

تأثير الغرامة الضريبية على الامتثال الضريبي في النظام الجبائي الجزائري

دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية أم البواقي

**The effect of the tax penalty on tax compliance in the Algerian tax system****A case study in the tax center of the state of Oum El-Bouaghi**بوكرة كميلية<sup>1</sup><sup>1</sup> جامعة أم البواقي، الجزائر، مخبر المحاسبة المالية والجبائية، kamiliaboukra@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2024/04/30

تاريخ القبول: 2024/04/16

تاريخ الاستلام: 2023/09/24

**ملخص:**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر الغرامة الضريبية على الامتثال الضريبي للمكلفين، إذ اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي مع القيام بدراسة حالة بمركز الضرائب لولاية أم البواقي. وتوصلت الدراسة إلى أن المعرفة والوعي الضريبي وكذلك الدوافع الأخلاقية لهم أثر إيجابي على الامتثال الضريبي، فيما كانت هناك نتائج مختلفة حول تأثير الغرامات الضريبية على الامتثال الضريبي، وأن قانون الضرائب الجزائري احتوى على العديد من الزيادات والغرامات حسب حالة المخالفات الجبائية، ورغم ذلك يظل المكلفون لا يلتزمون بكامل ما جاء في قانون الضرائب وهذا ما توصلنا إليه من خلال دراسة الحالة.

**كلمات مفتاحية:** غرامة ضريبية، امتثال ضريبي، مخالفة جبائية، قانون الضرائب الجزائري، مركز

الضرائب أم البواقي

تصنيفات JEL : H26

**Abstract:**

*this study aimed to clarify the effect of the tax penalty on the tax compliance of the taxpayers, as the study relied on the descriptive*

*analytical approach with a case study in the tax center of oum El-Bouaghi city.*

*Important results of this study is Tax knowledge; tax awareness and tax morale had a positive impact on tax compliance but there have been mixed results on the effect of the tax penalties on the tax compliance, and that the Algerian tax law contained many increases and fines according to the case of tax violations. Despite this, taxpayers still do not abide by the full provisions of the tax law, and this is what we reached through a case study.*

**Keywords:** Tax fine; Tax compliance; Tax Offence; Algerian Tax Law; Tax center of oum el bouaghi

**Jel Classification Codes:** H26

## 1. مقدمة:

يشكل الامتثال الضريبي أهمية بالغة في وقتنا الحالي على اعتبار أن معظم إيرادات الميزانية العمومية ترتكز على الضرائب، لهذا تم إنشاء وتطوير الهياكل الضريبية للدول، قصد التقليل من التهرب الضريبي والسهر على تحصيل الموارد الجبائية في مواعيدها.

لقد تعددت الأساليب التي تعتمد عليها الدول لضمان الامتثال الضريبي للمكلفين، بين الاعتماد على تنمية المعرفة والوعي الضريبي لدى الأفراد من خلال برامج توعوية، وبين أساليب ردعية تمثلت في الجزاءات والغرامات الجبائية، ويتفاوت الأثر لهذه الأساليب حسب درجة التقدم وكذلك الثقافة المجتمعية للأفراد، ولكن بالنظر إلى محتوى القوانين نجد أن معظم الدول اعتمدت على فرض الغرامات الجبائية وحتى الحبس في بعض الحالات لضمان الامتثال الضريبي للأفراد.

وعلى اعتبار أن الامتثال الضريبي يحظى باهتمام كبير من قبل الإدارة الضريبية كما سبقت الإشارة لذلك فهو يعمل على تنمية الإيرادات وتسجيلها في مواعيدها وتقليل تكاليف المتابعة والتحصي، فقد تم إدراج العديد من المواد الجبائية التي تنص على زيادات وغرامات جبائية في حالة عدم امتثال المكلف في قانون الضرائب الجزائري، ولكن رغم ذلك يظل هناك دوما حالات من الغش والتهرب الضريبي يتم تسجيلها كل سنة.

إشكالية الدراسة: مما سبق تبرز لنا إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما تأثير الغرامة الجبائية على الامتثال الضريبي للمكلفين في النظام الجبائي الجزائري؟

## فرضية الدراسة:

تفترض هذه الدراسة أن: الغرامة الجبائية تساهم في زيادة الامتثال الضريبي في النظام الجبائي الجزائري.

## أهمية الدراسة: تبرز أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية:

- الامتثال الضريبي أمر ضروري لتوفير الإيرادات بالحجم وفي الوقت المناسب لها؛
- ضرورة العمل على تنمية الوعي بالامتثال الضريبي لتقليل حجم تكاليف التحصيل؛
- اعتماد مختلف التشريعات على الغرامة الجبائية لكبح التهرب الضريبي وضمان امتثال المكلفين بواجباتهم الجبائية؛
- ضرورة توضيح العلاقة بين الغرامة الجبائية والامتثال الضريبي، وتبيين أهمية ذلك في النظام الجبائي الجزائري.

## أهداف الدراسة:

- تستهدف هذه الدراسة من خلال التعرض لموضوع تأثير الغرامة الجبائية على الامتثال الضريبي في النظام الجبائي الجزائري، تحقيق الأهداف التالية:
- توضيح أهم العوامل المؤثرة على الامتثال الضريبي إلى جانب الغرامة الجبائية؛
  - دراسة العلاقة بين الغرامة الجبائية والامتثال الضريبي؛
  - التطرق لمختلف حالات المخالفات الجبائية والغرامات والزيادات الناتجة عنها في النظام الجبائي الجزائري؛
  - التطرق لمراحل معالجة المخالفات من خلال دراسة ملف بمركز الضرائب لولاية أم البواقي وتوضيح أهم المخالفات التي ارتكبتها المكلف وكيفية تسويتها.

## 2. الغرامة الضريبية

تعددت المصطلحات التي تقصد تحل المكلف لتكاليف إضافية غير ضرائبه المفروضة عليه، ولكن أهمها هو الغرامة الضريبية وفيما يلي إلمام بمفهوم الغرامة الضريبية حسب ما ورد في العديد من المراجع.

