضافة.
- المطلب الثاني: نشأة الرسم على القيمة المضافة.
- المطلب الثالث: مفهوم الرسم على القيمة المضافة وخصائصه.

المطلب الأول: مفهوم القيمة المضافة.

إن مفهوم القيمة المضافة هو منهج جديد لفن المحاسبة المالية أو أسلوب حديث للعمل بمقتضاه في مجال المحاسبة، أو الإدارة أو الاقتصاد، بل الفكرة جاءت نتيجة للتطور الاقتصادي العالمي وقيام الاتحادات التجارية الدولية والمحلية، وقد تعددت التعاريف الخاصة بمفهوم القيمة المضافة وكذلك تعددت طرق احتسابها و اختلفت في الاحتساب بين المجال الاقتصادي والمحاسبي.

أولاً: مفهوم القيمة المضافة في الفكر الاقتصادي:

يعتبر مفهوم القيمة المضافة من المفاهيم الاقتصادية المستمدة من علم الاقتصاد، و استخدم على مستوى الاقتصاد الكلي من قبل الاقتصاديين منذ زمن بعيد كأحد المداخل البديلة لقياس الدخل القومي، باعتباره قيمة مضافة إلى الموارد القومية المتاحة خلال فترة القياس، وفي نظر الاقتصاديين هي قيمة الإنتاج الإجمالي للشركة مطروحا منها مستلزمات الإنتاج واستهلاكات الصول الثابتة.

وقد اتفق الاقتصاديون أن القيمة المضافة في الفكر الاقتصادي على أنها: " هي القيمة الإنتاجية التي أضافتها وحدة اقتصادية معينة وأسهمت بها مع غيرها من الوحدات في خلق الناتج القومي".¹

ثانياً: مفهوم القيمة المضافة في الفكر المحاسبي:

يتضح للمنتبع الفكر المحاسبي والكتابات المحاسبية، أن مفهوم القيمة المضافة في الفكر المحاسبي يعتبر مفهوماً ضيقاً جداً، و يقتصر مجال استخدامه على المحاسبة القومية فقط، حيث يتم قياس الناتج

¹ - قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم - القياس - التطبيق)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص 123.

القومي بطريقة القيمة المضافة للوحدات الاقتصادية كافة، ووفقاً لذلك تمثلت القيمة المضافة للوحدة فيما نت تضيفه للمستلزمات الوسيطة المستخدمة في عملية الإنتاج.

وعرفت القيمة المضافة في الفكر المحاسبي على أنها: " القيمة السوقية للسلع و الخدمات التي أنتجتها الوحدة الاقتصادية، مطروحاً منها قيمة السلع و الخدمات التي تم اقتناؤها عن طريق التحويل من وحدات اقتصادية أخرى".¹

تعريف القيمة المضافة:

ومن خلال ما سبق تعددت تعريفات الكتاب للقيمة المضافة سواءً التي تتعلق بالفكر الاقتصادي أم المحاسبي، وبالدراسات الموضوعية لهذه التعاريف نجد أنها تضمنت مفاهيم واحدة لما تعنيه القيمة المضافة في الفكر الاقتصادي أو الفكر المحاسبي، وإن اختلفت طرق التعبير فيما بينهم، وهناك من عرفها أيضاً بأنها:

" تتمثل في الفرق بين قيمة منتجاتها وقيمة المواد المستخدمة في الإنتاج والمشتراة من الوحدات الاقتصادية الأخرى، أي قيمة الإنتاج الذي حققته الوحدة خلال فترة معينة "، أي أنها تساوي:²

$$\text{القيمة المضافة} = \text{قيمة الإنتاج} - \text{قيمة مستلزمات الإنتاج.}$$

ومنه يمكن تعريف القيمة المضافة على أنها:

" القيمة المضافة تعني خلق الثروة أي تمثل الثروة المتولدة داخل الوحدة الاقتصادية "

المطلب الثاني: نشأة الرسم على القيمة المضافة.

تعود فكرة الرسم على القيمة المضافة على الأقل إلى سنة 1918م حيث تم اختراع هذا الرسم من طرف الحكومة الألمانية بهدف تعويض الرسم على رقم الأعمال المطبق في تلك الفترة، وذلك على يد رجل الأعمال الألماني " فون سيمينز " الذي نادى بها آنذاك وقد ظهر عدة كُتاب اقتصاديين في كل من فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية الذين اقترحوا فكرة الرسم على القيمة المضافة، وتم الأخذ بهذه الفكرة بصفة أكثر وضوحاً من طرف " موريس لوريه "، الذي يعتبر أول من طرح المبدأ المنظم للرسم على القيمة المضافة

¹ - قاسم نايف علوان ونجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 127.

² - نفس المرجع، ص 130.

وذلك في كتابه (الرسم على القيمة المضافة TVA) المنشور سنة 1952م بباريس، وقد أدخل عدة تحسينات على مستوى الرسم على رقم العمال منها ما يمس السلع والخدمات وما يمس تجارة الجملة.

وانطلاقاً من سنة 1954م تبنت عدة دول هذا الرسم وأولها فرنسا الذي أنشئ فيها الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون 01 جويلية 1954م غير أن التطبيق الفعلي له كان في 01 جانفي 1958م.

وطبق الرسم على القيمة المضافة في أكثر من 30 بلداً في بداية الثمانينات من القرن العشرين في القارتين الأوروبية و الآسيوية، ومع التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية العالمية أصبح الرسم على القيمة المضافة نظاماً معمولاً به في معظم دول آسيا ودول إفريقيا (الجزائر، تونس والنيجر ... الخ) ودول أوروبا الشرقية أيضاً.

أما فيما يخص الجزائر فقد قرر المشرع الجزائري إدراج الرسم على القيمة المضافة في نظامه الجبائي سنة 1992م، لاستدراك النقائص المترتبة عن النظام القديم (نظام الرسم على رقم الأعمال) من جهة، والاستفادة من مزايا النظام الجديد للمدفوعات بالتقسيط الذي يزود الخزانة بإيرادات منتظمة مع تحصيل بسيط من جهة أخرى.¹

المطلب الثالث: مفهوم الرسم على القيمة المضافة وخصائصه.

ضريبة الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة موحدة ومجزأة الدفع، يقع مبلغ الدفع على القيمة المضافة للسلع والخدمات أثناء إنتاجها أو تداولها بطريقة تضمن المساوات والعدالة في تحصيله، ويتحملها المستهلك النهائي، بينما تلعب المؤسسات دور الوسيط بين المستهلك وإدارة الضرائب، فهي بذلك تملك صفة المكلف القانوني، تفرض هذه الضريبة على السلع والخدمات المنتجة محلياً في الجزائر وكذلك السلع المستوردة من الخارج، بحيث تعتبر ضريبة الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني، وتمكن من تحقيق عدة إمتيازات للإدارة الضرائب، منها إمكانية تخفيض التهرب الضريبي.

أولاً: مفهوم ضريبة الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من جملة الرسوم الغير المباشرة والتي يتحمل عبئها المواطن مباشرة، هذا لأنه هو المستهلك الأخير، وكي لا تكون مبالغاً فيها ولا تستفيد منها إلا الدولة والتي تقوم هذه الأخيرة

¹ - سوزي عدلى ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، 2000، ص 04.

بتمويل نفقاتها كغيرها من إيرادات الدولة الأخرى وكى يساهم المواطن ولو بقسط في إيرادات الدولة. ولهذا جعل المشرع ضوابط وأسس كي لا تكون هذه الأخيرة تشكل عبئاً على المواطن وكذا لإجبار الوسطاء فيها إن صح التعبير من منتجين وتجار وغيرهم، من تسديدها إما عن طريق التصريح أو عن طريق الإجبار بمختلف الوسائل المنصوص عليها قانوناً، وفي هذا الصدد تعدد وتنوع تعريف ضريبة الرسم على القيمة المضافة ونذكر منها:

تعريف 01: هي الضريبة غير مباشرة يدفعها المستهلك النهائي، وتطبق إجبارياً على جميع العمليات ذات الطبيعة الصناعية و التجارية والحرفية، ويسري على جميع مراحل الإنتاج إلا أنه لا يصيب إلا القيمة المضافة.¹

تعريف 02: الرسم على القيمة المضافة ضريبة موحدة ومجزئة الدفع، يقع مبلغ الدفع على القيمة المضافة للسلع والخدمات أثناء إنتاجها أو تداولها بطريقة تضمن المساوات والعدالة في تحصيلها ويتحملها المستهلك النهائي.²

تعريف 03: يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الحرفي أو الحر.³

ومما سبق نستنتج أن:

"ضريبة الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة، تفرض على إنتاج السلع وتقديم خدمات منبثقة من نشاط صناعي أو تجاري، ويقع عبؤها على المستهلك النهائي".

ثانياً: خصائص الرسم على القيم المضافة:

تتميز ضريبة الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية:¹

¹ - بوشاشي بوعلام، الرسم على القيمة المضافة (المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة)، دار مومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2004، ص10.

² - رتيبة بوهالي، محاضرات في جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2017/2016، ص42.

³ - المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2019، -com: https://mfdgi.gov.dz/index.php/ar-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/guides-fiscaux.

- **ضريبة حقيقية:** حيث تخص استعمال المداخل أي المصاريف أو الإستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- **ضريبة غير مباشرة:** أي تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن من طرف المؤسسة التي هي بمثابة المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات.
- **ضريبة نسبية القيمة:** حيث تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالإستناد إلى النوعية المادية للمنتج (الحجم أو الكمية).
- **ضريبة تسدد حسب آلية الدفعات المجزئة:** الرسم على القيمة المضافة يخص القيمة المضافة الممنوحة للمنتج بحيث أن في نهاية الحلقة التي إتبعها المنتج، فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.
- **ضريبة تتوقف حسب آلية الخصم:** في هذا الصدد، و المراحل المختلفة للمحيط الإقتصادي، يجب على المدين أن:

- يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات.
- يخصم من هذه الضريبة، الرسم المنقل للعناصر المشكلة لسعر الكلفة.
- يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم.

- **ضريبة محايدة:** بالفعل الرسم على القيمة المضافة محايد بالنسبة للمدنيين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.

❖ أهداف ضريبة الرسم على القيمة المضافة:

- يهدف مشروع ضريبة الرسم على القيمة المضافة من خلال فرض هذا النوع من الضرائب لتحقيق ما يلي:

- تبسيط العمليات الجبائية حيث أنها تسجل منفصلة عن قيمة السلعة أو الخدمة.
- تمويل خزينة الدولة.

¹ - الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق.

