

آلية الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية في الجزائر: دراسة حالة الرقابة على شركة أجنبية بمديرية الضرائب لولاية البليدة خلال الفترة 2015-2018

Mechanism of tax control on foreign companies in Algeria: Case Study of control over a foreign company in the Directorate Taxes of Blida during the period 2015-2018

علاش زهية*1، معزوز نشيدة²

1جامعة البليدة 2 لونييسي (الجزائر)، z.allache@univ-blida2.dz

2جامعة البليدة 2 لونييسي (الجزائر)، n.mazouz@univ-blida2.dz

تاريخ القبول: 2021 / 12 / 19

تاريخ الاستلام: 2021 / 04 / 26

ملخص:

تهتم هذه الدراسة بمعالجة موضوع الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية التي تنشط في الجزائر والقوانين الخاصة بهذه الشركات، هذه الأخيرة تعتمد على طرق عديدة للتهرب من دفع الضريبة الواجبة عليها. تمت هذه الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية البليدة، كي نستطيع معرفة ما ينتج عن عملية الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية لفائدة الخزينة العمومية، ومعرفة هل يمكن أن نكتفي بالية الرقابة الجبائية أم يجب أن نلجأ إلى طرق أخرى للتعامل مع الشركات الأجنبية، فنتج عن الرقابة اكتشاف التلاعب في المحاسبة وإخفاء الفواتير لتضخيم الأعباء للتهرب من دفع الضريبة، وتوصلنا إلى أن الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية تؤدي دورا فعالا لمكافحة التهرب.

الكلمات المفتاحية: رقابة جبائية؛ شركات أجنبية؛ جباية الشركات الأجنبية؛ طرق تهرب ضريبي؛ أشكال الرقابة الجبائية.

تصنيف Jel: M42؛ M41؛ M4

Abstract:

This study is concerned with addressing the issue of tax control on foreign companies operating in Algeria and laws related to these companies, which depend on many methods to evade paying the tax due on them. This study was conducted at the level of the Directorate of taxes in the state of Blida, so that we can know what results from the process of tax control of foreign companies for the benefit of the public treasury, and to know whether we can suffice with the mechanism of tax control or should we resort to other methods of dealing with foreign companies. Manipulating accounting and concealing invoices to the conclusion that tax control of foreign companies plays an effective role in combating evasion

Keywords: Tax control; foreign companies; collecting of foreign companies; Tax evasion methods; forms of tax control.

Jel classification code : M4; M41; M42

1- مقدمة:

تبني العولمة الاقتصادية ساهم بشكل كبير في زيادة الفرص الاستثمارية وبالتالي تشجيع الاستثمار الأجنبي، الأمر الذي أدى إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود الإقليمية للدول، وأخذت الشركات المتعددة الجنسيات والعملاقة طريقها في التوسع نحو الدول النامية، ومن بين هذه الدول الجزائر ومن أجل مواكبة هذه التطورات الراهنة قامت كغيرها من الدول بفتح باب الاستثمار الأجنبي لتقوية اقتصادها ومنه زيادة مداخيل الخزينة العمومية.

وبما أن الجزائر تعتمد في تمويل خزينتها عن طريق المداخيل الضريبية التي تعد من أهم مداخيل الخزينة العمومية في الجزائر فقد أعطت السلطات العليا في البلاد أهمية كبرى للجباية، حيث حدد القانون الجبائي الجزائري في مواده الضرائب والأشخاص المكلفين بدفعها، وكيفية التصريح فين بها، وطرق تحصيلها، لقد فرق المشرع الجبائي الجزائري المستثمرين الأجانب حسب نوع إقامتهم.

حيث صنف الشركات الأجنبية إلى صنفين، فمنهم من تمارس نشاطها بصفة دائمة في الجزائر، وهناك من تمارس نشاطها بصفة مؤقتة، ويحدد القانون الجزائري المدة القانونية التي بواسطتها يكون التفريق بين مؤسسة مقيمة وأخرى غير مقيمة، حيث جعل القانون الجبائي الجزائري الشركات الأجنبية المقيمة بصفة دائمة في الجزائر تخضع للنظام العام الذي تخضع له الشركات الجزائرية، وهو نظام تصريحي، والشركات الأجنبية الغير مقيمة والتي تنشط في مجال الأشغال العقارية تخضع للقانون العام أما التي تنشط في مجال أداء الخدمات فتخضع للاقتطاع من المصدر.

وبما أن النظام الضريبي الذي تخضع له الشركات الأجنبية المقيمة هو نظام تصريحي، فقد ألزمها المشرع الجزائري بإعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة ونزيهة، كما منح لها حقوقا وضمانات من أجل تجنب التعسف من قبل أعوان الإدارة الجبائية، وبما أن الشركات الأجنبية حسب القانون الجزائري لا يمكن أن تكون أجنبية بصفة كلية فقد ألزمها أن تكون شريكة بنسبة 49% على الأكثر مع طرف جزائري الذي لا تقل نسبة شراكته عن 51%، أي أن هناك قيد للشركات الأجنبية في القانون التجاري الجزائري بهدف حماية الاقتصاد الجزائري.

وكلل المكلفين بالضريبة في الجزائر هناك بعض الشركات الأجنبية قد تفكر في مختلف الوسائل والآليات التي تمكنها من تفادي دفع الضريبة، وذلك عن طريق التلاعب في المحاسبة بتعمد الأخطاء لتضخيم الأعباء أو تقليل الإيرادات لتقليل الربح ومنه تقليل مبلغ الضريبة المستحقة، مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، هذا ما جعل المشرع يثبت حقا مخولا للإدارة الجبائية في المحافظة على مصادر التمويل للخزينة العمومية وهذا بممارسة آلية الرقابة الجبائية، هذه الأخيرة تعتبر من أهم الإجراءات التي تسمح التأكد من صحة التصريحات والإقرارات ومدى احترام تطبيق القوانين والتشريعات الجبائية.

إشكالية الدراسة: للتحقق من أن الشركات الأجنبية تقوم بالتصريح الحقيقي والكلي لمداخيلها أم لا فيجب ممارسة الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية لردع الممارسات التدليسية، هذا ما يجعلنا نطرح السؤال الرئيسي كإشكالية للبحث وهي:

ما هي أهمية الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية في الجزائر؟

للإجابة على هذه الإشكالية ارتأينا تقسيم الورقة البحثية إلى ثلاثة محاور كما يلي:

المحور الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية في الجزائر؛

المحور الثاني: النظام الجبائي للشركات الأجنبية وطرق تهربها من دفع الضريبة؛

المحور الثالث: دراسة حالة رقابة على شركة أجنبية بالمديرية العامة للضرائب لولاية البليدة.

أسباب اختيار الموضوع: إن الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الدولة لزيادة مداخيل الخزينة العمومية والمحافظة على هذه المداخيل، وهي الوسيلة الأنجح لردع المتلاعبين والمدلسين والمتملصين من دفع الضرائب.

المنهج المتبع: للإجابة على إشكالية البحث بهدف إنجاز هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي، والذي يتجلى من خلال وصف وتحليل مختلف الجوانب النظرية للدراسة ويتأتى ذلك بالاستعانة بالرصيد المكتبي من كتب ومقالات ورسائل جامعية وغيرها من المراجع، أما على المستوى التطبيقي فكون البحث مستمد من واقع، فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة وذلك من خلال زيارة ميدانية لمديرية الضرائب التي قامت بالرقابة الجبائية على المؤسسة محل الدراسة وتحليل الوثائق المقدمة من طرف المديرية.

