

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

Tax declarations in economic public enterprises

شريف أمينة
أستاذة محاضرة قسم أ بكلية الحقوق
جامعة الجزائر 1
Aminacharif202@gmail.com

آيت دحمان سيدعلي *
أستاذ محاضر قسم أ بكلية الحقوق
جامعة الجزائر 1
Sid17aitdahmane@gmail.com

تاريخ إرسال المقال: 2022 /11 /26 تاريخ قبول المقال: 2023 /02 /03 تاريخ نشر المقال: 2023 /03 /19

الملخص:

إن العلاقة الضريبية التي تجمع بين الإدارة الجبائية والمؤسسات العمومية الاقتصادية نتيجة اضطلاع هذا الأخيرة بأنشطة أو خدمات في الجزائر، تطبيقاً لمبدأ الإقليمية الجبائية، يترتب عنها فضلاً عن الحقوق جملة من الالتزامات المنصوص عليها في التشريع الضريبي لاسيما التصريحية منها المحققة بواسطة استثمارات تملأ من قبل صاحب المؤسسة أو ممثله قانوناً لترسل، تبعا لمبلغ رقم الأعمال و/أو المداخل المحققة، عبر بوابة جبايتك أو مساهمتك.

إن عدم امتثال للواجبات أعلاه يجعل المؤسسات العمومية الاقتصادية عرضة لعقوبات جبائية ويمكن أن تتعدى لتشمل عقوبات جنائية لاسيما إذا ما ثبت وقوعها في جريمة الغش الضريبي.

الكلمات المفتاحية: المؤسسات العمومية الاقتصادية، المكلفين بالضريبة، المراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب، التصريحات الجبائية.

Abstract:

The tax relationship that brings together the tax administration and economic public enterprises as a result of the latter's undertaking of activities or services in Algeria in application of the principle of fiscal territoriality, which, in addition to rights, entails a number of obligations

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

stipulated in the tax legislation, especially declarative ones achieved by forms filled out by the owner of the institution or his representative Legally to send, according to the amount of the turnover, through the portal of your collection or contribution.

Non-compliance with the above duties makes economic public enterprises vulnerable to tax penalties and may go beyond to include criminal penalties, especially if it is proven that they have committed a crime of tax fraud.

Keywords Economic public enterprises, taxpayers, tax centers, neighborhood tax centers, tax declarations.

مقدمة:

يتميز النظام الضريبي الجزائري المحدث بموجب الإصلاح الجبائي المتمم تطبيقا للقانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991¹ بكونه نظام تصريحي كالعديد من الأنظمة الجبائية السارية المفعول في معظم الدول المتقدمة، حيث يعتمد هذا الأخير على إقرار المؤسسات العمومية الاقتصادية بصفتها مكلفة بمداخيلها ومعاملاتها الخاضعة للاقتطاع، تطبيقا لمبدأ الإقليمية الجبائية، والذي يقضي بأن يتم فرض الضريبة على جميع الإيرادات الناشئة عن الأنشطة الإنتاجية و/ أو الخدماتية المحقق داخل الدولة، وفقا لما ينص عليه التشريع الجبائي ودون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى ما لم يرد نص قانوني يقضي بخلاف ذلك.

ظهر التصريح على النحو التجريبي في بادئ الأمر ليمس المداخل تحت عهد وصاية دوق أورليان (1715-1723) ليمتد نطاق تطبيقه حسب المقدرة الشخصية انطلاقا من سنة 1716 من طرف دوق DE NOAILLES رئيس المجلس المالي بهدف ضمان تناسبية الأعباء الجبائية مع الاستطاعة المالية للخاضعين للضريبة.²

ويستند التصريح المذكور انطلاقا من شعور المؤسسة العمومية الاقتصادية، على غرار الأشخاص الطبيعيين، بمسؤولية تحمل الأعباء الجبائية التي يتعين وجوبا اكتتابها وتقديمها لمصالح الإدارة الجبائية المختصة إقليميا، حيث تتخذ هاته المبالغ المصرح بها صور متعددة منها الضريبة أو الرسم أو الآتاوى. وبناء على ما تقدم، تبرز إشكالية بحثنا: فيما تكمن أهمية التصريحات الجبائية ومساهمتها في الكشف عن الإخلالات المرتكبة من طرف المؤسسات العمومية الاقتصادية؟

وتتجلى أهمية الدراسة في كونها تسلط الضوء على النظام الجبائي الجزائري المتميز بكونه نظام ذو طابع تصريحي أي تملأ الاستثمارات التي توفرها الإدارة الجبائية طوعية من طرف المؤسسات العمومية الاقتصادية الخاضعة للاقتطاعات بغض النظر عن طبيعتها بمناسبة ممارستها لنشاط و/ أو تأدية خدمات

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

بالجزائر مع خضوعها لرقابة لاحقة للحيلولة دون حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة تغطية للنفقات العامة، وهذا في ظل عدم استقرار أسعار المحروقات.

كما يعتبر موضوع البحث المتصل بالتصريحات الجبائية من الدراسات القانونية والاقتصادية التي تلقى رواجاً واضحاً من طرف الحكومات والاقتصاديين لما لها من أهمية بالغة في حل العديد من المشاكل لاسيما ظاهرتي التهرب والغش الجبائيين.

وتهدف الدراسة المتممة إلى:

- التعرف على التصريحات الجبائية وأصنافها المتعددة تبعاً لطبيعة النشاط المتم و/ أو الخدمة المؤداة من طرف المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- التطرق إلى دور التصريحات الجبائية في الكشف عن الإخلالات المرتكبة من طرف المؤسسات العمومية الاقتصادية باعتبارها من الأشخاص الخاضعة للضريبة.
- الوقوف على أهم الإجراءات المتخذة لتصحيح الإغفالات أو الأخطاء أو المناورات التدليسية المحتمل ارتكابها من طرف المؤسسات العمومية الاقتصادية بصدد اكتتاب الاستثمارات وإرسالها إلى مصالح الإدارة الجبائية المختصة.

اعتمدنا في بحثنا بعنوان المنهجية العلمية على المنهج الوصفي حيث أستخدم في تحديد مفهوم التصريحات وأصنافها، أما المنهج التحليلي فقد خصص لتبيان طبيعة الإخلالات وكيفية تصحيحها.

المبحث الأول: ماهية التصريحات الجبائية

يرتكز النظام الجبائي الجزائري على الإقرار التلقائي لرقم الأعمال و/ أو الأرباح المحققة من قبل المكلفين بالضريبة، وهذا على ضوء المعلومات التي يقيد بها هذا الأخير في الاستثمارات الجبائية حيث يتم بمقتضاها تأسيس وحساب الاقتطاع الضريبي الواجب دفعه من قبل المعني محترماً الآجال المحددة قانوناً، عملية جد حساسة أحيطت بضمانات للحيلولة دون أي تعسف إداري لاسيما تلك المتصلة بالتصريح المحور الرئيسي لإجراءات فرض الاقتطاع الجبائي.

