

# طرق الإخضاع الضريبي للمراقبة الجبائية في الجزائر واقع واقتراحات

د. أحمد بساس

[Bessasahmed2015@gmail.com](mailto:Bessasahmed2015@gmail.com)

جامعة الأغواط-الجزائر

## ملخص:

تُثبت أن المراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية هي من أهم الوسائل لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين بالضريبة و التي ينجم عنها تخفيض هائل في الأوعية الضريبية ، و للوقوف على الوعاء الضريبي الحقيقي لهؤلاء المكلفين تستخدم الإدارة الضريبية المراقبة الجبائية، مع العمل على توفير كل الوسائل المادية والكفاءات البشرية في المجال المحاسبي و القانوني، والتي تملك مهارات عالية تمكنها من اكتشاف الأخطاء من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرية المطلوبة، مع تطبيق الإجراءات اللازمة والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة من قبل المكلف مكلفة له مما يدفعه للالتزام الضريبي وتحري الدقة عند الإدلاء بأي تصريحات جبائية.

**الكلمات المفتاحية :** المراقبة الجبائية، الإخضاع الضريبي، الوعاء الضريبي ، المكلف بالضريبة.

## Abstract:

It has proved that a fiscal control which is carried out by the tax administration is the most important means to fight the negative behavior of the tax payers. These negative behaviors have a bad impact and reduce dramatically tax bases. In order to fight against these behaviors, the tax administration uses the fiscal control and works on providing means and competencies in law and accounting which acquire high level of skills. Through these means, it could quickly and in the required deadlines unveil errors and manipulations that have been made by taxpayers. They apply in accordance with regulations, required procedures and penalties on taxpayers. These later affect the behavior of taxpayer so he will be more interested and committed in announcing his tax statement accurately and truthfully .

**Keywords:** tax control, tax imposition, tax base, taxpayer.

## المقدمة :

يحق للإدارة الضريبية خلال المراقبة الجبائية أن تصحح تصريحات المكلفين لكن عليها قبل ذلك و تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي أن ترسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن تُبين له بكل وضوح ، بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، و كذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة كما تقوم في نفس الوقت ، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان<sup>1</sup> عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما ، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني. وتجدر الإشارة إلى أنه بعد القيام بعملية المراقبة الجبائية وتحديد أسس الإخضاع الناتجة عن إعادة التقويم للمكلف باستخدام العديد من الطرق ، ترسل لهذا الأخير في شكل إشعار في رسالة موص عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام ، على أن يتم تثبيت أو إعادة النظر في التقويم الأول حسب رد المكلف و اقتناع الإدارة الضريبية به، ليتم تثبيت أسس الإخضاع بشكل نهائي وإعداد جدول التسوية مع إبلاغ المكلف بحقه في الاعتراض.

و عليه فالمراقبة الجبائية و بما تشمله من أنشطة ومراحل تساهم في تحسين الالتزام الضريبي وذاك ما ينعكس على تحسين جودة التصريح الجبائي من خلال التصريح الفعلي بالأوعية الضريبة الحقيقية كما أن أهدافها وأهميتها هي من بين أهم العوامل التي تجعل منها أداة فعالة خاصة في مواجهة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، وما يمثل دور المراقب الجبائي كعنصر مهم وأساسي في عملية المراجعة الجبائية الفعالة.

### 1\* - الإشكالية الرئيسية : تكمن الإشكالية الرئيسية للمشروع الجبائي بالأساس في

كيفية تحديد طرق الإخضاع الضريبي أثناء تطبيق المراقبة الجبائية في ظل نظام ضريبي تصريحي من جهة و تحديات التجارة الإلكترونية و أنشطة الشركات متعددة الجنسيات من جهة أخرى.

### 2\* - تحديد إطار المقال : بغرض معالجة الإشكالية المقترحة و تحقيق أهدافها، نضع إطارا يحدد دراستنا التي تتمثل في الحدود التالية:

- التركيز في هذا المقال على الإصلاحات الجبائية المعتمدة حتى سنة 2015 و المتعلقة بطرق الإخضاع الضريبي ، و بالتالي الاعتماد على النظام الضريبي الحديث لأنه المطبق في الميدان؛
  - التركيز على أهم الإجراءات الردعية الخاصة بالتهرب الضريبي للأنشطة المستفيدة من التحفيزات الضريبية أنشطة الشركات متعددة الجنسيات و كذا الأنشطة الإلكترونية؛
  - التركيز على أهم الإجراءات الجبائية المقترحة لمعالجة المعاملات الإلكترونية؛
  - 3\*- منهجية البحث :** اعتمدنا في هذا المقال على المنهج الوصفي، حيث يتم التطرق إلي المفاهيم النظرية المتعلقة بإجراءات الإخضاع الضريبي للمراقبة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري ، بالإضافة إلى الإشارة لبعض الاقتراحات المرتبطة بالنشاط الإلكتروني و النشاط الدولي.
  - و للإجابة على هاته الإشكالية ارتأينا معالجتها من خلال التطرق للمحاور التالية:
  - المحور الأول :** إجراءات التصحيح الحضوري و التلقائي لتحديد الأوعية الضريبية؛
  - المحور الثاني :** إجراءات أخرى لتكوين أسس الإخضاع الضريبي؛
  - المحور الثالث :** الإجراءات الردعية الخاصة بالتهرب الضريبي للأنشطة المستفيدة من التحفيزات الضريبية و أنشطة الشركات متعددة الجنسيات؛
  - المحور الرابع :** إجراءات جبائية مقترحة لمعالجة المعاملات الإلكترونية.
- تمهيد :**

