

الرقابة الجبائية للشركات الأجنبية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات: حالة شركة أمريكية

Tax control of foreign companies in DGE: an American company case

فنيط بسمة^{1*}، حيمران محمد²

¹ جامعة جيجل (الجزائر)، مخبر البحث في اقتصاد المنظمات والتنمية

المستدامة .fanit.besmaaa@gmail.com

² جامعة جيجل (الجزائر)، مخبر المالية العمومية والأسواق المالية.

m_himrane@univ-jijel.dz

تاريخ القبول : 2021 / 12 / 27

تاريخ الاستلام: 2021 / 06 / 17

ملخص :

يهدف المقال إلى إعطاء صورة حقيقية للتحقيق في المحاسبة من طرف أعوان الضرائب التابعين لمديرية كبريات الشركات عبر التركيز على الشركات الأجنبية بالجزائر، من أجل ذلك تم اختيار دراسة حالة لإحدى أكبر الشركات الغير مقيمة بالجزائر وهي من جنسية أمريكية. سمح عرض الدراسة بالوقوف على أهم الخطوات المتبعة في عملية المراقبة الجبائية وخاصة عندما يتعلق الأمر بالشركات الكبرى، وتم معرفة أيضا بعض الأساليب الحديثة المتبعة في مجال التهرب الضريبي الدولي والتي تعرف بالمحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: التحقيق المحاسبي؛ الشركات الأجنبية؛ الرقابة، الجبائية، مديرية كبريات الشركات.

تصنيف Jel : H21،E62

Abstract:

The article aims to provide a genuine picture of accounting audit by tax agents of the Direction of Major Companies by focusing on foreign companies in Algeria. For this purpose, a case study was selected for one of the largest non-resident companies in Algeria, which is of American nationality. The presentation of the study allowed to identify the most important steps followed in the tax control process, especially when it comes to major companies. Some modern methods used in the field of international tax evasion, known as creative accounting.

Keywords: Accounting audit ; Foreign companies; Control; Taxation; Direction of major companies.

Jel classification code : H21،E62.

1- مقدمة:

تسعى أي دولة نامية إلى النهوض باقتصادها و تحقيق أهدافها الحالية والمستقبلية من خلال تغطية احتياجاتها السنوية عن طريق تحقيق إيرادات مستمرة و التي تحصلها عليها من مواردها المختلفة و خاصة

من الضرائب نتيجة جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين وخاصة الأجنبية منها . تعتبر الجزائر من بين الدول التي تعتمد بشكل كبير على هذه الضرائب لتمويل احتياجاتها، لهذا تسعى الى توفير مناخ مناسب يسمح باستقطاب اكبر عدد ممكن من الشركات الأجنبية و الذي يسمح لها بالحصول على العملة الصعبة لتمويل اقتصادها من جهة، و تخفيض البطالة من جهة أخرى. وعليه فالجزائر تطبق على هذه الشركات مجموعة من الأنظمة الجبائية وذلك على أساس إقامتها مع وجود بعض المحددات لنوع الضرائب المفروضة عليها.

من اجل ضمان تحصيل هذه الضرائب، حددت الحكومة الجزائرية مجموعة من الاجراءات الجبائية التي تسمح بالرقابة على مختلف التصريحات الخاصة لغرض منع أي محاولة للتهرب الضريبي الذي تلجأ اليه الشركات الأجنبية بالخصوص نتيجة الثغرات الجبائية في مختلف القوانين الضريبية. و من أجل معرفة مختلف الاجراءات المطبق للرقابة على هذه الشركات في الجزائر، يمكننا طرح الاشكالية التالية:

ما هي خصوصيات الرقابة الجبائية المطبقة على الشركات الأجنبية في الجزائر؟ و ما هي الاجراءات المتبعة في ذلك؟

للإجابة على التساؤل الرئيسي، سوف نقسم العمل الى المحاور التالية:

-الإطار النظري للرقابة الجبائية.

-نبذة عن الشركات الأجنبية.

-الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية في الجزائر.

2-الإطار النظري للرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية من الوسائل التي تلجأ إليها الدولة بمختلف أنواعها حسب مكان اجراءها داخل المفتشية أو خارجها، من أجل حماية المال العام نتيجة التهرب الضريبي الذي يلجأ إليه المكلفون بالضريبة باستعمال الثغرات القانونية، وذلك باستخدامها مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها قانونا.

2-1- تعريف الرقابة الجبائية :

قبل تعريف الرقابة الجبائية لابد من تعريف مصطلح الرقابة التي عرفها فايول على أنها: " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها. (القبيلات، 1998، صفحة 13).

أما الرقابة الجبائية فهي: " تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة". (Hamini, 2001, p. 25)

كما تعرف على أنها: " الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطا من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة و العدالة بين المؤسسات". (Colline, 1979, p. 25)

أما في الجزائر فقد جاء تعريفها في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على أن " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتوة ، كما يمكنها أيضا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها".

ومن التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف شامل للرقابة الجبائية على أنها مجموعة من الاجراءات المتبعة من أجل فحص السجلات و محتوى الكتابات المحاسبية و التأكد من أنها تتماشى مع مختلف

التصريحات المقدمة، و تتم من طرف أعوان مختصين في العملية و بإتباع مجموعة من الاجراءات المنصوص عليها في القانون.