2-الإطار العام للرقابة الجبائية:

سوف نتطرق من خلال هذا المحور إلى تعريف الرقابة الجبائية، أشكال الرقابة الجبائية والضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

2-1- تعريف الرقابة الجبائية :

تعددت تعريف الرقابة الجبائية نذكر منها ما يلي:

-هي مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي من خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات المسطرة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلالا النشاط مع تلك العناصر الخارجية: المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات، وهذا بهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التحقق من مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين وإجراء التعديلات المصرح بها (بن عمار، 2016، صفحة 21).

-الرقابة الجبائية هي عملية تقوم بها الإدارة الضريبية قصد التحقق من مصداقية وصحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة لغرض الكشف عن عمليات تدليسيه ترمي إلى التملص والتهرب الضريبي (العياشي، 2009، صفحة 05).

-وتعرفها كولين فيليب (colline Filipe) على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات (صلعة و بوخدوني، 2020، صفحة 75).

من التعاريف السابقة يمكن أن نقول الرقابة الجبائية هي العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتحقق من مصداقية تصريحات المكلفين، لاكتشاف التلاعب بهدف التهرب من دفع الضريبة.

2-2- أشكال الرقابة الجبائية: إن الرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكال متتابعة ومتكاملة، وهي تتكون من ثلاثة أشكال رئيسية متمثلة في الرقابة العامة، الرقابة المعقدة والرقابة الفئوية.

2-2-1-الرقابة العامة (الشاملة): هي الرقابة الجبائية للتصريحات الموثقة والمكتتبه التي تحتفظ بها الإدارة الضريبية، إذ تعتمد على المعطيات الموجودة، والوثائق والمعلومات المودعة لدى الإدارة الضريبية، فالرقابة الجبائية تحدث على مستوى مكاتب مفتشية الضرائب بالاعتماد على الوثائق المسوكة من طرفها، وتغطي جميع تدخلات مصلحة مفتشية الضرائب المتعلقة بتصحيح الأخطاء المرتكبة، التي يقوم بها المفتش في مقره، والتي من خلالها يستمر في فحص التصريحات بالاعتماد على المعطيات والوثائق المقدمة والمودعة (khelassi, 2013, p. 159)، وهي تتمثل في نوعين:

2-2-1-1- الرقابة الشكلية: تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب التي يتواجد فيها الملف الجبائي، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلف (خلادي، 2017، صفحة 68).

2-2-1-2-الرقابة على الوثائق: تقوم الرقابة الجبائية على الوثائق، بتحليل الوضع الضريبي للمكلف بالضريبة من خلال مختلف التصريحات التي أودعها، وذلك لهدف الكشف عن المفارقات أو التناقضات.

وفقا لأحكام المادة 18 من قانونا لإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة، والتي تنص على: " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض الضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة." وتتم هذه الرقابة في المفتشية (المادة 18، 2018، صفحة 09).

2-2-2-2-الرقابة المعمقة (في عين المكان) : بخلاف الرقابة على الوثائق، تتمثل الرقابة المعمقة في فحص يتم إجراؤه في الأمكنة التي يزاول فيها المكفون بدفع الضريبة أنشطتهم (DRIS, ..., p. 122) ، وهذا الشكل من التحقيق يتضمن ثلاثة وسائل :

2-2-2-2-1-التحقيق المحاسبي : يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة (الهادي، لبزة، و سليمان، 2020، صفحة 204). ويمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ولا يمكن إجراؤه إلا من طرف أعوان لديهم رتبة مفتش، ولا يمكن إجراؤه دون إعلام المكلف بذلك مسبقا، عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبه ويستفيد من أجل مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار (يوسف ، 2014 ، الصفحات 19-20).

2-2-2-2-2-التحقيق المصوب في المحاسبة : يعد التحقيق تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، أو شمل كل الفترة غير المتقادمة أو جزء منها لفترة نقل عن سنة جبائية، ويمتاز بأنه إجراء رقابي مصوب، أقل شمولية، أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق في المحاسبة (صدوق و خويلدي ، 2018، صفحة 62).

2-2-2-3-التحقيق المعقق في الوضعية الجبائية الشاملة: يتم القيام بهذه المهمة للأشخاص الطبيعيين فقط والذين يظهر من خلال معيشتهم بأنهم يملكون عقارات ومداخل تفوق الأسس المصرح بها سابقا، وهنا سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، ويقوم بالتحقيق مفتش الضرائب بعد إعلام الشخص مسبقا من خلال إرسال إشعار مرفوق بميثاق الحقوق ولديه مهلة خمسة عشرة يوما مسبقا مع إمكانية اصطحابه بمستشار يختاره هو، ولا يتعدى التحقيق بعين المكان أكثر من سنة واحدة ، كما تمنح له الإدارة مهلة إضافية حددت بثلاثين يوما للإجابة على المعلومات لدى السلطات الأجنبية ، زيادة على هذا تمدد المدة إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي وبعد تحديد الأسس الضريبية الجديدة ينبغي أن يقوم المحقق بتبليغ الشخص بالإشعار إعادة التقييم بكل ما يحمل من تفاصيل مع إعطائه مهلة أربعين يوما لتبليغ ملاحظاته وفي حالة عدم الإجابة يعتبر التقييم بمثابة قبول ضمنى (شريف ، 2015 ، صفحة 136).

2-2-3-الرقابة الفنية على المعاملات التجارية: إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان، وهو بخص معاملات العقارات المبنية، العقارات غير المبنية ومراقبة المداخل العقارية وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على قيمة العقار في السوق (لكصافي و بوعزة ، 2016، صفحة 284).

2-2-3-الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة: للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند قيام أفرادها بعملية التحقيق إذ يجب على الأعوان المحققين احترام الضمانات المتمثلة فيما يلي :
الإشعار بالتحقيق - عدم إمكانية إجراء تحقيق جديد - تحديد مدة التحقيق- إمكانية الطعن في نتائج التحقيق (خلاصي، 2014، الصفحات 226-227). حيث أن الإخلال بالضمانات الممنوحة يؤدي إلى بطلان عملية التحقيق.

فيما يخص مدة التحقيق فصلها حسب ما يمليه القانون الجبائي الجزائري كما يلي:
لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر أجالا محددة وهذا طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا مع طبيعة نشاط المؤسسة:
بالنسبة لتأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

سنة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي محصور بين 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى سنة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي محصور بين 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

أما في الحالات الأخرى مدة التدقيق لا تتعدى مدة تسعة (09) أشهر، باستثناء ما سبق ذكره في حالات استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير الملزمة، كما يتم تحديد مدة التدقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول من طرف المحققين (المادة 20، 2017، صفحة 11).

3- جباية الشركات الأجنبية في الجزائر:

سوف نتطرق من خلال هذا المحور إلى تعريف الشركات الأجنبية في الجزائر، النظام الجبائي الذي تخضع له الشركات الأجنبية في الجزائر وتهرب الشركات الأجنبية والعقوبات المترتبة عنه.

3-1- تعريف الشركات الأجنبية في الجزائر:

قبل التطرق لجباية الشركات الأجنبية في الجزائر، يمكن التطرق لتعريفها حسب المديرية العامة للضرائب، حيث عرفت الشركات المقيمة من جهات والشركات غير المقيمة من جهة أخرى كما يلي:

- المؤسسات الأجنبية ذات منشأة دائمة في الجزائر، على أنها: تلك الشركات ذات رؤوس الأموال أو شركات الأشخاص الواقعة في الجزائر، والتي تمثل منشأتها بعض الدوام والتي يمارس من خلالها نشاط ينجم عنه فوائد وتتمتع باستقلالية فعلية وقانونية وتنجز عملية بمقابل ذو طابع صناعي أو تجاري.

- مؤسسة أجنبية ليس لها منشأة دائمة في الجزائر هي تلك الشركات ذات رؤوس الأموال ومؤسسات الأشخاص التي تمارس في الجزائر بشكل مؤقت نشاط يدخل في إطار العقود المبرمة مع المتعاملين الجزائريين (<https://www.mfdgi.gov.dz>).