### 1.2 تعريف الغرامة الضريبية

سميت الغرامة الضريبية بهذا المصطلح بالنظر إلى المصلحة الضريبية التي يتضمنها قانون العقوبات الضريبي، فالمرجع في هذا الصدد لا يستهدف العقاب فقط وإنما يستهدف أيضا تعويض الدولة عن الضرر

الذي قد يصيب ميزانيتها عن عدم تحصيل الضرائب أو إمكانية تعطيل تحصيل الإيرادات، لهذا تعرف الغرامة الضريبية بأنها "مبلغ من النقود يلزم المحكوم عليه في إحدى الجرائم الضريبية بأدائه إلى الخزينة العامة بالنظر إلى ما انطوت عليه هذه الجريمة من اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة"، كما ورد أيضا تعريف آخر لها بأنها "نوع من الغرامات تنص عليها التشريعات المالية وتحدد هذه الغرامة عادة بنسبة معينة من ما لم يؤد من الضريبة، يقضى بها فضلا عن الغرامة الجنائية أو الحبس" (م.م صبا، 2023).

لهذا فالغرامة الضريبية تعد أحد أوجه تحقق الخطر الجبائي، الذي يتعلق بسلوك المكلف اتجاه الإدارة الجبائية، فهو ينتج عن عدم التزام المكلف بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي، أو بغرض الغش والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي إلى سوء سمعة المكلف أمام الإدارة الجبائية من جهة وتحمل عقوبات وغرامات من جهة أخرى (سويسري و بوحديدة، 2021، صفحة 46).

انطلاقا مما سبق يتضح أن الغرامة الضريبية إجراء عقابي يفرضه قانون الضرائب على أداء عمل محظور، أو لعدم تنفيذ إجراء مطلوب مثل عدم تقديم الملف (كالاتناع عن التصريح مثلا) في الوقت المناسب أو تزييف العوائد أو تقويمها بأقل من قيمتها الحقيقية (كالتخفيض في رقم الأعمال، الدخل الإجمالي والأرباح أو تضخيم حجم التكاليف للتأثير على النتيجة النهائية)، ورغم أن وظيفة الغرامات والعقوبات هو تعزيز الامتثال الضريبي إلا أن بعض الدراسات تشير إلى تأثير غير مرغوب فيه على الإيرادات الضريبية وبالتالي زيادة التهرب الضريبي. (Oladipupo & Obazee, 2016, p. 3)

من خلال ما سبق فإننا نرى بأن فرض الغرامة الضريبية يكون إجراء مخالفة أحد القوانين المفروضة من الدولة، فنحن هنا بصدد التحدث عن الغرامات الناتجة عن التهرب الضريبي أو التماطل في دفع الضرائب، وبذلك فهي في هذا السياق تعني العقوبات المالية المفروضة والتي تم تقديرها من طرف مصالح الضرائب بالاستناد على قانون الضرائب للدولة وبناء على مقارنة التصريحات الخاصة بالمكلفين وبين النتائج الفعلية المحققة عن نشاطهم أو ممتلكاتهم والتي تلزم المكلفين بعدم التهرب الضريبي وكذا الالتزام بمواعيد دفع الضريبة وفقا للجدولة التي يقرها قانون الضرائب. وعند فرض الغرامة الضريبية لا بد من عدم المبالغة في معدلاتها فيجب أن تكون مدروسة حتى لا تتسبب في زيادة التهرب وعدم الامتثال الضريبي.

## 2.2 ضوابط وخصائص الغرامة الضريبية

إن الغرامة الضريبية تستمد شرعيتها من النص القانوني الذي يقرها، فلا يقع على عاتق المكلف بالضريبة جزاء أو غرامة ما لم ترد في النصوص القانونية الخاصة بالضرائب والنصوص التنظيمية لها، وعليه تتمثل الضوابط التي تحكم الغرامة الضريبية في:

- مخالفة المكلف بالضريبة لأحد النصوص القانونية للضرائب أو الرسوم المماثلة (سواء أكانت هذه المخالفة تتمثل في التهرب الضريبي أو عدم التصريح أو عدم صدق التصريح أو التخلف عن مواعيد السداد) ويجب التنويه هنا ان المكلف يمكن أن يرتكب غحدي المخالفات أو يجمع بين اثنين أو أكثر منها لهذا قد يتعرض لعدة أنواع من الغرامات في نفس الوقت، ولا يجوز معاقبة المكلف بعدة عقوبات على نفس المخالفة؛

- الهدف من فرض الغرامة الجبائية هو تقويم سلوك المكلف بالضريبة وإلزامه بالقوانين الجبائية؛  
- أن تكون الغرامة الجبائية موازية للخطأ المرتكب فلا تتجاوزه (بوخميس، 2015، صفحة 4).

وانطلاقاً من الضوابط السابقة الذكر يمكن استنتاج الخصائص التي تتسم بها الغرامات الضريبية والتي نوجزها في:

- الجزاء أو الغرامة الضريبية تستهدف الإصلاح والتقويم؛
- الجزاء أو الغرامة الضريبية ترتبط بالنص القانوني الذي يقرها؛
- الغرامة الضريبية شخصية دائماً، بحيث لا يتم فرضها إلا على المخالفين لقوانين الضرائب بعد ممارسة الرقابة الجبائية والتدقيق الجبائي؛
- المساواة في فرض الغرامة الضريبية، إذ لا يتم التفرقة بين المكلفين في الضرائب في معالجة المخالفات والمقصود هنا أن تكون الغرامة الضريبية نفسها في المخالفات المتماثلة دون تمييز (بوخميس، 2015، صفحة 7).

## 3. الامتثال الضريبي

للامتثال الضريبي أهمية بالغة سواء للمكلف أو الإدارة الضريبية فهو يمنع المكلف من تحمل تكاليف على التزاماته الضريبية وكذلك يخفف من النفقات التي تتحملها الإدارة الضريبية في سبيل تحصيل الضرائب.