بما أن تخفيض الوعاء الضريبي من طرف المكلف بالضريبة مرتبط إلى حد بعيد بوجود الضريبة، فإن تحديد الوعاء بدقة هو الشغل الشاغل للإدارة الضريبية، لهذا وفرت هاته الأخيرة العديد من الهياكل و سن العديد من التشريعات و النصوص قصد التحكم و المراقبة و التفعيل للوصول إلى تحقيق الأهداف المتمثلة خاصة في شفافية التعامل مع المكلفين، و لعل من بين أهم طرق و إجراءات الإخضاع الضريبي المستحدثة مع الإصلاحات الجبائية نذكر الآتي :

### المحور الأول : إجراءات التصحيح الحضوري و التلقائي لتحديد الأوعية الضريبية.

عندما تلاحظ الإدارة الجبائية أن هناك نقص، عدم الدقة، إغفال أو إخفاء في العناصر التي تعتبر قاعدة لتحديد الاقتطاعات الجبائية، فإنها تقوم بإجراء التعديلات و التصحيحات اللازمة حسب إجراءين هما :

\* - الإجراء الحضوري (La procedure Contradictoire) ؛

\* - الإجراء التلقائي (La procédure d'office).

#### 1\* - إجراء التصحيح الحضوري : و هو إجراء لا تثبت ضمنه الزيادات في

الاقتطاعات الجبائية إلا بتقديم المكلف بالضريبة لمختلف ملاحظاته حول اقتراحات

التصحيح في الوضعية الجبائية، و هذا تحت طائلة بطلان كل عمليات المراقبة

الجبائية سواء تعلق الأمر بتحقيق محاسبي ، تحقيق معمق في مجمل الوضعية

الجبائية الشاملة ، تحقيق مصوب، مراقبة على الوثائق أو المراقبة للمعاملات العقارية.

ويتميز إجراء التصحيح الحضوري بإرسال إشعار التصحيح المزمع القيام به

للمكلف بالضريبة حيث يجب أن يكون هذا التبليغ معللاً و مفصلاً بكيفية<sup>2</sup> تسمح

بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها، و ذلك

بضرورة احتوائه على البيانات التالية:

- الاقتطاعات الضريبية موضوع المراقبة الجبائية وكذا الفترة المحققة بشأنها؛

- بيان طبيعة و أسباب التصحيح الجبائي؛

- الأسس التي يستند إليها التصحيح الجبائي كالأحكام التشريعية، النصوص

التنظيمية أو معاينة بعض الوقائع المادية من طرف العون المحقق (الجرد العيني،

تجريب الإنتاج... إلخ)؛

- بيان الأخطاء و الإغفالات الخطيرة و المتكررة في المحاسبة و التي تؤدي إلى

رفضها؛

- بيان المخالفات و الطرق التدليسية المستعملة؛

- بيان طريقة إجراء التصحيح الجبائي (محاسبية أو ما فوق المحاسبية) ؛

- بيان المبالغ الإضافية الناتجة عن التسوية الجبائية، وكذا العقوبات المترتبة عن

عملية التصحيح.

و بإطلاع المكلف بالضريبة على هذه البيانات يمكنه إصدار ملاحظاته

في إطار الرد عن الإشعار، و هو ما يفضي في النهاية إلى إعداد

التصحيح النهائي الذي يُجيب عن ملاحظات المكلف بالضريبة و تثبت بمقتضاها الحقوق المستحقة ، أي مبالغ الاقتطاع الإضافي بصفة نهائية في سياق عملية الرقابة.

كما أن هناك خاصية أخرى تُميز إجراء التصحيح الحضوري و هي أن عبء الإثبات يقع على الإدارة الجبائية و هذا حتى أمام الهيئات القضائية، لذا يجب دائما البحث عن القرائن القوية لتأسيس الاقتطاعات الإضافية بمناسبة عملية المراقبة الجبائية.

## 2\* - إجراء التصحيح التلقائي<sup>3</sup> : كما يدل عليه اسمه، فإن الإجراء التلقائي يسمح

- للإدارة الجبائية بتحديد مبالغ الاقتطاعات الجبائية المستحقة دون وجوب أخذ ملاحظات المكلف بالضريبة بعين الاعتبار، و دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى، و تجدر الإشارة إلى أنه يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها في الحالات التالية :
- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعله أو فعل الغير؛
- في حالة عدم مسكه محاسبة قانونية ؛
- في حالة عدم اكتتابه لكشوف رقم الأعمال (Gn°50)، بعد شهر واحد على الأقل من إعدار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بتسوية وضعيته ؛
- في حالة عدم التصريح، و عندما يتجاوز الدخل الصافي المجموع المعفى من الضريبة ؛
- في حالة عدم الرد على طلبات التوضيح و التبرير التي قدمها المفتش أو المحقق؛
- عندما لا تُقدم المحاسبة، إلا في الحالة حدوث قوة قاهرة، بعد انقضاء أجل ثمانية (8)؛

- في حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجالية و المداخل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة ولم يتم التصريح بها، أو في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به، بعد طرح الأعباء يقل عن إجمالي نفس النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو التي تم اخفائها و المداخل العينية.

وفيما يخص هؤلاء المكلفين بالضريبة، يُحدد أساس فرض الضريبة، عند غياب عناصر أكيدة تسمح تخصيصهم بدخل أعلى يساوي مبلغ النفقات أو المداخل

غير المصرح بها أو المغفلة و المداخل العينية، منقوص من مبلغ المداخل المعفاة من الضريبة، و في هاته الحالة يقوم عون الضرائب قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة، بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوما للإدلاء بملاحظاته.

إن النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو المغفلة و المداخل المذكورة أعلاه هي تلك الموجودة عند تاريخ معاينتها حتى ولو تمت هذه النفقات على مدى عدة سنوات.