ومن التعريفين السابقين يكون تعريف الشركات الأجنبية في الجزائر هي المؤسسات ذات رؤوس الأموال ومؤسسات الأشخاص التي تمارس نشاطها بشكل مؤقت أو دائم في الجزائر.

3-2- النظام الجبائي الذي تخضع له الشركات الأجنبية في الجزائر:

3-2-1- بالنسبة للشركات التي لها إقامة دائمة: تخضع الشركات هذه الشركات، إلى نظام القانون العام الذي تخضع له المؤسسات الجزائرية، (الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة والرسم العقاري).

3-2-2- بالنسبة للشركات التي ليس لها إقامة دائمة: يختلف النظام الجبائي المطبق على المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر حسب طبيعة النشاط الممارس: الأشغال العقارية أو أداء الخدمات. حيث تتبع المؤسسات الأجنبية التي تنجز أشغال عقارية مؤقتة في الجزائر نظام القانون العام (الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة والرسم العقاري)، أما المؤسسات الأجنبية التي تدخل في إطار صفقة تأدية خدمات فتخضع للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، بمعدل 24 % كضريبة على أرباح الشركات إن كانت شركة رؤوس الأموال، وكضريبة على الدخل الإجمالي إن كانت المؤسسة شخص طبيعي أو شركة أشخاص. يغطي هذا الاقتطاع من المصدر الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة (<https://www.mfdgi.gov.dz>).

هذا قبل قانون المالية التكميلي لسنة 2020 الذي رفع معدل الاقتطاع من المصدر من 24% إلى 30 % المطبق على الشركات الأجنبية العاملة بموجب عقود خدمات وتمديد أجل الاختيار بالنسبة لنظام

الربح الحقيقي الممنوح لهذه الشركات إلى 30 يوما من تاريخ توقيع العقد عوضا عن خمسة عشرة يوما. المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020 (بغية تشجيع الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة

دائمة في الجزائر والتي تنشط في إطار عقود خدمات على اختيار نظام الإخضاع وفق القانون العادي، على غرار الشركات الخاضعة للقانون الجزائري ينصها كما يلي :

رفع من 24% إلى 30% لمعدل الاقتطاع من المصدر المطبق على هذه الشركات - تمديد من خمسة عشرة يوما إلى ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ توقيع العقد أو ملحق العقد، الأجل الممنوح لهذه الشركات لاختيار نظام تطبيق الإخضاع وفق النظام الحقيقي (المادة 10، 2020، صفحة 06).

وعدل قانون المالية التكميلي لسنة 2020 أيضا أحكام المادة 18 من القانون 06-11، في المادة 46 منه بهدف تنويع أدوات تمويل الشركات الناشئة. حيث أنه سمح للشركات الأجنبية في حالة واحدة فقط وهي حيازة في رأس مال الشركات الناشئة أسهم أو حصص اجتماعية تمثل أكثر من 49% (المادة 46، 2020، صفحة 14).

4-3- تهرب الشركات الأجنبية والعقوبات المترتبة عنه:

بما أن الشركات الأجنبية في الجزائر تسعى لتقليل العبء الضريبي كغيرها من المكلفين بدفع الضريبة، فهي تحاول جاهدة للتهرب من دفع الضريبة أو التقليل من قيمتها، وبذلك ويمكن تعريف التهرب الضريبي كما يلي:

4-3-1- تعريف التهرب الضريبي: التهرب الضريبي هو مصطلح يستخدم لوصف سلوك دافعي الضرائب الذي يهدف إلى تقليل المسؤولية الضريبية التي لا ترقى إلى مستوى التهرب الضريبي يمكن استخدام التهرب الضريبي بشكل قانوني أو غير قانوني، بعبارة أخرى، غالبًا ما يكون التهرب الضريبي في إطار القانون (Grant, 2008, p. 67). وينقسم التهرب الضريبي إلى قسمين وهما:

4-3-1-1- التجنب الضريبي: وهو عبارة عن استغلال المكلف بالضريبة الثغرات القانونية بغية عدم الالتزام بالضريبة عليه، إذ أنه يتخلص من دفع الضريبة دون مخالفة القانون.

4-3-1-2- الغش الضريبي: حيث نصت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أمثلة متعلقة بهذا النوع من التهرب كما يلي:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 11 من القانون التجاري.

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين .

4-3-2- عقوبة النملص: أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة TVA، فيترتب عن الإيداع المتأخر الشهري والثلاثي إلى خضوع تلقائيا للضريبة مع تطبيق غرامات جبائية 10% بالنسبة للإيداع المتأخر و25% حينما الإدارة تنذر المكلف برسالة موصى مع إشعار بالاستلام لكي يسوي وضعيته خلال شهر (بن عمارة، الرسم على القيمة المضافة، ..، الصفحات 158-159).

حسب المادة 193 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، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملس منها أو أحل بها بنسبة:

- 10%، إذا كان المبلغ المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛

- 15%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقفل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛

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

- عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة. إذ توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ: 100% (المادة 193، 2019، صفحة 45).

- عقوبات متعلقة بأخطاء برقم الأعمال المصرح به، وعمليات حسم ليس في محلها:

إذا وحسب المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال إذا تبين بعد عملية الرقابة من طرف المصلحة الجبائية أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، ليس هو رقم الأعمال الحقيقي، أو وجود عمليات خصم غير مسموح بها، في هاتين الحالتين يضاف إلى مبلغ الرسوم المهربة غرامة مقدرة بالنسبة التالية:

معدل 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة أقل أو يساوي 50.000 دج

ومعدل 15% إذا كان المبلغ يزيد عن 50.000 دج ويقفل أو يساوي عن مبلغ 200.000 دج،

ومعدل 25% إذا زاد عن مبلغ 200.000 دج، وفي حالة إستعمال طرق تدليسية تطبق غرامة

100% على مجمل الحقوق وفي حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحقة فعلا (المادة 116، 2020، صفحة 29).

4- الجانب التطبيقي دراسة حالة رقابة على شركة أجنبية بالمديرية العامة للضرائب لولاية البليدة:

اخترنا دراسة حالة رقابة جبائية متعلقة بشركة أجنبية على مستوى مديرية الضرائب لولاية البليدة، لتبسيط الضوء على كل متطلبات البحث في المجال التطبيقي لمعرفة أهمية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي.

من أجل الشروع في عملية الرقابة الجبائية يقوم المراقب أولا بإرسال الإشعار بالرقابة، بعد سحبه لملفه الجبائي ودراسته بإعداد مختلف الوثائق التحضيرية إلى جانب البحث عن معلومات من مصادر خارجية للتأكد من صحة التصريحات بصفة أدق

وذلك بفحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا للوصول بعدها إلى نتائج ثم التقويم الأولي والنهائي وإعداد التقرير.

4-1- المرحلة التحضيرية للرقابة: تعتبر هذه المرحلة أول ما يقوم به المراقب أو المحقق قبل مباشرته

بمهامه، حيث يقوم بالاتصال بالشركة محل الرقابة للحصول على المعلومات اللازمة، والتوضيحات للملف الموجود على مستوى الإدارة الضريبية ومراقبته.

4-1-1- التعريف بالمؤسسة الخاضعة للرقابة (تحقيق محاسبي): تمثل المؤسسة X المعنية بالرقابة

الجبائية مؤسسة صناعية، أنشأت سنة 2014، تتمثل شركة ذات مسؤولية محدودة " SARL " وهي شركة مختلطة أي شركة أجنبية جزائرية حسب ما يقتضيه القانون التجاري الجزائري الذي يفرض على التجار الأجانب شرط لممارسة نشاطهم في الجزائر ألا وهو إنشاء شراكة مع طرف جزائري حيث تكون نسبة الشراكة في رأس المال على الأكثر بنسبة 49% والطرف الجزائري نسبة قسطه في رأسمال الشركة على الأقل نسبة 51% والمكونة من عدة شركاء رأسمالها الاجتماعي عند التأسيس قدر بـ:

100.000 دج والذي عدل في سنة 2015 وأصبح يفدر بـ: 1.080.000 دج، مقسم إلى 1.080 سهم قيمة السهم الواحد تقدر بـ 1.000 دج، الكائن مقرها في ولاية البليدة والتي تمارس نشاط صناعي، يتمثل في نجارة الألمنيوم .