وسيتم التركيز بعنوان هذا المبحث على معالجة مفهوم التصريح الجبائي (المطلب الأول) وأنواع التصريحات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الضريبي الجزائري (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم التصريح الجبائي

لم يعرف المشرع الوطني التصريح الجبائي ضمن أحكامه وإنما أقتصر فقط على تبيان الأشخاص الذين يقع عليهم هذا الالتزام وكيفية تنفيذه.

وفي هذا السياق، حاول الكثير من الفقهاء وضع معيار مانع وجامع ولكن للأسف باءت كل محاولاتهم بالفشل نظرا لتركيزهم على جوانب دون الأخرى، ولذا سنقوم بعرض عدد من التعريفات أدناه بهدف الوصول إلى اقتراح تعريف دقيق للإقرار الضريبي ومن ثمة الوقوف على خصائصه.

أولا: تعريف التصريح الجبائي

يعرف التصريح لغة على أنه تبيان الأمر وإظهاره وجعله واضحا، ويقال صرح يصرح تصريحاً وصرح بالأمر بمعنى أدلى به.³

أما اصطلاحاً، نجد العديد من التعريفات سنتناول البعض منها فيما يلي:

1- الإقرار الضريبي هو بيان مالي يقر فيه المكلف بأمواله المالية من إيرادات ونفقات وإعفاءات وصافي الدخل الخاضع خلال فترة زمنية معينة غالباً ما تكون سنة، ويعتبر الإقرار الضريبي التزاماً إدارياً.⁴

2- الإقرار الضريبي هو العمل الأول والأساسي الذي بواسطته يقر المكلف بالدخول المتأتية له ويتعهد أن يجري مع الإدارة الضريبية حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه.⁵

3- التصريح الضريبي هو أول عمل أساسي يقر بواسطته المكلف أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق الضريبة ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجبة عليه.⁶

4- التصريح الضريبي هو كشف أو نموذج تعدده الإدارة الضريبية وتسلمه إلى المكلف بالضريبة الذي يلتزم بتعبئة المعلومات المتعلقة بدخله.⁷

ونخلص مما تقدم بأن التصريحات الجبائية هي تلك الوثائق المكتوبة والمرسلة طواعية للمصالح الجبائية المختصة على ضوء رقم الأعمال و/ أو الأرباح ضمن الأجل المنصوص عليها في التشريع الضريبي من قبل المكلف أو الغير، حيث تتضمن معلومات مهمة عن تاريخ بداية أو توقف نشاط الخاضع للضريبة أو تقدير إيراداته المحققة خلال مدة زمنية محددة ومصدرها وكذا الإعفاءات الممنوحة له، وهذا بهدف تمكين المصالح الإدارية المعنية من تأسيس الوعاء الضريبي وحسابه مع الاحتفاظ بحق الرقابة.

ثانيا: خصائص التصريحات الجبائية

تتمثل خصائص التصريحات الجبائية فيما يأتي:

1- الخصائص النوعية: تكمن الخصائص النوعية في النقاط المقيدة أدناه.

أ- عمل أو تصرف مصدره القانون: يعتبر التصريح الجبائي من الالتزامات القانونية التي تقع على كاهل المكلف على ضوء النشاط المتم أو الخدمة المؤداة في الجزائر، تبعا لمبدأ الإقليمية الضريبية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. واجب يخضع إلى مبدأ الشرعية المنصوص عليها في أحكام المادة 82 من المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020 والمتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في إستفتاء أول نوفمبر سنة 2020، في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.⁸

ب- الملائمة: تعني الملائمة إمكانية إحداث معلومات التصريح تغيير في قرار مستخدميها، وحتى تكون المعلومات ذات فائدة يجب أن تكون ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله. وتعتبر الملائمة مطلب أساسي للمعلومات بهدف الاستفادة منها في تقييم السياسات الإدارية ووضع الخطط والرقابة عليها. وتتوقف عملية تحقيق الملائمة بعنوان المعلومات على توفر الشروط الآتية:

- التوقيت الزمني المناسب، حيث يجب أن يكون وقت الحصول على المعلومات مناسب مع الحاجة إليها، أي أنها تصل المعلومة إلى مستخدميها في الوقت المناسب فوصولها متأخرة يفقدها أهميتها وملاءمتها وهناك علاقة وطيدة بينهما، نظرا لأن المعلومات التي يكون توقيتها مناسب تؤثر على القرار الذي سيتم تبنيه كالتصريحات الشهرية والتي تدفع قبل العشرين يوم الأول من الشهر الموالي بالنسبة للعمليات التي تمت في الشهر السابق كالرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA) وكذا التصريح السنوي قبل 20 أبريل من السنة الموالية.

- التقييم أي يجب أن تكون المعلومات قيمة يمكن من خلالها مقارنة قيمتها مع تكلفة الحصول عليها.

- القيمة التتبئية بمعنى أن تكون للمعلومات محاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات.

ت- المصادقية: حيث تعرف الدكتورورة رشا حمادة الموثوقية بأنها " المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثل، الأمر الذي يستلزم التحقق من سلامة المعلومة وذلك ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح.

وتتوقف مصداقية المعلومة على توافر الخصائص التالية:

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

- القابلية للتحقق: تشير هذه الخاصية إلى وجود درجة عالية من الإلتقان بين القائمين بالقياس المحاسبي

الذين يستخدمون نفس طرق القياس وهم بصدد فحص ذات المعلومة ونفس النتائج.

- الصدق في العرض: ضرورة وجود مطابقة بين الأرقام والأوصاف المحاسبية.

- الحيادية: المعلومات يجب أن تكون محايدة أو خالية من التحيز أي نتائج محددة مسبقا، فهي واجب على عاتق المسؤولين.

ث- الدقة: تعني تجنب الأخطاء في المعلومات من خلال محاولة الحد من مستويات الأخطاء المسموح بها مع الحرص أن تكون دقيقة وتمتاز بالبساطة، إذ تساعد مستعملها في فهمها وتحليلها وعادة ما تكون الأخطاء نتيجة لما يلي: (استخدام طريقة غير دقيقة لقياس وجمع المعلومات، عدم النجاح في إنتاج البيانات من المعلومات، عدم تشغيل كل البيانات أو إهمال بعضها وتغيير المعلومات العمدي، أو تزوير البيانات).⁹

2- الخصائص الثانوية: هناك العديد من الخصائص الثانوية يجب توافرها على غرار الخصائص النوعية المذكورة أعلاه.

أ- الثبات والتماثل: يعني بالثبات استخدام نفس الطرق والأساليب في قياس وتوصيل المعلومات من فترة لأخرى، لكن إذا كان هناك أي تغيير يجب التنويه إليه ليتم أخذه بعين الاعتبار من قبل المستخدم.