2-2- أشكال الرقابة الجبائية المطبقة على الشركات في النظام الجبائي الجزائري :

تعددت اشكال الرقابة المتبعة من طرف المراقبين الجبائيين المختصين و ذلك على أساس شموليتها و مكان إجرائها و المدة المخصصة لها و تنقسم الى:

- الرقابة الجبائية على مستوى المفتشيات:

تتم هذه الرقابة داخل مكاتب مفتشيات أو مراكز الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الادارة الجبائية ، أي يتم التحقيق من طرف المصلحة التي بحوزتها الملف الجبائي و في مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية و تتمثل هذه الرقابة في نوعين هما:(دبيح، 2011، صفحة 22).

• الرقابة الشكلية :

ان الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الاخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر اول عملية رقابية تخص التصريحات الجبائية و المعتمدة على القراءة السطحية فقط. و تتمثل بالأساس في التحقق الشكلي من المعلومات التي يجب ان يتضمنها التصريح مثل الهوية الجبائية، امضاء و ختم المكلف و تصحيح الاخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع و الارصدة.

• الرقابة على الوثائق:

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي و شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين و هذا في مقر المفتشية أو مركز الضرائب حيث يتواجد الملف الجبائي لمقارنتها مع مختلف المعلومات و الوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و مكتب البطاقات المتحصل عليها من قنوات الأخرى كالإدارات، الهيئات ، العمومية ، الجمارك، البنوك، المتعاملين و غيرها من الأطراف الأخرى.

- الرقابة الجبائية المعقدة:

يطلق عليه أيضا إسم الرقابة الخارجية لأنها ببساطة تتم خارج مكاتب المحققين و تشمل نوع أو عدة أنواع من الضرائب لسنة معينة أو أكثر ، و تنقسم هذه الرقابة الى ثلاثة أنواع وهي:

• التحقيق في المحاسبة (VC):

يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الإلزامية لمراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته، وهذا ما عرضه قانون الاجراءات الجبائية في المادة 20 فيالقرة 01 على انه: "مجموع العمليات التي تهدف الى رقابة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة". (Himrane & Larioui, 2020, p. 140)

• التحقيق المحاسبي المصوب (VP) :

يتم التحقيق المصوب في المحاسبة في حالة تشكيل الإدارة الجبائية في صدق السندات أو الاتفاقيات التي يتم أبرامها من طرف المكلف بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد، عن طريق بنود تهدف الى تجنب او تخفيض الاعباء الجبائية و غالبا ما يلجأ الى التحقيق المصوب في المحاسبة بعد طلب تبريرات دون إجابة، او ملاحظة حالات تضخمية لبعض الحسابات خاصة التكاليف ومبالغ خصومات الرسم على القيمة المضافة.(Mokhtaria, 2011, p. 33).

- التحقيق المعمق في مجمل الوضعيات الجبائية (VASFE) :

يقصد به مجموع العمليات التي تهدف الى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة و الدخل المصرح به، أو بصفة اخرى التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل مقابل العقارات المبنية و غير المبنية) و يمكن اللجوء الى هذا التحقيق في حالة ظهور وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا أو و جود أنشطة أو مداخيل متملص منها ضريبيا. (المديرية العامة للضرائب، 2016، صفحة 31).

3-2- أهداف الرقابة الجبائية:

تعددت أهداف الرقابة الجبائية، إلا ان الهدف الأساسي هو حماية المال العام للدولة الجزائرية بالدرجة الاولى من التهرب من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا اشخاصا طبيعيين او معنويين و تقسم هذه الاهداف إلى:(بشري، 2011، صفحة 89).

- أهداف إدارية:

تلعب الرقابة الجبائية فيها دورا هاما في توفير المعلومات التي تساعد على تحقيق الفعالية و الأداء و ذلك من خلال:

- التنبيه الى اوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها.
- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء التي تساعد الادارة الجبائية في المعرفة الجبائية و الالمام بأسبابها و تقييم أثارها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عنها.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل نسب الغش الضريبي.

- أهداف قانونية:

تتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين و الأنظمة و حرصا على سلامة هذه الاخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على اساس الانحرافات او المخالفات المطبقة اثناء التهرب من دفع المستحقات الجبائية.

- أهداف اجتماعية:

- تتمثل هذه الاهداف من الجهة الاجتماعية في:
- محاربة انحرافات المكلفين بالضريبة بمختلف صورها مثل السرقة والاهمال او التقصير في أداء الواجبات اتجاه المجتمع.

• تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساوات امام الضريبة.

3- ماهية الشركات الأجنبية:

تعتبر الشركات الأجنبية كيان اقتصادي لا يجب ان يعامل بدون تمييز شأنها شأن الشركات المحلية داخل الدول، وينقسم هذا النوع من الشركات في الجزائر الى نوعين بناء على معيار الإقامة، فالشركة يمكن ان تكون دائمة أو مؤقتة و هذا المقياس هو المحدد للنظام الجبائي المطبق في ما بعد.

3-1- تعريف الشركات الأجنبية :

تعرف الشركات الأجنبية بأنها: "اي كيان اقتصادي ذو طبيعة صناعية او تجارية يتم تشكيله بموجب شروط قانونية غير تلك المنصوص عليها في القانون الجزائري العام، فيتم تأسيس الشركات الأجنبية في الجزائر اما عن طريق انشاء شركة تابعة او من خلال فرع او اي مؤسسة اخرى يحدد اسلوب تدخل هذه الشركات النظام الضريبي المطبق عليها".