4-1-2- الضرائب التي تخضع لها للمؤسسة محل الرقابة: هي شركة أجنبية ذات منشأة دائمة في الجزائر، والتي تخضع للضرائب التالية:

- ضريبة على أرباح الشركات "IBS" بمعدل 19 % . هذا لأنها مؤسسة إنتاجية.
- الرسم على النشاط المهني "TAP" بمعدل 2 % مع تخفيض قبل سنة 2015 حيث أصبح معدله 1% دون تخفيض للمؤسسات الإنتاجية حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2015.
- ضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" الاقتراع من المصدر بمعدل 10% للشركاء من جنسية جزائرية، ضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" الاقتراع من المصدر بمعدل 15% للشركاء من جنسية أجنبية هذا قبل سنة 2018 ففي هذه السنة تغير معدل الضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" الاقتراع من المصدر للشركاء بمعدل 15% بالنسبة لجميع الشركاء سواء كانوا جزائريين أم أجنبيا.
- الرسم على القيمة المضافة "TVA" بمعدل 17% قبل 2017 وبعد 2017 أصبح المعدل 19 %.

4-1-3- الوثائق التحضيرية: بعد سحب ملف المؤسسة الخاضعة للتحقيق من المفتشية التابعة لها، قام المحقق بإعداد وثائق تحضيرية تسمح لهم بمعرفة تغيرات حسابات المؤسسة، أهمها: بيان مقارنة الميزانيات، فحص حسابات النتائج، أما البحوث الخارجية تمت بالاعتماد على زبائن الشركة ومورديها الأكثر تعاملًا.

4-1-4- الإجراءات التمهيدية: بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قام العون المحقق بـ:

إرسال الإشعار بالرقابة عن طريق التحقيق في المحاسبة رقم ... (*16 N° BRV/) بتاريخ 2019/05 إلى المكلف الأجنبي المعني بالتحقيق، والذي كان مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، بالإضافة إلى التزاماته اتجاه الإدارة الجبائية، وتم تسليمه إلى مسير الشركة شخصيا مع إشعار بالتسليم، كما قام العون بإعلام المكلف بالمدة التي منحها له القانون، وهي 10 أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية كما أشعره أنه بإمكانه الاستعانة بوكيل أو بمستشار من اختياره. إذ قام العون المحقق بتحديد تاريخ ومكان التدخل باليوم والساعة، وكذا الضرائب والرسوم محل التحقيق والسنوات المراد تحقيقها، أما مكان التحقيق فيعتبر مقر الشركة هو المحل الطبيعي لعملية التحقيق، ويتم تحديد محققمكلف بالتحقيق، بعد تقديم السجلات والدفاتر المحاسبية والوثائق المطلوبة كان ما يلي:

4-1-4-1-دراسة الملف الجبائي: - مراقبة السجلات المحاسبية من الناحية الشكلية.

- فحص كل الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي للشركة الأجنبية.

- فحص التصريحات الشهرية G50 المقدمة من طرف الشركة الأجنبية للتحقق من رقم الأعمال الخاضع المصرح به.

4-1-4-2- تحضير استمارات التحقيق: استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمؤسسة

محل الرقابة أو التحقيق، يتم ملئ استمارة معلومات خاصة بالمؤسسة وتتضمن التالي:

- هوية المحاسب المكلف بمسك محاسبة المؤسسة، أسماء الزبائن المتعاملين مع المؤسسة؛

- الهيئات العامة المتعامل معها، الوضعيات السابقة مع الإدارة الجبائية؛

- الحسابات البنكية المفتوحة.

ثم قام المراقب بملء جداول هامة في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأس المال، وتطورات، وجميع الإمكانات التي تمتلكها المؤسسة، وتتمثل هذه الجداول في:

4-1-4-3- إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات: تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول - الخصوم) الخاصة بالأربع سنوات التي لم تسقط بالتقادم، فضلا عن السنة الخامسة، وتسمح بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة. فيما يلي نقدم جدول مقارنة الميزانيات أصول وخصوم بصفة مختصرة:

الجدول رقم (01): حالة مقارنة الميزانيات أصول.

2 018	2 017	2 016	2 015	البيان
				الأصول
25.488.611	24.851.015	4.084.276	3.666.670	تثبيبات مادية
10.868.336	5.806.533	1.161.082	424.705	إهلاك تثبيبات مادية
95.637.076	53.945.024	8.804.153	12.345.106	مخزونات
13.390.876	3.709.673	26.830.083	-561.397	الزبائن
41.523.605	40.879.533	14.715.949	4.373.189	مدينون آخرون
7.503.990	7.090.241	16.037	1.808.518	ضرائب ورسوم
22.110.194	8.212.935	8.094.388	11.682.987	الخزينة (متاحات)
194.786.015	132.881.886	61.383.804	32.890.370	المجموع

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البلدة

الجدول رقم (02): حالة مقارنة الميزانيات خصوم.

2 018	2 017	2 016	2 015	الخصوم
1.080.000	1.080.000	1.080.000	100.000	رأس المال
7.920.000	7.920.000	7.920.000	0	رأس مال غ مطلوب
10.000	10.000	10.000	10.000	إحتياطات قانونية
7.667.530	4.187.416	3.024.013	868.254	نتيجة الدورة
8.497.087	4.309.670	1.285.656	417.401	ترحيل من جديد
34.720.640	28.387.732	11.062.130	16.750.063	الموردون
2.807.647	1.537.882	2.475.620	535.256	ضرائب الإستغلال م.
131.083.110	84.449.188	33.526.386	14.209.395	ديون أخرى
194.786.014	132.881.888	61.383.805	32.890.369	المجموع

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البلدة

4-4-1-4- إعداد كشف المحاسبة: قام المحقق بملء هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي، المقدم من قبل الشركة الأجنبية لإدارة الجبانية لأربع سنوات ماضية، والتي

علاش زهية، معزوز نشيدة، آلية الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية في الجزائر
كانت محل المراقبة، حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال، والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة. فيما يلي جدول كشف المحاسبة:

الجدول رقم (03): كشف المحاسبة.

2018	2017	2016	2015	البيان
157.675.430	68.252.572	48.550.912	15.887.879	إنتاج مباع
157.675.430	68.252.572	48.550.912	15.887.879	إجمالي الدائن
119.150.000	43.863.010	33.764.500	12.102.000	مواد لولوازم مستهلكة
10.376.500	6.835.941	7.527.197	425.974	خدمات
129.526.500	50.698.951	41.291.697	12.527.974	إجمالي المدين
28.148.930	17.553.621	7.259.215	3.359.905	الربح الخام
%18	0	0	0	النسبة الخامة
8.899	1.325.195			م. أخرى عملياتية
28.148.930	17.553.621	7.259.215	3.359.905	إجمالي الدائن
8.043.522	6.631.370	1.405.251	1.735.748	مصاريف مستخدمين
2.787.136	1.368.935	899.489	322.435	الرسم/ النشاط المهني
5.061.803	4.645.451	736.376	174.115	إهلاكات
13.843	35.956			م. أخرى عملياتية
15.906.304	12.681.712	3.041.116	2.232.298	إجمالي المدين
12.251.525	6.197.104	4.218.099	1.127.607	رصيد نتيجة الإستغلال
1.495	0	0	0	منتجات أخرى خارج الإستغلال
12.253.020	6.197.104	4.218.099	1.127.607	نتيجة خ الإستغلال
2.783.341	758.899	290.805	0	مصاريف مالية
346	0	0	0	م. أخرى خ. الإستغلال
9.469.333	5.438.205	3.927.294	1.127.607	النتيجة الصافية
%7.77	%7.14	%8.69	%7.10	نسبة الهامش الصافية
9.469.333	5.438.205	3.927.294	1.127.607	النتيجة الجبائية