ب- قابلية المقارنة: يجب أن تعد المعلومات المتعاقبة بأسلوب يسهل على مستخدمها مقارنتها، مما يساعد التعرف على أوجه الاختلاف من فترة لأخرى، كما أنها تشير إلى عرض البيانات المستخدمة للمفاضلة بين البدائل بأسلوب متشابه ومتناسق.

ت- الإفصاح بالكامل: ويقصد به أن تكون كافة المعلومات الحالية والمستقبلية المتاحة أمام المستخدمين، كما يجب أن تكون المعلومات لها علاقة بالأنشطة ببعضها في شكل مجموعة من التقارير التي تفيد في تحقيق فعالية النظام الإداري.

ث- القابلية للفهم: يعد القابلية للفهم شرطا هاما للحكم على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها ويعتمد ذلك على مؤشرين هما درجة الوضوح والبساطة ومستوى الفهم والإدراك والوعي لدى مستخدمي المعلومات.

المطلب الثاني: أنواع التصريحات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري

ألزم المشرع الجبائي الوطني كل من يزاول نشاطا و/ أو يؤدي خدمة باختلاف نوعه ومجالاته أن يقدم إلى مصلحة الضرائب مجموعة من التصريحات على حسب الفترة وتحقق الحدث المنشئ للالتزام.

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

وتجدر الإشارة إلى أنه منذ اعتماد الإدارة الجبائية تطبيق التصريح الإلكتروني لم تتغير القرارات من حيث المضمون باعتبارها أداة نقل التزامات المكلف وحلقة وصل بينها وبين الإدارة الضريبية، ومنه أنواع تصريحات الجباية الإلكترونية هي نفسها تصريحات الورقية التقليدية.

أولاً: تصريحات ممارسة النشاط و/ أو تأدية الخدمات

تكمن في الاستثمارات المكتتبة والمرسلة للإدارة الجبائية المختصة قانوناً المذكورة أدناه.

1- التصريح بالوجود (Déclaration d'existence série G n° 8): يعني بالتصريح بالوجود الكشف الذي يتعين على المكلف بالضريبة أو المدين بالرسم (شخص طبيعي أو اعتباري) تقديمه قانوناً إلى الإدارة الجبائية، والذي يعتبر كتاريخ لبداية خضوعه للضريبة، في الثلاثين (30) يوماً الأولى من بداية نشاطه.

ويجب أن يحتوي هذا التصريح مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة المدعم بنسخة مطابقة قانوناً لشهادة الازدياد، معدة قانوناً مستخرجة من المصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية، أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدو فوق التراب الوطني لاسيما على الأسماء والألقاب و العنوان التجاري و العنوان في الجزائر و خارج الجزائر مع تدعيمه بنسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص المعنويين الأجانب إنجازها في الجزائر، تطبيقاً للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA).

عندما يكون الخاضع للضريبة يملك إلى جانب مقره الرئيسي، وحدة أو عدة وحدات يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى المصلحة التابعة للإدارة الجبائية المختصة، على أن يشير هذا التصريح الشامل إلى كل المعلومات المذكورة أعلاه عن مكونات المؤسسة.

ويتعين على الخاضع للضريبة الذي يملك إلى جانب مؤسسته الرئيسية، فرعاً أو عدة وكالات فعلية، أن يكتتب لكل واحدة منها تصريحاً مماثلاً لدى المصلحة التي يوجد بدائرة اختصاصها، الفرع أو الوكالة المعتمدة، ويتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية اكتتاب هذا التصريح لكل من وحداتها لدى الإدارة الجبائية المؤهلة قانوناً، تطبيقاً لأحكام المادة 53 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (CTCA).

تعفى، من اكتتاب التصريح المذكور، تطبيقاً لأحكام المادة 162 مكرر من قانون CIDTA، المؤسسات الأجنبية غير المتوفرة على منشأة دائمة في الجزائر التي تقوم انطلاقاً من الخارج بعمليات خاضعة للضريبة في الجزائر تبعاً لنظام الاقتطاع من المصدر وكذا المؤسسات التابعة لنفس النظام والمرتبطة تدخلها بتواجد خبراءها في الجزائر لمدة لا تزيد في مجموعها عن 183 يوماً خلال فترة إثنا عشر (12) شهراً مهما كانت هذه الفترة.

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

2-التصريحات الدورية: قد تكون هذه التصريحات سنوية أو فصلية أو شهرية المبينة أدناه.

أ- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): تطبيقا لأحكام المادة 99 من قانون CIDTA، يجب على المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة أن يكتبوا ويرسلوا إلى مصلحة الضرائب المختصة قانونا، تصريحاً بدخلهم الإجمالي (استمارة سلسلة G n°1) على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة، وهذا من طرف: (الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الممارسون لنشاط صناعي أو تجاري أو غير تجاري وفلاحي، الأشخاص الطبيعيين المحققون لمداخيل من تأجير العقارات المبنية وغير المبنية بما فيها الأراضي الفلاحية، الأشخاص المحققون لمداخيل من رؤوس الأموال المنقولة والأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجرة أو غير أجرة زيادة على أجروهم الرئيسية باستثناء الممارسون لنشاط ثانوي في إطار التعليم بصفة مؤقتة). إضافة إلى التصريح الإجمالي، على المكلف أن يكتب تصريحات أخرى بصدد أرباح مهنية، أرباح غير تجارية، مداخيل فلاحية والمرتببات والأجور.

ب- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) : تخضع الشركات مهما كان شكلها وغرضها، تطبيقاً لأحكام المادة 136 من قانون CIDTA، للضريبة على أرباح الشركات ¹⁰ المحددة قانوناً. ويقع على الأشخاص الاعتبارية أعلاه أو التي اختارت الخضوع لهذه الضريبة اكتتاب تصريح السنوي على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة بخصوص الأرباح المحققة في السنة الماضية (استمارة G رقم 1، 2، 3 و4)، وتقديم هذا التصريح إلى مصلحة الإدارة الجبائية التي يتبع لها مكان تواجد مقر الشركة أو المقر الرئيسي للشركة إذا كان لها عديد الفروع مع ضرورة احترام نفس الشروط كما هو المنصوص عليه في المادة 151 من قانون CIDTA بعنوان تصريح المؤسسة بمبلغ العجز إذا تكبدت خسارة.