### 1.3 تعريف الامتثال الضريبي

يمكن تعريف الامتثال الضريبي في أبسط أشكاله بأنه التزام الممولين بتنفيذ أحكام القانون الضريبي، ويتم قياس درجة عدم الامتثال الضريبي عن طريق قياس "الفجوة الضريبية"، وهي تمثل الفرق بين الإيرادات الضريبية الفعلية أي المحصلة، والإيرادات الضريبية الحقيقية أي التي يجب تحصيلها خلال فترة زمنية معينة، فإذا كانت الإيرادات الضريبية المحصلة هي ذاتها الإيرادات الضريبية الحقيقية فهنا تكون نسبة الامتثال 100%، وهذا الفرض يقينا نادر الحدوث فغالبا ما يكون هناك تهرب من المكلفين بشكل أو بآخر (النجار، 2019، الصفحات 02-03).

وحسب Cuccia الذي أجرى دراسته في البرازيل سنة 2013 والذي حدد مفهوم الامتثال الضريبي بأنه تقديم التصريحات الضريبية المطلوبة في الوقت المناسب، والإبلاغ بدقة عن المسؤولية الضريبية وفقا لقانون الضرائب المعمول به عند تقديم التصريح، ويمكن أيضا تعرف الامتثال الضريبي على أنه الدرجة التي يلتزم بها المكلف بالضرائب أو يفشل في الامتثال للقواعد الضريبية في بلده، أي أن الامتثال الضريبي هو الوفاء بجميع الالتزامات الضريبية كما هو منصوص عليها في القانون، عن طيب خاطر وبكامل رضا المكلف بالضريبة. (Hantono, 2021, p. 51)

### 2.3 العوامل المؤثرة على الامتثال الضريبي

من بين العوامل التي تؤثر على الامتثال الضريبي نجد:

- **المعرفة الضريبية:** خاصة بالنسبة للأنظمة التي تعتمد على التقييم الذاتي للمكلفين بالضرائب، فمن خلال امتلاك المعرفة الضريبية الكافية يمكن لدافعي الضرائب تنفيذ الالتزامات الضريبية التي ينبغي القيام بها، ويتم اكتساب المعرفة الضريبية من موظفي الضرائب، التلفزيون، الانترنت، الصحف، الكتب الضريبية، التواصل الاجتماعي الضريبي، التدريب والتكوين؛
- **الوعي الضريبي:** فالمعرفة المتزايدة بالضرائب من خلال التثقيف الضريبي الجيد الرسمي أو غير الرسمي سيزيد من الوعي الضريبي، وبالتالي زيادة الالتزام الضريبي؛
- **التأثير المعنوي الضريبي على الامتثال الفردي لدافعي الضرائب:** والمقصود هنا بالعوامل المعنوية الالتزام والمبادئ الأخلاقية، الشعور بالذنب إذا لم يتم دفع الضرائب، أي الروح المعنوية لدافع الضرائب فإذا كانت جيدة فسيلتزم بدفع الضرائب، فالمعنى المعنوي هنا هو أن النية الحسنة

لدافع الضرائب تخلق استعدادا لدفع ضرائبه والإبلاغ عنها من خلال الالتزام بالقواعد الضريبية المعمول بها (المسؤولية الاخلاقية) (Hantono, 2021, pp. 51-52).

إن هناك عوامل كثيرة قد تؤثر على الامتثال الضريبي، ففعالية الرقابة أيضا يمكن أن تزيد من الامتثال الضريبي، لأن المكلف هنا سيكون على يقين بأن مصالح الضرائب ستمكن من الكشف عن أي مخالفة عمدية قد يرتكبها فيلجأ إلى التصريح الصادق خوفا من الغرامات، وكذلك بالنسبة للعامل الأخلاق ففي بعض الأحيان رغم توفره إلا أن المكلفين يعمدون للتهرب الضريبي، وكمثال عن ذلك المكلفون الذين يلتزمون بدفع الزكاة فإنهم عادة ما ينظرون إلى الضريبة على أنه التزام غير شرعي، لهذا وجب عند وفرض الضرائب توفير الموارد المادية المتقدمة والمسايرة للتطور التكنولوجي والبشرية المؤهلة، مع محاولة إضفاء الطابع الشرعي لخلق الوازع الديني لدى المكلفين بدفع الضرائب.

#### 4. تعزيز الامتثال الضريبي عن طريق الغرامات الضريبية

معظم القوانين الضريبية تركز على الأساليب الردعية حتى تضمن الامتثال الضريبي للمكلفين وأهم هذه الأساليب نجد الغرامة الضريبية، ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هل المبالغة في فرض الغرامات الضريبية يؤدي إلى الامتثال الضريبي؟، هذا ما سنحاول الإجابة عليه في هذا العنصر.