كما أن إجراء التصحيح التلقائي يفرض كذلك على كل شركة أجنبية لا تتوفر على منشأة مهنية بالجزائر، و تكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها فيه تعيين ممثل لها بالجزائر.

و تجدر الإشارة إلى أن الطابع غير الحصري للإجراء، لا يلزم الإدارة الجبائية بالإجابة عن هذه الملاحظات، و في الواقع إذا كانت هذه الملاحظات مؤسسة فإن الإدارة ملزمة بأخذها بعين الاعتبار ولعلّ هذا الأمر يكون في مصلحتها خاصة و أن اعتراضات المكلف بالضريبة المؤسسة لها كامل الحظوظ بأن يحتفظ بها القاضي في حالة النزاع، وهو ما يؤدي إلى السقوط الكلي لنتائج المراقبة الجبائية.

#### المحور الثاني : إجراءات أخرى لتكوين أسس الإخضاع الضريبي

إن طرق تصحيح الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة أو تكوين أسس الإخضاع عديدة وتتغير طبقا لأهمية المؤسسة وطبيعة النشاط الممارس.

#### 1\* تكوين رقم الأعمال انطلاقا من العناصر الكمية (المواد): تعتمد هاته الطريقة

على استخراج الفارق على رقم الأعمال وإخضاعه إلى نسبة رقم الأعمال على الإستهلاكات و التي تكون في العادة نسبة ثابتة و هذا باستخدام عناصر المخزونات من السلع أو المواد الأولية ، و يتم لجوء المصالح الجبائية إلى هذه الطريقة لبساطتها من جهة، ومن جهة أخرى أغلب الأنشطة لها قابلية واستجابة لها.

\* - حساب المواد لمؤسسة تجارية يمكن تقديمه لسنة معينة على الشكل التالي<sup>4</sup> :

(+) مخزون أول المدة

(+) المشتريات

(-) مخزون آخر مدة

= استهلاكات معاد تأسيسها

(-) استهلاكات مصرح بها.

= الفارق إما خسارة أو إخفاء، حيث نسبة الإخفاء في حالة وجودها تطبق على رقم الأعمال المصرح به من أجل تكوين وتشكيل التعديلات.

\* - حساب المواد بالنسبة لمؤسسة إنتاجية فيقدم على النحو التالي:

(+) مخزون أول المدة

(+) المشتريات المادة

(-) مخزون آخر مدة للمادة

= الاستهلاكات الخامة للمادة

(-) نسبة التلف %

= الاستهلاكات الصافية للمادة

(-) مخزون أول المدة للمنتج النهائي محول إلى مادة

= فارق أو إخفاء

وتجدر الإشارة هنا إلى أن لجوء المراقب الجبائي إلى حساب المواد في حالة

غياب التبريرات القانونية (محاسبة غير منتظمة، غياب المستندات التبريرية... الخ )

غير مقترحة، لأن تكوين الأسس بالاعتماد على هذا الحساب يمكن إلغائها من قبل

الغرفة الإدارية أو القضاء.

2\* - تكوين رقم الأعمال انطلاقا من المقبوضات و الفوترة :

تتعمد هاته الطريقة على المعلومات المحاسبية بالميزانية الجبائية (التصريح السنوي ) و كذا الدفاتر

المحاسبية و هذا على النحو التالي:

أ\* - انطلاقا من المقبوضات<sup>5</sup>: يتكون أساس الإخضاع على النحو التالي:

(+) حساب الصندوق (مجموع منه)

(+) حساب البنك (مجموع منه لحسابات المحاسبة، أو مجموع له لحساب البنك)

(+) تسبيقات الزبائن في 01/01

(-) تسبيقات الزبائن في 12/31

(-) رصيد الزبائن في 01/01

(+) رصيد الزبائن في 12/31

= رقم الأعمال المكون (يقارن رقم الأعمال المكون مع رقم الأعمال المصرح به لاكتشاف أي تخفيض في رقم الأعمال المصرح به، مع التأكد من عدم وجود شيكات راجعة، تحويلات داخلية...)

ب\* **انطلاقا من الفوترة** : بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية، الفوترة تمثل الحدث المنشئ للضرائب المباشرة وتعرض عند تكوين رقم الأعمال على النحو التالي:

(+) مقبوضات مصرح بها

(-) رصيد الزبائن في 01/01

(+) تسبيقات الزبائن في 01/01

(+) رصيد الزبائن في 12/31

(-) تسبيقات الزبائن في 12/31

= فوترة مكونة

(-) فوترة مصرح بها

الفارق (الفارق الإيجابي يمثل مقبوضات غير مصرح بها خاضعة لـ TVA و TAP)

3\* **تكوين رقم الأعمال انطلاقا من مصاريف الإنتاج** <sup>6</sup>: يستطيع المراقب الجبائي

إعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال على أساس بعض التكاليف المرتبطة بعملية الإنتاج، و من بين هذه التكاليف الأجور الموزعة للعاملين في عملية الإنتاج، حيث تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير رقم الأعمال، و ذلك بمقارنة كتلة الأجور بالنسبة إلى رقم الأعمال، كما يتم التقدير أيضا بمقارنة إنتاج المؤسسة مع استهلاك الطاقة الكهربائية بالنسبة للسنوات الأربع السابقة، مع ضرورة إيجاد نفس النسبة بالنسبة لكل سنة مالية تم مراقبتها، في ما عدا حالة تغيير وسائل الإنتاج كما أن استهلاك المحروقات خاصة مادة المازوت بالنسبة لمؤسسات النقل للبضائع يمكن أن يكون وسيلة ناجعة لإعادة تصحيح الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

4\* **تكوين رقم الأعمال انطلاقا من نسبة التكوين** : تتطلب هاته الطريقة ضرورة

اثبات عون الضرائب المكلف بعملية المراقبة الجبائية من وجود علاقة نسبية ثابتة بين

عناصر التكاليف المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، أو مكونات المنتج ليتم استخدامها على المعلومات التي تحوز عليها الإدارة الجبائية، حيث تُستخرج مختلف الأوعية الخاضعة للضريبة، مثل كل قنطار من الإسمنت الأسود ينتج منه 20 متر مربع من البلاط و بالتالي يكفي عون الضرائب تحديد إستهلاكات المؤسسة الفعلية ليستخرج أسس الإخضاع الضريبي لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل و/أو الربح بالإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة.