ت- الضريبة الجزائية الوحيدة IFU: تطبيقاً لأحكام المادة 282 مكرر 1، يخضع لنظام ضريبة IFU الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطاً صناعياً وتجارياً أو حرفياً، وكذا التعاونيات الحرفية الفنية والتقليدية التي لا تتجاوز أرقام أعمالها السنوية ثمانية (08) ملايين دج ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مع تطبيق الاستثناء بعنوان الأنشطة التالية: (أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي، أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة بيعها على حالها، أنشطة شراء قصد إعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة، طبقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 224 من قانون CIDTA، الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء، الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة وكذا مخابر التحاليل الطبية، أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة، القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين،

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

الأشغال العمومية والري والبناء)، حيث يتعين على هؤلاء المكلفين الخاضعين لنظام ضريبة IFU اكتتاب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموذجها، وإرساله إلى مصلحة الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتم هذا التصريح في الفترة الممتدة من الأول والثلاثين من شهر جوان من كل سنة. كما يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام ضريبة IFU، اللجوء للدفع الجزافي للضريبة ويجب عليهم إيداع التصريح التقديري وتدفع 50 % من مبلغ ضريبة IFU أما 50 % المتبقية تسدد على دفعتين متساويتين من 1 إلى 15 سبتمبر ومن 1 إلى 15 ديسمبر، تبعا لأحكام المادة 365 من قانون CIDTA.

ث- رسم TVA: يخضع المدينين لرسم TVA، تطبيقا للمادة الأولى منه، إذا ما اضطلعوا في الجرائر بصورة اعتيادية أو عرضية بعمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات، من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، وهذا أيا كان الوضع القانوني للأشخاص المتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للرسم أو وضعتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى وكذا شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص دون إغفال عمليات الاستيراد.

يجب على المدينين بالرسم أعلاه أن يسلموا أو أن يرسلوا قبل العشرين (20) يوما من كل شهر إلى مصلحة الضرائب أين يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق، عملا بأحكام المادة 76 من قانون CTCA.

كما يوجد في مجال التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة نظام الأقساط الوقتية والذي يطبق على المدينين بالرسم الذين يملكون إقامة دائمة ويمارسون نشاط خاضعا للرسم لمدة ستة (06) أشهر على الأقل، هذا النظام يرتبط برخصة مسبقة من طرف الإدارة الجبائية.

وفي هذا الإطار، يجب على المدينين بالرسم تقديم طلب إلى الإدارة الجبائية التي يتبع لها قبل الأول من شهر فيفري، ويعتبر هذا الطلب صالحا للسنة المالية بأكملها باستثناء حالة التنازل أو التوقف عن النشاط، مع العلم بأن هذا الطلب يحدد بصورة ضمنية، وهذا تبعا لأحكام المادة 102 من قانون CTCA.

ويلتزم المدينين بالضريبة الذين اختاروا نظام الأقساط الوقتية القيام، وهذا تطبيقا لأحكام المادة 103 من قانون CTCA، بما يلي: (إيداع كل شهر التصريح بالرسم على القيمة المضافة ولكل نسبة رقم الأعمال خاضع للضريبة يساوي الجزء اثنا عشر لرقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة، دفع الرسوم المطبقة بعد خصم الرسوم منها القابلة للحسم المذكورة في فواتير المشتريات أو الخدمات وذلك نظرا للفارق القانوني، إيداع في أجل أقصاه 20 أبريل من كل سنة تصريح من نسختين يبين فيه رقم أعماله للسنة السابقة من جهة ودفع تكملة الرسم الناتج عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلا والأقساط المسددة). وفي

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

حالة عدم وجود مبلغ زائد، يخصم هذا المبلغ من الأقساط التي تستحق في وقت لاحق أو يسترجع المدين بالضريبة المبلغ إذا توقف خضوعه للضريبة.

ثانيا: التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

عند توقف المكلف عن ممارسة النشاط التجاري أو الحرفي أو أي عمل موجب للضريبة على عاتقه لابد من القيام بالتصريح عن ذلك، وهذا ضمن أجل عشرة (10) أيام وإعلامه بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا وعند الاقتضاء إسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.

يحسب تاريخ العشرة (10) أيام ابتداء من: (اليوم الذي يتسلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة الاستغالات إذا تعلق الأمر بالبيع أو بالتنازل عن مؤسسة أخرى، اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا خص الأمر بالبيع أو بالتنازل عن محل تجاري، اليوم الذي أغلقت فيه المؤسسات في حالة وقف النشاط أو تاريخ السحب عندما نكون بصدد سحب اعتماد).¹¹

1- بالنسبة لضريبة IRG: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة عن ممارسة النشاط وكذا التوقف عن ممارسة المهنة الحرة أو إستغلال المستثمرات الفلاحية، فالمكلف يجب عليه اكتتاب تصريح بإجمالي مداخله إلى مصلحة الضرائب التابعة لممارسة نشاطه في غضون مدة عشرة (10) أيام، تطبيقا لأحكام المادة 132 من قانون CIDTA.

عند وفاة المكلف تخضع للضريبة المداخل التي حققها المكلف بالضريبة خلال سنة وفاته ابتداء من نهاية السنة المالية الأخيرة التي خضعت للضريبة. كما تخضع للضريبة المداخل التي تم توزيعها أو دفعها بسبب وفاة المكلف بالضريبة إذ لم تكن قد أخضعت للضريبة من قبل، وكذا الإيرادات التي حققها المكلف بالضريبة دون أن تكون بحوزته قبل وفاته.

ويقوم بهذه التصريحات ورثته أو ذوي الحقوق، ويقدم التصريح بالمداخل الخاضعة للضريبة بموجب هذه المادة ذوي حقوق الفقيد في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ الوفاة ويخضع هذا التصريح للقواعد والعقوبات المقررة بشأن التصريحات السنوية، وفقا لأحكام المادة 133 -2 من قانون CIDTA.

2- بالنسبة لضريبة IBS: يتوجب على المكلفين الخاضعين لضريبة IBS، تطبيقا لأحكام المادة 195 من قانون CIDTA، إيداع التصريح الخاص بالتنازل أو توقف المؤسسة عن النشاط في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام يحسب ابتداء من تاريخ التوقف أو التنازل لدى مصلحة الضرائب التي يتبع لاختصاصها مقر المؤسسة المتوقفة عن النشاط أو التي يتبع لها مقر المؤسسة الرئيسية وأن يعلمونه بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا وكذا إسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.

ويسري تاريخ عشرة أيام (10) أيام ابتداء من:

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

أ-اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر بالبيع أو التنازل عن المحل التجاري.

ب- اليوم الذي يتسلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة الاستغالات إذا تعلق الأمر بالبيع أو التنازل عن مؤسسة أخرى.

ت- اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسات، إذا تعلق الأمر بوقف النشاط.

ث- تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب الاعتماد المقرر في المادة 141 من القانون المتعلق بالنقد والقرض.

3- بالنسبة لرسم TAP: في حالة التنازل عن النشاط أو توقفه كلياً أو جزئياً، يؤسس الرسم المستحق فوراً على رقم الأعمال أو الإيرادات التي لم تخضع للرسم، بما في ذلك الديون المكتسبة وغير المحصلة، ويتعين على المكلفين بالضريبة أن يرسلوا إلى مصلحة الضرائب في أجل العشرة (10) أيام المذكورة في المادتين 1-132 و195 من CIDTA التصريح المنصوص عليه في المادة 224 من نفس القانون زيادة على المعلومات المنصوص عليها في هاتين المادتين.