يتم خلق هذه المؤسسات سواء عن طريق إنشاء شركة فرعية أو عن طريق فرع أو أي مؤسسة (ورشة، مكتب، محل،...الخ) شريطة تحقيق حلقات تجارية كاملة تؤدي عادة إلى تعويض (المديرية العامة للضرائب، 2016).

يرتبط مفهوم المنشأة الدائمة أساسا بالفترة التي يكون فيها مكان مزاولة النشاط ثابتا. وعليه لا يمكن أن تكون مواقع البناء والاشغال العمومية على سبيل المثال منشأة دائمة فقط. و لا يمكن أن تقل مدة النشاط عن 12 شهرا. وهذه المدة محسوبة من تاريخ بدء النشاط حتى الانتهاء من العمل أو تركه. (مديرية كبريات المؤسسات، 2005).

3-2- أنواع الشركات الأجنبية:

تنقسم الشركات الأجنبية في الجزائر الى نوعين من الشركات و ذلك بناء على معيار الإقامة في الجزائر و هي شركات لها منشأة دائمة في الجزائر و شركات ليس لها منشأة دائمة .

- الشركات الأجنبية ذات منشأة دائمة في الجزائر

نقصد بمؤسسة (شركة) أجنبية ذات منشأة دائمة في الجزائر تلك الشركة ذات رؤوس الأموال أو مؤسسة الأشخاص التي تقع في الجزائر والتي تتميز منشأتها بنوع من الدوام و تمارس من خلالها نشاط ينجم عنه أرباح او فوائد، وتتمتع باستقلالية فعلية وقانونية تنجر عنها عمليات بمقابل ذو طابع صناعي أو تجاري.

كما يتم خلق هذه المؤسسات سواء عن طريق إنشاء شركة فرعية أو عن طريق فرع أو أي مؤسسة (ورشة، مكتب، محل،...الخ) شريطة تحقيق حلقات تجارية كاملة تؤدي عادة إلى تعويض.

تخضع الشركات الأجنبية ذات منشأة دائمة في الجزائر الى نظام القانون العام (الضريبة على ارباح الشركات ،الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة و الرسم العقاري) (آيت، 2017، صفحة 45).

- الشركات الأجنبية دون منشأة دائمة في الجزائر

يقصد بمؤسسة أجنبية دون منشأة دائمة في الجزائر تلك الشركات ذات رؤوس الأموال ومؤسسات الأشخاص التي تمارس في الجزائر بشكل مؤقت نشاطا يدخل في إطار العقود المبرمة مع المتعاملين الجزائريين.

من جهة أخرى، يمكن للشركات الأجنبية التي لا تملك منشأة ثابتة للأعمال في الجزائر أن تقبض مداخيل من مصدر جزائري محققة في إطار صفقة تأدية الخدمات أو انجاز أشغال عقارية (المديرية العامة للضرائب، 2016).

3-3- النظام الجبائي المطبق على الشركات الأجنبية في الجزائر

يعرف النظام الجبائي بأنه: " مجموعة الضرائب والاقتطاعات و الموارد الأخرى للموازنة العامة للدولة التي يرد باختيارها و إنشائها في مجتمع وزمن معين تحقيق السياسة الجبائية للدولة"، وتخضع الشركات الأجنبية في الجزائر الى نوعين من الأنظمة: نظام القانون العام و نظام القانون الخاص (عبد الله الحرتسي، 2012، صفحة 57).

فالنظام الجبائي الذي تخضع له الشركات الأجنبية في الجزائر يختلف حسب امكانية وجود المنشأة الدائمة على مستوى التراب الوطني، ولكن يجب الإشارة الى أنه في كلتا الحالتين يقر القانون الجزائري ان تدمج كل الشركات الأجنبية لزاما ضمن مديرية كبريات المؤسسات (DGE) ، وفي هذا الشأن تخضع الشركات الأجنبية المقيمة او التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة في الجزائر كما هو مذكور في المادة 1-156 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة إجبارا لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات DGE.

- النظام الجبائي المطبق على الشركات ذات منشأة دائمة في الجزائر:

تخضع الشركات الأجنبية الى النظام العام و هو نفسه المطبق على الشركات الجزائرية بحكم تميزها بالاستقرار ولها صفة الدوام و تحمل سجلا تجاريا خاصا بها. وفي هذا الشأن، فالضرائب المفروضة على هذه المؤسسات تتبع لنظام جبائي مغاير حسب شكل المؤسسة وطبيعتها القانونية كما يلي:

- الشركة الأجنبية هي شركة أموال: تخضع هذه الشركات للضريبة على أرباح الشركات IBS، الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم العقاري TF، الرسم على القيمة المضافة TVA.
- الشركة الأجنبية هي شخص طبيعي أو شركة أشخاص: تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي من صنف الأرباح المهنية، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، الرسم على القيمة المضافة (المديرية العامة للضرائب، 2018).

- النظام الجبائي المطبق على الشركات التي ليس لها منشأة دائمة في الجزائر:

يطبق على هذه الشركات نوعين من الأنظمة بناء على معيار اخر و هو طبيعة النشاط المؤقت في الجزائر، التمييز يكون حسب نوع الصفقات وهي صفقات الاشغال العقارية او صفقات تأدية خدمات.