- تحقيق التوازن في الأسواق، حيث تفرض بنسب عالية على السلع الكمالية ونسب منخفضة على السلع الضرورية.
- المساهمة في رفع إنتاجية الوحدات عن طريق تشجيع الاستهلاك وإمكانية استرداد الرسم على المشتريات.
- تشجيع التصدير نحو الخارج بإعفاء السلع المصدرة من هذه الضريبة.

المبحث الثاني: الرسم على القيمة المضافة في التشريع الضريبي الجزائري.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أحد أهم عناصر الإصلاح النظام الجبائي الجزائري، المدرج عن طريق قانون المالية لسنة 1991، فبعد ادخال الرسم على القيمة المضافة على النظام الجبائي الجزائري أحدث ثورة حقيقية على جباية رقم الأعمال الساري المفعول في ذلك الوقت، إضافةً إلى ذلك توسيع نطاق الرسم على القيمة المضافة ليشمل عمليات البيع بالجملة وغيرها، ومن هنا نتطرق في هذا المبحث إلى مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة في المطلب الأول وإلى الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة في المطلب الثاني، وإلى معدلات الرسم على القيمة المضافة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة تفرض على جميع أنواع السلع المنتجة محلياً أو المستوردة، ولهذا فإن مجال تطبيقه واسع جداً ويمس مختلف المراحل التي تمر بها السلعة منذ إنتاجها وإلى غاية وصولها إلى المستهلك، لذلك حدد قانون الرسم على رقم الأعمال في المواد 2 و 3 العمليات الخاضعة وقسمها إلى نوعين:

أولاً: العمليات الخاضعة وجوباً:

بحسب المادة 2 من قانون الرسم على رقم الأعمال العمليات الخاضعة وجوباً للرسم على القيمة المضافة هي:¹

- العمليات المتعلقة بالنشاط الصناعي أو التجاري أو الحرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.
- العمليات المتعلقة بالمبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون والمستوردون وتجار الجملة.
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية، التي تقع على العقار كالأشغال العقارية وعمليات بيع المحلات التجارية، وعمليات بناء العقارات من أجل بيعها في إطار بناءات الترقية العقارية أو السكنات الاجتماعية.
- التسليمات للذات.
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وخدمات الدراسات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال

¹ - المادة 2، قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2019.

العقارية.

- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة.
- الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي شخص.
- العمليات التي تتجزأ البنوك وشركات التأمين.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارية المتعددة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.

ثانيا: العمليات الخاضعة اختياريًا:

- يجوز الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا، بناء على تصريح منهم، لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بالسلع والخدمات¹، اعتباراً لقيامهم بالتسليمات موجهة:
- للتصدير.
- للشركات البترولية.
- للمكلفين بالرسم، الآخرين.
- لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

ثالثا: الأشخاص الخاضعين لضريبة الرسم على القيمة المضافة:

يخضع لرسم على القيمة المضافة:

(أ) المنتجين: ويقصد بلفظ المنتج:²

- الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتجات ويتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعا أو مقاولين قصد إعطائهم شكلها النهائي أو العرض

¹ المادة 3، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

² الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق.

التجاري تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواءً استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل باستخدام مواد أخرى أو لا.

- الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلاً صفة الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتجات أو توضيبيها التجاري النهائي، مثل التعليب.
- الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين 1 و 2 أعلاه.

(ب) تجار الجملة:

يقصد بعبارة تجار الجملة، التجار الذين يبيعون إما لتجار آخرين بغية إعادة البيع بنفس شروط السعر أو الكمية لمؤسسات، مستثمرات أو جماعات عمومية أو خاصة.

(ج) تجار التجزئة:

يقصد بهم التجار الذين يمارسون تجارة التجزئة.

(د) الشركات الفرعية:

تعد شركة فرعية، كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة.

رابعاً: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة طبقاً للمادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال من:¹

(أ) بالنسبة للمبيعات، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة. يتكون الحدث المنشئ للرسم من تحصيل الثمن كلياً أو جزئياً بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية وفي غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداءً من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

(ب) بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض الثمن كلياً أو جزئياً.

بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية في الإطار الخاص بنشاطاتهم،

يتكون الحدث المنشئ للضريبة بالتسليم القانوني أو المادي للملك إلى المستفيد.

¹ - المادة 14، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

(ج) بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، يتكون الحدث المنشئ لضريبة الرسم على القيمة المضافة من التسليم.

(د) بالنسبة للواردات: من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

(هـ) بالنسبة للصادرات: من المنتجات الخاضعة للضريبة، من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

(و) بالنسبة للخدمات عموماً: بقبض الثمن جزئياً أو كلياً، وفيما يتعلق بالحافلات والألعاب، التسليكات بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشئ للرسم، إن تعدد القبض، من تسليم التذكرة.

المطلب الثاني: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة.

تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تهدف إلى إعفاء بعض العمليات من الرسم على القيمة المضافة، وفي غياب مثل هذه الأحكام تكون عادة خاضعة للرسم، كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات حسب القسم الرابع للفصل الأول من قانون الرسم على رقم الأعمال حددت مجموعة من الإعفاءات تستجيب لمجموعة من الاعتبارات الاقتصادية، اجتماعية وثقافية.

نذكر من هذه الاعفاءات ما يلي:¹

▪ في المجال الاقتصادي:

- الاعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسم على رقم الأعمال تتعلق خصوصاً بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنتجها المؤسسة " سوناطراك ".

▪ في المجال الاجتماعي:

- ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير، الدقيق،... إلخ).

- الأدوية والمطاعم المدعمة التي لا يهملها الربح وكذا السيارات الموجهة للمعطلين... إلخ.

▪ في المجال الثقافي:

¹ - الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، نفس المرجع.

- التظاهرات الثقافية والفنية.

- كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون.

- عمليات الإبداع والإنتاج والنشر الوطني للمؤلفات والأعمال.

▪ كما توجد عمليات أخرى معفاة من الرسم على القيمة المضافة:

- المنتجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم.

- مصنوعات الذهب، الفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان.

- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 100.000 دج أو يساويه بالنسبة لمؤدي الخدمات، وعن 130.000 دج بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة.

المطلب الثالث: معدلات الرسم على القيمة المضافة.

عرفت ضريبة الرسم على القيمة المضافة تغييرات كثيرة منذ تأسيسه سنة 1992، فالرسم على القيمة المضافة شهد تعديلات في معدلاته عبر قوانين المالية لسنة 1995، 1997، 2001، وأخرها سنة 2017 بحيث أصبحت في شكل معدلين فقط معدل مخفض و معدل عادي، والجدول التالي يلخص مختلف التعديلات في معدل الرسم على القيمة المضافة من سنة 1992 إلى سنة 2001.

الجدول رقم (03): ملخص تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر.

قانون المالية لسنة 2001	قانون المالية لسنة 1997	قانون المالية لسنة 1995	قانون المالية لسنة 1992	قوانين المالية المعدلات
% 7	% 7	% 7	% 7	المعدل الخاص المخفض
ملغى	% 14	% 13	% 13	المعدل المخفض
% 17	% 21	% 21	% 21	المعدل العادي
		ملغى	% 40	المعدل المرتفع

المصدر: حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 113.

وبموجب قانون المالية لسنة 2017، تم تعديل المعدلات إلى:

- يحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19%¹، يطبق على العمليات، الخدمات و المنتجات غير الخاضعة للمعدل المخفض بـ 9%.

- يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة بـ 9%²، ويطبق هذا المعدل على المنتجات والمواد و الأشغال والعمليات و الخدمات المبينة في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

¹- المادة 21، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

²- المادة 23، نفس المرجع.

المبحث الثالث: خصم وتسوية الرسم على القيمة المضافة وطرق دفعه.

من بين العناصر التي يعتمد عليها الرسم على القيمة المضافة حق الخصم و التسوية وكذلك طرق دفعه، حيث نجد أن كل عنصر من هذه العناصر له مميزات خاصة يستند عليها، وسنتطرق في هذا المبحث كيفية خصم الرسم على القيمة المضافة وشروط الخصم في المطلب الأول تم تسوية الرسم على القيمة المضافة في المطلب الثاني ، إضافة إلى طرق دفع الرسم على القيمة المضافة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: حق خصم الرسم على القيمة المضافة وشروطه.

يتميز الرسم على القيمة المضافة بإمكانية خصم الرسم الذي مس المشتريات وتعتبر عملية الخصم من المبادئ الأساسية للرسم على القيمة المضافة:

أولاً: حق الخصم:

يحق للخاضع لرسم على القيمة المضافة إذا كان متابع بالنظام الحقيقي خصم الرسم على القيمة المضافة الذي تتضمنه فواتير الشراء فهذا الأخير يثقل مشترياته، ومن خلال هامش الربح المضاف إلى قيمة تلك المشتريات يمكن لهذا الخاضع خصم ذلك الرسم، وهذا عند قيامه بعملية البيع عندما يكون النشاط الممارس هو الشراء لأجل البيع كما يستطيع كذلك هذا الخاضع خصم الرسم عند عملية القبض سواء الكلي أو الجزئي في القطاع الإنتاجي و قطاع الخدمات.

يعتبر الحق في الخصم ميزة رئيسية للرسم على القيمة المضافة، كما أنه يقتصر على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك حسب المادة 29: " يكون الرسم على القيمة المضافة، المذكور في الفواتير، أو البيانات أو في وثائق الاستيراد، والمثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلاً للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية ".¹

ثانياً: شروط الخصم: نذكر منها:²

- يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله استحقاق أداء الرسم.
- لا يتم الخصم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينار (100.000 دج) على كل

¹ - المادة 29، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

² - المواد 30، 32، 32-مكرر، 33، نفس المرجع.

عملية خاضعة للضريبة، نفذاً.

- لا يكون الخصم مقبولاً إلا إذا استعملت المواد أو المنتجات أو الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلاً.

- في حالة ما إذا كان الرسم المستحق بعنوان شهر أو فصل أقل من الرسم القابل للخصم يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الأشهر أو الفصول الموالية.

غير أنه يمنح الحق في الخصم:

- عمليات التصدير.
- عمليات تسليم السلع والخدمات إلى قطاع معفي أو مستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم.
- عمليات بيع المنتجات والخدمات المعفاة التي تكون أسعارها أو هوامشها محددة بموجب التنظيم.

المطلب الثاني: حالات تسوية الرسم على القيم المضافة.

فعليا تكتسي الخصومات من الرسم على القيمة المضافة التي يقوم بها المكلف بالضريبة بصفة منتظمة طابعا حاسماً، غير أنه، يمكن لهذه الخصومات أن تعاد دراستها في بعض الحالات المنصوص عليها قانونياً، والتي يترتب عليها إعادة دفع الرسوم على القيمة المضافة المخصوم إلى الخزينة.