4- بالنسبة لضريبة IFU: في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط، يلتزم المكلف الخاضع لضريبة IFU بإيداع التصريح بالتوقف عن النشاط لدى مصلحة الضرائب التابع له النشاط الموجب لفرض الضريبة خلال عشرة (10) أيام التالية للتوقف أو التنازل عن النشاط، تطبيقاً لأحكام المادة 2-132 من CIDTA.

5- بالنسبة لرسم TVA: يجب على كل شركة خاضعة لرسم TVA المنقطعة عن ممارسة مهنتها أو التنازل عن صناعيتها أو تجارتها، أن تقدم خلال الأيام العشرة (10) التي تلي هذا التوقف أو التنازل، التصريح إلى مكتب التفتيش التابعة له، وعندما يتوقف المدين بالضريبة عن ممارسة النشاط الذي يجعله خاضعاً للرسم من دون تقديم التصريح بالتوقف، يعلن مدير الضرائب على مستوى الولاية تلقائياً التوقف عن ممارسة النشاط وذلك بناءً على محضر معلل ومحذر من طرف أعوان مصلحة الضرائب المختصة، تطبيقاً لأحكام المادة 57 من CTCA.

كما يجب على الأشخاص الذين قدموا تصريحاً بالتوقف عن النشاط الذين انتهى خضوعهم لرسم TVA أن يرفقوا بتصريحهم جدولاً مفصلاً لمخزون البضائع الموجودة في حوزتهم على مستوى مصانعهم أو مخازنهم أو مستودعاتهم. ويتعين على هؤلاء الأشخاص أو الشركات إعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع الموجودة في المخزن والتي تم إدراجها، وهذا تطبيقاً لأحكام المادة 58 من قانون CTCA.

المبحث الثاني: إجراءات إخلال المؤسسات العمومية الاقتصادية بالالتزام التصريحي

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

عند اكتشاف المصلحة التابعة للإدارة الجبائية المؤهلة قانونا الممثلة في شخص المراقب أو المحقق الجبائي الإغفالات والنقائص في التصريحات المودعة لديها من طرف المكلفين بالضريبة فإنه يتعين تعديلها أو تقويمها باستخدام عدة طرق أو تقنيات من أجل إعادة تكوين أسس الضريبة، حيث تختلف هذه التقنيات باختلاف طبيعة نشاط المكلف والحدث المنشئ للضريبة.

وفي مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية، منح المشرع الجبائي لفائدة المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق شريطة احترام التشريع الضريبي، عدة ضمانات¹² بهدف إحداث نوع من التوازن بين الطرفين وحماية المكلف من أي تجاوزات، حيث يترتب المساس بتلك الحقوق إلغاء عملية التحقيق وبالتالي إعادة التقويم المتمم.¹³

وعليه، يتعين على الإدارة الجبائية، قبل ممارسة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE، التحقيق المصوب VP أو التحقيق في المحاسبة VC، إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق¹⁴ بأن الإدارة ستقوم بمباشرة عملية التحقيق في محاسبته.¹⁵ سيتم التركيز بصدد هذا المبحث على دراسة إعادة تأسيس فرض الضريبة وتبليغ النتائج (المطلب الأول) مع تناول العقوبات القانونية للإخلال بالتصريحات الجبائية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إعادة تأسيس فرض الضريبة وتبليغ النتائج

بعد انتهاء العون المحقق من عمليات التحقيق ويتبين أن عملية المراقبة التي أجريت لا جدوى منها وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ العون المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للرقابة وكذا تبليغ النتائج في الأخير.

أولا: إعادة تأسيس فرض الضريبة

تنظم قواعد إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة على أسس محاسبية وجبائية ويعتمد العون المحقق على مؤشرات عديدة في إعادة تقدير رقم الأعمال الفعلي كون مديرية الأبحاث والمراجعات وضعت عدة اقتراحات في الدليل الموجه للعون المحقق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وعلى العون المحقق اختيار الطريقة المناسبة والأكثر فعالية إضافة إلى المعلومات المحصل عليها.

1- إعادة تأسيس فرض الضريبة حسب نوع ونشاط المؤسسة: تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع وطبيعة نشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة ومن بين أهم الطرق نجد:¹⁶

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

أ-إعادة تأسيس رقم الأعمال: (على أساس عناصر كمية، على أساس الإيرادات، على أساس الفوترة، على أساس النسب، على أساس دراسة الأسعار، على أساس مؤشرات أخرى تسمح للمحقق بإعادة تشكيل الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق).

ب- إعادة تأسيس أسس فرض ضريبة IRG: نظرا لغياب وثائق الإثبات أو حتى وجودها دون استطاعة العون المحقق من الاستعلام عن المبلغ الحقيقي للوضعية المالية للمكلف بالضريبة، حيث يتطلب الأمر الرجوع إلى جملة معايير محددة وفقا لنمط معيشة المكلف، ويتجلى الهدف منها في مقارنة المداخل الفعلية مع تلك المصرح بها والفرق يعبر عن المداخل غير المصرح بها لإخضاعها للضريبة.

- تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف: في هذه الحالة يتعين على العون المحقق مراقبة العناصر المحددة للذمة المالية للمكلف بالضريبة بهدف كشف المداخل غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، و يتم ذلك من خلال تقييم ممتلكات المكلف ومصاريفه مع مقارنتها بالأسعار الموجودة على أرض الواقع وذلك لغياب الوثائق الثبوتية لذلك، وبهدف تقييم هذه العناصر يقوم المحقق بمراعاة قيمة العناصر المحددة وفقا لتقييم محدد سابقا، بحيث يتم استخراج الفرق بين المداخل المعاد تقييمها والقيمة المكتتبه في التصريحات والتي يتم اعتبارها مداخل غير مصرح بها وبالتالي يعاد إخضاعها للضريبة أضف إلى ذلك الغرامات الناتجة عنها.

-تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف: يسمح تحليل الحسابات المالية بالكشف عن المداخل غير المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة ومعرفة مصدرها وذلك بمقارنة الحسابات البنكية مع المداخل المصرح بها وإنشاء رصيد الحساب النقدي بهدف معرفة التدفقات المالية غير المبررة والتي يصعب تحديد مصدرها ويتلخص تحليل الحسابات المالية في تحليل حساب البنك (الدائن) وكذا حساب البنك (المدين)، حيث يهدف تحليل حساب البنك (الدائن) إلى معرفة المساهمات المالية للمكلف ومقارنتها مع المداخل المصرح بها عن طريق الميزان النقدي من أجل معرفة المساهمات المالية غير معروفة المصدر(غير مبررة).