• الشركة الأجنبية لاتملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر وتمارس أنشطتها تتعلق بالأشغال العقارية

تتبع المؤسسات الأجنبية التي تنجز أشغالا عقارية مؤقتة في الجزائر نفس النظام المطبق على الشركات التي تملك منشأة دائمة بالجزائر وهو نظام القانون العام، فهي تخضع للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة والرسم العقاري كل مؤسسة حسب طبيعتها (شركة أموال أو شركة اشخاص).

الاختلاف بين هذه الشركات و الشركات الجزائرية يكمن من حيث قيمة قسط الضريبة على أرباح الشركات، فبدلا من نسبة 30% يدفع قسط الضريبة على أرباح الشركات أو قسط الضريبة على الدخل الإجمالي حسب الحالة والذي يقدر ب 0,5% من المبلغ الإجمالي للصفحة. (المديرية العامة للضرائب، 2019)

• الشركة الأجنبية لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر وتمارس أنشطة تتعلق بتأدية خدمات

تخضع المداخل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر و التي تقوم مؤقتا في إطار صفقات تأدية الخدمات للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي.

4- الرقابة الجبائية المطبقة على الشركات الأجنبية في الجزائر:

تتم الرقابة على الشركات الأجنبية من خلال مجموعة من الإجراءات والتي سيتم توضيحها من خلال مثال تطبيقي على شركة أمريكية.

4-1 إجراءات الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية على مستوى DGE:

تتم الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية في الجزائر من طرف مديرية كبريات المؤسسات (DGE) المتواجدة على مستوى العاصمة الجزائرية، و باتباع مجموعة من الاجراءات القانونية، سواء كانت هذه الشركات مقيمة او غير مقيمة بصفة دائمة في الجزائر، الا أنه و في اواخر سنة 2017 تم الاتفاق على تحويل الرقابة على الشركات الأجنبية الغير مقيمة في اطار الخدمات الى المديرية الولائية لتحديد المسؤول على الرقابة عليها نظرا لكون هذه الشركات تخضع لضريبة تقدر ب 24% من الأرباح التي حققتها هذه الشركات و التي ارتفعت سنة 2021 الى 30% (اقتطاع من المصدر) و هو ايراد ضئيل مقارنة بحجم الخدمات التي تقدم لها، حيث أن جميع الإجراءات المتعلقة بهذه الشركات تقوم بها المديرية بدأ بمسك الملف الجبائي الى غاية دفع الضريبة.

- تتم هذه الرقابة باتباع الإجراءات التالية:

• تحديد الشركات الأجنبية الخاضعة للرقابة الجبائية:

يتم تحديد الشركات المراد مراقبتها من طرف المديرية الفرعية للرقابة و البطاقيات الموجودة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات و ذلك بناء على مجموعة من المعايير وهي:

- الشركات الأجنبية الكبرى التي يتوقع ان تنتهي صلاحية مراقبتها وذلك بسبب تطبيق التقادم الرباعي (4 سنوات) و الذي من شأنه ان يسبب خسائر مالية لميزانية الدولة.

- الشركات الأجنبية التي سنتتهي مدة عقدها المبرم في إطار صفقات سواء اشغال عقارية او تأدية خدمات في الجزائر.

- الشركات الأجنبية التي تتعامل بشكل كبير مع شركات اجنبية أخرى متواجدة في الجزائر او خارجها و التابعة لنفس الشركة الام المتواجدة خارج الجزائر.

- الشركات الأجنبية التي تتأخر في دفع الضرائب بشكل كبير او التي تتهرب من التصريح برقم اعمالها الحقيقي بصفة مستمرة.

عند الانتهاء من تحديد الشركات الأجنبية التي سيتم الرقابة عليها يتم اعداد قائمة أولية بهذه الشركات و ارسالها الى وزارة المالية من أجل إعطاء الموافقة النهائية عليها، حيث ان هذه الأخيرة لها حرية الراي في خفض عدد هذه الشركات او الإبقاء عليها .

بعد ذلك يتم اعداد قائمة نهائية لهذه الشركات و تقسيمها الى مجموعات توزع على مجموعة من الفرق الرقابية و المتكون من رئيس فرقة و محقق او محققين حسب حجم الشركة.

فيما يخص عدد الشركات الأجنبية الموجودة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات والخاضعة للرقابة الجبائية فقد وصل العدد سنة 2020 الى 888 شركة وهي موضحة كمايلي:

الجدول (01): عدد الشركات الأجنبية في الجزائر على مستوى مديرية كبريات المؤسسات من 2016 الى 2020

السنة	عدد الشركات الأجنبية	الزيادة	السنة	عدد الشركات الأجنبية	الزيادة
2016	1383	-	2019	885	(-83)
2017	1094	(-289)	2020	888	+3
2018	968	(-126)			

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على المعلومات المتحصل عليها من مديرية كبريات المؤسسات

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان عدد الشركات الأجنبية في الجزائر تنخفض باستمرار من سنة لأخرى وبمعدلات كبيرة. و هذا من شأنه ان يعقد عملية الرقابة الجبائية نتيجة انتهاء مدة عقدها في الجزائر او تقادم احد السنوات المهمة لها.