**5\* تكوين رقم الأعمال انطلاقاً من دراسة السعر :** تعتمد هاته الطريقة على مدى الكم من المعلومات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية ، حيث يتطلب الحصول على المشتريات الحقيقية للمكلف بالضريبة من خلال استخدام الأدوات القانونية للإدارة الضريبية كحق الإطلاع أو حق المراقبة ، ليتم مقارنتها بالمشتريات المصرح بها و إذا ما كانت هاته الأخيرة أقل مما هي بحوزة المصالح الجبائية ، يعتمد المراقب الجبائي على المعلومات المتوفرة لديه لاستخراج الإستهلاكات الحقيقية باستخدام العلاقة التالية :

**\* مخزون أول مدة + المشتريات - مخزون آخر المدة = الإستهلاكات (المشتريات المباعة)**

**\* المشتريات المباعة + الربح الخام = رقم الأعمال خارج الرسم + TVA = رقم الأعمال بما فيه الرسوم.**

ويقصد بالمشتريات المباعة المشتريات المسجلة بالمحاسبة و المشتريات غير المسجلة والمكتشفة عن طريق المراقبة بعين المكان، أو من خلال كشف المعلومات التي تم الحصول عليه ١ من قبل الموردين والتي يجب استعمالها للتأكد من أنها مسجلة كلها بالمحاسبة، وفي حالة ما إذا اكتشف المراقب الجبائي من أن هناك مشتريات غير مسجلة بالمحاسبة عند تكوين رقم الأعمال يجب عليه إضافتها كمنتجات أو بضائع مباعة باستعمال العلاقة التالية:

**= أ** / منتجات النشاط / مواد و لوازم مستهلكة أو مبيعات النشاط / بضائع مستهلكة

و عليه فالمشتريات غير المصرح بها تضرب × النسبة (أ) لتسمح بتكوين رقم الأعمال بالكمية غير مصرح به، و تكون نسبة الربح الخام المطبقة هي النسبة الأعلى خلال السنوات الأربع المعنية بعملية التحقيق.

## 6\* تكوين رقم الأعمال انطلاقاً من مؤشرات مختلفة يمكن عزلها<sup>7</sup>: تعتمد هاته

الطريقة على بعض المؤشرات و التي يصعب على المكلفين بالضريبة التملص منها لأهميتها و إلزاميتها عند ممارسة النشاط ، فمثلاً يمكن الاعتماد على سجل الشرطة الذي يسجل فيه أسماء وألقاب و كذا عناوين الماكثين بالفنادق و الذي يُستعمل لتحديد أسس الإخضاع الضريبي لنشاط الفنادق، أما أنشطة المطاعم و المقاهي فيمكن الاعتماد على مشتريات الشاي و القهوة لتحديد مشروبات الشاي، القهوة كما يمكن الاعتماد على مشتريات المشروبات الغازية لتكوين الوعاء الضريبي لهذين النشاطين. وعليه لدى المحقق كل الحرية لاختيار العنصر الأساسي الذي يسمح له بصفة مقبولة تكوين رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

ثالثاً : الإجراءات الردعية الخاصة بالتهرب الضريبي للأنشطة المستفيدة من التحفيزات الضريبية و أنشطة الشركات متعددة الجنسيات

هناك العديد من الإجراءات الردعية الخاصة بالتهرب الضريبي للأنشطة المستفيدة من التحفيزات الضريبية و التهرب الضريبي الدولي يمكن للإدارة الضريبية أن تستخدمها.

1\* - الإجراءات الردعية الخاصة بالتهرب الضريبي للأنشطة المستفيدة من التحفيزات الضريبية : تستخدم الإدارة الضريبية الإجراءات الردعية الخاصة بالتهرب الضريبي للأنشطة المستفيدة من التحفيزات الضريبية نذكر منها على الخصوص الآتي :

أ\* - في حالة القبض للمكلف بالضريبة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لمداخل خارج الجزائر ولم يشر إليها على انفصال في تصريحه الضريبي، يتعين عليه دفع تكملة الضريبة المطابقة وكذا الزيادة المضافة إلى الضريبة ؛

ب\* - في حالة عدم التزام المستفيدين من التحفيزات الجبائية من إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في إطار نظام دعم الاستثمار يُسترد التحفيز الجبائي مع تطبيق عقوبة جبائية نسبته 30% ، مع العلم أن تطبيق هذا الحكم يخص النتائج المحققة خلال السنوات المالية 2008 وما يليها ، كما يمكن الإشارة إلى أن هذا الإلزام لا يطبق إذا أصدر المجلس الوطني للاستثمار قرار يرخّص بإعفاء المستثمرين من الالتزام بإعادة الاستثمار.<sup>8</sup>

- ت\* - في حالة إخفاء الم داخل أو التقديم المتعمد لتصريحات غير صحيحة بشأنها ، عدم تقديم التصريح بهذه المداخل ، و كذا إغفال أو نقص في التصريح بها ، يتم تطبيق المادة (303) من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013 ، و التي تنص على أنه " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفه كليا أو جزئيا ، بما يأتي :
- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج ، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ؛
  - الحبس من شهرين (2) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص 100.000 ولا يتجاوز 1.000.000 دج ؛
  - الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج ؛
  - الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج و لا تتجاوز 10.000.000 دج
  - الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.
- ث\* - يترتب<sup>9</sup> على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد من اصب العمل المنشأة ، سحب اعتماد التحفيز مع تسديد الحقوق والرسوم المستحقة.
- ج\* - في حالة إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة ،تطبق زيادة موافقه لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة .
- ح\* - في حالة تجنب أو تأخير دفع الرسم على القيمة، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة .