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البليلة

2-4- المرحلة الميدانية: بعد قيام الأعوان المحققون بالإجراءات التمهيدية، وجمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامهم، التي تستغرق أربعة أشهر من الفحص والتدقيق في الملف الجبائي للمكلف، هذا من جهة، ومن جهة أخرى قامت فرقة التحقيق بإجراء أول تدخل في عين المكان، من خلال زيارة مقر مؤسسة نجارة الألمنيوم، والتي نتج عنها عدة ملاحظات، تم إدراجها في محضر محرر من طرف المكلفين بالتحقيق المحاسبي لسنوات 2015-2016-2017-2018 كما يلي:

1-2-4- فحص المحاسبة من حيث الشكل: إن الوثائق والدفاتر المحاسبية الإيجابية كدفتر اليومية ودفتر الجرد موقع ومؤشر عليها من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا، ومقيدة وفقا لقواعد المواد 09 إلى 10 من القانون التجاري، وكذلك تطابقها وأحكام النظام المحاسبي المالي SCF، والملاحق.

2-2-4- فحص المحاسبة من حيث المضمون: إن عملية الرقابة أسفرت أن المحاسبة تحتوي بعض النقائص، لذا تم إدخال تعديلات على رقم الأعمال السنوي لسنوات التحقيق ناتجة أساسا من رقم الأعمال الإضافي المستخرج من المعلومات الواردة من طرف المتعاملين الخارجيين مع الشركة الأجنبية كالموردين.

1-2-2-4- التبليغ بالنتائج الأولية: كان هناك تبليغين الأول التقرير الأولي الذي تضمن ما تم اكتشافه من أخطاء، والثاني تقرير أولي مصحح بعد وصول معلومات جديدة من طرف الموردين المتعاملين مع الشركة الأجنبية، فكان تقرير التبليغ الأولي كما يلي:

1-1-2-2-4- محضر تبليغ التقرير الأولي: وكان التبليغ الذي يخص ما أسفرت عنه نتائج الرقابة الجبانية على الشركة الأجنبية للسنوات الأربع، باكتشاف تهرب يتعلق بسنتي 2015 و2016 كما يلي:

- لقد تم اكتشاف تلاعب فيما يخص محاسبة الشركة الأجنبية لسنة 2015، حيث قامت بالتهرب عن طريق إخفاء فاتورة شراء وبذلك استعملت طريقة التهرب عن طريق التخفيض في الإيرادات من جانب مبلغ المبيعات المصرح بها.

فطبقا للمعلومات الواردة لمصلحة الضرائب، ظهر عدم تسجيل فاتورة شراء، خاصة بمورد (أ)، مبلغها بالرسوم = 997.000 دج، وعليه كانت عملية التسوية في مادة الرسم على القيمة المضافة (TVA)- الرسم على النشاط المهني (TAP) -الضريبة على الخل الإجمالي للشركاء IRG/libérateur، باعتبار معدل القيمة المضافة الظاهرة في المحاسبة المقدرة بـ: 31.28%.

حيث قام المحقق بتقييم المبيعات عن طريق إضافة هامش ربح لمبلغ المشتريات المخفية وغير المصرح بها، وهامش الربح الخام أخذ بنفس النسبة الظاهرة في تصريح الشركة الأجنبية في الجدول المتعلق بكشف المحاسبة أعلاه، وكان حساب رقم الأعمال الإضافي كما يلي: - مشتريات غير مسجلة في المحاسبة المبلغ بكامل الرسوم = 997.000 دج

مشتريات غير مسجلة في المحاسبة المبلغ خارج الرسم 17% (852.136) x معدل القيمة المضافة (1.3128) = رقم الأعمال الإضافي (1.118.684) (1)

- وجود فارق بين الاستهلاكات المصرح بها في حساب النتائج بقيمة 33.764.500 دج (مدین ح/601)، وتلك الظاهرة في جدول حركة المخزون (دائن ح/31) بقيمة: 34.920.482 دج، الفارق بـ: 1.155.982 دج، الذي يعتبر استهلاكات إضافية لا يقابلها رقم أعمال مصرح به، والمحسوب على أساس معدل القيمة المضافة الظاهر في محاسبة المؤسسة = 1.3128

استهلاكات إضافية (1.155.982) x معدل القيمة المضافة (1.3128) = رقم الأعمال الإضافي (1.517.573) (2)، ومنه: رقم الأعمال الإضافي الإجمالي = (1) + (2) = 2.636.257

- أما فيما يخص سنة 2016 فاكتشفت تسجيل محاسبي لعملية إستيراد بتاريخ 2016/09/11 كاستهلاك للدورة، في حين أن جزء من هذا الإستيراد المقدر بـ: 10.314.257 دج تمثل تثبيت مادي حيث كان يجب تسجيله في الحساب ح/21، الذي زاد في قيمة الاستهلاكات، سيتم إدماجها في النتيجة والتي تظهر في جدول الضريبة على أرباح الشركات.

فيما يلي نستعرض جداول تبين كيفية حساب المبالغ المستحقة على الشركة الأجنبية، بعد اكتشاف أرقام الأعمال والأرباح المخفية من طرف الشركة، والجدول التالية تبين كل ضريبة أو رسم على حدى لسنتي 2015، 2016.

الجدول رقم (04): الرسم على القيمة المضافة

السنة	رقم الأعمال المحقق	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال الإضافي	معدل ر.ق.م	قيمة ر.ق.م	نسبة الغرامة	قيمة الغرامة
2015	17.006.563	15.887.879	2.636.257	%17	448.164	%25	112.041

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البليلة

الجدول أعلاه يخص حساب قيمة الرسم على القيمة المضافة ومبلغ الغرامة، حيث أن نسبة الرسم على القيمة المضافة هي: %17، أما نسبة الغرامة المطبقة فهي: %25 وهذا حسب ما نصت عليه المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الجدول رقم (05): الرسم على النشاط المهني.

السنة	رقم الأعمال المحقق	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال الإضافي	معدل ر.ن.م	قيمة ر.ن.م	نسبة الغرامة	قيمة الغرامة
2015	17.006.563	15.887.879	2.636.257	%1	26.363	%10	2.636

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البليلة

الجدول أعلاه يخص حساب قيمة الرسم على النشاط المهني ومبلغ الغرامة، حيث أن نسبة الرسم على النشاط المهني هي: 1%، أما نسبة الغرامة المطبقة فهي: %10 وهذا حسب ما نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم (06): الضريبة على أرباح الشركات.

2016	2015	البيان
-	2.636.257	رقم الأعمال الإضافي
-	2.008.118	-الإستهلاكات
-	26.363	(852.136+1.155.982)
10.314.257	-	تخفيض الرسم على النشاط المهني 2015
3.927.294	1.127.607	إعادة إنماج تثبيت 2016
14.241.551	1.729.383	+ الربح المصرح به
1.959.708	114.337	+ الربح الخاضع
489.927	17.151	معدل الضريبة على أرباح الشركات 19% (تحسب على الفارق بين المصرح به والخاضع) غرامة الوعاء (المادة من 194 ق.ض.م.ر.م)

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البليلة

الجدول أعلاه يخص حساب قيمة الضريبة على أرباح الشركات ومبلغ الغرامة، حيث نسبة الغرامة المطبقة فهي: %15 بالنسبة لسنة 2015 و %25 بالنسبة لسنة 2016، وهذا حسب ما نصت عليه المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم (07): الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء محررة.