#### 1.4 أساليب تعزيز الامتثال الضريبي

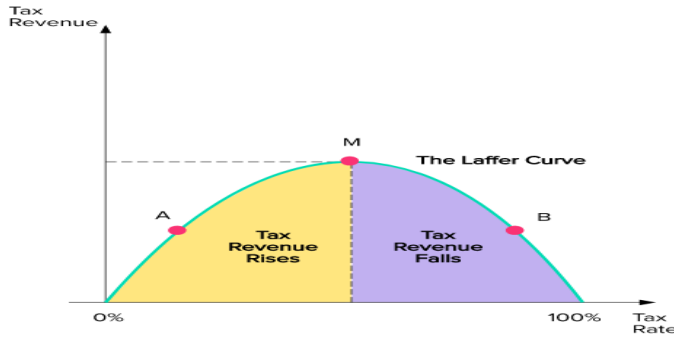
من المفيد للسلطات الضريبية استخدام بدائل سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة للعقوبات الضريبية، حتى تشجع المكلفين على الامتثال والالتزام بالقوانين الضريبية، ومن بين الأساليب غير المباشرة العمل على توفير الدعم خاصة للشركات الصغيرة والناشئة (لقلة خبرتها الجبائية)، وكذا بناء الثقة من خلال التواصل الفعال والتدريب والدعم الفني خاصة في ظل التطور التكنولوجي، وإمكانية توجيه المكلفين عن بعد وإبلاغهم بالتزاماتهم الجبائية وفتح نوافذ خاصة بالتساؤلات والإشكالات التي يقع فيها المكلف بالضريبة. كل هذه الإجراءات من شأنها بناء علاقة ثقة بين المصالح الضريبية والمكلفين، وإذا لم تعط هذه الإجراءات النتائج المرجوة فيمكن الاعتماد على الأساليب المباشرة والداعمة للامتثال الضريبي، والتي من بينها التحذير وإرسال الإنذارات عن المخالفات والغرامات التي يمكن أن تنجر عنها، مما يجعل المكلف يشعر بأنه خاضع للرقابة الجبائية ويلزمه بضرورة دفع الضرائب التي تقع على عاتقه، هذا بالإضافة إلى إمكانية الاعتماد على الزيارات الميدانية والرقابة عن قرب أو حتى عبر إرسال الرسائل الالكترونية وكذا إجراء التدقيق الدوري مما يعمل كرادع على التهرب الضريبي (swistak, 2016, pp. 142-143)

## 2.4 العلاقة بين الامتثال الضريبي ومعدلات الضريبة والغرامة الضريبية

هدفت نظرية المنفعة والمطورة من قبل Allingham and Sandmo إلى معرفة كيفية تصرف دافعي الضرائب عندما يتعلق الأمر بالامتثال الضريبي والتهرب الضريبي بشكل عام، حيث يرغب المكلفون بالضرائب بتعظيم منفعتهم عندما يتعلق الأمر بالتصريح عن ضرائبهم، فإذا كانت مكاسب التهرب الضريبي تفوق التكاليف فمن المرجح أن يعتمد المكلفون إلى التهرب عن دفع ضرائبهم، وأن لا يمتثلوا لقوانين الضرائب (www.studysmarter.co.uk).

يعتقد James Alm جيمس ألم أن هناك عناصر أساسية في معظم نظريات الامتثال الضريبي تتمثل في الكشف والعقاب، العبء الضريبي، الخدمات الحكومية والأعراف الاجتماعية. وبالنسبة للأعراف الاجتماعية فإن لها تأثير كبير على الامتثال الضريبي، فإذا كانت نظرة الناس إلى المتهربين من دفع الضرائب على أنهم غير أخلاقيين، فمن المرجح أن يمتثل معظم المكلفين لقوانين الضرائب، كما أن زيادة احتكاك المكلف بالمتهربين عن دفع الضرائب يؤدي إلى تغذية الدافع لديه للتهرب الضريبي (www.studysmarter.co.uk)، كما أن الإحساس بعدم عدالة النظام الضريبي أيضا يشجع على عدم الامتثال الضريبي. والمنحنى البياني التالي يوضح العلاقة بين الإيرادات الضريبية ومعدلات الضريبة:

الشكل 1: العلاقة بين معدلات الضريبة والإيرادات الضريبية



المصدر:

[www.studysmarter.co.uk](http://www.studysmarter.co.uk) (05/08/2023; 22:34)

المنحنى البياني أعلاه يعرف بمنحنى لافر Laffer Curve، وهو منحنى يوضح العلاقة بين معدل الضريبة والإيرادات الضريبية، فما يمكن ملاحظته من خلال هذا المنحنى أن معدل الضريبة على كلا الطرفين غير فعال في زيادة الإيرادات الضريبية، أي إذا كانت معدلات الضريبة منخفضة جدا أو مرتفعة



جدا فإن الإيرادات الضريبية تكون منخفضة، وما يوضحه منحنى لافر أيضا أن خفض معدلات الضرائب قد يكون أكثر فعالية في توليد الإيرادات الضريبية من زيادة معدلات الضرائب، والمعنى الضمني هنا هو أن خفض معدلات الضرائب لن يقلل من التهرب الضريبي فحسب، وإنما سيزيد من الإيرادات الضريبية أيضا.  
(www.studysmarter.co.uk).

ما يمكن استخلاصه من الأفكار السابقة أن المكلفين بالضرائب يعيشون حالة مفاضلة بين التكاليف التي يتحملونها في شكل غرامات وعقوبات عن مخالفتهم لإحدى أحكام القانون الجبائي وبين ما يدفعونه من ضرائب عند التزامهم بالقوانين واللوائح الجبائية مما يجعلهم يميلون إلى التهرب الضريبي كلما كانت التكاليف أقل من الضرائب التي يدفعونها، ويميلون إلى الامتثال كلما زادت التكاليف، وبالنظر إلى أفكار المفكرين فإنهم يفترضون أن زيادة معدلات الضرائب تدفع بالأفراد بالتخلي عن نشاطهم كون أن معظم النتائج التي يحققونها تذهب لخزينة الدولة، لهذا لا بد من أن تكون معدلات الضرائب وكذا الغرامات والجزاءات مدروسة لا تشجع على التهرب الضريبي ولا تدفع بالأعوان الاقتصاديين للتخلي عن نشاطاتهم.

## 5. الزيادات في الضريبة والغرامات الجبائية حسب القانون الجبائي الجزائري

لم يقتصر القانون الجبائي الجزائري على فرض الغرامات في حالة مخالفة المكلف لالتزاماته الجبائية ولكن أيضا احتوى على العديد من الزيادات ومعظمها يتعلق بالتصريح، وفيما يلي تفصيل في أهم الغرامات والزيادات حسب قانون الضرائب الجزائري.