- د\* - في حالة عدم تنفيذ الاستثمارات الواردة في قرارات <sup>10</sup> منح الامتيازات الضريبية أو عدم استثناء الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات يتم سحب الاعتماد وتجريد الأشخاص اص الطبيعيين أو المعنويين الذين منحت لهم هذه الامتيازات الجبائية بموجب الاعتماد من حق الاستفادة من هذه الامتيازات وتصبح الحقوق والرسوم و الأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور مع تطبيق زيادة قدرها 10% بالإضافة إلى تطبيق غرامة تهديديه قدرها 3% عن كل شهر تأخير .
- ذ\* - في حالة استعمال <sup>11</sup> المستفيد من الامتيازات الجبائية لطرق تدليسية ، ففي هاته الحالة تطبق نفس العقوبات المذكورة في الفقرة السابقة ( الفقرة د ) ، كما يعاقب على هذه المخالفة بقرار قضائي له قوة الشيء المقضي فيه .
- ر\* - في حالة تصفية النشاط بعد انت هاء مدة الإعفاء <sup>12</sup> يُستخدم التحقيق المعمق لنشاط المستفيد من بداية النشاط إلى نهايته مع التركيز على مراقبة دقيقة للتصريح السنوي للفترة.
- 2\* - الإجراءات الردعية الخاصة بالتهرب الضريبي الدولي : في إطار التهرب الضريبي الدولي <sup>13</sup> ، تعد الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف أهم سبل العلاج، إلا أن الدولة يمكنها استعمال طرق وقائية أو جزائية داخلية للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي ، وهناك إجراءات جبائين لمكافحة هاته الظاهرة هما:
- أ\* - الإجراءات الداخلي : تستطيع الدولة ل ما لها من سلطة وسيادة على أراضيها سن في نصوصها التشريعية إجراءات صارمة وفرضها لعقوبات ردعية (غرامات التأخير ، عقوبات جبائية وجنائية )، بهدف الزام أكثر للمكلفين بأداء الضريبة ومن بين هذه الإجراءات نذكر الآتي :
- إعادة إدماج الأرباح المحولة زائد غرامة قدرها 25% من تلك الأرباح المحولة في حالة عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المبررة لسياسة تحويل الأموال خلال ثلاثون (30) يوما ؛
- تطبيق <sup>14</sup> غرامة بمبلغ 500.000 دج في حالة عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة من طرف الإدارة الجبائية خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوما ، و إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر ، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة ؛

- عندما يتبين أن الاستثمارات<sup>15</sup> الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية لم تنفذ ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تُستوفى ، فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي إلى سحب الاعتماد وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين من حق الاستفادة من هذه الامتيازات ، وتصبح الحقوق التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور ، بالإضافة إلى تطبيق عقوبات التأخير ؛

- إلزام المؤسسات الأجنبية<sup>16</sup> باكتتاب تصريح وإرساله للإدارة الجبائية .

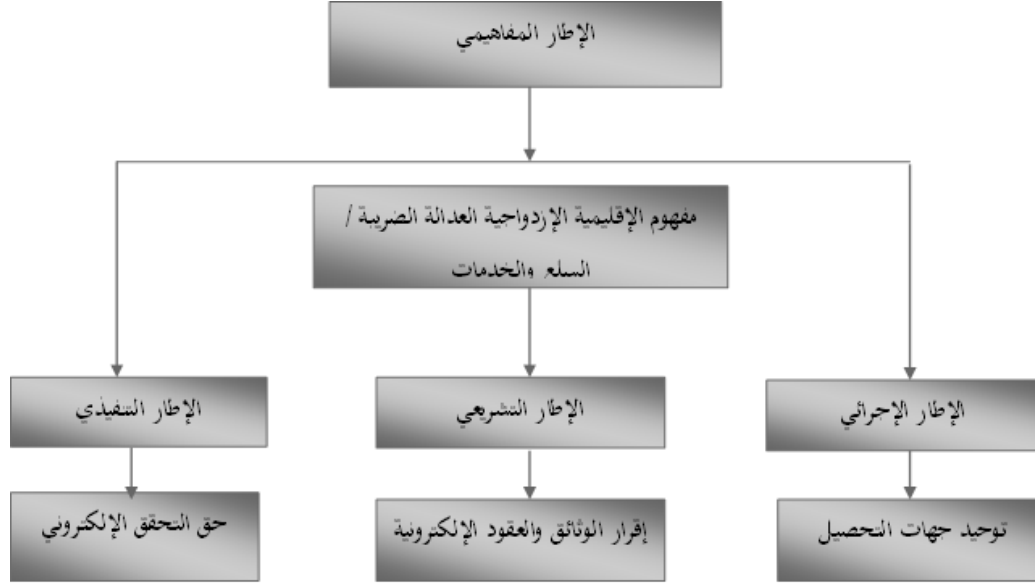
ب\* - **الإجراء الخارجي** : ويتمثل خاصة في اللجوء إلى التعاون الدولي لمكافحة هاته الظاهرة من خلال تبادل المعلومات في شكل اتفاقيات ومعاهدات ثنائية ، وبهذا الصدد قامت<sup>17</sup> الجزائر بعقد ثلاثين (30) اتفاقية إلى غاية 2010 .