تؤدي التعديلات في الخصومات الأولية والمسمات بـ "التسوية (la régularisation)"، إلى إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم إلى الخزينة وذلك في بعض الحالات التي ينص عليها التشريع الجبائي قطعياً وتحديداً.

- الأحداث المبررة للتسوية: يمكن القيام بالتسوية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة المخصوم أولاً في الحالات التالية:¹

- إما عند قاعدة المصد.
- إما عند قاعدة الحصة النسبية.
- إما عند توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين بالرسم.

أولاً: تسوية قاعدة المصد:

¹ - الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق.

تنص هذه القاعدة على أن حق خصم الرسم على القيمة المضافة على المشتريات من المواد والسلع والخدمات لا تعطي لصاحبها استرجاع الرسم في الحالات التالية:¹

- اختفاء السلع: إما بسبب السرقة، فساد أو إتلاف السلع، حريق.
- السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة، مثل استعمال مشتريات لأغراض شخصية.
- عمليات معتبرة غير مسددة بصفة نهائية.

(1) اختفاء السلع:

إن المدينين بالضريبة ملزمين بالقيام بإعادة دفع الخصومات السابقة في حالة اختفاء السلع قبل تلقيها الاستعمال الذي كانت معدة له، ونفس الأمر يتعلق بحالات السرقة، والإتلاف أو ضياع السلع.

(2) السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة:

يجب إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل إما السلع أو الخدمات، في حالة ما إذا استعملت هذه السلع والخدمات في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة فعلية، لا سيما في حالة استعمال السلع والخدمات:

- لأجل الاحتياجات الخاصة لرئيس المؤسسة.
- لأجل إنجاز عمليات معفاة.

(3) عمليات معتبرة غير مسددة بصفة نهائية:

عندما تعتبر عملية بيع أو إنجاز أشغال أو تأدية خدمات غير مسددة بصفة نهائية يتوجب على المدين أن يعيد دفع الفارق بين:

- الرسم المتعلق بقيمة عملية البيع أو الأشغال أو الخدمات.
- والرسم الذي أثقل عملية شراء المنتج والعناصر المكونة للمنشأة أو اقتناء خدمة.

ثانياً: تسوية قاعدة الحصص النسبية:

¹ - أحمية فاتح، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، 2016/2017، ص 44.

ستوجب القيام بتسوية الخصم الأولي في حالة عدم الاحتفاظ بالملك المُهتَك الذي منح الحق في الخصم في أجل قدره خمس سنوات.

وبهذا فإن التسوية مطالب بها عندما يتدخل الجِدْث الذي يبررها (التنازل عن الملك أو توقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين) في أجل قدره خمس سنوات ابتداءً من اقتناء أو إستيراد المواد التي منحت الحق في الخصم، وعلى المودين بالرسم إعادة دفع مبلغ يعادل مقدار الرسم على القيمة المضافة المخصوم أولاً والذي يطرح منه الخمس لكل سنة أو لجزء من السنة المدنية المنصرمة منذ بداية فترة التسوية.¹

مثال:

لنفترض أصل مقتنى في ماي 2014، والذي ترتب عنه عند اقتنائه خصم للرسم بقيمة 20.000 دج، وتم بيع هذا الأصل في جوان 2016 بعد اقتناؤه.

يجب على المدين أن يقوم بدفع تسوية و التي تحسب كما يلي:

- الرسم على القيمة المضافة المخصوم في سنة 2014: 20.000 دج.
- أجل الاحتفاظ بالأصل: 3 سنوات (2014 - 2015 - 2016).
- الرسم الذي يعاد دفعه: $20.000 \times \frac{2}{5} = 8.000$ دج.

ثالثاً: تسوية حدث توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين:

في حالة التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين، يلزم الشخص الخاضع للضريبة بإعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع المخزونة والتي تم إدراجها بعد طرح الرسم الذي أثقل المشتريات والذي لم يتم خصمه وذلك تطبيقاً لقاعدة الفارق لمدة شهر.

القيام بذلك تقوم الإدارة الجبائية بتسوية ذلك مع تطبيق زيادة بنسبة 25%.²

المطلب الثالث: طرق دفع الرسم على القيمة المضافة.

هناك طريقتين لدفع الرسم على القيمة المضافة طريقة النظام العام، وطريقة النظام الاختياري للتصريح.

¹- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق.

²- نفس المرجع.

أولاً: النظام العام: (التصريح الشهري)

إذا كنتم شخص طبيعى يمارس نشاطه ضمن فئة الرباح المهنية، أو شخص معنوي تابع لمركز الضرائب يجب تسليم تصريح سلسلة (ج رقم 50)، ودفع الرسم على القيمة المضافة خلال العشرون يوماً من كل شهر، لدى مركز الضرائب الذي يوجد في دائرة إختصاصه مقرم أو إقامتكم الرئيسية.

- إن عملية دفع الرسم على القيمة المضافة المستحق يمكن أن لا يتم عند تاريخ إيداع التصريح.¹
- في حالة القيام بعمليات دفع تتجاوز الآجال المقررة فإنه يتم تطبيق عرامات التأخر عن الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة، تحتسب ابتداءً من التاريخ الواجبة الأداء فيه.²

ثانياً: النظام الاختياري للتصريح:

يمكنكم اختيار نظام التسبيقات على الحساب فيما يخص الرسم على القيمة المضافة مع مراعاة الشروط التالية:³

- تملكون إقامة دائمة في الجزائر.
- تمارسون نشاطاً منذ 6 أشهر على الأقل.
- تقديم طلب الاختيار وتوجيه قبل 1 فيفري من السنة الجارية إلى رئيس المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات لمركز الضرائب.

- التصريح والدفع: يجب على المكلفين بالضريبة الذين اختاروا هذا النظام القيام بما يلي:

- إيداع كل شهر تصريح (سلسلة ج رقم 50)، يبين فيه بوضوح ولكل نسبة رقم الأعمال الخاضع للضريبة.
- دفع الرسوم المطابقة بعد خصم الرسوم منها القابلة للخصم والمذكورة على فواتير المشتريات أو الخدمات.
- إيداع قبل اليوم الأول من شهر ماي لكل سنة نسختين عن التصريح يبين فيه: رقم الأعمال السنة السابقة وأجزاء هذا الرقم المعفاة من الضريبة أو الخاضعة لها، إذا اقتضى الأمر ذلك إيداعه قبل

¹- دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، 2019.

²- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 51.

³- الدليل الخاضع، مرجع سابق.

25 أبريل، تنتمه الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلا، والأقساط المدفوعة.

- في حالة وجود مبلغ زائد يخصم هذا الأخير من الأقساط التي تستحق لاحقا، أو يرد إلى المدين بالضريبة إذا توقف خضوعه للرسم على القيمة المضافة.

خلاصة:

من خلال ما سبق في هذا الفصل نستخلص أن الرسم على القيمة المضافة هي أحد أهم الضرائب المستحدثة حيث ظهرت في فرنسا عام 1954م، وهذا بعد تعديلات أجريت على الضرائب على الاستهلاك التي كانت سائدة من قبل، وهي ضريبة يتحمل عبئها المستهلك النهائي غير أنها تحصل بصفة منتظمة، كلما تمت معاملة خاضعة للرسم، حيث حدد المشرع مجال تطبيق هذه الضريبة بدقة وكذلك معدلاتها، وحددت بعض الإعفاءات من هذه الضريبة، وحدد كذلك المشرع طرق خصم الرسم على القيمة المضافة وتسويته وأوضح طرق دفعه حتى لا تكون تلاعبات تؤدي إلى التهرب من هذه الضريبة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية جيجل.

- ❖ المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل.
- ❖ المبحث الثاني: طرق التمهرب الضريبي من الرسم على القيمة المضافة.
- ❖ المبحث الثالث: حالات تطبيقية حول طرق التمهرب الضريبي من TVA.

تمهيد:

تتميناً لما قدمناه في الفصول النظرية عن ظاهرة التهرب الضريبي وكذلك ضريبة الرسم على القيمة المضافة، قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل من أجل إعطاء نظرة عن أساليب التهرب الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة، وكمدخل لذلك سنحاول إعطاء لمحة عن مركز الضرائب لولاية جيجل في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني سنوضح أساليب التهرب الضريبي من الرسم على القيمة المضافة، وأخيراً نقدم حالات تطبيقية حول أساليب التهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة التي مرت على مركز الضرائب لولاية جيجل، مع إعطاء اقتراحات للتخفيف من هذه الظاهرة.

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل.

في إطار الإصلاح الهيكلي الذي قامت به المديرية العامة للضرائب تم تجميع المهام التي تقوم بها المفتشيات وقباضات الضرائب إلى مهمة واحدة متعددة الاختصاصات وذلك بهدف تقريب الإدارة من المكلف بالضريبة وتبسيط تسير مختلف الضرائب والرسوم، وفي إطار عصنة هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، والمراكز الجوية للضرائب، وعلى هذا السياق سنتطرق في المطلب الأول نشأة وتعريف المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل، وفي المطلب الثاني تعريف ومهام مركز الضرائب لولاية جيجل، وأخيراً المطلب الثالث مجال اختصاص مركز الضرائب لولاية جيجل.

لمطلب الأول: لمحة تعريفية لمديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل.

تأثرت الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال السنوات الماضية، وفي هذا الصدد وجدة نفسها مطالبة بوضع استراتيجية لعصنة هياكلها الإدارية.

أولاً: نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل.