لذلك قام المحققين الجبائيين على مستوى مديرية كبريات المؤسسات سنة 2020 بتحديد قائمة بمجموعة من الملفات الخاصة بهذه الشركات و التي تعتبر 2016 أخر سنة مسموح مراقبتها نتيجة عدم التقادم. وصلت هذه الملفات الى 41 ملفا جبائيا و هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول (02): عدد ملفات الشركات الأجنبية الخاضعة الرقابة الجبائية لسنة 2020

السنة	2016	2017	2018	2019	2020	عدد الملفات التي تم اغلاقها
عدد الملفات المفتوحة	1	3	9	20	8	33
المجموع	41					33

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أن المحققين الجبائيين من خلال اطلاعهم على الوثائق الجبائية للشركات الأجنبية و اتباع الإجراءات المختلفة تم تحديد قائمة نهائية لـ 41 شركة سيتم الرقابة الجبائية

عليها خلال سنة 2020 متعلقة بعدة سنوات سابقة وذلك لمنع التقادم الرباعي (4 سنوات) الذي من شأنه ان يؤدي الى فقدان الحق في الايراد الجبائي، في المقابل قام المحققون بالانتهاء من الرقابة الجبائية على 33 شركة اجنبية في نهاية نفس السنة و تم تحصيل ايرادات جبائية مهمة من خلالها.

حيث يعتبر الهدف الاساسي من هذه الرقابة الجبائية هو حماية اموال الخزينة العامة للدولة بالدرجة الاولى من التهرب الضريبي الذي تلجأ اليه الشركات الأجنبية من خلال الثغرات القانونية.

• تحديد نوع الرقابة الجبائية التي ستطبق على الشركات الأجنبية:

تقوم كل فرقة رقابية و المتكونة من رئيس فرقة و محقق او محققين حسب حجم الشركة بتحديد نوع الرقابة على كل شركة موجودة في القائمة النهائية لها، وذلك بعد الاطلاع على جميع المعلومات والوثائق المتعلقة بالشركة و الموجودة على مستوى المديرية الفرعية للتسيير.

تشمل هذه المعلومات مختلف التصريحات الشهرية و السنوية لهذه الشركات و المتعلقة بأربعة سنوات متتالية، من خلال هذه المعلومات يحدد المحققون نوع الرقابة والتي تكون إما :

- **رقابة على الوثائق:** في حالة أن الشركة الأجنبية صغيرة يتم ذلك في مكتب الشركة نفسه من طرف المحققين يتم من خلالها المقارنة بينما هو مصرح به و ما هو محقق فعلا في سجلاتها المختلفة.

- **رقابة مصوية:** و تتم هذه الرقابة للشركات الأجنبية على نوع او نوعين فقط من الضرائب و لمدة تتراوح بين سنة الى اربعة سنوات تصل مدة الرقابة فيها الى شهرين.

- **رقابة معمقة:** تتم هذه الرقابة عموما على الشركات الأجنبية الكبيرة و التي سوف تنتهي مدة تواجدها في الجزائر قريبا جدا ، و التي يلاحظ المحققين من خلال ملفها تأخرات كبيرة في التصريحات أو التصريحات الخاطئة المتكررة لأرباحها الحقيقية على مدار 4 سنوات ،حيث تتم هذه الرقابة على عدة انواع من الضرائب ولمدة اربعة سنوات كاملة و تصل مدة الرقابة عليها 9 أشهر .

كما ذكرنا سابقا فقد تم خلال سنة 2020 تحديد قائمة ب 41 شركة. وتم تحديد نوع الرقابة المطبقة و ارسال اشعار بالرقابة. و تمت الرقابة من طرف المحققين لتحصل DGE في نهاية 2020 بعد الانتهاء من الرقابة الجبائية على 33 مفاعلي إيرادات معتبرة نتيجة للرقابة الجبائية كما يلي:

الجدول (03): الشركات الأجنبية الخاضعة للرقابة الجبائية في سنة 2020: عدد الملفات والإيرادات الجبائية

نوع الرقابة المطبقة	عدد الملفات	الإيرادات المحصلة مع الغرامات
رقابة على المحاسبة	25	5 591 361 018
الرقابة المصوبة	8	38670 696 100
المجموع	33	44 262 057 118

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

من الجدول اعلاه يتضح لنا ان المحققين قاموا بالانتهاء من الرقابة على 33 ملفا جبائيا من اصل 41 ملفا حيث مارسوا نوعين من الرقابة وهما الرقابة على المحاسبة لـ 25 ملفا و رقابة مصوبة لـ 8 ملفا، سمحت

هذه العملية من تحصيل إيرادات جبائية قدرت ب 118 057 262 44 دج. وهي مبالغ تهربت من دفعها الشركات الأجنبية عن طريق استعمال الثغرات القانونية الا ان DGE استطاعت استرجاعها لتمويل ميزانية الدولة.

للتوضيح أكثر حول عملية الرقابة الجبائية على الشركات الاجنبية و أهميتها الكبيرة بالنسبة للمديرية العامة و لميزانية الدولة سنقوم بعرض دراسة حالة لشركة أمريكية.

4-2-دراسة حالة شركة امريكية:

سننترق لعملية الرقابة الجبائية لشركة امريكية سنة 2015، ومن اجل الوقوف على مختلف الإجراءات المطبقة عند الرقابة وكذا مختلف اليرادات التي نتجت عن هذه العملية .

الشركة هي شركة امريكية غير مقيمة ومتخصصة في المولدات الكهربائية مقرها بحيدرة في الجزائر العاصمة تابعة لشركة ام متواجدة في الولايات المتحدة الامريكية،وهي من اكبر الشركات الأجنبية في الجزائر و التي تنتهي مدة تواجدها بالجزائر بمجرد انتهاء عقدها المبرم مع شركة وطنية.