2016	2015	البيان
10.314.257	601.776	الربح المستخرج
1.959.708	114.337	تخفيض الضريبة على أرباح الشركات
8.354.549	487.439	الدخل الخاضع
426.082	24.859	10% للشركاء (51%) شريك جزائري
106.520	2.486	الغرامة
614.059	35.827	15% للشركاء (49%) شريك أجنبي
153.515	3.583	الغرامة

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البليدة

الجدول أعلاه يخص حساب قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي ومبلغ الغرامة، حيث أن نسبة الغرامة المطبقة فهي: 10% و 25% وهذا حسب ما نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

نلاحظ من الجداول أعلاه أن سنة 2015 تضمنت الإخضاع بالنسبة للضرائب على رقم الأعمال، والضرائب على الأرباح، بينما سنة 2016: فتضمنت الضرائب على الأرباح فقط، وهذا راجع لشكل التهرب المكتشف الذي اعتمده الشركة الأجنبية. بعد ارسال التقرير الأولي وصلت المحقق معلومات إضافية، فقام هذا الأخير بإضافة المستجدات فحرر تقرير مصحح كما يلي:

4-2-1-2- محضر التقرير الأولي تكميلي مصحح:

إضافة إلى التبليغ الأولي الذي تعلق بتقويم التهرب المكتشف لسنتي 2015 و 2016، وبعد قيام المحققين بمراسلة المتعاملين مع المؤسسة محل الرقابة، كانت معطيات إضافية واردة فيما يخص مشتريات من المورد (ب) بقيمة خارج الرسم = 2.008.547.22 دج والتي لم تسجل في محاسبة المؤسسة، التي سيتم تقييم بهامش الربح الإجمالي المصرح به في حساب النتائج للمؤسسة = 1.3128 كما يلي:

مشتريات غير مصرح به (2.008.547.22 دج) x معدل الهامش الإجمالي (1.3128) = رقم الأعمال الإضافي (2.636.821 دج)، ومنه الوضعية الجديدة تظهر كما يلي:

الجدول رقم (08): الرسم على القيمة المضافة.

السنة	رقم الأعمال المحقق	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال الإضافي	معدل ر.ق.م	قيمة ر.ق.م	نسبة الغرامة	قيمة الغرامة
2015	21.160.957	15.887.879	5.237.078	17%	448.164	25%	112.041

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البليدة

الجدول رقم (09): الرسم على النشاط المهني.

السنة	رقم الأعمال المحقق	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال الإضافي	معدل ر.ن.م	قيمة ر.ن.م	نسبة الغرامة	قيمة الغرامة
2015	21.160.957	15.887.879	5.237.078	%1	52.370	%10	5.237

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البلدة

الجدول رقم (10): الضريبة على أرباح الشركات.

2016	2015	البيان
-	5.237.078	رقم الأعمال الإضافي
-	4.016.665	- الإستهلاكات (852.136+1.155.982+2008547)
-	52.370	تخفيض الرسم على النشاط المهني 2 015
10.314.257	-	إعادة إدماج تثبيت 2 016
3.927.294	1.127.607	+ الربح المصرح به
14.241.551	2.295.650	+ الربح الخاضع
1.959.708.	221.928	معدل الضريبة على أرباح الشركات 19% (تحسب على الفارق بين المصرح به والخاضع)
489.927	55.482	غرامة الوعاء (المادة من 194 ق.ض.م.ر.م)

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البلدة

الجدول رقم (11): الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء، محررة.

2016	2015	البيان
10.314.257	601.776	الربح المستخرج
1.959.708	114.337	تخفيض الضريبة على أرباح الشركات
8.354.549	487.439	الدخل الخاضع
426.082	24.859	10% للشركاء (51%) شريك جزائري
106.520	2.486	الغرامة
614.059	35.827	15% للشركاء (49%) شريك أجنبي
153.515	3.583	الغرامة

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البلدة

3-4- ردود الشركة محل الرقابة على نتائج التبليغ الأولي:

بعد تلقي الشركة الأجنبية (X) الخاضعة للرقابة الإشعار المذكور أعلاه، حيث أنه مفصلا لكل نتيجة متوصل إليها خلال التحقيق، قامت بكتابة رد يتضمن طلب خصم الرسم على القيمة المضافة لفاتورة الشراء التي كانت سببا في تشكيل رقم أعمال إضافي لسنة 2015، وبعد انقضاء المدة القانونية للرد على النتائج، والمقدرة بأربعين يوما.

قام المحققون بالرد على إجابة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة كما يلي:

بعد إجابتك المشار إليها في البيان الذي تطلب فيه خصم الرسم على القيمة المضافة لفاتورة الشراء الغير مصرح بها، والتي تم إدماجها في رقم الأعمال والأرباح فالفاتورة ليست مسجلة في المحاسبة لذا لا يمكن قبول طلب الخصم بالنسبة للرسم على القيمة المضافة.

4-4-التبليغ النهائي للإخضاع:

كان التبليغ النهائي نفسه التبليغ الأولي التكميلي لعدم معارضة المكلف على الإخضاع، فقط طلب تخفيض الرسم على القيمة المضافة على المشتريات الغير مقيدة في المحاسبة، فقبل طلبه برفض قانوني.

ومنه الوضعية الجديدة تظهر كما يلي:

الجدول رقم (12): الرسم على القيمة المضافة.

السنة	رقم الأعمال المحقق	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال الإضافي	معدل ر.ق.م	قيمة ر.ق.م	نسبة الغرامة	قيمة الغرامة
2015	21.160.957	15.887.879	5.237.078	%17	448.164	%25	112.041

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البلدة في الجدول أعلاه يظهر فارق رقم الأعمال الإضافي لسنة 2015 والمحسوب على فاتورة الشراء غير المسجلة في المحاسبة ورقم الأعمال المحسوب على وجود اختلاف بين جدول حركة المخزون في الملحق للميزانية وبين مبلغ الإستهلاك المصرح به في حساب النتائج وكان المجموع المحصل عليه للفارق هو 2.636.257 فتم حساب حق الرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% ومنه تم حساب قيمة الغرامة بنسبة 25%، فأصبح إجمالي المبلغ المطلوب تسديده بالنسبة للرسم على القيمة المضافة هو كما يلي:
ر.ق.م = 112.041 + 448.164 = 560.489 د.ج.

الجدول رقم (13): الرسم على النشاط المهني.

السنة	رقم الأعمال المحقق	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال الإضافي	معدل ر.ن.م	قيمة ر.ن.م	نسبة الغرامة	قيمة الغرامة
2015	21.160.957	15.887.879	5.237.078	%1	52.370	%10	5.237

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البلدة

في الجدول أعلاه يظهر فارق رقم الأعمال الإضافي لسنة 2015 والمحسوب على فاتورة الشراء غير المسجلة في المحاسبة و رقم الأعمال المحسوب على وجود اختلاف بين جدول حركة المخزون في الملحق للميزانية و بين مبلغ الإستهلاك المصرح به في حساب النتائج وكان المجموع المحصل عليه للفارق هو 5.237.078 فتم حساب حق الرسم على النشاط المهني بنسبة 1% ومنه تم حساب قيمة الغرامة بنسبة 10% ، فأصبح إجمالي المبلغ المطلوب تسديده بالنسبة للرسم على النشاط المهني هو كما يلي:
ر.ق.م = 52.370 + 5.237 = 57.607 د.ج.

-الضريبة على أرباح الشركات: والجدول التالي يبين حساب الضريبة على أرباح الشركات بإضافة الإستهلاك الناتج عن تسجيل تثبيت على أنه سلعة مستهلكة وبالتالي ظهر تضخيم في الإستهلاكات التي اعتبرها المراقب كزيادة للربح المصرح به، فقام بجمع قيمة التثبيت والربح المصرح به لسنة 2016.