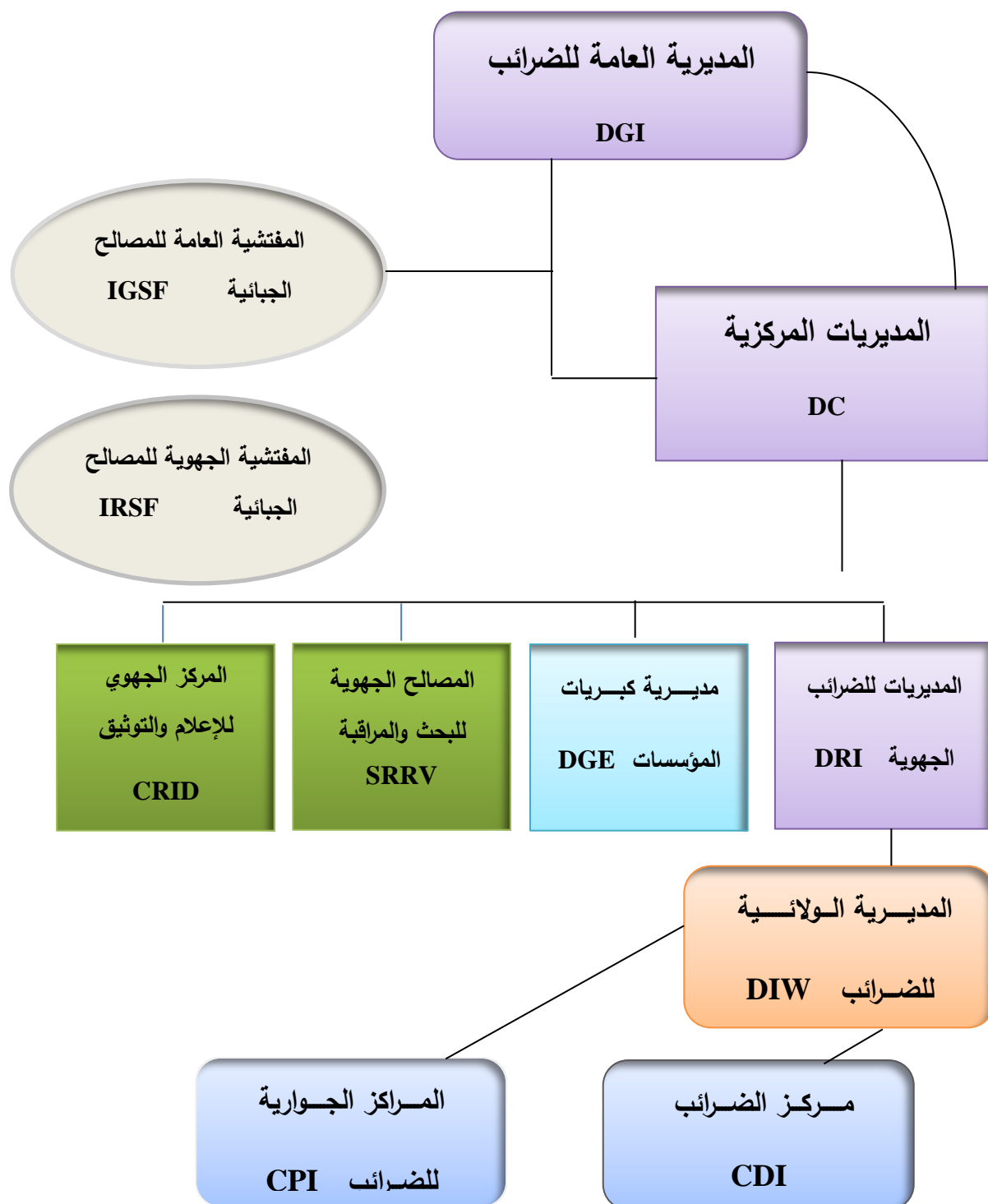
تم إنشاء مديرية الضرائب لولاية جيجل سنة 1994م طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم 91 - 60 المؤرخ في 1991/02/23م، نتيجة إعادة هيكلة المصالح الخارجية للوزارة المالية، تضم عدة فروع من بينها مركز الضرائب نتناوله لاحقاً بالتفصيل نظراً للدور الكبير الذي يلعبه في الحفاظ على أموال الدولة.

ثانياً: تعريف المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل.

تعرف المديرية الولائية للضرائب بأنها إدارة عمومية غير ممرضة تابعة للمديرية العامة للضرائب، وهي ذات طابع مالي وخدمي وتنظيمي، تقوم بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وتحصيل الضرائب والرسوم.

ومن هنا فإن المديرية الولائية لضرائب لولاية جيجل تعرف بأنها هيئة تنظيمية ومؤسسة إدارية مالية، مقرها متواجد حالياً في "حي بوالربيع الجوهر العقابي جيجل"، تقوم بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية كما تهدف إلى تنشيط الاقتصاد الوطني، تنظيمه وتوجيهه وتحصيل مداخيل هامة لخزينة الدولة.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي للهيئات الضريبية في الجزائر.



المصدر: الوثائق الداخلية لمركز الضرائب.

المطلب الثاني: تعريف ومهام مركز الضرائب لولاية جيجل.

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، يطمح هذا المرفق العام والمنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، وكذا تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي، تقوم أساساً على التوحيد، الاستماع، الاستجابة ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة.

أولاً: تعريف مركز الضرائب لولاية جيجل:

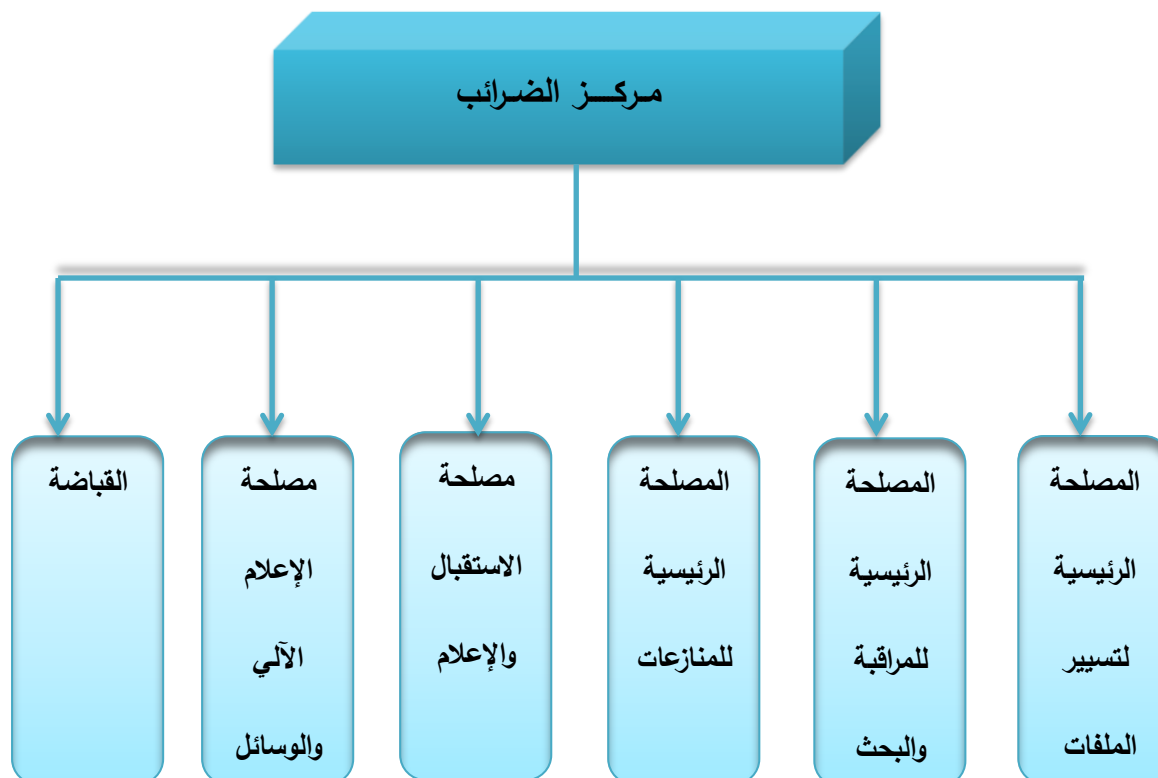
قبل التطرق لتعريف مركز الضرائب لولاية جيجل لبدأ من إعطاء تعريف عام لمركز الضرائب بصفة عامة، يعتبر " مركز الضرائب هو القاعدة الأساسية في التنظيم الجديد لإدارة الضرائب لكونه هو الذي يقوم بمسك ومتابعة الملف الجبائي وتحديد الوعاء الضريبي، وتصفية الضريبة والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وإصدار الجداول وتحصيلها " ¹.

بالنسبة لمركز الضرائب لولاية جيجل فإن هذا الأخير يقع في الكيلو متر الثالث وهو عبارة عن هيكل إداري حديث وعصري مجهز بكافة الوسائل الضرورية للعمل الإداري والتكفل الأحسن بزائريه، تم إفتتاحه رسمياً في شهر سبتمبر سنة 2018، تابع إدارياً إلى المديرية الولائية لضرائب لولاية جيجل، وهو من الصنف 2 في جدول التصنيف الخاص بمراكز الضريبة في الجزائر من حيث معالجة الملفات.

وهو عبارة عن مركز موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير، التحصيل، المراقبة والمنازعات، ويتكون من ستة مصالح وهم المصلحة الرئيسية، المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، القبضة، المصلحة الرئيسية للمنازعات، مصلحة الإعلام الآلي والوسائل وأخيراً مصلحة الاستقبال والإعلام.

¹ - مقابلة مع السيد: مدير مركز الضرائب لولاية جيجل، يوم 2020/09/10، سا 10:00.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.

المصدر: الوثائق الداخلية لمركز الضرائب.

يوضح الشكل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب والمصالح التي يتكون منها، وسنحاول تقديم بما تتكفل كل مصلحة على حدّ¹.

(1) المصلحة الرئيسية للتسيير: تتكفل بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، المراقبة الجبائية، والدراسة الأولية للاحتياجات.
- المصادقة على الجداول، سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها.
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجع والمحاسبة.
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخطط العمل.
- تعمل على تسيير:

¹ -مقابلة مع السيد: بن شعبان جعفر، رئيس المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث، يوم 2020/09/10، سا 10:30.

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء و لأشغال العمومية.
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

(2) المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تتكفل بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل استغلالها.
- إقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان، والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب.
- إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمية دورية.
- تعمل على تسيير:

- مصلحة البطاقات و المقارنات.
- مصلحة البحث عن المادة الخاضعة.
- مصلحة التدخلات.
- مصلحة المراقبة.

(3) المصلحة الرئيسية للمنازعات: تتكفل بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.
- تعمل على تسيير:

- مصلحة الاحتجاجات.
- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية.
- مصلحة التبليغ و الأمر بالدفع.

(4) مصلحة الاستقبال و الإعلام: تكون تحت سلطة رئيس المركز وتتكفل بـ:

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

(5) مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل: تتكفل بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة.

(6) القباضة: تتكفل بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتمن أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري المفعول و المتعلق بالتحصيل الجبري للضريبة.
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.
- تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق.
- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المتابعات.

ثانيا: مهام مركز الضرائب لولاية جيجل:

مركز الضرائب لولاية جيجل له مهام كثيرة ومتعددة نذكرها في النقاط التالية:¹

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.

¹ - مقابلة مع السيد: مدير مركز الضرائب، مرجع سابق.

- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
- إصدار الجداول والقوائم التحصيلات، وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.
- تحصيل الضرائب والرسوم و الأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض وإستخراج النفود.
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- دراسة الشكاوي و معالجتها.
- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.
- تعويض قروض الرسوم.
- تضمن مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- يتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.
- ينشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

المطلب الثالث: مجال اختصاص مركز الضرائب لولاية جيجل.