#### المحور الرابع : إجراءات جبائية مقترحة لمعالجة المعاملات الإلكترونية

بما أن التجارة الإلكترونية لها من الخصائص ما تميزها عن التجارة التقليدية، لذا تتطلب معاملة ضريبية تختلف عن تلك التي تتعامل مع التجارة التقليدية ، و أن هذه المعاملة يجب أن تتصدى للصعوبات والمشكلات التي تفرضها آلية التجارة الإلكترونية المهددة للإيرادات الضريبية للعديد من الدول بما فيها الجزائر، والتي من المتوقع أن تخسر كثيرا من هذه الإيرادات إذا ظلت قواعدها الضريبية التقليدية هي المطبقة على هذا النوع الجديد من مزاوله النشاط وتحقيق الدخل.

وعلى الرغم من أن كثيرا من الباحثين يسلم بصعوبة فرض الضريبة على الدخل أو المبيعات التي تتحقق من التجارة الإلكترونية ، إلا أن هذه الصعوبة يمكن التغلب عليها بإيجاد إطار عام متكامل يحقق الأهداف المنشودة للنظام الضريبي، وعليه يمكن اقتراح الإطار العام لتطبيق الضرائب على المعاملات الإلكترونية وهذا ما يوضحه الشكل التالي :

## الإطار العام المقترح لتطبيق الضرائب على المعاملات الإلكترونية



**المصدر :** رأفت رضوان وآخرون ، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية ، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية ، المجلد 2 ، العدد 2، الكويت، جويلية 2000 ، ص 27 .  
من خلال ما جاء في الشكل أعلاه فإنه يتطلب من المشرع الجبائي الجزائري إعادة النظر في الآتي:

**1\* - الإطار المفاهيمي** <sup>18</sup> : يقصد به أن العديد من المفاهيم السائدة في عالم

الضرائب تحتاج إلى إعادة المراجعة بصورة تحقق اتساق هذه المفاهيم مع المتغيرات التكنولوجية ليشمل مثلا :

- **مفهوم الإقليمية** : ويقصد هنا امتداد مفهوم التواجد ليشمل مقار المعلومات على شبكة الإنترنت وليس قصرها فقط على مفهوم التواجد المادي ؛

- **مفهوم العدالة الضريبية** : يقصد هنا اتساع مفهوم العدالة بحيث تتساوى المعاملة الضريبية بين المتماثلين في الظروف الاقتصادية و المراكز المالية بغض النظر عن مكان تواجد المتعاملين ؛

- **مفهوم السلع و الخدمات** : و هذا من خلال عدم التفرقة بين نشاط تجاري ونشاط تجاري آخر بناء على نوع السلع المتداولة ونفس الشيء بالنسبة للخدمات .

**2\* - الإطار التشريعي** : يتمثل في إقرار التوقيعات الإلكترونية على اعتبار أن هاته

الأخيرة معرضة أكثر من غيرها من طرق الإقرار للتزوير و الاحتيال ، كما يجب

ضمان سرية التعاقدات الإلكترونية لما لها من مرجعية كاملة دون الحاجة لإثباتات أخرى .

**3\* - الإطار التنفيذي :** إن اعتماد النظام الضريبي في المقام الأول على قيام الإدارة الضريبية بمراجعة القيود الدفترية الواردة في ميزانية المكلف ومطابقتها بالوثائق الثبوتية (الفواتير )، وذلك للتحقق من صحة ما ورد فيها من بيانات، لا يكون بالتأكيد بنفس الطريقة في نظام القيد الإلكتروني والعقود الإلكترونية، التي هي سهلة التعديل من العقود التقليدية ( الورقية )، لذا يجب اقتراح طرق مراقبة جبائية ، خاصة بالمعاملات الإلكترونية .

**4\* - الإطار الإجرائي :** يمثل في توحيد الجهات التي تقوم بتحصيل الضريبة ( إدارة الضرائب الجمارك ، البريد ... الخ ) وتكامل أعمالها في المراحل المختلفة، وذلك لضمان الحصول على الإيرادات وتحقيق العدالة الضريبية بغض النظر عن المصلحة التي يتم فيها التحصيل .

و عليه تتمثل الإجراءات الجبائية المقترحة لمعالجة المعاملات الإلكترونية في حصر المكلفين بالضريبة للحد من التهرب الضريبي للتجارة الإلكترونية ، حيث يُقصد بالحصص الضريبي أن تُقدم الإدارة الضريبية بالكشف عن المجتمع الضريبي من خلال التعرف على الأنشطة التي يزاولونها ومواقع تلك الأنشطة والدخول التي يحققها المكلفون، وكذلك بهدف متابعتهم و محاسبتهم وربط الضريبة وتحصيلها، وبهذا تتضح أهمية حصر المكلفين في تقليل فرص واحتمالات التهرب الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية.

ومن أساليب الحصر الضريبي التي تتبعها الإدارة الضريبية هي المعاينة الميدانية والحصص بمعرفة الغير .

**أ\* - المعاينة الميدانية :** هو حق من حقوق الإدارة الضريبية ممنوح لها في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية<sup>19</sup> بالقيام بإجراءات المعاينة، وذلك دون إعلان مسبق بقصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي يمكن من خلالها التأكد من وجود غش ضريبي، بحيث يمكن أن يتم الحجز على الأسطوانات و الأقراص المعلوماتية وكل الدعائم العملية التي تكون أو تُثبت غشا.