### 1.5 الزيادات في القانون الجبائي الجزائري

يمكن إجمال الزيادات الضريبية حسب القانون الجبائي الجزائري في:

- **الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخر في تقديمه:** تقع هذه الزيادات في حالة عدم تقديم التصريحات المطلوبة من المكلف شهريا أو سنويا، وكذا إغفال اللوائح أو عدم صحتها، أو عدم تقديم إثباتات عن مصاريف وامتيازات ممنوحة لغير المؤسسة من طرفها؛ (المديرية العامة للضرائب، المواد 18، 44، 53 الفقرة 1 من المادة 59، 152، 153، 192، 322، 2023)

- **الزيادات بسبب نقص في التصريح:** عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يضاف زيادة على ضرائبه (المديرية العامة للضرائب، الفقرة 1 المادة 193، 2023، صفحة 75).

أو عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة 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 يتم دفع أي حق تحدد النسبة بـ100%، وتطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر (المديرية العامة للضرائب، الفقرة 2 المادة 193، 2023، الصفحات 75-76).

## 2.5 الغرامات الجبائية

تطبق الغرامات الجبائية في قانون الضرائب والرسوم الجزائري في الحالات التالية:

- عدم تقديم تصريح بالوجود (المديرية العامة للضرائب، الفقرة 1 المادة 194، 2023، صفحة 76)؛
- بالنسبة للشركات والأشخاص المعنوية الأخرى الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، الذين لم يكشفوا عن هوية كل من قدموا له أتعابا أو أتاوى... فإنه يقع على عاتقهم تسديد غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القسوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة (المديرية العامة للضرائب، الفقرة 2 المادة 194، صفحة 76)؛
- يعاقب بغرامة جبائية قدرها 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها من طرف المكلفين والذي يجب عليهم تقديم تصريح برقم الأعمال وهذا في حالة عدم القيام بالتأكد من صحة أرقام السجلات التجارية وأرقام التعريف الجبائي لشركائهم التجاريين، أو لا يقدمون عند كل طلب من مفتش الضرائب، الوثائق المحاسبية والإثباتات المنصوص عليها (المديرية العامة للضرائب، الفقرة 4 المادة 194، 2023، صفحة 76).

\* يعاقب بغرامة جبائية تبلغ قيمتها 500.000 دج، عند عدم للمصالح الجبائية نسخة من عقد التجمع للشركات أعضاء التجمع، أو عدم تقديم نسخ من عقود الأشغال أو الوريد أو الخدمات وكذا الملاحق المعدلة لهذه العقود المبرمة من قبل التجمع، (المديرية العامة للضرائب، المادة 153 مكرر، 2023، صفحة 61) وكذا عدم التزام المؤسسات الأجنبية بإرسال، نسخة من العقد المبرم إلى المصلحة الجبائية المسيرة للملف الجبائي التابع لها مكان فرض الضريبة أو عدم إعلام المصلحة الجبائية المسيرة على كل ملحق أو تعديل في العقد الرئيسي. في حالة المؤسسات الأجنبية أيضا عليها أن تلتزم بمسك دفتر ترقم المصلحة صفحاته وتوقعه، ويتضمن حسب ترتيب تسلسلي ودون بياض أو شطب، مبلغ مختلف الشراءات

والإقتناءات والايادات والمرتبات والأجور والعمولات والأتعاب والايجارات بكل أنواعها وفي حالة مخالفة ذلك تطبق الغرامة السابقة أيضا عليها (المديرية العامة للضرائب، المادة 161، 2023، صفحة 63).

- تطبق على المكلفين بالضريبة الذين لا يقومون بإرفاق التصريح السنوي للنتيجة، بالتصريح بمبلغ رقم الأعمال المحقق (بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة)، غرامة جبائية محددة بمعدل 02% من رقم الأعمال السنوي للسنة المعنية (المديرية العامة للضرائب، الفقرة 6 المادة 194، 2023، صفحة 76)؛

- تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة المعنيين، في حالة معاينة التلبس الذي تنص على إجراءاته المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، غرامة مالية قدرها 600.000 دج، وذلك مهما كان نظام الإخضاع الضريبي. ويرفع هذه المبلغ إلى مليون ومائتي ألف دينار وذلك في حالة تجاوز رقم الأعمال عتبة 8.000.000 دج، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي في مجال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (المديرية العامة للضرائب، المادة 194 مكرر 1، 2023، صفحة 77).

## 6. دراسة حالة ملف خضع للغرامات الجبائية بمركز الضرائب لولاية أم البواقي

فيما يلي توضيح لحالة عملية عن الزيادات والغرامات الجبائية في القانون الجبائي الجزائري، من خلال دراسة ملف لمكلف بدفع الضرائب تابع لمركز الضرائب لولاية أم البواقي.

### 1.6 وصف عام للملف وأهم المخالفات المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة

يتمثل نشاط المكلف بالضريبة في هذه الحالة بالاستيراد والتصدير، وبعد الاطلاع على ملف المكلف بالضريبة خلال الفترة 2015-2019 وإخضاعه للرقابة من خلال دراسة ملفه الجبائي والاطلاع على الوثائق المقدمة من طرفه، تبين أن هذا المكلف ارتكب مجموعة من المخالفات تمثلت في:

- التعامل مع زبون غشاش (غير متموقع) سنة 2016؛

- الاستفادة من تخفيضين على نفس رقم الأعمال فيما يخص الرسم على النشاط المهني سنة

2016 على رقم أعمال محقق نقدا؛

- الاستفادة من حسم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات سنة 2016 دون أي تبرير ففواتير

الشراء لسنة 2015 تم حسم الرسم للقيمة المضافة بها سنة 2015 بناء على إخضاع ضريبي وطلب

المؤسسة حسم الرسم، أما فواتير الشراء المقدمة لسنة 2016 تم حسم الرسم بها في تصريح مارس 2017؛

- عدم تسديد كل أقساط تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات سنة 2017؛
- عدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة رغم توزيع الأرباح المدرجة في حساب الترحيل من جديد سنة 2018 وفقا للميزانية الجبائية لسنة 2019؛
- عدم تسديد حقوق الطابع سنة 2016 مقارنة بفواتير البيع المقدمة من طرف المؤسسة (مركز الضرائب لولاية أم البواقي، 2023).