ثانيا: تبليغ النتائج

بعد انتهاء المحقق من فحص محاسبة المكلف بالضريبة بشكل كلي يتوصل هذا الأخير إلى نتيجتين إما صحة و صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف أو العكس و في كلا الحالتين يتوجب على المحقق الجبائي القيام بتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى المكلف بالضريبة صاحب الشأن الذي شمله التصحيح الجبائي، حيث يلتزم المحقق بإبلاغ المكلف بالأخطاء والتجاوزات التي تمت معاينتها خلال عملية التحقيق،

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

وكذا بنتائج التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتقويم أولي ثم إرسال إشعار بالتقويم النهائي بعد منح المكلف مهلة قانونية للرد على الإشعار الأولي يتبعها إصدار الأوردة (الجدول).

1 - التبليغ الأولي: يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً ومصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصياً مع وصل الاستلام بذلك، حيث أنه بمقتضى أحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية (CPF)¹⁷ تقوم المصلحة المسيرة بتصحيح التصريحات الجبائية، حيث يجب عليها مسبقاً، تحت طائلة بطلان إجراء فرض الضريبة، أن ترسل إلى المكلف بالضريبة إشعاراً بالتصحيح المقترح، موضحة له صراحة كل نقطة تقويم كما يلي: (أصل وحقائق وأسباب التقويم، مواد قانون الضرائب ذات الصلة، الأسس الضريبية وحساب الضرائب الناتجة عنها وإمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة).

حدد المشرع الجبائي مهلة ثلاثين (30) يوماً تسري من تاريخ استلام المكلف للإشعار لتلقي رد المكلف على هذا التبليغ.

بعد إرسال الإبلاغ الأولي بالتقويم للمكلف هناك ثلاث (03) حالات يمكن حدوثها هي: (الرد خلال الأجل القانونية، الرد خارج الأجل وغياب الرد).

2- التبليغ النهائي: في حالة قبول صريح من طرف المكلف تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض عليها عن طريق الطعن.

إن التبليغ النهائي يكون بعد انقضاء جميع الإجراءات، بحيث يجب أن تكون التعديلات مبررة بشكل كافٍ ومع وجود الأدلة، كما لا يوجد تاريخ معين للتبليغ النهائي بل يتم في أجل معقول.

المطلب الثاني: العقوبات القانونية للإخلال بالتصريحات الجبائية

عند اكتشاف العون المحقق لممارسات تدليسية، مخالفات وإغفالات أو أخطاء جبائية، يطبق عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة، وتختلف هذه العقوبات من حيث كونها عقوبات جبائية أو جزائية حسب درجة خطورة وحجم المخالفة المرتكبة.

أولاً: العقوبات الجبائية

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

تعتبر العقوبات الجبائية بمثابة عقوبات مادية تطبق تلقائيا ومباشرة من طرف الإدارة الجبائية على كل من يخالف القانون الجبائي وتعويض لما سببه من اختلال في مداخيل الخزينة في نفس الوقت¹⁸، حيث تختلف العقوبات الجبائية حسب المخالفة التي يرتكبها المكلف.

1- عقوبات غياب التصريح أو تأخره: تلزم الإدارة الجبائية المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحات في الأجل المحددة قانونا وبغياب هذا التصريح أو تأخره تسلط الإدارة العقوبات على المكلفين بالضريبة وهي:

أ- غياب التصريح: تفرض الضريبة تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد ضريبة IRG أو ضريبة IBS مع إضافة نسبة 25%.

كما يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم التصريح بالوجود، بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج. ب- تأخر التصريح: أما في حالة الإيداع المتأخر للتصريح تطبق الزيادة على النحو التالي: (10% إذا لم تزد فترة التأخر شهرا واحدا، 20% إذا زادت فترة التأخر عن شهر واحد ويقل عن شهرين و25% التأخر خلال الشهرين المواليين وما زاد عنه لتاريخ انقضاء الأجل المحددة قانونا).

ويترتب على الإيداع المتأخر لتصريح يحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذي يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة تطبق الغرامات الآتية: (2.500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا، 5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين و10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين).

2- عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش: تطبق هذه العقوبات على المكلف الذي يدلي بتصريحات ناقصة أو غير صحيحة قصد إخفاء عناصر متضمنة في محاسبته أو يقوم بأعمال تدليسية.

أ- نقص التصريح: عندما يكون المكلف بالضريبة ملزم بتقديم معلومات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يضاف إلى مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة: (10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه، 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه و25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج).

تجمع هذه الزيادات، عند الاقتضاء، مع تلك المقررة في المادة 192 الفقرتين 1 و2 من CIDTA.

ب- القيام بأعمال الغش: عند قيام المكلف بالضريبة بأعمال تدليسية أو أعمال الغش، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المقترفة 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%.

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100%، تطبق هذه النسبة كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

3- عقوبات معاينة التلبس الجبائي: لقد تم معالجة الغرامات المالية المفروضة في حالة معاينة التلبس الجبائي وكذا إجراءاته في المادة 20 مكرر 3 من قانون CPF مع منح إمكانية للمكلف بالضريبة الذي كان موضوع التلبس اللجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المؤهلة قانونا عند استلام محضر التلبس طبقا للإجراءات المعمول بها في هذا الخصوص.

تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين المتلبسين تبعا لأحكام المادة 194 مكرر 1 من قانون CIDTA :
أ- غرامة مالية قدرها ستمائة ألف دينار (600.000 دج).

ب- يرفع هذا المبلغ إلى مليون ومائتي ألف دينار (1.200.000 دج) في حالة تجاوز رقم الأعمال، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي ورقم الأعمال أو الإيرادات الخام حد ثمانية ملايين دينار (8,000,000 دج) المنصوص عليه في مجال نظام ضريبة IFU.

وبخصوص إجراءات المعاينة نصت المادة 304 من قانون CIDTA على أنه " كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المحققين القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية تبلغ 10.000 دج إلى 30.000 دج تحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة.

في حالة إجراء معاينتين متتاليتين يضاعف مبلغ بثلاث مرات.

تكون هذه الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى الواردة في النصوص الجاري بها العمل، وذلك كلما تسنى تقدير أهمية التلبس...".

ثانيا: العقوبات الجزائية

إن الجرائم الجبائية ذات طبيعة خاصة، غير أنه تطبق فيها العقوبات الجزائية الخاصة بالدعوى العمومية، فالقانون الجبائي يحيل دائما في هذا الإطار إلى تطبيق نصوص قانون العقوبات، وتوقع إلى جانبها عقوبات أخرى ذات طابع مدني وهي غرامات التعويض.