يتشكل مجال اختصاص مركز الضرائب لولاية جيجل من الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية الذين لا يدخلون ضمن مجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات ولا ضمن المراكز الجوارية للضرائب

ويكون رقم اعمالهم يفوق ثلاثين مليون دينار جزائري ويقل عن مائة مليون دينار جزائري.¹

أولاً: الأشخاص التابعين لمركز الضرائب.

الأشخاص التابعين لمجال اختصاص مركز الضرائب هم:

- المؤسسات الفردية الخاضعة لنظام الضريبي الحقيقي والذي رقم أعمالهم السنوي يفوق خمسة عشر مليون (15.000.000 دج).
- الشركات الغير المسيرة من طرف مديرية كبريات المؤسسات و التي رقم أعمالها السنوي يفوق ثلاثين مليون (30.000.000 دج).
- المؤسسات الفردية الخاضعة لنظام (IFU) و التي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

ثانياً: الضرائب و الرسوم المستحقة.

من مهام مركز الضرائب تحديد الوعاء الضريبي، التحصيل و مراقبة الضرائب الخاصة بالمؤسسات التابعة لمجال اختصاصها و المتمثلة في:

- الضريبة على الدخل الإجمالي، فئة الرباح المهنية (IRG / CBP).
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS).
- الرسم على القيمة المضافة (TVA).
- الرسم الداخلي على استهلاك (TIC).
- رسم المرور (DC).
- الرسم على النشاط المهني (TAP).
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الرواتب، الأجور و العلاوات.
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء.
- حقوق الطابع (DT).

بإمكان المكفون بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اختيار نظام الإخضاع حسب النظام الحقيقي عندما يمسون محاسبة مثبتة، ويتم تجديد هذا الاختيار بطريقة صريحة.

¹ - مقبلة مع السيد: مدير مركز الضرائب، مرجع سابق.

ثالثا: الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المنتسبون لمركز الضرائب لولاية جيجل.

1- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي: تخضع لـ:

- الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق الأرباح المهنية.
- الرسم على النشاط المهني.
- الرسم على القيمة المضافة.

2- الشركات الغير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات:

1-2) بالنسبة لشركات الأموال: تخضع لـ:

- تخضع الأرباح المحققة إلى الضريبة على أرباح الشركات.
- تخضع مداخيل المسيرين صاحبي أغلبية الحصص في الشركات ذات المسؤولية المحدودة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي / فئة الربح غير التجارية حسب النظام التصريح المراقب.

2-2) بالنسبة للمؤسسات الحادية ذات المسؤولية المحدودة: تخضع لـ:

- تخضع الأرباح المحققة إلى الضريبة على أرباح الشركات.
- يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر إلى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

2-3) بالنسبة لشركات الأشخاص (شركات التضامن، شركات المساهمة، شركات التوصية البسيطة): يخضعون لـ:

- تخضع هذه الشركات للضريبة على الدخل الإجمالي بصدد المداخيل الموزعة على كل شريك تتناسب مع حصصهم.
- يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر إلى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة.

في هذا المبحث سنحاول إبراز واقع التهرب الضريبي من الرسم على القيمة المضافة في ولاية جيجل، وتوضيح طرق التهرب من هذه الأخيرة، لذلك سنتناول في المطلب الأول التهرب المتعلق بإخضاع العمليات، وفي المطلب الثاني التهرب الخاص بآليات استرجاع الرسم على القيمة المضافة، تم في المطلب الثالث التهرب المتعلق بمختلف التزامات المكلفين بالرسم على القيمة المضافة.

تتجلى طرق التهرب الضريبي من ضريبة الرسم على القيمة المضافة فيما يلي:¹

المطلب الأول: التهرب المتعلق بإخضاع العمليات.

إن التهرب الضريبي أو الغش الضريبي المتعلق بإخضاع العمليات قد تكون عن طريق مجال الإخضاع أو عن طريق مخالفة قواعد تحديد الرسم المستحق.

أولاً: التهرب في مجال الإخضاع:

حسب المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة فإن التهرب الضريبي المتعلق بمجال التطبيق يشمل العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى ذلك يتعلق التهرب الضريبي في هذه الحالة أيضاً بالعمليات المعفاة التي نصت عليها المواد الثامنة والتاسعة من قانون الرسم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة، بالنسبة للعمليات التي تتم في الداخل والمادة عشرة والمادة إحدى عشر بالنسبة لعمليات الإسترداد، والمادة الثالثة عشر بالنسبة لعمليات التصدير، وكذلك العمليات الخاضعة وجوباً أو إختيارياً المنصوص عليها في المادة الثانية والمادة الثالثة من قانون الرسم على رقم الأعمال.

في الكثير من الأحيان تمارس عمليات الغش الضريبي في هذا المجال بحيث يقوم المكلف بتعمد عدم فرض الضريبة على مختلف المعاملات وبالتالي عدم التصريح بها، وهذه الممارسات للغش الضريبي نذكر منها:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضاعة وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها.

¹ - مقابلة مع السيد: بن شعبان جعفر، مرجع سابق.

- تسليم فواتير وسندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
 - نقل قيود محاسبية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.
- وتجدر الإشارة إلى أن التهرب في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة وصل غلى مستوى خطير جداً، حتى أصبحت عملية الغش لبعض المكلفين إحتيالية للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة والحد منها، وهذا باستخدام أي وسيلة ممكنة ونذكر منها:
- إنشاء فواتير شراء وهمية باسم عملاء غير موجودين أو الأشخاص الذين يعملون في النشاط التجاري ولكن دون الحفاظ على أي علاقة مع الأشخاص أو الشركة التي أصدرت الفاتورة.
 - إنشاء شركات وهمية.
 - تزوير الفواتير الفعلية إذ يواجه أعوان إدارة الضرائب دائرة فواتير وهمية بها مبالغ كبيرة جداً والجزء الأكبر معفى من الضرائب.
 - اعتماد الممارسات الاحتيالية والمعروفة باسم " عدم التوطين " أو عن طريق استخدام اسم مستعار أو معلومات كاذبة أو عن طريق استخدام التزوير لخداع شخص أو كيان (عون أو إدارة الضرائب).

ثانيا: التهرب بمخالفة قواعد التحصيل:

حسب المادة 15 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإنه يتم تحديد الرسم على القيمة المضافة المستحق الدفع انطلاقاً من عدة قواعد، والتهرب أو الغش الضريبي المتعلق بتحديد الرسم المستحق يتمثل فيما يلي:

- عدم الامتثال للحدث المنشأ للضريبة وتاريخ الاستحقاق.
 - انتهاك قواعد التقدير.
 - المعدل المستخدم لا يمثل المعدل الأنسب للرسم على القيمة المضافة.
- ومع ذلك تبقى هذه المخالفات أقل شدة مقارنةً مع تلك المتعلقة بمجال التطبيق لأنها تتسبب في تأخير الدفع أو عدم دفع جزء منه فقط، على عكس الغش المتعلق بمجال التطبيق الذي يخفي مباشرة من مادة الإخضاع.
- بالنسبة لعدم الامتثال للحدث المنشأ للضريبة أو تاريخ الاستحقاق يعد الغش الممارس من قبل ا

لمكلفين في هذه الحالة يهدف إلى تأخير دفع الضريبة المستحقة، وبالتالي الحصول على القليل من الوقت لذلك فإن المناورات لا يكون لها تأثير خطير على خزينة الدولة.

- أما بالنسبة لقواعد التقدير فيكون الغش عن طريق إخفاء مبالغ خاضعة للرسم وذلك باستخدام طرق مثالية من المكلفين الذين يملكون البراعة في ذلك بطرق بسيطة أو معقدة، من خلال التقليل من الوعاء الضريبي أو إخفاء العائدات بأية وسيلة ومن بين هذه الوسائل نذكر:

- إدخال بعض النفقات في سعر البيع، مثل: تكاليف النقل، التعبئة والتغليف ... إلخ.

- لا تأخذ بعين الاعتبار الحقوق والضرائب المدرجة في قمة السعر مثل حقوق المستهلك والجمارك ... إلخ.

- النقل غير المشروع لجزء من المبيعات لشركة أخرى التي هي في بداية نشاطها وغير خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

- إن تعدد معدلات الرسم على القيمة المضافة سما بإدخال قدر من العدالة من خلال تحقيق التوازن بين عبء الضريبة وفقا لطبيعته الاستهلاكية (9% معدل مخفض، 19% معدل عادي)، ولكن هذا التنوع لديه عيب إذ أن المكلف يسعى إلى تطبيق المعدل المخفض (9 %) في حين كان يجب تطبيق المعدل العادي (19%)، وهو ما يسبب خسارة كبيرة لخزينة الدولة.

المطلب الثاني: التهرب الخاص بآليات استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

يمارس الحق في الخصم من الرسم على القيمة المضافة التي أثقل سعر الشراء أو سعر التكلفة للعمليات المخولة لها الحق بالطريقة العادية (الرسم على القيمة المضافة على المشتريات)، غير أنه يمكن أن يمارس هذا الحق عن طريق الاسترجاع لكل أو جزء من الرسوم القابلة للخصم والذي لا يمكن تحصيله.

ولهذا يسمح في بعض الحالات استرجاع الرسم المحسوم طبيعياً في حالة عدم إمكانية خصم هذا الأخير تماما على الرسم على القيمة المضافة المترتب عن العمليات الخاضعة للضريبة والمحقة من طرف شخص خاضع للضريبة (الرسم على القيمة المضافة على المبيعات).

وهذا ما يتيح الفرصة أمام المكلفين للتهرب من الرسم على القيمة المضافة من خلال عملية الاسترجاع إما عن طريق تضخيم قيمة الرسم المسترجع أو عدم احترام قاعدة الحصة النسبية.

أولاً: تضخيم قيمة الرسم المسترجع:

في هذا الصدد إن أول محاولات الغش الضريبي تشمل تضخيم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم من أجل تخفيض قيمة الرسم المستحق لخزينة الدولة وذلك باستخدام مناورات احتيالية مختلفة وأشهر مثال على ذلك الخصم المزدوج وكذلك الخصم من السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم، ويأتي بيان ذلك فيما يلي:

(1) الخصم المزدوج:

ويكون الخصم المزدوج بخصم نفس المبلغ مرتين في حين أن هذه المبالغ قابلة للاسترجاع ولكن لمرّة واحدة، حيث أن المكلف يقوم بعمليات الغش وهذا بمضاعفته لقيمة المبالغ المسترجعة.