وقد اقترحت مصلحة الضرائب المتمثلة في مركز الضرائب لولاية أم البواقي معالجة الوضعية الجبائية للمكلف من خلال الإجراءات التالية:

- إعادة تأسيس رقم الاعمال وذلك من خلال اعتماد هامش بيع خام يقدر بـ 16% على البضاعة المباعة للزبائن الغشاشين؛
- إعادة تأسيس الأرباح بإضافة فارق في رقم الأعمال إلى الأرباح المصرحة مع خصم مبالغ الرسم على النشاط المهني المفروضة؛
- إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة سنة 2016 على الرسم المحسوم غير المبرر؛
- الإخضاع فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة غير المسددة؛
- الإخضاع فيما يخص حقوق الطابع غير المسددة؛
- فرض الزيادات على فارق الأقساط غير المسددة (مركز الضرائب لولاية أم البواقي، 2023).

## 2.6 تقدير حجم الزيادات والمبالغ التي تقع على عاتق المكلف بناء على المخالفات التي ارتكبها

تم تحرير إشعار بإعادة التقويم من قبل مركز الضرائب لولاية أم البواقي، وتم إرساله إلى المكلف بالضريبة للرد عليه، ومنحت له مهلة 30 يوما لذلك، وقد تضمن هذا الإشعار حسابات لتسوية وضعية المكلف وكذا حسابات لأهم الزيادات والغرامات المفروضة عليه، وفيما يلي توضيح لذلك:

- إعادة تأسيس رقم الأعمال: يتم إعادة تأسيس رقم الأعمال السنوي من خلال المعادلة التالية:

الهامش الخام = رقم الأعمال السنوي (المبيعات)/البضائع المستهلكة

إذن: مبلغ البيع الجديد = الهامش الخام × البضائع المستهلكة

وبناء على تصريحات المكلف وتقديرات مصلحة الضرائب تم إعادة تأسيس رقم الأعمال كما يلي:

تأثير الغرامة الضريبية على الامتثال الضريبي في النظام الجمائي الجزائري  
دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية أم البواقي

الجدول 1: إعادة تأسيس رقم الأعمال

السنة	الزبون	المبلغ خارج الرسم	هامش البيع المصحح	قيمة المواد المباعة	هامش البيع الجديد	مبلغ البيع الجديد
2016	.....	16.579.450	7,96%	15.357.030	16%	17.814.155
2016	المجموع	16.579.450		15.357.030		17.814.155

المصدر: معلومات مقدمة من مركز الضرائب لولاية أم البواقي، بتاريخ 11 جوان 2023

- إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة الذي تم حسمه: تطبيقا لأحكام المواد 29، 30، 37، 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والسبب في إعادة الإدماج هو استفادة المكلف من حسم للرسم على القيمة المضافة تبلغ قيمته 3.915.039 دج وجود تبرير لذلك طبقا للتصريح المقدم سنة 2016، وقد تم إعادة إدماجه مع دفع غرامة التأخير كما يلي:

الجدول 2: إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة المحسوم

التاريخ	الرسم على القيمة المضافة	الغرامة الجبائية	المجموع
2016	3.915.039	$3.915.039 \times 25\% = 978.760$ دج	4.893.799 دج

المصدر: معلومات مقدمة من مركز الضرائب لولاية أم البواقي، بتاريخ 11 جوان 2023

- دفع الرسم على القيمة المضافة على الفارق في رقم الأعمال: خلال سنة 2016 حقق المكلف رقم أعمال حقيقي قدر بـ 18.814.705 دج، وقام بالتصريح برقم أعمال قيمته 17.580.000 دج، ولهذا يقع على عاتقه دفع الرسم على القيمة المضافة على الفارق في رقم الأعمال وكذا غرامة جبائية عن التأخر في الدفع تبلغ نسبتها 25% وذلك طبقا للمواد 01، 02، 14، 15، 21، 23، 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال كالتالي:

الجدول 3: دفع الرسم على القيمة المضافة على الفارق في رقم الأعمال

السنة	رقم الأعمال المحقق	رقم الأعمال المصحح	الفرق في رقم الأعمال	الرسم على القيمة المضافة	الغرامة الجبائية	المجموع
2016	18.814.705	17.580.000	-18.814.705	$1.234.705 \times 17\% = 209.900$	$209.900 \times 25\% = 52.475$	262.375
			$= 17.580.000$	209.900		
			1.234.705			

المصدر: معلومات مقدمة من مركز الضرائب لولاية أم البواقي، بتاريخ 11 جوان 2023

- دفع قيمة الرسم على النشاط المهني المخفض دون تبرير: استفاد المكلف سنة 2016 من تخفيض على الرسم على النشاط المهني وبعد التخفيض أصبح رقم الأعمال الذي احتسب عليه الرسم على النشاط المهني يبلغ 9.229.500 دج دون تبرير لهذا وجب استعادة المبلغ المخفض من الرسم على النشاط المهني مع تطبيق غرامة جبائية تبلغ 15% لأن الرسم على النشاط المهني غير المسدد يقع ضمن المجال أكبر من 50.000 دج وأقل من 200.000 دج طبقا للمواد 217، 219، 219 مكرر، 222، 224، 227، 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي:

الجدول 4: دفع قيمة الرسم على النشاط المهني المخفض دون تبرير

السنة	رقم الأعمال المحقق		رقم الأعمال	الفرق في رقم الأعمال		الرسم على النشاط المهني	الغرامة الجبائية	المجموع
	قبل التخفيض	بعد التخفيض		قبل التخفيض	بعد التخفيض			
2016	18.814.705	18.814.705	9.229.500	-18.814.705	9.585.205	191.704	191.704 × 15% = 28.756	220.460
	17.580.000	17.580.000	9.229.500	-9.229.500	9.585.205	191.704		