يطبق على هذه الشركة نوعين من القوانين: قانون عام نظرا لكونها تقوم بأشغال عقارية مثل بناء محطات كهربائية لشركتي سونلغاز وسوناطراك، ونظام الاقتطاع من المصدر نظرا لقيامها بتقديم خدمات مثل وضع اعمدة كهربائية لشركة سونلغاز.

من خلال دراسة المحققين لملفها الاداري و الجبائيو الاطلاع على الميزانية الخاصة بالشركة للسنوات الاربعة و المصرح بها لاحظ المحققون وجود مجموعة من العمليات الغير قانونية والتي يمكن ان نذكر منها:

- تضخيم بعض النفقات مثل النفقات الخاصة بالمستخدم من سنة لأخرى. حيث وصل هذا النوع من النفقاتالى 158 472 861 دج سنة 2014 بعدما قدرت ب 306 771 704 سنة 2011 ، بالإضافة الى تكاليف اخرى.

- تسجيل عجز وانخفاض مستمر في النتيجة المحاسبية لميزانية الشركة الامريكية، حيث قدرت خلال هذه السنوات كما يلي:

الجدول رقم (04): النتيجة المحاسبية للشركة الامريكية من 2011 الى 2014.

النتيجة المحاسبية	2011	2012	2013	2014
	8524496289	291180786	(123300076)	(4550634557)

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على ميزانيات الشركة الامريكية .

- تأخرت الشركة في التصريح بمقبوضاتها في عدة مرات ولعدة سنوات حيث تعرضت على أثرها لغرامات مالية يمكن ان توضح إحدى هذه العمليات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (05): غرامات التأخر في التصريح بالفواتير لسنة 2011

فاتورة	مبلغ بالدولار	سعر الصرف	مبلغ ب دج	معدل الضريبة	الغرامة	المبلغ الواجب الدفع
2011	41 218	95.83	3 950 323	%2	%25	19751,62

المصدر: من اعداد الباحثين بناء عن المعلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات .

نلاحظ من الجدول ان هناك فاتورة متعلقة ب 26 مارس 2011 بقيمة 323 950 3 دج، تم التصريح بها يوم 14 جوان 2011 ليترتب عنها غرامة 25% على الرسم على النشاط المهني بقيمة 19751,62 دج . (323 950 3 * 2% * 25% = 19751,62 دج.)

- مراحل عملية الرقابة على الشركة: بعد المصادقة على القائمة النهائية من طرف وزارة المالية تم الموافقة على الرقابة الجبائية على الشركة الامريكية كما يلي:

• ارسال اشعار بالرقابة: تم تسليم هذا الاشعار للشركة (مرفوق اجبارا بميثاق المكلف بالضريبة) والذي ينضمن:

- تاريخ ارسال الاشعار واستلامه (8 جوان 2015) و الذي تم الامضاء عليه من طرف مسير الشركة.
- تاريخ اجراء الرقابة (21 جوان 2015) اي بعد 10 ايام من استلام الاشعار (8 جوان 2015).
- مكان الشركة (حيدرة) و الساعة التي سنتطلق فيها عملية الرقابة.
- اسم رئيس الفرقة و المحققين التابعين له.

• انطلاق عملية الرقابة:

انطلقت عملية الرقابة من طرف رئيس الفرقة و محققين على مستوى الشركة. بعد الاطلاع على مختلف الوثائق المحاسبية للشركة تم التأكد من وجود الوثائق المحاسبية الاجبارية و المصادق عليها من طرف المحكمة و هي: دفتر الجرد، دفتر العام، دفتر الاستاذ. تم التأكد من العمليات السابقة المتعلقة بالتأخير وعدم التصريح بالإضافة الى مجموعة من النقائص وهي:

- تخضع الشركة بالإضافة الى القانون العام الى نظام الاقتطاع من المصدر نظرا لقيامها بتقديم خدمات الا انها لا تملك اي وثيقة او سجل الالزامي مثل سجل اليومية و غيرها خاص بهذا النشاط لذلك تم تحديد المبالغ غير المصرح بها وإخضاعها الى اقتطاع من المصدر ب قيمة 24 % مثلا سنة 2014.

الجدول رقم (06): العقوبة المالية الناتجة عن عدم التصريح بالأرباح المحققة سنة 2014

المبلغ الخاضع بـ دج	معدل الضريبة	وعاء IBS	الغرامة	مبلغ الغرامة	المبلغ الواجب الدفع
237 434 372	24%	56984249	25%	44246062	71230312

المصدر: من اعداد الباحثين بناء عن المعلومات المقدمة من مديرية كبيريات المؤسسات

- الشركة الامريكية تعاملت مع سونطرا كالتى تعتبر فواتيرها معفية من الضريبة على القيمة المضافة وتحصلت منها على مبلغ العملية الا انها حولت مبلغ الفاتورة كاملا الى الشركة الام في الولايات المتحدة الامريكية و لم تصرح بهذه العملية الى المديرية لتحصل على الاعفاء من الضريبة.

- تعتمد هذه الشركة الفرعية المختصة في الكهرباء في تعاملاتها للحصول على المواد الاولية للقيام بأعمالها على الشركات الفرعية التابعة لها وهي لا تملك سجلا خاصا بمعاملاتها مع هذه الشركات و الشركة الام و هذا يصعب معرفة الاموال المحولة.