وتختلف العقوبات الجزائية التي يتعرض لها المكلف بالضريبة بحسب طبيعة الجريمة المرتكبة من قبله. وعلى العموم فإن العقوبات التي توقع على المكلفين بالضريبة يمكن أن تصنف إلى عقوبات أخرى سالبة للحرية تفرض تبعا لحساسية الفعل المرتكب، ويجب التنبيه على أن الغرامات أو العقوبات المالية المفروضة في هذا المجال تختلف عن تلك الغرامات المطبقة من قبل الإدارة الجبائية ذلك أن هذه

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

الغرامات تطبق من قبل المحاكم المختصة ولا يمكن للإدارة الجبائية تطبيقها إلا بموجب حكم نهائي صادر في حق المكلف بالضريبة حائز لقوة الشيء المقضي فيه.

1- الحبس: تضمن التشريع الجبائي الجزائي والتشريعات الجبائية المقارنة نصوصا بفرض عقوبات على من يرتكب مخالفة ضد أحكام القانون الجبائي، ومن بين ما فرضه المشرع الجزائي عقوبات سالية للحرية، الحبس والذي يراد به إيداع المكلف بالضريبة في مؤسسة عقابية للمدة المقررة في الحكم، وهذا تطبيقا لأحكام المادة 303-1 من CIDTA.

أما عن اختصاص النظر والحكم في هذه العقوبة هي المحاكم الجزائية التي يعقد لها صلاحية توقيع الحبس على ما ثبت إدانته بالجريمة المتابع بها.

غير أنه يجب التنبيه على أن كيفية توقيع عقوبة الحبس قد تأخذ عدة صور، كالتالي:

الصورة الأولى: ترد عقوبة الحبس كعقوبة أصلية منفردة، أي تسلط على المكلف بالضريبة كعقوبة وبشكل منفرد دون أن تلحق بها عقوبة أخرى.

وفي هذا السياق، نصت المادة 56 من قانون ضريبة الدخل العراقي على أنه "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت أمام المحاكم المختصة ارتكاب...". وكذا المادة 58 من نفس القانون على أنه "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة...".

الصورة الثانية: قد تأتي عقوبة الحبس كعقوبة أصلية تخيرية، وهي الحالة التي تنص فيها التشريعات على عقوبة الحبس مع عقوبة أخرى كالغرامة وعلى سبيل التخيير بين العقوبتين وهو ما أخذ به المشرع الجزائي في أحكام المادة 303-1 من CIDTA على أنه "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

- الحبس من ستة (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 منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

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

- الحبس من خمس (05) إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

ومن خلال هذه المادة يتضح جليا أن المشرع قد ترك السلطة التقديرية للقاضي في توقيع عقوبة الحبس كجزء اختياري مع عقوبة الغرامة.

والملاحظ من خلال استقراء المادة 303 من CIDTA، أن المشرع أورد عبارة "الحبس" في جميع فقراتها، دون عبارة السجن مما يفيد على أنه قد ألغى العش الضريبي المنصوص عليه في أحكام القانون رقم 11-02 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2002 والمتضمن قانون المالية 2003¹⁹ إذ أن الفقرة (04) من المادة 303 من CIDTA، كانت تنص على أنه " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص.....

- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000,000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.

- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000,000 دج.

وجاء هذا التعديل لنص المادة 303 من CIDTA، بموجب المادة 13 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2011 والمتضمن المالية لسنة 2012.²⁰

الصورة الثالثة: قد ترد عقوبة الحبس على المكلف بالضريبة الذي خالف النصوص الجبائية مصحوبة بعقوبة أخرى تكميلية مثل ما ذهب إليه المشرع الأردني إذ قضى على كل من تهرب عمدا أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة، فإنه يعاقب عن كل جرم من هذه الجرائم بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوعين وسنة أو بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد عن خمس مائة دينار.

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

وأخذ بهذه الصورة المشرع الفرنسي في المواد 1741 و 1745 و 1750 و 1753 من القانون العام للضرائب، والذي قسم العقوبات إلى عقوبات أصلية وأخرى تكميلية. كما نص المشرع على عقوبات توقع على المكلف بالضريبة الذي يعرقل سير أعمال الرقابة ومعاينة المخالفات، إذ نص في المادة 304 قانون CIDTA على أن أنه " كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم يعاقب بغرامة تبلغ من 10.000 دج إلى 30.000 دج. تحدد هذه الغرامة بـ 50,000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية.

في حالة إجراء معاينتين متتاليتين، يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث (03) مرات...". كما تجدر الإشارة إلى أنه تطبق على شركاء مرتكبي الجرائم والجنح نفس العقوبات المطبقة على الفاعلين الأصليين تطبيقاً لأحكام المادة 242 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان سنة 1966، المعدل والمتمم، والمتضمن قانون العقوبات²¹، والمادة 303-2 من CIDTA على أنه " تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 أدناه".

ويعتبر شركاء الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج، وكذا الأشخاص الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.

2- الغرامة: سبق الذكر على أن الجزاء الموقع على المكلف بالضريبة يتنوع في المجال الجبائي، لردع المخالفين ودفعهم إلى تسديد التزاماتهم اتجاه الإدارة الجبائية، فبالإضافة إلى عقوبة الغرامة، وتختلف هذه الأخيرة عن الغرامة التي توقع من قبل الإدارة الجبائية إذ أن هذا النوع من الغرامات يوقع من قبل الجهة القضائية المختصة تبعا لنوع المخالفة.

ويمكن أن نعرف الغرامة على أنها مبلغ من المال يلزم المحكوم عليه بأدائه للخزينة العامة بوصفه عقوبة. وقد اختلف الفقه في تحديد الطبيعة القانونية للغرامة في المجال الجبائي.

فهناك من يرى على أنها تعويض مدني، يدفع للخزينة العامة نتيجة ما ألحق بها من ضرر أو ما كان قد يلحق بها نتيجة ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال منافية للأحكام التشريعية والتنظيمية، أو امتناعه عن تنفيذها.

وهناك من يرى:

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

- ان الغرامة الضريبية عقوبة جنائية لفرضها من جهة قضائية ومختصة لها صلاحيات التجريم والعقاب تتضمن تطبيق النصوص القانونية.
- ان الغرامة الضريبية عقوبة مختلفة، توفيقا للاتجاهين السابقين إذ يرى أنها عقوبة من جهة لفرضها بحق شخص خالف أحكام القانون، ومن جهة أخرى تعتبر تعويض، لأنها تدفع إلى الخزينة العامة نتيجة الضرر الذي ألحق بها من جراء المخالفة.
- ان الغرامة الضريبية ضريبة إضافية، تلحق بالضريبة الأصلية نتيجة لقيام المكلف بالضريبة بمخالفة الأحكام التشريعية، معتمدين في ذلك على أن أغلب التشريعات الضريبية تنبت فكرة الضريبة الإضافية التي تترتب على ارتكاب بعض المخالفات الضريبية نتيجة زيادة في مقدار الضريبة الأصلية كجزاء للمخالفة.
- غير أن الرأي الراجح فقها وقضاء أن الغرامة الجبائية هي عقوبة ذات طبيعة مختلفة تجمع في فحواها معنى الجزاء والتعويض في ذات الوقت.
- ويختلف تقدير هذه الغرامة من قبل القاضي المختص إذ أنها تختلف باختلاف مبلغ الحقوق المتملص منها طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 303 من CIDTA.