المصدر: معلومات مقدمة من مركز الضرائب لولاية أم البواقي، بتاريخ 11 جوان 2023

- تسديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات على الفارق في الأرباح: خلال سنة 2016 حقق المكلف أرباحا بقيمة 2.050.041 دج فيما صرح بأرباح تبلغ قيمتها 1.007.040 دج وبالتالي فهو لم يسدد ضريبة على الفارق في الأرباح لهذا هو ملزم بتسديدها مع تسديد غرامة التأخير التي تبلغ نسبتها 25% وذلك تطبيقا للمواد 136، 141، 150، 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كالتالي:

تأثير الغرامة الضريبية على الامتثال الضريبي في النظام الجبائي الجزائري  
دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية أم البواقي

الجدول 5: تسديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات على الفارق في الأرباح

السنة	الأرباح المحققة	الأرباح المصرحة	الفرق في الأرباح	الضريبة على أرباح الشركات	الغرامة الجبائية	المجموع
2016	2.050.041	1.007.040	-2.050.041	×1.043.001	271.180	338.975
			=1.007.040	=%26	=%25×	
			1.043.001	271.180	67.795	

المصدر: معلومات مقدمة من مركز الضرائب لولاية أم البواقي، بتاريخ 11 جوان 2023

- تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة: على اعتبار أن المكلف في هذه الحالة شخص معنوي وبعد تسديده للضريبة على أرباح الشركات قام بتوزيع أرباح على الشركاء خلال سنتي 2016 و 2018 ولكن دون اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزع والتي يقدر معدلها بـ 10% في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل سنة 2017 ولكن وبداية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر سنة 2017 وما بعده أصبحت هذه النسبة 15% وقد تم تسوية حساب هذه الضريبة وغرامة التأخير عليها تطبيقا للمواد 46 و 104 و 134 من القانون السالف الذكر كما يلي:

الجدول 6: تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة

السنة	الأرباح الموزعة المحققة	الأرباح الموزعة المصرحة	الفرق في الأرباح	الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة	الغرامة الجبائية	المجموع
2016	771.821	00	771.821	×771.821	77.182	96.478
				%10	=19.296	
				=77.182		
2018	1.922.843	00	1.922.843	1.922.843	288.426	360.533
				×%15	=72.107	
				=288.426		

المصدر: معلومات مقدمة من مركز الضرائب لولاية أم البواقي، بتاريخ 11 جوان 2023

- دفع حقوق الطابع: المكلف في هذه الحالة لم يسدد حقوق الطابع الواجبة عليه خلال سنة 2016، لهذا هو مطالب بتسديدها مع غرامة تبلغ 10% تطبيقا للمواد 100 و 106 من قانون الطابع كما يلي:

الجدول 7: دفع حقوق الطابع

السنة	حقوق الطابع الواجبة الدفع	حقوق الطابع المسددة	الفرق غير المسدد	الغرامة الجبائية	المجموع
2016	14.203	00	14.203	1.420	15.623

المصدر: معلومات مقدمة من مركز الضرائب لولاية أم البواقي، بتاريخ 11 جوان 2023

- تسديد الزيادات المفروضة على الفارق في تسديد تسيبقات الضريبة على أرباح الشركات: تطبيقاً لأحكام المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن كل شركة ملزمة بتسديد تسيبقات على الضريبة على أرباح الشركات في شكل ثلاث أقساط خلال السنة ويتم تسوية قيمة الضريبة الحقيقية عن طريق دفع متبقى التصفية، ويتم دفع قيمة الاقساط بناء على أرباح سنة ماضية كسنة مرجعية وعلى اعتبار أن المكلف خلال سنة 2016 لم يصرح بأرباحه الحقيقية فإنه سيظهر فارق في تسديد الأقساط خلال سنة 2017 بالقيمة الحقيقية لأرباح 2016، هذا الفارق يقع على عاتق المكلف تسديد زيادات جبائية مفروضة عليه بنسبة 10% نتيجة التصريح الكاذب كما يلي:

الجدول 8: تسديد الزيادات المفروضة على الفارق في تسديد تسيبقات الضريبة على أرباح الشركات

السنة	مجموع الأقساط الواجب تسديدها	مجموع الأقساط	الفرق غير المسدد	الزيادات المفروضة على الفرق غير المسدد
2017	235.647	102.300	133.347	$133.347 \times 10\% = 13.335$

المصدر: معلومات مقدمة من مركز الضرائب لولاية أم البواقي، بتاريخ 11 جوان 2023

ملاحظة: عند حساب جميع الغرامات أو الزيادات من طرف مصالح الضرائب فإنه إن كان الرقم وراء الفاصلة يساوي وأقل من 5 فإن الرقم يحذف ولكن إن كان أكبر من 5 فإنه يضاف واحد للرقم أمام الفاصلة وتحذف الفاصلة.

وبعد حساب مختلف الحقوق الواجبة الدفع على المكلف وكذا الغرامات والزيادات الناتجة عنها فإننا

نتحصل على الجدول التلخيصي التالي:

الجدول 9: جدول تلخيصي للزيادات والغرامات المفروضة على المكلف موضوع الدراسة

السنة	الضريبة أو الرسم	الحقوق	الغرامة الجبائية	المجموع
2016	الرسم على النشاط المهني	191.704	28.756	220.460



تأثير الغرامة الضريبية على الامتثال الضريبي في النظام الجبائي الجزائري

دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية أم البواقي

262.375	52.475	209.900	الرسم على القيمة المضافة	
338.975	67.795	271.180	الضريبة على أرباح الشركات	
96.478	19.296	77.182	الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة	
4.893.799	978.760	3.915.039	إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة	
15.623	1.420	14.203	حقوق الطابع	
13.335		13.335	الزيادات على الفارق في أساط الضريبة على أرباح الشركات	<b>2017</b>
360.533	72.107	288.426	الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة	<b>2018</b>
<b>6.201.577</b>	<b>1.220.608</b>	<b>4.980.970</b>		<b>المجموع</b>

المصدر: معلومات مقدمة من مركز الضرائب لولاية أم البواقي، بتاريخ 11 جوان 2023

وعليه تم إبلاغ المكلف في الإشعار الاولي بضرورة تسديد مبلغ 6.201.577 دج أو الاعتراض مع تقديم المبررات لذلك في مدة شهر واحد، ولكن المكلف بعد استلامه للإشعار المتضمن التقييم الأولي لم يقيم بالرد عليه، وذلك يعتبر قبولاً ضمناً لما جاء فيه وعليه قررت الإدارة التابعة لمركز الضرائب لولاية أم البواقي الإبقاء على الإخضاع الضريبي الوارد في التقييم الأولي.