الجدول رقم (14): الضريبة على أرباح الشركات.

2016	2015	البيان
-	5.237.078	رقم الأعمال الإضافي
-	4.016.665	- الإستهلاكات (852.136+1.155.982+2008547)
-	52.370	تخفيض الرسم على النشاط المهني 2015
10.314.257	-	إعادة إدماج تثبيت 2016
3.927.294	1.127.607	+ الربح المصرح به
14.241.551	2.295.650	+ الربح الخاضع
1.959.708	221.928	معدل الضريبة على أرباح الشركات 19% (تحسب على الفارق بين المصرح به والخاضع)
489.927	55.482	غرامة الوعاء (المادة من 194 ق.ض.م.ر.م.)

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البليلة

الجدول رقم (15): الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء، محررة.

2016	2015	البيان
10.314.257	601.776	الربح المستخرج
1.959.708	114.337	تخفيض الضريبة على أرباح الشركات
8.354.549	487.439	الدخل الخاضع
426.082	24.859	10% للشركاء (51%) شريك جزائري
106.520	2.486	الغرامة
614.059	35.827	15% للشركاء (49%) شريك أجنبي
153.515	3.583	الغرامة

المصدر: ملف التحقيق الخاص بالشركة الأجنبية، مكتب الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب لولاية البليلة

من الجداول رقم: (12)، (13)، (14) و(15) نقوم بحساب ما يلي:

مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء لسنة 2015 = 35.827 + 24.859 = 60.686 دج

مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء لسنة 2016 = 614.059 + 426.082 = 1.040.141 دج

مبلغ الغرامة بالنسبة لسنة 2015: 112.041 + 5.237 + 55.482 + 2.486 + 3.583 = 178.829 دج

مبلغ الغرامة بالنسبة لسنة 2016: 489.927 + 106.520 + 153.515 = 749.962 دج

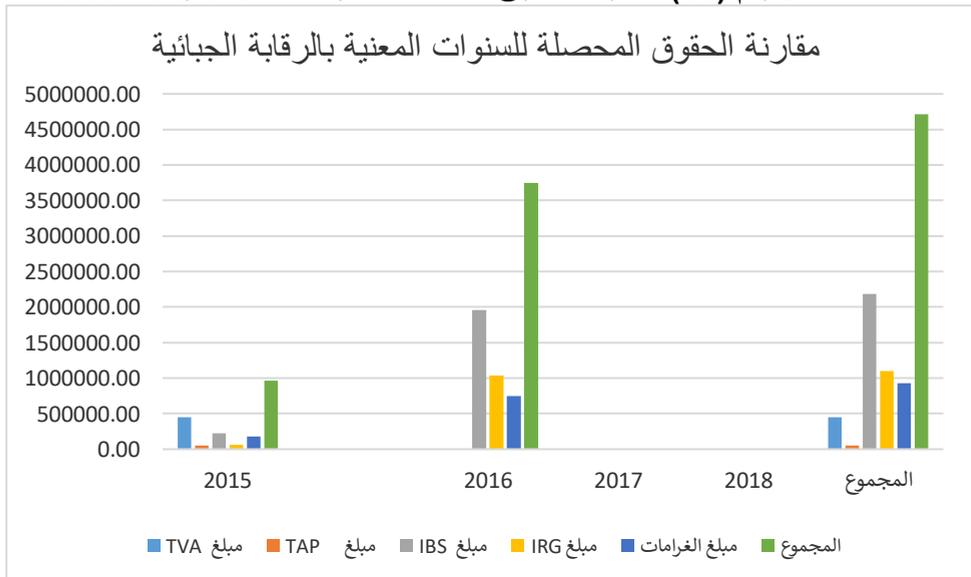
من خلال النتائج نقوم بإعداد الجدول التالي:

الجدول رقم (16): حساب إجمالي الحقوق المستحقة.

السنة	مبلغ TVA	مبلغ TAP	مبلغ IBS	مبلغ IRG	مبلغ الغرامات	المجموع
2015	448.164	52.370	221.928	60.686	178.829	961.977
2016	0	0	1.959.708	1.040.141	749.962	3.749.811
المجموع	448.164	52.370	2.181.636	1.100.827	928.791	4.711.788

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى الجدولين رقم (14) و(15) وحسب الجدول نلاحظ الرقابة الجبائية جلبت للخزينة العمومية مبلغ معتبر من الحقوق قدر بـ: 4.711.788 دج، ومنه نقول أن الرقابة الجبائية وسيلة فعالة لإكتشاف الأخطاء والإغفالات و لولا الرقابة لفقدت الخزينة عدة مبالغ جراء التلاعبات التي تقوم بها الشركات الأجنبية. فيما يلي نقدم لكم شكل يبين الفارق الموجود بين رقم الأعمال المعترف به من طرف المحققين ورقم الأعمال المصرح به من قبل المكلف بالضريبة.

الشكل رقم (03): مقارنة الحقوق المحصلة للسنوات المعنية بالرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى النتائج في الجدول رقم (16).

من الشكل نلاحظ أن المبالغ المحصلة عن طريق الرقابة لسنة 2016 أكبر من المبالغ المحصلة لسنة 2015، رغم أن سنة 2015 كانت أنواع الضرائب أكثر من أنواع الضرائب لسنة 2016، بينما المبالغ المحصلة لسنتي 2017 و2018 منعدمة، فنستنتج أن المبالغ المحصلة لا تتماشى مع تزايد أنواع الضرائب المحصلة وإنما تتعلق بقيمة الإغفال من طرف الشركة المعنية بالرقابة.

من خلال دراسة حالة الرقابة الجبائية على الشركة الأجنبية نلاحظ أنه باستعمال شكل من أشكال الرقابة ألا وهو التحقيق المحاسبي، تم اكتشاف تحايل من طرف هذه الشركة التي اعتمدت في ذلك على إخفاء الفواتير وتعتمد الخطأ في التسجيل المحاسبي للتهرب من دفع الضريبة، حيث تم اكتشاف عن طريق تضخيم الاستهلاكات من طرف المحقق بالاعتماد على العلاقة الكلاسيكية التالية:

مخزون أول المدة + المشتريات = الاستهلاكات + مخزون آخر المدة

وساعد المحقق على اكتشاف إخفاء الفواتير الخاصة بالشراء هي عملية الاتصال بموردي المؤسسة المتعاملين معها وطلب المعلومات اللازمة والمتعلقة بالعمليات الخاصة بالسنوات الأربع الخاضعة للتحقيق مما أدى إلى اكتشاف قيمة مشتريات لم يصرح بها بالنسبة لسنة 2015، وتم اكتشاف مبلغ خاص بالثبوتيات سجل محاسبيا كمشتريات وقامت المؤسسة باستهلاكه لتخفيض الربح بتضخيم الاستهلاك وتم اكتشاف ذلك بالتحقيق لجميع الحسابات الظاهرة في القوائم المالية المصرح بها للإدارة الجبائية والتسجيلات المحاسبية والوثائق الثبوتية المقدمة للمحقق.

فتم إخضاع هذه الشركة لسنتي 2015 و2016 اللتين تم التلاعب في التصريحات المتعلقة بهما، حيث كان الإخضاع للمبلغ المخفي المتعلق بسنة 2015 للأربعة أنواع من الضرائب وهي على التوالي: الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والمحسوبة على رقم الأعمال المخفي و الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي التي حسبت على الربح المخفي من طرف الشركة الأجنبية ، أما بالنسبة لسنة 2016 فكان الإخضاع للمبلغ المخفي الذي اعتبر كربح مخفي لضريبتين مباشرتين وهما الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي.