(2) الخصم من السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم:

إذ أن المكلف قد يحاول خداع مصلحة الضرائب عن طريق اقتطاعات من السلع والخدمات المستثناة من هذا الحق التي نصت عليها المادة 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال وهي:

- السلع والخدمات والمواد والعقارات والمحلات غير المستعملة لحاجيات استغلال النشاط الخاضع لهذا الرسم.
- السيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- المنتجات والخدمات المقدمة كهدايا وتبرعات.
- الخدمات وقطع الغيار واللوازم المستعملة لتصليح الأملاك، المستثناة من الحق في الخصم.
- العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص، بصفة عامة، كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص والتي تقدم فيها مواد للاستهلاك بأسعار مرتفعة.
- بائعو الأملاك وما شابههم.
- المستفيدون من الصفقات.
- الوكلاء بالعمولة والسماصرة.
- مستغلو سيارات الأجرة.
- العروض المسرحية والنبالي والحفلات الموسيقية والسرك والعروض والمنوعات والألعاب والعروض

المسلية بمختلف أنواعها.

- التظاهرات الرياضية بمختلف أنواعها.

من خلال هذه النقاط يقوم المكلف المتهرب بالبحث عن إمكانية الغش بصورة ذكية حتى لا يتم اكتشاف ذلك من قبل أعوان الضرائب وهذا ما يؤدي إلى التقليل والنقص في المبالغ المستحقة لخزينة الدولة.

ثانياً: عدم إحترام القاعدة الحصّة النسبية:

طبقاً لأحكام المادة 39 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإنه: " يخفض مبلغ الرسم القابل للخصم، بالنسبة للمدينين بالضريبة، الذين يدفعون الرسم على القيمة المضافة على كافة أعمالهم حسب نسبة ناتجة عن العلاقات بين:

- بسط الكسر، من جهة، أي رقم الأعمال خارج الرسم الخاضع للرسم على القيمة المضافة ورقم الأعمال المتعلق بالصادرات من المنتجات الخاضعة لهذا الرسم، ورقم الأعمال المتعلق بالتسليمات المتممة بالإعفاء من دفع ذلك الرسم، ورقم الأعمال المتعلق بالمنتجات المعفاة التي لها الحق في الخصم.

- وبين القاسم المشترك من جهة أخرى، أي المبالغ المشار إليها في الفترة السابقة، مع إضافة رقم الأعمال الناتج عن الأعمال المعفاة التي ليس لها الحق في الخصم ورقم الأعمال الواقع خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة."

وتجبر النسبة التي يتم الحصول عليها إلى الوحدة الأتية بعدها مباشرة، إذ أن هذه النسبة تطبق بالنسبة للمؤسسات التي تحقق عمليات خاضعة لرسم على القيمة المضافة، وأخرى غير خاضعة ومنه فنسبة الخصم ليست 100% ولكن نسبة محددة حسب العلاقة السابقة، وتكون أرقام الأعمال المعتمدة لتقرير نسبة الخصم المحددة أعلاه، بالنسبة لكل مؤسسة، تلك التي حققتها المؤسسة على مجموع أنشطتها غير أنه، تستطيع الإدارة بصفة استثنائية، أن ترخص للمدينين بالضريبة، الذين يغطون قطاعات مختلفة الأنشطة، بتحديد نسبة خصم متميزة لكل قطاع نشاط أو تلزمهم بذلك.

في هذه الحالة يعتبر كل قطاع نشاطاً، كمؤسسة متميزة بالنسبة لتطبيق هذه الأحكام على المؤسسات المدينة بالضريبة، أن تصرح وفقاً لهذه الشروط بالتغيرات التي تؤدي إلى إنشاء قطاع معفى من الرسم.

وفي هذه الحالة ومن خلال ما سبق فإن المكلف يسعى إلى سوء تقدير النسبة أو عدم الامتثال لهذه

النسبة أصلاً، وهكذا كي لا تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسات كما أن سوء تقدير النسبة وعدم الامتثال لها نسميه بالمناورات الدليسية التي يقوم بها المكلف من أجل الاستفادة من خصم الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الثالث: التهرب المتعلق بمختلف التزامات المكلفين بالرسم على القيمة المضافة:

بالإضافة إلى التهرب من ضريبة الرسم على القيمة المضافة، فإنه توجد طرق أخرى متعلقة بمختلف التزامات المكلف التي تتمثل في عدم احترام مستلزمات التصريح والدفع وكذا التهرب المتعلق بالفوترة.

أولاً: عدم احترام مستلزمات التصريح والدفع:

طبقاً لأحكام المادة 51 من قانون الرسم على رقم الأعمال: " يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يكتتب، خلال ثلاثين (30) يوماً من بدء عملياته، لدى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة، يذكر فيه على وجه الخصوص:

- اسمه ولقبه وعنوانه، وإذا تعلق الأمر بشركة، عنوانها.
- رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة.
- طبيعة العمليات التي تجعله خاضعاً للرسم على القيمة المضافة.
- موقع المؤسسة أو المؤسسات التي يستغلها.
- موقع المؤسسة أو مؤسسات المصنع، وكذلك اسمه وعنوانه، إذا كان ينتج بواسطة الغير.
- موقع محل أو محلات البيع التي يملكها.
- طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر فيها.
- عنوان ومقر الشركات، وكذلك اسم ولقب وعنوان الأشخاص الذين يكون إزائهم في إحدى الحالات المذكورة في المادة 6.

وعلى الرغم من وضوح وصرامة هذه المادة، إلا أن المكلف يتماطل أو يتهرب من عملية التصريح ونفس الشيء بالنسبة لعملية الدفع، ولهذا فإن مصلحة الضرائب بالإضافة إلى الإجراءات السابقة فرض عقوبات وغرامات وهذا لتخفيف من حدة هذه الظاهرة والتقليل منها.

ثانياً: التهرب المتعلق بالفوترة:

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة، والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسم على القيمة المضافة على المشتريات.

حيث يلجأ المكلفون إلى انتهاج مثل هذه التقنية ظناً منهم أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها، وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال.

المبحث الثالث: حالات تطبيقية حول التهرب الضريبي من الرسم على القيمة المضافة.

بعد التطرق إلى جميع أساليب التهرب الضريبي من ضريبة الرسم على القيمة المضافة في المبحث السابق تم إسقاطها في هذا المبحث على أرض الواقع والقيام بدراسة حالة لشخص طبيعي.

المطلب الأول: التحضير لفحص الملف الجبائي:

أولاً: التعريف بالمؤسسة:

السيد: م ع ، شخص طبيعي يمارس نشاط مقاوله أشغال البناء والري، بدأ نشاطه بتاريخ 2007/05/11، الكائن مقرها بلدية جيجل ولاية جيجل، والمسجلة في السجل التجاري تحت رقم .xxxxxxxx

وهذا الشخص تابع إقليمياً لمركز الضرائب لولاية جيجل.

ثانياً: الضرائب والرسوم الخاضع لها:

من أجل تحديد النظام الجبائي لهذا الشخص يجب تحديد الضرائب والرسوم التي يخضع لها:

(1) الضرائب المباشرة:

بالنسبة لهذا النوع فإن هذا الشخص يخضع لضريبة الدخل الإجمالي بموجب المواد 01، 02، 03، 11، 85 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) الرسم على القيمة المضافة:

نظراً لطبيعة النشاط الذي يمارسه هذا الشخص فهو مكلف إجبارياً بالرسم على القيمة المضافة حسب المادتين 4 و 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال على جميع المبالغ المحققة مع خصم الرسم على المشتريات حسب المادة 29 من نفس القانون.

(3) حق الخصم:

لهذا الشخص الحق في خصم الرسوم التي تحملتها مشترياته من المواد الأولية، السلع الإهتلاكية حسب ما جاء في المادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال وكذلك المواد 29، 32، 33 و 37 من نفس

القانون مع احترام الشروط الشكلية و الموضوعية.

المطلب الثاني: حالات التهرب للمكلف التي تم كشفها فيما يخص الرسم على القيمة المضافة منذ سنة 2014 إلى غاية سنة 2017:

بعد الاطلاع على الوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف الجبائي الخاص بهذا الشخص الطبيعي من سنة 2014 إلى غاية 2017، من أجل التأكد من مدى التزام هذا الشخص لواجباته الجبائية فيما يخص ضريبة الرسم على القيمة المضافة.

ومن خلال النظر في ملفه وخاصةً في كل الجوانب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة توصلنا إلى أن هناك عدة تجاوزات في حق ضريبة الرسم على القيمة المضافة ومحاولة التهرب منها بأي طريقة. وسنقوم بتقديم محاولات التهرب من ضريبة الرسم على القيمة المضافة كل سنة على حدى.

أولاً: سنة 2014:

من خلال النظر في الملف الجبائي للشخص في الجانب المتعلق بضريبة الرسم على القيمة المضافة تبين لنا أن هناك محاولة التهرب من ضريبة الرسم على القيمة المضافة وهي كالتالي:

1- عدم القيام بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة:

حيث قام هذه المكلف ببيع مركبة من نوع PEUGOET PARTNER والتنازل عنها بتاريخ: 2014/12/31 والذي قام باقتنائها بتاريخ: 2011/07/20، وهذا يدل على عدم احتفاظ هذه الشخص بهذه المركبة ضمن أصوله لمدة خمس سنوات كما تنص على ذلك المادة 38 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وهذه المكلف لم يقم بإرجاع الرسم على القيمة المضافة المسترجع لسنة الأخيرة إي سنة 2015 وسنوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

وعليه فعلى هذا الشخص إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة **58.119,67** دج الناتج عن هذه العملية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): جدول يلخص طريق التسوية بقاعدة الحصة النسبية.

2011/07/20	تاريخ الاقتناء
2014/12/31	تاريخ التنازل
4 سنوات	مدة الاحتفاظ
290.598,34 دج	الرسم على القيمة المضافة المحسوم
58.119,67 دج	الرسم على القيمة المضافة الواجب إعادة دفعه ($5/1 \times 290.598$)

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

وعليه فعلى هذا الشخص إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة **58.119,67** دج الناتج عن هذه العملية.

2- تضخيم قيمة الرسم المسترجع:

بعد دراسة سلسلة G50 لشهر ديسمبر تبين أن هذا المكلف قام باسترجاع مبلغ 152.092,51 دج كرسوم على القيمة المضافة عوض مبلغ 22.098,91 دج، المحمل على فاتورة الشراء رقم 3615 المؤرخة في: 2014/12/20.

وعليه فإن الفارق المقدر بـ: **129.993,6** دج سيتم إعادة إدماجه.

ثانيا: سنة 2015:

1- استرجاع رسم لم يسدد بعد:

تبين أن هذا المكلف قام باسترجاع الرسم على القيمة المضافة على فاتورة كراء وطريقة التسديد لأجل، وهذا لا يحق لها استرجاع الرسم طبقا لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تنص على أن الخصم يتم فقط بعنوان الشهر الذي تم خلاله دفع الرسم.

وفيما يلي ملخص لهاته الفاتورة:

الجدول رقم(05): الفاتورة رقم 209 المؤرخة في 2015/12/14.