- القيام بشراء تجهيزات من خارج الجزائر بإسم شركة جزائرية هي سونغاز سنة 2014 و تحويل الارباح الناتجة عن هذه العملية الى الشركة الام ، و هذا يعتبر تهربا نظرا لكون الولايات المتحدة الامريكية لا تملك اتفاقية مع الجزائر تسمح لها بتحويل الارباح خارجها فتم اخضاع هذه المبالغ الى غرامات كمايلي:

الجدول رقم (07): العقوبة المالية الناتجة عن عدم التصريح بمقبوضات سنة 2014

المبلغ بـ دج	معدل الضريبة	وعاء TAP	الغرامة	مبلغ الغرامة	المبلغ الواجب الدفع
496 807 515	%2	9 936150	%25	2484037	12420187

المصدر: من اعداد الباحثين بناء عن المعلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات .

- الشركة لم تمسك محاسبة وفق SCF المطبق في الجزائر و الذي ينص على ان سعر صرف العملة يتغير مع تغير سعر البورصة الا ان هذه الشركة تعتمد على سعر صرف ثابت و المحدد في العقد دون الأخذ بالاعتبار هذا التغير مما يترتب تهرب ضريبي بمبلغ سعر الصرف الجديد لذلك تم تحديد هذا الفرق و اخضاعه الى غرامة مالية.

- نهاية التحقيق:

في نهاية 2015 كان لابد للمحققين من اعداد تقرير اولي متعلق بسنة 2011 و ارساله للمكلف لتفادي التقادم الرباعي، وللمكلف حق الرد على هذا التقرير قبل 40 يوما من استلامه التقرير كما ان له الحق في طلب التحكيم .

تم الرد على هذا التقرير بطلب تحكيم من المكلف بالضريبة وذلك يوم 18 فيفري 2016 ، حيث ان الهدف من التحكيم تقديم مبررات لمختلف الفواتير و غيرها و التي من شأنها ان تخفض قيمة الضريبة و المبالغ المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة امام مسؤولي الرقابة لدى مديرية كبريات المؤسسات (المحققين).

كما يجب على المراقب اعداد التقرير النهائي المتعلق بسنة 2011 قبل نهاية 2016 لمنع التقادم، بالإضافة الى اعداد كشف بالمبالغ الواجب تسديدها من طرف المكلف بناء على التقرير النهائي.

- اعداد التقرير النهائي:

بعد انتهاء عملية التحكيم تم اعداد التقرير النهائي الذي يضم المبالغ الواجب دفعها عن طريق اعداد اشعار بالدفع النهائي (AVIS A PAYER) لكل سنة يوضح جميع المبالغ المستحقة و الواجبة الدفع من طرف الشركة، و يمكن توضيح الاشعار بالدفع لسنة 2014 و المقسم الى وعاء الاخضاع و المبالغ المستحقة الدفع و الصادرة مع نهاية 2019 كما يلي:

جدول (08): وعاء الاخضاع للشركة الامريكية في سنة 2014

طبيعة الايراد	الأساس الخاضع بعد التصحيح	الأساس المصرح به	معدل الضريبة
TAP	1 163 401	0	%2
IRGM	4 605 019 610	0	%15
الاقطاع من المصدر IBSR الارباح	24 749 322	0	%24

الضرائب على أرباح الشركات IBS	5 980 521 680	0	23%
TVA	3 406 594	0	100%
TVA	0	3 406 594	100%

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على معلومات مقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

تم اخضاع هذا الوعاء لمجموعة من الغرامات المالية والموضحة كما يلي:

جدول (09): المبالغ المستحقة على الشركة الامريكية في سنة 2014

طبيعة الايراد	مبلغ الحقوق	مبلغ الحقوق	معدل الغرامات	مبلغ الغرامة
TAP	23 268	10%	2 327	25 595
IRGM	690 752 942	25%	172 688 235	863 441 177
IBSR	5 939 837	25%	1 484 959	7 424 797
IBS	1 375 519 986	25%	343 879 997	1 719 399 983
TVA	3 406 594	100%	3 406 594	6 813 188
TVA	-3 406 594	100%	0	-3 406 594
المجموع	2 072 236 033		518 055 518	2 590 291 551

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على معلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

حيث اسفرت هذه العملية على دفع مجموعة من المبالغ والغرامات من طرف الشركة للسنوات الأربعة والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

جدول (10): الايرادات الناتجة عن عملية الرقابة الجبانية من 2011 الى 2014

السنة	الايرادات المحصلة (الحقوق + الغرامات)
2011	4 849 340
2012	2 063 085 347
2013	1 990 795 224
2014	2 593 698 146
المجموع	6 652 428 057

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على معلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

نلاحظ من الجدول اعلاه ان الايرادات المحصلة او المبالغ المتستر عليها من طرف الشركة الأجنبية في تزايد من سنة الى أخرى وهذا يدل على ان حجم التهرب الضريبي في تنامي اذا تغافلت عنه الإدارة ولم تعمل على قمعه، بالإضافة الى الحجم المعتبر للمبالغ المتخفية فاللافت هو تنوع في الطرق الإبداعية في الغش الضريبي او بما يسمى اصطلاحا بالمحاسبة الإبداعية. ولهذا يتطلب من المحققين الالمام الجيد بالطرق الحديثة المستخدمة من طرف الشركات الأجنبية للتهرب والغش الضريبيين. لهذا فالرقابة الجبانية هي أداة جد فعالة وجب مدها بجميع الأدوات المساعدة لأجل الحد من المعاملات الغير قانونية وعلى رأسها الغش او التهرب الضريبي. (Himrane & Larioui, 2020, p. 15)