وبمقارنة السنتين لاحظنا أنه ليس المهم في عدد الضرائب الخاضعة التي تخضع لها المؤسسة وإنما مبلغ الإخفاء هو الذي يحدد أهمية المبلغ المحصل لخزينة الدولة من خلال الرقابة الجبائية فاكتشاف التهرب وإخضاع الشركة للضرائب وأيضاً عقوبات متمثلة في غرامات مالية من جراء تهربها من دفع الضريبة أفرز عنه مبلغ معتبر لفائدة الخزينة.

5 - الخاتمة:

يعد موضوع الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية من أهم مواضيع الساعة، وتطرقنا هذه الدراسة لموضوع الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية، ومدى نجاعتها للحد من التلاعبات، ومحاولة حصر أهم الجوانب المتعلقة بالموضوع.

حيث أن الرقابة الجبائية على الشركة الأجنبية المدروسة أسفرت على وجود تلاعب من طرف الشركة الأجنبية عن طريق تعمد الخطأ في التسجيل المحاسبي لتضخيم الأعباء، وأيضاً قامت بالتهرب عن طريق إخفاء فواتير للشراء كي تقلل من رقم الأعمال الحقيقي، وبالتالي التقليل من الأرباح الخاضعة للضريبة، فكان الإخضاع للضريبة بالتقويم للمبالغ المخفية وهي مبالغ معتبرة، ومنه الرقابة الجبائية تعد الوسيلة والأداة القانونية في يد الإدارة الضريبية، التي تسعى من خلالها للحفاظ على الموارد الضريبية وكشف الأخطاء والتجاوزات المسجلة من طرف المكلفين بالضريبة، بهدف تصحيحها وتقويمها لاسترجاع الموارد الضائعة للخزينة العامة، لذا منح المشرع إطاراً قانونياً يتجسد في الحقوق الممنوحة لها كحق الاطلاع والرقابة، لذلك سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية، المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية بغية اكتشاف الأخطاء المرتكبة والتعرف على مدى مصداقية التصريحات المكتتبه بهدف تصحيحها، وإعادة تقييمها لاسترجاع الحقوق المنتهكة من طرف الشركات الأجنبية المتهربة من دفع الضريبة.

النتائج: بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بشقيها النظري والتطبيقي، توصلنا إلى النتائج كما يلي:

- للرقابة الجبائية أهمية بالغة حيث تساعد على كشف كل التجاوزات والأخطاء ومحاولات الغش في التصريحات والوثائق المحاسبية، وبذلك يتم إعادة وضع أسس جديدة للإخضاع الضريبي، مما يؤدي إلى تحقيق أهداف الدولة المتمثلة في دخول إيرادات إضافية للخرزينة العمومية وردع الشركات الأجنبية المتهربة من دفع الضريبة.
- الرقابة الجبائية تعاني من مشاكل نتيجة لنقص البرمجة والإمكانات المادية والبشرية.
- إن إجراءات الرقابة الجبائية عن طريق التحقيق المحاسبي تتمثل في إشعار المكلف بالضريبة بخضوعه للرقابة، والتحقيق في محاسبته من حيث الشكل والمضمون، وإبلاغه بالرفض أو القبول ويتم إعادة تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة وتحرير تقرير نهائي وإبلاغه بالنتائج وإفقال عملية التحقيق.
- عدم استقرار القوانين الجبائية، يؤدي إلى الوقوع في بعض التجاوزات والأخطاء من قبل المكلفين الأجانب.
- تؤدي الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية دورا فعالا في إكتشاف العمليات التديسية، وينشأ عنها تعديل في الأسس الضريبية، وبالتالي تحقيق مداخيل إضافية إلى الخزينة العمومية.
- رغم أن الرقابة الجبائية تحقق دخول قيم ومبالغ عالية للخرزينة العمومية، إلا أنها لا تكفي لاسترجاع كل المبالغ المهربة من طرف الشركات الأجنبية، التي تنهرب عن طريق أسعار التحويل، وتحويل الأرباح خاصة تلك الشركات التي ليست لها إقامة دائمة في الجزائر.
- قانون المالية التكميلي لسنة 2020، سمح للشركات الأجنبية التي نشاطاتها تعد استراتجية أن تكون نسبة مساهمتها في الشراكة أكثر من النصف لجلب الاستثمار الأجنبي للعمل في الجزائر لتقوية الاقتصاد الجزائري، وبالتالي إدخال أموال إضافية للخرزينة بزيادة مداخيل الشركات الأجنبية.

التوصيات والإقتراحات:

- من خلال دراستنا يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات على النحو التالي:
- تبسيط النظام الضريبي فهو أكثر تعقيدا، تحسين الموارد والإمكانات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية، عن طريق رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية والتكوين المستمر بالإضافة إلى التدريب المستمر على الوسائل التكنولوجية المتطورة، مع إعداد برامج معلوماتية لربح الوقت في عملية الرقابة.
- توفير الجو الرقابي الفعال غير المعرقل للنشاط، يساعد على بلوغ الأهداف بدرجة عالية من الفعالية والكفاءة.
- وجوب التنسيق الفعال بين الهيئة المشرفة للقانون الجبائي والهيئات القائمة على تطبيقه، لا بد أن تكون هذه الأخيرة على دراية بكل الثغرات الموجودة في النصوص القانونية، التي تستطيع الشركات الأجنبية استغلالها للتهرب من دفع الضريبة.
- الاعتماد على عملية تبادل المعلومات بين السلطات العليا في الجزائر والسلطات للدول الأخرى التي تنشط فيها الشركات الأجنبية أي الشركة الأم التي لها وحدات تنشط في الجزائر، لمعرفة الأسعار الحقيقية التي تتعامل بها مع وحداتها الموجودة في الجزائر، وبالتالي كشف تلاعباتها واسترجاع الحقوق المهربة.

6- المراجع:

- بن عمار منصور، (ب س)، الرسم على القيمة المضافة، ب ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- بن عمار منصور، (2016)، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- خلاصي رضا، (2014)، شذرات النظرية الجبائية، ب ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

شريف إسماعيل، (2015)، أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي، دار طليطلة، الجزائر.

صدوق المهدي، خويلدي السعيد، (2018)، التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع فيه (ضمانة أمقيد) ، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (07)، العدد (02)، الصفحات 54-77، الجزائر.

صلعة سمية، بوخونيو هيبية، (2018)، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، المجلد (09)، العدد (01)، الصفحات 73-85، الجزائر. العياشي عجلان، (2009)، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحكومة أعمالها ونتائجها، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير - جامعة سطيف-، الجزائر.

لكصاصي ابراهيم، بوعزة عبد القادر، (2016)، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة 2005-2015، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد (10)، الصفحات 272-316، الجزائر.

محمد الهادي ضيف الله، لبزة هشام، عتير سليمان، (2020)، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين، قراءة تحليلية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد (2)، العدد (3)، الصفحات 198-213، الجزائر.

يوسف دلاندة، (2014)، قانون الإجراءات الجبائية، بدون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

- المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، (2018)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

- المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، (2017)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

- المادة 10، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 33، 04 جوان 2020 الموافق 14 شوال 1441، الجزائر.

- المادة 46، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 33، 04 جوان 2020 الموافق 14 شوال 1441، الجزائر.

- المادة 193، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019، الجزائر.

- المادة 116، قانون الرسم على رقم الأعمال، 2020، الجزائر.

DRIS Tarik, Management des risques fiscaux des entreprises exerçant dans un environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif, (sans date), En vue de l'obtention du diplôme de Magister en sciences économiques, Université mouloud D MAMMERI TIZI OUZOU, Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestions, Alger.

Grant Richardson, (2008), The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, N° 17, P: 67-78, China.

https://www.mfdgi.gov.dz/_02/11/2020-19:37 H

Khelassi Redha, (2013), Précis d'audit fiscal de l'entreprise, Berti Editions, Alger.