رقم و تاريخ الفاتورة	المورد	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة المحسوم	سبب الدمج
209 du : 14/12/2015	BOUKAF RAOUF	795.702	135.269,34	الرسم على القيمة المضافة لم يسدد بعد
		135.2669,34		مجموع الرسم على القيمة المضافة الواجب ارجاعه

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

2- عدم القيام بإعادة دفع ر ع ق م:

تبين أن هذا المكلف لم تقم بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المحمل على فواتير ارجاع خاصة بفواتير كانت محل استرجاع للرسم على القيمة المضافة وفيما يلي ملخص لهته الفواتير .

الجدول رقم (06): ملخص فواتير ارجاع.

رقم وتاريخ فاتورة الارجاع	المورد	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	الملاحظات
15000831ب:2015/03/01	ATLAS PNEUS	188.179,2	31.990,46	الفاتورة رقم: 15000689 المؤرخة في: 2015/02/24 مسترجعة في شهر فيفري 2015
15002011ب:2015/04/28		356.060	60.530,2	الفاتورة رقم: 15001887 المؤرخة في: 2015/04/23 مسترجعة في شهر افريل 2015
15000537ب:2015/02/15		150.192	25.532,64	الفاتورة رقم: 14003448 المؤرخة في: 11/23 / مسترجعة في شهر نوفمبر 2014
		118.053,3		الرسم على القيمة المضافة الواجب إعادة دفعه

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

3- ر ق م الخاص بفواتير محققة في شهر ديسمبر مسترجع خلال شهر نوفمبر:

بعد فحص مقبوضات هذا المكلف لسنة 2015، لاحظنا آخر رقم أعمال مقبوض تم خلال شهر

نوفمبر، وهذا ما يبينه الكشف البنكي لهذه الشخص لدى وكالة CPA/JIJEL، فيحين أن هذا المكلف قام باسترجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير شراء مقتناة ومسجلة محاسبيا خلال شهر ديسمبر 2015، ومنه سيتم ارجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل على هاته الفواتير و المقدر ب: **810.904 دج**.

وفيما يلي ملخص لهاته الفواتير:

الجدول رقم(07): مجموع الرسم على القيمة المضافة المسترجع لفواتير شهر ديسمبر.

رقم وتاريخ فاتورة الارجاع	المورد	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة المسترجع
426125 DU ;06/12/2015	S.C.H.B HAMMA BOUZIANE	112.974,40	19.205,65
426126 DU ;06/12/2015		3.502,21	595,38
427820 DU ;16/12/2015		126.564	21.515,88
430687 DU ;30/12/2015		126.564	21.515,88
00029 DU ; 01/12/2015	EURL CHERFA LYES	3.076.923,08	523.076,92
00030 DU ;01/12/2015		854.700,86	145.299,15
1130 DU ;19/12/2015	SARL HYDROMENIQUE	84.326,02	14.335,42
1139 DU ;21/12/2015		84.327,99	14.335,42
614 DU ;31/12/2015	SARL ALGAL PLUS	300.145,95	51.024,81
		مجموع الرسم على القيمة المضافة المسترجع	
		810.904	

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

ثالثا: سنة 2016:

- مواد غير مستعملة في انجاز مشروع:

أثناء مراقبة فواتير الشراء لبعض المواد ومقارنتها مع وضعيات الأشغال المقدمة تبين عدم استعمال كل تلك المواد خلال سنوات 2016، 2017، وهذه الفروقات بين المشتريات وبين الاستعمال الحقيقي حسب وضعيات الأشغال.

ومن خلال مقارنة المواد واللوازم المبنية في فواتير الشراء مع تلك المستهلكة فعلا والمدرجة ضمن الكشوفات الملحقة بوضعيات الأشغال، تبين أنه لم يقوم باستعمال تلك الكمية من المواد ضمن مشاريعه لذلك سوف يدمج الفارق الناتج عن الكمية الغير مستعملة ضمن الربح السنوي لمؤسسته، كما يسترجع الرسم على القيمة المضافة الموافقة لكل فارق (Reversement de la TVA)، وهذا طبقا لأحكام المادة 41-1 من قانون الرسم على رقم الأعمال حيث تنص على عدم إمكانية استرجاع الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بمواد غير مستعملة في النشاط الممارس.

1- مادة TUYAUX ARMES DN 500 AVEC JOINT CLASSE 135 A.

الجدول رقم (08): فاتورة الكمية المشتريات والاستهلاك الفعلي لـ TUYAUX ARMES DN 500.

الاستهلاكات الفعلية حسب وضعية الأشغال		المشتريات المستهلكة						
الكمية المستهلكة	المشروع	المبلغ خ/ر	سعر الوحدة (دج)	الكمية (مظ)	تعيين المادة	المورد	تاريخ الفاتورة	رقم فاتورة
506,30	تهيئة المدخل الشرقي لجامعة جيجل	2.470.860	3.743,72	660	TUYAUX ARMES DN 500 AVEC JOINT CLASSE 135 A	ETS BOUKDIRA	16/12/28	150
506,30	المجموع	2.470.860	3.743,72	660	المجموع			

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

2- مادة الخشب الأحمر:

الجدول رقم(09): فاتورة الكمية المشتريات والاستهلاك الفعلي لمادة الخشب الأحمر .

الاستهلاكات الفعلية حسب وضعية الأشغال		المشتريات المستهلكة						
الكمية المستهلكة	المشروع	المبلغ خ/ر	سعر الوحدة(دج)	الكمية (مط)	تعيين المادة	المورد	تاريخ الفاتورة	رقم فاتورة
لا شيء	لا شيء	836.975,17	32.442,91	25,7984	الخشب الأحمر	NOORDI C WOOD ALGERIA	17/12/27	126
/	المجموع	836.975,17	32.442,91	25,7984	المجموع			

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

3- مادة TUBE PVC 400 PN 06 AVEC JOINT

الجدول رقم (10): فاتورة الكمية المشتريات والاستهلاك الفعلي لـ TUBE PVC 400 .

الاستهلاكات الفعلية حسب وضعية الأشغال		المشتريات المستهلكة						
الكمية المستهلكة	المشروع	المبلغ خ/ر	سعر الوحدة(دج)	الكمية (مط)	تعيين المادة	المورد	تاريخ الفاتورة	رقم فاتورة
37	تهيئة المدخل الشرقي لجامعة جيجل	1.008.000	3.000	336	TUBE PVC 400 PN 06 AVEC JOINT	SARL BOUDERGUI-JIJEL	17/12/19	374
		1.008.000	3.000	336			17/12/18	387
37	المجموع	2.016.000	3.000	672	المجموع			

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

- تحديد الكمية غير مستعملة (الزائدة) مع مراعات حركة المخزون.

الجدول رقم (11): الكمية غير المستعملة (الزائدة).

2017		2016	التعيين
TUBES PVC 400 PN06 A/JOINT	الخشب الأحمر	TUYAUX DN 500 A/J	تعين المادة
00	00	00	مخزون أول مدة
672	25,7984	660	+ مشتريات السنة
00	00	00	- مخزون آخر مدة
672	25,7984	660	كمية المواد المستهلكة
37	00	506,3	كمية المواد المستعملة المصرح بها حسب وضعيات الأشغال
653	25,7984	153,70	الفرق في كمية المواد
3.000	32.442,91	3.743,72	سعر الوحدة الواحدة (الوسطى)
1.905,000	836.975,17	575.409,76	تكلفة المواد غير المستعملة
2.741.975,17		575.409,76	

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

بعد معرفة تكلفة المواد الغير مستعملة في مشاريعه نقم بحساب الرسم على القيمة المضافة الواجب إرجاعه عملا بنص المادة 41-1 من قانون الرسم على رقم العمال.

الجدول رقم (12): ملخص الرسم على القيمة المضافة للمواد غير مستعملة.

2017		2016	التعيين
1.905.000	575.409,76	575.409,76	تكلفة الشراء للمواد الغير مستعملة
%19	%17	%17	معدل الرسم على القيمة المضافة
361.950	97.819,65	97.819,65	الرسم على القيمة المضافة

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

وعليه يجب على المؤسسة إرجاع الرسم على القيمة المضافة كما مبين في الجدول السابق.

رابعاً: سنة 2017:

1- استرجاع رسم فاتورة مسددة نقداً:

تبين أن هذا المكلف قام بحسم الرسم على القيمة المضافة المحمل على فاتورة شراء مسدد نقداً، وهذا غير قانوني طبقاً لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تنص على أن كل فاتورة يتجاوز مبلغها 100.000 دج بكل الرسوم يجب أن تسدد بأي وسيلة دفع عدا نقداً.

الجدول رقم(13): الفاتورة المسددة نقداً.

المورد	رقم و تاريخ الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة المحسوم	حقوق الطابع	المبلغ بكل الرسوم	تاريخ الحسم
Sarl Briqueterie El-rym.Anna	11/3692 ب:2017/06/20	252.000	42.840	2500	335.020,04	شهر أوت 2017
مجموع الرسم على القيمة المضافة المحسوم			42.840			

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

ومنه سيتم إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة الذي تم حسمه من طرف هذا المكلف المقدر بـ 42.840 دج.

2- فاتورة غير مسجلة محاسبياً:

تبين أن هذه المؤسسة قامت باسترجاع الرسم على القيمة المضافة لفاتورة غير مصرح بها محاسبياً فيما يلي شرح مفصل لهاته الفاتورة.

الجدول رقم(14): فاتورة غير مصرح بها محاسبياً.

المورد	رقم وتاريخ الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة المحسوم	المبلغ بكل الرسوم	تاريخ الحسم
Sarl Briqueterie el-Amel. Annaba	473 ب:2017/09/29	1.282.050	217.948,5	1.499.998,5	شهر مارس 2017

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

وعليه سيعاد دفع الرسم على القيمة المضافة المحسوم والمقدر بـ **217.948 دج.**

3- فواتير وهمية:

وجود فواتير وهمية لمورد غير موجود وغير مستوطن وهذا طبقا للمراسلة الرسمية الواردة من مديرية الضرائب التابعة لها إقليميا.

ومنه سيدمج مجموع هاته الفواتير خارج الرسم، مضاف إليه حقوق الطابع.

4- فواتير مسددة عن طريق وصولات الدفع:

لا يحق لهذه المؤسسة حسم الرسم على القيمة المضافة للفواتير المسددة عن طريق الدفع في الحساب البنكي لأنها وسيلة دفع مكتوبة، طبقا لأحكام المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 15-153 المؤرخ في 2015/06/16 ، ولذا يجب إرجاع الرسم المحسوم المقدر بـ **461.509 دج.**

الجدول رقم(15): الفواتير المسددة عن طريق الدفع في الحساب البنكي.