الخاتمة:

نخلص مما تقدم، أن المشرع الوطني تبنى النظام الجبائي التصريحي القائم على إيداع المؤسسات العمومية الاقتصادية، على غرار الأشخاص الطبيعيين، للتصريحات الجبائية طوعية بمدخلها وأرباحها وأرقام أعمالها نتيجة لممارستها نشاط إنتاجي و/ أو تأدية خدمات بالجزائر، تطبيقا لمبدأ الإقليمية الضريبية، الطريقة الأساسية والمبدئية في تحديد الأسس الضريبية.

وتعتبر حسن نية المكلف بعنوان الإقرار الضريبي مفترضة، حيث تخضع الاستثمارات أو الكشوفات المكتتبة للرقابة اللاحقة من طرف أعوان ومحققى مصالح الإدارة الجبائية كأسلوب للمحافظة على إيرادات خزينة الدولة تغطية للنفقات العامة.

وفي المقابل، عمد المشرع الضريبي على حماية المؤسسة العمومية الاقتصادية ضد أي تعسف إداري محتمل بعنوان إعادة تأسيس الوعاء الجبائي بحجة أن الأرقام المقيدة غير دقيقة من خلال تقديم تظلم إداري لدى الإدارة نفسها وأمام اللجان الضريبية عن طريق شكوى كمرحلة أولية وأمام القضاء الإداري كمرحلة ثانية.

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

وتصحيحا للنقائص المعايينة يتعين ما يأتي:

- تنظيم المزيد من الحملات الإعلامية والنشر الواسع لثقافة جبائية وترقية الوعي القانوني الجبائي من أجل شرح أهمية التصريح الجبائي بالنسبة لمختلف شرائح وفئات المكلفين بالضريبة.
- تحسين نوعية الخدمة الضريبية من خلال التخلي على التصريح التقليدي بالرغم من فرضه إلكترونيا بموجب القانون بالنسبة لجميع المكلفين مما سيسهم لا محال في تقليص تكاليف طلبات المتعلقة بالاستثمارات الجبائية والقضاء على البيروقراطية وتحسين من مردودية الإيرادات العادية.
- العمل على تعزيز وتحسين الوسائل البشرية للإدارة الجبائية.

الهوامش

- 1 الجريدة الرسمية، العدد 57 المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 1990.
- 2 fiscafrance.free.fr/ir.htm, consulté le 24 juin 2022 à 7H08 mn.
- 3 علي بن هادية وبلحسن بليش والجيلالي بن الحاج يحي، القاموس الجديد للطلاب، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1991، ص 155.
- 4 صلاح قاسم، التهرب من الضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2003، ص 44.
- 5 محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2000، ص 170.
- 6 محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص 198.
- 7 عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، إثراء للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، 2008، ص 132.
- 8 الجريدة الرسمية، العدد 82 المؤرخة في 30 ديسمبر سنة 2020.
- 9 ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين، 2009، ص 22.
- 10 تستبعد من مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون CIDTA، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيام المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون CIDTA.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون CIDTA.
- 11 سيدعلي آيت دحمان، جباية المؤسسات الأجنبية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2016-2017، ص 173.
- 12 يحي نحيوت، قانون الإجراءات الجبائية، دار المعرفة، الجزائر، 2009، ص 20 و 21.
- 13 Hanifi Mokhtaria Kadi, Le contentieux fiscal algérien, Les éditions du Sahel, Alger, 2011, page 39.
- 14 يبين الإشعار المذكور مقابل الإشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته¹ ألقاب و أسماء و رتب المحققين و في حالة استبدالهم إعلام المكلف بذلك، تاريخ و ساعة أول تدخل، الفترة التي يتم التحقيق فيها، الحقوق و الرسوم و الآتوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها مع الإشارة صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء،
- 15 Thierry LAMBERT, Contrôle fiscal- droit et pratique, 2ème édition, PUF, Paris, 1998, page 380.
- 16 أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير تحت إشراف يلس شاوش بشير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013-2014، ص 63.
- 17 المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79 المؤرخة في 23 ديسمبر سنة 2001.
- 18 جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، 2008-2009، ص 111.
- 19 الجريدة الرسمية، العدد 86 المؤرخة في 25 ديسمبر سنة 2002.
- 20 الجريدة الرسمية، العدد 76 المؤرخة في 29 ديسمبر 2011.
- 21 الجريدة الرسمية، العدد 49 المؤرخة في 11 جوان سنة 1966.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً- النصوص القانونية

- المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020 والمتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في إستفتاء أول نوفمبر سنة 2020، في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 82 المؤرخة في 30 ديسمبر سنة 2020.

التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

- القانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية، العدد 57 المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 1990.
 - القانون رقم 01-21 المؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79 المؤرخة في 23 ديسمبر سنة 2001.
 - القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2002 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، العدد 86 المؤرخة في 25 ديسمبر سنة 2002.
 - القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2011 والمتضمن المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، العدد 76 المؤرخة في 29 ديسمبر 2011.
 - الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان سنة 1966، المعدل والمتمم، والمتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية، العدد 49 المؤرخة في 11 جوان سنة 1966.
- ثانيا- المراجع باللغة العربية**

1- الكتب

- العلي عادل، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، إثراء للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، 2008.
 - بن هادية علي وبلش بلحسن وبن الحاج يحي الجبالي، القاموس الجديد للطلاب، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1991.
 - مسعد محي محمد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2000.
 - نحيوت يحي، قانون الإجراءات الجبائية، دار المعرفة، الجزائر، 2009.
- 2- الرسائل والمذكرات**
- آيت دحمان سيدعلي، جباية المؤسسات الأجنبية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2016-2017.
 - أبو حمام ماجد اسماعيل، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين، 2009.
 - بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2008/2009.
 - بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير تحت إشراف يلس شاوش بشير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013-2014.
 - قاسم صلاح، التهرب من الضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2003.

ثالثا- المراجع باللغة الأجنبية

1-Ouvrages

- LAMBERT Thierry, Contrôle fiscal- droit et pratique, 2ème édition, PUF, Paris, 1998.
- Kadi Hanifi Mokhtaria, Le contentieux fiscal algérien, Les éditions du Sahel, Alger, 2011.

2- Site internet

-fiscafrance.free.fr/ir.htm, consulté le 24 juin 2022 à 7H00