**7. خاتمة:**

من خلال التطرق لموضوع تأثير الغرامة الجبائية على الامتثال الضريبي في النظام الجبائي الجزائري، اتضح لنا أن الامتثال الضريبي تتحكم فيه مجموعة من العوامل لا يمكن حصرها في الغرامة الجبائية فقط، إذ أن المعرفة والوعي الضريبي يساهمان في زيادة الامتثال لما يرد في القوانين الجبائية، يضاف إلى ذلك تأثير المجتمع والمبادئ والأخلاق، فكلما كان التهرب الضريبي مرفوضاً من قبل المجتمع كلما زاد الامتثال الضريبي. هذا لا ينف الأهمية البالغة التي تمثلها الغرامات والزيادات التي تفرض على المخالفين للقوانين الجبائية، ولكن عند الاعتماد عليها لا بد من عدم المبالغة في فرضها فعند ارتفاع معدلاتها بشكل كبير أو حتى عند التخلي عنها لن يكون لها اثر على الامتثال الضريبي، فالمكلف عادة يفاضل بين مكاسب التهرب الضريبي وبين تكاليفه هذا ما يجعله يدع عن ما يرد في القوانين الجبائية.

بالنسبة لقانون الضرائب والرسوم الجزائري فقد احتوى على تفصيل في أهم المخالفات التي يرتكبها المكلفون بالضرائب، وكذلك جاء فيه مجموعة من الزيادات والغرامات الجبائية والتي تتبع حالة المخالفة، ورغم ذلك فإنه لازالت مصالح الضرائب تسجل مخالفات وتهربا من دفع الضرائب كل سنة، وذلك في غالب الأحيان يعود إلى جهل المكلفين بواجباتهم الجبائية وكذا استهتارهم بالقوانين الجبائية، مما يوضح الأهمية البالغة التي تشكلها الغرامات في زيادة الامتثال الضريبي في النظام الجبائي الجزائري وهو ما يؤكد على صحة الفرضية الواردة بالدراسة.

من خلال هذه الدراسة أيضا تمكنا من الوصول إلى العديد من النتائج أهمها:

- الغرامة الجبائية والزيادات الضريبية أو الجزاءات لها نفس الهدف عقابي من جهة وردعي من جهة للمكلف بالضريبة؛
- فرض الغرامة الجبائية لا يمكن أن يتم دون نص قانوني خاص بها؛
- تختلف نوع العقوبات والغرامات الجبائية حسب نوع المخالفات المرتكبة؛
- تأثير الغرامة الجبائية على الامتثال الضريبي ليس دائما إيجابيا فعند المبالغة في فرضها قد تزيد من حالات التهرب الضريبي؛
- يخضع المكلفون في النظام الجبائي الجزائري للرقابة والتدقيق بما يضمن إمتثالهم لدفع الضرائب، ولكن في حالة التهرب الضريبي يتم فرض غرامات جبائية حسب نوع المخالفات المرتكبة؛
- تستند المخالفات في النظام الجبائي الجزائري إلى مواد قانونية صريحة وكذلك هو الحال للزيادات والغرامات الجبائية.
- إن ما التمسناه هو اهتمام المشرع الجزائري بدور الغرامة في ضمان الامتثال الضريبي دون الاهتمام بالعوامل الأخرى المؤثرة عليه، لهذا تقترح هذه الدراسة:
- الاهتمام بنشر المعرفة والوعي الضريبي بين المكلفين وحتى الأفراد، عن طريق تنظيم حملات توعية وكذا إدماج مواد تدريس في النظام التعليمي،
- لا بد من توفير تواصل دائم وفعال بين الإدارة الضريبية والمكلفين من خلال مكاتب وكذا بوابات الكترونية تتيح الإجابة على تساؤلات المكلفين؛
- محاولة التنبؤ بالمخالفات قبل ارتكابها وإشعار المكلفين بذلك لتجنب التهرب والغش الضريبي.

8. قائمة المراجع:

- Aldesina Olugoke Oladipupo و uyioghosa Obazee. (2016, 3 2). tax knowledge penalties and tax compliance in small and medium scale enterprises in nigeria .scientific research publishing INC.
- artur swistak .(2016 ,03) .tax penalties in SME tax COMPLIANCE .financial theory and practice.(1)40 ،
- Hantono .(2021 ,01) .the impact tax knowledge, tax awareness, tax morale toward compliance boarding house tax .international journal of research ، (1)9 .
- تاريخ الاسترداد 05 08 2023 ، من tax compliance .(بلا تاريخ) .www.studysmarter.co.uk  
www.studysmarter.co.uk
- إبراهيم عبد العزيز النجار . (جوان, 2019). إمكانية الارتقاء بالامتثال الطوعي في المجتمع الضريبي "دراسة مقارنة". مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، 05(01).
- أحلام سويسي، و محمد بوحديدة. (2021). المخاطر الجبائية وتأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسة. مجلة دراسات جبائية، 10(02).
- المديرية العامة للضرائب. (2023). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وزارة المالية.
- سهيلة بوخميس. (29/28 أكتوبر, 2015). العقوبات الجبائية في الجزائر. الملتقى الوطني الرقابة الجبائية في الجزائر. قالمة، جامعة 08 ماي 1945 كلية الحقوق والعلوم السياسية.
- فاروق خضر م.م صبا. (2023). تاريخ الاسترداد 23 07 2023 ، من www.iasj.net
- مركز الضرائب لولاية أم البواقي. (11 06 2023). معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة قباضة مركز الضرائب.