ب\* - الحصر بمعرفة الغير : تتم عملية <sup>20</sup> البحث لدى الغير عن المعلومات الجبائية في إطار مكافحة الغش والتهرب الجبائي بحكم العلاقات التجارية وال مالية مع المكلفين بالضريبة ، هذه المعلومات تعتبر الأسس الضرورية للوعاء والرقابة الجبائية بجميع أصنافها .

و تجدر الإشارة إلى أن طبيعة المعلومات الضريبية اللازمة لعملية الحصر الضريبي في ظل التجارة التقليدية لا تختلف جوهريا عن التجارة الإلكترونية، حيث أن من يمارس نشاط الإنترنت بصفة عامة وممارسة التجارة الإلكترونية بصفة خاصة لا بد من فتح سجل تجاري والحصول على ترخيص من الوزير المكلف بالاتصالات ، بالإضافة إلى تقنين العقد الإلكتروني وتوقيعه ، وعليه نري بأنه بوجود قانون خاص بالمعاملات الإلكترونية يُمكن إدارة الضرائب في عملية الحصر الضريبي للتجارة الإلكترونية، حيث أن المشرع الضريبي حدد الموثق الإلكتروني على أنه طرف ثالث محايد يتمثل في أفراد أو شركات أو جهات مستقلة محايدة تقوم بدور الوسيط بين المتعاملين لتوثيق تعاملاتهم الإلكترونية .

وبالتالي نعتقد أنه لا يصعب إنشاء قاعدة بيانات عن المتعاملين في نشاط التجارة الإلكترونية كما أن الإدارة الضريبية ملزمة بتطبيق العدالة الضريبية ، مما يستوجب عليها إيجاد حلول للمشاكل التي تواجهها في الحصر الضريبي، والتي من أهمها صعوبة تتبع وحصر معاملات التجارة الإلكترونية التي تتم عبر الشبكة ، و ذلك نتيجة للتغيرات التي طرأت على المستندات والسجلات اليدوية وتخزين البيانات على الأقراص الصلبة والأقراص المضغوطة... الخ.

و يمكن سرد مشاكل الحصر الضريبي للمعاملات التجارية الإلكترونية التي تساعد على التهرب الضريبي لهذا النشاط الرقمي في الآتي <sup>21</sup> :

- في حالة تبادل الصفقات إلكترونيا عبر شبكة الإنترنت بين مؤسسة محلية وأخرى أجنبية يتطلب من هذه المعاملات التعامل على نطاق دولي، مما يصعب معه تتبع الصفقة وذلك لأن جميع المعاملات تمت إلكترونيا؛

- في حالة إتمام التجارة الإلكترونية بين وحدة الأعمال والمستهلك يتم تبادل الصفقات الرقمية من خلال الكمبيوتر الشخصي للمستهلك وقد يتم ذلك داخل حدود الدولة أو خارجها ، وبالتالي تزداد صعوبة الحصر الضريبي للمعاملات التي تمت من خلال

شبكة الإنترنت نظرا لصعوبة تحقي ق الرقابة الضريبية على هذه المعاملات وتطبيق مبدأ الإقليمية؛

- انتقال<sup>22</sup> معاملات الفوترة (الورقية) إلى معاملات افتراضية، وكذا إمكانية التحميل عن بعد على الإنترنت مباشرة مثل الخبرة و الاستشارة الطبية و المالية إلى غير ذلك، وهذا من شأنه أن يطرح صعوبات كبيرة أم ام المراقبة وتصحيح الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، مما يوسع من أخطار التهرب الجبائي ؛

- هناك عمليات تزيد من سهولة التملص من دفع الضرائب على المبيعات ، فعندما يتم شراء أسطوانة فإنه يتم الدفع تلقائيا ضريبة القيمة المضافة، أما لو تم شراؤها عبر شبكة الإنترنت فالمرجح أن يتخلص من الضريبة ومن المستحيل على الأجهزة الضريبية اقتفاء أثر المنتجات الرقمية، وغالبا لا يدفعون المشترون عبر الإنترنت أية ضرائب بل أنهم يحجمون عن الشراء في حال إلزامهم بدفع الضرائب، ويحقق تهريهم الواقعي من دفع الضرائب على أن ضرائب المبيعات تُ جبي من قبل البائع عند نقطة البيع .

- إن للتوقيع الإلكتروني دورا رئيسيا في زيادة صعوبة الحصر الضريبي بالرغم من أنه يمثل الوسيلة للتحقق من شخصية مرسل المستند، إلا أنه لا يعكس بدقة هوية الشخص المرسل، مما يتطلب البحث عن وسائل مساعدة للتحقق من هوية الأشخاص المتعاملين على الشبكة بالإضافة إلى أن الدفع الإلكتروني قد لا يمثل القواعد التنظيمية الكافية بالنسبة للسلطات الضريبية، لذلك يجب الاتفاق مع الجهات المالية والمؤسسات المختصة على تطوير معايير إصدار واستخدام الدفع الإلكتروني .

وبالرغم من كل النقاط المذكورة سابق ا فإن عملية تتبع حصر المعاملات الضريبية للتجارة الإلكترونية ليس من المستحيل ، حيث يمكن عمل بروتوكول يقوم على أساس استخدام وحدة قياس المعلومات البايث في تتبع الصفقات وتحديد حجم المعاملات والضريبة المستحقة، حيث تساعد في تتبع المعاملات التي تتم عبر شبكة الإنترنت وحصر المعاملات الضريبية للتجارة الإلكترونية بدقة مما يؤدي إلى تجنب عملية التهرب الضريبي الناتجة عن مشكلة الحصر لمعاملات التجارة الإلكترونية.