وعليه، فالتصحيجات التي توصلت إليها إدارة الضرائب هي 6 652 428 057 دج مبالغ جد هامة من شأنها ان تساعد في تمويل ميزانية الدولة، بمعنى اخر هذه القيم تعبر عن ايراد اضافي للميزانية العامة للدولة ناتج عن مراجعة جبائية لأربع سنوات. كون الهدف من الرقابة هو حماية خزينة الدولة بالدرجة الاولى من التهرب و الغش لوجود ثغرات قانونية تستغلها الشركات الأجنبية. يلاحظ عدم الامتثال لقانون الضرائب الجزائري كون الشركة لا تقوم بالتصريح بالأسس الخاضعة للضريبة وهذا السبب الرئيسي لبرمجتها للمراقبة وأيضا هذا العامل الأساسي لفرض غرامات الى جانب الحقوق الضريبية الغير مسددة، اعلى نسبة للغرامات كانت مرتبطة بضريبة الرسم على القيمة المضافة لان هذا الرسم يدفعه المستهلك وليس الشركة، لذلك فأى محاولة تهرب تكلف الشركات نسبة عقوبة مضاعفة وهي مئة بالمئة، والملاحظ أيضا ان الأرقام المخفية فلكية وهذا يعطي فكرة على أهمية الرقابة على الشركات الأجنبية ودورها في تمويل ميزانية الدولة.

5- الخاتمة:

تعتبر الرقابة الجبائية من اهم الوسائل التي تعتمد عليها الدولة الجزائرية من اجل تحصيل و حماية اموالها من جميع انواع التهرب الضريبي، التي يلجأ اليها المكلف بالضريبة ومنها الشركات الأجنبية التي تعمل على استغلال الثغرات التي يوفرها أي نظام ضريبي.

تتشأ الشركات الأجنبية الغير مقيمة في الجزائر في اطار ابرام صفقات مؤقتة لتأدية خدمات او القيام بأشغال عقارية ، تطبق على هذه الاخيرة نفس النظام الضريبي المطبق على الشركات الجزائرية اما الصفقات المبرمة في اطار الخدمات فتطبق عليها نوع واحد من الضرائب و هو الاقتطاع من المصدر.

تتم الرقابة الجبائية على هذه الشركات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات من طرف محققين جبائين تحت مسؤولية رئيس فرقة وذلك باتباع مجموعة من الاجراءات بداية من ارسال اشعار بالرقابة و تنتهي باعداد تقرير نهائي و اشعار بالدفع.

بما أن الرقابة على هذا النوع من الشركات يؤدي الى تحصيل ايرادات جبائية تساهم في تمويل ميزانية الدولة و يجب على الدولة الجزائرية العمل اكثر على حماية التهرب الضريبي الذي يتم بالتستر وراء الثغرات القانونية و عدم الامتثال لمحتوى النصوص القانونية عبر اعداد شرح مفصل لمختلف القوانين الجبائية وتبسيط للقوانين للابتعاد عن كل التعقيدات الضريبية.

6- المراجع:

1-6 المراجع باللغة العربية:

➤ الكتب:

- المديرية العامة للضرائب. (2016). ميثاق المكلف بالضريبة. الجزائر.
- حمدي سليمان القبيلات. (1998). الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية. الأردن.
- حميد عبد الله الحرثسي. (2012). تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي. الأردن.

➤ الأطروحات:

- دحمان سيد علي آيت. (2017). جباية الشركات الاجنبية في الجزائر. كلية الحقوق(جامعة بن يوسف بن خدة)،الجزائر.
- عبد الغني بشري. (2011). فعالية الرقابة الجبائية و اثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية (جامعة تلمسان)، الجزائر.

- لياس قلاب ديبیح. (2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية. كلية العلوم الاقتصادية (جامعة محمد خيضر), بسكرة.

➤ مواقع الويب:

- المديرية العامة للضرائب. (2016). جباية الشركات الاجنبية. تاريخ الاسترداد 02 13, 2021، من <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/148-2014-07-17-14-20-39/819-2016-02-18-13-07-59>

- المديرية العامة للضرائب. (2018). الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة. تاريخ الاسترداد 07 13, 2020، من <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/guides-fiscaux/255-2014-05-29-08-40-03>

- المديرية العامة للضرائب. (2019). قانون الرسوم على رقم الاعمال. تاريخ الاسترداد 01 15, 2021، من <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-50/codes-fiscaux>

- مديرية كبريات المؤسسات. (2005). الشركات الاجنبية. تاريخ الاسترداد 02 15, 2021، من http://www.dge.gov.dz/files/_1198401448.pdf

2-6 المراجع باللغة الأجنبية:

➤ Livre :

- Colline, F. (1979). La vérification Fiscale. paris.
- Hamini, A. (2001). L'audit comptable et financier, Algerie.
- Mokhtaria, K. H. (2011). La convention fiscale Algerien. Alger.

➤ Revues :

- Himrane.Mohammed, Larioui.Abderrezak, (2020). Le Contrôle Fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes ? Journal of Advanced Economic, 5(1),p: 136-150.