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	المبلغ الصافي خ/ر	رق.م.	المبلغ بكل الرسوم
00013	2017/06/04	Sarl group cherric	242.899,87	46.150,90	289.050,37
29	2017/06/04	Sarl group cherric	242.899,87	46.150,90	289.050,37
21	2017/06/03	Sarl group cherric	246.141,70	46.766,90	292.908,62
25	2017/06/04	Sarl group cherric	242.899,87	46.150,90	289.050,37
19	2017/06/03	Sarl group cherric	246.141,70	46.766,90	292.908,62
42	2017/06/06	Sarl group cherric	238.431,37	45.301,96	283.733,33
32	2017/06/04	Sarl group cherric	238.431,37	45.301,96	283.733,33
31	2017/06/04	Sarl group cherric	242.899,87	46.150,90	289.050,37
30	2017/06/04	Sarl group cherric	242.899,87	46.150,90	289.050,37
41	2017/06/06	Sarl group cherric	242.899,87	46.150,90	289.050,37
مجموع الرسم على القيمة المضافة الواجب إرجاعه			461.509		

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

خامسا: ملخص الرسم على القيمة المضافة المعاد استرجاعه:

الجدول رقم(16): الرسم على القيمة المضافة المعاد استرجاعه.

ملاحظات	ر.ق.م المعاد استرجاعه	المبلغ خ.ر.	التعيين	السنة
لم تقوموا بإعادة بدفع ر.ق.م	58.119	/	بيع مركبة Peugeot Partner	2014
خطأ في استرجاع ر.ق.م عن طريق سلسلة G50	129.993	/	Divers	
	188.112	المجموع		
لم تقوموا بإعادة دفع ر.ق.م	118.053	694.431	فواتير إرجاع	2015
الرسم على القيمة المضافة لم يسدد بعد	135.269,34	795.702	فاتورة خاصة بالسيد Boukaf Raouf	
ر.ق.م خاص بمشتريات محققة في شهر ديسمبر مسترجعة على رقم أعمال محقق خلال شهر نوفمبر	810.904	4.770.028,51	فواتير مختلفة	
	946.173	المجموع		
مواد غير مستعملة في مشاريعكم	97.819	575.409	فواتير مختلفة	2016
مواد غير مستعملة في مشاريعكم	459.769	2.741.975	فواتير مختلفة	2017
فاتورة مسددة نقداً	42.840	252.000	Briqueterie Sarl El-rym.Anna	
فاتورة غير مسجلة محاسيباً	217.948	1.282.050	Sarl Briqueterie el-Amel. Annaba	
فواتير مسددة عن طريق وصولات الدفع	461.509	2.428.998	فواتير خاصة ب: Sarl Group cherric	
	1.182.066	المجموع		

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

- فرض الضريبة:

الجدول رقم(17): فرض الضريبة.

التعيين / السنة	2014	2015	2016	2017
المعدلات	17%	07%	07%	07%
رقم الأعمال المقبوض المعدل	4.079.860	23.824.310	15.692.040	27.741.270
رقم الأعمال المقبوض المصرح به	4.079.860	23.824.310	15.692.040	27.741.270
الفرق الحاصل	00	00	00	00
الحقوق الواجبة التسديد	693.576	1.667.701	1.098.442	1.941.888
الحقوق المسددة	693.576	1.667.701	1.098.442	1.941.888
الحقوق المغفلة	00	00	00	00
الرسم على القيمة المضافة المعاد استرجاعه	188.112	946.173	97.819	1.182.066
مجموع الحقوق المغفلة	188.112	946.173	97.819	1.182.066
معدل الغرامة	15%	25%	15%	25%
مبلغ الغرامة	28.217	236.543	14.673	295.516
مجموع الحقوق و الغرامات	216.329	1.182.716	112.492	1.477.582

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية جيجل.

ومنه فإن هذا الشخص مطالب بإعادة دفع ما قيمته: 2.989.119 دج من الرسم على القيمة

المضافة.

خلاصة:

يعتمد تنظيم الإدارة الجبائية الجديد على عدة هياكل مستحدثة تابعة له أهمها مركز الضرائب وهذا لأهمية دوره وكذا المهام التي يقوم بها، خاصة في مجال الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب و الغش الضريبيين. يسعى المكلف بالضريبة دائما إلى تخفيف عبئه الضريبي من خلال قيامه بعدة ممارسات وأساليب احتيالية، وهو ما عايناه في دراستنا الميدانية لأساليب التهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة، حيث يلجأ المكلفون إلى طرق تدليسية وتضليلية، تقديم تصريحات كاذبة، فواتير وهمية ... ، تصب كلها في مخالفة قواعد الإخضاع، التحصيل و الاسترجاع.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

بالرغم من الإجراءات الضريبية التي قام بها المشرع الجزائري يبقى التهرب الضريبي العائق الأكبر أمام زيادة الحصيلة الضريبية، والمساهمة في التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال مختلف الأعمال التديسية ، التجاوزات و الإغفالات وغيرها من الطرق الاحتيالية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، ونظرا للأثار السلبية والخطيرة الناجمة عن تنامي هذه الظاهرة، تسعى الإدارة الجبائية بمختلف أجهزتها الرقابية إلى مكافحتها وردعها والحد منها وذلك باستعمال كل الوسائل المتاحة سواء قانونية، تنظيمية أو بشرية.

وفيما يلي اختبار الفرضيات:

- ❖ التهرب الضريبي هو تخلص المكلف كليا أو جزئيا من أداء الضريبة وذلك بمخالفة القوانين المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، وهذا ما يضيع على الدولة حقها في الاستفادة من تمويل نفقاتها، وبذلك نثبت صحة الفرضية الأولى.
- ❖ الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تمس القيمة المضافة خلال كل مرحلة وهي ضريبة يتحملها المستهلك النهائي، والجوانب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة تتمثل في الإعفاءات، قواعد التأسيس، الاسترجاع، الإعفاءات ومعدلاته، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- ❖ تعددت الأساليب والطرق التي يتبعها المكلفون بضريبة القيمة المضافة من أجل التهرب منها، فنجد مثلا إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسم وكذا تضخيم الرسم القابل للخصم وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة والرابعة.

ونستخلص من الدراسة التي قمنا بها النتائج التالية:

- ❖ اعتماد الإدارة الجبائية على النظام التصريحي جعل المكلفين يلجؤون إلى إخفاء، تقديم تصريحات كاذبة والقيام بأعمال تديسية ناجمة عن ثقل الضرائب أو عدم قناعتهم بها وهذا ما أدى إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي.
- ❖ التهرب الضريبي يمثل العائق الأكبر امام إثراء خزينة الدولة وتحقيق تنمية اقتصادية أفضل.
- ❖ يعتبر الرسم على القيمة المضافة من بين اهم الضرائب المستحدثة الناتجة عن الإصلاح الضريبي وبعد تبنيتها من طرف عدة دول خاصة في أوروبا و افريقيا. أقرها المشرع الجزائري سنة 1992، لتكون بديلا للرسم على رقم الأعمال.

❖ كما لا يخلو هذا النوع من الضرائب من مختلف طرق وأساليب التهرب الضريبي، وذلك من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل، حيث أن المكلفين يسعون دائما إلى التخلص ولو جزء منها بأية طريقة كانت.

وعلى ضوء ما سبق نقدم الاقتراحات التالية:

❖ رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة للحد من ظاهرة العش والتهرب الضريبي التي تضر بالخرينة العمومية والاقتصاد الوطني ككل.

❖ سن قوانين وتشريعات قانونية تتماشى مع التطورات الحاصلة وفرض العقوبات والجزاءات للمكلفين المتهربين من دفع ضريبة القيمة المضافة.

❖ التخفيض في معدلات الرسم على القيمة المضافة يؤدي إلى التسديد الفوري للمستحقات وعدم المماثلة في دفعها.

❖ القيام بعمليات تحسيسية ونوعية لأهمية الرسم على القيمة المضافة.

❖ تشديد الرقابة على الفواتير.

❖ تطبيق نظام المعلومات واستخدام برامج متطورة لتسهيل عملية الرقابة الجبائية.

❖ حماية اعوان الإدارة الجبائية من الاعتداءات المعنوية والمادية أثناء ممارسة نشاطهم وتحسين مستواهم المعيشي، من أجل إبعادهم عن الإغراءات المعيشية.

و قد عالجت هذه الدراسة جانب مهم حاولنا من خلاله إبراز أساليب التهرب من ضريبة القيمة المضافة التي يتبعها المكلفون بها، على أمل أن تفتح هذه الدراسة المجال لبحوث أخرى للتعمق أكثر في الموضوع.

قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- 1- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 2- عبد المجيد قدي، دراسات في عالم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 3- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 4- أبو منصف، مدخل لتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية، الجزائر، دون سنة النشر.
- 5- محمد طاقة وهدى الغزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007.
- 6- عبد المنعم فوزي، المالية العامة السياسة المالية، دار المعارف، الإسكندرية، دون سنة النشر.
- 7- الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006.
- 8- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004.
- 9- عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012.
- 10- عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000.
- 11- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 12- خالد شحادة الخطيب و احمد زهية شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2007.
- 13- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.

14- قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم- القياس-التطبيق)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.

15- سوزي عدلى ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، 2000.

16- بوشاشي بوعلام، الرسم على القيمة المضافة (المعالجة المحاسبية للريم على القيمة المضافة)، دار مومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2004.

ب- قائمة الرسائل و الطروحات:

1- طورش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، قسم قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011.

2- لابد لرزق، ظهرت التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر(دراسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.

3- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق، فرع: إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2009.

4- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتنمية، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004.

5- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2006-2007.

6- طورشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

7- بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم الإقتصاد، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011.

8- رتيبة بوهالي، محاضرات في جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2017/2016.

9- أحمية فاتح، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد الصديق بن يحي- جيجل، 2017/2016.

ج- القوانين:

1- أمر رقم 96-31، مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية عدد 85 لسنة 1996.

2- قانون رقم 2000-06، مؤرخ في 23 ديسمبر سنة 2000، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، الجريدة الرسمية عدد 80 لسنة 2000.

3- قانون الإجراءات الجبائية، 2019.

4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2019.

5- قانون الرسم على رقم الأعمال ، 2019.

د- منشورات ومراسيم المديرية العامة للضرائب:

1- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، الوزارة المالية، 2019.

2- دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، المديرية العامة للضرائب، الوزارة المالية، 2019.

هـ- المواقع الإلكترونية:

1- <https://mfdgi.gov.dz/index.php/ar:com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/guides-fiscaux>.

و- المقابلات:

1- مدير مركز الضرائب لولاية جيجل.

2- بن شعبان جعفر، رئيس المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

A-Livres :

1- Andrée Barilari, « lexique fiscal », 2 eme édition, daller,paris, 1992