## خلاصة :

تعتمد الإدارة الضريبية في الجزائر على العديد من الطرق لتحديد أسس الإخضاع الضريبي للمكلفين بالضريبة، ولعل قيام مصلحة الضرائب بتقدير هاته الأسس بدقة لها أهمية كبرى، ذلك أن أي مغالاة أو تقصير في هذا التقدير تكون آثاره غير ملائمة، فالمغالاة في التقدير تؤدي زيادة العبء على أفراد المجتمع بدون مبرر أو بما يزيد عن قدرتهم على الدفع مما يؤدي بهم إلى الابتعاد عن تلك الأنشطة الإنتاجية التي تخصصوا بها وتعودوا عليها، وفي هذا ضرر بالغ على الاقتصاد القومي، ومن ناحية أخرى فإن التقصير في هذا التقدير يُضيع على مصلحة الضرائب فرصة الحصول على أموال يمكن استخدامها في إشباع الحاجات العامة بدلا من اللجوء إلى الوسائل التمويلية الأخرى الأكثر تكلفة على المجتمع، وبالتالي فإن حجم الحصيلة الضريبية يتوقف على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة.

كما استخلصنا من ناحية أخرى عدم إمكانية استخدام هاته الطرق على أنشطة التجارة الإلكترونية لصعوبة إخضاعها إلى القواعد و الإجراءات الجبائية ابتداء من تحديد الوعاء إلى غاية التحصيل الفعلي لها، لذلك تم اقتراح بعض الطرق غير التقليدية لتتبع المعاملات الرقمية بما في ذلك رفع كفاءة الإدارة الضريبية و الجمركية و تجهيزها بوسائل حديثة مع العمل على تنمية مهارات موظفيها و إيجاد برامج خاصة لضمان السرية و اليقين في مثل هذه المعاملات .

مما سبق يمكن تقديم بعض الملاحظات و التوصيات التالية :

- \*- تحسين ظروف المراقبة الجبائية و تدبير المنازعات؛
- \*- التوسع في أسلوب الاقتطاع من المصدر كوسيلة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- \*- إعطاء الأهمية اللازمة لعملية تكوين أعوان الضرائب لكل جديد يتعلق بالتشريع الجبائي و المحاسبي؛
- \*- سد جميع الثغرات التي يُتيحها النظام الضريبي كوسيلة إضافية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- \*- العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة بمختلف وسائل الإعلام؛

- \* - تدعيم الحلول المقترحة لمعالجة المعاملات الإلكترونية جبائياً؛
- \* - ترشيد نظام الإعفاءات الجبائية؛
- \* - تخفيض العبء الضريبي و عقلنة قواعد الوعاء الضريبي؛
- \* - تحسين طرق اتصال الإدارة الجبائية؛
- \* - تطوير نظام المعلومات الجبائي الحالي حتى يُصبح فعال يمد الرقابة الجبائية بالمعلومات اللازمة والدقيقة في الوقت المناسب والمكان الملائم نظراً للأهمية التي تكتسبها المعلومات الجبائية في اكتشاف الغش الضريبي.

### الهوامش والمراجع:

- <sup>1</sup> - DGI , Code des procédures fiscales 2010 , art n°19, P 12.
- <sup>2</sup>DGI, Centre des impôts, Procédures de vérifications fiscales, Edition 2013, P 4.
- 3 - المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، المادة 44، ص ص 22-23.
- <sup>4</sup> عبد الغني بوشري ، فعالية الرقابة الجبائية ، و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ( 1999 - 2009 ) ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة تلمسان ، 2011 ، ص 137 .
- 5 كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية ، 2012 ، ص 122 .
- <sup>6</sup> DGI, guide du vérificateur de comptabilité, P125.
- <sup>7</sup> DGI, guide du vérificateur de comptabilité, OP Cite, P128.
- 8 - المديرية العامة للضرائب ، النظام الجبائي الجزائري ، طبعة 2011 ، ص 13 .
- 9 - المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013، المادة 1-138، ص 4
- <sup>10</sup> - DGI , code des impôts Directs et taxes assimilées , 2013 , art n° 194 bis , P 85.
- 11 - الجريدة الرسمية العدد 74 في 31 ديسمبر 2008 ، قانون المالية لسنة 2009، المادة 15 ، ص 6 .
- 12 - منى محمود إدلي ، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول ال نامية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 2006 ، ص 534 .
- 13 - زهرة حبو ، التهرب الضريبي الدولي ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، دمشق ، المجلد 27 ، العدد 1 2011 ، ص ص ، 430 - 431 .
- 14- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013، مرجع سبق ذكره، المادة 192-2، ص 97
- 15 - مرجع سابق ، المادة 194 مكرر، ص 99 .
- 16 - الجريدة الرسمية العدد 80 في 30 ديسمبر 2010 ، قانون المالية لسنة 2011، المادة 13 ، ص 6 .
- 17 - محمد طارق ملال، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي ، وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات ، جامعة عمار تليجي الأغواط ، العدد 19 أ ، 2013، ص 134 .
- 18 - رأفت رضوان و آخرون، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية ، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية ، المجلد 2 ، العدد 2، الكويت ، جويلية 2000 ، ص 28 .
- <sup>19</sup> - الجريدة الرسمية العدد 79 في 23 ديسمبر 2001 ، قانون المالية لسنة 2002 ، المادة 74 ، ص 26 .

- <sup>20</sup> - أحمد بساس ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة عمار تليجي بالأغواط ، 2006 ، ص 36.
- <sup>21</sup> - سماح صلاح الدين عطية بخيت ، المشاكل الضريبية الناتجة عن صفقات التجارة الإلكترونية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، 2007 ، ص 93 .
- <sup>22</sup> - بوعلام ولهي والعباشي عجلان ، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 08 ، جامعة سطيف ، الجزائر، 2008 ، ص 154 .